

Dr. sc. Hrvoje Perčević

Redoviti profesor

Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet

E-mail: hpercevic@net.efzg.hr

Orcid: <http://orcid.org/0000-0001-9410-0755>

ANALIZA UČESTALOSTI PRIMJENE PRETHODNIH SPORAZUMA O TRANSFERNIM CIJENAMA U ZEMLJAMA EUROPSKE UNIJE

UDK / UDC: 336.227:657.471.11(4-67EU)

JEL klasifikacija / JEL classification: F23, G32, H25, K34, M41

DOI: 10.17818/EMIP/2022/1.8

Prethodno priopćenje / Preliminary communication

Primljeno / Received: 5. studenoga 2021. / November 5, 2021

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 27. svibnja 2022. / May 27, 2022

Sažetak

U ovom radu istražuje se koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije. Utvrđuje se imaju li zemlje Europske unije s višim bruto društvenim proizvodom više prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u odnosu na zemlje s nižim bruto društvenim proizvodom te istražuje postojanje korelacije između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije. Istraživanje je obuhvatilo razdoblje od 2016. do 2019. godine, a za ostvarivanje postavljenih ciljeva istraživanja korištene su srednje vrijednosti, mjere disperzije, mjere koncentracije te koeficijent korelacije. Rezultati istraživanja su pokazali da u zemljama Europske unije postoji visoka koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama te da je većina sporazuma koji su na snazi koncentrirana u zemljama Europske unije s visokim bruto društvenim proizvodom. Također, rezultati istraživanja su pokazali nepostojanje korelacije između broja jednostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda, dok je između broja dvostranih i višestranih sporazuma na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije utvrđena jaka pozitivna korelacija.

Ključne riječi: prethodni sporazumi o transfernim cijenama, jednostrani sporazumi, dvostrani i višestrani sporazumi, bruto društveni proizvod, Europska unija.

1. UVOD

U uvjetima intenzivne globalizacije i digitalizacije poslovanja, u kojima se gotovo više od 60 % prekograničnih poslovnih transakcija odnosi na unutargrupne transakcije između povezanih društava, problematika transfernih cijena nametnula se kao jedno od ključnih poreznih pitanja na međunarodnoj razini, kako sa stajališta samih povezanih društava (poreznih obveznika), tako i sa stajališta nacionalnih poreznih uprava (Jabiulla & Basavaraj, 2016., str. 1). Intenzivan nadzor transfernih cijena od strane nacionalnih poreznih uprava, usmjeren prema sprječavanju minimizacije poreznih obveza, dodatno je izložio povezana društva (porezne obveznike) riziku dvostrukog oporezivanja, odnosno riziku korekcije transfernih cijena obračunatih u njihovim međusobnim transakcijama. Pojačanom nadzoru transfernih cijena pridonio je i projekt sprječavanja smanjivanja porezne osnovice i premještanja dobiti (*Base Erosion and Profit Shifting* - BEPS projekt) kojeg je 2015. godine započela Organizacija za ekonomsku suradnju i razvoj (*Organization for Economic Cooperation and Development* [OECD]) na inicijativu zemalja G20 i čiji su temeljni ciljevi poboljšati postojeću metodologiju i razviti novi adekvatni instrumentarij kojim će se spriječiti smanjenje porezne osnovice i premještanje dobiti između međunarodno povezanih društava radi minimizacije poreznih obveza (OECD, 2021.). Zahvaljujući intenziviranju nadzora transfernih cijena i sama povezana društva (porezni obveznici) i nacionalne porezne uprave suočavaju se sa sve značajnijim rizikom transfernih cijena. Jedan od učinkovitih načina upravljanja rizikom transfernih cijena te sprječavanja sporova u vezi s transfernim cijenama je ugovaranje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama (EU Joint Transfer Pricing Forum, 2007., str. 5). Prethodni sporazumi o transfernim cijenama su sporazumi koji se sklapaju između jednog ili više povezanih društava koji su porezni obveznici jedne ili više poreznih uprava u čijim jurisdikcijama povezana društva obavljaju zajedničke transakcije te u okviru kojih se unaprijed, prije obavljanja transakcija, određuju transferne cijene po kojima će se provoditi transakcije između povezanih društava navedene u sporazumu (OECD, 2017.; Blocher, Chen, Cocins & Lin, 2003., str. 787). Prvi prethodni sporazumi o transfernim cijenama počeli su se sklapati u SAD-u 1991. godine između Službe za unutarnje prihode (*Internal Revenue Service* [IRS]) i poreznih obveznika kako bi se njime rješavali problemi koji proizlaze iz međunarodnog oporezivanja američkih korporacija (Abramic, 2001., str. 1823). Nakon inicijalnog uvođenja, broj međunarodno povezanih društava (poreznih obveznika u SAD-u) koji su inicirali sklapanje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama, u SAD-u se kontinuirano povećavao tako da je početkom novog tisućljeća gotovo 2/3 multinacionalnih kompanija koristilo prethodne sporazume o transfernim cijenama kao način određivanja transfernih cijena za porezne svrhe (Blocher et al., 2003., str. 787). Prethodni sporazumi o transfernim cijenama kao način rješavanja sporova vezanih uz transferne cijene navedeni su i objašnjeni u OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama (OECD, 2017., str. 214-225), a njihova korisnost prepoznata je i u Europskoj uniji u kojoj je *EU Joint Transfer Pricing Forum* (EU JTPF) predložio smjernice o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama (EU

JTPF, 2007.) koje su mnoge zemlje članice Europske unije implementirale u svoja nacionalna zakonodavstva. Trenutno, regulativa prethodnih sporazuma o transfernim cijenama postoji u 24 zemlje Europske unije (Perčević, 2019., str. 157).¹

U ovom radu istražuje se koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije te utvrđuje imaju li zemlje Europske unije s većim bruto društvenim proizvodom iskazanim standardom kupovne moći (BDP) više prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u odnosu na zemlje s nižim bruto društvenim proizvodom. Također, u radu se istražuje i korelacija između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije koje omogućavaju sklapanje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. Za potrebe ostvarivanja postavljenih ciljeva istraživanja primijenjene su srednje vrijednosti, mjere disperzije, mjere koncentracije te korelacijska analiza.

2. TEORIJSKI OKVIR I PREGLED LITERATURE

2.1. Uloga i značaj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama

Program prethodnih sporazuma o transfernim cijenama (*Advanced Pricing Agreements* [APA]) razvijen je u SAD-u početkom 90-ih godina 20. stoljeća. Američka Služba za unutarnje prihode (*Internal Revenue Service* [IRS]) 1991. godine pokrenula je program prethodnih sporazuma o transfernim cijenama putem kojih su se sva pitanja u vezi s transfernim cijenama između same službe i poreznih obveznika koji provode transakcije sa svojim povezanim društvima nastojala riješiti prije nastanka odnosnih transakcija koje su predmetom nadzora. Na taj način se poreznim obveznicima omogućila sigurnost u poreznom tretmanu transfernih cijena, a Službi za unutarnje prihode znatno pojednostavio nadzor transfernih cijena koji se, za transakcije pokrivene prethodnim sporazumom o transfernim cijenama, sveo na nadgledanje poštivanja ugovorenih odredbi sporazuma (Abramic, 2001., str. 1823). Uvođenje programa prethodnih sporazuma o transfernim cijenama rasteretilo je resurse IRS-a koji su se, umjesto u kompleksne nadzore transfernih cijena, mogli alocirati na druge značajne aktivnosti, znatno je smanjilo sporove u vezi s transfernim cijenama te je poreznim obveznicima koji su sklopili sporazume o transfernim cijenama osiguralo sigurnost u pogledu poreznog tretmana transfernih cijena u transakcijama koje su pokrivene sporazumom. Osim toga, prethodni sporazumi o transfernim cijenama pridonijeli su i rješavanju sporova u vezi s transfernim cijenama iz prethodnih razdoblja koji su se odnosili na istovjetne ili slične transakcije koje su predmetom sporazuma (Abramic, 2001., str. 1823).

