

Transferne cijene: prikaz primjera iz prakse

Meašić, Ivona

Undergraduate thesis / Završni rad

2024

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Law / Sveučilište u Zagrebu, Pravni fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:199:794634>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-16**



Repository / Repozitorij:

[Repository Faculty of Law University of Zagreb](#)



**SVEUČILIŠTE U ZAGREBU
PRAVNI FAKULTET
KATEDRA ZA FINANCIJSKO PRAVO I FINANCIJSKU ZNANOST**

Ivona Meašić

TRANSFERNE CIJENE: PRIKAZ PRIMJERA IZ PRAKSE

Završni rad

Mentor: dr.sc. Irena Klemenčić

Zagreb, 2024.

Sadržaj

| | |
|--|----|
| 1. UVOD | 1 |
| 2. TRANSFERNE CIJENE | 2 |
| 3. PREGLED ZAKONSKIH PROPISA..... | 2 |
| 4. RAZLIČITI PRISTUPI TRANSFERNIM CIJENAMA..... | 4 |
| 5. METODE TRANSFERNIH CIJENA | 7 |
| 5.1. Odabir najprikladnije metode transfernih cijena u odnosu na okolnosti slučaja | 11 |
| 5.2. Korištenje više metoda | 13 |
| 6. PROVOĐENJE ANALIZE USPOREDIVOSTI..... | 13 |
| 6.1. Opsežna analiza okolnosti poreznog obveznika..... | 14 |
| 7. PREGLED KONTROLIRANE TRANSAKCIJE I IZBOR TESTIRANE STRANE | 15 |
| 8. PRETHODNI SPORAZUM O TRANSFERNIM CIJENAMA..... | 15 |
| 9. ODABIR INDIKATORA DOBITI..... | 17 |
| 10. ADMINISTRATIVNI PRISTUPI IZBJEGAVANJA I RJEŠAVANJA SPOROVA OKO TRANSFERNIH CIJENA | 19 |
| 10.1. Prakse usklađivanja transfernih cijena..... | 20 |
| 11. TRANSFERNE CIJENE U PRAKSI | 21 |
| 11.1. Analiza industrije | 21 |
| 11.2. Analiza društva..... | 22 |
| 11.3. Analiza usporedivosti– proizvodnja pekarskih proizvoda..... | 23 |
| 11.4. Izvor informacija u ovoj analizi | 29 |

| | | |
|--------------|--|-----------|
| 11.5. | Odabir indikatora dobiti..... | 29 |
| 11.6. | Rezultati ažurirane analize usporedivosti | 30 |
| 11.7. | Zaključak - proizvodnja i prodaja pekarskih proizvoda | 33 |
| 12. | ZAKLJUČAK..... | 34 |
| 13. | POPIS TABLICA | 35 |
| 14. | POPIS LITERATURE | 35 |
| 15. | ZAHVALE..... | 36 |

1. UVOD

Transferne cijene predstavljaju ključan koncept u međunarodnom poslovanju, a istovremeno su i tema koja izaziva pažnju i rasprave među stručnjacima, zakonodavcima i poslovnim entitetima diljem svijeta. Ovaj rad temelji se na istraživanju i analizi transfernih cijena kao ključnog instrumenta u upravljanju financijskim operacijama međunarodnih korporacija. Transferne cijene odnose se na cijene po kojima se roba, usluge ili intelektualna dobra prodaju ili kupuju između povezanih poduzeća, koja mogu biti dio iste korporacije ili povezana kroz kontrolu, vlasništvo ili zajedničko upravljanje. Ovaj proces ima za cilj određivanje pravednih i prihvatljivih cijena transakcija između povezanih entiteta, koje bi trebale odražavati tržišnu vrijednost, a istovremeno osigurati usklađenost s poreznim zakonima i regulativama. Uvodni dio ovog rada pružit će osnovni pregled koncepta transfernih cijena, uključujući njihovu svrhu, važnost i izazove s kojima se suočavaju korporacije i regulatorna tijela. Nadalje, analizirat će se teorijski i praktični aspekti primjene transfernih cijena u poslovnim okruženjima, a kroz konkretne primjere iz prakse, detaljno će se razmotriti utjecaj transfernih cijena na financijske rezultate poduzeća i strategije poslovanja. Istraživanje će se fokusirati na relevantne međunarodne smjernice, regulative i prakse koje oblikuju okvir za primjenu transfernih cijena u globalnom poslovnom okruženju. Kroz sve navedeno, cilj ovog rada je pružiti sveobuhvatan uvid u koncept transfernih cijena, razumijevanje njihove primjene u praksi te analizu njihovog utjecaja na poslovne procese i financijske rezultate međunarodnih korporacija.

2. TRANSFERNE CIJENE

Transferne cijene su cijene po kojima poduzeće tereti drugo poduzeće za isporučenu imovinu ili obavljane usluge, a na kojima drugo poduzeće nastavlja proizvodnju ili prodaju na vanjskom tržištu.¹ Iako se politike transfernih cijena mogu koristiti u te svrhe, transferne cijene ne bi trebalo miješati s razmatranjem problema poreznih prijevара ili izbjegavanja plaćanja poreza. Zakonodavstvo o transfernim cijenama su posebni skupovi vještina u porezu koji određuju raspodjelu dohotka u porezne i druge svrhe između odgovarajućih subjekata multinacionalne korporativne grupe.² Svrha transfernih cijena varira ovisno o tome je li riječ o pojedinačnom subjektu s decentraliziranom organizacijskom strukturom ili o grupi koju čine matično poduzeće i njegove podružnice, bilo da su one na nacionalnoj ili multinacionalnoj razini.³

3. PREGLED ZAKONSKIH PROPISA

Prema zakonodavstvu o porezu na dobit, kojeg podržava metodologija OECD-a, povezana društva su dužna identificirati svoje poslovanje povezano s transfernim cijenama. Ovaj zahtjev podrazumijeva posjedovanje pisanog dokumenta koji precizno opisuje postupak određivanja transfernih cijena za svaku transakciju s povezanim subjektima izvan zemlje.⁴ Smjernice OECD-a zahtijevaju primjenu načela tržišnosti prilikom definiranja transfernih cijena između povezanih društava.⁵ Najvažnije je da porezna uprava i porezni obveznik nastoje u dobroj vjeri pokazati da su njihova određivanja transfernih cijena u skladu s načelom tržišnih uvjeta bez obzira na to gdje leži

¹ Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 758

² Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 759.

³ Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 759.

⁴ Članak 13. i 40. Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁵ Chapter I: The Arm's Length Principle, section B.2: Maintaining the arm's length principle as the international consensus, paragraph 1.15, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 36

teret dokazivanja.⁶ Teret dokazivanja porezne uprave ili porezni obveznici nikada ne bi trebali koristiti kao opravdanje za iznošenje neutemeljenih ili nepovjerljivih tvrdnji o transfernim cijenama.⁷ Načelo tržišnosti je međunarodni standard za transferne cijene, dogovoren između država članica OECD-a, a koji u porezne svrhe trebaju koristiti međunarodna poduzeća i porezne vlasti.⁸ Uvjeti po tržišnim uvjetima mogu se odrediti izravnom usporedbom cijene u usporedivoj nekontroliranoj transakciji s cijenom kontrolirane transakcije.⁹ U članku 9. točka 1. OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja navedeno je načelo tržišnosti: „Kada se u bilo kojem slučaju stvore ili nametnu uvjeti u trgovačkim ili financijskim odnosima između dva povezana poduzetnika, koji se razlikuju od onih koji bi postojali između dva nezavisna poduzetnika, svaka dobit koju bi, da tih uvjeta nije bilo, ostvario jedan od poduzetnika, a koju zbog postojanja tih uvjeta nije ostvario, može se uključiti u dobit tog poduzetnika i na nju odrediti odgovarajući porez“. Stoga, svaki porezni obveznik trebao bi nastojati odrediti transferne cijene u porezne svrhe u skladu s načelom tržišnih uvjeta, a na temelju informacija koje su razumno dostupne u trenutku utvrđivanja.¹⁰

⁶ Chapter V: Documentation, section A: Introduction, paragraph 5.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 181

⁷ Chapter V: Documentation, section A: Introduction, paragraph 5.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 181

⁸ Chapter I: The Arm's Length Principle, section A.: Introduction, paragraph 1.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 1

⁹ Chapter II: Selection of the transfer pricing method, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.3, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 59

¹⁰ Chapter V: Documentation, section B: Guidance on documentation rules and procedures, paragraph 5.3, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str 181

4. RAZLIČITI PRISTUPI TRANSFERNIM CIJENAMA

Načelo tržišnih uvjeta (ALP), također poznato kao načelo nepristrane transakcije, međunarodni je standard prihvaćen od strane država članica OECD-a, a koristi se za određivanje transfernih cijena u porezne svrhe.¹¹ Načelo označava transakciju gdje društvo države ugovornice izravno ili neizravno sudjeluje u kontroli, upravljanju ili kapitalu druge države ugovornice ili iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u kontroli, upravljanju ili kapitalu poduzeća države ugovornice ili društva druge države ugovornice, u oba slučaja se nameću ili stvaraju uvjeti između dva poduzeća u financijskim ili trgovačkim odnosima koji se razlikuju od uvjeta koji bi se ostvarili između neovisnih društava, zatim dobit koja bi za te uvjete pripala jednom od društava, ali zbog tih uvjeta nije narasla, može se uključiti u dobit tog društva i oporezovati u skladu s tim.¹² Porezni obveznik ima obvezu izvršiti postupak kompenzacijskog usklađenja ako na kraju poreznog razdoblja ustanovi da postoji neusklađenost cijene s načelom nepristrane transakcije.¹³ Prije podnošenja porezne prijave, obveznik je dužan izvršiti kompenzacijsko usklađenje te priložiti i obrazložiti razlog zbog kojeg cijena koju je utvrdio prije početka ili tijekom nadzirane transakcije nije bila u skladu s načelom nepristrane transakcije.¹⁴ Većina država članica OECD-a ne priznaje kompenzacijsko usklađenje zbog toga što bi porezna prijava trebala održavati stvarne transakcije, što dovodi do dvostrukog oporezivanja ukoliko je kompenzacijsko usklađenje dopušteno u jednoj državi, a u drugoj nije.¹⁵ Prednosti načela tržišnih uvjeta su da se povezana i neovisna društva izjednačavaju u porezne svrhe, izbjegava se stvaranje poreznih olakšica ili nedostataka koji bi

¹¹ Chapter I: The Arm's Length Principle, B.1: Article 9 of the OECD Model Tax Convention, paragraph 1.6, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 33

¹² Article 9. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital 2017

¹³ Članak 40. stavak 5. Pravilnika o porezu na dobit NN 95/2005

¹⁴ Članak 40. Stavak 6. Pravilnika o porezu na dobit NN 95/2005

¹⁵ Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, C.2: Corresponding adjustments: Paragraph 2 of Article 9, paragraph 4.39, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str 143

narušili konkurentne pozicije¹⁶; jednak tretman povezanih i nepovezanih transakcija¹⁷; sprječavanje pojave izbjegavanja plaćanja poreza ili agresivnog poreznog planiranja¹⁸; pruža najbliže usklađivanje rada otvorenog tržišta u slučajevima kada se imovina prenosi ili se usluge pružaju između povezanih poduzeća¹⁹ i izbjegavanje dvostrukog oporezivanja²⁰. Nedostaci su poteškoće u njegovoj provedbi (odvojeni entitetski pristup i analiza usporedivosti)²¹; administrativno opterećenje poreznih obveznika i porezne uprave²² te dostupne informacije koje mogu biti nepotpune i teško ih je protumačiti ili druge informacije koje mogu biti teško dostupne zbog svojeg zemljopisnog položaja ili položaja stranaka²³.

