

Dr. sc. Hrvoje Perčević

Izvanredni profesor
Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet
E-mail: hpercevic@efzg.hr

USKLAĐENOST REGULATORNOG OKVIRA TRANSFERNIH CIJENA U ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE

UDK / UDC: 338.5(4-67 EU)

JEL klasifikacija / JEL classification: F13, F15

Pregledni rad / Review

Primljeno / Received: 21. svibnja 2015. / May 21, 2015

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 7. prosinca 2015. / December 7, 2015

Sažetak

U većini zemalja Europske unije, regulacija transfernih cijena dana je u okviru zakonskih propisa o porezu na dobit. Regulatorni okvir transfernih cijena u zemljama EU temeljen je na OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama i Kodeksom o dokumentaciji o transfernim cijenama za povezana društva u Europskoj uniji kojim se nastojala standardizirati dokumentacija o transfernim cijenama na razini EU. Ipak, zemlje članice imaju slobodu za dodatnom i konkretnijom regulacijom transfernih cijena, što dovodi do određene disproporcionalnosti u regulaciji transfernih cijena na razini EU. Cilj ovoga rada jest utvrditi u kojoj mjeri je u zemljama Europske unije usklađen regulatorni okvir transfernih cijena. Razina je usklađenosti utvrđivana na temelju ovih varijabli: primjene i uključenosti OECD-ovih smjernica u zakonski okvir transfernih cijena, primjene metoda određivanja transfernih cijena, mogućnosti primjene i regulacije naprednih cjenovnih sporazuma te postojanja posebnih dodatnih zahtjeva za dokumentacijom o transfernim cijenama. Rezultati istraživanja pokazali su kako u zemljama Europske unije postoji visok stupanj usklađenosti regulatornog okvira transfernih cijena.

Ključne riječi: transferne cijene, metode određivanja transfernih cijena, napredni cjenovni sporazumi, dokumentacija o transfernim cijenama, OECD, EU.

1. UVOD

Problematika određivanja i kontrole transfernih cijena predstavlja jedan od najvećih izazova s kojima se u suvremenim uvjetima globalizacije poslovanja suočavaju s jedne strane menadžment multinacionalnih kompanija (međunarodnih grupa), a s druge pak strane nacionalne porezne uprave. Transfernim se cijenama može prelijevati dobit između pojedinih društava koja su članovi iste grupe, što ima direktan utjecaj na profitabilnost povezanih društava i grupe, ali i na oporezivanje. S obzirom na to da je objekt oporezivanja dobit pojedinoga povezanog društva, a ne ukupna konsolidirana dobit grupe, porezne uprave nastoje kontrolirati transferne cijene po kojima se provode transakcije između povezanih društava kako bi spriječile manipulaciju s transfernim cijenama usmjerenu prema izbjegavanju ili minimiziranju poreznih obveza. Ovakvo djelovanje transfernih cijena moguće je kod međunarodno povezanih društava ili u situaciji kada povezana društva djeluju u istoj poreznoj jurisdikciji, ali jedno ili više njih ostvaruju povoljnije porezne uvjete. Djelovanje transfernih cijena posebno je izraženo kod međunarodno povezanih društava. Međunarodno povezana društva djeluju u različitim poreznim sustavima, što im omogućuje da transfernim cijenama prelijevaju dobit iz povezanog društva koje djeluju u poreznom sustavu s visokim poreznim opterećenjem u povezano društvo koje djeluje u poreznom sustavu s nižim poreznim opterećenjem. Na taj način transfernim cijenama na razini međunarodne grupe utječe se na smanjenje obveze poreza na dobit, čime se potiče maksimizacija konsolidirane netodobiti. U svrhu sprječavanja manipulacija transfernim cijenama od strane grupa na međunarodnoj razini s jedne strane te dvostrukog oporezivanja s druge strane, Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (OECD) sastavila je smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave koje su prihvaćene kao relevantan način reguliranja transfernih cijena na međunarodnoj razini. Većina zemalja ugrađuje te smjernice u svoje nacionalne zakonske propise kako bi se na međunarodnoj razini postavio jedinstven tretman određivanja, praćenja i kontrole transfernih cijena u međunarodno povezanim društvima.

Svrha ovog rada je analizirati i utvrditi stupanj usklađenosti regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije. Polazna hipoteza ovog rada glasi: u zemljama Europske unije postoji visok stupanj usklađenosti regulatornog okvira transfernih cijena. Stupanj usklađenosti institucionalnog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije utvrdit će se na temelju primjene i uključenosti OECD-ovih smjernica o transfernim cijenama u zakonske okvire koji reguliraju problematiku transfernih cijena u pojedinim zemljama članicama, primjene metoda određivanja transfernih cijena, mogućnosti primjene i regulacije naprednih cjenovnih sporazuma te postojanja posebnih zahtjeva za dokumentacijom o transfernim cijenama. Istraživanje se temelji na analizi relevantnih sekundarnih izvora kojom se utvrđuju i analiziraju teorijski okvir transfernih cijena te regulatorni okvir transfernih cijena u pojedinim zemljama članicama Europske unije. Za utvrđivanje stupnja usklađenosti regulatornog

okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije primijenjene su komparativna metoda te odgovarajuće metode deskriptivno-statističke analize.

2. ULOGA I ZNAČAJ TRANSFERNIH CIJENA

U literaturi se transferne cijene definiraju sastanovišta složenoga poslovnog subjekta i sastanovišta grupe povezanih društava, razmjerno prema području usmjerenja autora. Autori iz područja troškovnog i upravljačkoga računovodstva transferne cijene uglavnom promatraju sastanovišta složenoga poslovnog subjekta, dok autori iz područja međunarodnog računovodstva, poreza i međunarodnoga marketinga transferne cijene promatraju sastanovišta grupe, tj. povezanih društava. Tako Horngren, Datar i Foster definiraju *transferne cijene* kao cijene po kojima jedna organizacijska jedinica tereti drugu za isporučene dijelove, sklopove, proizvode ili usluge na kojima druga organizacijska jedinica nastavlja proizvodnju ili ih prodaje na eksternome tržištu (Horngren, C. T., Datar, M. S., Foster, G., 2003., str. 758). Na isti način definiciji transfernih cijena pristupaju i Weygandt, Kieso i Kimmel, Garrison i Noreen, Blocher, Chen, Cokins i Lin te Kaplan i Atkinson. S druge pak strane Radebaugh i Gray pod transfernim cijenama podrazumijevaju cijene po kojima se realizira transfer dijelova, sklopova, proizvoda i usluga između članova iste grupe – npr. između matice i ovisnih društava te između ovisnih društava. Pritom transferi između povezanih društava ne uključuju samo sirovine, materijal, proluproizvode, proizvode, robu i usluge, nego i alokaciju fiksnih troškova, kredite, naknade, nematerijalnu imovinu i slično (Radebaugh, L. H., Gray, S. J., 2002., str. 388). Na isti način definiciji transfernih cijena pristupa i OECD, pri čemu se kod OECD-a naglašava uloga i značaj transfernih cijena na međunarodnoj razini (OECD, 2001.). Problem transfernih cijena posebno je izražen kod međunarodnih povezanih društava zbog činjenice da porezni sustavi pojedinih zemalja nisu unificirani te postoji različit tretman oporezivanja dobiti poslovnih subjekata. S obzirom na to da transferne cijene mogu djelovati kao instrument kojim se može transferirati dobit iz jednog subjekta (ovisnog društva) u drugi, transfernim cijenama omogućuje se transfer dobiti iz zemalja s visokom u zemlje s niskom stopom poreznog opterećenja. Kako bi se izbjegle manipulacije transfernim cijenama na međunarodnoj razini te potencijalno dvostruko oporezivanje, problematika definiranja transfernih cijena zaokupila je i relevantne svjetske ekonomske asocijacije koje su pokušale definirati metodologiju određivanja transfernih cijena na međunarodnoj razini (UN, OECD). Cilj je bio eliminirati manipulacije i izbjegavanja plaćanja poreza u određenim državama tehnikom transfernih cijena te izbjeci potencijalno dvostruko oporezivanje multinacionalnih kompanija koje može proizici iz različitoga poreznog tretmana transfernih cijena u pojedinim poreznim jurisdikcijama. Iz tog razloga, OECD je definirao metodologiju određivanja transfernih cijena na međunarodnoj razini koju je šira europska, ali i svjetska, znanstveno-stručna javnost prihvatila kao način sprečavanja mogućnosti manipulacija i dvostrukog oporezivanja transfernih cijena na međunarodnoj razini (Perčević, H., 2009., str. 81).

