

SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
PRAVNI FAKULTET
SVEUČILIŠNI SPECIJALISTIČKI STUDIJ
FISKALNI SUSTAV I FISKALNA POLITIKA

Dubravka Horvat Rupe
TRANSFERNE CIJENE

Sveučilišni specijalistički rad
Mentor: prof.dr.sc. Hrvoje Arbutina

Zagreb, 2026.

SAŽETAK

U ovom radu analizira se prekogranično oporezivanje multinacionalnih korporacija, odnosno utjecaj na oporezivanje određivanja cijena prilikom prijenosa robe i imovine između društava koja posluju unutar grupe multinacionalnih korporacija. Takve cijene nazivaju se transferne cijene. U radu su navedena načela koja bi društva trebala uzeti u obzir prilikom određivanja cijena kod međusobnih transakcija. Također, objašnjavaju se metode određivanja transfernih cijena na konkretnim primjerima te navodi i opisuje dokumentacija koju je svaka multinacionalna korporacija dužna osigurati kod određivanja ovih cijena. Veliku ulogu po pitanju transfernih cijena imaju i porezne uprave različitih država jer može doći do dvostrukog oporezivanja ili dvostrukog neoporezivanja što svakako treba nastojati izbjeći. Zbog toga se u radu pobliže objašnjava suradnja i postupak provođenja usklađenja takvih cijena kako između poreznih uprava različitih jurisdikcija tako i između poreznih tijela i poreznih obveznika. Kako je dana mogućnost sklapanja prethodnog ugovora o transfernim cijenama poreznih obveznika s poreznim tijelima detaljno se opisuje ovaj postupak. S obzirom na prekogranični učinak ovog pitanja u radu se navode nastojanja Europske Unije o usklađenosti i harmonizaciji transfernih cijena između država kroz Smjernice EU i Prijedlog Direktive o transfernim cijenama.

Ključne riječi: transferne cijene, načelo nepristrane transakcije, povezane osobe, OECD Smjernice za transferne cijene, porezne uprave, metode, dokumentacija, usklađenje, razmjena informacija, dvostruko oporezivanje, prethodni sporazum, financijske transakcije, Direktiva Vijeća EU.

SUMMARY

This paper analyzes the cross-border taxation of multinational corporations, i.e. the impact on taxation of pricing during the transfer of goods and assets between companies operating within a group of multinational corporations. Such prices are called transfer prices. The paper states the principles that companies should take into account when determining prices for mutual transactions. Also, the methods of determining transfer prices are explained using specific

examples, and the documentation that every multinational corporation is required to provide when determining these prices is listed and described. The tax administrations of different countries also play a big role in the issue of transfer prices, because double taxation or double non-taxation can occur, which should definitely be avoided. Therefore, the paper explains in more detail the cooperation and procedure for implementing the harmonisation of such prices, both between tax administrations of different jurisdictions and between tax authorities and taxpayers. Since it is possible to conclude an advance transfer pricing agreement between taxpayers and tax authorities, this procedure is described in detail. Given the cross-border impact of this issue, the paper outlines the efforts of the European Union to harmonise and harmonise transfer prices between countries through the EU Guidelines and the Proposal for a Transfer Pricing Directive.

Keywords: transfer pricing, arm's length principle, related parties, OECD Transfer Pricing Guidelines, tax administrations, methods, documentation, harmonisation, exchange of information, double taxation, advance tax treaty, financial transactions, EU Council Directive.

SADRŽAJ:

1. Uvod.....	1
2. Pojam transfernih cijena	3
3. Načelo nepristrane transakcije	5
4. Povezane osobe / društva	8
5. Metode određivanja transfernih cijena.....	14
5.1. Metoda usporedivih nekontroliranih cijena	15
5.2. Metoda trgovačkih cijena	17
5.3. Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove	20
5.4. Metoda podjele dobiti	23
5.4.1. Analiza doprinosa.....	24
5.4.2. Rezidualna analiza.....	24
5.5. Metoda neto dobitka	25
6. Dokumentacija o transfernim cijenama	26
6.1. Glavna datoteka (Master file).....	28
6.2. Lokalna datoteka (Local file)	30
6.3. Izvješće po državama (engl. Country by Country report -CbCr)).....	31
6.3.1. DAC 4 – Izvješćivanje po zemljama.....	32
6.3.2. Automatska razmjena informacija iz izvješća po državama	35
6.4. Vremenski okvir i povjerljivost	36
6.5. Kompenzacijsko usklađenje	37
7. Nadzor transfernih cijena -primjer iz prakse.....	39
8. Administrativni pristup rješavanju sporova oko transfernih cijena	42
8.1. Usklađivanje transfernih cijena između poreznih uprava.....	42
8.1.1. Praksa ispitivanja.....	43
8.1.2. Teret dokazivanja	44
8.1.3. Kazneni sustav.....	44
8.2. Postupak sporazumijevanja i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja	45
9. Prethodni sporazum o transfernim cijenama (engl. Advanced Pricing Agreement).....	50
9.1. Postupak sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama	52
9.1.1. Podnošenje inicijative za sklapanje sporazuma	52
9.1.2. Prethodni razgovor	54
9.1.3. Podnošenje izjave o namjeri sklapanja sporazuma	55

9.1.4.	Sklapanje sporazuma.....	56
9.1.5.	Praćenje provedbe sporazuma.....	56
9.2.	Rok primjene i razlozi prestanka sporazuma.....	57
10.	Aspekti transfernih cijena finansijskih transakcija	59
10.1.	Funkcija riznice.....	60
10.2.	Zajmovi unutar grupe.....	61
10.3.	Objedinjavanje (udruživanje) računa unutar grupe.....	64
10.4.	Zaštita od rizika.....	64
10.5.	Financijska jamstva unutar grupe	65
10.6.	Vlastito osiguranje.....	66
11.	Prijedlog Direktive Vijeća EU o transfernim cijenama.....	68
11.1.	Pravna osnova, supsidijarnost i proporcionalnost.....	69
11.2.	Sadržaj Prijedloga Direktive	70
12.	Zaključak.....	74
	Literatura:	76
	Popis tablica:	78

1. Uvod

Problematika transfernih cijena odnosi se na određivanje cijena međusobnih transakcija prilikom prijenosa imovine ili usluga između društava unutar grupe multinacionalnih korporacija odnosno između povezanih osoba. Velik udio globalne trgovine i ostalih transakcija u današnje vrijeme odvija se unutar multinacionalnih korporacija čija društva posluju u različitim državama. Interesi takvih velikih subjekata nisu nužno vođeni tržišnim kretanjima i uvjetima već interesima grupe. Zbog toga su ove transakcije pod stalnim nadzorom i u središtu interesa poreznih uprava različitih jurisdikcija, Kako se izračuni poreza općenito temelje na razini subjekta unutar grupe transferne cijene utječu na prihode i rashode društva, odnosno oporezivu dobit, a posljedično i na visinu porezne obveze. Putem transfernih cijena multinacionalne korporacije mogu preusmjeriti dobit u države s manjim poreznim opterećenjem i time ostvariti pogodnosti na razini konsolidirane dobiti multinacionalne korporacije. Iz svih navedenih razloga Europska Unija nastoji harmonizirati i uskladiti zakonski okvir za određivanje transfernih cijena u svim državama članicama. U svrhu postizanja pravednosti u oporezivanju te izbjegavanja dvostrukog oporezivanja, nužan je jedinstveni porezni tretman transfernih cijena na međunarodnoj razini koji je dan kroz OECD-ove Smjernice o transfernim cijenama. Većina zemalja Europske Unije u svojem regulatornom okviru ima ugrađenu mogućnost prethodnih sporazuma o transfernim cijenama između poreznih obveznika i poreznih uprava što olakšava određivanje i nadzor transfernih cijena. Također, porezni obveznici koji posluju s povezanim osobama moraju raspolagati određenom dokumentacijom o transfernim cijenama što je u velikoj mjeri također usklađeno na razini EU. S obzirom da Smjernice OECD-a nisu obvezujuće, već predstavljaju preporuku o postupanju, Vijeće EU predstavilo je Prijedlog Direktive o transfernim cijenama kojom bi se uveo jasniji i zajednički pristup transfernim cijenama unutar EU i koji bi ako ga Vijeće EU usvoji države članice trebale implementirati u svoja zakonodavstva, a sve radi zajedničkog pristupa i veće porezne sigurnosti na cijelom području Europske Unije.

Cilj ovog rada je objasniti problematiku transfernih cijena na međunarodnom tržištu i njihovu važnost kako za porezne obveznike tako i za države u kojima oni posluju. Cilj je također objasniti utjecaj transfernih cijena na poslovne procese i financijske rezultate multinacionalnih korporacija. Naglašava se zainteresiranost država za međunarodnu suradnju i razmjenu informacija vezanih uz transferne cijene u svrhu pravednosti u oporezivanju.

Rad je koncipiran u 3 dijela i podijeljen u 12 poglavlja. Prvi dio čini općeniti i teorijski dio koji se sastoji od poglavlja 1. Uvod, 2. Pojam transfernih cijena, 3. Načelo nepristrane transakcije i 4. Povezane osobe/društva. U navedenim poglavljima definiraju se transferne cijene i daje uvid u važnost ispravnog određivanja istih zbog učinka na prekogranično oporezivanje i iskorištavanje raznih pogodnosti u različitim poreznim jurisdikcijama. Također, se definira i navode načela postupanja prema načelu nepristrane transakcije kao temeljnom načelu kod određivanja transfernih cijena, te se opisuju povezana društva /osobe i kriteriji prema kojima se isti smatraju povezanim osobama jer se transferne cijene odnose samo na povezane osobe. Daje se primjer razlika u oporezivanju putem premještanja dobiti povezanih osoba.

Drogi dio je praktični dio, a sastoji se od poglavlja 5. Metode određivanja transfernih cijena, 6. Dokumentacija o transfernim cijenama, i 7. Nadzor transfernih cijena – primjer iz prakse. U ovim poglavljima razrađuju se propisane metode određivanja transfernih cijena sa konkretnim primjerima. Navodi i opisuje dokumentacija po dijelovima (Glavna datoteka, Lokalna datoteka i Izvješće po državama) koju su korporacije dužne osigurati i predložiti poreznim tijelima o određivanju transfernih cijena te način razmjene informacija između država u kojima društva posluju. Opisan je primjer nadzora transfernih cijena iz prakse.

Treći dio rada vezan je uz administrativna rješenja te međunarodnu suradnju i razmjenu informacija oko transfernih cijena, a sastoji se od sljedećih poglavlja: 8. Administrativni pristup rješavanju sporova oko transfernih cijena, 9. Prethodni sporazum o transfernim cijenama) 10. Aspekti transfernih cijena financijskih transakcija, 11. Prijedlog Direktive Vijeća EU o transfernim cijenama i 12. Zaključak. U ovom dijelu opisan je administrativni pristup rješavanju sporova oko transfernih cijena između poreznih uprava i poreznih obveznika, kao i unutar samih poreznih uprava. Definira se postupak usklađivanja transfernih cijena unutar poreznih uprava te postupak sporazumijevanja i izbjegavanja dvostrukog oporezivanja poreznih obveznika koji posluju u prekograničnom poslovanju. U radu se dalje iznosi mogućnost sklapanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama između poreznih uprava i poreznih obveznika. Sklapanje ovih ugovora ima za cilj ostvarivanje odnosno povećanje porezno pravne sigurnosti kako za poreznog obveznika tako i za porezno tijelo. Iznose se aspekti transfernih cijena financijskih transakcija na temelju primjene načela nepristrane transakcije koji se odnose se i na određivanje cijena financijskih transakcija kod funkcije riznice, zajmova unutar grupe, objedinjavanja računa unutar grupe, zaštite od rizika, financijskih jamstava i vlastitih osiguranja. Svaka navedena financijska transakcija je detaljno opisana i analizirana u radu. Analizira se Prijedlog Direktive o transfernim cijenama Vijeća EU, pravna osnova supsidijarnost i proporcionalnost iste, te detaljno iznosi sadržaj predmetne Direktive.

2. Pojam transfernih cijena

Transferne cijene predstavljaju transakcije između povezanih društava ili osoba. Obuhvaćaju odnose između povezanih društava osnovanih u različitim državama, većinom unutar multinacionalnih korporacija. Povezanim društvima smatraju se društva koja u međusobnom odnosu mogu stajati kao: društvo koje u drugom društvu ima većinski udio ili većinsko pravo odlučivanja, ovisno i vladajuće društvo, društva koncerna, društva s uzajamnim udjelima koja su povezana tako da svako društvo ima više od četvrtine udjela u drugom društvu i društva povezana poduzetničkim ugovorima, i to ugovorima o vođenju poslova društva, ugovorima o prijenosu dobiti te ostalim poduzetničkim ugovorima koji se upisuju u sudski registar¹. Ovisno društvo je pravna osoba na koju druga pravna osoba (vladajuće društvo) može imati neposredno ili posredno prevladavajući utjecaj, odnosno nad kojom vladajuće društvo ima kontrolu. Također, u poreznim propisima uz povezana društva upotrebljava se i pojam povezane osobe. Povezanim osobama smatraju se osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno u kapitalu, upravi i nadzoru druge osobe ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva². Transferne cijene odnose se samo na povezane osobe/društva i na transakcije između njih koje trebaju biti određene na način da iste predstavljaju cijenu koja bi se ugovorila i s drugim nepovezanim osobama/društvima za navedenu transakciju odnosno moraju biti u skladu s načelom nepristrane transakcije (engl. arm's length principle).³ Svrha transfernih cijena varira ovisno o tome je li riječ o pojedinačnom subjektu s decentraliziranom organizacijskom strukturom ili o grupi koju čine matično društvo i njegove podružnice, bilo da su one na nacionalnoj ili multinacionalnoj razini⁴. Transferne cijene trebaju predstavljati tržišne cijene što bez intervencija državnih vlasti često ne bi bio slučaj te bi korporacije putem transfernih cijena manipulirale i umanjivale dobit o čemu će biti više riječi u nastavku. Zbog toga su važnost ovog područja o oporezivanju multinacionalnih korporacija davno prepoznale porezne vlasti i zajedničkim snagama u okviru djelovanja Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development; dalje OECD) odredile smjernice o određivanju transfernih cijena za multinacionalne korporacije i porezne vlasti. Prvo izvješće vezano uz transferne cijene izdao

¹ Članak 46. Općeg poreznog zakona (Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24)

² Tko mora sastaviti dokumentaciju o transfernim cijenama? objavljeno 2017.,

<https://www.teb.hr/novosti/2017/tko-mora-sastaviti-dokumentaciju-o-transfernim-cijenama/> (pristupljeno 07. siječnja 2025.)

³ Radusin Lipošinić, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 7.

⁴ Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 759

je OECD 1979. godine, a 1995. godine izdane su prve smjernice o određivanju transfernih cijena za multinacionalne korporacije i porezne uprave koje su odobrili Odbor za fiskalne poslove 27. lipnja 1995. godine te Vijeće OECD-a za objavljivanje 13. srpnja 1995. godine. Navedene smjernice do danas su više puta revidirane i dopunjene. Transakcije između međusobno povezanih osoba čine nadzirane ili kontrolirane transakcije kod kojih najvažniju ulogu imaju ugovorne odredbe i uvjeti poslovanja, a mogu biti vidljive (nabava robe, financijske usluge i dr.) te nevidljive (jamstva banci za grupni kredit). Transakcije ovih društava prema trećim (nepovezanim) osobama čine nenadzirane ili nekontrolirane transakcije. Transfernim cijenama međunarodno povezana društva mogu iskorištavati prednosti i manjkavosti poreznih sustava pojedinih zemalja i transferirati ukupnu konsolidiranu dobit u porezni sustav zemlje u kojoj je porezno opterećenje najniže. To se postiže na način da se transfernim cijenama nastoji minimizirati dobit onih povezanih društava koja djeluju u nepovoljnim poreznim uvjetima, a maksimizirati dobit onih koja djeluju u povoljnijim poreznim uvjetima, što će u konačnici rezultirati višom ukupnom konsolidiranom dobiti te nižim porezom na dobit⁵. Budući da se oko 60% svjetske trgovine obavlja između povezanih društava multinacionalnih korporacija i da se te cijene za robu, usluge i nematerijalnu imovinu mogu razlikovati od cijena koje bi bile dogovorene na slobodnom tržištu, te da se manipulacijama s tim cijenama može izbjegavati plaćanje poreza, ne čudi važnost ove problematike za porezne administracije, porezne obveznike i porezne savjetnike⁶. Vjerojatno najveća preokupacija poreznih vlasti u području oporezivanja multinacionalnih korporacija odnosi se na pravilnu alokaciju poreznih prihoda između država u kojima se odvijaju prekogranične transakcije povezanih društava smanjenjem porezne evazije koja nastaje zlouporabom transfernih cijena⁷. Zlouporaba politike transfernih cijena može dovesti do npr. “parkiranja dobiti” u određene države što pridonosi shvaćanju transfernih cijena izvan neutralnog konteksta, odnosno kao pokazatelja neželjenog ponašanja poreznih obveznika. Porezne implikacije transfernih cijena povod su intenzivnog praćenja i kontrole odnosno nadzora nad povezanim trgovačkim društvima poreznih vlasti, a takvi nadzori zahtjevni su i opterećujući i za porezne obveznike koji su nadzirani i za porezne administracije⁸.

⁵ Perčević Hrvoje, Usklađenost regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske Unije, objavljeno 2015. <https://hrcak.srce.hr/file/220341> (pristupljeno 11.01.2025.)

⁶ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 93.

⁷ Bogovac, Jasna, Oporezivanje multinacionalnih korporacija, Zagreb 2014., str. 87.

⁸ Žunić Kovačević, Nataša, Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci broj 1/2018, str. 458.

3. Načelo nepristrane transakcije

Rukovodno načelo poreznog tretmana i priznavanja transfernih cijena načelo je nepristrane transakcije kao međunarodni standard čiju su primjenu dogovorile države članice OECD-a, a radi određivanja transfernih cijena pri oporezivanju⁹. Suština formiranja transfernih cijena je da bi njihova visina trebala biti u skladu s uobičajenim tržišnim cijenama. Osnovno polazište načela nepristrane transakcije navedeno je u članku 9. OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja i implementirano je u hrvatske zakonske propise. Tako je na primjer Ugovorom Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu¹⁰ člankom 9. stavkom 1. i 2. propisano da ako:

(1a) društvo države ugovornice sudjeluje izravno ili neizravno u upravi, kontroli ili kapitalu društva druge države ugovornice, ili

b) iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, kontroli ili kapitalu društva države ugovornice i društva druge države ugovornice,

i ako su u tim slučajevima između ta dva društva u njihovim trgovačkim ili financijskim odnosima utvrđeni ili određeni uvjeti različiti od onih koji bi bili određeni između samostalnih društava, dobit koja bi se ostvarila kad takvi uvjeti ne bi postojali, a zbog tih uvjeta nije ostvarena, može se pripisati dobiti tog društva i prema tome oporezivati.

(2) Ako država ugovornica u dobit društva te države uključi - i prema tome oporezuje - dobit na koju je društvo druge države ugovornice već bilo oporezivano u toj drugoj državi, a takva dobit je ona koju bi prvo društvo ostvarilo da su uvjeti dogovoreni između ta dva društva bili jednaki onima koje bi međusobno dogovorila samostalna društva, tada će ta druga država na odgovarajući način prilagoditi iznos poreza koji je u njoj utvrđen na tu dobit. Pri toj prilagodbi trebaju se uzeti u obzir druge odredbe ovoga Ugovora, a ako je potrebno, nadležna tijela država ugovornica međusobno će se savjetovati.

Svrha pravila o transfernim cijenama je onemogućiti povezanim osobama da premještaju dobit i tako umanjuju obveze poreza ili ga u potpunosti izbjegavaju plaćati. Multinacionalne korporacije koriste porezne propise zemalja širom svijeta te profite iz zemalja s visokim poreznim stopama najčešće nastoje prebaciti u zemlje s niskim poreznim stopama. Kako ista društva kontroliraju uvjete svojih internih transakcija (transakcije između članica jedne grupe)

⁹ Načelo nepristrane transakcije određeno je i Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama

¹⁰ Ugovor između Republike Hrvatske i Savezne Republike Njemačke o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja porezima na dohodak i na imovinu, Narodne novine - Međunarodni ugovori broj 9/06

i definiraju cijene tih transakcija, oni time mogu utjecati i na oporezivu dobit i iznos porezne obveze¹¹. Načelo nepristrane transakcije zahtijeva da povezana društva međusobne transakcije obavljaju u uvjetima i po cijenama koje bi obavljala sa nepovezanim društvima, odnosno po tržišnim cijenama i u tržišnim uvjetima. Nadzirane transakcije odnosno transakcije između subjekata koji su povezani u upravljanju, kontroli ili kapitalu trebale bi biti dogovorene i provedene pod istim uvjetima koji bi bili dogovoreni između nepovezanih subjekata za usporedive nenadzirane transakcije. Sama bit primjene ovog načela je analiza usporedivosti nadziranih i nenadziranih transakcija. Međutim, u primjeni načela nepristrane transakcije postoje i praktične poteškoće jer je tumačenje i primjena ovog načela različito u državama članicama Europske Unije i to između poreznih vlasti te između poreznih vlasti i poslovnog sektora. To može rezultirati nesigurnošću, povećanjem troškova i administrativnim opterećenjem i može dovesti do mogućeg dvostrukog oporezivanja ili dvostrukog neoporezivanja¹².

Postupak primjene načela nepristrane transakcije obuhvaća 4 koraka:

- a) utvrđivanje poslovnih, financijskih ili drugih odnosa
- b) točno određivanje i definiranje nadzirane transakcije
- c) odabir najbolje metode transfernih cijena
- d) primjenu najprimjerenije metode transfernih cijena.

Utvrdjivanje poslovnih, financijskih i sličnih poslova obuhvaća pregled sektora u kojem djeluju multinacionalne korporacije i gospodarskih grana poslovanja istih. Uspoređuje se djelovanje grupe sa djelovanjem drugih subjekata na tržištu u pogledu ekonomski relevantnih čimbenika ili čimbenika usporedivosti koji utječu i na druga društva koja djeluju u tom sektoru¹³. Ti čimbenici usporedivosti mogu biti: ugovorni uvjeti, poslovne strategije, trgovačke ili ekonomske okolnosti, karakteristike proizvoda ili funkcionalna analiza. Točno definiranje nadzirane transakcije obuhvaća analizu svih čimbenika usporedivosti stvarne transakcije, a koja se sastoji od uvjeta transakcije i ekonomski relevantnih okolnosti u kojima se odvija transakcija. Ova analiza trebala bi biti uključena kao dio dokumentacije o transfernim cijenama. Odabir najprikladnije metode određivanja transfernih cijena zahtijeva procjenu koja je od metoda propisanih hrvatskim propisima i Smjernicama OECD-a najprikladnija odnosno

¹¹ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 12.

¹² Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja, https://porezna-uprava.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/eu_vanjski_poslovi/documents/smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf, (pristupljeno 12.01.2025.)

¹³ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 14.

najvjerodostojnija s obzirom na činjenice i okolnosti u kojima se odvijaju transakcije između povezanih osoba. U obzir se uzimaju sve dostupni podaci i činjenice. Primjena najprikladnije metode određivanja transfernih cijena važna je kako bi se temeljem usporedivih transakcija s nepovezanim osobama, u skladu s načelom nepristrane transakcije osiguralo neovisno određivanje cijena marže i drugih elemenata koji mogu utjecati na samu visinu porezne obveze i premještanje dobiti unutar grupe multinacionalnih korporacija. Ne postoji propisano pravilo za utvrđivanje kada je određena metoda određivanja transfernih cijena najprimjerenija metoda. Kod odabira najprimjerenije metode treba uzeti u obzir i pouzdanost odabrane metode u usporedbi s drugim analiziranim metodama određivanja transfernih cijena. Cilj je pronaći najprikladniju metoda za određeni slučaj. U tu svrhu treba uzeti u obzir odgovarajuće snage i slabosti OECD priznate metode; prikladnost razmatrane metode s obzirom na prirodu kontrolirane transakcije, utvrđenu posebno kroz funkcionalnu analizu; dostupnost pouzdanih informacija (u osobito na nekontroliranim usporedivim stvarima) potrebne za primjenu odabrane metode i/ili druge metode; te stupanj usporedivosti između kontroliranih i nekontrolirane transakcije, uključujući pouzdanost usporedivosti prilagodbe koje bi mogle biti potrebne za uklanjanje materijalnih razlika između njih¹⁴. Nijedna metoda nije prikladna u svakoj mogućoj situaciji, niti je potrebno dokazati da određena metoda nije prikladna u danim okolnostima. Pa tako na primjer Smjernice OECD-a definiraju da je metoda podjele dobiti (kao jedna od metoda za određivanje transfernih cijena) najprimjerenija metoda kada je ispunjen jedan ili više sljedećih čimbenika:

- a) svaka strana doprinosi transakciji na jedinstven i vrijedan način
- b) poslovanje je visoko integrirano odnosno doprinosi strana se mogu pouzdano procijeniti odvojeno jedan od drugoga i
- c) strane dijele preuzimanje ekonomskih značajnih rizika ili zasebno preuzimaju blisko povezane rizike¹⁵.

Smjernice OECD-a definiraju jedinstvene i vrijedne doprinose kao doprinose koji su jedinstveni i vrijedni u slučajevima kada nisu usporedivi s doprinosima koje daju nenadzirane strane u usporedivim okolnostima i koji doprinosi predstavljaju ključni izvor stvarne ili potencijalne ekonomske koristi u poslovanju. U nastavku se daje primjer metode podjele dobiti kao najprimjerenije metode zbog jedinstvenih doprinosa:

¹⁴Part I: Selection of the transfer pricing method, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 93.

¹⁵ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 31.

društvo X je matično društvo multinacionalne korporacije koje djeluju u farmaceutskom sektoru. Isto to društvo X ima patent kao vrijednu imovinu da obavlja nova klinička ispitivanja u ranoj fazi razvoja proizvoda, a koje prethode dobivanju patenta. Društvo X sklapa ugovor s društvom Y podružnicom matičnog društva i prenosi na društvo Y prava na patent koja se odnose na budući farmaceutski proizvod. Društvo Y prema ugovoru razvija lijek (prema patentu) koji dobiva odobrenje za stavljanje lijeka na tržište. Takav proizvod (lijek) nakon nekog vremena prodaje se širom svijeta i osigurava profit. Točno definiranje stvarne transakcije pokazuje da su ovdje doprinos dali i društvo X i društvo Y i to doprinos koji je jedinstven i vrijedan za razvoj farmaceutskog proizvoda (lijeka).

U opisanim okolnostima korištenje metode podjele dobiti, prilikom određivanja cijene za patentna prava (transferne cijene) koje društvo X ustupa društvu Y, bilo bi najprimjerenije i najpouzdanije.

4. Povezane osobe / društva

Kako je prethodno navedeno transferne cijene odnose se samo na povezane osobe te je stoga nužno definirati tko su povezane osobe odnosno društva u smislu poreznih propisa. Određenje povezanih osoba definirano je nacionalnim i međunarodnim zakonodavstvom.

Zakon o porezu na dobit u članku 13. stavku 2. propisuje da se povezanim osobama smatraju osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu druge osobe, ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu društva¹⁶. Također, u hrvatskom poreznom zakonodavstvu povezane osobe i društva definirane su i člancima 46., 47. i 49. Općeg poreznog zakona kao *lex generalis*.

