

TRANSFER PRICING RISK MANAGEMENT

UPRAVLJANJE RIZIKOM TRANSFERNIH CIJENA

PERCEVIC, Hrvoje

Abstract: *Related companies and tax administration develop a model of risk management of transfer pricing, which is based on the identification and assessment of risk. Risk management of transfer pricing at the level of related companies is based on an objective and coherent documentation on transfer pricing which is detailed in the company's business model and methodology for determining transfer prices. Tax Administration manages the risk of transfer pricing in a way to identify and estimate indicators of the existence of the risk of transfer pricing. In the case of high risk of transfer pricing and the considerable amount of potential tax refunds, tax administration will initiate a detailed monitoring of transfer pricing.*

Key words: *transfer pricing, risk assessment, risk management, related companies, tax administration*

Sažetak: *Povezana društva i porezne uprave razvijaju model upravljanja rizikom transfernih cijena koji se temelji na identifikaciji i procjeni rizika. Upravljanje rizikom transfernih cijena na razini povezanih društava temelji se na objektivnoj i cjelovitoj dokumentaciji o transfernim cijenama u kojoj je detaljno opisan poslovni model društva i metodologija određivanja transfernih cijena. Porezne uprave upravljaju rizikom transfernih cijena na način da identificiraju i procjene indikatore postojanja rizika transfernih cijena. U slučaju visokog rizika transfernih cijena te značajnog iznosa potencijalnog povrata poreza, porezna uprava će pokrenuti detaljan nadzor transfernih cijena.*

Cljučne riječi: *transferne cijene, procjena rizika, upravljanje rizikom, povezana društva, porezna uprava*



Authors' data: Hrvoje Percevic, izv. prof. dr. sc., Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Trg J. F. Kennedyja 6, Zagreb, hpercevic@efzg.hr

1. Uvod

U današnjim uvjetima, pojam transfernih cijena označava cijene po kojima se odvijaju transakcije između povezanih društava i to prvenstveno između društava koja su članovi iste grupe (matična i ovisna društva), pri čemu se tim cijenama omogućava transfer dobiti iz jednog društva u drugo društvo. Transferne cijene posebno dolaze do izražaja kod multinacionalnih kompanija koja djeluju na različitim nacionalnim i regionalnim tržištima. Multinacionalne kompanije mogu putem transfernih cijena usmjeravati dobit onih društava koja djeluju u zemljama s visokim poreznim opterećenjem u društva koja djeluju u zemljama s nižim poreznim opterećenjem i na taj način povećanje konsolidirane dobiti i smanjenje poreznih obveza. Poslovni subjekti i porezna uprava smatraju transferne cijene jednim od najznačajnijih rizika s kojima se suočavaju u današnjim poslovnim uvjetima. S jedne strane porezna uprava smatraju transferne cijene kao instrument izbjegavanja ili smanjivanja poreza, dok s druge strane poslovni subjekti koji djeluju na međunarodnoj razini su izloženi potencijalnom dvostrukom oporezivanju. Prema smjernicama OECD-a, koja predstavljaju međunarodni standard za tretman transfernih cijena, transferne cijene između povezanih društava se trebaju temeljiti na tržišnim cijenama koje bi bile za istu transakciju u istim uvjetima obračunate između nepovezanih društava (na temelju neovisnosti). Primjenom ovog načela nastoji se osigurati konzistentna baza za alokaciju dobiti između povezanih društava te također spriječiti potencijalno dvostruko oporezivanje multinacionalnih kompanija. Iz tog razloga, i porezna uprava i poslovni subjekti koji se suočavaju s problemom transfernih cijena, nastoje procijeniti rizik transfernih cijena i na što efikasnije načine njime upravljati. Cilj ovog rada je identificirati najvažnije indikatore postojanja rizika transfernih cijena kod povezanih društava te prezentirati potencijalne načine upravljanja rizikom transfernih cijena s aspekta povezanih društava i s aspekta porezne uprave. Istraživanje se temelji na analizi sekundarnih izvora koji se odnose na problematiku transfernih cijena kod multinacionalnih kompanija i poreznih uprava najrazvijenijih zemalja svijeta. U tom smislu predložena rješenja i rezultati istraživanja su općeniti i nisu prilagođeni specifičnostima i karakteristikama konkretnih poslovnih subjekata i nacionalnih poreznih uprava.