3. DJELOVANJE TRANSFERNIH CIJENA IZMEĐU POVEZANIH DRUŠTAVA

Transferne cijene mogu djelovati kao instrument transferiranja dobiti između povezanih društava, pri čemu se javlja disproporcija između ekonomske aktivnosti koju pojedina povezana društva provode te njezinih financijsko-računovodstvenih učinaka i oporezivanja. Pritom, pojam povezanih društava definiran je u OECD-ovu Modelu ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja koji je preuzet i u OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave. Prema OECD-ovu Modelu o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, dva se društva smatraju povezanim „ako jedno od društava sudjeluje direktno ili indirektno u upravljanju, kontroli ili kapitalu drugog ili ako iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u upravi, nadzoru ili kapitalu obaju društava (tj. ako su oba društva pod zajedničkom kontrolom)“ (OECD, 2010.). U skladu s navedenom definicijom moguće je identificirati tri temeljna oblika povezanosti između pojedinih društava, a to su osobna, glasačka i kapitalna povezanost. Problematikom definiranja povezanih osoba, odnosno povezanih društava te oblicima i vrstama poslovnih spajanja bave se i relevantni Međunarodni standardi financijskog izvještavanja (primjerice MRS 24 Objavljivanje povezanih stranaka, MRS 28 Udjeli u pridruženim društvima i zajedničkim pothvatima, MSFI 3 Poslovna spajanja, MSFI 10 Konsolidirani financijski izvještaji, MSFI 11 Zajednički ugovori). Djelovanje transfernih cijena dolazi do izražaja kada transakciju provode povezana društva iz različitih poreznih jurisdikcija ili ako transakciju provode povezana društva unutar iste porezne jurisdikcije, pri čemu jedno od tih povezanih društava ima povoljniji porezni položaj (primjerice podliježe nižoj stopi poreza na dobit, ima određene porezne olakšice, ostvaruje porezni gubitak koji se može prenositi u sljedeća porezna razdoblja itd.).

Transfernim cijenama međunarodno povezana društva mogu iskoristivati 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 dobit. Međutim, minimizacija poreznih obveza nije jedini razlog primjene transfernih cijena. Tako Garrison i Noreen ističu da se primjenom transfernih cijena može osigurati bolja konkurentna pozicija na određenom tržištu, potaknuti razvoj određenog proizvoda te minimizirati rizik promjene valutnog tečaja (Garrison, R. H., Noreen, E. V., 2000., str. 587). Ipak, kako bi se izbjegle disproporcije između ekonomske aktivnosti pojedinih povezanih društava i njihovih financijsko-računovodstvenih učinaka te oporezivanja povezanih društava uzrokovane primjenom transfernih cijena, nužno je postaviti jedinstven i konzistentan porezni tretman transfernih cijena na međunarodnoj razini.

4. REGULATORNI OKVIR TRANSFERNIH CIJENA NA MEĐUNARODNOJ RAZINI

4.1. Nužnost regulacije transfernih cijena na međunarodnoj razini

U modernom globaliziranom poslovnom okruženju određivanje i kontrola transfernih cijena predstavlja globalni problem kako za pojedina povezana društva, tako i za nacionalne porezne uprave. Multinacionalne kompanije, odnosno međunarodno povezana društva mogu koristiti transferne cijene kao instrument usmjeravanja njihove ukupne konsolidirane dobiti u ona područja u kojima je porezno opterećenje najniže, čime se postiže povećanje ukupne konsolidirane dobiti minimizacijom ukupnih poreznih obveza. To dovodi do disproporcije između ekonomske aktivnosti koju povezana društva provode na području određene porezne jurisdikcije i financijsko-računovodstvenih učinaka te aktivnosti koji se mogu, zahvaljujući transfernim cijenama, iskazati u financijskim izvještajima drugoga povezanog društva koje djeluje na području druge porezne jurisdikcije, što pak sve skupa u konačnici rezultira neobjektivnim oporezivanjem. Transfernim se cijenama dakle može omogućiti oporezivanje dobiti koja se ostvari obavljanjem određene ekonomske aktivnosti izvan porezne jurisdikcije u kojoj je ta aktivnost obavljena. U svrhu osiguravanja objektivnosti i pravednosti u oporezivanju, nužno je da se na međunarodnoj razini postavi jedinstveni porezni tretman transfernih cijena koji bi primjenjivale i kojeg bi se pridržavale nacionalne porezne uprave. Na međunarodnoj razini prihvaćen je konsenzus prema kojem se transferne cijene između povezanih društava trebaju temeljiti na načelu neovisnosti (načelu nepristrane transakcije, neovisnom tržišnom načelu), prema kojem transferne cijene moraju biti formirane na tržišnim cijenama po kojima bi se konkretna transakcija u istim uvjetima obavila između nepovezanih društava. Ovaj općeprihvaćeni međunarodni tretman transfernih cijena definiran je u OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama koje su ujedno i najznačajniji i najprihvaćeniji model za određivanje i kontrolu transfernih cijena. Ove su smjernice opći okvir za tretman transfernih cijena na međunarodnoj razini, a detaljna konkretizacija poreznog tretmana transfernih cijena te primjena metodologije određivanja i kontrole transfernih cijena nacionalne porezne uprave mogu se definirati svojom nacionalnom poreznom regulativom. Regulativa transfernih cijena, kako na nacionalnoj tako i na međunarodnoj razini, temelji se na definiranju prihvatljivih metoda i postupaka određivanja transfernih cijena kojima se dokazuje usklađenost transfernih cijena s načelom neovisnosti te sadržaju i strukturi dokumentacije o transfernim cijenama u kojima je dokumentiran i obrazložen proces utvrđivanja transfernih cijena, kao i njihova usklađenost s načelom neovisnosti. Porezne uprave provode kontrolu transfernih cijena na temelju kontrole i analize dokumentacije o transfernim cijenama. Pritom, pravila vezana za formiranje strukture i sadržaja dokumentacije o transfernim cijenama mogu se podijeliti u dvije grupe:

1. struktura i sadržaj dokumentacije o transfernim cijenama koju definiraju pojedine zemlje za svoju poreznu jurisdikciju;

2. struktura i sadržaj dokumentacije o transfernim cijenama koja je prihvaćena od strane međunarodnih organizacija u svrhu pojednostavljenja regulative pojedinih zemalja (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 5).