Program prethodnih sporazuma o transfernim cijenama je, zahvaljujući pozitivnim iskustvima i dokazanim prednostima u američkoj praksi, uključen i objašnjen u OECD-ovim smjernicama o transfernim cijenama koje danas

¹ U razdoblju istraživanja u Europskoj uniji uključeno je i Ujedinjeno Kraljevstvo.

predstavljaju međunarodni općeprihvaćeni standard za porezni tretman transfernih cijena (OECD, 2017., str. 214). U OECD-ovim smjernicama prethodni sporazum o transfernim cijenama definiran je kao „sporazum kojim se, prije nastanka kontroliranih transakcija, određuje odgovarajući set kriterija (poput metoda, usporednih varijabli i prikladnih usklađenja te ključnih pretpostavki budućih događaja) na temelju kojih se određuju transferne cijene u tim transakcijama tijekom fiksno određenog razdoblja“ (OECD, 2017., str. 214). Pokretanje prethodnog sporazuma o transfernim cijenama inicira sam porezni obveznik koji provodi transakcije sa svojim povezanim društvima, a u postupku pregovaranja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama sudjeluje jedno ili više povezanih društava koji su porezni obveznici te jedna ili više poreznih uprava u čijim jurisdikcijama povezana društva provode međusobne transakcije. Prethodni sporazumi o transfernim cijenama mogu pokrivati nekoliko transakcija, nekoliko vrsta transakcija na kontinuiranoj osnovi ili sve međunarodne transakcije poreznog obveznika s povezanim društvima tijekom određenog razdoblja (OECD, 2017., str. 215). Osim toga, sporazumi mogu pokrivati sva pitanja u vezi s transfernim cijenama poreznog obveznika ili se poreznom obvezniku može omogućiti da zahtjeve za sporazumima limitira na određena povezana društva i njihove međusobne transakcije (OECD, 2017., str. 217). U postupku pregovaranja sporazuma povezana društva prezentiraju svoj slučaj poreznim upravama upoznavanjem s metodologijom transfernih cijena koju smatraju najprimjerenijom s obzirom na činjenice i okolnosti konkretnog slučaja, osiguravaju dokumentaciju koja uključuje podatke o djelatnostima povezanih društava, tržištima na kojima djeluju povezana društva i državama koje je potrebno uključiti u sporazum, identificiraju nekontrolirane transakcije koje su slične transakcijama povezanih društava s obzirom na izvršene ekonomske aktivnosti i uvjete određivanja transfernih cijena te provode funkcijsku analizu kako bi se na temelju svih raspoloživih informacija postigao sporazum o pitanjima transfernih cijena (OECD, 2017., str. 217). Sklapanjem prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, porezne uprave koje su ugovorne strane sporazuma potvrđuju povezanim društvima da u svojim jurisdikcijama neće zahtijevati korekcije transfernih cijena u transakcijama koje su pokrivena sporazumom. Međutim, u slučaju promjene poslovne aktivnosti ili ekonomskih okolnosti u budućim godinama, koje značajno utječu na pouzdanost dogovorene metodologije određivanja transfernih cijena, sporazum o transfernim cijenama se može revidirati ili otkazati (OECD, 2017., str. 217). Sklopljeni prethodni sporazum o transfernim cijenama ne sprječava poreznu upravu u nadzoru transfernih cijena poreznih obveznika, već je njime nadzor transfernih cijena pojednostavljen i svodi se na nadzor poštivanja ugovornih odredbi.

Na području Europske unije (EU) Europska komisija je u listopadu 2002. godine formirala *EU Joint Transfer Pricing Forum* (EU JTPF) čiji je osnovni zadatak predlaganje pragmatičnih rješenja koja se odnose na pitanja transfernih cijena na području Europske unije, a kojima bi se smanjilo administrativno opterećenje poreznih obveznika, izbjeglo dvostruko oporezivanje i sporovi u vezi s transfernim cijenama između poreznih uprava te u konačnici harmonizirala regulativa transfernih cijena u zemljama članicama Europske unije. EU JTPF je

2007. godine s ciljem sprječavanja sporova u vezi s transfernim cijenama, te posljedično nastanka dvostrukog oporezivanja, predstavio Europskoj komisiji smjernice za prethodne sporazume o transfernim cijenama unutar Europske unije u okviru kojih se objašnjava način provođenja tih sporazuma od strane država članica te pružaju upute poreznim obveznicima uključenim u proces dogovaranja sporazuma (EU JTPF, 2007., str. 3). Prethodna istraživanja o usklađenosti regulative prethodnih sporazuma o transfernim cijenama pokazala su da 24 zemlje Europske unije imaju regulativu za prethodne sporazume o transfernim cijenama, dok samo četiri zemlje članice takvu regulativu nisu implementirale u svoj zakonodavni okvir. U Europskoj uniji regulativu za sporazume o transfernim cijenama nemaju Bugarska, Estonija, Malta i Cipar (Perčević, 2019., str. 155-157). Također, prema rezultatima prethodnih istraživanjima, u 19 zemalja Europske unije porezni obveznici mogu sklapati sve tri vrste prethodnih sporazuma o transfernim cijenama, u tri zemlje mogu sklapati samo dvostrane i višestrane sporazume (Njemačka, Irska, Švedska), u jednoj mogu sklapati samo jednostrane i dvostrane (Ujedinjeno kraljevstvo) i u jednoj samo jednostrane sporazume (Latvija) (Perčević, 2019., str. 158). U Republici Hrvatskoj prethodni sporazumi o transfernim cijenama su definirani u okviru Zakona o porezu na dobit (Zakon o porezu na dobit, 2020.), a način sklapanja, sadržaj, rokovi važenja i troškovi sklapanja sporazuma propisani su Pravilnikom o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama (Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, 2017.). Mogućnost sklapanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u Republici Hrvatskoj omogućena je od 2016. godine.

2.2. Vrste, prednosti i nedostaci prethodnih sporazuma o transfernim cijenama

Prethodni sporazumi o transfernim cijenama mogu biti unilateralni ili jednostrani, bilateralni ili dvostrani te multilateralni ili višestrani (OECD, 2017., str. 216). Jednostrani prethodni sporazumi o transfernim cijenama su oni koji se sklapaju između porezne uprave i poreznog obveznika u njezinoj jurisdikciji, bez sudjelovanja drugih zainteresiranih poreznih uprava (OECD, 2017., str. 215). Takvi sporazumi ne štite u potpunosti porezne obveznike (povezana društva) od rizika dvostrukog oporezivanja, jer nisu obvezujući za porezne uprave koje nisu strana u sporazumu, a u čijim jurisdikcijama djeluju povezana društva poreznog obveznika. Upravo se zbog toga u smjernicama OECD-a preporučuje sklapanje dvostranih ili višestranih sporazuma kada je to moguće (OECD, 2017., str. 225). Jednako tako, zemlje članice Europske unije koje dozvoljavaju primjenu jednostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama obvezale su se na razmjenu informacija o tim sporazumima s drugim poreznim upravama unutar Europske unije (EU JTPF, 2007., str. 6). Dvostrani prethodni sporazumi o transfernim cijenama su sporazumi koji se sklapaju između povezanih društava i dvije porezne uprave u čijim jurisdikcijama povezana društva djeluju, dok su višestrani sporazumi oni u kojima sudjeluje više od dvije porezne uprave (OECD, 2017., str. 216). S obzirom da dvostrani i višestrani prethodni sporazumi o

transfernim cijenama u znatno većoj mjeri sprječavaju dvostruko oporezivanje te pružaju znatno veću sigurnost povezanim društvima (poreznim obveznicima) u pogledu poreznog tretmana transfernih cijena, mnoge države preferiraju dvostrane i višestrane sporazume, dok neke države čak i zabranjuju jednostrane sporazume (OECD, 2017., str. 216). Primjerice, u Europskoj uniji Švedska i Irska ne dozvoljavaju primjenu jednostranih sporazuma o transfernim cijenama, dok su u Njemačkoj dostupni isključivo u iznimnim okolnostima propisanim od strane Federalnog Ministarstva financija (Perčević, 2019., str. 15-17).

Dodatnom intenziviranju primjene dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama pridonio je i OECD-ov BEPS projekt u okviru kojeg je, između ostalog, zaključeno da bi zemlje trebale implementirati dvostrane (i višestrane) prethodne sporazume o transfernim cijenama čim za to steknu kapacitete s obzirom da ti sporazumi pružaju visoku razinu sigurnosti ugovornim stranama sporazuma, smanjuju vjerojatnost dvostrukog oporezivanja te proaktivno sprječavaju sporove u vezi s transfernim cijenama (OECD, 2017., str. 214).