Odredbe članka 13. stavka 2. Zakona o porez na dobit odnose se i na povezane osobe koje su rezidenti ako jedna od povezanih osoba ima povlaštenu poreznu status, odnosno plaća porez na dobit po stopama koje su niže od propisane stope ili je oslobođena od plaćanja poreza na dobit, ili ima u poreznom razdoblju pravo na prijenos poreznog gubitka iz prethodnih poreznih razdoblja¹⁷. U smislu članka 46. Općeg poreznog zakona povezanim društvima smatraju se društva koja u međusobnom odnosu mogu stajati kao:

1. društvo koje u drugom društvu ima većinski udio ili većinsko pravo odlučivanja

¹⁶ Članak 46. Zakona o porezu na dobit („Narodne novine“ broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23)

¹⁷ Članak 13. stavak 5. Zakona o porezu na dobit („Narodne novine“ broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23)

2. ovisno i vladajuće društvo
3. društva koncerna
4. društva s uzajamnim udjelima koja su povezana tako da svako društvo ima više od četvrtine udjela u drugom društvu
5. društva povezana poduzetničkim ugovorima, i to: ugovorima o vođenju poslova društva, ugovorima o prijenosu dobiti te ostalim poduzetničkim ugovorima koji se upisuju u sudski registar.

Prema odredbama članka 47. Općeg poreznog zakona vladajuće društvo je pravna osoba koja ima prevladavajući utjecaj na jedno ili više ovisnih društava, a ovisno društvo je pravna osoba nad kojom vladajuće društvo ima kontrolu. Člankom 48. Općeg poreznog zakona propisano je da je kontrola je odnos vladajućeg i ovisnog društva, ili odnos između fizičke i pravne osobe kojim se ostvaruje isti ili sličan utjecaj kakav postoji u odnosu između vladajućeg i ovisnog društva. Smatra se da kontrola postoji ako vladajuće društvo u ovisnom društvu ispunjava najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

1. ima izravan ili neizravan većinski udio ili izravnu ili neizravnu većinu glasačkih prava
2. ima pravo izabrati, odnosno imenovati i/ili opozvati većinu članova uprave, odnosno većinu izvršnih direktora ili nadzornog, odnosno upravnog odbora
3. ima pravo provoditi ili provodi prevladavajući utjecaj
4. ima pravo upravljanja poslovnim i financijskim politikama društva na temelju ovlasti iz statuta ili društvenog ugovora ili nekog ugovora ili sporazuma
5. ima kontrolu nad više od 50 % glasačkih prava uspostavljenu na temelju sporazuma s drugim imateljima prava glasa ili
6. ima moć usmjeravanja većine glasova na sastancima uprave, izvršnih direktora, nadzornog odbora, odnosno upravnog odbora ili odgovarajućega upravljačkog tijela društva.

Za potrebe utvrđivanja kontroliranog inozemnog društva povezanim osobama smatraju se: subjekt u kojemu porezni obveznik izravno ili neizravno posjeduje udio u smislu prava glasa ili vlasništva kapitala od 25% ili više ili ostvaruje pravo na primitak od 25% ili više dobiti tog subjekta, fizičke osobe ili subjekti koji izravno ili neizravno posjeduju udio u smislu prava glasa ili vlasništva kapitala poreznog obveznika od 25% ili više ili ostvaruju pravo na primitak od 25% ili više dobiti tog poreznog obveznika i ako fizička osoba ili subjekt izravno ili neizravno posjeduje udio od 25% ili više u poreznom obvezniku i jednom ili više subjekata, svi dotični subjekti, uključujući poreznog obveznika. Od 01.01.2019. godine u Zakonu o porezu na

dobit¹⁸ dodan je članak 30.b. koji propisuje pravila o kontroliranim inozemnim društvima, a od 01.01.2020. godine u Zakon o porezu na dobit¹⁹ dodan je članak 30.g hibridne neusklađenosti i članak 30.h. obrnute hibridne neusklađenosti, s time da se članak 30.h. primjenjuje od 01.01.2022. godine.

Za razliku od povezanih društava povezane osobe, u smislu članka 49. Općeg poreznog zakona su osobe kod kojih je ispunjen najmanje jedan od sljedećih uvjeta:

1. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik jer jedna od njih ima, izravno ili neizravno, kontrolu nad drugom ili drugima
2. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik jer jedna od njih ima, izravno ili neizravno, značajan utjecaj na drugu ili druge
3. dvije ili više fizičkih ili pravnih osoba između kojih ne postoji odnos kontrole iz točke 1. ovoga stavka ili značajan utjecaj iz točke 2. ovoga stavka, ali koje predstavljaju jedan rizik za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa jer su međusobno povezane tako da postoji velika vjerojatnost da zbog pogoršanja ili poboljšanja gospodarskog i financijskog stanja jedne osobe može doći do pogoršanja ili poboljšanja gospodarskog i financijskog stanja jedne ili više drugih osoba, jer se između njih provodi ili postoji mogućnost prijenosa gubitaka, dobiti ili sposobnosti za plaćanje
4. dvije ili više fizičkih i/ili pravnih osoba koje za izvršavanje obveza iz porezno-dužničkog odnosa predstavljaju jedan rizik na način da ostvaruju kontinuitet djelatnosti u istom prostoru, koristeći istu opremu²⁰.

Na tragu načela nepristrane transakcije Općim poreznim zakonom također je definirano da povezane osobe moraju ugovoriti takve ugovorne uvjete pod istim ili sličnim okolnostima kao sa nepovezanim traćim osobama da bi oni bili porezno priznati. Ako se u poslovnim odnosima između povezanih osoba ugovore cijene ili drugi uvjeti koji se razlikuju od cijena ili drugih uvjeta koji bi se dogovorili između nepovezanih osoba, tada porezni obveznik za iznos dobiti koja bi bila ostvarena, kada bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, provodi usklađenje²¹. O navedenom izričito govori članak 13. stavak 1. Zakona o porezu na dobit.

¹⁸ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18)

¹⁹ Zakon o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19)

²⁰ Članak 49. stavak 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23)

²¹ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 13.

Navedeno usklađenje unijeto je u Zakon o porezu na dobit Izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dobit²² koje su stupile na snagu 05.01.2021. godine i obuhvatile su primjenu u podnošenju prijave poreza na dobit za 2021. godinu. Prethodno je isti članak, isti stavak Zakona o porezu na dobit propisivao da ako se u poslovnim odnosima između povezanih osoba ugovore cijene ili drugi uvjeti koji se razlikuju od cijena ili drugih uvjeta koji bi se dogovorili između nepovezanih osoba, tada se sva dobit u svoti u kojoj bi bila ostvarena, kada bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba uključuje u poreznu osnovicu povezanih osoba. Poslovni odnosi između povezanih osoba porezno se priznaju samo ako porezni obveznik na zahtjev Porezne uprave predoči vjerodostojnu dokumentaciju o povezanim osobama, metodama koje koristi za utvrđivanje međusobnih cijena i poslovnih odnosa, razlozima za odabir konkretne metode utvrđivanja cijena te podatke i informacije o načinu na koji provodi usklađenje.

Povezane osobe definirane su i člankom 9. OECD-ovog modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. S ovog aspekta dva su društva međusobno povezana ako jedno od tih društva zadovoljava uvjete iz članka 9. podstavka 1a) ili podstavka 1b) OECD-ovog Ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u odnosu na drugog poduzetnika, odnosno ako jedno od njih sudjeluje u upravi, kontroli ili kapitalu drugog ili ako iste osobe izravno ili neizravno sudjeluju u upravi, kontroli ili kapitalu oba društva.²³

Ako su u oba slučaja između ta dva društva u njihovim trgovačkim i financijskim odnosima utvrđeni uvjeti različiti od onih koji bi postojali između samostalnih društava, dobit koju bi ostvarilo jedno društvo kad takvi uvjeti ne bi postojali, ali zato što postoje nije ostvarena, može se uključiti u dobit tog društva i sukladno tome oporezivati.²⁴ Prema članku 1. OECD-ovog modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ugovor se primjenjuje na osobe koje su rezidenti jedne ili obje država ugovornica, a članak 7. istog modela ugovora navodi da se dobit od poslovanja društva jedne države ugovornice oporezuje samo u toj državi, osim ako društvo posluje u drugoj državi ugovornici preko stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi. Ako društvo posluje na taj način, dobit društva može se oporezivati u toj drugoj državi ugovornici, ali samo onaj iznos dobiti koji se može pripisati toj stalnoj poslovnoj jedinici.

Kada društva posluju u više država prilikom oporezivanja dobiti istih može doći i do dvostrukog oporezivanja što se nastojalo spriječiti također OECD-ovim modelom ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ako država ugovornica (država A), u skladu s načelom nepristrane

²² Izmjene i dopune Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 138/20)

²³ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 13.

²⁴ Model Tax Convention on Income and on Capital

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version_g1g57dda/9789264239081-en.pdf (pristupljeno 25. 01. 2025.)

transakcije uključi u dobit društva rezidentnog na njezinom području i oporezuje u skladu s time svaku dobit na koju je društvu rezidentu druge države ugovornice (države B) već razrezan porez u toj drugoj državi (državi B) ta će druga država (država B) na odgovarajući način prilagoditi iznos poreza koji je u njoj razrezan na tu dobit, pri čemu treba uzeti u obzir druge odredbe ugovora, a ako bude potrebno, nadležna tijela država ugovornica međusobno će se savjetovati²⁵. Ovdje postoji opasnost da država B ne prihvati ispravak proveden u državi A te je upravo iz ovog razloga vrlo bitno da se države suglase u vezi kvalifikacije naknade i u vezi iznosa naknade koja podliježe ispravku zbog transfernih cijena. Države ugovornice moraju biti suglasne da je država ugovornica koja je provela inicijalni ispravak naknade ograničila svoje postupanje na oporezivanje samo one dobiti koju ima pravo oporezivati. Članak 9. ima za cilj osigurati oporezivanje dobiti od poslovanja u državi u kojoj je ona u gospodarskom (ekonomskom) smislu ostvarena, putem sprječavanja dvostrukog opterećenje do kojega prilikom ispravka dobiti može doći. Istovjetno kvalificiranje naknade plaćene u transakciji je važan uvjet za usporediv prvi ispravak te s njime povezanu, odgovarajuću prilagodbu za ispravak koji provodi druga država s konačnim ciljem sprječavanja dvostrukog opterećenja. Suglasnost u pogledu iznosa naknade znači da obje države trebaju postići suglasnost kod utvrđenja naknade utvrđene u skladu s načelom nepristrane transakcije. Norma članka 9. OECD-ovog modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ne sadrži nadnacionalno pravilo o određenju dobiti niti ne ograničava tuzemne odredbe o određenju dobiti već ono ograničava unutrašnje propise država ugovornica.

U nastavku se navode razlike i učinci u oporezivanju putem premještanja dobiti povezanih osoba:

društva P i R članice su grupe Z iz Austrije koja je njihov 100-postotni vlasnik. Društvo P proizvodi osobna računala u Hrvatskoj, a društvo R distribuira ih iz Mađarske. Ova tri društva smatraju se povezanim društvima jer Z sudjeluje izravno u kapitalu društava P i R. Kada društvo R prodaje osobna računala krajnjim neovisnim kupcima cijena je određena ponudom i potražnjom odnosno tržištem te matično društvo Z nema kontrolu nad takvim cijenama. Za ovaj primjer uzmimo da cijena jednog osobnog računala iznosi 1.000,00 eura. Unutarnje transakcije između društva P i R kontrolira matično društvo Z pa iz tog razloga takvu prodaju smatramo nadziranom transakcijom, a takve cijene transferne cijene. Određivanjem cijena između

²⁵ Model Tax Convention on Income and on Capital

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version_g1g57dda/9789264239081-en.pdf, pristupljeno 26. siječnja 2025.

povezanih društava direktno se utječe na njihove financijske rezultate. Ako P odredi i naplati visoku cijenu ono zarađuje više, a ako odredi nisku cijenu više zarađuje društvo R. Sa ekonomskog stajališta za samo društvo Z to nije bitno jer su financijski rezultati ovih društava u konačnici konsolidirani. Međutim sa poreznog aspekta ovo je vrlo važno jer se utječe na samu visinu porezne obveze. Naime, društvo P plaća porez na dobit u Hrvatskoj po važećoj stopi poreza na dobit od 18% dok društvo R plaća porez na dobit u Mađarskoj po propisanoj stopi od 9 %. Uzmimo da su ukupni troškovi proizvodnje jednog osobnog računala 450 eura i da se ostvaruje dobit kao i prosječni proizvođač osobnih računala treće strane sličan našem proizvođaču prije oporezivanja u iznosu od 800 eura uz tržišnu cijenu od 1.000 eura. Izračun potencijalnog dobitka prikazan je u tablici broj 1.

Tablica broj 1. Obračun dobiti po tržišnoj cijeni

Redni broj	Opis	Društvo P	Društvo R	Društvo Z
1.	Prihodi	800	1.000	1.000
2.	Troškovi	450	800	450
3.	Dobit prije oporezivanja (1-2)	350	200	550
4.	Stopa poreza	18	9	-
5.	Porez na dobit (3x4)	63	18	81
6.	Dobit nakon oporezivanja (3-5)	287	182	469

Ako društvo P prodaje osobna računala društvu R po cijeni od 550 eura, odnosno po cijeni koja je znatno niža od tržišne cijene obračun dobiti izgledao bi kao u tablici broj 2.

Tablica broj 2. Obračun dobiti po cijeni nižoj od tržišne

Redni broj	Opis	Društvo P	Društvo R	Društvo Z
1.	Prihodi	550	1.000	1.000
2.	Troškovi	450	550	450
3.	Dobit prije oporezivanja (1-2)	100	450	550
4.	Stopa poreza	18	9	-
5.	Porez na dobit (3x4)	18	40,50	58,50
6.	Dobit nakon oporezivanja (3-5)	92	409,50	501,50

U primjeru iz tablice 1. matično društvo Z najveći dio dobiti ostvaruje u Hrvatskoj gdje se ona onda i oporezuje po propisanoj stopi poreza na dobit od 18%, a u skladu s tim plaća i više poreza. U primjeru iz tablice 2. većina dobiti prebacuje se na društvo R koja plaća porez u Mađarskoj po stopi od 9% jer to društvo prodaje proizvod po tržišnoj cijeni od 1.000 eura, što čini njegove prihode, a ima manje nabavne troškove (račune od društva P). Društvo P s druge strane u primjeru iz tablice broj 2. ostvaruje manju dobit jer ima manje prihode s obzirom da

prodaje proizvod ispod tržišne cijene što matičnom društvu odgovara jer je u državi sjedišta društva P odnosno u Hrvatskoj dvostruko veća porezna stopa nego u Mađarskoj.

Rezultat ovakve situacije je dodatna dobit nakon oporezivanja od 32,50 eura po osobnom računalu (501,50 eura-469 eura) pa je sigurno da matično društvo preferira primjer iz tablice 2.

Kao što je prikazano u primjeru, u oporezivanju dobiti postoje velike razlike po državama zbog velikih razlika u propisanim poreznim stopama što je nadležnost nacionalnog zakonodavstva svake države, te upravo iz tog razloga društva nastoje premještati dobit iz zemalja s visokim poreznim stopama u zemlje s niskim stopama poreza na dobit. Cilj je spriječiti te situacije i osigurati da se dobit oporezuje na mjestu stvaranja vrijednosti.

5. Metode određivanja transfernih cijena

Prema smjernicama OECD-a ali i sukladno članku 13. Zakona o porezu na dobit metode za određivanje transfernih cijena dijele se na klasične transakcijske metode i metode transakcijske dobiti. Klasične transakcijske metode su: metoda usporedivih nekontroliranih cijena, metoda trgovačkih cijena i metoda dodavanja bruto dobiti na troškove. Metode transakcijske dobiti su: metoda podjele dobiti i metoda neto dobitka. Kod odabira metode za utvrđivanje transfernih cijena potrebno je utvrditi metodu koja je najprimjerenija slučaju.²⁶ Ako se s jednakom pouzdanosti može primijeniti neka od klasičnih metoda i neka od metoda transakcijske dobiti, prednost je potrebno dati klasičnoj transakcijskoj metodi jer se njome može izravnije utvrditi jesu li uvjeti poslovnih odnosa povezanih društava sukladni načelu nepristrane transakcije.²⁷ Također metodu usporedivih nekontroliranih cijena potrebno je primijeniti prije svih ostalih ako ju je moguće primijeniti na konkretan slučaj. Niti jedna metoda nije primjenjiva na sve situacije već je potrebno odabrati onu metodu koja najbolje odgovara poslovanju između povezanih društava prema načelu nepristrane transakcije. Kod određivanja jedne od navedenih metoda za utvrđivanje transfernih cijena potrebno je uzeti u obzir brojne čimbenike i okolnosti poslovanja kao što su: prirodu same kontrolirane transakcije, stupanj usporedivosti nadziranih i nenadziranih transakcija, mogućnost odnosno dostupnost informacija za odabir konkretne metode. Pri odabiru i primjeni metode za utvrđivanje da li je neka transakcija provedena prema načelu nepristrane transakcije, treba učiniti i sljedeće:

²⁶ Radusin Lipošinović, Marijana; Šlepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik, 12b/2022, Zagreb 2022. str. 14.

²⁷ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., .str. 93.

1. prikupiti informacije o grupi, o položaju poreznog obveznika u grupi i analizi povezanih transakcija, odnosno opće informacije koje mogu biti iste za grupu i specifične informacije za poreznog obveznika
2. identificirati izabranu metodu, opisati razmatrane podatke, metode i analize provedene za utvrđivanje transfernih cijena te objasniti i navesti razloge zašto je baš ta metoda odabrana;
3. sastaviti dokumentaciju o pretpostavkama i procjenama donesenima i izrađenima tijekom utvrđivanja rezultata transfernih cijena (vezano uz analizu usporedivosti, funkcionalnu analizu i analizu rizika)
4. sastaviti dokumentaciju o svim izračunima napravljenima prilikom primjene izabrane metode vezano uz poreznog obveznika i porezne obveznike s kojima se uspoređuje
5. na odgovarajući način ažurirati dokumentaciju iz prijašnjih godina na koju se oslanjalo tijekom tekuće godine, kako bi se prikazalo prilagodbe zbog materijalnih promjena u relevantnim činjenicama i okolnostima
6. sastaviti dokumentaciju koja navodi podlogu (temelj), odnosno na drugi način podupire ili je spomenuta prilikom rada na analizi transfernih cijena.

Na zahtjev Porezne uprave obveznici su dužni dostaviti dokumentaciju i podatke o razlozima odabira konkretne metode za utvrđivanje transfernih cijena.²⁸

5.1. Metoda usporedivih nekontroliranih cijena

Pravila primjene ove metode propisana su u članku 13., stavku 3. točki a) Zakona o porezu na dobit te u II.B dijelu, II. poglavlja, od točke 2.14 do 2.26 Smjernica OECD-a.

Prema ovoj metodi cijene se za prodane proizvode, robu ili usluge u kontroliranim poslovima uspoređuju s onima u nekontroliranim poslovima i usporedivim okolnostima. Kao što je već spomenuto primjenom ove metode ostvaruje se najpouzdaniji način primjene načela nepristrane transakcije što čini veliku prednost ove metode. Međutim, na tržištu je teško pronaći mogućnost precizne usporedbe proizvoda (nenadzirane transakcije) koje bi u potpunosti mogle biti primijenjene, a da ne postoji nikakva razlika koja bi mogla bitno utjecati na cijenu. Transakcije su usporedive u kontekstu ove metode ako nijedna razlika između transakcija i poduzetnika koji je obavljaju ne može značajno utjecati na cijenu na slobodnom tržištu te ako je moguće relativno točno izvršiti usklađenja koja bi uklonila te razlike.²⁹ Ova metoda mogla bi se primijeniti u

²⁸ Članak 40. stavak 3. Pravilnik o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22, 156/23)

²⁹ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 97.

konkretnom slučaju kada se isti proizvod ili roba prodaje povezanom društvu i neovisnim društvima odnosno u slučaju interne usporedivosti kao i u slučaju vanjske usporedivosti odnosno kada neovisno društvo prodaje isti proizvod ili robu kao i povezano društvo uzimajući u obzir okolnosti usporedivosti. Osnova na kojoj se temelji ova metoda je utvrđivanje stvarne tržišne cijene proizvoda. U slučaju interne usporedivosti potrebno je definirati istu cijenu po kojoj se prodaje proizvod povezanim društvima unutar grupe kao i neovisnim društvima. Ova metode se često primjenjuje i u financijskim transakcijama, odnosno zajmovima unutar grupe. U razmatranju jesu li kontrolirane i nekontrolirane transakcije usporedive, treba uzeti u obzir učinak na cijenu u širem kontekstu, a ne samo usporedivost proizvoda, odnosno treba računati i na prateće troškove koji također utječu na krajnju cijenu proizvoda. Kao i za svaku metodu na pouzdanost metode usporedivih nekontroliranih cijena utječe stupanj točnosti prilagodbe i usporedivosti. Kao relevantna uzima se tržišna cijena koja se odnosi na cijenu robe na međunarodnom ili domaćem tržištu o određenom trenutku. Tržišne cijene robe općenito odražavaju dogovor između neovisnih kupaca i prodavača na tržištu o cijeni za određenu vrstu i količinu robe, kojom se trguje pod određenim uvjetima u određenom trenutku.³⁰

Prema smjernicama OECD-a, kako bi se ova metoda određivanja transfernih cijena pouzdano primijenila na robne transakcije, ekonomski relevantne karakteristike kontrolirane transakcije i nekontrolirane transakcije, navedena cijena mora biti usporediva. Kada govorimo o robi ekonomski relevantne karakteristike uključuju, između ostalog, kvalitetu robe i fizičke značajke robe, ugovorne uvjete kontrolirane transakcije, kao što su količine kojima se trguje, razdoblje aranžmana, vrijeme i uvjeti dostave, transporta, osiguranja. Tamo gdje postoje razlike između kontrolirane transakcije i nekontrolirane transakcije ili uvjeta koji određuju tržišnu cijenu, potrebno je napraviti točne prilagodbe kako bi se osigurala usporedivost.

Sukladno smjernicama OECD-a kao posebno relevantan čimbenik za određivanje cijene robne transakcije određen je datum cijene, koji se odnosi na određeno vrijeme, datum ili razdoblje (npr. određeni raspon datuma tijekom kojih je određena prosječna cijena) koje su stranke odabrale za utvrđivanje cijena za robne transakcije. Kada porezni obveznik ne pruži pouzdane dokaze o datumu određivanja cijene dogovorene od strane povezanih društava u kontroliranoj transakciji i porezna administracija ne može na drugi način odrediti drugačiji datum cijene, prema Smjernicama OECD-a, porezne uprave mogu kao relevantan datum uzeti datum robne

³⁰ Part II: Traditional transaction methods, B. Comparable uncontrolled price method, paragraph 2.18. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 98.

transakcije na temelju dostupnih dokaza, a to može biti teretni list ili ekvivalentni dokument ovisno o prijevoznom sredstvu.³¹

Metoda usporedivih nekontroliranih cijena bila bi primjenjiva u sljedećem primjeru:

društvo P koje proizvodi osobna računala u Hrvatskoj prodaje ta računala povezanom društvu R u Mađarskoj kao i nepovezanom društvu 1 također u Mađarskoj. Cijena koju je društvo P odredilo kao prodajnu cijenu prema društvu 1 iznosi 1.200 eura po osobnom računalu. U Hrvatskoj posluje i društvo S koje proizvodi osobna računala istih tehničkih karakteristika kao i društvo P i ista ta računala također prodaje povezanim društvima ali i nepovezanom društvu 2. Cijena koju je društvo S odredilo kao prodajnu cijenu prema društvu 2 iznosi 1.250 eura po osobnom računalu. Kako bi društvo P moglo utvrditi transfernu cijenu u ovoj nadziranoj transakciji u skladu s načelom nepristrane transakcije, prema distributeru R u Mađarskoj, mora pronaći uvjete (u ovom slučaju cijenu) usporedive transakcije. Prema metodi usporedivih nekontroliranih cijena moguće su dvije opcije:

1. unutarnje usporedive nekontrolirane cijene gdje društvo P uzima istu cijenu po kojoj prodaje osobna računala nepovezanom društvu 1 odnosno određuje cijenu povezanom društvu R u iznosu od 1.200 eura

2. vanjske usporedive nekontrolirane cijene gdje društvo P uzima cijenu po kojoj nepovezano društvo S prodaje osobna računala neovisnom distributeru društvu 2 odnosno određuje cijenu povezanom društvu R u iznosu od 1.250 eura.

U oba slučaja društvo R djeluje u nadziranoj transakciji u skladu s načelom nepristrane transakcije prilikom određivanja transferne cijene.

5.2. Metoda trgovačkih cijena

Pravila primjene ove metode propisana su u članku 13., stavku 3. točki b) Zakona o porezu na dobit te u II.C dijelu, II. poglavlja, od točke 2.27 do 2.44 Smjernica OECD-a.

Određivanje metode trgovačkih cijena počinje cijenom po kojoj se proizvod koji je kupljen od povezanog društva prodaje nepovezanim osobama. Ta se cijena (cijena preprodaje) zatim umanjuje za odgovarajući iznos bruto marže ("marža cijene preprodaje") koja predstavlja iznos od kojeg bi preprodavač nastojao pokriti svoju prodaju i operativne troškove te, u svjetlu funkcija koje obavljaju (uzevši u obzir korištenu imovinu društva i preuzete rizike), ostvariti

³¹ Part II: Traditional transaction methods, B. Comparable uncontrolled price method, paragraph 2.22, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 100.

odgovarajuću dobit.³² Kada od utvrđene cijene (po kojoj se proizvod prodaje nepovezanim osobama, po kojoj je roba mogla biti nabavljena od nepovezanih osoba) oduzmemo odgovarajuću bruto trgovačku maržu dobiveni ostatak je cijena po kojoj je roba mogla biti nabavljena od nepovezanih osoba. Marža trgovačke cijene društva koje preprodaje proizvod u kontroliranoj transakciji može se odrediti prema marži preprodajne cijene koju isto društvo zarađuje na proizvodima kupljenim i prodanim u usporedivim nekontroliranim transakcijama. Za pravilnu primjenu ove metode, važna je dosljednost u načinu obračunavanja bruto marže jer i povezano i nepovezano društvo moraju bruto maržu mjeriti na istovjetan način.³³

Bruto marža izračunava se na sljedeći način:

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

U opisanom slučaju vrijedi da je transferna cijena = preprodajna cijena – bruto marža

Nekontrolirana transakcija je usporediva s kontroliranom transakcijom za potrebe metode trgovačkih cijena ako je ispunjen jedan od dva uvjeta: a) nijedna od razlika (ako ih ima) između transakcija u usporedbi ili između poduzeća koja poduzimaju te transakcije neće značajno utjecati na maržu trgovačke cijene na otvorenom tržištu; ili, b) mogu se izvršiti točna usklađenja kako bi se eliminirali materijalni učinci takvih razlika.³⁴

Odgovarajuću maržu trgovačke cijene najlakše je odrediti gdje preprodavač ne dodaje značajno vrijednosti proizvoda. Nasuprot tome, može biti teže koristiti metodu trgovačkih cijena da bi se došlo do tržišne cijene gdje se, prije preprodaje, roba dalje obrađuje ili uklapa u kompliciraniji proizvod tako da je njegov identitet izgubljen ili transformiran (npr. gdje su komponente spojene u gotov proizvod odnosno poluproizvod).³⁵ Vrijednost koju dodaje nadzirano društvo u procesu distribucije robe ne smije biti značajna jer je tada teža procjena marže koju treba dodijeliti distributeru. Marža trgovačke cijene točnija je ako se ostvari unutar kratkog vremena od kupnje robe od preprodavača. Što više vremena prođe između izvorne kupnje i preprodaje iste robe, veća je vjerojatnost da će se drugi faktori: promjene na tržištu, tečajevi, troškovi skladištenja morati uzeti u obzir pri bilo kojoj usporedbi, odnosno teža je usporedivost te su

³² Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.27, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 101.

³³ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 7.

³⁴ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.29, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 102.