Problem s kojim se suočavaju multinacionalne kompanije, odnosno međunarodno povezana društva jest činjenica da ona moraju sastavljati dokumentaciju o transfernim cijenama prilagođenu potrebama i zahtjevima porezne uprave u čijoj jurisdikciji provode ekonomske aktivnosti i ostvaruju dobit. Kako multinacionalne kompanije djeluju u različitim državama koje imaju posebna pravila te zahtjeve za strukturom i sadržajem dokumentacije o transfernim cijenama, multinacionalne kompanije moraju sastavljati posebnu dokumentaciju o transfernim cijenama za svaku poreznu upravu na čijoj jurisdikciji obavljaju ekonomske aktivnosti, što izuzetno komplicira proces izrade dokumentacije te stvara visoke troškove. Međunarodne organizacije (poput OECD-a) su iz tog razloga navele određene preporuke i smjernice za definiranje strukture i sadržaja dokumentacije o transfernim cijenama, kojim bi se proces izrade te dokumentacije pojednostavio i u određenoj mjeri unificirao na međunarodnoj razini (OECD, 2010.).

4.2. Problemi s regulativom dokumentacije o transfernim cijenama na nacionalnoj razini

Radna skupina br. 6 Odbora za fiskalne poslove (Working Party No. 6 of the Committee on Fiscal Affairs) OECD-a provela je u 2011. godini istraživanje i analizu regulative o transfernim cijenama po pojedinim zemljama članicama OECD-a kako bi se utvrdilo u kojoj mjeri se razlikuju pravila i zahtjevi za dokumentacijom o transfernim cijenama u pojedinim zemljama. Na temelju tog istraživanja doneseni su ovi zaključci (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 5):

- Velik je broj zemalja koje su postavile pravila za dokumentaciju o transfernim cijenama bilo kao zakonsku obvezu bilo preporukama.
- Dokumentacija o transfernim cijenama je usmjerena na nacionalnu razinu, odnosno promatrana je s nacionalnogastajališta.
- Zahtjevi za dokumentacijom o transfernim cijenama znatno se razlikuju između pojedinih zemalja.
- Kontrolirana transakcija uobičajeno se promatra jednostrano s nacionalnogastajališta, odnosno promatraju se domaći porezni obveznik i učinci kontrolirane transakcije u njegovim financijskim izvještajima.
- Dokumentacija ne uključuje uvijek u razmatranje razumijevanje globalnog poslovanja, odnosno ne razmatra se uvijek cjelokupno poslovanje

multinacionalne kompanije, nego se fokusira isključivo na kontrolirane transakcije lokalnoga povezanog društva.

- Postoje značajne razlike u prirodi i detaljnosti zahtjeva za dokumentacijom o transfernim cijenama u pojedinim zemljama.
- Svrha pojedinih informacija iz dokumentacije o transfernim cijenama nije uvijek jasna.
- Postoji različita praksa glede razdoblja objave i predaje dokumentacije.

Kao što se može sagledati iz ovih zaključaka, postoji različita praksa u pojedinim državama glede zahtjeva, strukture, sadržaja te razdoblja sastavljanja i objavljivanja, odnosno predočavanja dokumentacije o transfernim cijenama. Ove razlike vezane uz dokumentaciju o transfernim cijenama, multinacionalnim kompanijama znatno kompliciraju proces izrade dokumentacije jer se moraju prilagođavati pravilima i zahtjevima pojedinih zemalja.

4.3. Smjernice i preporuke međunarodnih organizacija vezane uz dokumentaciju o transfernim cijenama

U svrhu racionalizacije troškova i procesa sastavljanja dokumentacije, pojedine su međunarodne organizacije dale smjernice i preporuke za proces sastavljanja te strukturu i sadržaj dokumentacije o transfernim cijenama. Međunarodne organizacije koje su dale svoje smjernice i preporuke glede sastavljanja te strukture i sadržaja dokumentacije o transfernim cijenama jesu OECD, Europska unija (EU), Pacific Association of Tax Administrators (PATA) i International Chamber of Commerce (ICC).

4.3.1. OECD-ove smjernice o transfernim cijenama

OECD je 1995. godine objavio Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave koje su danas osnovni i općeprihvaćeni međunarodni okvir za tretman transfernih cijena. Tim smjernicama definirano je načelo neovisnosti kao temelj za određivanje transfernih cijena, navedene su metode određivanja transfernih cijena temeljene na načelu neovisnosti, dana su pravila i preporuke za sastavljanje dokumentacije o transfernim cijenama te su navedene ostale preporuke i naputci vezani uz transferne cijene (npr. transfer nematerijalne imovine, posebne naknade za usluge unutar grupe, rješavanje sporova o transfernim cijenama itd.). OECD-ove smjernice o transfernim cijenama nisu konkretizirale strukturu i sadržaj dokumentacije o transfernim cijenama, nego su navele opće informacije koje je nužno prezentirati u dokumentaciji (poput pregleda poslovanja, organizacijske strukture, vlasničke povezanosti unutar grupe, opisa transakcija između povezanih društava itd.). S obzirom na to da je teško identificirati sve dokumente i informacije koje su nužne pojedinoj poreznoj upravi za ocjenu usklađenosti

transfernih cijena s tržišnim načelima, OECD-ove smjernice nisu konkretno definirale strukturu i sadržaj dokumentacije, nego su ostavile slobodu pojedinim zemljama da detaljnije definiraju zahtjeve i pravila dokumentacijom o transfernim cijenama, ali vodeći računa o troškovima i koristima od te dokumentacije. U svrhu poboljšanja transparentnosti dokumentacije o transfernim cijenama za porezne uprave te pojednostavljenja sastavljanja za multinacionalne kompanije, OECD je 19. srpnja 2013. godine objavio dokument u sklopu šireg projekta sprječavanja erozije i premještanja dobiti između pojedinih poreznih jurisdikcija (tzv. BEPS – Base Erosion and Profit Shifting) pokrenutog na inicijativu zemalja G20 u okviru kojeg se revidiraju postojeća pravila o izradi dokumentacije o transfernim cijenama te razvijaju nova prema kojima bi se dokumentacija trebala sastojati od triju temeljnih dijelova: (i) općeg tj. glavnog dokumenta koji obuhvaća standardizirane informacije relevantne za sve članove multinacionalne grupe; (ii) posebnog, odnosno lokalnoga dokumenta koji se odnosi na značajne materijalne transakcije lokalnoga poreznog obveznika te (iii) izvješća po zemljama koje sadrži određene informacije o globalnoj alokaciji ukupne dobiti multinacionalne grupe i iznosa plaćenog poreza po pojedinim zemljama, kao i određene indikatore o lokaciji obavljanja ekonomske aktivnosti unutar multinacionalne grupe (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015., str. 13). Nova je struktura dokumentacije trenutačno na otvorenoj raspravi, a očekuje se da bi se mogla početi primjenivati od 01.01.2016. (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015., str. 15).