2. Pojam i kontekst rizika transfernih cijena

Rizik transfernih cijena predstavlja rizik da transferne cijene u transakcijama između povezanih osoba nisu postavljene u skladu s načelom neovisnosti kao i rizik neefikasne alokacije resursa u cilju utvrđivanja usklađenosti transfernih cijena s načelom neovisnosti [1]. Rizik transfernih cijena svojstven je i za multinacionalne kompanije odnosno međunarodne grupe koje djeluju u različitim poreznim jurisdikcijama ili u područjima s poreznim olakšicama i posebno za poreznu upravu. Društva koja su članovi iste grupe obično između sebe obavljaju određene transakcije, pri čemu uvjeti po kojima se te transakcije odvijaju kao i cijene po kojima se obračunavaju mogu odstupati od uobičajenih tržišnih kriterija. U tom slučaju, povezana društva su izložena riziku prilagođavanja i korekcije svoje dobiti s

tržišnim kriterijima koje može zahtijevati porezna uprava u cilju provođenja objektivnog oporezivanja društava. Takva prilagođavanja i korekcije dobiti povezanih društava prema tržišnim kriterijima također izlažu povezana društva riziku povećanja poreznih obveza i posljedice odljeva novanih sredstava. S druge strane, rizik transfernih cijena s aspekta porezne uprave predstavlja mogućnost da dobit pojedinih povezanih društava nije objektivno oporezovana te da su javni prihodi od poreza podcijenjeni zahvaljujući djelovanju transfernih cijena. Kao bi se postignula objektivnost u oporezivanju, porezne uprave kontroliraju transferne cijene zarađane u transakcijama između povezanih društava. Međutim, porezne uprave imaju ograničene resurse te objektivno ne mogu kontrolirati sve transakcije između povezanih društava u okviru svoje jurisdikcije. Iz tog razloga, nužno je da porezne uprave identificiraju one transakcije između povezanih društava koje imaju najviši rizik i koje su materijalno značajne s aspekta iznosa poreza. Budući da je rizik transfernih cijena prisutan i kod povezanih društava i kod porezne uprave, i povezana društva i porezne uprave razvijaju metodologiju procjene i upravljanja rizikom transfernih cijena. Procjena i upravljanje rizikom transfernih cijena u povezanim društvima je izuzetno složen i zahtjevan proces koji uključuje interaktivno djelovanje svih organizacijskih razina društva pri čemu od posebnog značaja može biti sustav internih kontrola društva, interna revizija te postavljene poslovne strategije. Transferne cijene i transakcije između povezanih društava predmetom su ispitivanja poreznih uprava. Uobičajeno se ispitivanje transfernih cijena provodi kroz ove tri faze: (1) inicijalna faza, (2) faza nadzora i (3) faza zaključaka [1]. Rizik transfernih cijena može biti prisutan u svakoj navedenoj fazi ispitivanja transfernih cijena. Inicijalna faza odnosi se na vrijeme prije pokretanja nadzora transfernih cijena [1] i u ovoj fazi porezna uprava identificira i procjenjuje rizik transfernih cijena na temelju svih raspoloživih informacija. Nakon inicijalne faze slijedi faza nadzora u kojoj porezna uprava usmjerava svoje resurse u konkretno detaljno ispitivanje transfernih cijena određenog poreznog obveznika na temelju prethodno identificiranog i procijenjenog visokog rizika transfernih cijena. U fazi zaključaka porezna uprava i porezni obveznik rješavaju eventualne nesporazume te se donosi konačan zaključak o usklađenosti transfernih cijena poreznog obveznika s na elom neovisnosti odnosno identificiraju se konkretne korekcije dobiti i porezne obveze poreznog obveznika [1]. Rizik koji je svojstven za inicijalnu fazu ispitivanja transfernih cijena odnosi se na pogrešnu identifikaciju i procjenu rizika transfernih cijena kod određenih društava. Ovaj rizik se prenosi i u fazu nadzora, za koju je karakterističan rizik pogrešnog odabira poreznog obveznika (društva) za nadzor transfernih cijena. U trećoj fazi rizik koji se javlja je rizik pogrešnog zaključaka o usklađenosti transfernih cijena s na elom neovisnosti odnosno s uobičajenim tržišnim kriterijima između nepovezanih društava. U cilju minimiziranja nepovoljnih učinaka rizika transfernih cijena, kako za povezana društva (porezne obveznike) tako i za samu poreznu upravu, i porezni obveznici i porezna uprava provode postupak identifikacije i procjene rizika transfernih cijena kako bi na temelju toga mogli efikasno upravljati tim rizikom. Upravljanje rizikom transfernih cijena se temelji na identifikaciji i procjeni rizika transfernih cijena.