³⁵ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.35, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 103.-104.

potrebna veća usklađenja. Budući da bruto marža, nakon kupnje robe, kompenzira (pokriva) specifične funkcije koje preuzima nadzirano društvo, najvažnija je analiza funkcija (aktivnosti) društva.³⁶ Stoga je kod ove metode bitno točno utvrditi sve funkcije i rizike koje preuzima porezni obveznik u ovakvim transakcijama.³⁷ U slučaju kada postoji lanac distribucije robe kroz posredničko poduzeće, treba izvršiti usporedbu cijene robe koja je kupljena od posredničkog društva kao i cijene koju takvo poduzeće plaća svojim vlastitim dobavljačima i funkcijama koje posrednička tvrtka preuzima.³⁸ Kada se računovodstvena praksa razlikuje od kontrolirane transakcije i nekontrolirane transakcije treba izvršiti odgovarajuća usklađenja. Na primjer, troškovi istraživanja i razvoja mogu se odraziti na operativne troškove ili na troškove od prodaje. Odgovarajuće bruto marže ne bi bile usporedive bez njihovih odgovarajućih usklađenja.³⁹ Kod ove metode značajni su nedostaci iste, zbog čega se rijetko primjenjuje u praksi, kao što su: na bruto maržu može utjecati učinkovitost upravljanja što može utjecati na profitabilnost ali ne i na cijenu proizvoda, teško je odrediti cijenu preprodaje kod nematerijalne imovine. Kako se navedena metoda temelji na nepristranoj bruto marži, a ne na izravno određenoj nepristranoj cijeni samog proizvoda ona zahtijeva manje izravnu transakcijsku usporedivost (proizvoda) u odnosu na metodu usporedivih kontroliranih cijena. Ova metoda bila bi primjenjiva u marketinškim aktivnostima, naročito distribucije gdje distributer ne dodaje značajnu vrijednost proizvodu.

Primjer za određivanje transfernih cijena ovom metodom bio bi sljedeći:

društvo P koje proizvodi osobna računala u Hrvatskoj prodaje ta računala povezanom društvu R u Mađarskoj koje ih dalje distribuira bez ikakvih ulaganja u proizvod. Društvo R na obavlja nikakve značajne funkcije koje bi pridonosile razvoju proizvoda već samo ima minimalna ulaganja u promociju robe. Cijena po kojoj društvo R dalje preprodaje osobna računala na lokalnom tržištu iznosi 1.500 eura. Pri navedenoj transakciji društvo R ostvaruje zaradu odnosno bruto maržu pri preprodajnoj cijeni u iznosu od 225 eura. Bruto marža koju društvo R ostvaruje pri preprodajnoj cijeni iznosi 15% što je u skladu s prosječnom bruto maržom pri preprodajnoj cijeni nepovezanih distributera sličnih proizvoda koji djeluju u usporedivim

³⁶ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 18.

³⁷ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 97.-98.

³⁸ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.39, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 105.

³⁹ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.41, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 105.

okolnostima. Društvo R plaća cijenu za nabavu osobnih računala povezanom društvu P u iznosu od 1.275 eura koja je utvrđena na način da je od prodajne cijene u iznosu od 1.500 eura oduzeta bruto marža u iznosu od 225 eura. Navedena transferna cijena nabave utvrđena na ovaj način u skladu je s načelom nepristrane transakcije.

5.3. Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove

Pravila primjene ove metode propisana su u članku 13., stavku 3. točki c) Zakona o porezu na dobit te u II.D dijelu, II. poglavlja, od točke 2.45 do 2.61 Smjernica OECD-a.

Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove počinje s troškovima koje ima dobavljač u kontroliranoj transakciji za robu koja se prenosi ili usluge koje se pružaju povezanom kupcu.⁴⁰ Primjenom metode dodavanja bruto dobiti na troškove prvo se utvrđuju troškovi proizvoda, poluproizvoda ili usluge koje je imala osoba koja je proizvodila proizvode, poluproizvode ili vršila usluge drugoj povezanoj osobi.⁴¹ Na ovaj način na utvrđene troškove, prilikom određivanja transfernih cijena dodaje se bruto marža koju je društvo moglo ostvariti na tržištu. Dobiveni iznos čini cijenu po kojoj su proizvod, poluproizvod ili usluga mogli biti nabavljeni u tržišnim uvjetima od nepovezanih osoba.

U skladu s navedenim kod ove metode transferna cijena izračunava se na sljedeći način:

Transferna cijena = nabavna cijena + bruto marža (uvećanje nabavne cijene) pri čemu maržu nepristrane transakcije računamo:

$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{bruto dobit}}{\text{nabavna cijena}}$$

ili

$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{prihodi od prodaje-nabavna cijena}}{\text{nabavna cijena}}$$

⁴⁰Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 97.-98.

⁴⁰ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.45, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 106.

⁴¹ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 19.

Ova metoda je usredotočena na bruto maržu u postotku od troškova poslovanja i na funkcije koje društvo obavlja.⁴² Određujući troškove funkcija društva treba uzeti u obzir bruto naknadu koju bi neovisno društvo tražilo za obavljanje određenih funkcija vodeći računa i o relevantnim rizicima. Ova metoda uključuje procjenu koja pokazuje je li cijena transakcije uistinu cijena nepristrane transakcije u odnosu na bruto maržu koju društvo određuje za danu transakciju.⁴³ Slijedeći načela iz poglavlja I. OECD Smjernica, nekontrolirana transakcija je usporediva s kontroliranom transakcijom za potrebe metode dodavanja bruto dobiti na troškove ako je ispunjen jedan od dva uvjeta: a) nijedna od razlika (ako ih ima) između transakcija u usporedbi ili između društava koja poduzimaju te transakcije neće materijalno utjecati na cijenu i maržu na otvorenom tržištu; ili, b) mogu se izvršiti točna usklađenja kako bi se eliminirali materijalni učinci tih razlika.⁴⁴ Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove ima i neke nedostatke, pogotovo u pravilnoj primjeni, posebno u određivanju troškova. Iako će u mnogim slučajevima tvrtke vođene konkurencijom smanjiti cijene prema trošku stvaranja relevantne robe ili pružanje odgovarajuće usluge, postoje druge okolnosti u kojima nema vidljive veze između razine nastalih troškova i tržišne cijene.⁴⁵ Osim toga, kod primjene metode dodavanja bruto dobiti na troškove treba obratiti pozornost na primjenu usporedive marže na osnovicu usporedivih troškova. Na primjer, ako dobavljač na kojeg se upućuje u primjeni ove metode u obavljanju svoje djelatnosti koristi iznajmljena sredstva, troškovna osnova možda neće biti usporediva bez prilagodbe. Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove oslanja se na usporedbu dobiti na troškove u kontroliranim transakcijama i povećanju troškova postignutih u jednoj ili više usporedivih nekontroliranih transakcija.⁴⁶ U tu svrhu posebno je važno uzeti u obzir razlike u vrsti rashoda – poslovni rashodi i neposlovni troškovi uključujući rashode financiranja koji se povezani s funkcijama i rizike koje su preuzele strane ili transakcije koje se uspoređuju.⁴⁷ Važan aspekt usporedivosti je i računovodstvena dosljednost te je tamo gdje se računovodstvene prakse razlikuju u kontroliranoj transakciji i nekontroliranoj transakciji potrebno izvršiti odgovarajuće prilagodbe kako bi se osigurala dosljednost.

⁴² Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 20.

⁴³ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 20.

⁴⁴ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.47, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 107.

⁴⁵ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.49, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 108.

⁴⁶ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.50, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 108.

⁴⁷ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.51, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 108.

Troškovi se mogu podijeliti u tri kategorije: izravni troškovi proizvodnje kao što su troškovi sirovina, zatim neizravni troškovi proizvodnje i troškovi poslovanja u cjelini kao što su opći i administrativni troškovi. Pa će se tako u primjeni metode dodavanja bruto dobiti na troškove koristiti marža izračunata nakon izravnih i neizravnih troškova proizvodnje, dok će metoda neto dobiti koristiti dobit izračunatu nakon operativnih troškova. Međutim i ovdje mogu postojati razne varijacije u kategorijama troškova odnosno teško je povući precizne granice između tri gore navedene kategorije. Neki troškovi mogu varirati tijekom određenog razdoblja i u takvim slučajevima bilo bi najbolje kao relevantan podatak uzeti prosjek troškova tijekom određenog razdoblja. Takvi su troškovi na primjer troškovi materijala ili troškovi rada. Troškove zamjene i granične troškove također treba razmotriti tamo gdje se oni mogu mjeriti i oni rezultiraju točnijom procjenom odgovarajuće dobiti. Troškovi koji se mogu uzeti u obzir pri primjeni metode dodavanja bruto dobiti na troškove su ograničeni na one dobavljača robe ili usluga. Ovo ograničenje može postati problem: kako rasporediti neke troškove između dobavljača i kupaca? Postoji mogućnost da neke troškove snosi kupac kako bi se smanjila osnovica troškova dobavljača na temelju koje će se obračunati marža.⁴⁸ U odnosu na metodu usporedivih nekontroliranih cijena kod ove metode potrebno je manje usporedivosti proizvoda, kao i manje usklađenja usporedivosti jer je fokus na izvršnim funkcijama. Međutim, brojni su i nedostaci primjene ove metode, kao što su: nastali troškovi ne moraju uvijek biti odrednica dobiti, često nije vidljiva veza između razine nastalih troškova i tržišne cijene, u praksi je često teško odrediti odgovarajuću troškovnu osnovicu, za potrebe usporedivosti važna je računovodstvena dosljednost.⁴⁹ Primjena ove metode bila bi moguća kada testirana strana vrši relativno rutinske funkcije. Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove koristi se kod proizvođača ili pružatelja usluga koji ne snose značajan rizik i ne koriste vrijednu nematerijalnu imovinu. Ovu metodu mogu koristiti proizvođači naročito poluproizvoda i pružatelji usluga na području istraživanja i razvoja. Budući da se bruto dobit izračunava kao postotak obračunatih troškova za predmetne isporuke, važno je pažljivo utvrditi koji su to troškovi poreznog obveznika kvalificirani za uključivanje u osnovicu.⁵⁰ Zbog toga je važno da društvo vodi evidenciju troškova po njihovoj strukturi.

⁴⁸ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.56, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 110.

⁴⁹ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 19.

⁵⁰ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 98.

5.4. Metoda podjele dobiti

Člankom 13. stavkom 3. točkom d) Zakona o porezu na dobit i u III. dijelu II. poglavlja, od točke 2.114 do 2.183 Smjernica OECD-a propisana je primjena ove metode određivanja transfernih cijena.

Primjenom metode podjele dobiti eliminira se učinak i utjecaj povezanih osoba u raspodjeli dobiti. Prvo se utvrđuje podjela dobiti između povezanih osoba u jednom ili više poslova u kojima te osobe sudjeluju, te se nakon toga procjenjuje podjela dobiti do koje bi došlo da su u tim poslovima u postojećim tržišnim uvjetima sudjelovale nepovezane osobe i na kraju se tako utvrđeni udjeli u dobiti raspoređuju na povezane osobe.⁵¹ Metoda podjele dobiti primjenjuje se kada druge metode nisu primjenjive odnosno kad nema usporedivosti.⁵² Odabir metode transfernih cijena uvijek ima za cilj pronaći najprikladniju metodu za konkretan slučaj uzimajući u obzir prednosti i slabosti svake od metoda te njezinu prikladnost s obzirom na prirodu točno određene kontrolirane transakcije i to na temelju dostupnosti pouzdanih informacija i stupnju usporedivost između kontroliranih i nekontroliranih transakcija. Ako su podaci o pouzdanim usporedivim kontroliranim i nekontroliranim transakcijama dostupni za cijenu transakcije u cijelosti, manje je vjerojatno da će metoda podjele dobiti biti najviše odgovarajuća metoda.⁵³ Međutim, nedostatak usporedivih podataka sam po sebi nije dovoljan razlog za korištenje metode podjele dobiti. Svaki slučaj treba analizirati na temelju konkretnih činjenica, a važno je uzeti u obzir sve prednosti i nedostatke drugih dostupnih metoda transfernih cijena. Ova metoda nastoji podijeliti dobit od kontroliranih transakcija temeljem rezultata koji bi bili postignuti između neovisnih poduzeća u usporedivim okolnostima.⁵⁴ Smjernice OECD-a upućuju da je metoda podjele dobiti najprimjerenija metoda u slučajevima kada je ispunjen jedan ili više sljedećih čimbenika: svaka strana doprinosi transakciji na jedinstven i vrijedna način, poslovanje je visoko integrirano (doprinosi strana ne mogu se pouzdano procijeniti odvojeno jedan od drugog) i strane dijele preuzimanje ekonomski značajnih rizika ili zasebno preuzimaju blisko povezane rizike.⁵⁵ Pri tome su doprinosi

⁵¹ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 21.

⁵² Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 99.

⁵³ Part II: Transactional profit methods, C.2. Transactional profit split method, paragraph 2.117, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 129.

⁵⁴ Part II: Transactional profit methods, C.3.1. Transactional profit split method, paragraph 2.149, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 137.

⁵⁵ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 21.

definirani kao npr. izvršne funkcije ili imovina koja se koristi i bit će „jedinstveni i vrijedni“ u slučajevima kada nisu usporedivi s doprinosima koje su pružile nenadzirane strane u usporedivim okolnostima i predstavljaju ključni izvor ekonomske koristi u poslovanju. Kada u transakcijama postoje jedinstveni i vrijedni doprinosi to je najbolji pokazatelj primjerenosti metode podjele dobiti. Također, kod određivanja primjenjivosti ove metode važno je točno definiranje stvarne transakcije pri čemu se uzimaju u obzir komercijalni i financijski odnosi između povezanih društava, njihove izvršne funkcije, korištena imovina i preuzeti rizici te kontekst u kojem se odvijaju nadzirane transakcije.⁵⁶ Predložena su dva pristupa primjene metode podjele dobiti i to kroz analizu doprinosa i rezidualnu analizu.

5.4.1. Analiza doprinosa

Prema smjernicama OECD-a analiza doprinosa se koristi u metodi podjele dobiti prema kojoj se dobit dijeli između povezanih društava na temelju relevantne vrijednosti doprinosa svakog od povezanih društava koja sudjeluju u tim transakcijama i to na način kako bi u sličnim okolnostima tu dobit prema doprinosima svakog od njih podijelila neovisna društva u nenadziranoj transakciji. Određivanje vrijednosti doprinosa svakog od povezanih društava ovisi o okolnostima i činjenicama svakog konkretnog slučaja. Relativni doprinosi mogu se mjeriti prema pružanju usluga, nastalim troškovima razvoja ili uložene imovine ili kapitala svakog od povezanih društava.

5.4.2. Rezidualna analiza

Ako su doprinosi strana takvi da se neki mogu pouzdano mjeriti pozivanjem na jednostranu metodu i usporediti pomoću usporedivih podataka, dok drugi ne mogu, primjereno je koristiti rezidualnu analizu.⁵⁷ Ova analiza dijeli relevantnu dobit u dvije kategorije. U prvoj je kategoriji dobit koja se može pripisati doprinosima koji se mogu pouzdano mjeriti i za koje postoje usporedivi podaci (početna naknada) te koja se određuje jednom od klasičnim metoda određivanja transfernih cijena. Nakon pripisivanja dobiti prvoj kategoriji raspored sve preostale dobiti temelji se na analizi relativne vrijednosti doprinosa strana koje sudjeluju u nadziranoj transakciji i čini drugu kategoriju podjele dobiti. Ako je moguće ovu analizu potrebno je

⁵⁶ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 21.

⁵⁷ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 42.

nadopuniti podacima iz nenadziranih transakcija koji pokazuju kako bi u tržišnim uvjetima u sličnim okolnostima relevantnu dobit podijelila neovisna društva.

5.5. Metoda neto dobitka

Člankom 13. stavkom 3. točkom e) Zakona o porezu na dobit i u III. dijelu II. poglavlja, od točke 2.64 do 2.113 Smjernica OECD-a propisana je primjena ove metode određivanja transfernih cijena. Metodom neto dobitka ispituje se ostvarena dobit u odnosu na neku početnu varijablu kao što su ukupni troškovi, imovina ili vlastiti kapital koju povezana osoba ostvaruje u kontroliranim transakcijama. Tako ostvarena neto dobit⁵⁸ uspoređuje se s dobiti nepovezanih osoba u sličnim okolnostima. Dakle, ovom metodom ispituje se neto dobit odnosno neto marža u odnosu na pripadajuću osnovicu (troškovi, prodaja, imovina, Berry omjer⁵⁹, drugi pokazatelji razine dobiti) koju porezni obveznik ostvaruje u nadziranoj transakciji.⁶⁰ Metodom neto dobitka neto marža povezanih društava uspoređuje se sa neto maržom neovisnih društava. Ova metoda slična je metodi dodavanja bruto dobiti na troškove i metodi trgovačkih cijena, s tom razlikom da se ovdje uzima u obzir neto dobit i stavlja se u omjer na neku osnovicu što je čini manje izravnim metodom.⁶¹ Primjenjuje se samo na jedno povezano društvo u transakcijama dobrima i uslugama te nematerijalnom imovinom. Primjerena je za korištenje u proizvodnji i distribuciji. Metoda neto dobiti vjerojatno neće biti pouzdana ako svaka strana u transakciji daje jedinstven i vrijedan doprinos te će u takvom slučaju, metoda podjele dobiti općenito biti najprikladnija metoda. Analiza usporedivosti mora se provesti u svim slučajevima te je potrebno odabrati i primijeniti najprikladniju metodu transfernih cijena, a postupak za odabir i primjenu metode neto dobiti ne bi trebao biti manje pouzdan nego kod drugih metoda.⁶² Važan aspekt usporedivosti je također i dosljednost mjerenja. Pokazatelji neto dobiti moraju se mjeriti na jednak način kod povezanog i neovisnog društva. Da bi se postigla pouzdana usporedivost trebaju biti uzeti u obzir i neoperativni troškovi koji utječu na dobit kao što su amortizacija ili rezerviranja koja bi u tom slučaju trebala biti obračunata prije usporedbe.

⁵⁸ Neto dobit = bruto dobit – operativni troškovi (kamate, porezi i izvanredni troškovi)

⁵⁹ Berry omjer = omjer bruto dobiti i oporezivih troškova, mjeri profitabilnost, ako je >1 dobit iznad visine varijabilnih troškova

⁶⁰ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 42.

⁶¹ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 99.

⁶² Part II: Transactional profit methods, B.3. Resale price method, paragraph 2.74, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 116.

U odabiru metode neto dobiti treba voditi računa o prednostima ali i o slabostima različitih mogućih pokazatelja kao što su: prikladnost pokazatelja koji se razmatra s obzirom na prirodu kontrolirane transakcije određeno posebno funkcionalnom analizom, dostupnost pouzdane informacije (osobito o nekontroliranim usporedivim stvarima) potrebne za primijeniti metodu neto dobiti i stupanj usporedivosti između kontroliranih i nekontroliranih transakcija, uključujući pouzdanost prilagodbi usporedivosti koje bi mogle biti potrebne kako bi se uklonile razlike među njima.⁶³

6. Dokumentacija o transfernim cijenama

U svrhu standardizacije strukture i sadržaja dokumentacije o transfernim cijenama na razini Europske Unije, Europsko Vijeće je 27.06.2006. godine usvojilo Code of Conduct on transfer pricing documentation of the European Commission (EUTPD). Ovim kodeksom postignut je visok stupanj standardizacije struktura i sadržaja dokumentacije o transfernim cijenama na razini EU, iako je zemljama članicama dopušteno da u svojim nacionalnim zakonskim propisima postave zahtjeve za detaljnijom i sveobuhvatnijom dokumentacijom o transfernim cijenama. Dokumentacija koju je potrebno osigurati u svrhu određivanja transfernih cijena također je navedena u V. poglavlju Smjernica OECD-a i članku 40. Pravilnika o porezu na dobit. Ostvarena dobit u poslovanju između povezanih osoba rezidenata i nerezidenata, priznat će se samo ako porezni obveznik posjeduje i na zahtjev Porezne uprave pruži podatke o:

- a) povezanim osobama i poslovnim odnosima s tim osobama
- b) metodama kojima se koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena
- c) razlozima za odabiranje konkretnih metoda za utvrđivanje tržišnih cijena
- d) objašnjenju načina na koji se provodi kompenzacijsko usklađenje.⁶⁴

Porezni obveznik dužan je dokazati da je transfernu cijenu utvrdio u skladu s načelom nepristrane transakcije koristeći svu dostupnu dokumentaciju prije početka ili u trenutku nadzirane transakcije te o tome osigurati dokumentaciju. Kako bi dokazao da je transakcija obavljena u skladu s načelom nepristrane transakcije, porezni obveznik treba prikupiti te na zahtjev Porezne uprave dostaviti:

- a) podatke o poslovanju skupine multinacionalnog trgovačkog društva koji sadrže:

⁶³ Part II: Transactional profit methods, B.3.2. Resale price method, paragraph 2.82, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 119.

⁶⁴ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 94.

- vlasničku i organizacijsku strukturu,
 - opis poslovanja i glavne poslovne aktivnosti, opis lanca nabave i 5 glavnih proizvoda i/ili usluga te ostalih proizvoda i/ili usluga koji prelaze 5% ukupnih prihoda, opis ugovora o uslugama između povezanih osoba (osim za istraživanje i razvoj), opis zemljopisnih tržišta na kojima djeluje, kratku funkcionalnu analizu glavnih doprinosa stvaranju vrijednosti, informacije o poslovnim restrukturiranjima, preuzimanjima i prodajama,
 - nematerijalnu imovinu, odnosno strategije u tretmanu nematerijalne imovine, opis glavne nematerijalne imovine i ugovora između povezanih osoba, opis politike transfernih cijena, opis bitnih prijenosa nematerijalne imovine između povezanih osoba,
 - financijske aktivnosti, odnosno politiku financiranja, tko pruža središnje funkcije financiranja, opis politike transfernih cijena u području financijskih aktivnosti,
 - financijsko konsolidirano izvješće ukoliko postoji, informacije o sklopljenim prethodnim sporazumima o transfernim cijenama i ostalim dokumentima o raspodjeli prihoda i dobiti u prekograničnim aktivnostima;
- b) podatke o tuzemnom društvu koji sadrže:
- detaljni opis tuzemnog društva odnosno informacije o upravljačkoj strukturi, opis poslovanja i poslovnih strategija, te položaj na lokalnom tržištu,
 - opis materijalno značajnih nadziranih transakcija s opisom transakcija i iznosima plaćanja unutar skupine multinacionalnog trgovačkog društva i primitaka za svaku kategoriju nadziranih transakcija te svaku državu plaćanja/primitka, uključujući i popis povezanih društava s kojima se obavljaju transakcije,
 - ugovore između povezanih osoba,
 - analizu usporedivosti i funkcionalnu analizu za materijalno značajne transakcije koje obavlja tuzemno društvo,
 - metode transfernih cijena po kategoriji transakcije s detaljnim opisom i informacijama o odabiru i primjeni metode, opisom razmatranih podataka i analize provedene za utvrđivanje transfernih cijena, te svim izračunima u primjeni izabrane metode vezano uz poreznog obveznika i porezne obveznike s kojima se uspoređuje, uključujući podatke usporedivih nenadziranih transakcija koje su korištene za analizu usporedivosti te eventualna usklađenja usporedivosti,
 - godišnja financijska izvješća tuzemnog društva (osim bilance i računa dobiti i gubitka ako su predani Financijskoj agenciji),

– na odgovarajući način ažurirati dokumentaciju iz prijašnjih godina na koju se oslanjalo tijekom tekuće godine, kako bi se prikazala usklađenja zbog materijalnih promjena u relevantnim činjenicama i okolnostima.⁶⁵

Poreznim propisima nije propisana formalna struktura dokumentacije o transfernim cijenama, niti ju je porezni obveznik dužan dostaviti uz Prijavu poreza na dobit. Dokumentacija se hrvatskom poreznom tijelu dostavlja na zahtjev i to na hrvatskom jeziku. U slučaju da se dokumentacija o transfernim cijenama dostavi na stranom jeziku porezno tijelo određuje rok za dostavu iste dokumentacije u ovjerenom prijevodu na hrvatski jezik.

Prema V. poglavlju Smjernica OECD-a preporuka je usvajanje trostupanjskog standardiziranog pristupa dokumentaciji o transfernim cijenama, a koji se sastoji od Glavne datoteke (engl. Master file), Lokalne datoteke (engl. Local file) i Izvješća po državama (engl. Country-by-Country Report).⁶⁶ Glavna datoteka sadrži standardizirane informacije relevantne za sve članove grupe multinacionalnih korporacija, Lokalna datoteka se posebno odnosi na materijalne transakcije lokalnog poreznog obveznika, a Izvješće za svaku državu sadrži određene informacije koje se odnose na globalnu raspodjelu prihoda i poreza multinacionalnih korporacija.⁶⁷ Porezni obveznik dužan je ažurirati dokumentaciju iz prijašnjih godina kako bi se prikazale prilagodbe te je dužan prije početka ili u vrijeme nadzirane transakcije, dokumentacijom potvrditi poduzete razumne napore u cilju utvrđivanja cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije.

6.1. Glavna datoteka (Master file)

U glavnom dijelu daju se opisi organizacijske strukture grupe, cjelokupnog poslovanja, nematerijalne imovine, među kompanijskih financijskih aktivnosti, financijskih izvješća grupe i prethodnih sporazuma o transfernim cijenama te obvezujućih mišljenja članice grupe.⁶⁸ Glavna datoteka treba pružiti pregled poslovanja grupe multinacionalne korporacije, uključujući prirodu njegovih globalnih poslovnih operacija, politike transfernih cijena, te njegove globalne raspodjele dohotka i ekonomske aktivnosti. Općenito, glavna datoteka je namijenjena pružanju visoke razine pregleda transfernih cijena u praksi multinacionalne

⁶⁵ Članak 40. stavak 6. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22, 156/23, 16/25)

⁶⁶ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 27.

⁶⁷ Chapter V: Documentation, C. A three-tiered approach to transfer pricing documentation, paragraph 16. OECD Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting 2014, str. 17.

⁶⁸ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 95.

korporacije kako bi se stekao uvid u globalnom, ekonomskom, pravnom, financijskom i poreznom kontekstu. Ovdje se treba prikazati politika određivanja cijena na razini grupe koja treba biti i sastavni dio dokumentacije svih članica grupe. Informacije potrebne u glavnoj datoteci daju "nacrt" grupe i sadrže relevantne informacije koje se mogu podijeliti u pet kategorija: a) organizacijska struktura grupe; b) opis poslovanja grupe; c) nematerijalna dobra grupe; d) među kompanijske financijske aktivnosti; i e) financijski i porezni položaj grupe.⁶⁹ Porezni obveznici trebaju prikazati podatke u glavnoj datoteci za multinacionalnu korporaciju u cjelini. Treba voditi računa da se osigura centralizirana funkcija grupe te da su transakcije između poslovnih linija ispravno opisane u glavnoj datoteci. Cijela glavna datoteka treba se sastojati od svih poslovnih linija dostupnih svakoj jurisdikciji kako bi se osigurao odgovarajući pregled globalnog poslovanja grupe multinacionalne korporacije.⁷⁰ Dodatak I. poglavlju V. Smjernica OECD-a navodi informacije koje se trebaju uključiti u glavnu datoteku. To su sljedeće informacije: organizacijska struktura: grafikon koji ilustrira pravnu i vlasničku strukturu grupe i geografski položaj poslovnih subjekata, opis poslovanja grupe: važni pokretači poslovne dobiti, opis opskrbnog lanca za pet najvećih grupacija, ponude proizvoda i/ili usluga prema prometu plus bilo koji drugi proizvoda i/ili usluga u iznosu većem od 5% prometa, popis i kratak opis važnih usluga između članova multinacionalne korporacije, opis glavnih zemljopisnih tržišta za grupu, opći opis načina financiranja grupe, uključujući važne financijske aranžmane s nepovezanim zajmodavcima, identifikacija svih članova grupe, financijski i porezni položaj grupe, godišnje konsolidirano financijsko izvješće grupe, popis i kratak opis postojećih unilateralnih ugovora grupe unaprijed dogovore o cijenama i druga porezna rješenja koja se odnose na raspodjelu prihoda među jurisdikcijama.⁷¹ Glavna datoteka, dakle obuhvaća standardizirane informacije koje su relevantne za multinacionalnu korporaciju i koje obuhvaćaju opće informacije o poslovanju cijele grupe na globalnoj razini kao i cjelokupnu politiku određivanja transfernih cijena unutar grupe.