4.3.2. Smjernice Europske unije o dokumentaciji o transfernim cijenama

Vijeće Europske unije u lipnju je 2006. godine odobrilo Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the European Union (EUTPD) – Kodeks o dokumentaciji o transfernim cijenama u Europskoj uniji kojim se nastojala pojednostaviti i standardizirati dokumentacija o transfernim cijenama koju multinacionalne kompanije što posluju na području Europske unije moraju sastavljati i predložiti poreznim upravama zemalja članica EU, na temelju koje se ocjenjuje usklađenost transfernih cijena s načelom neovisnosti (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6., 2013., str. 8). EUTPD se temelji na OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama i njime se propisuje set informacija o transfernim cijenama koje su multinacionalne kompanije dužne podastrijeti poreznim upravama zemalja članica EU i koji je prihvaćen od strane poreznih uprava zemalja članica. Od zemalja članica EU očekuje se da EUTPD implementiraju u svoju nacionalnu zakonsku regulativu, iako je zemljama članicama EU dopušteno da zahtijevaju dodatne i detaljnije informacije o transfernim cijenama od onih koje su navedene u EUTPD-u. EUTPD je trebao omogućiti multinacionalnim kompanijama u EU pripremu i korištenje jedinstvenog seta dokumentacije o transfernim cijenama na cijelom području EU. Za multinacionalne kompanije koje djeluju na području EU, EUTPD je opcijski, što znači da one mogu, ali ne moraju prihvatiti strukturu i

sadržaj dokumentacije o transfernim cijenama kako je propisuje EUTPD (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 8).

EUTPD se sastoji od dvajudijelova: općeg dijela (tzv. *masterfile*) koji sadrži standardizirane informacije koje su zajedničke za sva društva u okviru multinacionalne kompanije na području EU te posebnog dijela (tzv. *country-specific file*) koji sadrži set standardizirane dokumentacije za svaku zemlju članicu EU na čijem području djeluje određena multinacionalna kompanija (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 8). Opći dio dokumentacije dostupan je poreznim upravama svih zemalja članica EU koje su uključene u kontrolu određene transakcije, a sastoji se od ovih informacija: strukture multinacionalne kompanije (grupe povezanih društava), predmeta poslovanja i poslovnih strategija, vrsta kontroliranih transakcija u koje su uključena povezana društva iz EU te njihova analiza usporedivosti, politika transfernih cijena, vlasništva nad nematerijalnom imovinom, popis sporazuma o podjeli zajedničkih troškova i naprednih cjenovnih sporazuma te ostale regulative koja se odnosi na transferne cijene po kojima se provode transakcije unutar multinacionalne kompanije u koje su uključena povezana društva iz EU (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 8). Posebni dio dokumentacije priprema se u skladu s regulativom konkretne zemlje članice EU i dostupan je samo poreznoj upravi te članice EU. Posebni dio dokumentacije uključuje ove informacije prilagođene zahtjevima zemlje članice EU: poslovanje i poslovna strategija povezanog društva u zemlji članici, popis kontroliranih transakcija koje povezano društvo u zemlji članici provodi s drugim povezanim društvima u okviru grupe te njihova analiza usporedivosti, primijenjene metode određivanja transfernih cijena za te transakcije, informacije o internim i/ili eksternim usporedivim transakcijama, objašnjenje o tome kako je grupna međukompanijska politika transfernih cijena implementirana i primijenjena u lokalnom povezanom društvu (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 9).

Iako je EUTPD omogućio transparentnost i konzistentan pristup dokumentaciji o transfernim cijenama u okviru EU te pojednostavio postupak i snizio troškove pripreme dokumentacije o transfernim cijenama, prema istraživanju Europske komisije iz 2009. godine velik broj poreznih obveznika nije implementirao smjernice EUTPD-a. (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 9). Razlog tome leži u ovim činjenicama:

- Zemlje članice EU imaju fleksibilnost u implementaciji pravila o dokumentaciji o transfernim cijenama te one mogu propisati širu i detaljniju dokumentaciju nego EUTPD, što stvara određenu nesigurnost glede prihvaćanja EUTPD-a u pojedinim zemljama članicama.

- Zahvaljujući različitostima u zahtjevima i regulativi o dokumentaciji o transfernim cijenama u pojedinim zemljama članicama EU, opći dio dokumentacije je manje koristan nego što bi trebao biti.

- Objavljivanje svih sklopljenih naprednih cjenovnih sporazuma u okviru općeg dijela dokumentacije je „kamen spoticanja“ i nije prihvatljiv nekim poreznim obveznicima.

- Prihvaćanje EUTPD-a ne zaštićuje multinacionalne kompanije od daljnjeg ispitivanja i dodatnih obveza prilaganja dokumenata na zahtjev porezne uprave pojedine zemlje članice EU, kao ni od zahtjeva za korekcijom transfernih cijena u postupku utvrđivanja porezne osnovice i obveze poreza na dobit (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 9).

Iako postoje određeni nedostaci EUTPD-a, on je ipak u određenoj mjeri otvorio put jedinstvenoj standardiziranoj dokumentaciji o transfernim cijenama na području EU. Međutim, problem koji postoji kod multinacionalnih kompanija jest to što mnoge od njih ne djeluju samo na području EU, nego izvan njega gdje EUTPD nije prihvaćen te je problem dupliciranja i troškova izrade dokumentacije i dalje prisutan.

4.3.3. PATA-in paket dokumentacije o transfernim cijenama

Pacific Association of Tax Administrators (PATA) čiji su članovi Australija, Kanada, Japan i SAD objavila je u ožujku 2003. godine načela na temelju kojih porezni obveznici iz navedenih zemalja mogu sastaviti jedinstvenu dokumentaciju o transfernim cijenama koja će zadovoljavati sve zahtjeve i odredbe o dokumentaciji o transfernim cijenama iz svih četirijuzemalja članica (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 10). PATA-ina dokumentacija o transfernim cijenama također se temelji na OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama, a njezina primjena od strane poreznih obveznika iz zemalja članica je dobrovoljna, ne i obvezna (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 10). Priprema PATA-ine dokumentacije uvažava tri operativna načela: poduzimanje razumnih napora prilikom utvrđivanja usklađenosti transfernih cijena s načelom neovisnosti, održavanja postojeće dokumentacije putem nastojanja da se njome u dovoljnoj mjeri osigura usklađenost s načelom neovisnosti te pravovremena priprema dokumentacije na zahtjev porezne uprave zemlje članice PATA-e (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 10). Implementacija PATA-ine dokumentacije o transfernim cijenama trebala bi porezne obveznike iz zemalja članica PATA-e zaštititi od kazni koje se odnose na transferne cijene (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 10). PATA-ina dokumentacija o transfernim cijenama je izuzetno sveobuhvatna, kompleksna i detaljna jer je formirana na temelju zadovoljavanja svih zahtjeva o transfernim cijenama iz svih četirijuzemalja članica PATA-e. Zahvaljujući tome, lista zahtjevanih dokumenata u PATA-inu paketu dokumentacije je puno šira i detaljnija, nego lista zahtjeva pojedine članice PATA-e. Također, primjena PATA-ina paketa dokumentacije ne zaštićuje poreznog obveznika od dodatnih zahtjeva porezne uprave članice PATA-e za dokumentacijom vezanom za transferne cijene niti od zahtjeva za korekcijom transfernih cijena (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 10). Zbog svega navedenoga, kao i zbog izrazito visokih troškova

pripreme PATA-ine dokumentacije o transfernim cijenama, multinacionalne kompanije nisu sklone njezinoj primjeni.