Globalna raspodjela formulara (GFA model) se predlaže kao alternativa načelu tržišnih uvjeta kojom se utvrđuju odgovarajuće razine dobiti u nacionalnim poreznim jurisdikcijama.²⁴ Njome bi se raspodijelila globalna dobit grupe multinacionalnih korporacija na konsolidiranoj osnovi među povezanim poduzećima u različitim zemljama na temelju unaprijed određene formule.²⁵ Postojale bi tri komponente primjene: određivanje jedinice koja se oporezuje odnosno točno određivanje

¹⁶ Chapter I: The Arm's Length Principle, section B.: Statement of the arm's length principle, paragraph 1.8, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 34

¹⁷ Chapter I: The Arm's Length Principle, section D.: Guidance for applying the arm's length principle, paragraph 1.33, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 41

¹⁸ Chapter I: The Arm's Length Principle, section B: Statement of the arm's length principle, paragraph 1.11, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 34

¹⁹ Chapter I: The Arm's Length Principle, section B.2.: Maintaining the arm's length principle as the international consensus, paragraph 1.14, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 36

²⁰ Chapter I: The Arm's Length Principle, section B.2.: Maintaining the arm's length principle as the international consensus, paragraph 1.15, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 36

²¹ Chapter I: The Arm's Length Principle, section B.: Statement of the arm's length principle, paragraph 1.10, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 34

²² Chapter I: The Arm's Length Principle, section B.: Statement of the arm's length principle, paragraph 1.12, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 35

²³ Chapter I: The Arm's Length Principle, section B.: Statement of the arm's length principle, paragraph 1.13, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 35

²⁴ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C: A non-arm's-length approach: global formulary apportionment, paragraph 1.16, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 37

²⁵ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C: A non-arm's-length approach: global formulary apportionment, paragraph 1.17, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 37

globalne dobiti i formule koja će se koristiti za raspodjelu globalne dobiti jedinice.²⁶ Formula bi se temeljila na kombinaciji troškova, imovine, obračuna plaća i prodaje, dakle globalna raspodjela formulacija koristila bi formulu koja je unaprijed određena za sve porezne obveznike za raspodjelu dobiti.²⁷ Zagovornici globalne raspodjele formulara tvrde da bi se osigurala veća administrativna sigurnost i praktičnost za porezne obveznike te bliža zastupljenost ekonomske stvarnosti²⁸ kao i smanjenje troškova usklađivanja za porezne obveznika²⁹. Države članice OECD-a smatraju da globalna raspodjela formulacija ima određene nedostatke kao što su poteškoće u postizanju općeg dogovora o dobiti i formuli koja će se koristiti³⁰; nefleksibilnost u obračunu specifičnih značajki pojedinačnih subjekata³¹; visoka politička i administrativna složenost³²; subjektivnost u definiranju globalne formule³³; poremećaji koji proizlaze iz kretanja tečaja³⁴; visoki troškovi usklađenosti i zahtjevi u pogledu podataka³⁵; poteškoće pri određivanju prodaje svakog člana i vrednovanje imovine, posebno u vrednovanju nematerijalne imovine³⁶. Učinak oporezivanja grupe multinacionalnih korporacija na konsolidiranoj osnovi dovelo bi do odustajanja od pristupa

²⁶ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C: A non-arm's-length approach: global formulary apportionment, paragraph 1.17, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 37

²⁷ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C: A non-arm's-length approach: global formulary apportionment, paragraph 1.17, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 37

²⁸ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.19, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 37

²⁹ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.20, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 38

³⁰ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.22, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 38

³¹ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.23, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 38

³² Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.24, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 39

³³ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.25, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 39

³⁴ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.26, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 39

³⁵ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.27, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 40

³⁶ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.28, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 40

zasebnog subjekta, kao posljedica toga globalna raspodjela formulacija ne može prepoznati geografske razlike, odvojene učinkovitosti poduzeća i druge čimbenike specifične za jedno društvo ili podskupine unutar multinacionalnog poduzeća koje mogu igrati ulogu u određivanju podjele dobiti između poduzeća u različitim poreznim jurisdikcijama.³⁷ To bi dovelo u pitanje važnost uvođenja poreza po odbitku na prekogranična plaćanja među članovima grupe i uključivala bi odbijanje niza pravila ugrađenih u bilateralne ugovore.³⁸ Iz prethodno navedenih razloga može se zaključiti da države članice OECD-a ističu svoju potporu za primjenu načela tržišnih uvjeta, odnosno načela nepristrane transakcije.

5. METODE TRANSFERNIH CIJENA

Kada povezane osobe dogovore cijene ili uvjete na način koji odstupa od uobičajenih praksi kod transakcija između nepovezanih osoba, sva dobit koja bi inače proizašla iz takvih transakcija, kada bi se radilo o nepovezanim osobama, bit će uključena u poreznu osnovicu povezanih osoba.³⁹ Povezanim osobama smatramo osobe kod kojih jedna osoba sudjeluje izravno ili neizravno u kapitalu, nadzoru ili upravi druge osobe ili kada iste osobe sudjeluju izravno ili neizravno u kapitalu, nadzoru ili upravi društva.⁴⁰ Prema odredbama Općeg poreznog zakona povezanim društvima smatraju se društva koja u međusobnom odnosu mogu stajati kao: društva koncerna, ovisno i vladajuće društvo, društvo koje u drugom društvu ima većinsko pravo odlučivanja ili većinski dio, društva s uzajamnim udjelima koja su povezana tako da svako društvo ima više od četvrtine udjela u drugom društvu te društva povezana poduzetničkim ugovorima i to: ugovorima

³⁷ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.29, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 40

³⁸ Chapter I: The Arm's Length Principle, section C.2: Comparison with the arm's length principle, paragraph 1.30, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 40

³⁹ Članak 13. stavak 1. Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁴⁰ Članak 13. Stavak 2. Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

o vođenju poslova društva, ugovorima o prijenosu dobiti te ostalim poduzetničkim ugovorima koji se upisuju u sudski registar.⁴¹ Metode transfernih cijena određene su i hrvatskim pravnim izvorom, člankom 13, Zakona o porezu na dobit. Za utvrđivanje jesu li poslovni odnosi između povezanih osoba ugovoreni po tržišnim cijenama primjenjuju se klasične transakcijske metode ili metode transakcijske dobiti.⁴² Klasične transakcijske metode uključuju metodu usporedivih nekontroliranih cijena, metodu trgovačkih cijena i metodu dodavanja bruto dobiti na troškove.⁴³ Cijene za prodanu robu, usluge i proizvode u kontroliranim poslovima uspoređuju se s onima u nekontroliranim poslovima i sličnim okolnostima prema **metodi usporedivih nekontroliranih cijena**.⁴⁴ Razlika između tih dviju cijena može ukazivati na to da uvjeti trgovinskih i financijskih odnosa između povezanih poduzeća nisu u skladu s tržišnim uvjetima, te da bi cijena u nekontroliranoj transakciji možda trebala biti zamijenjena cijenom u kontroliranoj transakciji.⁴⁵ Primjer, porezni obveznik prodaje 2,000 tona proizvoda za 100 eura po toni povezanom poduzeću, a istovremeno prodaje 1,000 tona istog proizvoda za 150 eura po toni neovisnom poduzeću.⁴⁶

