

Mr Đorđe Perić *

TRANSFERNE CENE – MEĐUNARODNI PORESKI PROBLEM

Apstrakt: *Više od dve trećine današnje svetske trgovine se odvija među povezanim preduzećima. Povezana preduzeća često nabavljaju i prodaju poslovne učinke od drugih preduzeća u grupi. Transakcije među njima se nazivaju prenosi (transferi), a cene po kojima se unutar preduzeća ili grupe povezanih preduzeća obračunava vrednost nabavke i prodaje poslovnih učinaka transferne cene. Sa sve većom globalizacijom su transferne cene postale jedno od glavnih područja sa kojima će se u budućnosti baviti kako multinacionalne kompanije, sa gledišta svoje ekonomske koristi, tako i poreske uprave na drugoj strani, sa poreskog aspekta.*

Ključne reči: *transferne cene, transakcije, povezana preduzeća, nezavisna preduzeća, multinacionalne kompanije, cena na tržištu.*

TRANSFER PRICES, INTERNATIONAL TAX PROBLEMS

Abstract: *More than two thirds of today's world trade takes place between interconnected companies. Interconnected companies often purchase and sell business effects from other companies in the group. Their transactions are known as transfers, and the prices according to which they calculate the value of purchase and sales of business effects within the company or group of companies, are known as transfer prices. With the ever-increasing globalisation, transfer prices have become one of the main areas which multinational, as well as tax authorities, will be dealing within the next few years.*

Key words: *transfer prices, transactions, interconnected companies, independent companies, multinational, prices on market.*

* Viši savetnik-inspektor, Ministarstvo za finansije, Poreska uprava Republike Slovenije, Poreski ured Ljubljana

Uvod

Obzirom na efekat, da se više od dve trećine svetske trgovine odvija među povezanim preduzećima, prenosne (transferne) cene su postale jedan od glavnih problema kako multinacionalnih kompanija, tako i poreskih uprava. To potvrđuju i podaci istraživanja društva Ernst & Yong¹ iz 2001 godine. Većina anketiranih multinacionalnih kompanija² je za primarni cilj uspostavila koordinisanu politiku oblikovanja prenosnih cena na globalnom nivou, sa namerom da izbegne potencijalno prilagođavanje prenosnih cena od strane poreskih vlasti. Taj rezultat ne predstavlja nikakvo iznenađenje, tako većina evropskih poreskih uprava uspostavlja transferne cene kao glavni međunarodni poreski problem. Zato je više država uvelo ili uvodi novu zakonsku regulativu za područje prenosnih cena, odnosno je prihvatilo specifične smernice za njihovo oblikovanje.

Taj trend prati i poreska uprava Republike Slovenije. Području transfernih cena posvećuje se više pažnje sticanjem dodatnog znanja uz pomoć stručnjaka iz holandske i danske poreske uprave i u svetu priznate organizacije koja se bavi područjem transfernih cena, IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation) iz Amsterdama.

Kod kontrole obračunatih transfernih cena se poreske uprave po svetu susreću sa problemima, kako popraviti transferne cene, po kojima međusobno trguju povezana preduzeća, na nivo tržišnih cena, odnosno na nivo cena koje bi postigli ako bi prodavali nepovezanim-nezavisnim preduzećima. Za to upotrebljavaju posebnu metodu za određivanje prenosnih cena. Najčešće metodu koju je donela OEBS, određenu u Smernicama OEBS o prenosnim cenama za međunarodna preduzeća i poreske uprave iz godine 1995./1996. (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration) koja sadrži međunarodno prihvaćena norme i uputstva za upotrebu načela upoređenja sa napovezanim preduzećima.

¹ Transfer Pricing 2001 Global Survey, Making Informed Decisions in Uncertain Times: Practices, Perceptions and Trends in 22 Countries (Ernst & Young International, Ltd.).

² U istragu su bile uključene 22 najrazvijenije države sveta, gde je na pitanja odgovaralo 638 direktora s područja poreza i finansija matičnih multinacionalnih kompanija.