4.3.4. Preporuke ICC-a

International Chamber of Commerce (ICC, Međunarodna trgovinska komora) u prosincu je 2003. godine izdala priopćenje „Transfer Pricing Documentation: A Case for International Cooperation“ u kojem predlaže pravila prema kojima bi multinacionalne kompanije trebale pripremiti jedinstvenu dokumentaciju o transfernim cijenama, koja bi se smatrala razumnom i prihvatljivom za sve porezne uprave u kojima konkretna multinacionalna kompanija posluje (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 11). ICC predlaže tri ključna načela na kojima se treba temeljiti dokumentacija o transfernim cijenama: dokumentacija se treba temeljiti na informacijama koje su dostupne u računovodstvenim i upravljačkim izvještajima multinacionalne kompanije; zajednička pravila o dokumentaciji trebaju predstavljati razuman i uravnotežen odraz različitih nacionalnih pristupa; i jednom kada multinacionalna kompanija ispuni predložene dokumentacijske zahtjeve, ta dokumentacija bi trebala biti općeprihvaćena i multinacionalna kompanija ne bi smjela po tom pitanju podlijeđati bilo kakvoj kazni niti dodatnom teretu dokazivanja (OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6, 2013., str. 11). ICC nije predložio konkretnu strukturu i sadržaj dokumentacije o transfernim cijenama, nego je istaknuo svoj zahtjev za jedinstvenom dokumentacijom koju bi prihvatile sve porezne uprave u okviru čijih jurisdikcija određena multinacionalna kompanija posluje.

4.4. Metodologija određivanja transfernih cijena za multinacionalne kompanije prema smjernicama OECD-a

Budući da su OECD-ove smjernice o transfernim cijenama međunarodni standard za tretman transfernih cijena, u okviru njih definirane su i objašnjene metode određivanja transfernih cijena usklađenih s načelom neovisnosti. Smjernicama OECD-a postavljeno je nekoliko metoda koje se dijele na (OECD, 2005., str. II-1.):

- 1) tradicionalne transakcijske metode i
- 2) metode transakcijske dobiti.

Tradicionalne transakcijske metode temelje se na analizi i usporedbi cijena u kontroliranoj transakciji koju provode povezana društva s cijenama u usporedivoj transakciji koju provode nepovezana društva, a obuhvaćaju (OECD, 2005., str II-3.):

- a) metodu usporedivih nekontroliranih cijena,
- b) metodu trgovačkih cijena te
- c) metodu dodavanja bruto dobiti na troškove.

Kod metoda transakcijske dobiti ne uspoređuju se cijene iz kontrolirane i usporedive transakcije, nego se uspoređuje dobit koja se ostvaruje iz kontrolirane

transakcije koju provode povezana društva s dobiti iz usporedive transakcije koju provode nepovezana društva.

Smjernicama OECD-a definirane su dvije metode transakcijske dobiti (OECD, 2005., str. III-1.):

- a) metoda podjele dobiti i
- b) metoda neto dobitka.

Pored ovih dviju grupa metoda određivanja transfernih cijena postoje i ostale metode koje se mogu primjenjivati u obračunu transfernih cijena ako su usklađene s načelom neovisnosti. Ostale metode zapravo obuhvaćaju ostale načine određivanja transfernih cijena koji nisu obuhvaćeni nijednom od navedenih metoda. Pod ostalim metodama podrazumijevaju se različiti sporazumi koje povezana društva sklapaju međusobno ili s nacionalnim poreznim upravama. Smjernice OECD-a podržavaju dva tipa takvih sporazuma, a to jesu (OECD, 2005., str. IV-55. i VIII-1.):

- a) sporazum o podjeli zajedničkih troškova i
- b) napredni cjenovni sporazumi.

Sporazum o podjeli zajedničkih troškova sklapa se između povezanih društava, dok se napredni cjenovni sporazumi sklapaju s pojedinim nacionalnim poreznim upravama.

Pojedine zemlje mogu samostalno propisati primjenu navedenih metoda određivanja transfernih cijena. U većini zemalja koja su prihvatila OECD-ove smjernice dopuštena je primjena svih navedenih metoda, samo što je u pojedinim zemljama postavljena prioritetnost metoda– i to na način da metoda usporedivih nekontroliranih cijena te ostale tradicionalne transakcijske metode imaju prioritet u primjeni u odnosu na metode transakcijske dobiti. Jednako tako, prihvaćenost sporazuma o podjeli troškova te mogućnost ugovaranja naprednih cjenovnih sporazuma varira od zemlja do zemlje.

5. ANALIZA REGULATORNOG OKVIRA TRANSFERNIH CIJENAU ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE

U većini zemalja Europske unije problematika transfernih cijena regulirana je zakonskim propisima o porezu na dobit. Regulacija transfernih cijena u Europskoj uniji temelji se na smjernicama OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave. Međutim, problem koji se javlja na internom tržištu EU jest problem interpretacije i primjene tih smjernica. U svrhu pojednostavljenja regulacije transfernih cijena u EU, i za porezne uprave i za porezne obveznike, Europsko vijeće je 27.06.2006. usvojilo „Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EUTPD)“ – Kodeks o dokumentaciji o transfernim cijenama za povezana društava u Europskoj uniji (EUTPD). Navedenim kodeksom

nastojano je definirati strukturu i sadržaj dokumentacije o transfernim cijenama koju porezni obveznici unutar EU moraju sastavljati u svrhu dokazivanja primjene načela neovisnosti u određivanju transfernih cijena za transakcije s povezanim društvima. Ovom je Kodeksusvrha reducirati porezne komplikacije koje se javljaju prilikom kontrole transfernih cijena u transakcijama s povezanim društvima u različitim zemljama unutar EU te smanjiti teret izrade takve dokumentacije za sve one porezne obveznike koji su dužni takvu dokumentaciju sastavljati za potrebe poreznog nadzora. Međutim, iako se ovim Kodeksom nastojala standardizirati dokumentacija o transfernim cijenama na razini EU, pojedine zemlje članice mogu imati dodatne zahtjeve od poreznih obveznika prilikom kontrole transfernih cijena. Stoga se u ovom dijelu rada nastoji prikazati kompletan regulatorni okvir transfernih cijena u zemljama članicama EU, kako bi se utvrdio stupanj usklađenosti zakonske regulative transfernih cijena u zemljama EU. Usklađenost regulative transfernih cijena u zemljama EU sastajališta uključenosti OECD-vih smjernica u zakonsku regulativu zemlje članice, definiranja mogućih metoda određivanja transfernih cijena, postavljanja posebnih dodatnih zahtjeva za dokumentacijom o transfernim cijenama te mogućnosti primjene i regulacije naprednih cjenovnih sporazuma (APA) prikazana je u ovoj tablici:

Tablica 1.