Prethodni sporazumi o transfernim cijenama nedvojbeno imaju brojne prednosti od kojih su najznačajnije sljedeće: (a) sporazumi omogućuju poreznim obveznicima sigurnost u pogledu poreznog tretmana transfernih cijena u transakcijama s povezanim društvima koje su pokrivene sporazumima; (b) sporazumi pružaju mogućnost suradnje između poreznih uprava i poreznih obveznika (povezanih društava); (c) sporazumi mogu spriječiti skupe i dugotrajne sporove u vezi s transfernim cijenama; (d) dvostrani i višestrani sporazumi u značajnoj mjeri smanjuju mogućnost dvostrukog oporezivanja ili neoporezivanja; (e) sporazumi omogućuju poreznim upravama uvid u kompleksne međunarodne transakcije koje poduzimaju povezana društva (porezni obveznici) te ujedno i znatno pojednostavljuju poreznim uprava nadzor transfernih cijena te (f) sporazumi rasterećuju resurse poreznih uprava koji se, umjesto u kompleksnom nadzoru transfernih cijena, mogu koristiti za druge aktivnosti poreznih uprava (OECD, 2017., str. 219-220). Međutim, prethodni sporazumi o transfernim cijenama imaju i određene nedostatke od kojih su neki svojstveni isključivo jednostranim sporazumima. Neki od najznačajnijih nedostataka prethodnih sporazuma o transfernim cijenama su sljedeći: (a) jednostrani sporazumi ne pružaju sigurnost u pogledu poreznog tretmana transfernih cijena te, povezano s time, izbjegavanja dvostrukog oporezivanja s obzirom da porezne uprave koje nisu strane sporazuma, a u čijim jurisdikcijama posluje povezano društvo poreznog obveznika, neće zahtijevati određena usklađenja transfernih cijena s ciljem izbjegavanja dvostrukog oporezivanja koja bi dovela do umanjenja njihovih poreznih prihoda; (b) sporazumi mogu sadržavati nepouzdana predviđanja promjena tržišnih uvjeta bez adekvatnih ključnih pretpostavki; (c) sporazum može inicijalno, u postupku pregovaranja, zahtijevati veći angažman resursa porezne uprave koji su bili namijenjeni za druge svrhe; (d) sporazume uobičajeno sklapaju veliki porezni obveznici čije bi transferne cijene nadzirale porezne uprave na regularnoj bazi i kod kojih je metodologija određivanja transfernih cijena usuglašena sa zakonodavnim okvirom, pri čemu postoji opasnost da porezne uprave ne angažiraju resurse na druge

porezne obveznike kod kojih metodologija transfernih cijena nije u potpunosti usklađena sa zakonodavnim okvirom; (e) porezni obveznik u postupku sklapanja sporazuma dostavlja poreznoj upravi, odnosno poreznim upravama, detaljnije informacije o svojim poslovnim aktivnostima i resursima nego u poreznom nadzoru i (f) postupak sklapanja sporazuma može biti skup i dugotrajan, tako da mali porezni obveznici često nisu u mogućnosti pokrenuti postupak sklapanja sporazuma (OECD, 2017., str. 221-224). Bez obzira na navedene nedostatke, prethodni sporazumi o transfernim cijenama prepoznati su kao učinkovit instrument upravljanja rizikom transfernih cijena, kako kod samih poreznih obveznika, tako i kod poreznih uprava.

Vrijeme trajanja procesa sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama ovisi prvenstveno o složenosti pojedinog slučaja, a u zemljama Europske unije u 2019. godini vrijeme trajanja procesa sklapanja sporazuma variralo je od 12 mjeseci do 65 mjeseci, dok je primjerice u 2016. variralo od 15 mjeseci do 61 mjeseca, a u 2017. od 18 mjeseci do 55 mjeseca (Perčević, 2019., str. 159-161). Pri tome, postoje značajne razlike u trajanju procesa sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama u pojedinim zemljama Europske unije (Perčević, 2019., str. 161).

2.3. Pregled dosadašnjih relevantnih istraživanja o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama

Problematika prethodnih sporazuma o transfernim cijenama bila je predmetom brojnih istraživanja. Pri tome, ta su istraživanja bila usmjerena na regulatorni okvir, dostupnost, učinkovitost te na prednosti i nedostatke prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. U ovom dijelu rada sistematizirana su dosadašnja relevantna istraživanja o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama. Hickman (1998.) je, nakon uvođenja programa prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u SAD-u, razmatrala pitanje objavljivanja tih sporazuma te je u svom radu zaključila da se prethodni sporazumi o transfernim cijenama ne bi trebali objavljivati prvenstveno radi zaštite povjerljivosti podataka koje porezni obveznici uključuju u prethodne sporazume o transfernim cijenama. Također je istaknula da bi prethodni sporazumi o transfernim cijenama trebali biti samo privremeno rješenje za sprječavanje sporova o transfernim cijenama te da bi konačno rješenje zahtijevalo istinsku međunarodnu reformu i suradnju poreznih vlasti na međunarodnoj razini u pogledu poreznog tretmana transfernih cijena (Hickman, 1998., str. 194).

Ring (2000.) je razmatrala proceduralne promjene u programu prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u SAD-u i ocjenjivala njihovu učinkovitost. U svojem je radu istaknula da su dva aspekta programa prethodnih sporazuma o transfernim cijenama značajna za opću administrativnu reformu, a to su: (a) fleksibilnost, odnosno diskrecija vlade u kreiranju odgovarajućeg programa prethodnih sporazuma o transfernim cijenama i (b) uloga prekogranične interakcije s vladama drugih zemalja. Ring smatra da putem procesa prethodnih sporazuma o

transfernim cijenama zemlje razvijaju zajedničke postupke koji omogućuju jasnije razumijevanje njihovih pristupa transfernim cijenama i dovode do multilateralnih napora za rješavanje problema poput globalne trgovine (Ring, 2000., str. 234).

Abramic (2001.) je također razmatrao pitanje objavljivanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u SAD-u. On smatra da bi prethodne sporazume o transfernim cijenama trebalo objaviti kako bi se omogućio javni uvid u postupke IRS-a te da povjerljivost podataka poreznih obveznika navedenih u sporazumu, kao najčešći argument protiv objavljivanja sporazuma, nije dobro utemeljen s obzirom da Zakon o slobodi pristupa informacijama u SAD-u sprječava pristup povjerljivim poslovnim informacijama (Abramic, 2001., str. 1845-1846).

Brem (2005.) je istraživao faktore koji bi mogli objasniti razlike u razvoju programa prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u pojedinim zemljama i implementaciji pojedinih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama između poreznog obveznika i poreznih uprava. U svojem radu zaključio je da su razlike u institucijama, ekonomskim uvjetima te stranama koje sudjeluju u programu prethodnih sporazuma o transfernim cijenama važne u objašnjavanju razlika u razvoju i implementaciji prethodnih sporazuma o transfernim cijenama između pojedinih zemalja (Brem, 2005., str. 3).

Sadiq (2007.) je istraživao primjenu prethodnih sporazuma o transfernim cijenama kao rješenja za problem transfernih cijena u Australiji te njihov utjecaj na interesne strane sporazuma. Na temelju rezultata istraživanja zaključio je da su prethodni sporazumi o transfernim cijenama vrijedan praktični alat za multinacionalna društva koja se suočavaju s izazovima oporezivanja transakcija prems postojećem režimu transfernih cijena, ali da oni nisu praktično dugoročno rješenje za taj problem (Sadiq, 2007., str. 104).

Voegele i Zhang (2010.) su istraživali primjenu prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u Njemačkoj nakon što je njemačko Federalno Ministarstvo financija 2006. godine objavilo okružnicu o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama kojom su navedene opsežne smjernice o načinu prijave, pregovaranja i sklapanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. Oni smatraju da je najvažniji učinak prethodnih sporazuma o transfernim cijenama kooperativan i povjerljiv odnos između poreznih obveznika i poreznih uprava te da su sporazumi učinkoviti samo ako porezne uprave i porezni obveznici imaju međusobno povjerenje i otvorenu suradnju (Voegele i Zhang, 2010., str. 4).

Kerschner i Stiastry (2013.) sistematizirali su iskustva s primjenom prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u SAD-u i Australiji koja bi se mogla razvijati i primjenjivati u europskom kontekstu, posebno u Austriji. U svojem radu sistematizirali su ključne prednosti i nedostatke primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama te naveli potencijalne buduće pravce razvoja i primjene sporazuma prema kojima očekuju rast primjene sporazuma, s obzirom da su sporazumi troškovno učinkovitiji od nadzora transfernih cijena te da omogućuju stvaranje kooperativnog odnosa između poreznog obveznika i porezne uprave (Kerschner i Stiastry, 2013., str. 593).