Metoda trgovačke cijene analizira cijenu po kojoj povezano društvo nabavlja proizvod ili uslugu te ju prodaje nepovezanom društvu.⁴⁷ Ova cijena, nazvana trgovačkom cijenom, smanjuje se za odgovarajuću bruto maržu, koja pokriva troškove prodaje i ostale poslovne troškove, te omogućuje

⁴¹ Članak 46. 8. Općeg porezni zakon NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22

⁴² Chapter II: Transfer Pricing Methods, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 59

⁴³ Članak 40. Stavak 1. Pravilnika o porezu na dobit NN 95/2005

⁴⁴ Članak 13. stavak 3.(a) Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁴⁵ Part II: Traditional transaction methods, B. Comparable uncontrolled price method, paragraph 2.13, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 63

⁴⁶ Part II: Traditional transaction methods, B. Comparable uncontrolled price method, paragraph 2.20, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 65

⁴⁷ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.21, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 65

ostvarivanje odgovarajuće dobiti.⁴⁸ Nakon oduzimanja bruto marže i prilagodbe za ostale nabavne troškove, poput carina, preostali iznos može se smatrati neovisnom cijenom za prijenos imovine između povezanih društava.⁴⁹ Primjer, pretpostavimo da na istom tržištu pod istim nazivom prodaju dva distributera isti proizvod. Distributer A nudi jamstvo, dok distributer B ne nudi ništa. Distributer A ne uključuje jamstvo kao dio strategije određivanja cijena i tako prodaje svoj proizvod po višoj cijeni što rezultira većom bruto profitnom maržom (ako se ne uzmu u obzir troškovi servisiranja jamstva) od troškova distributera B, koji prodaje po nižoj cijeni. Te dvije marže nisu usporedive sve dok se ne izvrši razumno točna prilagodba kako bi se ta razlika uzela u obzir.⁵⁰

Metoda dodavanja dobiti na troškove započinje troškovima koje je dobavljač imovine (ili usluga) snosio u kontroliranoj transakciji za prenesenu imovinu ili usluge pružene povezanom kupcu.⁵¹ Tom se trošku dodaje odgovarajući trošak kako bi se ostvarila odgovarajuća dobit s obzirom na obavljene funkcije i tržišne uvjete.⁵² Primjer, društvo A u državi C je 100% podružnica društva B, smještena u zemlji D. U usporedbi sa zemljom D, plaće su vrlo niske u zemlji C. Na trošak i rizik tvrtke B, televizore sastavlja društvo A. Sve potrebne komponente osigurava društvo B. Kupnju sastavljenog proizvoda jamči društvo B u slučaju da televizori ne zadovoljavaju određeni standard kvalitete. Nakon provjere kvalitete televizori se dovoze – na trošak i rizik društva B – u distribucijske centre koje društvo B ima u nekoliko zemalja. Funkcija društva A može se opisati kao čisto ugovorna proizvodna funkcija. Rizici koje bi društvo A moglo snositi eventualne

⁴⁸ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.21, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 65

⁴⁹ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.21, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 65

⁵⁰ Part II: Traditional transaction methods, C. Resale price method, paragraph 2.36, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 70

⁵¹ Part II: Traditional transaction methods, D. Cost plus method, paragraph 2.39, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 70

⁵² Part II: Traditional transaction methods, D. Cost plus method, paragraph 2.39, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 70

su razlike u dogovorenoj kvaliteti i količini. Osnova za primjenu metode dodavanja dobiti na troškove formirat će se sa svim troškovima povezanim s aktivnostima sastavljanja.⁵³

Metodom podjele dobiti nastoji se ukloniti učinak posebnih uvjeta na dobit sklopljenih ili nametnutih u kontroliranoj transakciji utvrđivanjem podjele dobiti koju bi neovisna poduzeća očekivala ostvariti sudjelovanjem u transakciji ili transakcijama.⁵⁴ Glavna snaga metode podjele transakcijske dobiti je u tome što može ponuditi rješenje za visoko integrirane operacije za koje jednostrana metoda ne bi bila prikladna te u slučajevima kada obje strane u transakciji daju jedinstvene i vrijedne doprinose (npr. doprinijeti jedinstvenoj nematerijalnoj imovini) transakciji jer bi u tom slučaju neovisne strane mogle podijeliti dobit transakcije razmjerno svojim doprinosima, a dvostrana metoda mogla bi biti prikladnija u tim okolnostima od jednostrane metode.⁵⁵ Dodatna snaga metode podjele transakcijske dobiti jest da je manja vjerojatnost da će bilo kojoj strani u kontroliranoj transakciji ostati ekstreman i nevjerojatan rezultat dobiti jer se obje strane u transakciji ocjenjuju.⁵⁶ Taj aspekt može biti posebno važan pri analizi doprinosa stranaka u vezi s nematerijalnom imovinom zaposlenom u kontroliranim transakcijama.⁵⁷

Metodom neto dobitka ispituje se neto dobit u odnosu na odgovarajuću osnovicu (npr. troškovi, prodaja, imovina) koju porezni obveznik ostvaruje iz kontrolirane transakcije.⁵⁸ Stoga metoda neto

⁵³ Part II: Traditional transaction methods, D. Cost plus method, paragraph 2.54, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 76

⁵⁴ Part III: Transactional profit methods, C. Transactional profit split method, paragraph 2.108, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 93

⁵⁵ Part III: Transactional profit methods, C. Transactional profit split method, paragraph 2.109, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 93

⁵⁶ Part III: Transactional profit methods, C. Transactional profit split method, paragraph 2.113, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 94

⁵⁷ Part III: Transactional profit methods, C. Transactional profit split method, paragraph 2.113, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 94

⁵⁸ Part III: Transactional profit methods, B. Transactional net margin method, paragraph 2.58, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 77

dobiti djeluje na način sličan metodama dodavanja dobiti na troškove i trgovačkih cijena.⁵⁹ Ta sličnost znači da se, kako bi se pouzdano primijenila, metoda neto dobiti mora primjenjivati na način koji je u skladu s načinom primjene trgovačkih cijena ili metode dodavanja dobiti na troškove.⁶⁰ Potrebna je funkcionalna analiza kontroliranih i nekontroliranih transakcija kako bi se utvrdilo jesu li transakcije usporedive i koje prilagodbe mogu biti potrebne za postizanje pouzdanih rezultata.⁶¹ Na primjer, ako se nadzorni, opći i administrativni troškovi tretiraju kao dio troškova prodane robe za neovisna poduzeća X, Y i Z te se ne mogu utvrditi kako bi se marža prilagodila u pouzdanoj primjeni dodavanja dobiti na troškove, biti će potrebno ispitati pokazatelje neto dobiti u nedostatku pouzdanijih usporedbi.⁶²