Usporedni prikaz regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije

Zemlja članica	Primjena OECD-ovih smjernica	Metode određivanja transfernih cijena	Posebni zahtjevi za dokumentacijom o transfernim cijenama	Primjena i regulacija APA
Austrija	Da (officail Gazette of Austrian Tax Authority)	Sve OECD-ove metode	Ne	Da (bilateralni APA)
Belgija	Da (Circular letter of June 28th, 1999)	Sve OECD-ove metode	Opći zahtjevi (article 315 BITC) i EU TPD	Da (Law of 24 December 2002 and royal decrees dated 13 August 2004, 30 January 2003 and 17 January 2003)
Bugarska	Da, iako nema direktne referencije u zakonskim propisima	- Metoda usporedivih nekontroliranih cijena - Metoda tržišnih cijena - Metoda uvećanih troškova (metoda troškovi plus) - Metoda transakcijske neto marže - Metoda podjele dobiti	Ne	Ne
Cipar	Da	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske netomarže	Ne	Ne

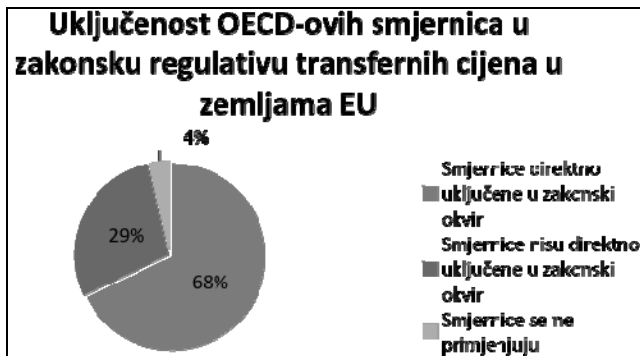
		- Sporazumi o podjeli troškova		
Češka	Da, iako nema direktne referencije u zakonskoj regulativi	Sve OECD-ove metode	Ne direktno.	Da (Section 38nc, Act on IncomeTax)
Danska	Da (Tax Control Act)	Sve OECD-ove metode.	Da (Statutory Order no. 42)	Da
Estonija	Da, iako smjernice nisu uključene u zakonske propise	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske netomarže Nema prioriternih metoda.	Da (Article 50, subsection 7, Income Tax Act and Regulation no. 53)	Ne
Finska	Da, iako nema direktne reference u zakonskim propisima	Sve OECD-ove metode, uključujući i hijerarhiju primjene metoda.	Da (Act on Assessment Procedure §§ 14a – 14c)	Da (Act on Assessment Procedure §§ 84 – 85)
Francuska	Da (Official Tax Bulletin of the French General Public Finances Directorate)	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske neto marže Nema prioriternih metoda.	Da	Da (bilateralni, unilateralni i multilateralni)
Grčka	Da (Article 50, par. 2 Income Tax Law no. 4172/2013)	Sve OECD-ove metode. Tradicionalne metode imaju prioritet. Profitne metode mogu se primijeniti pod posebnim uvjetima.	Da (EU TPD)	Da (Circular Letter of the Secretary General of Public Revenues of 30 December 2013 no. 1284)
Hrvatska	Da, iako nema direktne referencije u zakonskim propisima	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske netomarže	Da (EU TPD; članak 13 Zakon o porezu na dobit, članak 40 Pravilnik o porezu na dobit)	Ne
Irska	Da (Section 835D of the Taxes Consolidation Act 1997)	Sve OECD-ove metode	Da (Section 835F of the Taxes Consolidation Act 1997)	Ne
Italija	Da (the Decision of the Commissioner of Italy Revenue Agency and the Circulat Letter no. 58/E of December 5, 2010)	Sve OECD-ove metode	Da	Da (Article 8 of Decree-Law no. 269/2003)
Latvija	Da (Section 12 of the law on Corporate Income Tax)	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske netomarže	Da (EU TPD)	Da

		Profitne metode mogu se primijeniti samo ako nije moguća primjena tradicionalnih metoda.		
Litva	Da (Article 40 (2) of the Law on Corporate Income Tax and Article 15 (2) of the Law on Personal Income Tax)	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske netomarže Prioritetna metoda je CUP-metoda. Profitne metode mogu se primijeniti samo ako nije moguća primjena tradicionalnih metoda.	Da	Da
Luksemburg	Da, iako nema direktne referencije u zakonskim propisima.	Nema propisanih metoda.	Ne	Da
Mađarska	Da (Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax – Section 31, paragraph 2)	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske neto marže - Bilo koja druga metoda u skladu s načelom neovisnosti	Da (Act LXXXI of 1996 on Corporate Tax and Dividend Tax – Section 18, paragraph 5)	Da (Act XCII of 2003 on the Rules of Taxation – Section 132/B)
Malta	Ne	Nema definiranih metoda	Ne	Ne
Nizozemska	Da (Art. 8b Paragraph 1 of the CIT Law)	Sve OECD-ove metode	Da (Article 8b Paragraph 3 of the CIT Law)	Da
Njemačka	Da	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske neto marže Tradicionalne transakcijske metode su prioritetne	Ne	Da
Poljska	Da (Article 11 of CIT Law)	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene Metoda podjele dobiti i metoda transakcijske netomarže se primjenjuju samo ako nije moguća primjena tradicionalnih transakcijskih metoda.	Da (Art. 9a of the CIT Law)	Da
Portugal	Da (Article 63 Paragraph 1 of Corporate Income Tax Code, the preamble of Ministerial Order – Portaria)	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene Metoda podjele dobiti i metoda transakcijske netomarže primjenjuju se samo ako nije moguća primjena	Da	Da (Article 138 of the Corporate Income Tax Code and the Ministerial Order – Portaria)

		tradicionalnih transakcijskih metoda.		
Rumunjska	Da (Art. 19 of the Fiscal Code)	Prioritet ima CUP i ostale tradicionalne transakcijske metode. Metode podjele dobiti koriste se samo ako se tradicione transakcijske metode ne mogu koristiti.	Da	Da
Slovačka	Da, iako nema direktne referencije u zakonskim propisima.	Sve OECD-ove metode	Da	Da (Section 18 subsections 4 and 5 of the Income Tax Act)
Slovenija	Da, iako nema direktne referencije u zakonskim propisima.	- Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske netomarže Propisana je primjena najprimjerenije metode i definirana je hijerarhija metoda.	Da	Ne
Španjolska	Da (Preamble of the Law 36/2006)	Prioritet imaju ove metode: - Metoda usporedive nekontrolirane cijene - Metoda troškovi plus - Metoda trgovačke cijene Kada se ove metode ne mogu primijeniti, mogu se primijeniti i: - Metoda podjele dobiti - Metoda transakcijske netomarže	Da (specificirano u Corporate Income Tax Regulations)	Da (Art. 16.7 CIT Law)
Švedska	Da (Chapter 14 Section 19 of the Income Tax Act)	Sve metode iz OECD-ovih smjernica.	Da (Chapter 39 Section 15 and Section 16 of the Tax Procedure Act and Chapter 9 Section 9 of the Tax Procedure Ordinance)	Da (od 01.01. 2010)
Velika Britanija	Da (Section 147 i 164 Taxation Act 2010 – International and Other Provisions)	Sve metode iz OECD-ovih smjernica. Nema zahtjeva za posebnom metodom.	Nema posebnih zahtjeva.	Da (Section 218-230 Taxation Act 2010 – International and Other Provisions)

Izvor: Joint Transfer Pricing Forum, European Commission; Transfer Pricing Profiles, dostupno na http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#tppprofiles; pristupljeno 03.03.2015.

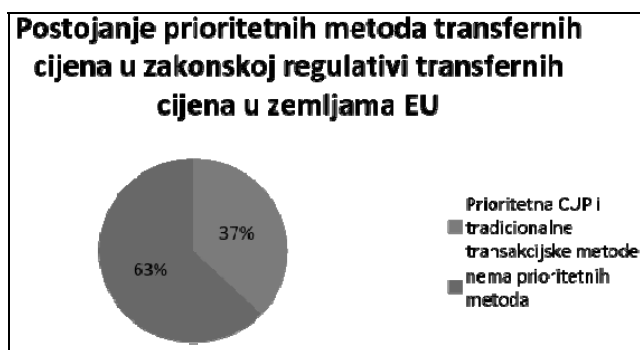
Kao što se može vidjeti iz gornje tablice, sve zemlje EU izuzev Malte primjenjuju OECD-ove smjernice o transfernim cijenama kao relevantan standard za regulaciju i kontrolu transfernih cijena. Pritom, u većini zemalja EU te smjernice su uključene u zakonski okvir regulacije transfernih cijene, dok u ostalim zemljama smjernice nisu eksplicitno uključene u zakonski okvir, ali se zakonski okvir na njima temelji. Tek u jednoj zemlji (Malta) smjernice nisu u primjeni.