Verma i Singh (2014.) istraživali su zakonodavni okvir prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u Indiji i uspoređivali ga s okvirom koji prevladava u drugim zemljama te su predložili mjere za njegovo poboljšanje s ciljem šire primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. Prema Verma i Singh, ukoliko Indija poboljša svoj regulatorni okvir prethodnih sporazuma o transfernim cijenama preuzimanjem kvalitetnih rješenja iz drugih praksi i uvođenjem mjera poput stvaranja slobodnih luka, boljeg mehanizma rješavanja sporova i jednostavnije dokumentacije, prethodni sporazumi o transfernim cijenama bi mogli znatno pridonijeti poboljšanju u oporezivanju multinacionalnih društava (Verma i Singh, 2014., str. 40).

Nielsen (2015.) je u svojem radu objašnjavao na koji način analitičari mogu asistirati poreznim obveznicima u procesu sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama s poreznom upravom. Istaknuo je da analitičari mogu poreznim obveznicima značajno pomoći u razvoju, pregovaranju i finaliziranju prethodnog sporazuma o transfernim cijenama s poreznom upravom (Nielsen, 2015., str. 18).

Jabiulla i Basavaraj (2016.) su proveli empirijsko istraživanje o primjeni prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u Indiji na uzorku od 150 proizvodnih i uslužnih dioničkih društava. Rezultati njihova istraživanja su pokazali da su dionička društva u Indiji zadovoljna postojećom strukturom i sustavom prethodnih sporazuma o transfernim cijenama te da nema razlike u mišljenju između proizvodnih i uslužnih dioničkih društava. Na temelju rezultata istraživanja zaključili su da je indijski mehanizam prethodnih sporazuma o transfernim cijenama korektan i zadovoljavajući s aspekta strukture te cijenjen od strane poslovnih subjekata, ali smatraju da postoji potreba za poboljšanjem suradnje porezne uprave prilikom sastavljanja i operacionalizacije prethodnih sporazuma o transfernim cijenama (Jabiulla i Basavaraj, 2016., str. 1).

Vines (2017.) je razmatrao načine smanjenja vremena trajanja pregovora u procesu sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama u SAD-u. Utvrdio je da je malim i srednjim društvima jako teško sudjelovati u pregovorima o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama zbog previsokih troškova. Također, istaknuo je da se skraćivanjem rokova sklapanja, prikupljanjem podataka i razvojem analiza trendova može znatno skratiti proces pregovaranja te da bi se većom participacijom malih i srednjih društava u procesu pregovaranja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama ublažio rizik dvostrukog oporezivanja i smanjila regulatorna nesigurnost te spriječilo zadržavanje poreza koji pripadaju javnosti (Vines, 2017., str. 227).

Žunić Kovačević (2018.) je u svojem radu prikazala nacionalni zakonodavni i provedbeni normativni okvir postupka zaključenja sporazuma o transfernim cijenama u Republici Hrvatskoj te je istaknula da se taj postupak pokazao složenim, skupim i relativno dugotrajnim te da „poredbena iskustva primjene obvezujućih mišljenja i sporazuma o transfernim cijenama potvrđuju potrebu promjene pristupa ovom institutu“ (Žunić Kovačević, 2018., str. 457).

Brychta i Sulik-Górecka (2019.) su uspoređivali usklađenost općih propisa o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama u Češkoj i Poljskoj s odredbama i preporukama OECD-ovih smjernica. Na temelju rezultata istraživanja zaključili su da češki regulatorni okvir prethodnih sporazuma o transfernim cijenama ne udovoljava kriterijima navedenim u OECD-ovim smjernicama, za razliku od poljskog okvira koji je usklađen s OECD-ovim smjernicama. Pravni propisi o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama sadržani u češkom zakonu su nedostadni, dok se odredbe sadržane u poljskom zakonu mogu smatrati prikladnima i adekvatnima (Brychta i Sulik-Górecka, 2019., str. 21).

Valente (2020.) je razmatrao utjecaj BEPS projekta OECD-a na promjene u okviru i primjeni prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u Europskoj uniji. Istaknuo je da je potrebno povećati transparentnost jednostranih sporazuma o transfernim cijenama kako bi se spriječila njihova primjena u svrhu porezne konkurencije. Također, smatra da bi se okvir prethodnih sporazuma o transfernim cijenama trebao poboljšati uvođenjem zajedničkih pravila koja bi se temeljila na usvojenoj direktivi o rješavanju poreznih sporova, kojom bi se značajno poboljšao postupak međusobnih dogovora u poreznim sporovima na jedinstvenom tržištu Europske unije. Ti dogovori bi trebali pridonijeti nesmetanom pregovaranju i sklapanju dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u Europskoj uniji te povećanju porezne sigurnosti na jedinstvenom tržištu Europske unije (Valente, 2020., str. 73).

Prethodno navedena istraživanja o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama orijentirana su na analizu regulatornog okvira i prijedloga njegova poboljšanja, primjenu sporazuma u pojedinim zemljama, specifičnosti provođenja procesa sklapanja te na prednosti i nedostatke prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. U ovom radu istražuje se i analizira koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije te utvrđuje postojanje korelacije između primjene sporazuma i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije.

3. METODOLOGIJA ISTRAŽIVANJA

Ovaj rad nadovezuje se na spomenuta prethodna istraživanja i usmjeren je na istraživanje koncentracije primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije te postojanja korelacije između primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije. Istraživanje koncentracije primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama te utvrđivanje korelacije između primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije provodi se iz razloga što većinu prekograničnih transakcija na međunarodnoj razini čine transakcije između povezanih društava koje, između ostalog, utječu i na bruto društveni proizvod pojedine zemlje. Intenzitet utjecaja transakcija između povezanih društava na bruto društveni proizvod ovisi, između ostalog, i o oporezivanju tih transakcija, odnosno o poreznom tretmanu transfernih

cijena po kojima se te transakcije provode. Osim toga, oporezivanje transakcija između povezanih društva, odnosno porezni tretman transfernih cijena po kojima se te transakcije provode, može značajno utjecati na financijski položaj, financijsku uspješnost i novčane tokove poreznih obveznika te porezne prihode državnog proračuna. U svrhu stvaranja sigurnosti u vezi s poreznim tretmanom transfernih cijena te sprječavanja dvostrukog oporezivanja, odnosno neoporezivanja transakcija između povezanih društava, porezni obveznici i porezne uprave sklapaju prethodne sporazume o transfernim cijenama kojima se i porezna uprava i porezni obveznici štite od rizika transfernih cijena. Zbog toga se u ovom radu utvrđuje postoji li u zemljama Europske unije korelacija između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama koji su na snazi i bruto društvenog proizvoda iskazanog standardom kupovne moći.

Prilikom istraživanja postojanja koncentracije primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama utvrđuje se imaju li zemlje Europske unije s većim bruto društvenim proizvodom više sporazuma na snazi u odnosu na zemlje s manjim bruto društvenim proizvodom. U skladu s prethodno navedenim, identificirana su tri temeljna cilja rada: (a) utvrditi postoji li visoka koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije; (b) utvrditi imaju li zemlje Europske unije s većim bruto društvenim proizvodom iskazanim standardom kupovne moći (BDP) više prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u odnosu na zemlje koje imaju niži bruto društveni proizvod te (c) postoji li korelacija između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije koje omogućavaju sklapanje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. Na temelju ciljeva postavljene su tri osnovne istraživačke hipoteze:

H1: U zemljama Europske unije postoji visoka koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama.

H2: Većina prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u Europskoj uniji je u zemljama koje imaju viši bruto društveni proizvod iskazan standardom kupovne moći.

H3: U zemljama Europske unije koje primjenjuju prethodne sporazume o transfernim cijenama postoji visoka korelacija između broja sporazuma na snazi i bruto društvenog proizvoda iskazanog standardom kupovne moći.