5.1. Odabir najprikladnije metode transfernih cijena u odnosu na okolnosti slučaja

Kod odabira metode transfernih cijena uvijek je cilj pronaći najprikladniju metodu za određeni slučaj. Kod odabira metoda potrebno je utvrditi metodu koja je najprimjerenija za određeni slučaj i uzeti u obzir prednosti i nedostatke priznatih metoda OECD-a; primjerenost metode koja je posebno određena funkcionalnom analizom; dostupnost pouzdanih informacija posebno o nekontroliranim usporedivim usporedbama; kao i stupanj usporedivosti nenadziranih i nadziranih transakcija.⁶³ Nijedna metoda nije prikladna u svakoj mogućoj situaciji, niti je potrebno dokazati

⁵⁹ Part III: Transactional profit methods, B. Transactional net margin method, paragraph 2.58, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 77

⁶⁰ Part III: Transactional profit methods, B. Transactional net margin method, paragraph 2.58, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 77

⁶¹ Part III: Transactional profit methods, B. Transactional net margin method, paragraph 2.58, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 77

⁶² Part III: Transactional profit methods, B. Transactional net margin method, paragraph 2.105, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 92

⁶³ Chapter II, Part i Transfer Pricing Methods, Part 1: Selection of the transfer pricing method, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 59

da određena metoda nije prikladna u danim okolnostima.⁶⁴ Klasične transakcijske metode preferiraju se zbog njihove sposobnosti da pruže najizravniju analizu i utvrde jesu li uvjeti trgovačkih ili financijskih odnosa između povezanih poduzetnika u skladu s načelom nepristrane transakcije.⁶⁵ Međutim postoje situacije u kojima se metode transakcijske dobiti smatraju prikladnijima od tradicionalnih metoda, na primjer u slučajevima kada svaka stranka daje doprinose u vezi s kontroliranom transakcijom ili ako stranke sudjeluju u visoko integriranim aktivnostima, tada mogu podjelu dobiti transakcije učiniti primjerenijom od jednostrane metode, također ako nemamo pouzdane informacije o bruto marži za treće strane, tada bi metoda transakcijske dobiti mogla biti najprikladnija metoda s obzirom na dostupnost informacija.⁶⁶ Metode transakcijske dobiti ne smiju se upotrebljavati tako da rezultiraju prekomjernim oporezivanjem društava zato što ostvaruju dobit nižu od prosjeka ili u društvima s nedovoljnim oporezivanjem koja ostvaruju veću dobit od prosjeka.⁶⁷ Načelo nepristrane transakcije propisuje da nema pravne osnove za dodatno oporezivanje društava koja su manje uspješna od prosjeka ili, suprotno tome, za društva s nedovoljnim oporezivanjem koja postižu iznadprosječne rezultate, pod uvjetom da se njihova uspješnost ili neuspješnost može pripisati isključivo komercijalnim faktorima.⁶⁸

⁶⁴ Chapter II: Transfer Pricing Methods, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str 59

⁶⁵ Članak 40. stavak 2. Pravilnika o porezu na dobit NN 95/2005

⁶⁶ Chapter II Transfer Pricing Methods, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.4, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 60

⁶⁷ Chapter II Transfer Pricing Methods, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.7, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 61

⁶⁸Chapter II Transfer Pricing Methods, A. Selection of the most appropriate transfer pricing method to the circumstances of the case, paragraph 2.7, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 61

5.2. Korištenje više metoda

Načelo nepristrane transakcije ne zahtijeva primjenu više od jedne metode za određenu transakciju, a neopravdano oslanjanje na takav pristup moglo bi stvoriti opterećenje za porezne obveznike.⁶⁹ Smjernicama OECD-a od poreznog ispitivača ni od poreznog obveznika ne zahtijeva se da provode analize na temelju više metoda.⁷⁰ U nekim slučajevima odabir metode neće biti jednostavan i u početku se može razmotriti više od jedne metode, ali općenito će biti moguće odabrati jednu metodu koja je prikladna za najbolju procjenu cijene po tržišnim uvjetima. Međutim, u teškim slučajevima, u kojima nijedan pristup nije konačan, fleksibilan pristup omogućio bi da se zajedno primjenjuju dokazi o različitim metodama. U takvim slučajevima, cilj je donijeti zaključak u skladu s načelom tržišnih uvjeta koji će zadovoljiti sve strane uključene u proces.⁷¹ Ovo uključuje analizu relevantnih činjenica i okolnosti slučaja te procjenu pouzdanosti metoda i dostupnih dokaza.⁷²

6. PROVOĐENJE ANALIZE USPOREDIVOSTI

Usporedba podrazumijeva ispitivanje dvaju pojmova: kontrolirane transakcije koja se razmatra i nekontroliranih transakcija koje se smatraju potencijalno usporedivima.⁷³ Potraga za usporedivim proizvodima samo je dio analize usporedivosti. Ne smije se miješati ni odvojiti od analize usporedivosti.⁷⁴ Traženje informacija o potencijalno usporedivim nekontroliranim transakcijama i postupku utvrđivanja usporedivih transakcija ovisi o prethodnoj analizi kontrolirane transakcije

⁶⁹ Chapter II: Transfer Pricing Methods, B. Use of more than one method, paragraph 2.11, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 62

⁷⁰ Chapter II: Transfer Pricing Methods, B. Use of more than one method, paragraph 2.11, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 62

⁷¹ Chapter II: Transfer Pricing Methods, B. Use of more than one method, paragraph 2.11, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 62

⁷² Chapter II: Transfer Pricing Methods, B. Use of more than one method, paragraph 2.11, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 62

⁷³ Chapter III: Comparability Analysis, A. Performing a comparability analysis, paragraph 3.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 107