Nezavisno načelo tržišta

U svetu se kao međunarodni standard za formiranje prenosnih cena za poreske potrebe oblikovalo nezavisno načelo tržišta (Arms Length Principle). Kod toga načela polazimo od pretpostavke, da kod saradnje nezavisnih preduzeća obično uticaj tržišta određuje »njihovu međusobno dogovorenu« komercijalnu i finansijsku saradnju. Kada pak međusobno saraduju povezana lica, nije nužno da na komercijalne i finansijske odnose na jednak način utiče tržište, iako se povezana lica međusobno trude da u međusobnoj saradnji kopiraju dinamiku delovanja tržišta. U skladu sa tim načelom je poreskom organu dozvoljeno da poboljša dobit povezanih lica (preduzeća) ako su uslovi koji postoje među povezanim licima (preduzećima) bili drugačiji nego što bi postojali u slučaju saradnje među nezavisnim preduzećima.

Kod proučavanja transfernih cena je potrebno uvažavati činjenicu, da je osnovni cilj povezanih lica kod određivanja prodajnih cena maksimiranje dobiti grupe preduzeća kao celine, a ne pojedinog preduzeća ili njegovog dela. Međunarodna preduzeća smanjuju plaćanje poreza na dobit tako što proizvode ili usluge izvoze u države sa relativno nižom efektivnom stopom poreza na dobit, po najnižoj mogućoj prenosnoj ceni, a uvoze u države sa relativno višom stopom oporezivanja dobiti, sa što većim prenosnim cenama. Poreski obaveznik koji ima sedište u tim državama oblikuje transferne cene obzirom na olakšice koje može da koristi pojedino pravno lice (preduzeće), mogućnosti smanjenja poreske osnove na osnovu tekućih i prošlih negativnih poslovnih uspeha, itd.

Ako želimo da ustanovimo da li su uslove transakcija među povezanim preduzećima u skladu sa uporedivim transakcijama, uz uporedive uslove, sklopila nezavisna preduzeća, potrebno je sprovesti postupak ustanovljavanja transfernih cena, kod čega je potrebno, obzirom na kompleksnost transakcije, napraviti uporedivu analizu. Njom je potrebno oceniti uporedivost transakcija među povezanim i nezavisnim preduzećima i stepen uporedivosti koji postoji, te oceniti da li je na toj osnovi moguće upoređivati cene. Kod upoređivanja poslova sklopljenih među povezanim preduzećima sa poslovima među nezavisnim preduzećima, potrebno je usredsredjivanje na više razlika među upoređivanim poslovima, pri čemu je potrebno uvažavati značaj poslova i preduzeća.

Analiza upoređivanja faktora

Kod analize upoređivanja faktora koji određuju upoređivanje prodajnih i finansijskih uslova je potrebno:

- **Analizirati osobine poslovnih učinaka (sredstava i usluga);** ovde spadaju prirodne karakteristike sredstava, njihov kvalitet, sigurnost, raspoloživost i količina; dok kod analize usluga, pre svega prirodu i raspoloživost tih usluga; kod neopredmećenih sredstava oblik transakcije (npr. davanje licenci ili njena prodaja), tip onoga što imamo (npr. patent, zaštitni znak, ili znanje), trajanje, stepen zaštite i očekivanu korist od upotrebe sredstva;
- **Napraviti funkcionalnu analizu** (analizirati napravljene poslove sa potrošenim kapitalom i preuzetim rizicima);
- **Proveriti uslove ugovora** (za dogovorene poslove među nezavisnim preduzećima su odgovornosti, rizici i koristi u ugovorima tačno određeni in podeljeni između obe strane);
- **Analizirati privrednu (tržišnu) situaciju u trenutku sklapanja posla** (spoljne trgovinske faktore);
- **Analizirati poslovnu strategiju poslovnog partnera** (preduzeća ponekad donose strategiju ulaza na tržište sa nižim cenama, što ne znači da nije u skladu sa nezavisnim trgovinskim načelom);
- **Proučiti uticaj vladine politike i carinskih propisa** (međunarodna preduzeća često usklađuju prenosne cene tako, da su u njih uključene razne mere državne intervencije, kao što su: subvencije u različitim sektorima, politika deviznog kursa, politika kamatne stope i dr.);
- **Ustanoviti namerne kompenzacije** (situacija u kojoj jedno povezano preduzeće u grupi obezbedi drugom povezanom preduzeću u grupi pogodnost, koju drugo dobije u zamjenu);

Metode za procenjivanje transfernih cena

U svetu su za poreske potrebe poznate u osnovi dve metode za utvrđivanje prenosnih cena: standardne transakcijske metode i metode koje se baziraju na dobiti. U većini razvijenih država sveta koje imaju donete propise o transfernim

cenama je data prednost standardnim transakcijskim metodama, a unutar njih se daje prednost metodi uporedivisti neusmerene cene.