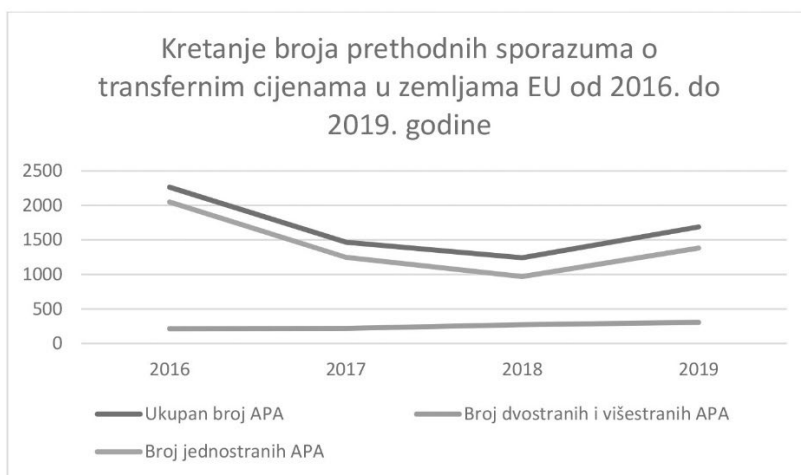
S obzirom da se dvostrani i višestrani prethodni sporazumi o transfernim cijenama preferiraju u odnosu na jednostrane zbog učinkovitije zaštite od rizika transfernih cijena, hipoteze su testirane s aspekta ukupnih sporazuma te s aspekta dvostranih i višestranih sporazuma. Istraživanje je obuhvatilo razdoblje od 2016. do 2019. godine, a podaci o broju sklopljenih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama za 2016. i 2017. godinu su prikupljeni s web stranice EU JTPF (https://ec.europa.eu/taxation_customs/joint-transfer-pricing-forum_en; pristupljeno 4.10.2021.), dok su za 2018. i 2019. godinu prikupljeni s web stranice Europske komisije (https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/statistics-apas

and-maps-eu-2019-07-22_en, pristupljeno 4.10.2021.). Podaci o iznosu bruto društvenog proizvoda mjerenog standardom kupovne moći preuzeti su s Eurostata (https://ec.europa.eu/eurostat/databrowser/view/sdg_08_10/default/table?lang=en; pristupljeno 4.10.2021.). Za potrebe ostvarivanja postavljenih ciljeva te testiranja postavljenih hipoteza istraživanja primijenjene su sljedeće statističke metode: mjere disperzije, mjere koncentracije te korelacijska analiza. Mjerama disperzije (aritmetička sredina, standarda devijacija, medijan i treći kvartil) utvrđivala se raspršenost podataka, odnosno disperzija broja sklopljenih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije. Koncentracija broja sklopljenih sporazuma o transfernim cijenama utvrdila se temeljem Ginijevog koeficijenta, dok se koncentracija broja sklopljenih sporazuma s obzirom na visinu bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije utvrdila koncentracijskim omjerom. Za utvrđivanje korelacije između broja sklopljenih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama i iznosa bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije primijenjen je Pearsonov koeficijent korelacije. Statistička obrada podataka provodila se putem MS Excela.

4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

Kao što je već prije istaknuto, svrha ovog rada je utvrditi koncentraciju primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije te korelaciju između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama koji su na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije.

Na temelju prikupljenih podataka o broju sklopljenih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije u razdoblju istraživanja od 2016. do 2019. godine primjetno je smanjenje broja ukupnih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u 2017. i 2018. godini u odnosu na 2016. godinu. U 2019. godini broj sporazuma se blago povećao, ali je još uvijek manji u odnosu na 2016. godinu. Kretanje broja ukupnih, jednostranih te dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama prikazano je na slici 1.



Slika 1. Kretanje broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije od 2016. do 2019. godine

Izvor: obrada autora

Kao što se vidi na slici 1., broj ukupnih i jednostranih sporazuma u razdoblju od 2016. do 2019. godine ima identičnu tendenciju kretanja, dok broj dvostranih i višestranih sporazuma pokazuje vrlo blagu tendenciju povećanja. Na temelju slike 1. može se zaključiti da u strukturi ukupnog broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije dominiraju jednostrani sporazumi, dok je broj dvostranih i višestranih znatno manji u odnosu na jednostrane sporazume. Osim toga, broj dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije u razdoblju od 2016. do 2019. godine je relativno stabilan u odnosu na broj jednostranih sporazuma kod kojeg postoje oscilacije u pojedinim godinama u razdoblju istraživanja, koje su i uzrokovale oscilacije u broju ukupnih sporazuma.

U tablici 1. prikazan je ukupan broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi, prosječan broj sporazuma, standardna devijacija, medijan i treći kvartil broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u zemljama Europske unije u razdoblju od 2016. do 2019. godine.

Tablica 1.

Broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi, prosječni broj i standardna devijacija, medijan i treći kvartil broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u zemljama Europske unije u razdoblju od 2016. do 2019. godine

Godine	2016	2017	2018	2019
Ukupan broj APA	2264	1468	1241	1688
Broj dvostranih i višestranih APA	214	220	271	306
Broj jednostranih APA	2050	1248	970	1382
Aritmetička sredina za ukupne APA	98,4347826	58,72	47,7307692	64,9230769
Standardna devijacija za ukupne APA	243,982862	157,335443	99,1830312	158,683992
Aritmetička sredina za dvostrane i višestrane APA	10,7	10	12,3181818	13,9090909
Standardna devijacija za dvostrane i višestrane APA	15,7292721	14,4505426	14,94653	14,9237733
Aritmetička sredina za jednostrane APA	120,588235	62,4	46,1904762	62,8181818
Standardna devijacija za jednostrane APA	276,40083	171,210806	104,875717	166,02728
Medijan za ukupne APA	12	13	14,5	17
Medijan za dvostrane i višestrane APA	5	4	7	10,5
Medijan za jednostrane APA	17	9	12	11,5
Treći kvartil za ukupne APA	54	47	51,25	49,5
Treći kvartil za dvostrane i višestrane APA	10,5	14,75	18,75	20,75
Treći kvartil za jednostrane APA	54	43,75	43	33,5

Izvor: obrada autora

Najveći broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi je bio u 2016. godini (2264), a najmanji u 2018. godini (1241). U 2016. godini prosječan broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije je bio 98 uz standardnu devijaciju 244., u 2017. godini prosječan broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama smanjio se na 59, uz standardnu devijaciju 157, da bi se u 2018. godini dodatno smanjio na 48, uz standardnu devijaciju 99. U 2019. prosječni broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama se povećao na 65, uz standardnu devijaciju 159. Ovakve visoke vrijednosti standardnih devijacija u svim godinama upućuju na izrazito veliku disperziju broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u pojedinim zemljama Europske unije od prosječnog broja sporazuma. Iz tog razloga primjerenija srednja vrijednost broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije je medijan i treći kvartil. U 2016. godini medijan je 12, što ukazuje na činjenicu da je u 2016. godini prvih 50 % zemalja Europske unije imalo na snazi 12 i manje od 12 prethodnih

sporazuma o transfernim cijenama, a drugih 50 % zemalja 12 i više od 12 prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. S obzirom da je u toj godini ukupan broj sporazuma na snazi bio 2264, medijan upućuje na potencijalnu veliku koncentraciju većeg broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u drugih 50 % zemalja Europske unije. Tu konstataciju podupire i vrijednost trećeg kvartila broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije u 2016. godini koji iznosi 54 i prema kojem prvih 75 % zemalja ima na snazi 54 i manje od 54 sporazuma u 2016. godini, a drugih 25 % zemalja ima na snazi 54 i više od 54 sporazuma. U 2017. godini medijan broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije je 13, a treći kvartil 47, u 2018. godini medijan je 15, a treći kvartil 51, a u 2019. godini medijan je 17, a treći kvartil 50. Vrijednosti medijana i trećeg kvartila u svim godinama podupiru konstataciju da je veliki broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi koncentriran u drugih 50 %, odnosno zadnjih 25 % zemalja Europske unije.

Broj dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u razdoblju od 2016. do 2019. godine u zemljama Europske unije ima tendenciju konstantnog blagog povećanja i kreće se u rasponu od 214 u 2016. godini do 306 u 2019. godini. Prosječan broj dvostranih i višestranih sporazuma u 2016. godini je 11, uz standardnu devijaciju 16, u 2017. godini je 10 uz standardnu devijaciju 14, u 2018. godini je 12 uz standardnu devijaciju 15, a u 2019. je 14 uz standardnu devijaciju 15. I kod dvostranih i višestranih sporazuma standardna devijacija ukazuje na veliku disperziju broja sporazuma na snazi u pojedinim zemljama Europske unije od prosječnog broja na razini Europske unije, stoga se kao primjerenija srednja vrijednost koristi medijan i treći kvartil. Medijan broja dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u 2016. godini je 5, dok je treći kvartil 11. Drugim riječima, u 2016. godini prvih 50 % zemalja Europske unije ima na snazi 5 i manje od 5 dvostranih i višestranih sporazuma, a drugih 50 % 5 i više od 5, odnosno prvih 75 % zemalja ima na snazi 11 i manje od 11 dvostranih i višestranih sporazuma, a zadnjih 25 % 11 i više od 11. U 2017. godini medijan broja dvostranih i višestranih sporazuma na snazi u zemljama Europske unije je 13, a treći kvartil 15, u 2018. godini medijan je 15, a treći kvartil 19, dok je u 2019. godini medijan 17, a treći kvartil 21. Vrijednosti medijana i trećeg kvartila broja dvostranih i višestranih sporazuma na snazi u zemljama Europske unije ukazuju na činjenicu da je velik broj dvostranih i višestranih sporazuma na snazi u drugih 50 %, odnosno zadnjih 25 % zemalja što implicira na postojanje koncentracije velikog broja tih sporazuma u manjem broju zemalja Europske unije.