⁷⁴ Chapter III: Comparability Analysis, A. Performing a comparability analysis, paragraph 3.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 107

poreznog obveznika i relevantnih čimbenika usporedivosti.⁷⁵ Metodički i dosljedan pristup trebao bi osigurati kontinuitet i povezanost kroz cijeli analitički proces.⁷⁶ Ovo podrazumijeva održavanje stalnog toka između različitih koraka, počevši od preliminarne analize uvjeta kontrolirane transakcije, preko odabira metode transfernih cijena, pa do procjene potencijalne usporedivosti, s konačnim ciljem donošenja zaključka o usklađenosti kontroliranih transakcija s načelom tržišnih uvjeta.⁷⁷ Kao dio procesa odabira najprikladnije metode transfernih cijena i njezine primjene, analiza usporedivosti uvijek teži pronalaženju najpouzdanijih usporedivih situacija. Stoga, ako je moguće utvrditi da neke nekontrolirane transakcije imaju manji stupanj usporedivosti od drugih, preporučuje se njihovo isključivanje.⁷⁸ Važno je napomenuti da ovo ne podrazumijeva zahtjev za iscrpnim pretraživanjem svih mogućih izvora usporedivih situacija, s obzirom na priznate ograničenosti u dostupnosti informacija i mogućnost opterećenja procesa pretrage podataka.⁷⁹

6.1.Opsežna analiza okolnosti poreznog obveznika

Sveobuhvatna analiza ključan je korak u analizi usporedivosti. Može se definirati kao analiza industrije, tržišnog natjecanja, gospodarskih i regulatornih čimbenika i drugih elemenata koji utječu na poreznog obveznika i njegovu okolinu, ali još ne u kontekstu razmatranja konkretnih transakcija o kojima je riječ.⁸⁰ Ovaj korak pomaže u razumijevanju uvjeta u kontroliranoj

⁷⁵ Chapter III: Comparability Analysis, A. Performing a comparability analysis, paragraph 3.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 107

⁷⁶ Chapter III: Comparability Analysis, A. Performing a comparability analysis, paragraph 3.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 107

⁷⁷ Chapter III: Comparability Analysis, A. Performing a comparability analysis, paragraph 3.1, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 107

⁷⁸ Chapter III: Comparability Analysis, A. Performing a comparability analysis, paragraph 3.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 107

⁷⁹ Chapter III: Comparability Analysis, A. Performing a comparability analysis, paragraph 3.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 107

⁸⁰ Chapter III: Comparability Analysis, A.2 Broad-based analysis of the taxpayer's circumstances, paragraph 3.7, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 109

transakciji poreznog obveznika, kao i uvjeta u nekontroliranim transakcijama koje treba usporediti, posebno gospodarskih okolnosti transakcije.⁸¹

7. PREGLED KONTROLIRANE TRANSAKCIJE I IZBOR TESTIRANE STRANE

Preispitivanjem kontroliranih transakcija koje se ispituju nastoje se utvrditi čimbenici koji će utjecati na odabir testirane strane, odabir i primjenu najprikladnije metode transfernih cijena na okolnosti slučaja, financijski pokazatelj koji će se ispitati (u slučaju metode transakcijske dobiti), odabir usporedivosti i određivanje prilagodbi usporedivosti.⁸² Usporediva nekontrolirana transakcija je transakcija između dviju neovisnih strana koja je usporediva s kontroliranom transakcijom koja se ispituje.⁸³ Kontrolirana transakcija je transakcija između dva poduzeća koja su povezana u odnosu jedna na drugu.⁸⁴

8. PRETHODNI SPORAZUM O TRANSFERNIM CIJENAMA

Prethodni sporazum o transfernim cijenama i ugovornim odnosima predstavlja sporazum između poreznog obveznika i nadležnih poreznih tijela, uključujući Ministarstvo financija Porezne uprave (jednostrani sporazum), te poreznih tijela drugih država u kojima su povezane osobe rezidenti ili posluju putem poslovne jedinice (dvostrani ili mnogostrani sporazum).⁸⁵ Ovi sporazumi unaprijed utvrđuju odgovarajuće kriterije, kao što su metode, usporednice, odgovarajuća usklađivanja ili ključne pretpostavke o budućim događajima, za transakcije između povezanih osoba prije nego što se dogode.⁸⁶ Ovo omogućuje određivanje transfernih cijena za te transakcije tijekom određenog

⁸¹ Chapter III: Comparability Analysis, A.2 Broad-based analysis of the taxpayer's circumstances, paragraph 3.7, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 109

⁸² Chapter III: Comparability Analysis, A.3 Review of the controlled transaction and choice of the tested party, paragraph 3.8, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 109

⁸³ Chapter III: Comparability Analysis, A.4 Comparable uncontrolled transactions, paragraph 3.24, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 115

⁸⁴ Chapter III: Comparability Analysis, B.2 Timing of collection, paragraph 3.71, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 127

⁸⁵ Članak 1. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

⁸⁶ Članak 3. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

vremenskog razdoblja.⁸⁷ Prethodni sporazum je pravno obvezujući dokument za poreznog obveznika i Ministarstvo financija, Poreznu upravu za razdoblje trajanja sporazuma.⁸⁸ Porezni obveznik snosi sve troškove sklapanja, dok sam način sklapanja, sadržaj, rokovi važenja i iznosi troškova sklapanja propisuju se pravilnikom ministra financija.⁸⁹ Glavni cilj sklapanja Sporazuma je minimiziranje poreznih rizika povezanih s planiranjem kompleksnih i materijalno značajnih transakcija, osiguravanje sigurnosti u poslovnom planiranju s povezanim društvima te rješavanje pitanja transfernih cijena na partnerskoj osnovi s nadležnim tijelima Porezne uprave.⁹⁰ Temelj za izradu Sporazuma je planska studija o transfernim cijenama koja obuhvaća sažete podatke o budućoj transakciji, uključujući funkcionalnu analizu, analizu rizika i ekonomsku analizu planirane transakcije.⁹¹ Porezni obveznik pokreće Sporazum koji je obvezujući za njega i Poreznu upravu tijekom razdoblja za koje je sklopljen. Sporazum se obično sklapa na rok do 5 godina, ovisno o obilježjima i vrsti transakcija obuhvaćenih Sporazumom, te se može produljiti za šest mjeseci prije isteka prvotnog roka na koji je Sporazum sklopljen.⁹² Postupak sklapanja Sporazuma obuhvaća faze: a) podnošenje inicijative za sklapanje Sporazuma, b) prethodni razgovor, c) podnošenje izjave o namjeri sklapanja Sporazuma, d) sklapanje Sporazuma i e) praćenje provedbe Sporazuma.⁹³ Svi troškovi postupka sklapanja Sporazuma su na teret podnositelja izjave o namjeri, a plaćaju se prilikom podnošenja izjave.⁹⁴ Porezna uprava preuzima obvezu da nakon potpisivanja Sporazuma,