⁶⁹ Chapter V:Documentation, C.1. Master file, paragraph 5.19, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 232.

⁷⁰ Chapter V:Documentation, C.1. Master file, paragraph 5.20, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 232.

⁷¹ Annex I to Chapter V; Transfer pricing documentation – Master file, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 543-544.

6.2. Lokalna datoteka (Local file)

Lokalni dio dokumentacije odnosi se na detaljniji prikaz organizacije i poslovanja konkretnog poreznog obveznika, ulogu i odgovornosti menadžmenta, povezanosti s društvima u grupi.⁷² Predstavlja dopunu glavne datoteke. Za razliku od glavne datoteke lokalna datoteka pruža detaljnije informacije koji se odnose na specifične među kompanijske transakcije.⁷³ Lokalna datoteka nadopunjuje glavnu datoteku i pruža dokaze da je porezni obveznik poštovao načelo nepristrane transakcije u vezi s transfernim cijenama koje se odnose na određenu jurisdikciju. Fokusirana je na informacije relevantne za analizu transfernih cijena vezanih uz transakcije koje se odvijaju između lokalne podružnice i tvrtke u različitim jurisdikcijama. Takve bi informacije uključivale relevantne financijske informacije u vezi s tim specifičnim transakcijama, analizu usporedivosti, te izbor i primjenu najprikladnijeg načina određivanja cijena. Poseban naglasak stavlja se na opis i kvantifikaciju svih značajnijih povezanih transakcija, naročito na funkcionalnu analizu i analizu rizika.⁷⁴ Lokalna datoteka treba sadržavati:

a) opis obveznika (strukturu menadžmenta i organizaciju), podroban opis djelatnosti, opis koga i gdje izvještavaju vodeće osobe kod obveznika. Dokumentacija mora sadržavati i navod je li možda kod obveznika obavljeno preoblikovanje poslovanja i je li u okviru preoblikovanja poslovanja prenesena bilo kakva nematerijalna imovina u prošlosti, uz obrazloženje kako je to utjecalo na poslovanje obveznika.

Za svaku transakciju koja se odvija između povezanih osoba treba predložiti podroban opis povezanih osoba i međusobnih transakcija te vrijednost i plaćanja među njima, preslike svih značajnih sporazuma i ugovora između društava, detaljnu financijsku i usporednu analizu, uključujući sve promjene u usporedbi s prethodnim razdobljem, opredjeljenje (indikaciju) najprimjerenije metode, sažetak glavnih pretpostavki u implementaciji metodologije za transferne cijene i razloge za višegodišnju analizu, popis usporedivih veličina, opise, razloge, prilagodbe, popis zaključenih preliminarnih prethodnih dogovora – lokalno (*APA – Advance Pricing Agreement*). Lokalna datoteka također treba sadržavati financijske informacije, kao što su financijska izvješća obveznika, opis veza između godišnjih financijskih izvješća i primjena metodologije za određivanje transfernih cijena, relevantni financijski podaci korištenih usporedivih veličina u analizi usporedivosti i izvore (podatkovne baze), iz kojih su ti podatci

⁷² Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 95.

⁷³ Chapter V: Documentation, C.2. Local file, paragraph 5.22, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 232.

⁷⁴ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 95.

pribavljeni.⁷⁵ Prema Dodatku II. poglavlju V. Smjernica OECD-a u lokalnu datoteku treba uključiti: opis strukture upravljanja lokalnog subjekta, organizacijsku shemu, izvješća uprave, detaljan opis poslovanja i poslovne strategije, opis materijalno kontroliranih transakcija (npr. nabava usluga proizvodnje, nabave robe, pružanja usluga, zajmovi, financijska i izvedbena jamstva, licence nematerijalne imovine, itd.) i kontekst u kojem se takve transakcije odvijaju, iznos plaćanja i primitaka unutar grupe za svaku kategoriju kontroliranih transakcija koje uključuju lokalni subjekt, detaljnu usporedivost i funkcionalnu analizu poreznog obveznika, naznaku najprikladnije metode transfernih cijena s obzirom na kategoriju transakcije i razloge odabira te metode, popis i opis odabranih usporedivih nekontroliranih transakcija (unutarnji ili vanjski), ako postoji, te podatke o relevantnim financijskim pokazateljima za neovisna poduzeća na kojima se temelji analiza transfernih cijena, uključujući opis usporedivih metodologija pretraživanja i izvor takvih informacija, sažetak financijskih informacija korištenih u određivanju cijena, godišnja financijska izvješća lokalnih jedinica za fiskalnu godinu, informacije i rasporedi raspodjele koji pokazuju kako su financijski podaci korišteni u primjeni metode transfernih cijena, sažeti rasporedi relevantnih financijskih podataka za korištene usporedive podatke u analizi i izvorima iz kojih su ti podaci dobiveni.⁷⁶

6.3. Izvješće po državama (engl. Country by Country report -CbCr))

Izvješće po državama obvezne su predložiti samo one multinacionalne korporacije koje imaju zajedno više od 750 milijuna eura prihoda. Za svaku poreznu jurisdikciju u kojoj određene multinacionalne korporacije posluju sastavlja se izvješće po državama, a sadrži podatke o raspodjeli prihoda unutar grupe, plaćenim porezima i pokazatelje ekonomske aktivnosti unutar jurisdikcija. U izvješću po državama na jednom mjestu se prikazuju neke ključne informacije o dobiti, porezima i poslovnoj aktivnosti multinacionalne korporacije koja ima konsolidirane prihode više od 750 milijuna eura, raspoređenih po državama u kojima grupa posluje.⁷⁷ Izvješće po državama mora sadržavati: zbrojne informacije o visini prihoda, dobitku (gubitku) prije plaćanja poreza na dobitak, plaćenom porezu na dobitak, obračunanom porezu na dobitak, kapitalu, neraspoređenom dobitku, broju zaposlenih, stvarnoj imovini osim novca ili novčanih ekvivalenata u vezi s pojedinom jurisdikcijom u kojoj međunarodna skupina društava posluje

⁷⁵ Bobek Gospodarić Danuška, Dokumentacija o transfernim cijenama na praktičan način, objavljeno 2019., <https://www.rrif.hr/clanak-19714/>, (pristupljeno 15.02.2025.)

⁷⁶ Annex II to Chapter V; Transfer pricing documentation – Local file, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 545-548.

⁷⁷ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., str. 96.

te definiranje pojedinog subjekta u sastavu međunarodne skupine društava, navođenjem njegove rezidentne porezne jurisdikcije i jurisdikcije prema zakonima na temelju kojih je subjekt u sustavu organiziran, ako se to razlikuje od rezidentne porezne jurisdikcije, te vrste glavne poslovne djelatnosti ili glavnih poslovnih djelatnosti takva subjekta u sustavu.⁷⁸ Izvješće također zahtijeva popis svih sastavnih subjekata za koje su financijski podaci podnose, uključujući poreznu jurisdikciju osnivanja koja se može razlikovati od porezne jurisdikcije koje je obveznik rezident. Međutim, izvješće po državama ne smije se koristiti kao zamjena za određivanje transferne cijene, već treba provesti analizu pojedinačnih transakcija i cijena na temelju funkcionalne i potpune analize usporedivosti. Informacije u Izvješću po državama same po sebi ne predstavljaju uvjerljiv dokaz da transferne cijene jesu ili nisu primjerene.⁷⁹ Radi povećanja transparentnosti u pogledu poreza na dobit EU je propisao obveznu javnu objavu izvješća po državama na temelju Direktive EU 2021/2101 Europskog parlamenta i Vijeća od 24. studenog 2021. o izmjeni Direktive 2013/34 EU u pogledu objavljivanja informacija o porezu na dobit.

6.3.1. DAC 4 – Izvješćivanje po zemljama

Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja (DAC4) uvodi proširenje automatske razmjene informacija između država članica o izvješćima po državama (Country by country reporting-CbCR). Automatska razmjena izvješća po državama jedna je od mjera u okviru OECD Akcijskog plana o smanjenju porezne osnovice i premještanja dobiti (eng. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting-BEPS Action Plan). Skupine multinacionalnih korporacija obavljaju gospodarske aktivnosti u različitim državama, te na taj način mogu sudjelovati u štetnom poreznom planiranju, koje dovodi do smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti.⁸⁰ Upravo iz navedenog razloga multinacionalne korporacije trebaju dostavljati poreznim upravama izvješća po državama koja su dalje predmet automatske razmjene informacija među državama. Pravilnikom o automatskoj razmjeni informacija u području poreza uređuje se sadržaj, oblik i pravila za ispunjavanje izvješća po državama.

⁷⁸ Bobek Gospodarić Danuška, Dokumentacija o transfernim cijenama na praktičan način, objavljeno 2019., <https://www.rrif.hr/clanak-19714/>, (pristupljeno 15.02.2025.)

⁷⁹ Chapter V: Documentation, D.2. Time frame, paragraph 5.29, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 234.

⁸⁰ Karačić Lidija, Pregled obuhvata sedam izmjena Direktive o administrativnoj suradnji u području poreza, Porezni vjesnik broj 4, Zagreb 2025., str. 97.

Skupine s konsolidiranim ukupnim prometom od najmanje 750 milijuna eura moraju pripremiti i podnijeti izvješće po zemljama. Prema podacima OECD-a procjenjuje se da će 85% do 90% skupina multinacionalnih korporacija biti izuzeto od obveze dostavljanja izvješća po državama zbog propisanog visokog praga konsolidiranih prihoda. Međutim, skupine koje će podnositi izvješće po državama, kontroliraju otprilike 90% prihoda, pa korist poreznim administracijama opravdava dodatno opterećenje poreznim obveznicima.⁸¹

Prema Direktivi 2011/16/EU Službeni list L 146/8, 03.06.2016., izvješće po zemljama sadržava sljedeće informacije o skupini multinacionalnih korporacija:

a) objedinjene informacije o iznosu prihoda, dobiti (gubitku) prije poreza na dobit, plaćenom porezu na dobit, obračunanom porezu na dobit, prijavljenom kapitalu, akumuliranoj dobiti, broju zaposlenika i materijalnoj imovini osim novca i novčanih ekvivalenata za svaku jurisdikciju u kojoj posluje grupa

b) identifikaciju svakog sastavnog subjekta grupe multinacionalnih korporacija utvrđujući jurisdikciju porezne rezidentnosti tog sastavnog subjekta, a ako se ne radi o toj jurisdikciji porezne rezidentnosti, jurisdikciju prema zakonodavstvu na temelju kojeg je sastavni subjekt ustrojen, te prirodu glavne poslovne djelatnosti ili više djelatnosti tog sastavnog subjekta.⁸²

Predložak izvješća po državama sastoji se od tri tablice u koje se unose podaci o podjeli dobiti, poreza i poslovnih djelatnosti skupine multinacionalnih poduzeća prema poreznim jurisdikcijama.⁸³ Prilikom popunjavanja predloška i dodatnih pojašnjenja određenih pojmova grupe multinacionalnih korporacija, uz nacionalne propise o podnošenju izvješća po državama, trebaju uzeti u obzir OECD Završno izvješće za Mjeru 13. BEPS-a odnosno OECD Vodič za implementaciju izvješća po državama.⁸⁴)

⁸¹ Karačić Lidija, Pregled obuhvata sedam izmjena Direktive o administrativnoj suradnji u području poreza, Porezni vjesnik broj 4, Zagreb 2025., str. 98.

⁸² Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32016L0881>, (pristupljeno 21.02.2025.)

⁸³ Karačić Lidija; Korica Jelena, Automatska razmjena informacija-priručnik, Porezni vjesnik broj 5a/2024, Zagreb 2024. str. 92.

⁸⁴ Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting BEPS ACTION 13 <https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/cbcr/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>, (pristupljeno 23.02.2025.)

Tablica broj 3.: Predložak izvješća po državama (Tablica 3.1., Tablica 3.2., Tablica 3.3.)

Tablica broj 3.1. Pregled podjele dobiti, poreza i poslovnih djelatnosti prema poreznoj jurisdikciji

Naziv skupine multinacionalnih poduzeća: Predmetna fiskalna godina: Upotrijebljena valuta:										
Porezna jurisdik- cija	Prihodi			Dobit (gubitak) prije poreza na dobit	Plaćeni porez na dobit (prema načelu blagajne)	Obračunani porez na dobit – tekuća godina	Prijav- ljeni kapital	Akumu- lirana dobit	Broj zapo- slenih	Materijalna imovina osim novca i novča- nih ekvivale- nata
	Nepove- zana stranka	Povezana stranka	Ukupno							

Izvor: Karačić L., Korica J., Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured, Institut za javne financije, Automatska razmjena informacija -priručnik, Porezni vjesnik (5a/2024), str. 97.

Tablica broj 3.2. Popis svih sastavnih subjekata skupine multinacionalnih poduzeća uključenih u svaki zbroj prema poreznoj jurisdikciji

Naziv skupine multinacionalnih poduzeća: Predmetna fiskalna godina:															
Pore- zna juris- dikcija	Sastavni subjekti rezidenti u porez- noj juris- dikciji	Porezna jurisdikci- ja organi- zacije ili korporaci- je ako je različita od pore- zne juris- dikcije režiden- tnosti	Glavne poslovne djelatnosti												
			Istraži- vanje i razvoj	Holding ili uprav- ljanje Intelek- tualno vlasniš- tvo	Kupnja ili na- bava	Proi- zvodnja	Prodaja, marke- ting ili distri- bucija	Admi- nistra- tivne, uprav- ljačke ili po- moćne usluge	Pružanje usluga nepove- zanim stranka- ma	Finan- ciranje unutar skupine	Reguli- rane finan- cijske usluge	Osigu- ranje	Držanje dionica ili dru- gih vlasnič- kih instru- menata instru- menata	U sta- nju miro- vanja	Osta- lo ⁽¹⁾
	1.														
	2.														
	3.														
	1.														
	2.														
	3.														

Izvor: Karačić L., Korica J., Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured, Institut za javne financije, Automatska razmjena informacija -priručnik, Porezni vjesnik (5a/2024), str. 98.

Tablica broj 3.3. Dodatne informacije

Naziv skupine multinacionalnih poduzeća: Predmetna fiskalna godina:
Navode se sve dodatne kratke informacije ili objašnjenje koje smatrate potrebnima ili kojima bi se moglo olakšati razumijevanje obveznih informacija navedenih u izvješću po državama

Izvor: Karačić L., Korica J., Ministarstvo financija, Porezna uprava, Središnji ured, Institut za javne financije, Automatska razmjena informacija -priručnik, Porezni vjesnik (5a/2024), str. 98.

6.3.2. Automatska razmjena informacija iz izvješća po državama

Prva automatska razmjena informacija o izvješćima po državama između poreznih uprava odnosila se za poreznu godinu koja je počela 1. siječnja 2016. godine ili nakon tog datuma u roku 18 mjeseci od posljednjeg dana te porezne godine (prva se razmjena provela najkasnije do 30. lipnja 2018. godine).⁸⁵ Za godine nakon toga automatska razmjena informacija iz izvješća po državama provodi se u roku od 15 mjeseci od posljednjeg dana porezne godine na koju se odnosi izvješće. Ako porezna godina završava 31.12.2023. godine automatska razmjena ovih informacija između poreznih jurisdikcija odvija se najkasnije do 31. ožujka 2025. godine. Dostava informacija o izvješćima po državama odvija se elektroničkim putem. Informacije koje se razmjenjuju između poreznih uprava na temelju ovih izvješća ne smiju otkrivati trgovinsku, industrijsku ili poslovnu tajnu. Multinacionalno društvo koje podnosi izvješće svake godine upotrebljava iste izvore podataka za ispunjavanje predloška izvješća po državama.⁸⁶ Multinacionalno društvo koje podnosi izvješće može odlučiti upotrijebiti podatke iz svojih konsolidiranih paketa za izvješćivanje, iz zakonskih financijskih izvještaja pojedinih subjekata, iz regulatornih financijskih izvještaja ili izvještaja o unutarnjem upravljanju.⁸⁷ Podaci iz izvješća po državama porezne uprave koristit će se za procjene visokih rizika transfernih cijena, rizika smanjenja porezne osnovice i premještanja dobiti te po potrebi za gospodarske i statističke analize.⁸⁸ Porezne uprave, također mogu ove podatke koristiti za daljnje provjere sporazuma o transfernim cijenama ili kao usporedne podatke prilikom obavljanja poreznih nadzora. Ako porezno tijelo neke države utvrdi da je bilo značajnih nepridržavanja pravila u korištenju podataka u izvješćima po državama u drugoj jurisdikciji, može privremeno obustaviti razmjenu izvješća davanjem pisane obavijesti poreznom tijelu druge države. U slučaju neovlaštenog korištenja ili nepridržavanja pravila i uvjeta korištenja izvješća po državama porezno tijelo će obavijestiti Tajništvo Koordinacijskog tijela OECD-a ili drugo nadležno tijelo (na temelju odgovarajućeg bilateralnog sporazuma ili sporazuma između dvije države) o nepridržavanju odgovarajućih uvjeta korištenja (kao i uvjeta povjerljivosti i dosljednosti), uključujući i obavijest o svim korektivnim i ostalim mjerama poduzetim u vezi s neovlaštenim

⁸⁵ Karačić Lidija; Korica Jelena, Automatska razmjena informacija-priručnik, Porezni vjesnik broj 5a/2024, Zagreb 2024. str. 87.

⁸⁶ Članak 112. stavak 1. Pravilnika o automatskoj razmjeni informacija u području poreza (Narodne novine broj 18/17, 1/19)

⁸⁷ Članak 112. stavak 2. Pravilnika o automatskoj razmjeni informacija u području poreza (Narodne novine broj 18/17, 1/19)

⁸⁸ Karačić Lidija; Korica Jelena, Automatska razmjena informacija-priručnik, Porezni vjesnik broj 5a/2024, Zagreb 2024. str. 90.

korištenjem ili nepridržavanjem uvjeta, a Tajništvo nakon toga šalje obavijest o tome nadležnim tijelima svih drugih poreznih jurisdikcija koja provode automatsku razmjenu informacija.⁸⁹

6.4. Vremenski okvir i povjerljivost

Praksa u pogledu vremena izrade dokumentacije o transfernim cijenama razlikuje se među poreznim jurisdikcijama. Neke jurisdikcije zahtijevaju da informacije budu dovršene do trenutka podnošenja porezne prijave dok druge zahtijevaju izradu dokumentacije do početka revizije. U praksi također postoji raznolikost s obzirom na vremenski rok dan poreznim obveznicima da odgovore na određeni administrativni zahtjev za dostavom dokumentacije. Te razlike u vremenskim zahtjevima za pružanje informacija može povećati poteškoće poreznih obveznika u određivanju prioriteta i pružanju pravih informacije poreznim upravama u pravo vrijeme.⁹⁰ Utemeljeno na praksi različitih jurisdikcija najbolje bi bilo zahtijevati da se lokalna datoteka finalizira najkasnije do datuma dospjeća za podnošenje porezne prijave za predmetnu fiskalnu godinu. Glavna datoteka bi trebala biti pregledana i ako je potrebno, odobrena od strane poreznog tijela najkasnije do datuma povrata poreza za matično društvo multinacionalne korporacije. S obzirom na Izvješće po zemljama, moguće je da u nekim slučajevima konačna statutarne financijska izvješća i druga financijska izvješća odnosno informacije koje mogu biti relevantne za podatke za svaku zemlju možda neće biti dovršene do isteka roka za porezne prijave u nekim jurisdikcija za određenu fiskalnu godinu. Pod datim okolnostima, datum za dovršetak Izvješća po zemljama opisanog u Dodatku III poglavlje V. Smjernica OECD-a može se produžiti na jednu godinu nakon posljednjeg dana fiskalne godine matičnog društva multinacionalne korporacije.⁹¹ Obveznici poreza na dobit i ujedno podnošenja izvješća po državama dužni su izvješće dostaviti Poreznoj upravi u roku od 12 mjeseci od posljednjeg dana izvještajne porezne godine grupe multinacionalne korporacije.⁹² Na primjer, ako porezna godina završava 31. prosinca 2023. godine izvješće po državama podnosi se najkasnije do 31.12.2024. godine. Brojne jurisdikcije uvele su u svoje zakonodavstvo pojednostavljenja pravila za dokumentaciju vezanu uz transferne cijene koje izuzimaju mala i srednja društva od

⁸⁹ Karačić Lidija; Korica Jelena, Automatska razmjena informacija-priručnik, Porezni vjesnik broj 5a/2024, Zagreb 2024. str. 90.

⁹⁰ Chapter V: Documentation, C.3. Contry by Country Report, paragraph 5.25, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 233.

⁹¹ Chapter V: Documentation, D.2. Time frame, paragraph 5.29, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 234.

⁹² Karačić Lidija; Korica Jelena, Automatska razmjena informacija-priručnik, Porezni vjesnik broj 5a/2024, Zagreb 2024. str. 87.

zahtjeva za dokumentaciju ili su ograničila podatke koje takva poduzeća moraju dostaviti.⁹³ Međutim, mala i srednja poduzeća trebala bi biti obvezna pružiti informacije i dokumente o njihovim značajnim prekograničnim transakcijama na poseban zahtjev poreznog tijela tijekom poreznog nadzora ili analize rizičnosti u poslovanju. U Republici Hrvatskoj jedna od ključnih obveza koju trgovačka društva imaju u vezi s transfernim cijenama je osigurati dokumentaciju o transfernim cijenama. Porezni obveznici za transakcije s povezanim osobama moraju sastaviti dokumentaciju o transfernim cijenama jer će se poslovni odnosi između povezanih osoba priznati samo ako porezni obveznik posjeduje i na zahtjev Porezne uprave pruži podatke i informacije o povezanim osobama i poslovnim odnosima s tim osobama, metodama kojima se koristi za utvrđivanje usporedivih tržišnih cijena, razlozima za odabiranje konkretnih metoda te načinu na koji se provodi usklađenje. Porezni obveznik ovu dokumentaciju mora na zahtjev dostaviti Poreznoj upravi, što znači da se ista ne predaje uz godišnju poreznu prijavu poreza na dobit (PD obrazac).⁹⁴ Porezne uprave trebaju poduzeti sve razumne korake kako bi osigurale da se povjerljivi podaci (poslovne tajne, znanstvene tajne itd.) i druge sadržane komercijalno osjetljive informacije u paketu dokumentacije (glavna datoteka, lokalna datoteka i izvješće po državama) javno ne objavljuju. Porezne uprave također trebaju uvjeriti porezne obveznike da će podaci koji su iskazani u dokumentaciji o transfernim cijenama ostati povjerljivi. U međunarodnoj razmjeni podataka alati za upravljanje povjerljivošću i informacijskom sigurnošću koji je izradio Globalni forum o transparentnosti i razmjeni informacija za porezne svrhe pružaju smjernice jurisdikcijama koje trebaju osigurati da je njihov pravni okvir o povjerljivosti podataka o poreznim obveznicima primjeren i da štiti povjerljivost i primjerenu upotrebu informacija koje se razmjenjuju prema međunarodnim sporazumima o razmjeni.⁹⁵

6.5. Kompenzacijsko usklađenje

Izmjenom članka 13. Zakona o porezu na dobit od 2021. godine pa nadalje propisana je obveza redovitog provođenja usklađenja cijena između povezanih osoba. 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

⁹³ Chapter V: Documentation, D.3. Materiality, paragraph 5.33, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 235.

⁹⁴ Transferne cijene, <https://porezna-uprava.gov.hr/hr/transferne-cijene/3993>, (pristupljeno 20.02.2025.)

⁹⁵ Chapter V: Documentation, D.8. Confidentiality, paragraph 5.45, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 238.

odnosima između nepovezanih osoba, provodi usklađenje.⁹⁶ Navedena odredba je propisana zbog racionalizacije postupaka vezanih uz transferne cijene, kako kod porezne uprave, tako i kod poreznih obveznika te zbog sprječavanja nesporednosti, ispravaka poreznih prijava i sprječavanja sudskih ili arbitražnih postupaka. Kada društvo na kraju poreznog razdoblja utvrdi da transferne cijene koje je primijenilo u poslovanju s povezanim osobama nisu u skladu s načelom nepristrane transakcije, dužno je provesti kompenzacijsko usklađenje i to prije podnošenja prijave poreza na dobit (dalje PD obrazac). U tom slučaju dužno je dostaviti obrazloženje (uz poreznu prijavu) zbog čega prethodno utvrđena transferna cijena nije zadovoljila uvjete načela nepristrane transakcije. Porezni obveznik na kraju poreznog razdoblja mora testirati tržišnost transfernih cijena, a u slučaju utvrđivanja razlika dužan je provesti kompenzacijsko usklađenje.⁹⁷ Kompenzacijsko usklađenje provodi se uvećanjem ili smanjenjem porezne osnovice u PD obrascu i to na rednom broju 25. istog obrasca (Povećanje dobiti za ostale prihode i druga propisana uvećanja) u slučaju povećanja cijena od početno utvrđenih, ili na rednom broju 31. PD obrasca (Smanjenje dobiti za ostale prihode i ostala umanjenja) u slučaju smanjenja transfernih cijena. Usklađenje nije zapreka da se u mogućem postupku nadzora provede naknadno usklađenje, niti to usklađenje ima utjecaja na eventualni postupak zajedničkog dogovaranja.⁹⁸ Smjernicama OECD-a je definiran pojam kompenzacijskog usklađenja kao prilagodba u okviru koje porezni obveznik prijavi transfernu cijenu u porezne svrhe, odnosno po mišljenju toga poreznog obveznika kao cijenu pri nepristranoj transakciji za neku nadziranu transakciju, iako se ta cijena razlikuje od svote koja je stvarno naplaćena između povezanih poduzetnika. Ukoliko se radi o potrebnoj kompenzacijskoj prilagodbi između povezanih osoba u dvije različite države, te ako je kompenzacijska prilagodba dopuštena u državi jednog povezanog poduzetnika, ali ne i u državi drugog povezanog poduzetnika, može doći do dvostrukog oporezivanja zbog toga što možda ne postoji olakšica odgovarajućeg usklađenja ako nije izvršeno prvo usklađenje.⁹⁹ Tada se upućuje na primjenu postupka međusobnog dogovaranja, a nadležna tijela poreznih jurisdikcija pozivaju se da poduzmu sve kako bi se razriješilo svako dvostruko oporezivanje do kojeg može doći. Također se potiče sklapanje prethodnih sporazuma poznatih pod skraćenicom APA

⁹⁶ Članak 13. stavak 1. Zakona o porezu na dobit (Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23)

⁹⁷ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 25.

⁹⁸ Članak 40. stavak 11. Pravilnika o porezu na dobit (Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22, 156/23, 16/25)

⁹⁹ Transferne cijene u kontekstu novih odredbi Zakona o porezu na dobit i kompenzacijskih usklađenja <http://krako-revizija.hr/wp-content/uploads/2021/06/Transferne-cijene-kompenzacijska-uskla%C4%91enja.pdf>, (pristupljeno 27.02.2025.)

(Advanced Pricing Agreement) kako bi se izbjegli ovakvi sporovi u stavovima poreznih administracija.