Najveći broj jednostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u zemljama Europske unije je u 2016. godini (2050), da bi se u 2017. i 2018. godini smanjivao te u 2019. godini povećao u odnosu na broj iz 2017. i 2018. godine, ali je još uvijek manji nego u 2016. godini. Prosječan broj jednostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u zemljama Europske unije u 2016. godini je 121 uz standardnu devijaciju 276, u 2017. godini prosječan broj jednostranih sporazuma je 62 uz standardnu devijaciju 171, u 2018. godini

prosječan broj jednostranih sporazuma je 46 uz standardnu devijaciju 105, dok je u 2019. godini prosječan broj jednostranih sporazuma 63 uz standardnu devijaciju 166. Ove visoke vrijednosti standardnih devijacija u svim promatranim godinama ukazuju na veliku disperziju broja jednostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u pojedinim zemljama Europske unije u odnosu na prosječan broj jednostranih sporazuma na razini Europske unije. Zbog toga se kao primjerenije srednje vrijednosti broja jednostranih sporazuma na snazi koriste medijan i treći kvartil. Medijan broja jednostranih sporazuma u 2016. godini je 17, a treći kvartil 54, u 2017. godini medijan je 9, a treći kvartil 44, u 2018. godini medijan je 12, a treći kvartil 44, dok je u 2019. godini medijan 12, a treći kvartil 34. Vrijednosti medijana i trećeg kvartila broja jednostranih sporazuma na snazi u promatranim godinama u zemljama Europske unije i u ovom slučaju ukazuju na činjenicu da je velik broj jednostranih sporazuma na snazi u drugih 50 %, odnosno zadnjih 25 % zemalja, što implicira na postojanje koncentracije velikog broja tih sporazuma u manjem broju zemalja Europske unije.

U svrhu utvrđivanja koncentracije primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije te testiranja hipoteze H1 korišten je Ginijev koeficijent. Vrijednosti Ginijevog koeficijenta prikazane su u tablici 2.

Tablica 2.

Koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije u razdoblju od 2016. do 2019. godine utvrđena Ginijevim koeficijentom

Godine	Ginijev koeficijent za ukupne APA	Ginijev koeficijent za dvostrane i višestrane APA	Ginijev koeficijent za jednostrane APA
2016	0,785840485	0,683578104	0,8037877
2017	0,754294515	0,685375494	0,8016194
2018	0,687243808	0,622493181	0,7511666
2019	0,721770039	0,578573458	0,7904486

Izvor: obrada autora

Vrijednosti Ginijevog koeficijenta za ukupne prethodne sporazume o transfernim cijenama koji su na snazi u zemljama Europske unije u razdoblju od 2016. do 2019. godine ukazuju na postojanje visoke koncentracije u primjeni prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije. Vrijednosti Ginijevog koeficijenta za dvostrane i višestrane prethodne sporazume o transfernim cijenama u zemljama Europske unije za razdoblje od 2016. do 2019. godine također ukazuju na postojanje visoke koncentracije u primjeni dvostranih i višestranih sporazuma u zemljama Europske unije iako je razina koncentracije manja u odnosu na ukupne sporazume. Vrijednosti Ginijevog koeficijenta za jednostrane prethodne sporazume o transfernim cijenama u zemljama Europske unije za razdoblje od 2016. do 2019. godine također ukazuju na visoku koncentraciju primjene tih sporazuma u zemljama Europske unije pri čemu je

razina koncentracije viša u odnosu na ukupne sporazume. Na temelju vrijednosti Ginijeveg koeficijenta može se zaključiti da postoji visoka koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije te se, u skladu s ovim zaključkom, prihvaća hipoteza H1.

Prilikom utvrđivanja imaju li zemlje Europske unije s višim bruto društvenim proizvodom iskazanim standardom kupovne moći i više prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi te testiranja hipoteze H2 primijenjen je koncentracijski omjer. U tablici 3. prikazani su koncentracijski omjeri broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi u zemljama Europske unije za razdoblje od 2016. do 2019. godine.

Tablica 3.
Koncentracijski omjeri broja prethodnih sporazuma o transferimim cijenama na snazi u zemljama Europske unije za razdoblje od 2016. do 2019. godine

Zemlja	2016					2017					
	BDP 2016 (u milijunima EUR)	Kumulativ za ukupan broj APA	Koncentracijski omjer broja ukupnih APA	Kumulativ za dvostrane i višestrane APA	Koncentracijski omjer broja dvostranih i višestranih APA	Zemlja	BDP 2017 (u milijunima EUR)	Kumulativ za ukupan broj APA	Koncentracijski omjer broj ukupnih APA	Kumulativ za dvostrane i višestrane APA	Koncentracijski omjer broja dvostranih i višestranih APA
Njemačka	2.976.141,40	45	1,99%	45	21,03%	Njemačka	3.068.995,00	39	2,06%	39	17,73%
Ujedinjeno kraljevstvo	2.069.819,50	146	6,45%	102	47,66%	Ujedinjeno kraljevstvo	2.114.104,50	129	8,79%	96	43,64%
Francuska	2.046.486,60	197	8,70%	138	64,49%	Francuska	2.086.941,00	176	11,99%	125	56,82%
Italija	1.729.644,60	275	12,15%	143	66,82%	Italija	1.761.052,10	285	19,41%	129	58,64%
Španjolska	1.238.433,90	328	14,49%	153	71,50%	Španjolska	1.288.530,90	345	23,50%	137	62,27%
Poljska	768.400,70	352	15,45%	160	74,77%	Poljska	798.742,40	368	25,07%	142	64,55%
Belgija	393.476,30	1447	63,91%	174	81,31%	Belgija	401.430,60	1182	80,52%	159	72,27%
Švedska	357.567,70	1455	64,27%	182	85,05%	Rumunjska	371.966,30	1195	81,40%	162	73,64%
Rumunjska	341.689,70	1463	64,62%	185	86,43%	Švedska	365.530,50	1213	82,63%	180	81,82%
Austrija	328.886,30	1465	64,71%	187	87,38%	Austrija	333.428,30	1257	85,63%	183	83,18%
Češka	272.537,20	1520	67,14%	188	87,85%	Češka	287.770,30	1348	91,83%	183	83,18%
Irska	242.941,00	1527	67,45%	195	91,12%	Irska	261.495,20	1352	92,10%	187	85,00%
Portugal	233.197,40	1533	67,71%	196	91,59%	Portugal	238.127,10	1362	92,78%	189	85,91%
Danska	212.729,40	1545	68,24%	208	97,20%	Danska	223.267,30	1381	94,07%	208	94,55%
Grička	211.522,10	1547	68,33%	209	97,66%	Grička	215.527,90	1382	94,14%	209	95,00%
Mađarska	195.728,30	1610	71,11%	209	97,66%	Mađarska	201.770,30	1439	98,02%	209	95,00%
Finska	176.438,00	1660	73,32%	214	100,00%	Finska	183.316,90	1448	98,64%	216	98,18%
Slovačka	115.092,40	1661	73,37%	214	100,00%	Slovačka	114.456,60	1455	99,11%	216	98,18%
Bugarska	101.961,00	1661	73,37%	214	100,00%	Bugarska	105.876,00	1455	99,11%	216	98,18%
Hrvatska	74.198,80	1661	73,37%	214	100,00%	Hrvatska	77.333,60	1455	99,11%	216	98,18%
Litva	63.379,20	1664	73,50%	214	100,00%	Litva	66.807,60	1460	99,46%	216	98,18%
Slovenija	50.073,90	1664	73,50%	214	100,00%	Slovenija	50.777,80	1460	99,46%	216	98,18%
Luxemburg	47.144,90	2263	99,96%	214	100,00%	Luxemburg	47.972,70	1465	99,80%	220	100,00%
Latvija	37.398,20	2264	100,00%	214	100,00%	Latvija	38.930,20	1468	100,00%	220	100,00%
Estonija	29.439,40	2264	100,00%	214	100,00%	Estonija	31.172,20	1468	100,00%	220	100,00%
Cipar	21.733,90	2264	100,00%	214	100,00%	Cipar	22.881,10	1468	100,00%	220	100,00%
Malta	12.950,10	2264	100,00%	214	100,00%	Malta	14.267,70	1468	100,00%	220	100,00%