⁸⁷ Članak 14.a, stavak 1. Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁸⁸ Članak 14.a, stavak 2. Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁸⁹ Članak 14.a, stavak 3. Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁹⁰ Članak 3. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

⁹¹ Chapter V: Documentation, C. Useful information for determining transfer pricing, paragraph 5.24, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 188

⁹² Članak 12. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

⁹³ Članak 4. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

⁹⁴ Članak 15. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

odnosno tijekom njegovog trajanja, neće inzistirati na usklađivanju transfernih cijena, sve dok porezni obveznik poštuje uvjete navedene u Sporazumu.⁹⁵

9. ODABIR INDIKATORA DOBITI

Indikator neto dodatak na troškove⁹⁶ je odnos između operativne dobiti i operativnih troškova. Metoda izračuna zasniva se na metodi neto dobitka. Financijski podaci prikazani u računima dobiti i gubitka odabranih društava su korišteni kako bi se izračunao tržišni raspon prosječnih neto dodataka na troškove usporedivih neovisnih društava.

Izračun je vršen po sljedećoj formuli:

$$\text{Neto dodatak na troškove} = \frac{\text{Operativna dobit (gubitak)}}{\text{Operativni troškovi}} \times 100\%$$

Ovaj indikator odražava profitabilnost odabranih društava ostvarenu na temelju njihovih osnovnih poslovnih aktivnosti, tj. uključuje operativnu dobiti i operativne prihode, međutim, ne uključuje financijske prihode i troškove, izvanredne prihode i troškove, kao ni porez na dobit.

Indikator neto operativne marže⁹⁷ je odnos između operativne dobiti i operativnih prihoda. Metoda izračuna zasniva se na metodi neto dobitka. Financijski podaci prikazani u računima dobiti i gubitka odabranih društava su korišteni kako bi se izračunao tržišni raspon prosječnih neto operativnih marži usporedivih neovisnih društava.

Izračun je izvršen po sljedećoj formuli:

$$\text{Neto operativna marža} = \frac{\text{Operativna dobit/gubitak}}{\text{Operativni prihodi}} \times 100\%$$

⁹⁵Članak 11. Pravilnika o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

⁹⁶ Članak 13. stavak 3.(e) Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁹⁷ Članak 13. stavak 3.(e) Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

Ovaj indikator odražava profitabilnost odabranih društava ostvarenu na temelju njihovih osnovnih poslovnih aktivnosti, tj. uključuje operativne prihode i rashode, međutim, ne uključuje financijske prihode i troškove, izvanredne prihode i troškove, kao ni porez na dobit.

Indikator bruto dodatak na troškove⁹⁸ je odnos između bruto dobiti i troškova prodane robe (COGS). Metoda izračuna zasniva se na metodi dodavanja bruto dobiti na troškove. Financijski podaci prikazani u računima dobiti i gubitka odabranih društava su korišteni kako bi se izračunao tržišni raspon prosječnih bruto dodataka na troškove usporedivih neovisnih društava.

| | | |
|----------------------------------|---|---|
| Bruto dodatak na troškove | = | $\frac{\text{Bruto dobit (gubitak)}}{\text{Troškovi prodane robe (COGS)}} \times 100\%$ |
|----------------------------------|---|---|

Bruto dobit je razlika između prihoda od prodaje i troška prodane robe (COGS). COGS su troškovi sadržani u zalihama gotovih proizvoda i robe koji postaju rashodi u trenutku prodaje zaliha. Troškovi zaliha gotovih proizvoda sastoje se od troškova izravnog materijala, troškova izravnog rada i troškova proizvodne režije. Troškovi zaliha robe odnose se na nabavnu vrijednost prodane robe. Dakle, odredili smo primjenu bruto dodatka na troškove kako bi se usporedili rezultati proizvodnje i prodaje proizvoda povezanim društvima s onima koji su ostvareni od strane usporedivih neovisnih društava pri usporedivim transakcijama. U slučaju kada u TP Catalyst bazi podataka nisu bili dostupni podaci o COGS-u, korišteni su podaci o materijalnim troškovima.

Indikator bruto marže⁹⁹ je odnos između bruto dobiti i prihoda od prodaje. Metoda izračuna zasniva se na metodi trgovačkih cijena. Financijski podaci prikazani u računima dobiti i gubitka odabranih društava su korišteni kako bi se izračunao tržišni raspon prosječnih bruto marži usporedivih neovisnih društava.

⁹⁸ Članak 13. stavak 3.(c) Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

⁹⁹ Članak 13. stavak 3.(b) Zakona o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23

Izračun je vršen po sljedećoj formuli:

$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{Bruto dobit (gubitak)}}{\text{Prihodi od prodaje}} \times 100\%$$

Bruto dobit je razlika između prihoda od prodaje i troška prodane robe (COGS). Bruto marža mjeri dobit po ostvarenom prihodu od prodaje robe. Dakle, odredili smo primjenu bruto marže kako bi se usporedili rezultati proizvodnje i prodaje proizvoda povezanim društvima s onima koji su ostvareni od strane usporedivih neovisnih društava pri usporedivim transakcijama.

U slučaju kada u TP Catalyst bazi podataka nisu bili dostupni podaci o COGS-u, korišteni su podaci o materijalnim troškovima.