3. Identifikacija i procjena rizika transfernih cijena

Proces identifikacije i procjene rizika transfernih cijena može se razmatrati s aspekta povezanog društva i porezne uprave. S aspekta povezanog društva, identifikacija i procjena rizika transfernih cijena odnosi se na sve faze odredivanja transfernih cijena, dok se s aspekta porezne uprave odnosi na identifikaciju i procjenu indikatora postojanja tog rizika.

3.1. Identifikacija i procjena rizika transfernih cijena u povezanim društvima

Izvori rizika transfernih cijena u povezanim društvima javljaju se u cijelom procesu odredivanja transfernih cijena, a povezani su s industrijskom granom, poslovnim modelom te relevantnim pravnim, ekonomskim i računovodstvenim okvirom povezanog društva. Rizik transfernih cijena u povezanom društvu može proizaći iz nejasnog poslovnog modela u odnosu na ostale subjekte u okviru iste industrijske grane, nepodudarnosti pravnog, ekonomskog i računovodstvenog okvira te neusklađenom i nepotpunom dokumentacijom [2]. Nepotpuna ili neusklađena dokumentacija o transfernim cijenama otvara mogućnost nadzora transfernih cijena od strane porezne uprave u okviru kojeg se od društva može zahtijevati prilagodavanje i korekcija dobiti u skladu s tržišnim kriterijima što u konačnici može rezultirati povećanjem obveze poreza na dobit. Također, rizik transfernih cijena se javlja i u situaciji kada se na razini grupe provodi poslovno restrukturiranje, pri čemu se mijenja poslovni model pojedinog povezanog društva u okviru grupe, a sustav transfernih cijena ne odražava promjenu poslovnog modela povezanog društva [3]. Kako bi se minimizirao rizik transfernih cijena u povezanom društvu, nužno je implementirati transparentan i primjeren sustav transfernih cijena koji će se temeljiti na postavljenom poslovnom modelu društva, usklađenom pravnim, ekonomskim i računovodstvenim okviru te cjelovitom i primjerenom dokumentacijom usklađenom s poslovnim modelom društva. Sustav transfernih cijena u povezanom društvu treba se temeljiti na stvarnim poslovnim funkcijama koje društvo obavlja, stvarnim poslovnim rizicima kojima je izloženo te stvarnom imovinom kojom se koristi u svom poslovanju. Ključan instrument u procjeni i upravljanju rizikom transfernih cijena u povezanim društvima je dokumentacija o transfernim cijenama. Kako bi sustav transfernih cijena bio transparentan, nužno je u okviru dokumentacije o transfernim cijenama provesti i prezentirati funkcijsku i ekonomsku analizu povezanog društva temeljenu na postavljenom poslovnom modelu te detaljnu deskripciju sustava odredivanja transfernih cijena.

3.2. Identifikacija i procjena rizika transfernih cijena u poreznim upravama

U cilju efikasnijeg provođenja nadzora transfernih cijena, porezne uprave razvijaju modele identifikacije i procjene rizika transfernih cijena kod povezanih društava (poreznih obveznika). Ti modeli se razlikuju u ovisnosti o veličini porezne jurisdikcije, broju poslovnih subjekata koji u njoj djeluju, razvijenosti tržišta i resursima same porezne uprave. Općenito, porezne uprave mogu primjenjivati tri pristupa u cilju utvrđivanja društava s rizikom transfernih cijena, a to su (1) transakcijski pristup, (2) jurisdikcijski pristup i (3) pristup temeljen na riziku [4].