U nastavku slijedi primjer provođenja kompenzacijskog usklađenja:

Porezni obveznik je tijekom poreznog razdoblja zbog nepovoljnih tržišnih okolnosti morao sniziti maloprodajne cijene te je na kraju poreznog razdoblja utvrdio da je vrijednost ostvarene bruto marže niža od vrijednosti donjeg kvartila interkvartilnog raspona¹⁰⁰ u odnosu na one usporedivih nepovezanih društava. Kako isto društvo snosi ograničeni rizik u distribuciji proizvoda, prenijet će dio gubitka na povezano društvo od kojeg nabavlja proizvode na način da će mu izdati terećenje kojim će smanjiti trošak prodane robe u iznosu potrebnom da se bruto marža nađe u interkvartilnom rasponu nepristrane transakcije. U suprotnoj situaciji, veća potražnja tijekom poreznog razdoblja može otvoriti prostor da se prodajne cijene povećaju te porezni obveznik na kraju razdoblja ustvrdi da je vrijednost ostvarene bruto marže viša od vrijednosti gornjeg kvartila interkvartilnog raspona.¹⁰¹ U tom slučaju društvo veću dobit mora podijeliti sa povezanim društvom. Povezano društvo izdat će terećenje na osnovi kojega će se kod promatranog poreznog obveznika povećati trošak prodane robe u iznosu potrebnom da se bruto marža nađe u interkvartilnom rasponu.¹⁰²

7. Nadzor transfernih cijena -primjer iz prakse

Povezano društvo XY d.o.o. osnovano je 2010. godine s ciljem unapređenja prodaje robnog programa matičnog društva. Matično društvo je u državi A. Djelatnost društva je trgovina i distribucija burzovnih roba. Porezni nadzor je, sukladno odredbama Smjernica, u razmatranju transfernih cijena analizirao višegodišnje podatke poreznog obveznika. Za usporediva društva su korišteni višegodišnji podaci, odnosno za 2019., 2020. i 2021. godinu.

¹⁰⁰ Donji kvartil dijeli prvu četvrtinu uređenog niza podataka od druge tri četvrtine. Tako dobijemo broj za koji možemo reći da je barem 25% podataka manje od tog broja ili jednako njemu, a istodobno barem 75% podataka veće od tog broja ili jednako njemu.

¹⁰¹ Gornji kvartil dijeli prve tri četvrtine uređenog niza podataka od posljednje četvrtine. Tako dobijemo broj za koji možemo reći da je barem 75% podataka manje od tog broja ili jednako njemu, a istodobno barem 25% podataka veće od tog broja ili jednako njemu.

¹⁰² Interkvartilni raspon jest razlika između gornjega i donjega kvartila

Višegodišnji podaci poreznog obveznika rezultirali su sljedećim vrijednostima bruto odnosno neto marže:

Tablica broj 4. Pokazatelji marže nadziranog poreznog obveznika

	2019.	2020.	2021.	2022.	Prosjek
Bruto marža	18,44%	14,90 %	13,86%	20,97%	17%
Neto (EBIT) marža	0,45%	0,25 %	-0,72%	-4,21%	-1,05%

Ovi pokazatelji ukazuju na činjenicu da je bruto marža kod poreznog obveznika u razdoblju 2019.-2021. padala, dok je neto marža u 2019. i 2020. godini bila izrazito niska, a u 2021. godini negativna. U 2021. godini iskazan je računovodstveni gubitak u iznosu od 8.730.374,80 kn odnosno porezni gubitak 2.195.277,20 kn. U 2022. bruto marža je povećana budući da je odlukom vlasnika iz XY d.o.o. izdvojen metalurški program u novoosnovano društvo Z d.o.o. Razlog izdvajanja su nepovoljna kretanja na svjetskom tržištu zbog čega su ostvarivane niske bruto marže. Izdvajanje metalurškog programa nije polučilo rezultate jer ostali poslovni rashodi nisu na odgovarajući način preraspodijeljeni. Neto marža u 2022. godini je pala na -4,21%, što je rezultiralo računovodstvenim gubitkom od 21.968.037,03 kn odnosno poreznim gubitkom od 18.900.003,58 kn. Utvrđene činjenice pokazuju da primijenjena strategija izdvajanja metalurškog programa nije dovela do povećanja dobiti u 2022. godini već naprotiv, gubitak je povećan.

Kako je došlo do poremećaja cijena na tržištu metalurgije porezni nadzor je tu činjenicu uzeo u obzir, ali je isto tako utvrdio da se taj poremećaj nije odrazio na pokazatelje matičnog društva koji se navode u sljedećoj tabeli.

Tablica broj 5. Pokazatelji marže matičnog društva

	2019.	2020.	2021.
Bruto marža	16,7%	16,4 %	18,00%
Neto (EBIT) marža	2,58%	2,11%	3,19%%

U dokumentaciji o transfernim cijenama porezni obveznik navodi da su funkcije i rizici između matičnog društva i podređenog hrvatskog društva ravnomjerno raspoređene, osim funkcije strateškog upravljanja te da se očekuje da porezni obveznik ostvaruje dobit primjerenu funkcijama punopravnog distributera.

Grupa nema poseban sustav određivanja cijena u poslovima s povezanim osobama. Povezane osobe uključuju podružnice i pridružena društva. Poslovni odnosi s podružnicama i pridruženim društvima uglavnom se odnose na kupnju i prodaju robe, proizvoda i usluga. Društva su kao povezane stranke poslovala na osnovi sklopljenih kupoprodajnih ugovora i pri tome su u

međusobnim transakcijama bile dosljedno upotrebljavane tržišne cijene robe, proizvoda, usluga i sredstava. Nadzorom je izvršena usporedba bruto marže koju je ostvario porezni obveznik s interkvartilnim rasponom marži koje su ostvarila usporediva društva u 2019., 2020. i 2021. godini.

Tablica broj 6. Usporedba bruto marže

Interkvartilni raspon	2019.	2020.	2021.	Prosjek
Minimalna vrijednost	7,88	8,00	8,77	8,22
Donji kvartil	18,19	19,11	19,72	19,01
Median	21,30	22,83	23,80	22.64
Gornji kvartil	27,32	29,71	31,23	29,42
Maksimalna vrijednost	40,01	39,66	42,03	40,57

Usporedba pokazuje da je ostvarena bruto marža poreznog obveznika u razdoblju 2019.-2021. godina niža od raspona neovisne transakcije. Niska stopa bruto marže nije dostatna za pokriće ostalih poslovnih rashoda i razlog je niske dobiti u prethodnim razdobljima, a poremećaj na tržištu metalurških proizvoda u 2021. godini dovodi do gubitka. Utvrđeno je da tvrdnja poreznog obveznika kako su rizici u transakcijama među povezanim društvima pravedno raspodijeljeni nije utemeljena na stvarnim činjenicama. Matično društvo vrši funkciju strateškog upravljanja. Strateške odluke na razini grupe donose se u matičnom društvu, a u XY d.o.o. prenosi ih i brine o njihovom provođenju direktor koji je izaslan od matičnog društva. Strateško opredjeljenje grupe da se nižim prodajnim cijenama širi udjel na hrvatskom tržištu, kao i pad cijena metalurških proizvoda na svjetskom tržištu, nije ostavilo prostora za povećanje prodajnih cijena.

Veću maržu porezni obveznik je trebao ostvariti kroz nižu nabavnu cijenu od povezanih društava kao najvećih dobavljača, izravno ili u vidu naknadnih popusta. Nadzorom je utvrđeno da, pored subjektivnih slabosti koje se prvenstveno odnose na pogrešnu strategiju razvoja, postoje i objektivne okolnosti koje su značajno utjecale na rezultat poslovanja (pad cijena metalurških proizvoda na svjetskom tržištu). Nadzorom je utvrđeno da je porezni obveznik trebao imati odobrenje (popust) od strane povezanih društava proporcionalno rabatima koje je odobrio svojim kupcima, tj. u visini od 4% bruto vrijednosti nabave.

Po nadzoru je izvršen ispravak cijena smanjenjem nabavne vrijednosti robe primljene od povezanih društava:

<u>Opis</u>	<u>Iznos u kunama</u>
Nabavna vrijednost robe bruto	538.177.465
4% rabata	21.527.098
<u>Odobreni rabati</u>	<u>-4.671.769</u>
Razlika za ispravak	16.855.329

Porezni obveznik je prihvatio argumente poreznog tijela i pristao na ispravak cijena kako je utvrđeno u poreznom nadzoru.

8. Administrativni pristup rješavanju sporova oko transfernih cijena

Po pitanju transfernih cijena može doći do pojave sporova između poreznih obveznika i njihovih poreznih uprava kao i do sporova između poreznih tijela različitih država. Porezni obveznici mogu različito tumačiti i odrediti uvjete za primjenu načela nepristrane transakcije od njihovih nadležnih poreznih tijela. U slučajevima kada dvije ili više poreznih uprava različito tumači utvrđivanje tržišnih uvjeta može doći do dvostrukog oporezivanja, odnosno do dvostrukog uključivanja iste dobiti u poreznu osnovicu različitih poreznih uprava. Dvostruko oporezivanje predstavlja potencijalnu prepreku na razvoj međunarodne trgovine i investicijskih tokova. Međutim, uključivanje dobiti u poreznu osnovicu više od jedne porezne jurisdikcije većinom znači da će dobit uvijek zapravo biti dvostruko oporezovana. To ovisi o administrativnim pristupima rješavanju i izbjegavanju dvostrukog oporezivanja različitih poreznih jurisdikcija. Smjernicama OECD-a dane su preporuke za primjenu administrativnih rješenja sporova oko transfernih cijena, usklađivanju i prilagodbi transfernih cijena između poreznih uprava, međusobnom postupku sporazumijevanja i izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

8.1. Usklađivanje transfernih cijena između poreznih uprava

Prakse usklađenja transfernih cijena implementirane su u državama prema vlastitom domaćem zakonodavstvu i upravnim postupcima. Mnoge domaće prakse prilikom poreznog usklađivanja transfernih cijena imaju tri glavna elementa: a) smanjiti mogućnosti za neusklađenost (npr. kroz zadržavanje poreza i izvješćivanje o informacijama), b) pružiti pozitivnu pomoć za usklađenost

(npr. putem obrazovanja i objavljenih smjernica), i c) osigurati destimulacije za nepridržavanje pravila.¹⁰³ Primjena načela nepristrane transakcije zahtijeva jasna proceduralna pravila kako za zaštitu poreznog obveznika tako i za porezna tijela. Kada je porezni obveznik koji djeluje u jednoj jurisdikciji član multinacionalne korporacije, moguće je da primjena domaćeg zakonodavstva u određenoj jurisdikciji oko primjene načela nepristrane transakcije i transfernih cijena ima posljedice u drugoj poreznoj jurisdikciji. Ako ista transferna cijena nije prihvaćena u drugoj poreznoj jurisdikciji multinacionalna korporacija može biti predmet dvostrukog oporezivanja. Zbog toga bi porezna tijela trebala biti svjesna važnosti usklađenosti domaćih propisa i pravila prilikom primjene načela nepristrane transakcije i transfernih cijena sa drugim poreznim jurisdikcijama kako bi se osigurala pravedna raspodjela poreza između država i spriječilo dvostruko oporezivanje poreznih obveznika. Prema Smjernicama OECD-a za transferne cijene prilikom usklađivanja pravila poreznih jurisdikcija odnosno postizanja ravnoteže interesa poreznih obveznika i poreznih uprava bitna su tri aspekta: praksa ispitivanja, teret dokazivanja i kazneni sustavi.

8.1.1. Praksa ispitivanja

Ispitne prakse uvelike se razlikuju među zemljama članicama OECD-a. Razlike u postupcima mogu biti potaknute čimbenicima kao što su sustav i struktura porezne uprave, zemljopisna veličina i broj stanovnika, razina domaće i međunarodne trgovine, kulturni i povijesni utjecaji.¹⁰⁴ Slučajevi transfernih cijena mogu uključiti teške procjene usporedivosti, tržišta i financijskih ili drugih informacija o industriji pa zbog toga određeni broj poreznih uprava ima inspektore koji su specijalizirani u području transfernih cijena. Kod transfernih cijena neće uvijek biti moguće odrediti jedinstvenu ispravnu tržišnu cijenu, odnosno točna cijena možda će morati biti procijenjena unutar raspona prihvatljivih brojki. Porezne uprave se potiču da navedene čimbenike uzmu u obzir pri provođenju svojih ispitivanja transfernih cijena. Ovo uključuje dvije implikacije. Prvo, porezne se inspektore potiče da budu fleksibilni u svom pristupu i ne zahtijevaju od poreznih obveznika određivanje cijene s preciznošću koja je nerealna u svim činjenicama i okolnostima. Drugo, porezne se inspektore potiče da uzmu u obzir komercijalnu prosudbu poreznih obveznika u primjeni načela nepristrane transakcije kao

¹⁰³ Chapter IV. Transfer pricing aspect of financial transactions, B. Transfer pricing compliance practices, paragraph 4.4., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 174.

¹⁰⁴ Chapter IV. Transfer pricing aspect of financial transactions, B.1. Examination practices, paragraph 4.6., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 175.

i da bi analize transfernih cijena poreznog tijela trebale započeti od metode koju je porezni obveznik odabrao pri određivanju svojih cijena.

8.1.2. Teret dokazivanja

Teret dokazivanja prilikom određivanja pravila za utvrđivanje transfernih cijena također se razlikuju među zemljama članicama OECD-a. U većini jurisdikcija, porezna uprava snosi teret dokazivanja kako u svom internom poslovanju s poreznim obveznikom (npr. procjena i žalbe) tako i u sudskom postupku. U nekim jurisdikcijama teret dokaza može biti obrnut, dopuštajući poreznoj upravi da izvrši procjenu oporezivog dohotka, ako se utvrdi da porezni obveznik ne djeluje u dobroj vjeri, na primjer ne surađujući ili ne odazivajući se na razumne zahtjeve za dostavom dokumentacije ili podnošenjem lažnih ili obmanjujućih prijava. Kada su prisutna pitanja transfernih cijena, različita pravila o teretu dokaza među zemljama članicama OECD-a predstavljat će ozbiljne probleme. U praksi, niti jurisdikcije niti porezni obveznici ne bi trebali zlorabiti dokazivanja. Točnije, teret dokazivanja, porezne uprave ili porezni obveznici ne smiju zlorabiti kao opravdanje za iznošenje neutemeljenih ili ne provjerljivih tvrdnji o transfernim cijenama. Porezna uprava treba biti spremna u dobroj vjeri pokazati da je njezino određivanje transfernih cijena u skladu s načelom nepristrane transakcije čak i kada je teret dokazivanja na poreznom obvezniku, a i porezni obveznici trebaju biti spremni u dobroj vjeri pokazati da su njihove transferne cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije bez obzira na to na kome je teret dokazivanja.¹⁰⁵

8.1.3. Kazneni sustav

Kazne su najčešće usmjerene na destimuliranje nepoštivanja proceduralnih zahtjeva kao što je pružanje potrebnih informacija ili podnošenje prijava. Kazne su općenito osmišljene kako bi izbjegavanje plaćanja poreza i druge vrste neusklađenosti bile skuplje nego usklađenost. Zemlje članice OECD-a općenito smatraju da pravednost kaznenog sustava treba razmotriti s obzirom na to jesu li kazne proporcionalne prekršaju. Budući da su kazne samo jedne od mnogih administrativnih i proceduralnih aspekata poreznog sustava, teško je zaključiti je li kazna pravedna bez razmatranja drugih aspekata poreznog sustava. Unatoč tome, zemlje članice OECD-a slažu se sa sljedećim zaključcima koji se mogu izvući i bez obzira na druge aspekte

¹⁰⁵ Chapter IV. Transfer pricing aspect of financial transactions, B.2. Burden of proof , paragraph 4.16., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 177.-178.

poreznog sustava. Prvo, izricanje pozamašne kazne bilo bi neopravdano kada se može pripisati pogrešci u dobroj vjeri, a ne nemaru ili stvarnoj namjeri izbjegavanja poreza. Drugo, bilo bi nepravedno nametnuti znatan iznos kazne za porezne obveznike koji su uložili razuman napor u dobroj vjeri da utvrde uvjete svojih transakcija s povezanim društvima na dosljedan način s načelom nepristrane transakcije. Posebno bi bilo neprikladno nametnuti kaznu za transferne cijene poreznom obvezniku jer nije uzeo u obzir podatke kojima nije imao pristup ili zbog neprimjenjivanja metode transfernih cijena koja bi zahtijevala podatke koji nisu bili dostupni poreznom obvezniku.¹⁰⁶ Preporukama iz Smjernica OECD-a o transfernim cijenama porezna tijela različitih država potiču se da uzmu u obzir ta opažanja u izricanju kazni poreznim obveznicima.

8.2. Postupak sporazumijevanja i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja

Postupak zajedničkog dogovaranja je opisan u sadašnjem članku 25. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja¹⁰⁷ koji navodi da svaka država ugovornica može imenovati predstavnika, navedenog kao nadležno tijelo (u pravilu Ministarstvo financija), koji će pomoći poreznim obveznicima – rezidentima prilikom rješavanja sporova između poreznih jurisdikcija. Članak 25. Modela OECD-ovog ugovora predviđa mogućnost da porezna tijela država ugovornica stupe u neposredni kontakt.¹⁰⁸ Nadležna tijela država ugovornica su ovlaštena, sukladno uvjetima navedenim u relevantnom ugovoru o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, pokušati riješiti spor putem procedure međusobnog dogovora (eng. Mutual Agreement Procedure; dalje u tekstu MAP), s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Sporovi se odnose na slučajeve dvostrukog oporezivanja kao i na razlike koje se javljaju prilikom tumačenja i primjene ugovora. Zahtjev za pokretanje postupka zajedničkog dogovaranja koji se odnosi na transferne cijene porezni obveznik podnosi na e-adresu: map-hr@porezna-uprava.hr. Za pokretanje postupka sporazumijevanja nije nužno da je oporezivanje već izvršeno, već je dovoljno samo da porezni obveznik može dokazati da su njegove pretpostavke, da će doći do oporezivanja suprotnog odredbama ugovora, vrlo moguće. Procedura međusobnog dogovaranja dobro je uhodano sredstvo koje porezne uprave koriste za rješavanje sporova oko izbjegavanja dvostrukog oporezivanja. Navedeni postupak može se

¹⁰⁶ Chapter IV. Transfer pricing aspect of financial transactions, B.3. Penalties, paragraph 4.28., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 180.

¹⁰⁷ OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD Publishing

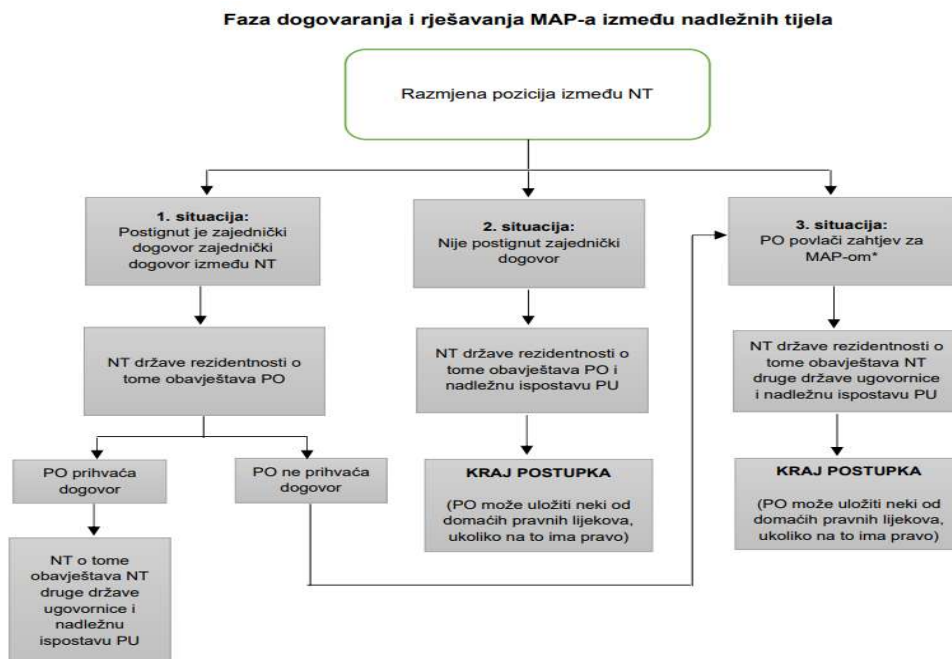
¹⁰⁸ Lončarić-Horvat Olivera; Arbutina, Hrvoje; Osnove međunarodnog poreznog prava, Narodne novine d.d., Zagreb, 2007., str. 65.

također koristiti za uklanjanje dvostrukog oporezivanja koje bi moglo proizaći iz prilagodbe transfernih cijena. Člankom 25. OECD Modela ugovora predviđen je mehanizam za rješavanje poteškoća koje nastaju kada radnje jedne ili obje države ugovornice dovode do ili će dovesti do oporezivanja koje nije u skladu s odredbama ugovora. Postupak sporazumijevanja pokreće se u rezidentnoj državi ugovornici. Međutim i od tog pravila postoji izuzetak, a koji se odnosi na sporove o uračunavanju dobiti povezanih društava. U tom slučaju, naime, obje države ugovornice, prema opće prihvaćenom stajalištu imaju u odnosu na povezana društva status rezidentne države.¹⁰⁹ Kada je zahtjev za MAP-om podnesen nadležnom tijelu koje, analizom zahtjeva, utvrdi da nisu ispunjeni uvjeti za početak postupka, dopisom u pisanom obliku, u roku od 30 dana od primitka potpunog zahtjeva poreznog obveznika za MAP-om, odbija zahtjev za pokretanje MAP-a te o tome pisano obavještava nadležno tijelo druge države ugovornice, u pravilu, u roku od dva mjeseca nakon što je o tome obaviješten porezni obveznik.¹¹⁰ Nadležno tijelo se, također, može savjetovati s nadležnim tijelom druge države ugovornice prije odbijanja zahtjeva. U skladu s Mjerom 14. BEPS akcijskog plana, slučajevi povezani s MAP-om trebali bi biti riješeni u prosječnom roku od dvije godine od primitka potpunog zahtjeva za MAP-om. Međutim, to ovisi o brojnim čimbenicima, kao što su složenost slučaja, suradnja poreznog obveznika, suradnja i komunikacija s nadležnim tijelom druge države i broj krugova pregovora koji su potrebni. Ako je zahtjev za MAP-om opravdan nadležno tijelo će prvo nastojati riješiti pitanje jednostrano, bez savjetovanja s drugim nadležnim tijelom. Ukoliko slučaj riješi jednostrano, nacionalno nadležno tijelo o tome obavještava poreznog obveznika u roku od 30 dana od dana rješavanja te u roku od dva mjeseca nadležno tijelo druge uključene jurisdikcije i ispostavu Porezne uprave u svrhu provođenja MAP-a. Ako domicilno nadležno tijelo ne može samo postići zadovoljavajuće rješenje, obratit će se nadležnom tijelu druge jurisdikcije radi pokretanja pregovora u svrhu potencijalnog rješavanja postupka povezanog s MAP-om i u roku od četiri do šest mjeseci nakon primitka potpunog zahtjeva za MAP-om, dostaviti drugom nadležnom tijelu svoje stajalište vezano za predmetni MAP. Sudjelovanje poreznog obveznika u MAP-u općenito je ograničeno na predstavljanje njegovih stajališta nadležnim tijelima i pružanje relevantnih informacija. Porezni obveznici ne sudjeluju u samim raspravama između nadležnih tijela. Nadležno tijelo će izvještavati poreznog obveznika (putem telefona ili e-maila) općenito o fazama postupka. Nakon što nadležna tijela dvaju poreznih jurisdikcija postignu

¹⁰⁹ Lončarić-Horvat Olivera; Arbutina, Hrvoje; Osnove međunarodnog poreznog prava, Narodne novine d.d., Zagreb, 2007., str. 67.

¹¹⁰ Smjernice za postupak zajedničkog dogovaranja, ažurirano 2024. https://porezna-uprava.gov.hr/UserDocsImages/Arhiva/Dokumenti%20razno/A%C5%BEurirane%20smjernice%20za%20MAP%2008-2024_.pdf, str.5., (pristupljeno 16.03.2025.) .

zajednički dogovor, u roku od 30 dana o tome se obavještava poreznog obveznika u pisanom obliku. Ako porezni obveznik odbije zajednički dogovor nadležnih tijela, može povući postupak povezan s MAP-om i koristiti bilo koje dostupne domaće pravne lijekove.



Izvor: <https://porezna->

[uprava.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/Dokumenti%20vijesti/Postupak%20zajedni%C4%8Dkog%20dogovaranja%20.pdf](https://porezna-uprava.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/Dokumenti%20vijesti/Postupak%20zajedni%C4%8Dkog%20dogovaranja%20.pdf)

Iako su između država članica postojali mehanizmi rješavanja sporova povezanih s dvostrukim oporezivanjem kao što je MAP, ipak vrlo često nije postojala obveza za države članice da osiguraju pravodobno i učinkovito rješavanje sporova. Radi navedenog, kao i radi usklađivanja i jedinstvenog postupanja u državama članicama donesena je Direktiva Vijeća EU 2017/1852 od 10. listopada 2017. o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj Uniji (SL L 265, od 14. 10. 2017.). Navedena Direktiva implementirana je u pravni poredak Republike Hrvatske Zakonom o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji. Navedeni Zakon objavljen je dana 16. listopada 2019. godine u Narodnim novinama broj 98/2019, a stupio je na snagu 24. listopada 2019. godine.

Zakonom se utvrđuju pravila o mehanizmu rješavanja sporova između Republike Hrvatske i drugih država članica Europske unije kada ti sporovi proizlaze iz tumačenja i primjene ugovora, sporazuma i konvencija kojima je predviđeno uklanjanje dvostrukog oporezivanja dohotka i/ili dobiti te, ako je to primjenjivo, kapitala. Zakonom se utvrđuju i prava i obveze odnosnih poreznih obveznika kada nastanu sporovi, a njegove odredbe odnose se na sve prigovore u vezi

s predmetima spora koji se odnose na dohodak, dobit ili kapital ostvaren u poreznoj godini koja počinje 1. siječnja 2018. ili nakon toga, podnesene od dana stupanja na snagu ovoga Zakona.¹¹¹ Zakon¹¹² je *lex specialis* u odnosu na odredbe Općeg poreznog zakona i Zakona o upravnim sporovima. Istim zakonom se prije svega posebno utvrđuju pravila za podnošenje prigovora u vezi predmeta spora, pri čemu je propisano da se prigovor podnosi svakom od nadležnih tijela svake odnosne države članice zahtijevajući njegovo rješavanje. Postupak rješavanja sporova je zakonom podijeljen na dva dijela: zajedničko dogovaranje i osnivanje savjetodavnog ili alternativnog savjetodavnog povjerenstva. U Direktivi se ovaj način rješavanja sporova naziva postupkom međusobnog sporazumijevanja. Radi se o razdoblju unutar kojeg su države članice obvezane postići rješenje predmeta spora, koji načelno traje 2 godine (zakonodavac navodi kako „moraju“ pokušati riješiti predmet spora), a navedeni se rok može produžiti za još jednu godinu, na temelju opravdanog zahtjeva nadležnog tijela odnosne države članice. O postignutom sporazumu nadležno tijelo svake države članice koja je sudjelovala u postupku izvještava poreznog obveznika. Odluka će postati obvezujuća pod uvjetom da je porezni obveznik prihvati, te da se odrekne prava na svako drugo pravno sredstvo. Nadležna tijela poreznog obveznika obavještavaju i ako sporazum nije postignut, te obvezno navode i razloge za to.¹¹³ Ako u zadanom roku ne dođe do rješenja nastalog spora ili ako je prigovor odbacilo barem jedno, ali ne i sva nadležna tijela u konkretnom slučaju, porezni obveznik može predložiti osnivanje savjetodavnog povjerenstva¹¹⁴ ili alternativnog savjetodavnog povjerenstva¹¹⁵, koje tada treba riješiti spor. Alternativno savjetodavno povjerenstvo za rješavanje sporova može se razlikovati po sastavu i obliku od savjetodavnog povjerenstva, koji je zakonom strogo propisan. Zahtjev se podnosi samo ako nije moguće pokrenuti upravni spor ili odgovarajuće pravno sredstvo na odluku država članica u skladu sa njihovim nacionalnim pravom ili se obveznik službeno odrekao prava na pokretanje postupka.¹¹⁶ Savjetodavno povjerenstvo koje se sastoji od jednog predsjednika, po jednog predstavnika svakog dotičnog nadležnog tijela i jedne neovisne ugledne osobe koja se imenuje sa popisa koje su predložile države članice i za koje se

¹¹¹ Kozina Barišić, Tihana, Mehanizmi rješavanja poreznih sporova u Europskoj Uniji, objavljeno 2019. <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/mehanizmi-rjesavanja-poreznih-sporova-u-europskoj-uniji-39833> (pristupljeno 02.03.2025.)