Najbolja neposredna mogućnost za proveravanje prenosnih cena je u upoređenju prenosnih cena, oblikovanih među povezanim licima, sa onima koje se zaračunavaju kod uporedivih poslova među nezavisnim preduzećima. Često se dešava da uporedivi poslovi ne postoje. Zbog toga je potrebno poslove među povezanim preduzećima ocenjivati sa aspekta raspona ostvarene celokupne dobiti i tako ustanoviti da li su poslovni uslovi uporedivi sa poslovima među nezavisnim preduzećima. Takav način oblikovanja i proučavanja prenosnih cena je karakterističan za standardne metode.

Metodom uporedive neusmerene cene se upoređuju cene roba, usluga i prava koje se formiraju u kontrolisanim transakcijama među povezanim preduzećima sa uporedivim cenama roba, usluga i prava u nekontrolisanim transakcijama koje se formiraju među nezavisnim preduzećima u uporedivim okolnostima. U slučaju da dođe do razlike među cenama to može da znači da tržišni i finansijski odnosi među povezanim licima nisu u skladu sa onima koji važe kod uporedivih poslova među nezavisnim preduzećima. Zbog toga bi transferne cene morale biti među povezanim licima zamenjene sa cenama koje postoje i važe kod poslova među nepovezanim licima.

Polaznu tačku metode preprodajne cene predstavlja prodajna cena roba i usluga kupljenih kod povezanih lica i ponovo prodatih nepovezanom preduzeću. Kada od te prodajne cene odbijemo razliku u ceni (čitavu dobit preprodajne cene), koja sadrži troškove posrednika u skladu sa ulozima, preuzetim rizicima i primerenim delom dobiti (nabavna cena+pokriće troškova+dobit prodavca), dobićemo transfernu cenu koja odgovara nezavisnom tržišnom načelu po kojem bi povezana lica morala međusobno da računaju robe i usluge. Dobit preprodajne cene prodavca u kontrolisanoj transakciji određujemo na osnovu dobiti preprodajne cene koju isti preprodavac zaradi sa prodatim i kupljenim proizvodima u poredjenju sa nekontrolisanim transakcijama. Kao orijentacija može takođe da služi dobit preprodajne cene koju zaradi u uporednoj nezavisnoj transakciji nezavisno preduzeće. To znači, da osnovu za uporedivost predstavlja cena koju bi postiglo povezano preduzeće u transakcijama sa nezavisnim preduzećima. Upotrebom te metode se postižu najbolji rezultati na području trgovine.

Kod metode dodatka na troškove polazimo od unutrašnjih troškova dobavljača sredstava i usluga u povezanoj transakciji za sredstva i usluge koje je obezbedio kupac. Tim troškovima ćemo dodati primereno povišenje, odnosno

dodatak, koji je najčešće određen u procentima, a moguće je i u određenom iznosu koji obuhvata preuzete funkcije rizika i odnosa na tržištu kod poslovanja među nezavisnim preduzećima. Metoda dodatka na troškove je najprimerenija metoda za oblikovanje prenosnih cena među povezanim preduzećima kod nabavki poluproizvoda i to onda kada povezana preduzeća upotrebljavaju istu opremu i kod dugoročnih dogovora o nabavci i zaračunavanju usluga među povezanim preduzećima.

Metode koje su zasnovane na dobiti se za utvrđivanje transfernih cena upotrebljavaju u slučajevima kada radi kompleksnosti poslovnih situacija nema razpoloživih podataka, odnosno kada oni nisu dovoljno kvalitetni, odnosno kada radi same prirode situacije preduzeća nije moguće upotrebiti tradicionalne transakcijske metode, ili kada one nisu dovoljno pouzdane. Njima se utvrđuju odgovarajuće prenosne cene na osnovu veličine dobiti ostvarene u transakciji među povezanim licima.