Porezne uprave koje primjenjuju transakcijski i jurisdikcijski pristup uobičajeno nemaju razvijene sofisticirane metode za procjenu rizika transfernih cijena, već porezne obveznike za nadzor transfernih cijena odabiru na temelju njihovih transakcija s povezanim društvima (transakcijski pristup) odnosno na temelju transakcija s povezanim društvima koja djeluju u jurisdikciji s nižim poreznim opterećenjem (jurisdikcijski pristup). Porezne uprave koje primjenjuju pristup temeljen na riziku razvijaju sofisticirane metode za identifikaciju poreznih obveznika s visokim rizikom transfernih cijena. Takve metode se temelje na prikupljanju informacija iz različitih izvora, komparaciji tih informacija i identifikaciji indikatora potencijalnog rizika transfernih cijena. Izvori informacija na temelju kojih porezne uprave identificiraju i procjenjuju rizik transfernih cijena uključuju prijave i povrate poreza, računovodstvenu evidenciju i financijske izvještaje, dokumentaciju o transfernim cijenama i upitnike od strane porezne uprave, baze podataka o poslovnim subjektima, carinske podatke, podatke od ureda za patente, informacije od drugih poreznih uprava, informacije iz javne domene (tiskani časopisi) i internetske izvore [5]. Najčešći i indikatori rizika transfernih cijena su prikazani u tablici 1. [6].

Indikator rizika transfernih cijena	Opis indikatora
Značajne transakcije s povezanim društvima u jurisdikcijama s nižim poreznim opterećenjem	Kod transakcija s povezanim društvom koje djeluje u jurisdikciji s nižim poreznim opterećenjem postoji rizik da se transfernim cijenama omogući i takvom društvu iskazivanje prevelike dobiti
Transfer nematerijalne imovine povezanim društvima	Kod transakcija s nematerijalnom imovinom javlja se pitanje procjene te imovine, osobito ako je riječ o unikatnoj nematerijalnoj imovini za koju nema usporedbe.
Poslovna restrukturiranja	Kod poslovnih restrukturiranja moguće su promjene u poslovnim funkcijama i rizicima kojima je društvo izloženo, pri čemu sustav transfernih cijena ne odražava stvarne poslovne funkcije i rizike tog društva.
Posebni oblici plaćanja	Plaćanja kamata, premija osiguranja i honorara povezanim društvima povećavaju rizik da ta plaćanja nisu u skladu sa stvarnom vrijednosti dodanom od strane povezanog društva.
Stvaranje gubitka	Konstantni gubici mogu biti dokaz da poslovni rezultati društva u financijskim izvještajima ne odražavaju stvarnu vrijednost poslovanja.

Loši rezultati	Rezultati koji nisu konzistentni s rezultatima industrije ili nisu u skladu s funkcijama koje društvo obavlja mogu biti dokaz da transakcije s povezanim društvima nisu provedene u skladu s na elom neovisnosti.
Efektivna porezna stopa	Zna ajne varijacije izme u efektivne porezne stope na razini grupe i nominalnih stopa mogu biti rezultat injenice da je transfernim cijenama velika koli ina dobiti alocirana u jurisdikcije s nižim poreznim optere enjem.
Nekonzistentna ili nepotpuna dokumentacija	Neadekvatne dokumentacija o transfernim cijenama pove ava sumnju u pouzdanost i objektivnost transfernih cijena.
Prekomjerni dug	Dug koji je viši od iznosa koji bi društvo moglo posuditi da nije u grupi ili kamatne stope koje se zna ajno razlikuju od tržišnih kamatnih stopa mogu biti indikator da transferne cijene nisu u skladu s tržišnim kriterijima.