Slika 1. Uključenost OECD-ovih smjernica u zakonsku regulativu transfernih cijena u zemljama EU

Izvor: obrada autora

Budući da sve zemlje članice (izuzev Malte) primjenjuju OECD-ove smjernice o transfernim cijenama, logično je da se u zemljama članicama primjenjuju i metode određivanja transfernih cijena koje su definirane u OECD-ovim smjernicama. Međutim, kod primjene metoda određivanja transfernih cijena, pojedine zemlje članice postavljaju prioritne metode, odnosno definiraju hijerarhiju primjene pojedinih metoda. Pritom, prioritnim se metodama smatraju metoda usporedivih nekontroliranih cijena (*CUP method*) i ostale tradicionalne transakcijske metode, dok se metode transakcijske dobiti mogu primjenjivati samo ako nije moguća primjena ni jedne od tradicionalnih transakcijskih metoda.

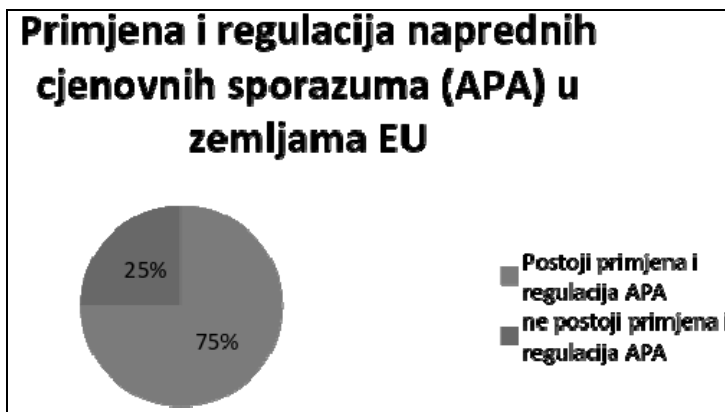


Slika 2. Postojanje prioritnih metoda određivanja transfernih cijena u zakonskoj regulativi transfernih cijena u zemljama EU

Izvor: obrada autora

Kao što se može vidjeti na gornjoj slici, većina zemalja članica nema definirane prioritetne metode određivanja transfernih cijena, dok ih 37%, odnosno njih 10 ima.

Napredni cjenovni sporazumi (*Advanced Pricing Arrangements – APA*) predstavljaju jedan od instrumenata koji znatno pojednostavljaju proces određivanja i kontrole transfernih cijena kako za porezne uprave, tako i za porezne obveznike. Na temelju naprednih cjenovnih sporazuma porezne uprave znatno jednostavnije provode proces nadzora transfernih cijena, dok poreznim obveznicima ti sporazumi omogućuju sigurnost u prihvaćanju ugovorenih transfernih cijena u porezne svrhe te eliminiraju rizik korekcije transfernih cijena i mogućnost dvostrukog oporezivanja. Temeljem provedenog istraživanja regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama EU, utvrđeno je da 75%, odnosno 21 članica, u svojim zakonskim okvirima omogućuje primjenu naprednih cjenovnih sporazuma, dok kod 25%, odnosno kod 7 članica ne postoji mogućnost primjene naprednih cjenovnih sporazuma. Za očekivati je da će i ove zemlje koje trenutačno nemaju zakonski reguliranu mogućnost primjene naprednih cjenovnih sporazuma u skoroj budućnosti ugraditi ovaj instrument u svoj regulatorni okvir transfernih cijena te da će se na taj način postići još viši stupanj usklađenosti regulatornog okvira transfernih cijena u EU.



Slika 3. Primjena i regulacija naprednih cjenovnih sporazuma (APA) u zemljama EU

Izvor: obrada autora

S obzirom na to da se regulatorni okvir transfernih cijena u zemljama EU temelji na OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama, porezni obveznici koji obavljaju transakcije sa svojim povezanim društvima unutar EU dužni su sastavljati dokumentaciju o transfernim cijenama te je dostaviti nacionalnoj poreznoj upravi zemlje članice kako bi se dokazala primjena načela neovisnosti u transakcijama s povezanim društvima. Struktura dokumentacije o

transfernim cijenama je na općenitoj razini navedena u OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama, međutim Europsko Vijeće je 27.06.2006. usvojilo „Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union“ (EUTPD). Svrha je ovoga kodeksastandardizirati dokumentaciju o transfernim cijenama koju porezni obveznici (multinacionalne kompanije) koji provode transakcije sa svojim povezanim društvima moraju sastavljati i dostavljati nacionalnoj poreznoj upravi kako bi ona mogla utvrditi jesu li transakcije između povezanih društava temeljene na načelu neovisnosti. Međutim, bez obzira na ovaj kodeks, zemlje članice mogu u svojoj zakonskoj regulativi postaviti zahtjev za sastavljanjem dokumentacije o transfernim cijenama prema svojim poreznim obveznicima. Posebno se to odnosi na one porezne obveznike koji obavljaju transakcije s povezanim društvima koja imaju sjedište izvan Europske unije. Analizom regulatornog okvira transfernih cijena u pojedinim zemljama članicama, utvrđeno je da većina zemalja ima u svojoj zakonskoj regulativi postavljen zahtjev za dokumentacijom o transfernim cijenama. Međutim, ona zemlja koja u svojoj zakonskoj regulativi nema eksplicitno postavljen zahtjev za dokumentacijom o transfernim cijenama, poziva se na primjenu Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EUTPD), na temelju kojeg porezni obveznici moraju sastavljati dokumentaciju o transfernim cijenama.



Slika 4. Postojanje posebnih dodatnih zahtjeva za dokumentacijom o transfernim cijenama u zakonskoj regulativi transfernih cijena u zemljama EU

Izvor: obrada autora

Na temelju provedene analize regulatornog okvira transfernih cijena u pojedinim zemljama Europske unije može se zaključiti da unutar Europske unije postoji visok stupanj usklađenosti regulatornog okvira transfernih cijena. Ovaj se zaključak temelji na ovim činjenicama:

- sve zemlje Europske unije primjenjuju OECD-ove smjernice o transfernim cijenama koje se temelje na načelu neovisnosti;
- sve zemlje Europske unije primjenjuju metode određivanja transfernih cijena definirane u okviru OECD-ovih smjernica o transfernim cijenama;
- većina zemalja EU (konkretnije njih 21) ima u svojem regulatornom okviru transfernih cijena ugrađenu mogućnost primjene naprednih cjenovnih sporazuma, dok ih 7 tu mogućnost nema;
- sve zemlje Europske unije zahtijevaju od poreznih obveznika koji obavljaju transakcije sa svojim povezanim društvima sastavljanje dokumentacije o transfernim cijenama kojima dokazuju primjenu načela neovisnosti u tim transakcijama;
- Europsko vijeće je u svrhu standardizacije dokumentacije o transfernim cijenama na razini Europske unije usvojilo Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EUTPD), koji primjenjuju sve zemlje članice.