¹¹² Zakon o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji (Narodne novine broj 98/19).

¹¹³ Kozina Barišić, Tihana, Mehanizmi rješavanja poreznih sporova u Europskoj Uniji, objavljeno 2019. <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/mehanizmi-rjesavanja-poreznih-sporova-u-europskoj-uniji-39833> (pristupljeno 03.03.2025.)

¹¹⁴ Članak 10. Zakona o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji (Narodne novine broj 98/19).

¹¹⁵ Članak 12. Zakona o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji (Narodne novine broj 98/19).

¹¹⁶ Kozina Barišić, Tihana, Mehanizmi rješavanja poreznih sporova u Europskoj Uniji, objavljeno 2019. <https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/mehanizmi-rjesavanja-poreznih-sporova-u-europskoj-uniji-39833> (pristupljeno 05.03.2025.)

smatra da su kompetentne i neovisne, te da mogu djelovati nepristrano i pošteno. Savjetodavno odnosno alternativno savjetodavno povjerenstvo upućuje pisani zahtjev nadležnim tijelima ili dotičnom ili dotičnim poreznim obveznicima za dostavu potrebne dokumentacije. Tijela mogu odbiti davanje tih informacija ako bi za takvo što bilo potrebno provesti administrativne mjere u suprotnosti sa domaćim pravom, ako se takve informacije ne mogu pribaviti, ako te informacije obuhvaćaju poslovne tajne, te ako bi otkrivanje informacija bilo u suprotnosti sa javnim poretom. Porezni obveznici imaju pravo pojaviti se i biti zastupani, odnosno sudjelovati u predmetnim postupcima, a na pisani zahtjev povjerenstava obvezni su to učiniti. Savjetodavno povjerenstvo donosi odluku o prihvatanju prigovora u roku od 6 mjeseci od dana svog osnivanja.¹¹⁷ Povjerenstva izdaju mišljenje na kraju provedenog postupka u pisanom obliku. Nadležna tijela moraju se dogovoriti o načinu rješavanja predmeta spora u roku od 6 mjeseci od izvješćivanja o mišljenju savjetodavnog ili alternativnog savjetodavnog povjerenstva za rješavanje sporova.

Kako bi uklonile dvostruko oporezivanje u slučajevima transfernih cijena, porezne uprave mogu pristati na odgovarajuće prilagodbe. Kada jedno porezno tijelo kao rezultat primjene načela nepristrane transakcije, poveća oporezivu dobit poduzeća (tj. vrši primarnu prilagodbu) na poslovne događaje koji uključuju povezano društvo u drugoj poreznoj jurisdikciji, porezno tijelo druge države treba smanjiti oporezivu dobit povezanog društva u svojoj jurisdikciji odnosno izvršiti odgovarajuće prilagodbu kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja. Također je moguće da će prva porezna uprava pristati na smanjenje (ili uklanjanje) primarne prilagodbe kao dio konzultativnog procesa s drugom poreznom upravom u kojem slučaju bi odgovarajuća prilagodba bila manja (ili možda nepotrebna).¹¹⁸

Kao što je već istaknuto o povezanim društvima i ispravku dobiti govori i članak 9. OECD Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja. Ovaj se članak odnosi na prilagodbe dobiti koje se mogu izvršiti u svrhu oporezivanja ako su transakcije sklopljene između povezanih društava (matičnih društava i društava kćeri te društava pod zajedničkom kontrolom) pod uvjetima koji nisu po tržišnim uvjetima. Stavak 2. članka 9. Modela OECD-a o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja posebno propisuje da će se nadležna tijela međusobno konzultirati ako je potrebno kako bi utvrdile odgovarajuće prilagodbe. Porezna uprava treba napraviti odgovarajuću prilagodbu samo u mjeri u kojoj uzima u obzir primarnu prilagodbu

¹¹⁷ Članak 8. stavak 4. Zakona o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji (Narodne novine broj 98/19).

¹¹⁸ Chapter IV. Transfer pricing aspect of financial transactions, C.2. Corresponding adjustments: Paragraph 2 of Article 9., paragraph 4.32, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 182-183.

koja mora biti opravdana. Kod primjene članka 9. stavka 2. Modela ugovora OECD-a postoji opasnost različitih rješenja u državama, odnosno može se dogoditi da država B na prihvaća ispravak proveden u državi A. Države se moraju suglasiti u vezi kvalifikacije naknade i u vezi iznosa naknade koja podliježe ispravku transfernih cijena. Međutim, porezne uprave nisu obvezne prihvatiti posljedice proizvoljne ili hirovite prilagodbe od strane druge države te porezna tijela nisu dužna postići sporazum u postupku međusobnog dogovaranja. Također je važno održati fiskalni suverenitet svake zemlje članice OECD-a.

Isto tako OECD zemlje članice općenito nastoje u dobroj vjeri postići dogovor kad god se pokreće postupak međusobnog dogovora. Kroz međusobni dogovor porezne uprave mogu rješavati probleme u neparničnom postupku često postižući dogovoreno rješenje u interesu svih stranaka.

9. Prethodni sporazum o transfernim cijenama (engl. Advanced Pricing Agreement)

Institut sporazuma o transfernim cijenama ima svoje mjesto unutar instituta porezno procesnog prava, odnosno poreznog postupka, u kojem se ostvaruju prava i obveze poreznih obveznika i poreznog tijela u povodu nastanka porezno pravnog odnosa, dakle od utvrđenja činjenica bitnih za oporezivanje pa do postupka naplate poreza.¹¹⁹ Ovakvo postupanje ima za cilj ostvarivanje odnosno povećanje porezno pravne sigurnosti kako za poreznog obveznika tako i za porezno tijelo. Ovi sporazumi mogu biti jednostrani, između poreznog obveznika i poreznog tijela države u kojoj je rezident, ali mogu biti i višestrani, kada su uključena porezna tijela država u kojima su povezane osobe rezidenti. Prethodni sporazum o transfernim cijenama i ugovornim odnosima je sporazum između poreznog obveznika i Ministarstva financija Porezne uprave te poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti ili posluju preko poslovne jedinice.¹²⁰ Mogućnost sklapanja propisana je člankom 14.a Zakona o porezu na dobit, a sklapa se za transakcije koje će se odvijati u budućim razdobljima između povezanih osoba. Sporazumom se utvrđuju metode, usporednice, odgovarajuća usklađenja ili ključne pretpostavke u vezi s budućim događajima, a sve sa ciljem da bi se odredile transferne cijene tijekom određenog vremenskog razdoblja. Predmet su sporazuma buduće transakcije između povezanih osoba za koje se pri odabiru metode transfernih cijena pojavljuju pitanja pouzdanosti

¹¹⁹ Žunić Kovačević, Nataša, Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci broj 1/2018, str. 460.

¹²⁰ Prethodni sporazum o transfernim cijenama i ugovornim odnosima, <https://porezna-uprava.gov.hr/hr/prethodni-sporazum-o-transfernim-cijenama/3971> (pristupljeno 21.03.2025.)

i točnosti ili kada se radi o izuzetno složenim specifičnim situacijama.¹²¹ Može se zaključiti da se radi o poreznom aktu koje donosi porezno tijelo na temelju prethodnog i formalnog zahtjeva poreznog obveznika. Prethodni sporazum o transfernim cijenama obvezujući je za poreznog obveznika i za Ministarstvo financija, Poreznu upravu za vrijeme za koje je sklopljen, a način sklapanja, sadržaj, rokove važenja i iznose troškova sklapanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama pravilnikom propisuje ministar financija.¹²² Pravni okvir za sklapanje, provedbu i praćenje prethodnog sporazuma o transfernim cijenama definiran je osim Zakonom o porezu na dobit i podzakonskim provedbenim aktom odnosno Pravilnikom o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama¹²³ koji pobliže uređuje zakonsku odredbu postupak, način, rokove, sadržaj, troškove sklapanja ovog sporazuma, te nastale ugovorne odnose. Prema odredbama navedenog Pravilnika mogu se sklopiti tri tipa sporazuma: jednostrani sporazum između poreznog obveznika i porezne uprave ili dvostrani ili mnogostrani sporazum između poreznog obveznika i porezne uprave te povezanih osoba poreznog obveznika i poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti, a s kojima se takav sporazum može sklopiti temeljem ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugog međunarodnog sporazuma.¹²⁴

Da bi se sklopio ovaj sporazum potrebno je postupanje u dobroj vjeri poreznog obveznika i porezne uprave, odnosno porezni obveznik je dužan biti spreman pružiti sve potrebne relevantne informacije. Potrebno je postići međusobno uzajamno povjerenje i razumijevanje između stranaka koje sklapaju ugovor. Ovaj sporazum se sklapa radi rješavanja pitanja transfernih cijena kako bi se na partnerskoj osnovi međusobnom suradnjom poreznog obveznika i porezne uprave neutralizirali porezni gubici te osigurala pravna sigurnost za poreznog obveznika u konkretnoj kontroliranoj transakciji za koju se sporazum sklapa.

Dok prethodni sporazum o transfernim cijenama poreznim vlastima pojednostavljuje postupak utvrđivanja i nadzora transfernih cijena istodobno poreznim obveznicima daje sigurnost da će ugovorene transferne cijene biti prihvaćene u poreznom postupku, odnosno oporezivanju pa tako uklanjaju rizik ispravka transfernih cijena i posljedičnu mogućnost dvostrukog

¹²¹ Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022., .str. 101.

¹²² Članak 14.a stavak 2. i 4. Zakona o porezu na dobit („Narodne novine“ broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23)

¹²³ Članak 1. stavak 2. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

¹²⁴ Članak 1. stavak 2 Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

oporezivanja.¹²⁵ Posebna važnost ovih sporazuma uočava se u smanjenju opterećenja svih sudionika kako u administrativnim tako i po financijskim pitanjima. Također je u praksi uočljiv broj smanjenja sporova po pitanju transfernih cijena i njihovog poreznog tretmana. Iako komparativna iskustva prethodnih sporazuma o transfernim cijenama pokazuju da je riječ o neizostavnim instrumentima izgradnje suvremenog poreznog sustava, gdje se pozornost stavlja na porezno pravnu sigurnost i zaštitu prava poreznih obveznika, ipak se mora primijetiti da je inicijativa za normativno uređenje ovog instituta u državama članicama Europske komisije zbog odlučnosti o globalnoj borbi protiv utaje poreza.¹²⁶

9.1. Postupak sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama

Postupak sklapanja sporazuma obuhvaća pet faza i to: podnošenje inicijative za sklapanje sporazuma, prethodni razgovor, podnošenje izjave o namjeri sklapanja sporazuma, sklapanje sporazuma i praćenje provedbe sporazuma.

9.1.1. Podnošenje inicijative za sklapanje sporazuma

Postupak sklapanja sporazuma započinje porezni obveznik upućivanjem pisane izjave o namjeri sklapanja sporazuma nadležnom tijelu porezne uprave na adresu e-pošte: sporazum.tc@porezna-uprava.hr. Dakle, podnošenje inicijative u rukama je poreznog obveznika. Pisanu izjavu o namjeri sklapanja sporazuma porezni obveznik treba uputiti prije početka predmetne transakcije u roku ne kraćem od 6 mjeseci, a ista mora sadržavati sve podatke navedene u članku 5. stavku 4. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, odnosno sljedeće podatke: OIB i naziv/ime i prezime poreznog obveznika podnositelja izjave te kontakt osobu za komunikaciju s poreznom upravom (adresa e-pošte), podatak o opunomoćeniku ili poreznom savjetniku, koji je od strane poreznog obveznika uključen u postupak sklapanja sporazuma, popis povezanih osoba uključenih u transakcije koje će biti predmet sporazuma te napomenu o zemljama u kojima imaju sjedište, odnosno čiji su rezidenti, vrsta sporazuma (jednostrani koji se može sklopiti između poreznog obveznika i Porezne uprave ili dvostrani ili mnogostrani sporazum koji se može sklopiti između

¹²⁵ Žunić Kovačević Nataša; Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci br.1/2018., str. 462.

¹²⁶ Žunić Kovačević Nataša; Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci br.1/2018., str. 462.

poreznog obveznika i Porezne uprave te povezanih osoba poreznog obveznika i poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti), kratak prikaz organizacijske strukture i poslovanja poreznog obveznika te povezanih osoba, odnosno grupe povezanih osoba u koju je porezni obveznik uključen, kratak opis transakcija s povezanim osobama koje će biti predmet sporazuma i vrijednost transakcija, predviđeni početak transakcija, prijedlog metodologije za određivanje transfernih cijena za transakcije koje će biti predmet sporazuma.

Kada porezni obveznik iskaže inicijativu za sklapanje jednostranog sporazuma, a u analizi te inicijative Porezna uprava utvrdi da bi transakcije o povezanim osobama imale prekogranični učinak u drugoj državi članici Europske Unije ili državi s kojom Republika Hrvatska ima sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugi međunarodni sporazum, Porezna uprava je dužna o namjeri sklapanja sporazuma obavijestiti tu drugu državu.¹²⁷ U takvom slučaju porezno tijelo će poreznom obvezniku predložiti sklapanje dvostranog ili mnogostrukog sporazuma. Ako porezni obveznik na pristane na prijedlog poreznog tijela i odbaci mogućnost sklapanja dvostranog ili mnogostrukog sporazuma Porezna uprava može s istim sklopiti jednostrani sporazum ali je obvezna uzeti u obzir informacije koje je dobila od drugih poreznih jurisdikcija vezano uz transakcije koje su predmet sporazuma. S obzirom da prethodni sporazum o transfernim cijenama ne smije biti protivan normama jače pravne snage jasno se propisuje nadređenost zakonskih normi i normi međunarodnih ugovora ako nije proveden postupak dogovaranja s inozemnim poreznim tijelima. Naime, u svakom slučaju sklapanja jednostranog sporazuma bez dogovaranja s nadležnim tijelom države rezidentnosti povezane osobe poreznog obveznika, s kojom Republika Hrvatska ima sklopljen ugovor o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugi međunarodni sporazum, a koji proizvodi učinak koji nije sukladan njima, umjesto sporazuma primijenit će se odredbe ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugog međunarodnog sporazuma.¹²⁸ U obrnutom slučaju, kada hrvatsko porezno tijelo primi obavijest od inozemnih poreznih tijela o namjeri sklapanja dvostranog ili mnogostranog sporazuma koji bi uključivao povezane osobe rezidente Republike Hrvatske, mora pozvati te osobe da se izjasne. Ako porezni obveznik ne pristane na sklapanje dvostranog ili mnogostrukog sporazuma moguće je samo sklapanje jednostranog sporazuma. Međutim, ako Republika Hrvatska ima s tom poreznom jurisdikcijom sklopljen ugovor o

¹²⁷ Žunić Kovačević Nataša; Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci br.1/2018. str. 465.-466.

¹²⁸ Žunić Kovačević Nataša; Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci br.1/2018. str. 466.

izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ili drugi međunarodni ugovor primijenit će se norme jače pravne snage odnosno ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.

9.1.2. Prethodni razgovor

Ako na temelju podnesene izjave poreznog obveznika Porezna uprava utvrdi mogućnost i sklapanja sporazuma, uputit će poreznom obvezniku, ili njegovom opunomoćeniku ili poreznom savjetniku pisani poziv za prethodni razgovor, a ako Porezna uprava utvrdi da ne postoji svrsishodnost sklapanja sporazumu poreznom obvezniku će se dostaviti obavijest o odbijanju inicijative uz obrazloženje razloga o odbijanju. Svrha prethodnog razgovora je razmjena mišljenja i dobivanje dodatnih informacija i pojašnjenja o pitanjima kao što su: svrha i cilj sklapanja sporazuma, izbor odgovarajuće metodologije za utvrđivanje transfernih cijena, prijedlog metodologije za određivanje transfernih cijena za transakcije koje će biti predmet sporazuma te slijedi li metodologija i drugi uvjeti iz prijedloga ciljeve sklapanja sporazuma, postoji li vjerojatnost da će teškoće ili sumnje u vezi s tumačenjem ili primjenom sporazuma znatno povećati rizik dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja, opseg dokumentacije i prethodne analize potrebne za sklapanje sporazuma, može li sklapanje sporazuma utjecati na porezni tretman transakcija iz prethodnih razdoblja ako su činjenice i transakcije koje su predmet Sporazuma jednake onima iz prethodnih poreznih razdoblja, je li već u tijeku nadzor transfernih cijena za prethodne godine kod poreznog obveznika ili povezane osobe za ista ili slična pitanja, druge pojedinosti o transakcijama u vezi s transfernim cijenama, poslovnim događajima, prognozama i poslovnim planovima, koje su ključne kritične pretpostavke, rok za podnošenje izjave, vrijeme potrebno za sklapanje sporazuma, rok valjanosti sporazuma.¹²⁹ Ove navedene komponente moraju se uzeti u obzir i u odnosu na gospodarsko okruženje, vrstu transakcije i metodologiju za utvrđivanje transfernih cijena. Dodatno je potrebno voditi računa o poreznim te međunarodnim propisima, carinama i uvoznim ograničenjima, tržišnim uvjetima, tržišnim cijenama, bonitetu i strukturi kapitala, načinu poslovanja poreznog obveznika i slično. Za cijeli postupak potrebna je visoka razina znanja, stručnosti i kompetentnosti ljudskih resursa unutar poreznog tijela. Nakon održanog prethodnog razgovora, za donošenje odluke o prikladnosti sklapanja sporazuma ključni je čimbenik prednost koja će se postići utvrđivanjem određenog skupa kriterija kao što su metode, usporednice, odgovarajuća usklađenja ili ključne pretpostavke u vezi s budućim transakcijama tijekom određenog razdoblja, u odnosu na

¹²⁹ Članak 6. stavak 2. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

postupak utvrđivanja transfernih cijena, samo prema članku 13. Zakona o porezu na dobit.¹³⁰ Po održanom prethodnom razgovoru i provjeri činjenica porezno tijelo će utvrditi postoji li mogućnost za pokretanje postupka sklapanja sporazuma i o tome obavijestiti poreznog obveznika. Ako porezno tijelo inicijativu ocjeni pozitivnom po primitku obavijesti porezni obveznik može podnijeti pisanu izjavu o namjeri sklapanja sporazuma ili o odustajanju od namjere sklapanja sporazuma i to u roku utvrđenom na prethodnom razgovoru.

9.1.3. Podnošenje izjave o namjeri sklapanja sporazuma

Izjava o namjeri sklapanja sporazuma sastoji se od općih podataka o poreznom obvezniku i njegovim povezanim osobama kao i nekih specifičnih podataka o predmetnim transakcijama za koje se traži sklapanje sporazuma o transfernim cijenama. U ove podatke spadaju podaci kao što su na primjer ime i prezime/naziv poreznog obveznika podnositelja izjave, OIB ili porezni broj ako podnositelju sukladno posebnom zakonu nije dodijeljen OIB te PDV ID broj ako mu je dodijeljen, podatke o opunomoćeniku ili poreznom savjetniku, koji je od strane poreznog obveznika uključen u postupak sklapanja sporazuma. Također je potrebno navesti podatke o vrsti sporazuma (jednostrani, dvostrani ili mnogostrani), neke opće informacije o transakcijama s povezanim osobama, opis transakcija koje će biti predmet sporazuma te opis proizvoda, poslova ili ugovora koji su temelj za provođenje transakcija koje će biti predmet sporazuma i rok važenja sporazuma. Uz izjavu o namjeri sklapanja sporazuma porezni obveznik obvezno prilaže dokumentaciju koja je navedena u članku 8. stavku 3. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, kao što su na primjer konsolidirani godišnji financijski izvještaji godišnja financijska izvješća povezanih osoba koje sudjeluju u transakcijama, metodologiju određivanja transfernih cijena, svu dostupnu dokumentaciju koja potkrepljuje opravdanost prijedloga, financijske i ekonomske analize i drugo. Nakon primitka izjave porezno tijelo analizira sve podatke i dokumentaciju koju je dostavio porezni obveznik te također o istome raspravlja s poreznim tijelima drugih država kojih su povezane osobe rezidenti. Porezna uprava nakon zaprimanja izjave o namjeri sklapanja sporazuma o istome odlučuje prihvatanjem ili odbijanjem izjave, o čemu će poreznog obveznika obavijestiti pisanim putem, u roku utvrđenom tijekom prethodnog razgovora.¹³¹ Ako Porezna uprava

¹³⁰ Žunić Kovačević Nataša; Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci br.1/2018. str. 468.

¹³¹ Članak 9. stavak 3. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

prihvaća izjavu o tome šalje obavijest poreznom obvezniku u kojoj navodi rok za sklapanje sporazuma.

9.1.4. Sklapanje sporazuma

Prethodni sporazum o transfernim cijenama treba sadržavati sve relevantne uvjete i metodologije koje su dogovorene između poreznog obveznika i Porezne uprave. Sporazum također treba sadržavati opis transakcija koje su predmet sporazuma, kritične pretpostavke¹³² na kojima se temelji metodologija te parametre za prihvatljiva odstupanja od pojedinih kritičnih pretpostavki i metode provedbe mogućih prilagodbi zbog promjena u kritičnim pretpostavkama, a po potrebi i dogovor o poreznom tretiranju sporednih pitanja. Također je potrebno ugovoriti uvjete koje treba ispuniti porezni obveznik da bi dogovor ostao valjan te postupke koji će osigurati ispunjavanje tih uvjeta, podatke o obvezama poreznog obveznika koje proizlaze iz primjene sporazuma, obveze i rokove koje moraju ispunjavati stranke sporazuma i posljedice neispunjavanja, te početak primjene sporazuma i rok na koji se sklapa. sporazum potpisuju sve ugovorne stranke (porezni obveznik i ovlaštena osoba porezne uprave, odnosno u slučaju dvostranih i mnogostranih sporazuma i povezane osobe te ovlaštene osobe nadležnih poreznih ili drugih tijela vlasti zemlje ugovornice), a sačinjava se u dva ili više izvornika, ovisno o broju ugovornih stranaka, od kojih svaka ugovorna stranka zadržava po jedan izvornik.¹³³ Troškove postupka sklapanja sporazuma u cijelosti snosi podnositelj izjave o namjeri sklapanja sporazuma.

9.1.5. Praćenje provedbe sporazuma

Porezna uprava se obvezuje da nakon potpisivanja sporazuma, odnosno tijekom trajanja sporazuma, neće zahtijevati usklađivanje transfernih cijena tako dugo dok porezni obveznik poštuje uvjete iz sporazuma, odnosno dok ne dođe do promjene uvjeta iz sporazuma. Nakon što sklopi prethodni sporazum o transfernim cijenama porezni obveznik je dužan nadležnom tijelu porezne uprave podnositi godišnja izvješća o provedbi sporazuma u roku u kojemu podnosi godišnju prijavu poreza na dobit. Iz navedenih izvješća mora biti vidljivo poštuje li porezni obveznik uvjete sporazuma, da li su i dalje točni svi podaci navedeni u izjavi i izvješćima ili je došlo do nekih značajnih promjena, primjenjuje li se metodologija točno i dosljedno te da li uvjeti koji postoje u vrijeme obavljanja transakcije u tolikoj mjeri odstupaju od onih koji su bili

¹³² Kritičke pretpostavke obuhvaćaju popis odrednica odnosno elemenata prethodnog razgovora

¹³³ Članak 10. stavak 3. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

pretpostavljeni u vrijeme sklapanja sporazuma da se dovodi u pitanje primjenjivost metodologije za pouzdano odražavanje cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije (kritične pretpostavke). Porezno tijelo može na temelju dostavljenog izvješća utvrđivati pouzdanost i točnost podataka iskazanih u godišnjem izvješću te točnost i dosljednost primjene određene metodologije na način utvrđen sporazumom.¹³⁴ Ako su odstupanja od utvrđenih kritičnih pretpostavki u skladu s parametrima utvrđenim sporazumom, porezni obveznik je obavezan izvršiti prilagodbe sukladno sporazumu i o tome obavijestiti Poreznu upravu, najkasnije do roka podnošenja godišnje porezne prijave. U protivnom, ako odstupanja nisu u skladu s utvrđenim parametrima, porezni obveznik je dužan o tome obavijestiti poreznu upravu u roku od 30 dana od nastanka odstupanja. Porezna uprava će razmotriti dostavljenu dokumentaciju, izvršiti ponovno vrednovanje i poduzeti odgovarajuće postupke sukladno utvrđenome.¹³⁵ O pokrenutim postupcima sklapanja sporazuma kao i o sklopljenim Sporazumima Porezna uprava vodi evidenciju.

9.2. Rok primjene i razlozi prestanka sporazuma

Sporazum se sklapa na rok do 5 godina, a prestaje se primjenjivati istekom roka na koji je sklopljen, raskidom ili opozivom. Porezna uprava može raskinuti sporazum, jednostrano ili u međusobnom dogovoru, ako utvrdi da je nastupila jedna od sljedećih situacija: a) postoji netočni prikaz činjenica, greška ili propust u podnesenoj izjavi o namjeri sklapanja sporazuma i dostavljenim godišnjim izvješćima te drugoj popratnoj dokumentaciji ili dostavljenim bilo kakvim informacijama s tim u vezi, koji se ne može pripisati nemaru ili namjernom neispunjavanju obveza od strane poreznog obveznika, ili b) porezni obveznik ne poštuje bilo koji od uvjeta sporazuma, ili c) došlo je do značajnog odstupanja od jedne ili više kritičnih pretpostavki, ili d) došlo je do promjene poreznih propisa, uključujući i neku odredbu međunarodnog ugovora, bitnih za Sporazum, a nije bilo moguće izmijeniti sporazum kako bi se uzele u obzir promijenjene okolnosti.¹³⁶ Sporazum nakon što je raskinut nema više nikakve snage ni učinka na poreznog obveznika, poreznu upravu i druge ugovorne stranke. Ako porezni obveznik navede prihvatljiv uzrok i ako pristane da će izvršiti ispravke krivo prikazanih činjenica, pogrešaka ili kršenja uvjeta porezno tijelo može odustati od raskida sporazuma. U

¹³⁴ Žunić Kovačević Nataša; Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci br.1/2018. str. 471.

¹³⁵ Članak 11. stavak 6. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

¹³⁶ Članak 13. stavak 1. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

slučaju raskida sporazuma zbog okolnosti promjene relevantnih propisa, sporazum prestaje vrijediti istekom poreznog razdoblja u kojem je došlo do stupanja na snagu relevantnog poreznog propisa, odnosno relevantnih odredbi međunarodnog ugovora ako je stupanje na snagu uslijedilo tijekom poreznog razdoblja, odnosno sporazum prestaje važiti istekom poreznog razdoblja u kojem se primjenjivao relevantni propis ili odredba međunarodnog ugovora ako se novi propis ili odredba primjenjuje s prvim danom novoga poreznog razdoblja.¹³⁷

Porezna uprava može opozvati sporazum, jednostrano ili u međusobnom dogovoru, ako utvrdi da: a) postoji netočni prikaz činjenica, greška ili propust u podnesenoj izjavi o namjeri sklapanja Sporazuma i dostavljenim godišnjim izvješćima te drugoj popratnoj dokumentaciji ili dostavljenim bilo kakvim informacijama s tim u vezi, koji se može pripisati nemaru ili namjernom neispunjavanju obveza od strane poreznog obveznika, ili b) porezni obveznik u značajnoj mjeri nije poštivao pojedini temeljni uvjet sporazuma.¹³⁸

Osim ovih okolnosti porezna uprava može opozvati sporazum ako utvrdi da je predmet sporazuma neautentični aranžman u smislu članka 5.a Zakona o porezu na dobit. Prema navedenom slijedi da porezno tijelo može opozvati sporazum ako porezni obveznik poduzima transakcije ili druge događaje u cilju izbjegavanja plaćanja poreza. Ako dođe do opoziva sporazuma porezno tijelo je dužno pravovremeno obavijestiti o tome i porezna tijela drugih jurisdikcija koja su uključena u sporazum.