Tablica 1. Indikatori rizika transfernih cijena [6]

Postojanje odre enog indikatora iz tablice 1. implicira na mogu nost postojanja rizika transfernih cijena. Kako bi se utvrdilo postojanje rizika transfernih cijena, porezne uprave provode postupak procjene rizika transfernih cijena. Procjenom rizika transfernih cijena porezne uprave selektiraju društva kod kojih je visoki rizik transfernih cijena i kod kojih je nužno provesti nadzor transfernih cijena. Postupak procjene rizika uobi ajeno se sastoji od sljede ih koraka [6]:

- Prikupljanje podataka iz prijava i povrata poreza te dokumentacije o transfernim cijenama koju sastavlja porezni obveznik
- Analiza prikupljenih podataka i identifikacija mogu eg visokog rizika transfernih cijena
- Kvantifikacija potencijalne visoke razine rizika
- Pregled kvalitativnih informacija iz dokumentacije o transfernim cijenama i financijskih izvještaja
- Privremena odluka o nastavku procesa
- Detaljan pregled rizika koji uklju uje analizu funkcija i usporedbe iz dokumentacije o transfernim cijenama
- Detaljnija kvantifikacija potencijalnog rizika
- Inicijalna interakcija s osobljem poreznog obveznika
- Priprema nacрта izvještaja o procjeni rizika

- Donošenje odluke o pokretanju nadzora, uključujući i odluku o konkretnim objektima nadzora
- Interni pregled i procesi kontrole kvalitete
- Sastavljanje konačnog izvještaja o procjeni rizika.

Nakon što je završen proces procjene rizika transfernih cijena, porezna uprava na temelju izvještaja o procjeni rizika odlučuje kod kojih se poreznih obveznika pokreće detaljan nadzor transfernih cijena.

4. Proces upravljanja rizikom transfernih cijena

Proces upravljanja rizikom transfernih cijena zasniva se na procesu identifikacije i procjene rizika transfernih cijena i ima za cilj eliminirati potencijalne negativne učinke rizika transfernih cijena. Cilj upravljanja rizikom transfernih cijena u povezanim društvima je minimalizacija mogućnosti dodatnih poreznih opterećenja uzrokovanim korekcijom transfernih cijena i dobiti društva. Cilj upravljanja rizikom transfernih cijena u poreznim upravama je sprečavanje i minimiziranje poreznih obveza i osiguranje objektivnosti u oporezivanju poslovnih subjekata.

4.1. Proces upravljanja rizikom transfernih cijena u povezanim društvima

Procesom identifikacije i procjene rizika identificiraju se potencijalni izvori rizika transfernih cijena u povezanim društvima. Upravljanje rizikom transfernih cijena u povezanim društvima temelji se na sljedećem [3]:

- Postavljanju primjerenih politika transfernih cijena
- Sastavljanju dokumentacije o transfernim cijenama
- Ugovaranju naprednih cjenovnih sporazuma za posebne transakcije koje uključuju velike količine proizvoda, robe ili usluga, kompleksnost i rizike
- Formiranje odgovarajućih rezerviranja u bilanci i usmjeravanje na odgovarajući i porezni tretman tih rezerviranja.

Ključni instrument upravljanja rizikom transfernih cijena svakako je dokumentacija o transfernim cijenama koja mora biti sastavljena u skladu sa stvarnim poslovnim modelom društva (poslovnim funkcijama koje društvo obavlja, rizicima kojima je izloženo, imovinom koju koristi u poslovanju itd.). Rizik transfernih cijena može se minimizirati ukoliko je sustav transfernih cijena temeljen stvarnom poslovnim modelu povezanih društava te na stvarnim ekonomskim, pravnim i računovodstvenim okvirima povezanih društava.

4.2. Proces upravljanja rizikom transfernih cijena u poreznim upravama

Upravljanje rizikom transfernih cijena u poreznim upravama odnosi na pokretanje nadzora transfernih cijena nakon procesa identifikacije i procjene rizika. Nadzor transfernih cijena pokreće se nad onim poreznim obveznicima kod kojih je identificiran visoki rizik transfernih cijena. Međutim, osim postojanja visokog rizika transfernih cijena, za pokretanje detaljnog nadzora ključan je i iznos potencijalnog povrata poreza koji bi trebao rezultirati iz nadzora transfernih cijena. Nadzor može se

pokrenuti isključivo ako postoji visok rizik transfernih cijena te ako je iznos potencijalnog povrata poreza značajan.