U skladu sa zaključcima provedenog istraživanja regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije može se prihvatiti polazna istraživačka hipoteza o visokom stupnju usklađenosti institucionalnog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije.

6. ZAKLJUČAK

Problematika transfernih cijena predstavlja jedno od najkompleksnijih računovodstvenih, financijskih i poreznih područja u suvremenim poslovnim uvjetima. Transfernim cijenama povezana društva mogu prenositi dobit iz jednog društva u drugo u svrhu minimizacije poreznih obveza te povećanja konsolidirane dobiti. Iz tog razloga nacionalne porezne uprave pojedinih zemalja nastoje kontrolirati transferne cijene po kojima povezana društva provode međusobne transakcije. Kontrola transfernih cijena od strane nacionalne porezne uprave može rezultirati i dvostrukim oporezivanjem poreznog obveznika koji obavlja transakciju sa svojim povezanim društvom. U svrhu pak 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. OECD-ove smjernice o transfernim cijenama temelje se na načelu neovisnosti te definiraju razloge za kontrolu transfernih cijena, metode određivanja transfernih cijena i strukturu dokumentacije o transfernim cijenama. U ovom radu provedena je analiza institucionalnog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije. Problematika transfernih cijena u zemljama Europske unije uglavnom je regulirana zakonskim propisima o porezu na dobit. Temeljem provedene analize utvrđeno je da sve zemlje članice Europske unije primjenjuju OECD-ove smjernice o transfernim cijenama te u skladu s time i metode određivanja

transfernih cijena koje su u tim smjernicama definirane. Pritom pojedine zemlje u svojem zakonskom okviru postavljaju zahtjev za primjenom metode usporedivih nekontroliranih cijena i ostalih tradicionalnih transakcijskih metoda, dok primjenu metoda transakcijske dobiti dopuštaju samo ako nije moguća primjena ni jedne od tradicionalnih transakcijskih metoda. Većina zemalja EU (njih 75%) u svojem regulatornom okviru ima ugrađenu mogućnost primjene naprednih cjenovnih sporazuma (APA) kao instrumenta koji olakšava određivanje i nadzor transfernih cijena. Također, u svim zemljama članicama Europske unije porezni obveznici koji obavljaju transakcije sa svojim povezanim društvima moraju sastavljati dokumentaciju o transfernim cijenama. U svrhu standardizacije strukture i sadržaja dokumentacije o transfernim cijenama na razini Europske unije, Europsko vijeće je 27.06.2006. usvojilo Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union (EUTPD) koji je bio dio Communication of the European Commission usvojenog 10.1. 2005. Ovim kodeksom postignut je visok stupanj standardizacije strukture i sadržaja dokumentacije o transfernim cijenama na razini Europske unije, iako je zemljama članicama dopušteno da u svojim nacionalnim zakonskim propisima postave zahtjeve za detaljnijom i dodatnom dokumentacijom o transfernim cijenama. Temeljem provedene analize regulatornog okvira transfernih cijena u zemljama Europske unije, utvrđeno je da postoji visok stupanj usklađenosti zakonskog okvira transfernih cijena u zemljama članicama Europske unije. Jedino područje u kojemu bi trebalo postići viši stupanj usklađenosti glede regulacije transfernih cijena jest mogućnost primjene naprednih cjenovnih sporazuma.

LITERATURA

Blocher, E. J., Chen, K. H., Cokins, G., Lin, T. W. (2005.), *Cost Management – A Strategic Emphasis*, New York: McGraw Hill – Irwin.

Council of the Europea Union (2006). *Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the European Union (EU TPD)*, Brussels: Legislative Acts and Other Instruments, Resolution 9738/06.

Europska komisija (2012), *Uredba Komisije (EU) br. 1254/2012 od 11. prosinca 2012. o izmjeni Uredbe (EZ) br. 1126/2008 o usvajanju određenih međunarodnih računovodstvenih standarda u skladu s Uredbom (EZ) br. 1606/2002 Europskog parlamenta i Vijeća s obzirom na Međunarodni standard financijskog izvješćivanja 10, Međunarodni standard financijskog izvješćivanja 11, Međunarodni standard financijskog izvješćivanja 12, Međunarodni računovodstveni standard 27 (2011.) i Međunarodni računovodstveni standard 28 (2011.)* <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/AUTO/?uri=CELEX:32012R1254&qid=1431695484750&rid=1>

Garrison, R. H., Noreen, E. W. (2000.), *Managerial Accounting*, Boston: Irwin – McGrawHill.

Hornigern, C. T.; Datar, M. S., Foster, G. (2003.). *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, New Jersey: PrenticeHall.

Joint Transfer Pricing Forum, European Commission (2015.). *Transfer Pricing Profiles*, dostupno na http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm#tpprofiles (03.03.2015.).

Kaplan, R. S., Atkinson A. A. (1989.), *Advanced Management Accounting*, New Jersey: Prentice – Hall.

OECD, Committee on Fiscal Affairs, Working Party No. 6. (2013). *White Paper on Transfer Pricing Documentation*, Public Consultation, OECD, 30 July 2013

OECD/G20 (2015.). *Base Erosion and Profit Shifting Project: Action 13: Guidance on the Implementation of Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting*, OECD, 2015.

OECD (2005.). *Smjernice o transfernim cijenama za multinacionalne kompanije i porezne uprave*, prijevod Zgombić&Partneri, Zagreb: OECD i Zgombić & Partneri – nakladništvo i informatika d.o.o.

OECD (2001.). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing.

OECD (2010.). *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, OECD Publishing.

Perčević, H. (2009.). „Elaborat o transfernim cijenama u svrhu poreznog nadzora u Hrvatskoj“, *Računovodstvo i financije*, (LV), 4: 81 –89.

Radebaugh, L. H., Gray, S. J. (2002), *International Accounting and Multinational Enterprises*, New Baskerville: John Wiley & Sons Inc..

Weygandt, J. J., Kieso, D. E.; Kimmel, P. D. (2005). *Managerial Accounting – Tools for Business Decision Making*, Hoboken NJ: John Wiley & Sons.

Hrvoje Perčević, Ph. D.

Associate Professor
University of Zagreb
Faculty of Economics and Business
E-mail: hpercevic@efzg.hr

**COMPLIANCE OF THE REGULATORY
FRAMEWORK OF TRANSFER PRICING IN THE
EUROPEAN UNION**

Abstract

In most EU countries, transfer pricing regulations are given within the legislation on corporate income tax. The regulatory framework of transfer pricing in the EU is based on the OECD guidelines on transfer pricing and the Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the European Union which sought to standardize the documentation of transfer pricing at EU level. However, Member States can implement additional and more concrete regulation of transfer pricing which leads to a certain disproportionality in the regulation of transfer pricing at EU level. The aim of this study is to ascertain compliance of the European Union with regulatory framework of transfer pricing. The level of compliance is determined on the basis of the following variables: the implementation of the OECD guidelines in the legal framework of transfer pricing, implementation of methods for determining transfer prices, possibilities of implementation and regulation of advanced pricing arrangements, and the existence of specific additional requirements for transfer pricing documentation. The research results show that in the European Union there is a high degree of compliance with the regulatory framework of transfer pricing.

Key words: transfer prices, transfer pricing methods, advanced pricing arrangements, transfer pricing documentation, OECD, EU

JEL classification: F13, F15