Zemlja	2018					2019					
	BDP 2018 (milijardina EUR)	Kumulativ za ukupan broj APA	Koncentracijski omjer broj ukupnih APA	Kumulativ za dvostrane i višestране APA	Koncentracijski omjer broja dvostranih i višestranih APA	Zemlja	BDP 2019 (u milijardina EUR)	Kumulativ za ukupan broj APA	Koncentracijski omjer broja ukupnih APA	Kumulativ za dvostrane i višestране APA	Koncentracijski omjer broja dvostranih i višestranih APA
Njemačka	3.158.336,00	43	3,46%	43	15,87%	Njemačka	3.209.111,70	42	2,49%	42	13,73%
Ujedinjeno kraljevstvo	2.164.663,80	121	9,75%	102	37,64%	Francuska	2.289.654,60	81	4,80%	69	22,55%
Francuska	2.161.250,70	161	12,97%	129	47,60%	Ujedinjeno kraljevstvo	2.224.750,50	162	9,60%	127	41,50%
Italija	1.799.930,90	331	26,67%	144	53,14%	Italija	1.842.264,50	348	20,62%	147	48,04%
Španjolska	1.315.439,70	410	33,04%	156	57,56%	Španjolska	1.363.901,90	428	25,36%	163	53,27%
Poljska	838.963,80	438	35,29%	165	60,89%	Poljska	891.795,60	470	27,84%	173	56,54%
Belgija	415.744,10	945	76,15%	185	68,27%	Belgija	431.290,90	1297	76,84%	202	66,01%
Rumunjska	393.507,10	960	77,36%	188	69,37%	Rumunjska	429.336,60	1313	77,78%	203	66,34%
Švedska	376.461,40	981	79,05%	209	77,12%	Švedska	390.296,60	1334	79,03%	224	73,20%
Austrija	348.494,00	1037	83,56%	222	81,92%	Austrija	357.307,20	1388	82,23%	244	79,74%
Česka	302.080,90	1105	89,04%	227	83,76%	Česka	317.190,70	1529	90,58%	248	81,05%
Irska	284.698,80	1109	89,36%	231	85,24%	Irska	303.197,00	1532	90,76%	251	82,03%
Portugal	248.179,20	1122	90,41%	232	85,61%	Portugal	260.761,20	1547	91,65%	253	82,68%
Danska	229.975,30	1146	92,34%	256	94,46%	Danska	238.966,00	1569	92,95%	274	89,54%
Grčka	220.081,70	1147	92,43%	257	94,83%	Mađarska	227.667,40	1621	96,03%	276	90,20%
Mađarska	214.979,30	1201	96,78%	257	94,83%	Grčka	227.096,90	1626	96,33%	279	91,18%
Finska	189.404,90	1207	97,26%	262	96,68%	Finska	195.200,80	1643	97,33%	295	96,41%
Slovačka	118.552,20	1218	98,15%	262	96,68%	Slovačka	121.843,10	1654	97,99%	295	96,41%
Bugarska	111.195,10	1218	98,15%	262	96,68%	Bugarska	117.648,70	1654	97,99%	295	96,41%
Hrvatska	80.641,30	1219	98,23%	262	96,68%	Hrvatska	84.368,20	1655	98,05%	295	96,41%
Litva	70.347,60	1225	98,71%	262	96,68%	Litva	74.321,40	1664	98,58%	295	96,41%
Slovenija	55.759,20	1226	98,79%	262	96,68%	Slovenija	59.034,80	1666	98,70%	295	96,41%
Luxemburg	49.243,90	1240	99,92%	271	100,00%	Luxemburg	50.801,80	1683	99,70%	306	100,00%
Latvija	41.006,70	1241	100,00%	271	100,00%	Latvija	42.025,60	1688	100,00%	306	100,00%
Estonija	33.023,90	1241	100,00%	271	100,00%	Estonija	34.866,00	1688	100,00%	306	100,00%
Cipar	24.330,30	1241	100,00%	271	100,00%	Cipar	25.123,20	1688	100,00%	306	100,00%
Malta	15.357,20	1241	100,00%	271	100,00%	Malta	16.717,20	1688	100,00%	306	100,00%

Izvor: obrada autora

Koncentracijski omjeri utvrđeni su za ukupne te za dvostrane i višestране prethodne sporazume o transfornim cijenama na snazi na kraju svake promatrane godine. Koncentracijski omjeri broja ukupnih te dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfornim cijenama za 2016. godinu pokazuju da je 8 zemalja Europske unije s najvećim bruto društvenim proizvodom imalo na snazi 64 % ukupnih sporazuma te čak 85 % dvostranih i višestranih sporazuma na razini cijele Europske unije.

Koncentracijski omjeri broja ukupnih te dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfornim cijenama u 2017. godini pokazuju da je osam zemalja Europske unije s najvećim bruto društvenim proizvodom imalo na snazi 81 % ukupnih, odnosno 74 % dvostranih i višestranih sporazuma. U 2018. godini osam zemalja Europske unije s najvećim bruto društvenim proizvodom imalo je na snazi 77 % ukupnih i 69 % dvostranih i višestranih prethodnih sporazuma o transfornim cijenama Europske unije, a u 2019. godini 78 % ukupnih te 66 % dvostranih i višestranih sporazuma. Na temelju koncentracijskih omjera, vidljivo je da su zemlje Europske unije s najvećim bruto društvenim proizvodom imale na snazi i najveći broj prethodnih sporazuma o transfornim cijenama u svim promatranim godinama te se, u skladu s tim, prihvaća hipoteza H2.

Za utvrđivanje postojanja korelacije između broja prethodnih sporazuma o transfornim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije primijenjen je Pearsonov koeficijent korelacije. Vrijednosti Pearsonovog koeficijenta korelacije prikazane su u tablici 4.

Tablica 4.

Korelacija između broja prethodnih sporazuma o transfornim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije u razdoblju od 2016. do 2019. godine

Godine	Pearsonov koeficijent korelacije ukupnih APA i BDP-a	Pearsonov koeficijent korelacije dvostranih i višestranih APA i BDP-a	Pearsonov koeficijent korelacije jednostranih APA i BDP-a
2016	-0,078847754	0,846953631	-0,1337869
2017	0,054021567	0,766040964	0,0222208
2018	0,150355816	0,792087085	0,1010986
2019	0,06403687	0,767540466	0,0461786
2016 – 2019	0,01893498	0,779417935	-0,0098389

Izvor: obrada autora

Vrijednosti Pearsonovog koeficijenta korelacije ukupnih i jednostranih prethodnih sporazuma o transfornim cijenama na snazi te bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije za 2016., 2017. i 2018. godinu pokazuju nepostojanje korelacije između broja prethodnih sporazuma o transfornim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije, dok za 2018. godinu vrijednost koeficijenta ukazuje na slabu pozitivnu korelaciju između tih dviju

varijabli. Međutim, kada se razmatra korelacija između broja dvostranih i višestranih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije, vrijednosti Pearsonovog koeficijenta korelacije ukazuju na jaku pozitivnu korelaciju između tih dviju varijabli. Na temelju vrijednosti Pearsonovog koeficijenta korelacije može se zaključiti da postoji jaka pozitivna korelacija između broja dvostranih i višestranih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije te da ne postoji korelacija između jednostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije. S obzirom da u strukturi ukupnih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije prevladavaju jednostrani sporazumi, Pearsonov koeficijent korelacije ukazuje na nepostojanje korelacije između ukupnog broja sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije te se ne može prihvatiti hipoteza H3. Razlog jake pozitivne korelacije između dvostranih i višestranih sporazuma na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja Europske unije je u činjenici da u tim sporazumima sudjeluju dva ili više poreznih obveznika te dvije ili više poreznih uprava koje međusobno koordiniraju i usklađuju uvjete sporazuma. U tom su smislu takvi sporazumi složeniji i reguliraniji i u pravilu se odnose na materijalno značajne transakcije poreznih obveznika koje mogu značajno utjecati na bruto društveni proizvod zemlje.

Prilikom interpretacije rezultata ovog istraživanja treba uzeti u obzir i određena ograničenja istraživanja. Najznačajnije ograničenje ovog istraživanja je razdoblje koje se sastoji od četiri uzastopne godine. Ovo ograničenje je posebno izraženo pri utvrđivanju korelacije između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda zemalja. Za točniju korelaciju između ovih dviju varijabli bit će nužno uključiti podatke za duže razdoblje, koji u trenutku provođenja istraživanja nisu dostupni. Kao ograničenje istraživanja može se navesti i neusklađenost regulatornog okvira prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u svim zemljama Europske unije, kao i nedostupnost svih ili nekih vrsta sporazuma u pojedinim zemljama.