Rizik transfernih cijena	Iznos povrata poreza	
	Visok	Nizak
Visok	Pokretanje nadzora	Nema pokretanja nadzora
Nizak	Razmatranje nadzora	Nema pokretanja nadzora

Tablica 2. Upravljanje rizikom transfernih cijena u poreznim upravama

Ukoliko je kod poreznog obveznika identificiran nizak iznos potencijalnog povrata poreza, porezna uprava ne bi trebala pokrenuti nadzor transfernih cijena, već resurse usmjeriti na druge značajnije slučajeve. Međutim, ako je kod poreznog obveznika identificiran nizak rizik transfernih cijena, ali je iznos potencijalnog povrata poreza značajan, porezna uprava bi u tom slučaju trebala razmotriti pokretanje nadzora transfernih cijena.

5. Zaključak

Rizik transfernih cijena predstavlja jedan od najznačajnijih rizika s kojima se u suvremenim poslovnim uvjetima suoavaju međunarodno povezana društva, multinacionalne kompanije i porezne uprave. S obzirom na značajnost ovog rizika, i povezana društva i porezne uprave nastoje upravljati tim rizikom. Upravljanje rizikom transfernih cijena temelji se na procesu identifikacije i kontrole rizika transfernih cijena. Povezana društva koja se suoavaju s rizikom transfernih cijena, sustav transfernih cijena trebaju temeljiti na stvarnom poslovnom modelu koji uključuje stvarne poslovne funkcije koje pojedino društvo provodi, poslovne rizike kojima je stvarno izloženo te imovini koju stvarno koristi u svom poslovanju. Ključni instrument upravljanja rizikom transfernih cijena u povezanim društvima je dokumentacija o transfernim cijenama koja mora biti sastavljena u skladu sa stvarnim poslovnim modelom te uključivati funkcijsku i ekonomsku analizu poslovanja te usporedive podatke sa sličnim poslovnim subjektima. Objektivnost i točnost dokumentacije o transfernim cijenama reducira rizik transfernih cijena. Upravljanje rizikom transfernih cijena na razini poreznih uprava sastoji se u identifikaciji indikatora rizika transfernih cijena kod poreznih obveznika, procjeni značajnosti tog rizika te donošenju odluke o detaljnom nadzoru transfernih cijena. Nadzor transfernih cijena od strane porezne uprave pokrenut se isključivo kada je procijenjen visoki rizik transfernih cijena te ako je iznos potencijalnog povrata poreza značajan. Prezentirani način upravljanja rizikom transfernih cijena je općenit i nije prilagođen specifičnostima konkretnih subjekata i poreznih uprava.

6. Literatura

- [1] EU JTPF (2013)., Transfer Pricing Risk Management, Dostupno na: http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/jtpf/2013/jtpf_007_2013_en.pdf, Pristup: 10-02-2014
- [2] Devonshire – Ellis C., et al. (2011). Transfer Pricing Risk Management, Dostupno na: http://download.springer.com/static/pdf/486/chp%253A10.1007%252F978-3-642-16080-6_4.pdf?auth66=1396014657_d75b3b9830874892782a285b772e232c&ext=.pdf, Pristup: 26-03-2014
- [3] KPMG (2013). How to Manage Transfer Pricing Risk, *Dostupno na:* <https://www.kpmg.com/CH/en/Library/Articles-Publications/Documents/Tax/pub-20130719-how-to-manage-transfer-pricing-risks-en.pdf>, *Pristup:* 14-03-2014
- [4] UN (2013). Transfer Pricing Audits and Risk Assessment – Working Draft – Framework Document, *Dostupno na:* https://www.un.org/esa/ffd/tax/2011_TP/TP_Chapter10%20Audits-and-Risk-Assessment.pdf, *Pristup:* 15-03-2014
- [5] OECD (2012). Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing, OECD Publishing., *Dostupno na:* <http://dx.doi.org/10.1787/9789264169463-en>, *Pristup:* 04-03-2014
- [6] OECD (2013) Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment, Dostupno na: <http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/Draft-Handbook-TP-Risk-Assessment-ENG.pdf>, Pristup: 15-03-2014



Photo 060. Garlic / Češnjak