Metodu podele dobiti ćemo upotrebiti u slučajevima kada imamo posla sa tako međusobno povezanim transakcijama, koje nije moguće razdeliti, te obrađivati svaku pojedinačno i ne postoji mogućnost uporedjenja. Postupak utvrđivanja prenosne cene mora da teče po sledećem redosledu: (1) identifikacija dobiti ostvarena u kontrolisanim transakcijama među povezanim preduzećima; (2) podela dobiti među povezanim preduzećima u skladu sa učinjenim funkcijama, preuzetim rizicima i uložnim sredstvima, gde je potrebno približiti se podeli koju bi dobila nepovezana preduzeća; (3) u slučaju kada celokupnu dobit nije moguće podeliti među preduzeća po učinjenim funkcijama, pošto nam nije poznato koja funkcija je najzaslužnija za dobit, moramo preostalu dobit (eng. residual profit) da podelimo paušalno. Takvi slučajevi su, pre svega, kod visokoinovativnih proizvoda, neopredmećenih sredstava, i dr.

Kod metode neto razlike u ceni upoređujemo čistu dobit sa troškovima, prihodima ili poslovno potrebnim sredstvima koje poreski obveznik postiže na osnovu transakcije ili svih ukupnih transakcija sa povezanim licem. Neto dobit mora da bude izračunata, kao i neto dobit koju bi isto preduzeće zaradilo u sličnim transakcijama sa nepovezanim licima. U tom slučaju govorimo o unutrašnjem upoređenju koje je moguće upotrebiti kada preduzeće napravi isti posao sa povezanim i nezavisnim licem, gde je moguće upoređenje stope dobiti iz posla sa povezanim licem sa stopom dobiti iz posla sa nezavisnim licima. Ako unutrašnje upoređenje nije moguće, sme da se upotrebi i spoljno upoređenje kada za polazište uzimamo neto dobit nepovezanih lica.

Zaključak

Da li su zakonom neke države obrađivane metode propisane ili nisu, to ne znači da ih poreski organ ne može ili ne sme upotrebljavati. Metode nam predstavljaju »alat« pomoću kog možemo da utvrdimo visinu prosečnih cena koje važe za određenu vrstu roba i usluga na domaćem ili uporedivim stranom tržištu. Tako do transfernih cena možemo da dodjemo neposredno, upoređivanjem cena, ili posredno, upoređivanjem dobiti.

Ne smemo da zaboravimo da postupci utvrđivanja prenosnih cena nisu egzaktna nauka. Zbog toga se kod upoređivanja cena utvrđenih među povezanim licima sa onima koje bi bile postignute među nezavisnim preduzećima često događa da se kod upotrebe jedne ili više metoda za utvrđivanje prenosnih cena utvrdi raspon vrednosti koji se u određenoj meri pokaže kao siguran. U tim slučajevima nam različite vrednosti unutar utvrđenog raspona, obzirom na ustanovljene okolnosti, upotrebom nezavisnog načela tržišta, predstavljaju približavanje uslovima koji bi bili postignuti u saradnji među nezavisnim preduzećima. To znači da su transferne cene u skladu sa nezavisnim načelom tržišta, te tako nije potrebno sprovesti njihovo prilagođavanje. Iz svega treba zaključiti, da utvrđivanje postignutih cena među povezanim preduzećima zahteva praktičnu i teoretsku sposobnost presuđivanja.

Literatura:

1. *Transfer Pricing 2001 Global Survey, Making Informed Decisions in Uncertain Times: Practices, Perceptions and Trends in 22 Countries (Ernst & Young International, Ltd.)*.
2. *Branka Svilar, Andrej Šircelj, Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 1998.*
3. *Bojan Tičar, Uvod v korporacijsko davčno pravo, Inštitut za javno upravo pri Pravni fakulteti v Ljubljani, Ljubljana, 2001.*
4. *Davčni bilten št. 10, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, december 2002.*
5. *Davčni bilten št. 3-4, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije, Ljubljana, april 2003.*