5. ZAKLJUČAK

Prethodni sporazumi o transfernim cijenama su sporazumi između jednog ili više poreznih obveznika te jedne ili više poreznih uprava na temelju kojih se određuje skup kriterija za određivanje transferne cijene u određenim transakcijama između poreznih obveznika koji su povezana društva prije nastanka tih transakcija. Primjena prethodnih sporazuma o transfernim cijenama omogućava poreznim obveznicima sigurnost u pogledu poreznog tretmana transfernih cijena, sprječava dvostruko oporezivanje i neoporezivanje te poreznim upravama rasterećuje resurse s obzirom da nadzor poštivanja odredbi prethodnog sporazuma o transfernim cijenama zahtijeva znatno manji angažman resursa nego kompletan nadzor transfernih cijena. U kontekstu upravljanja rizikom transfernih cijena učinkovitiji

su dvostrani i višestrani u odnosu na jednostrane prethodne sporazume o transfernim cijenama.

Mogućnost sklapanja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama dostupna je u 24 zemlje Europske unije, od čega je u 19 zemalja dostupna mogućnost sklapanja svih vrsta sporazuma, u tri zemlje su dostupni samo dvostrani i višestrani sporazumi, u jednoj samo jednostrani i dvostrani te u jednoj samo jednostrani sporazumi.

U ovom se radu istražuje postojanje koncentracije u primjeni prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije, utvrđuje imaju li zemlje Europske unije s višim bruto društvenim proizvodom i više prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi te istražuje postojanje korelacije između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije. Istraživanje je obuhvatilo razdoblje od 2016. do 2019. godine. Za potrebe ostvarivanja postavljenih ciljeva istraživanja korištene su srednje vrijednosti, mjere disperzije, mjere koncentracije te koeficijent korelacije. Rezultati istraživanja su pokazali da u razdoblju od 2016. do 2019. godini postoji visoka koncentracija primjene prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije te da zemlje Europske unije s višim bruto društvenim proizvodom imaju veći broj prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi. Također, rezultati istraživanja pokazali su nepostojanje korelacije između broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije. Međutim, korelacijskom analizom utvrđeno je nepostojanje korelacije između broja jednostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama na snazi i bruto društvenog proizvoda, dok je između broja dvostranih i višestranih sporazuma na snazi i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije utvrđena jaka pozitivna korelacija. Kako u strukturi ukupnih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Europske unije dominiraju jednostrani sporazumi, oni su uzrokovali nepostojanje korelacije između ukupnog broja prethodnih sporazuma o transfernim cijenama i bruto društvenog proizvoda u zemljama Europske unije. Najznačajnije ograničenje ovog istraživanja je razdoblje istraživanja koje obuhvaća četiri godine, što je kratko razdoblje za utvrđivanje korelacije između varijabli. Zbog toga se, prilikom interpretacije rezultata korelacijske analize ovog istraživanja, u obzir treba uzeti navedeno ograničenje.

LITERATURA

Abramic, J. L. (2001). Advance Pricing Agreements: Confidential Return Information or Written Determinations Subject to Release?, *Chicago-Kent Law Review*, 76(3), 1823-1846.

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

Brem, M. (2005). Globalization, Multinationals and Tax Base Allocation: Advance Pricing Agreements as Shifts in International Taxation?, *Indian Institute of Management Ahmendabad*, Working Paper No. 2005-12-01, 1-26. <https://doi.org/10.2139/ssrn.874567>

Brychta, K. & Sulik-Gorecka, A. (2019). Legal Regulation for Advance Pricing Agreements in the Czech Republic and Poland – a Comparative Case Study. *Acta Universitatis Agriculturae et Silviculturae Mendelianae Brunensis*, 67(1), 209 – 224. <https://doi.org/10.11118/actaun201967010209>

EU Joint Transfer Pricing Forum (2007), Communication from the Commission to the Council, the European Parliament and the European Economic and Social Committee on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the field of dispute avoidance and resolution procedures and on Guidelines for Advance Pricing Agreements within the EU {SEC(2007) 246} /* COM/2007/0071 final */, <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A52007DC0071>

Hickman, K. E. (1998). Should Advance Pricing Agreements be Published?, *Northwestern Journal of International Law & Business*, 19(1), 171-194.

Jabiulla, M. & Basavaraj, D. (2016). Advance Pricing Agreement in India: Empirical Evidence. *International Journal of Research in Management, Economics and Commerce*, 06(10), 1-14.

Kerschner, I. & Stiasny, M. (2013). The Experience with Advance Pricing Agreements. *Kluwer Law International BV*, 41(11), 588-593.

Nielsen, J. M. (2015). Advance Pricing Agreements: The What, Why, and How from the Valuation Analyst Perspective. *Insights*, winter 2015, 13-18. www.willamette.com

OECD (2017). Background brief – Inclusive framework for BEPS, OECD, <https://www.oecd.org/tax/beps/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

OECD (2017). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris: OECD Publishing. https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en#page1. <https://doi.org/10.1787/tpg-2017-en>

OECD (2021). OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS Progress report July 2020 – September 2021. Paris: OECD. <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>

Perčević, H. (2019). Komparativni prikaz regulative sporazuma o transfernim cijenama u zemljama Euripske unije. *Zbornik radova (Journal of Economy and Business)*, Posebno izdanje, 145-174. <https://doi.org/10.46458/27121097.2019.PI.145>

Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama (2017). *Narodne novine* 42/17.

Ring, D. M. (2000). On the Frontier of Procedural Innovation: Advance Pricing Agreements and the Struggle to Allocate Income for Cross Border Taxation. *Michigan Journal of International Law*, 21(2), 143-234.

Sadiq, K. (2007). The Taxing Effects of the Advance Pricing Arrangement Program: A Review of APAs and their Impact on Stakeholders. *Journal of Australian Taxation*, 10(1), 104-132.

Valente, P. (2020). Advanced Pricing Arrangements: Optimal Tool – Optimal Framework? *Intertax*, 48(1), 67-73.

Verma, A. & Singh, S. (2014). Advance Pricing Agreements in India: A Revolution in Taxation Law. *Christ University Law Journal*, 3(2), 39-67. <https://doi.org/10.12728/culj.5.3>

Vines, R. (2017). Developing Improved Tactics for Advance Pricing Agreements to Decrease Negotiation Lead Time. *Cardoso Journal of Conflict Resolution*, 19, 191-227.

Voegele, A. & Zhang, C. (2010). Advance pricing agreements in Germany. *Transfer Pricing International Journal*, 07/10, 1-5.

Zakon o porezu na dobit (2020). *Narodne novine*, 177/04 – 138/20.

Žunić Kovačević, N. (2018). Prethodni sporazum o transfornim cijenama: Stari izazovi ili nova era u poreznoj praksi. *Zbornik Pravnog fakulteta Sveučilišta u Rijeci*, 39(1), 457-478. <https://doi.org/10.30925/zpfsr.39.1.15>

Hrvoje Perčević, PhD

Full Professor

University of Zagreb, Faculty of Economics and Business

E-mail: hpercevic@net.efzg.hrOrcid: <http://orcid.org/0000-0001-9410-0755>**ANALYSIS OF THE FREQUENCY OF THE APPLICATION OF ADVANCED PRICING AGREEMENTS IN EUROPEAN UNION COUNTRIES*****Abstract***

This paper examines the concentration of application of advanced pricing agreements in European Union countries, determines whether European Union countries with higher gross domestic product have more advanced pricing agreements in force, and investigates the existence of a correlation between the number of advanced pricing agreements in force and gross domestic product in the countries of the European Union. The survey covered the period from 2016 to 2019, and mean values, dispersion measures, concentration measures and correlation coefficient were used to achieve the set research goals. The results of the survey showed that in the countries of the European Union there is a high concentration of application of advanced pricing agreements and that most of the agreements in force are concentrated in the countries of the European Union with a high gross domestic product. Also, the survey results showed no correlation between the number of unilateral advanced pricing agreements in force and gross domestic product, while a strong positive correlation was found between the number of bilateral and multilateral agreements in force and gross domestic product in European Union countries.

Keywords: advanced pricing agreements, unilateral agreements, bilateral and multilateral agreements, gross domestic product, European Union

JEL classification: F23, G32, H25, K34, M41