U slučaju opoziva sporazuma smatra se kao da isti nikad nije ni sklopljen, odnosno vrijedi retroaktivno, od prvog dana primjene sporazuma, odnosno takav sporazum je ništetan. Kao takav nema nikakve pravne snage ni učinka na poreznog obveznika i druge ugovorne stranke. Složenost utvrđivanja transfernih cijena koje bi bile porezno prihvatljive i neujednačenost poreznih sustava različitih poreznih jurisdikcija znatno otežava sklapanje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama.

U poreznoj praksi Republike Hrvatske primjena instituta sklapanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama je vrlo skromna. Ovaj postupak je dugotrajan, složen i skup za poreznog obveznika dok je s druge strane porezna i pravna sigurnost neizvjesna te se upravo zbog toga treba tražiti rješenje u daljnjoj harmonizaciji sporazuma o transfernim cijenama između različitih poreznih jurisdikcija.

¹³⁷ Žunić Kovačević Nataša; Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta u Rijeci br.1/2018. str. 472.

¹³⁸ Članak 14. stavak 1. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama („Narodne novine“ broj 42/17, 156/22)

10. Aspekti transfernih cijena financijskih transakcija

Detaljne upute vezane uz financijske transakcije multinacionalnih korporacija sukladno načelu nepristrane transakcije dane su u X. poglavlju Smjernica OECD-a. Načelo nepristrane transakcije ovdje zahtijeva točno definiranje stvarne transakcije uključujući svrhu financijske transakcije koja se može odnositi i na financiranje vlasničkim udjelom subjekta unutar grupe multinacionalne korporacije. Prilikom analize transfernih cijena financijskih transakcija unutar grupe, za točno definiranje stvarne financijske transakcije, potrebno je provesti analizu usporedivosti i pronaći pouzdane usporednice, a to se provodi i kod analize ostalih transakcija unutar grupe.¹³⁹ Kod analize financijskih transakcija važno je svaku situaciju ispitati samostalno, a točno definiranje stvarne transakcije prethodi određivanju cijene.¹⁴⁰ Kod određivanja tržišnih uvjeta financijskih transakcija, kao i kod ostalih nadziranih transakcija primjenjuju se načela opisana u I.-III. poglavlju Smjernica OECD-a. Da bi se točno definirala stvarna transakcija potrebno je utvrditi ekonomski značajne karakteristike transakcije koje se sastoje od financijskih odnosa između stranaka te uvjeta i relevantnih okolnosti u tim odnosima. Prilikom primjene načela nepristrane transakcije kod financijskih transakcija potrebno je uzeti u obzir uvjete koje bi prihvatile neovisne stranke u usporedivim okolnostima. U praksi može doći do slučaja da se ravnoteža duga i dioničkog financiranja od strane zajmodavca koji je dio grupe razlikuje se od onog koji bi postojao da se radi o neovisnom subjektu koji djeluje pod istim ili sličnim okolnostima od strane subjekta koji posuđuje i tako može utjecati na dobit društva u određenom trenutku.¹⁴¹ Točno određenje financijskih transakcija zahtijeva analizu čimbenika koji utječu na uspješnost poslovanja u sektoru industrije u kojem multinacionalna korporacija posluje. U različitim granama industrije postoje određene razlike odnosno čimbenici koji utječu na definiranje odnosa, kao što su različiti ekonomski, poslovni ili proizvodni ciklus, učinak državnih propisa ili dostupnost financijskih sredstava u određenoj industriji. Ove relevantne značajke moraju se uzeti u obzir kako bi se točno razgraničila kontrolirana transakcija. U idealnom scenariju, analiza usporedivosti bi omogućila identifikaciju financijskih transakcija između neovisnih strana koje odgovaraju testiranoj transakciji u svim aspektima. Međutim, vjerojatnije je da će se potencijalni usporedivi događaji

¹³⁹ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Primjena načela nepristrane transakcije na financijske transakcije, Računovodstvo, revizija i financije 9.2021, str. 118.-123.

¹⁴⁰ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 58.

¹⁴¹ Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, B.1. Determination of whether a purported loan should be regarded as a loan, paragraph 10.4., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 403.-404.

razlikovati od testiranih transakcija. Ako postoje razlike koje mogu značajno utjecati na cijenu potrebno je napraviti prilagodbe usporedivosti. Vjerojatnije je da će to biti moguće ostvariti tamo gdje postoje lako dostupni podaci dobre kvalitete (npr. na tečajnim razlikama) nego, na primjer, u pokušaju usporedbe zajmova s kvalitativnim razlikama ili gdje podaci nisu tako lako dostupni (npr. zajmoprimci s različitim poslovnim strategijama).¹⁴²

Kako bi se odredila cijena duga, upućuje se na korištenje pristupa točnom definiranju stvarne transakcije u skladu s I. poglavljem Smjernica OECD-a, međutim osim primjene načela nepristrane transakcije mogu se koristiti i drugi pristupi rješavanju pitanja stanja duga i financiranja vlasničkim udjelima subjekta kao i odbitka kamata subjekta prema domaćem zakonodavstvu, kao što su na primjer pravilo ograničenja kamata iz ATAD-a¹⁴³ i pravilo stanjene kapitalizacije.¹⁴⁴ Namjera određivanja stvarnog duga prema Smjernicama OECD-a za transferne cijene nije spriječiti države da provedu takve pristupe prema domaćem zakonodavstvu. Upute istih Smjernica OECD-a za primjenu načela nepristrane transakcije kod financijskih transakcija odnose se i na određivanje cijena financijskih transakcija kod funkcije riznice, zajmova unutar grupe, objedinjavanja računa unutar grupe, zaštite od rizika, financijskih jamstava i vlastitih osiguranja.

10.1. Funkcija riznice

Za multinacionalne korporacije iznimno je važno dobro upravljanje financijama na razini grupe. Učinkovito upravljanje grupom i likvidnošću grupe je vođeno razmatranjima iznad razine pojedinačnih subjekata. Ključna funkcija korporativne riznice može biti, na primjer, optimizirati likvidnost u multinacionalnoj korporaciji kako bi osigurali da tvrtka ima dovoljno raspoloživog novca i da je na pravom mjestu kada je potrebno i to u pravoj valuti.¹⁴⁵ Riznica na razini grupe upravlja gotovinom i likvidnošću, bavi se svakodnevnim operacijama, korporativnim financijskim upravljanjem, razvojem strategija i planiranjem ulaganja,. Upravljanje financijskim rizikom zahtijeva identifikaciju te analizu i odgovore na financijske rizike kojima je grupa izložena. Prepoznavanjem i poduzimanjem radnji za rješavanje

¹⁴² Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, B.2. Identifying the commercial or financial relations, paragraph 10.20., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 407.

¹⁴³ Direktiva Vijeća (EU) 2016/1164 od 12. srpnja 2016. o utvrđivanju pravila protiv praksi izbjegavanja plaćanja poreza

¹⁴⁴ Ako je zajmovni kapital veći u odnosu prema članskom kapitalu govorimo o pojavi stanjene kapitalizacije ili potkapitaliziranju.

¹⁴⁵ Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, B.3.2. Functional analysis, paragraph 10.24., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 408.

financijskog rizika, riznica može pomoći optimizirati trošak kapitala u korist korisnika. Riznica može biti odgovorna za povećanje kapitala i upravljanje odnosima unutar grupe, vanjskim bankarima i neovisnim agencijama za kreditni rejting. Funkcija riznice se uglavnom smatra uslugom podrške stvaranju vrijednosti s tim da se dodatno razmatra djelovanje riznice kao kontaktne točke za centraliziranje vanjskog zaduživanja multinacionalne korporacije što zahtijeva naknadu za navedenu aktivnost koordinacije.¹⁴⁶ Organizacija riznice ovisit će o strukturi pojedine grupe i složenosti njezinih poslova. Različite strukture riznice uključuju različite stupnjeve centralizacije. U decentraliziranom obliku, svako društvo unutar multinacionalne korporacije ima punu autonomiju nad svojim financijskim transakcijama. Decentralizirane strukture riznice mogu biti prisutne u multinacionalnim korporacijama s više operativnih odjela koji posluju u specifičnim industrijama ili s regionalnim središtima. Centralizirana riznica ima potpunu kontrolu nad financijskim transakcijama grupe za operativna, ali ne i financijska pitanja. Prilikom ocjenjivanja pitanja transfernih cijena vezanih uz riznicu aktivnosti, kao i u svakom slučaju, važno je točno razgraničiti stvarne transakcije i točno odrediti koje funkcije subjekt obavlja.¹⁴⁷

10.2. Zajmovi unutar grupe

U analizi relevantne transakcije kod zajmova unutar grupe, odnosno financijskih transakcija treba uzeti u obzir i perspektivu povezanog zajmodavca i zajmoprimca. Prilikom razmatranja da li su uvjeti financiranja putem zajma ugovoreni pod istim uvjetima kao i između nepovezanih osoba, treba uzeti u obzir: kreditni rejting, kreditni rizik i ekonomske okolnosti. Kako bi točno definirali stvarnu financijsku transakciju i identificirali potencijalne usporedive vrijednosti financijske transakcije unutar grupe u skladu s načelom nepristrane transakcije, potrebno je razmotriti kreditnu sposobnost povezanih društava koja sudjeluju u financijskim transakcijama unutar grupe.¹⁴⁸ Prvi korak u analizi transfernih cijena zajmova unutar grupe je dakle identifikacija financijskih odnosa između povezanih osoba, odnosno definiranje stvarne financijske transakcije. Drugi korak je odabir najprimjerenije metode transfernih cijena koja treba biti u skladu sa stvarnom transakcijom koja je točno definirana funkcionalnom analizom. Glavna naknada generirana kroz zajam je isplata kamata koja također treba biti ugovorena u

¹⁴⁶ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 59.

¹⁴⁷ Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, C. Treasury function, paragraph 10.44., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 411.

¹⁴⁸ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 59.

skladu s načelom nepristrane transakcije odnosno prema tržišnim uvjetima. Potrebno je definirati ne samo je li kamatna stopa predviđena ugovorom o zajmu u skladu s načelom nepristrane transakcije, već i može li se zajam „prima facie“ (na prvi pogled) smatrati zajmom ili ga treba smatrati nekom drugom vrstom plaćanja, posebno doprinosom temeljnom kapitalu¹⁴⁹. Kod zajmova unutar grupe najčešće korištena metoda transfernih cijena za određivanje naknade za transakciju je metoda usporedivih nekontroliranih cijena, ali mogu se koristiti i drugi pristupi kao što su trošak sredstava, ekonomsko modeliranje i mišljenje banaka.

U nastavku se daje primjer učinka ograničenja troškova kamata na strukturu poreznog planiranja: Društvo A, sa sjedištem u državi X i društvo B, sa sjedištem u državi Y dio su ABC grupe. Stopa poreza na dobit u državi X je 30% odnosno 15% u državi Y. I društvo A i B ostvaruju dobit prije oporezivanja u iznosu od 30.000.000 €. Društvu B potrebna su sredstva za investicije u iznosu od 150.000.000 €. Ako društvo B pozajmljuje sredstva od banke po kamatnoj stopi od 10% račun dobiti i gubitka društva A i B izgledat će kako je prikazano u sljedećoj tablici:

Tablica broj 7. Račun dobiti i gubitka kada društva A i B pozajmljuju sredstva od banke

(u mil, €)	
Društvo B	
<i>Dobit prije oporezivanja</i>	30
<i>Troškovi kamata</i>	(15)
<i>Dobit</i>	15
<i>Porez na dobit (15%)</i>	2,25
<i>Dobit nakon oporezivanja</i>	12,75
Društvo A	
<i>Dobit prije oporezivanja</i>	30
<i>Troškovi kamata</i>	-
<i>Dobit</i>	30
<i>Porez na dobit (30%)</i>	9
<i>Dobit nakon oporezivanja</i>	21

Ukupna dobit grupe nakon oporezivanja iznosi 33,75 mil. €.

Međutim grupa može odlučiti da društvo A traži kredit od banke i plasira ga društvu B u obliku vlasničkog udjela. U tom slučaju, račun dobiti i gubitka društva A i B izgledat će kao u tablici broj 8.

¹⁴⁹ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Primjena načela nepristrane transakcije na financijske transakcije, Računovodstvo, revizija i financije 9.2021, str. 118.-123.

Tablica broj 8. Račun dobiti i gubitka kada društvo A plasira kredit društvu B u obliku vlasničkih udjela

(u mil, €)

Društvo B	
<i>Dobit prije oporezivanja</i>	30
<i>Troškovi kamata</i>	-
<i>Dobit</i>	30
<i>Porez na dobit (15%)</i>	4,5
<i>Dobit nakon oporezivanja</i>	25,5
Društvo A	
<i>Dobit prije oporezivanja</i>	30
<i>Troškovi kamata (10%)</i>	15
<i>Dobit</i>	15
<i>Porez na dobit (30%)</i>	4,5
<i>Dobit nakon oporezivanja</i>	11,5

Ukupna dobit grupe u ovom slučaju nakon oporezivanja iznosi 37 mil. €.

Da bi umanjila učinak ovakve strukture poreznog planiranja država X uvodi u svoje porezno zakonodavstvo pravilo ograničenja troškova kamata samo do 30% EBITDA.¹⁵⁰ Sada bi račun dobiti i gubitka ovih društava izgledao kako je prikazano u tablici broj 9.

Tablica broj 9. Račun dobiti i gubitka društava A i B u slučaju kada država sjedišta društva A ograničava troškove priznavanja kamata

(u mil, €)

Društvo B	
<i>Dobit prije oporezivanja</i>	30
<i>Troškovi kamata</i>	-
<i>Dobit</i>	30
<i>Porez na dobit (15%)</i>	15
<i>Dobit nakon oporezivanja</i>	15
Društvo A	
<i>Dobit prije oporezivanja (prije pravila fiksnog omjera)</i>	30
<i>-Troškovi kamata (10%)</i>	(15)
<i>Dobit (prije pravila fiksnog omjera)</i>	15
<i>+ Troškovi kamata</i>	15
<i>Dobit prije oporezivanja</i>	30
<i>Maksimalno 30% EBITDA</i>	9
<i>Troškovi kamata koji se ne odbijaju</i>	6
<i>Dobit prije oporezivanja (nakon pravila fiksnog omjera)</i>	21
<i>Porez na dobit (30%)</i>	8,1
<i>Dobit nakon oporezivanja</i>	21,9

Ograničavanjem troškova kamata ukupna dobit društva iznosi 36,9 mil. € ali je veći porez plaćen u državi X nego u slučaju kada nema pravila ograničavanja troškova.

¹⁵⁰ Dobit prije kamata, poreza i amortizacije

10.3. Objedinjavanje (udruživanje) računa unutar grupe

Objedinjavanje računa unutar grupe (engl. cash pooling) koje predstavlja objedinjavanje novčanih salda kao dio kratkoročnog aranžmana za upravljanje likvidnošću i složene ugovore koji sadrži nadzirane i nenadzirane transakcije (u daljnjem tekstu: aranžman) provodi se s ciljem postizanja brojnih prednosti unutar grupe kod banke, a takvi uvjeti nisu uvijek najpovoljniji za svakog člana grupe.¹⁵¹ Kao rezultat ovakvih aranžmana može se smanjiti vanjsko zaduživanje grupe ili ako postoji višak gotovine može se ostvariti profit na bilo kojem agregiranom novčanom stanju. Ovakvi aranžmani se vrlo rijetko provode kod nepovezanih osoba pa je zbog toga otežana primjena načela nepristrane transakcije. Složeni ugovori mogu uključivati kontrolirane i nekontrolirane transakcije. Na primjer, jedna uobičajena struktura je da sudjelujući članovi multinacionalnih korporacija sklapaju ugovor s nepovezanim bankom koja pruža usluge cash poolinga, a svaki član sudionik otvara bankovni račun kod te banke.¹⁵² Dokumentacija multinacionalne korporacije odnosno glavna datoteka (Master file) mora sadržavati informacije o strukturiranju objedinjenih računa i povratima koje ostvaruju voditelji i članovi objedinjenog računa. Ti podaci navode se u okviru informacija o financijskim aktivnostima između društava u glavnoj datoteci. Prilikom analize transfernih cijena treba ispitati ekonomski značajne rizike povezane s aranžmanom i to rizik likvidnosti i kreditni rizik. Tržišna naknada članova objedinjenog računa izračunava se utvrđivanjem kamatnih stopa u skladu s načelom nepristrane transakcije (primjenjivih na debitne i kreditne pozicije unutar objedinjenog računa), koristi od sinergije koje proizlaze iz aranžmana među članovima, činjenicama i okolnostima te funkcijama, imovini i rizicima svakog člana.¹⁵³

10.4. Zaštita od rizika

Aranžmani u okviru zaštite od rizika (engl. Hedging) često se koriste u redovnom poslovanju multinacionalnih korporacija kao sredstva za ublažavanje izloženosti rizicima poput deviznih ili robnih kretanja cijena. Nepovezani subjekti mogu preuzeti takve rizike ili se zaštititi od njih u skladu s vlastitim politikama. Međutim, u grupi multinacionalnih korporacija takvi se rizici mogu drugačije tretirati što može ovisiti o pristupu upravljanju rizicima grupe u cjelini. Često

¹⁵¹ Radusin Lipošinić, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 65.

¹⁵² Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, C.2.1. Cash pooling structures, paragraph 10.110., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 425.

¹⁵³ Radusin Lipošinić, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 66.

će multinacionalna grupa centralizirati funkcije riznice i implementirati strategije za smanjenje rizika u vezi s kamatnom stopom kako bi se poboljšala učinkovitost i djelotvornost s rezultatom da pojedinačni subjekti ne smiju ugovorno ulaziti u aranžmane zaštite iako je njihov rizik zaštićen iz perspektive multinacionalne korporacije u cjelini.¹⁵⁴ Mogući mehanizmi pomoću kojih grupa može centralizirati zaštitu od rizika uključuje: delegiranje odgovornosti za zaštitu od rizika na riznicu grupe entiteta, s ugovorima o zaštiti od rizika sklopljenima za i u ime relevantne operativne tvrtke te prijenos odgovornosti za zaštitu od rizika na riznicu grupe. Ako je funkcija centralizirane riznice sklapanje ugovora o zaštiti od rizika operativnog subjekta, ista predstavlja pružanje usluge operativom subjektu što zahtijeva naknadu u skladu s načelom nepristrane transakcije.¹⁵⁵ Kada centralizirana funkcija riznice dogovara ugovor o zaštiti od rizika za konkretnog operativnog subjekta radi se o pružanju usluge poslovnom subjektu, za što bi trebao primiti naknadu prema tržišnim uvjetima.

10.5. Financijska jamstva unutar grupe

Financijsko jamstvo kao pravno obvezujuće osigurava da jamac ispuniti određene financijske obveze u slučaju da to ne učini zajamčeni dužnik. U kontekstu transfernih cijena radi se o tome da najčešće povezano društvo (jamac) daje jamstvo za zajam koji je drugo povezano društvo uzelo od nepovezanog zajmodavca te ga ima obvezu vratiti. Točno razgraničenje financijskih jamstava zahtijeva razmatranje ekonomske koristi koja proizlazi za zajmoprimca. Ako se može definirati da financijsko jamstvo ne pruža koristi zajmoprimcu, nego da pogodnosti za zajamčeno društvo proizlaze isključivo iz pripadnosti grupi, smatra se da jamac pruža administrativne usluge zajmoprimcu u skladu sa VII. poglavljem Smjernica OECD-a jer nepovezana stranka u usporedivim okolnostima ne bi platila takvo pružanje financijskog jamstva. Ako jamstvo omogućava zajmoprimcu pozajmljivanje većeg iznosa, odnosno povećanje njegove sposobnosti zaduživanja uz povećanje kreditne ocjene, važno je procijeniti naknadu za jamstvo za dio zajma koji je točno definiran kao zajam, dok se ostatak zajamčenog zajma treba smatrati zajmom jamca kojeg slijedi ulog jamca u kapitalu zajmoprimca.¹⁵⁶ Iz perspektive zajmoprimca, financijsko jamstvo može utjecati na uvjeti zaduživanja jer radi postojanja jamstva zajamčena strana može dobiti povoljniju kamatnu stopu. Iz perspektive

¹⁵⁴ Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, C.3. Hedging, paragraph 10.150., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 433.

¹⁵⁵ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 66.

¹⁵⁶ Radusin Lipošinović, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 67.

zajmodavca, posljedica izričita jamstva može biti da jamstvo omogućuje zajmoprimcu da se zaduži pod uvjetima koji bi bili primjenjivi ako je imao kreditni rejting jamca, a ne uvjete koje je mogao dobiti na temelju vlastite pozicije. Davanjem izričitog jamstva jamac se izlaže dodatnom riziku jer je zakonski obvezan platiti dug ako zajmoprimac ne ispuní obveze. Postoje različiti pristupi analize transfernih cijena u okolnostima u kojima se jamstvo smatra stvarnom transakcijom. Međutim, kada točno razgraničenje stvarne transakcije ukazuje na to da je navodno jamstvo nije jamstvo, treba razmotriti druge pristupe određivanju cijena. Kao i u svakoj drugoj situaciji, odabir najprikladnije metode treba biti dosljedan sa stvarnom transakcijom koja je točno razgraničena, posebno kroz funkcionalnu analizu. Najčešći oblik naknade za financijsko jamstvo unutar grupe je naknada za jamstvo. Najčešće se koristi metoda usporedivih nekontroliranih cijena koja se može koristiti tamo gdje postoje vanjski ili unutarnji usporedivi nezavisni jamci koji daju jamstva za usporedive zajmove nepovezanim osobama. U razmatranju jesu li kontrolirane i nekontrolirane transakcije usporedive potrebno je uzeti u obzir sve čimbenike koji mogu utjecati na naknadu za jamstvo uključujući: profil rizika zajmoprimca, uvjete i uvjete jamstva, rokove i uvjete temeljnog zajma (iznos, valuta, dospijee, staž itd.), razliku u kreditnom rejtingu između jamca i zajamčene strane, tržišne uvjete.¹⁵⁷ Postoje i brojni drugi pristupi za izračuna naknade za jamstvo kao što su: pristup prinosa, troškovni pristup, vrednovanje pristupa očekivanih gubitaka, pristup kapitalne potpore. Pristup prinosa kvantificira korist koju zajamčena strana dobiva od jamstva u smislu nižih kamata, dok troškovni pristup ima za cilj kvantificirati dodatni rizik koji snosi jamac procjenom vrijednosti očekivanog gubitka koji nastaje za jamca davanjem jamstva (gubitak zbog neispunjavanja obveza). Pristup vrednovanja očekivanog gubitka procjenjuje vrijednost jamstva na temelju izračuna vjerojatnosti neplaćanja i izrade prilagodbe kako bi se uzela u obzir očekivana stopa povrata u slučaju neispunjenja obveza. Metoda kapitalne potpore može biti prikladna tamo gdje postoji razlika između rizika jamca i zajmoprimca što se može riješiti uvođenjem više kapitala u bilancu zajmoprimca.

10.6. Vlastito osiguranje

Postoji mnogo načina na koje multinacionalne korporacije mogu upravljati rizicima unutar grupe. Mogu odlučiti na primjer izdvojiti sredstva u rezerve, unaprijed financirati moguće buduće gubitak, ili konsolidirati određene rizike kroz vlastito osiguranje. Pojam vlastitog

¹⁵⁷ Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, D.2.3. Cost approach, paragraph 10.178., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 439.

osiguranja (engl. captive insurance) u okviru Smjernica OECD-a odnosi se na osiguravajuće društvo ili subjekt čiji je posao osiguranja u osnovi pružanje polica osiguranja za rizike subjekata grupe kojoj pripadaju, a reosiguranje na društvo za reosiguranje ili subjekt čija je svrha osigurati politike reosiguranja za rizike od nepovezanih strana koji su u prvom redu osigurani od strane subjekata multinacionalne korporacije kojoj strane pripadaju.¹⁵⁸ Ovdje je, kao i u drugim transakcijama, potrebno također definirati stvarnu transakciju, odnosno da li je predmetna transakcija stvarno osiguranje. Postoji više razloga zašto multinacionalna korporacija koristi vlastito osiguranje kao što su: stabilizirati premije koje plaćaju subjekti unutar grupe, imati koristi od porezne i regulatorne arbitraže, dobivanje pristupa tržištima reosiguranja ili zato što grupa smatra da je zadržavanje rizika unutar grupe isplativije.¹⁵⁹ Međutim, razlog za korištenje vlastitog osiguranja od strane multinacionalne korporacije može biti i nemogućnost pribavljanja vanjskih osiguranja za određene rizike. Gdje su takvi rizici osigurani vlastitim osiguranjem to može pokrenuti pitanja o financijskoj racionalnosti takvog aranžmana. Kako bi razmotrili implikacije transfernih cijena s vlastitim osiguranjem prvo je potrebno odrediti kakvi su financijski odnosi između povezanih društava unutar grupe, te uvjete i relevantne okolnosti u kojima se odvija transakcija. Da bi utvrdili da li je stvarna transakcija osiguranje, potrebno je također uzeti u obzir rizike koje je osiguravatelj preuzeo (ako ih je preuzeo) i je li postignuta diverzifikacija rizika. U situacijama kada vlastitim osiguranjem nedostaje razmjera za postizanje značajne diverzifikacije rizika ili nedostaju dovoljne rezerve za podmirivanje dodatnih rizika koje predstavlja relativno manje raznolik portfelj multinacionalne korporacije, točno definiranje stvarne transakcije može ukazivati na to da vlastito osiguranje obavlja posao koji nije osiguranje.¹⁶⁰ Kada vlastito osiguranje nema potrebne vještine, znanje i resurse, odnosno ne može izvršavati kontrolne funkcije povezane s preuzimanjem rizika, smatra se da nije preuzelo rizik te će se povrat od ulaganja premija dodijeliti članovima grupe koji preuzimaju rizik povezan s osiguranjem.

¹⁵⁸ Radusin Lipošinić, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 71.

¹⁵⁹ Chapter X. Transfer pricing aspect of financial transactions, E. Captive insurance, paragraph 10.193., OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022, str. 441.

¹⁶⁰ Radusin Lipošinić, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022., str. 71.

11. Prijedlog Direktive Vijeća EU o transfernim cijenama

Prijedlog Direktive o transfernim cijenama javno je objavljen 12. rujna 2023. godine (dalje: Prijedlog Direktive). Opći cilj usvajanja navedenog Prijedloga Direktive je povećanje porezne sigurnosti uvođenjem jasnijeg i zajedničkog pristupa transfernim cijenama unutar EU, dok se specifični ciljevi odnose na uvođenje načela nepristrane transakcije u zakonodavstvo, objašnjenje uloge Smjernica o određivanju transfernih cijena za multinacionalne korporacije i porezne uprave te osiguravanje dosljedne primjene načela nepristrane transakcije kroz smanjenje dvostrukog oporezivanja odnosno dvostrukog neoporezivanja.¹⁶¹ Uz ovaj prijedlog o transfernim cijenama kojim se u pravo EU-a integriraju ključna načela određivanja transfernih cijena kako bi se predložili određeni zajednički pristupi za države članice, paket uključuje zaseban prijedlog kojim se utvrđuje zajednički skup pravila za izračun porezne osnovice velikih grupa poduzeća u EU-u. Cilj je ovog Prijedloga Direktive povećati poreznu sigurnost za multinacionalne korporacije kroz pojednostavljenje poreznih pravila. Posljedično se smanjuje rizik od sudskih sporova kao i dvostrukog oporezivanja. Porezna sigurnost oduvijek je bila jedan od glavnih prioriteta za korporacije, što je često istaknuto kao vrlo važno pitanje. Prijedlogom bi se omogućio postupan razvoj zajedničkih i dosljednih pristupa poreznih tijela država članica tumačenju i primjeni pravila o transfernim cijenama uključivanjem načela nepristrane transakcije u pravo Unije i pojašnjenjem uloge i statusa Smjernica OECD-a o transfernim cijenama.¹⁶² U skladu s postojećim međunarodnim standardima, koje je razvila Organizacija za gospodarsku suradnju i razvoj (OECD), cijene prekograničnih transakcija između povezanih subjekata multinacionalnih korporacija moraju se temeljiti na načelu nepristrane transakcije što je detaljno definirano u članku 9. (povezana poduzeća) OECD-ova modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prihoda i imovine. OECD je s vremenom izradio Smjernice OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalne korporacije i porezne uprave koje pružaju smjernice o primjeni načela nepristrane transakcije koje su, međutim, neobvezujući instrument po pitanju transfernih cijena. Porezne jurisdikcije se obično oslanjaju na domaće zakonodavstvo kojim se osigurava određeno usklađivanje osnovnih načela u skladu s načelom nepristrane transakcije čak i ako primjena nije istovjetna diljem svijeta. Unatoč političkoj predanosti većine država članica, status i uloga Smjernica OECD-a o transfernim cijenama trenutačno se razlikuju među državama članicama. Usto, na razini Unije

¹⁶¹ Radusin Lipošinović Marijana; Šrepfler Danijela, Što donosi Prijedlog direktive o transfernim cijenama, Računovodstvo, revizija i financije, broj 11/2023, str. 131.

¹⁶² Prijedlog Direktive Vijeća o transfernim cijenama, COM/2023/0529 <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0529> (pristupljeno 10.04.2025.)

pravila o transfernim cijenama trenutačno nisu usklađena zakonodavnim aktima. Činjenica da svaka država članica ima znatno diskrecijsko pravo pri tumačenju i primjeni Smjernica OECD-a o transfernim cijenama dovodi do složenosti i nejednakih uvjeta na tržištu EU. Razlozi za usvajanje navedenog Prijedloga Direktive ogledaju se u činjenici da sve države članice u svojim poreznim zakonodavstvima imaju usvojeno načelo nepristrane transakcije, međutim navedena zakonodavstva pokazuju znatne razlike u tom dijelu.¹⁶³

11.1. Pravna osnova, supsidijarnost i proporcionalnost

Pravna osnova zakonodavne inicijative u području oporezivanja je članak 115. Ugovora o funkcioniranju Europske unije (dalje UFEU) prema kojem Vijeće, odlučujući jednoglasno u skladu s posebnim zakonodavnim postupkom i nakon savjetovanja s Europskim parlamentom te Gospodarskim i socijalnim odborom, donosi direktive za usklađivanje onih zakona ili drugih propisa država članica koji neposredno utječu na uspostavu ili funkcioniranje unutarnjeg tržišta.¹⁶⁴ Iako u tom članku nema izričitog upućivanja na izravno oporezivanje, u njemu se ipak upućuje na donošenje direktiva za konvergenciju nacionalnih zakona koji izravno utječu na uspostavljanje ili funkcioniranje jedinstvenog tržišta pa na temelju toga slijedi da su direktive odgovarajući zakonodavni instrument Unije u tom području. Na temelju članka 288. UFEU-a direktive su obvezujuće za države članice u odnosu na ostvarivanje ciljeva, no nacionalna tijela slobodno odabiru oblik i metode.

Države članice Europskoj su Uniji dodijelile određene nadležnosti, a načelom supsidijarnosti uređuje se njihova primjena. U skladu s načelom supsidijarnosti utvrđenim u članku 5. Ugovora o EU, Unija ima ovlaštenje djelovati samo ako države članice ne mogu same u dovoljnoj mjeri ostvariti predviđene ciljeve, nego se zbog opsega ili učinka one mogu na bolji način ostvariti na razini Unije. U praksi supsidijarnost znači utvrđivanje najbolje razine upravljanja za donošenje i provedbu politika. Unija bi trebala djelovati samo kada je to potrebno i ako njezino djelovanje donosi jasne prednosti u odnosu na mjere poduzete na nacionalnoj, regionalnoj ili lokalnoj razini.¹⁶⁵ Nije točno da supsidijarnost znači izbor između djelovanja EU-a i nedjelovanja kako se često smatra. Supsidijarnost znači prepuštanje odgovornosti za djelovanje

¹⁶³ Radusin Lipošinović Marijana; Šrepfler Danijela, Što donosi Prijedlog direktive o transfernim cijenama, Računovodstvo, revizija i financije, broj 11/2023, str. 131.

¹⁶⁴ Ugovor o funkcioniranju Europske Unije, Službeni list EU C 202/47, objavljeno 7.6.2016., https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0011.01/DOC_3&format=PDF (pristupljeno 12.04.2025.)

¹⁶⁵ Europska komisija, Strasbourg, 23.10.2018., COM (2018) 703 final, KOMUNIKACIJA KOMISIJE, Načela supsidijarnosti i proporcionalnosti: jačanje njihove uloge u donošenju politika EU-a, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0703> (pristupljeno 13.04.2025.)

najprikladnijoj razini upravljanja. Pitanje transfernih cijena je prekogranične prirode, te se njihovo usklađivanje može riješiti samo uvođenjem propisa na razini EU. Zbog toga je inicijativa donošenja Direktive o transfernim cijenama u skladu s načelom supsidijarnosti jer bi pojedinačno nekoordinirano djelovanje država članica samo dodatno rascjepkalo pravni okvir za transferne cijene i ne bi postiglo željene rezultate.¹⁶⁶ Zakonodavna inicijativa stoga je u skladu s načelom supsidijarnosti kako je utvrđeno u članku 5. Ugovora o Europskoj uniji.

Načelo proporcionalnosti zahtijeva da sadržaj i oblik djelovanja EU ne prelaze ono što je potrebno za osiguranje minimalno nužne razine zaštite unutarnjeg tržišta. Direktivom se osigurava zajednički pristup u pogledu temeljnih načela transfernih cijena i utvrđuju ciljana pravila za određene transakcije kojima se može stvoriti najveća dodana vrijednost za EU. Zajednički standard načela nepristrane transakcije i usklađeniji pristup transfernim cijenama trebali bi dovesti do manje fragmentiranosti primjene i tumačenja načela nepristrane transakcije u cijeloj EU, čime bi se trebali smanjiti sporovi, sudski postupci i ukupni troškovi usklađivanja za multinacionalne korporacije koja posluju diljem EU.¹⁶⁷ U tom kontekstu prijedlog Direktive o transfernim cijenama ne prelazi ono što je potrebno za ostvarivanje njegovih ciljeva i on je stoga u skladu s načelom proporcionalnosti.

11.2. Sadržaj Prijedloga Direktive

Prijedlog Direktive podijeljen je u četiri poglavlja i sadržava 22 članka. U poglavlju I. Prijedloga Direktive definirane su opće odredbe koje se odnose na predmet, područje primjene i definicije. Prema Prijedlogu Direktive istom Direktivom se utvrđuju pravila za usklađivanje pravila država članica o transfernim cijenama te primjene načela nepristrane transakcije, a ista se primjenjuje na porezne obveznike koji su registrirani ili podliježu porezu u jednoj ili više država članica, uključujući stalne poslovne jedinice u jednoj ili više država članica.

U Direktivi su definirani pojmovi vezani uz transferne cijene kao što su: načelo nepristrane transakcije, neovisna društva, primarno usklađenje, kompenzacijsko usklađenje, metoda usporedive nekontrolirane cijene, metoda trgovačkih cijena, metoda dodavanja bruto-dobitka

¹⁶⁶Prijedlog Direktive Vijeća o transfernim cijenama, COM/2023/0529<https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0529> (pristupljeno 13.04.2025.)

¹⁶⁷ Europska komisija, Strasbourg, 23.10.2018., COM (2018) 703 final, KOMUNIKACIJA KOMISIJE, Načela supsidijarnosti i proporcionalnosti: jačanje njihove uloge u donošenju politika EU-a, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0703> (pristupljeno 15.04.2025.)

na troškove, metoda podjele dobitka, metoda neto-dobitka, analiza usporedivosti, Smjernice OECD-a”.

U poglavlju II. Prijedloga Direktive definiraju se pravila o transfernim cijenama koja uključuju:

- opće pravilo o primjeni načela nepristrane transakcije
- definiciju povezanih društava
- odgovarajuća usklađenja
- kompenzacijsko usklađenje
- utvrđivanje trgovačkih ili financijskih odnosa
- metode određivanja transfernih cijena
- pravilo odabira najprikladnije metode transfernih cijena
- analizu usporedivosti
- određivanje raspona nepristrane transakcije i
- dokumentaciju o transfernim cijenama.

Opće pravilo o primjeni načela nepristrane transakcije podrazumijeva da ako društvo obavlja jednu ili više komercijalnih ili financijskih prekograničnih transakcija s povezanim društvom, to društvo određuje iznos svoje oporezive dobiti na način koji je u skladu s načelom nepristrane transakcije.¹⁶⁸

Prema Prijedlogu Direktive „povezano društvo” znači osobu koja je povezana s drugom osobom na bilo koji od sljedećih načina: (a) osoba sudjeluje u upravljanju drugom osobom tako što može ostvarivati znatan utjecaj na tu drugu osobu; (b) osoba sudjeluje u kontroli nad drugom osobom na temelju udjela glasačkih prava koji premašuje 25 %; (c) osoba sudjeluje u kapitalu druge osobe na temelju prava vlasništva koje izravno ili neizravno premašuje 25 % kapitala; (d) osoba ima pravo na najmanje 25 % dobiti druge osobe.

Države članice osiguravaju provedbu odgovarajuće prilagodbe kako bi se spriječilo dvostruko oporezivanje ako su ispunjeni sljedeći uvjeti: (a) država članica od koje je zatražena provedba odgovarajuće prilagodbe suglasna je da je primarna prilagodba u skladu s načelom nepristrane transakcije i u načelu i u pogledu iznosa; (b) primarna prilagodba rezultira oporezivanjem iznosa dobiti u drugoj jurisdikciji u kojoj je povezano poduzeće u državi članici od koje je zatraženo odgovarajuća prilagodba već podlijevalo porezu; (c) ako je uključena jurisdikcija treće zemlje, na snazi je porezni ugovor kako bi se spriječilo ekonomsko dvostruko

¹⁶⁸ Članak 4. stavak 1. Prijedloga Direktive Vijeća o transfernim cijenama, COM/2023/0529 <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0529> (pristupljeno 15.04.2025.)

oporezivanje.¹⁶⁹ Države članice osiguravaju da se odgovarajuće usklađenje može provesti kao posljedica zahtjeva poreznog obveznika s obzirom na primarno usklađenje provedeno u drugoj jurisdikciji.

Prijedlogom Direktive definirano je i da su države članice dužne pobrinuti se za prihvaćanje kompenzacijske prilagodbe u obliku prilagodbe na kraju godine koju je pokrenuo porezni obveznik. Kompenzacijska usklađenja uzrok su dvostrukog oporezivanja jer se obično ne priznaju u svim jurisdikcijama na temelju toga što bi porezna prijava trebala odražavati stvarne transakcije. Ovaj Prijedlog Direktive predviđa da se početak primjene načela nepristrane transakcije osigurava utvrđivanjem i točnim razgraničenjem, s jedne strane, trgovačkih i financijskih odnosa povezanih društava i, s druge strane, stvarne transakcije ili transakcija između povezanih društava.¹⁷⁰ Ovdje se traži točno definiranje stvarnih transakcija između povezanih društava kao prvi korak analize transfernih cijena.

Metode određivanja transfernih cijena primjenjuju se za utvrđivanje cijena po tržišnim uvjetima za transakcije između povezanih društava. U Prijedlogu Direktive navedeno je pet metoda koje su određene i Smjernicama OECD-a: metoda usporedivih nekontroliranih cijena, metoda trgovačkih cijena, metoda dodavanja bruto-dobitka na troškove, metoda podjele dobitka i metoda neto-dobitka. Također, Prijedlog Direktive ne daje prednost ni jednoj metodi, već se određuje najprikladnija metoda transfernih cijena određuje uzimajući u obzir činjenice i okolnosti konkretnog slučaja. Prilikom analize usporedivosti potrebno je utvrditi proizvodi li kontrolirana transakcija rezultat u skladu s načelom nepristrane transakcije usporedbom uvjeta kontrolirane transakcije s uvjetima koji bi bili utvrđeni da su povezana društva bila neovisna i da su izvršila usporedivu transakciju u usporedivim okolnostima.

Prijedlogom Direktive predviđeno je da se pri primjeni metoda transfernih cijena, kada ona rezultira rasponom vrijednosti, raspon tržišnih uvjeta određuje korištenjem interkvartilnog raspona (raspon od 25. do 75. percentila) rezultata nekontroliranih usporedivih vrijednosti.¹⁷¹

Prema članku 12. Prijedloga Direktive države članice dužne su pobrinuti se da porezni obveznik ima na raspolaganju dovoljno informacija i analiza kako bi provjerio jesu li uvjeti njegovih transakcija s povezanim poduzećima u skladu s načelom nepristrane transakcije. Iz navedenog razloga, a s ciljem smanjenja opterećenja usklađenja za porezne obveznike koji posluju prekogranično unutar EU-a, predviđeno je uvođenje zajedničkog pristupa dokumentaciji o

¹⁶⁹ Članak 6. Prijedloga Direktive Vijeća o transfernim cijenama, COM/2023/0529 <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0529> (pristupljeno 13.04.2025.)

¹⁷⁰ Radusin Lipošinović Marijana; Šrepfler Danijela, Što donosi Prijedlog direktive o transfernim cijenama, Računovodstvo, revizija i financije, broj 11/2023, str. 131.

¹⁷¹ Radusin Lipošinović Marijana; Šrepfler Danijela, Što donosi Prijedlog direktive o transfernim cijenama, Računovodstvo, revizija i financije, broj 11/2023, str. 131.

transfernim cijenama. Utvrđivanjem zajedničkih (standardnih) predložaka, pravila o sadržaju i jezičnim aranžmanima, vremenskog okvira i koje bi porezne obveznike trebalo obuhvatiti, omogućuju se jednostavnost i uštede troškova, uzimajući u obzir poglavlje V. „Dokumentacija” Smjernica OECD-a i Kodeksa ponašanja u vezi s dokumentacijom o transfernim cijenama za povezana društva u EU-u.¹⁷²

U poglavlju III. Prijedloga Direktive objašnjena je primjena načela nepristrane transakcije tako da države članice u nacionalna pravila uključuju pravila utvrđena u poglavlju II. Prijedloga Direktive odnosno osiguravaju da se ta pravila o transfernim cijenama primjenjuju u skladu sa Smjernicama OECD-a. Vijeće može utvrditi dodatna pravila, u skladu sa Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama, o tome kako se načelo nepristrane transakcije i druge odredbe utvrđene u poglavlju II. Direktive trebaju primjenjivati u određenim transakcijama kako bi se osigurala veća porezna sigurnost i ublažio rizik od dvostrukog oporezivanja. Te posebne transakcije ili poslovi su sljedeći: (a) prijenos nematerijalne imovine ili prava na nematerijalnu imovinu između povezanih poduzeća, uključujući nematerijalnu imovinu koju je teško vrednovati; (b) pružanje usluga između povezanih poduzeća, uključujući pružanje marketinških i distribucijskih usluga; (c) dogovori o doprinosu troškovima između povezanih poduzeća; (d) transakcije između povezanih poduzeća u kontekstu restrukturiranja poslovanja; (e) financijske transakcije; (f) poslovi između sjedišta i njegovih stalnih poslovnih jedinica.¹⁷³

Poglavlje IV. Prijedloga Direktive odnosi se na završne odredbe odnosno evaluaciju, zaštitu podataka, postupak odbora, izvršno delegiranje ovlasti, obavješćivanje Europskog parlamenta i prenošenje.

Prijedlogom Direktive predviđeno je da države članice donesu i objave zakone potrebne za usklađivanje s ovom Direktivom, odnosno države članice bi ga trebale implementirati u svoja zakonodavstva, najkasnije do 31. prosinca 2025. godine i navedene odredbe primjenjivati od 1. siječnja 2026. godine.

¹⁷² Radusin Lipošinović Marijana; Šrepfler Danijela, Što donosi Prijedlog direktive o transfernim cijenama, Računovodstvo, revizija i financije, broj 11/2023, str. 131.

¹⁷³ Članak 14. stavak 2. Prijedloga Direktive Vijeća o transfernim cijenama, COM/2023/0529 <https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0529> (pristupljeno 18.04.2025.)

12. Zaključak

Problematika transfernih cijena u suvremenim uvjetima poslovanja predstavlja jedno od najkompleksnijih, poreznih, računovodstvenih i financijskih područja. Ovaj rad ima za cilj analizirati važnost i utjecaj transfernih cijena na međunarodnoj razini. Povezana društva putem transfernih cijena mogu prenositi dobit iz jednog društva u drugo u svrhu plaćanja minimalnih poreznih obveza uz maksimiziranje konsolidirane dobiti. Pristup prihvaćen od strane država članica EU za procjenu cijena koje se primjenjuju na transakcije između povezanih društava je načelo nepristrane transakcije koje zahtijeva da cijene koje se koriste u transakcijama između povezanih društava odgovaraju tržišnim cijenama odnosno cijenama koje bi se primijenile između nepovezanih društava za iste transakcije u usporedivim okolnostima. Ovdje nastaje problem jer je tumačenje i primjena načela nepristrane transakcije u državama članicama EU još uvijek različito. Manipulacija transfernim cijenama i premještanje dobiti može se koristiti u kontekstu sustava agresivnog poreznog planiranja. Iz navedenog razloga ovo područje je pod sve većim nadzorom poreznih tijela. Međutim, djelovanje poreznih uprava različitih država u kojima povezana društva posluju po pitanju transfernih cijena može rezultirati dvostrukim oporezivanjem poreznih obveznika što ima negativan učinak na prekogranična ulaganja. Rizik od dvostrukog oporezivanja društava s prekograničnim poslovanjem dovodi do nastanka porezne nesigurnosti te nestabilnog okruženja i za porezne obveznike i za porezne uprave. Navedena pojava je nepoželjna jer u sve konkurentnijem svjetskom gospodarstvu koje je sve više globalizirano raste i potreba za poreznom sigurnošću na jedinstvenom tržištu.

Većina država EU ističe transferne cijene kao glavni međunarodni porezni problem. Kako se uloga multinacionalnih korporacija u svjetskoj trgovini povećala i kako se više od dvije trećine svjetske trgovine danas odvija između povezanih društava razumljivo je da je sve veći naglasak na oporezivanju takvih transakcija. Cilj multinacionalnih korporacija je ostvarenje maksimalne dobiti grupe kao cjeline. Međunarodne korporacije smanjuju plaćanje poreza na dobit na način da svoje proizvode ili usluge izvoze ili uvoze po transfernim cijenama, koje omogućavaju iskazivanje veće dobiti u državama s niskom poreznom stopom, a nižu dobit u državama s visokom poreznom stopom. Rezultati pokazuju da države s pravom sve više pažnje i resursa usmjeravaju na zakonsku regulaciju transfernih cijena s obzirom na njihov udio u međunarodnoj trgovini i pokušajima poreznih obveznika u ostvarivanju maksimalne dobiti uz minimalno oporezivanje iskorištavanjem poreznih propisa pojedinih poreznih jurisdikcija.

Kako bi se postigla pravednost u oporezivanju te izbjeglo dvostruko oporezivanje nužan je jedinstveni tretman transfernih cijena na međunarodnoj razini koji je dan kroz OECD-ove

smjernice o transfernim cijenama. Kako su navedene Smjernice samo preporuka, a ne i obveza kod postupanja, pojedine zemlje i dalje nisu „tinski igrač“ već se vode samo vlastitim interesima. Zakonski okvir transfernih cijena u zemljama Europske Unije uglavnom je reguliran nacionalnim zakonskim propisima o porezu na dobit. U postupku je usvajanje Prijedloga Direktive o transfernim cijenama Vijeća EU kojeg bi države članice trebale implementirati u svoja zakonodavstva. Ovo je posebno važno iz razloga jer bi se povećala porezna sigurnost uvođenjem jasnijeg i zajedničkog pristupa transfernim cijenama, a posljedično i smanjilo dvostruko oporezivanje odnosno dvostruko neoporezivanje povezanih društava koja posluju u različitim državama članicama. Direktiva o transfernim cijenama doprinijela bi rješavanju problematike transfernih cijena, međutim multinacionalne korporacije često premještaju dobit registrirajući svoja društva u poreznim oazama odnosno državama s niskim poreznim opterećenjem izvan EU. U svrhu bolje regulacije transfernih cijena na globalnoj razini smatram da bi trebalo unaprijediti zakonska rješenja na način da sve zemlje u svoja zakonodavstva uvedu odredbe o obveznom sklapanju prethodnog sporazuma o transfernim cijenama uz stalni nadzor istog. Na taj način pravila poslovanja unaprijed bi se odredila, a svako kršenje trebalo bi strogo sankcionirati. Jasno je i da je to jako težak zadatak s obzirom da svaka država prvenstveno gleda vlastite interese. Ipak, na razini EU ulažu se veliki naponi za harmonizacijom poreznih sustava i poreznih propisa te smatram da se daljnjom edukacijom i zalaganjem svih država mogu donijeti kvalitetna rješenja.

Transferne cijene u današnjem vremenu globalizacije predstavljaju vrlo važno područje porezne problematike, a njihovo reguliranje preduvjet je za ostvarivanje pravednosti u oporezivanju.

Literatura:

Knjige, časopisi, članci:

1. Radusin Lipošinić, Marijana; Šrepfler, Danijela, Priručnik za nadzor transfernih cijena, Porezni vjesnik broj 12b/2022, Zagreb 2022.
2. Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003.
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022.
4. Arbutina, Hrvoje; Rogić Lugarić, Tereza; Cindori, Sonja; Bogovac, Jasna; Klemenčić, Irena, Javno financijski sustav Republike Hrvatske, Zagreb 2022.
5. Bogovac, Jasna, Oporezivanje multinacionalnih korporacija, Zagreb 2014.
6. Žunić Kovačević, Nataša, Prethodni sporazum o transfernim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi, Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci broj 1/2018., str. 457.-478.
7. Karačić Lidija; Korica Jelena, Automatska razmjena informacija-priručnik, Porezni vjesnik broj 5a/2024, Zagreb 2024.
8. Karačić Lidija, Pregled obuhvata sedam izmjena Direktive o administrativnoj suradnji u području poreza, Porezni vjesnik broj 4, Zagreb 2025., str. 92.-106.
9. Lončarić-Horvat Olivera; Arbutina, Hrvoje; Osnove međunarodnog poreznog prava, Narodne novine d.d., Zagreb, 2007.
10. Radusin Lipošinić, Marijana; Šrepfler, Danijela, Primjena načela nepristrane transakcije na financijske transakcije, Računovodstvo, revizija i financije 9.2021, str. 118.-123.
5. Radusin Lipošinić Marijana; Šrepfler Danijela, Što donosi Prijedlog direktive o transfernim cijenama, Računovodstvo, revizija i financije, broj 11/2023, str. 131.

Internetski izvori:

1. Tko mora sastaviti dokumentaciju o transfernim cijenama? objavljeno 2017., <https://www.teb.hr/novosti/2017/tko-mora-sastaviti-dokumentaciju-o-transfernim-cijenama/> (pristupljeno 07. siječnja 2025.)
2. Perčević Hrvoje, Usklađenost regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske Unije, objavljeno 2015. <https://hrcak.srce.hr/file/220341> (pristupljeno 11.01.2025.)
3. Smjernice za transferne cijene – često postavljana pitanja, https://porezna-uprava.gov.hr/UserDocsImages/arhiva/eu_vanjski_poslovi/documents/smjernice%20za%20transferne%20cijene%207%20%20i%208%202014.pdf, (pristupljeno 12.01.2025.)

4. Model Tax Convention on Income and on Capital
https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2015/10/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2014-full-version_glg57dda/9789264239081-en.pdf
(pristupljeno 25. 01. 2025.)
5. Bobek Gospodarić Danuška, Dokumentacija o transfernim cijenama na praktičan način, objavljeno 2019., <https://www.rrif.hr/clanak-19714/>, (pristupljeno 15.02.2025.)
6. Transferne cijene, <https://porezna-uprava.gov.hr/hr/transferne-cijene/3993>, (pristupljeno 20.02.2025.)
7. Direktiva Vijeća (EU) 2016/881 od 25. svibnja 2016. o izmjeni Direktive 2011/16/EU u pogledu obvezne automatske razmjene informacija u području oporezivanja, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/?uri=celex%3A32016L0881>, (pristupljeno 21.02.2025.)
8. Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting BEPS ACTION 13
<https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/topics/policy-sub-issues/cbcr/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>,
(pristupljeno 23.02.2025.)
9. Transferne cijene u kontekstu novih odredbi Zakona o porezu na dobit i kompenzacijskih usklađenja <http://krako-revizija.hr/wp-content/uploads/2021/06/Transferne-cijene-kompenzacijska-uskla%C4%91enja.pdf>, (pristupljeno 27.02.2025.)
10. Smjernice za postupak zajedničkog dogovaranja, ažurirano 2024. https://porezna-uprava.gov.hr/UserDocsImages/Arhiva/Dokumenti%20razno/A%C5%BEurirane%20smjernice%20za%20MAP%2008-2024_.pdf, (pristupljeno 16.03.2025.)
11. Kozina Barišić, Tihana, Mehanizmi rješavanja poreznih sporova u Europskoj Uniji, objavljeno 2019.
<https://www.iusinfo.hr/aktualno/u-sredistu/mehanizmi-rjesavanja-poreznih-sporova-u-europskoj-uniji-39833> (pristupljeno 02.03.2025.)
12. Prethodni sporazum o transfernim cijenama i ugovornim odnosima,
<https://porezna-uprava.gov.hr/hr/prethodni-sporazum-o-transfernim-cijenama/3971>
(pristupljeno 21.03.2025.)
13. Prijedlog Direktive Vijeća o transfernim cijenama, COM/2023/0529
<https://secure.ipex.eu/IPEXL-WEB/document/COM-2023-0529> (pristupljeno 10.04.2025.)
14. Ugovor o funkcioniranju Europske Unije, Službeni list EU C 202/47, objavljeno 7.6.2016.,
https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0011.01/DOC_3&format=PDF (pristupljeno 12.04.2025.)

15. Europska komisija, Strasbourg, 23.10.2018., COM (2018) 703 final, KOMUNIKACIJA KOMISIJE, Načela supsidijarnosti i proporcionalnosti: jačanje njihove uloge u donošenju politika EU-a,

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/HR/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018DC0703>

(pristupljeno 13.04.2025.)

Pravni izvori:

1. Opći porezni zakon, Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22, 152/24
2. Zakon o porezu na dobit, Narodne novine broj 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23
3. Pravilnik o porezu na dobit, Narodne novine broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13, 12/14, 157/14, 137/15, 1/17, 2/18, 1/19, 1/20, 59/20, 1/21, 156/22, 156/23
4. Pravilnik o automatskoj razmjeni informacija u području poreza, Narodne novine broj 18/17, 1/19
5. Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, Narodne novine broj 42/17, 156/22
6. Zakon o mehanizmima rješavanja poreznih sporova u Europskoj uniji, Narodne novine broj 98/19

Popis tablica:

Tablica broj 1: Obračun dobiti po tržišnoj cijeni

Tablica broj 2: Obračun dobiti po cijeni nižoj od tržišne

Tablica broj 3: Predložak izvješća po državama

Tablica broj 4: Pokazatelji marže nadziranog poreznog obveznika

Tablica broj 5: Pokazatelji marže matičnog društva

Tablica broj 6: Usporedba bruto marže

Tablica broj 7: Račun dobiti i gubitka kada društva A i B pozajmljuju sredstva od banke

Tablica broj 8: Račun dobiti i gubitka kada društvo A plasira kredit društvu B u obliku vlasničkih udjela

Tablica broj 9: Račun dobiti i gubitka društava A i B kada država sjedišta društva A ograničava troškove priznavanja kamata