*ako podaci o prihodima od prodaje nisu poznati, alternativno se mogu koristiti operativni prihodi

10. ADMINISTRATIVNI PRISTUPI IZBJEGAVANJA I RJEŠAVANJA SPOROVA OKO TRANSFERNIH CIJENA

Ako dvije ili više poreznih uprava zauzimaju različita stajališta u određivanju po tržišnim uvjetima, može doći do dvostrukog oporezivanja.¹⁰⁰ Dvostruko oporezivanje se javlja kada dvije države imaju pravo oporezovati dohodak, u tom slučaju se primjenjuju porezna pravila države u kojoj se nalazi boravište poreznog obveznika, ali to ne znači da neće platiti porez i u drugoj državi.¹⁰¹ Stoga, većina država ima ugovore o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja.¹⁰² Dvostruko oporezivanje je nepoželjno i treba ga ukinuti jer predstavlja potencijalnu prepreku razvoju međunarodnih trgovinskih i investicijskih tokova.¹⁰³

¹⁰⁰ Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, A. Introduction, paragraph 4.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 131

¹⁰¹Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, A. Introduction, paragraph 4.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 131

¹⁰² Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, A. Introduction, paragraph 4.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 131

¹⁰³ Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, A. Introduction, paragraph 4.2, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 131

10.1. Prakse usklađivanja transfernih cijena

Prakse porezne usklađenosti razvijaju se i provode u svakoj državi članici u skladu s vlastitim domaćim zakonodavstvom i administrativnih postupcima.¹⁰⁴ Mnoge domaće prakse usklađivanja s porezima imaju tri glavna elementa: a) smanjenje mogućnosti neusklađenosti (npr. putem poreza po odbitku i izvješćivanja o informacijama); b) pružanje pozitivne pomoći za usklađenost (npr. obrazovanjem i objavljenim smjernicama) i, c) destimuliranje neusklađenosti.¹⁰⁵ Kao pitanje domaćeg suvereniteta i kako bi se udovoljilo različitim poreznim sustavima, prakse poreznog usklađivanja ostaju unutar svake zemlje.¹⁰⁶ Međutim, pravedna primjena načela tržišnih uvjeta zahtijeva jasna postupovna pravila kako bi se osigurala odgovarajuća zaštita poreznog obveznika i osiguralo da se porezni prihodi ne prebacuju na zemlje s prestrogim postupovnim pravilima.¹⁰⁷

¹⁰⁴ Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, B. Transfer pricing compliance practices, paragraph 4.4, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 132

¹⁰⁵ Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, B. Transfer pricing compliance practices, paragraph 4.4, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 132

¹⁰⁶ Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, B. Transfer pricing compliance practices, paragraph 4.4, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 132

¹⁰⁷ Chapter IV: Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes, B. Transfer pricing compliance practices, paragraph 4.4, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 132

11. TRANSFERNE CIJENE U PRAKSI

Društvo Deloitte d.o.o.¹⁰⁸ je pripremio dokumentaciju o transakcijama između društva X¹⁰⁹, sa sjedištem u RH, s povezanim društvima u tuzemstvu i inozemstvu. Cilj Studije je odrediti prikladne tržišne cijene u skladu s odredbama članka 13. Zakona o porezu na dobit i članka 40. Pravilnika o porezu na dobit. Svrha Studije je evidentirati transakcije između društva X i povezanih društva te odrediti tržišnu cijenu za evidentirane transakcije. Kako bi pripremio Studiju, Deloitte se u svom radu oslanjao na financijske podatke iz financijskih izvještaja društva X (uključujući intervju, internu dokumentaciju te segmentirani račun dobiti i gubitka), kao i informacije iz vanjskih, javno dostupnih baza podataka.

11.1. Analiza industrije

Detaljno poznavanje industrije u kojoj posluje društvo X ključno je za dokumentiranje i analizu transfernih cijena. Kako bi se utvrdila osnova za određivanje transfernih cijena i provjerila usklađenost s načelom nepristranosti (eng. *Arm's length principle*), ključno je pripremiti dubinsku analizu industrije. Svrha industrijske analize je definiranje i klasificiranje industrije u kojoj je društvo X aktivno u smislu proizvoda koje proizvodi, stvaranja vrijednosti i strukture potražnje te opis čimbenika koji utječu na određivanje cijena i profitabilnosti. Društvo X bavi se proizvodnjom i prodajom pekarskih proizvoda.

¹⁰⁸ Deloitte Hrvatska, sa svojim uredom u Zagrebu, jedna je od vodećih organizacija za pružanje profesionalnih usluga u svijetu i Hrvatskoj te pruža usluge revizije, poslovnog i financijskog savjetovanja, kao i porezne usluge i usluge u području upravljanja rizicima

¹⁰⁹ Iz razloga poslovne tajne, klijenta u nastavku teksta imenujem sa „društvo X“

Tablica 1: pregled najznačajnijih društava u djelatnosti u pogledu prihoda u analiziranom periodu

| R.broj | Naziv društva | Prihodi u EUR |
|--------|----------------------------|-------------------|
| 1. | Društvo X | 90.643.077 |
| 2. | PAN-PEK | 38.608.059 |
| 3. | Pekar Tomo | 28.785.823 |
| 4. | Pekar | 22.830.120 |
| 5. | Zagrebačke pekarnice KLARA | 22.257.712 |
| 6. | Robin | 21.997.883 |
| 7. | Pekara Dubravica | 20.066.976 |
| 8. | Bobis | 19.433.658 |
| 9. | PIK | 16.439.978 |
| 10. | BABIĆ PEKARA | 15.518.655 |

Izvor: Bisnode Portfolio Intelligence online baza podataka

11.2. Analiza društva

Analiza društva provodi se kako bi se omogućio pregled društva X i njegovog odnosa s povezanim društvima u smislu pravnih odnosa te poslovnih aktivnosti. Društvo X je društvo s ograničenom odgovornošću. Danas je društvo X jedna od vodećih grupacija u pekarstvu, prodajni asortiman se tijekom analizirane godine izvezio u Rumunjsku, Njemačku, Švicarsku, Švedsku, Južnu Koreju, Saudijsku Arabiju, prekomorski teritorij Ujedinjenog Kraljevstva, Nizozemsku, Austriju, Slovačku, Litvu, Mađarsku, Crnu Goru, BiH, Srbiju i Sloveniju. Također, proizvode društva X moguće je pronaći na policama vodećih maloprodajnih trgovačkih lanaca u RH te isto tako i u većim hotelima i restoranima po cijeloj RH.

11.3. Analiza usporedivosti– proizvodnja pekarskih proizvoda

Svrha je prikazati korake koji su poduzeti kako bi se došlo do tržišnog raspona neto dodataka na troškove ostvarenih od strane usporedivih neovisnih društava koja se bave usporedivom djelatnošću s društvom X. Kako bi se odabrao primjereni uzorak usporedivih društava, tj. društava koje se bave proizvodnjom pekarskih proizvoda, izvršena je pretraga u javno dostupnoj TP Catalyst bazi podataka (br. 153, siječanj, 2022. godine) koju izdaje neovisno društvo BvD. Sljedeći kriteriji su upotrijebljeni pri odabiru društava iz baze podataka TP Catalyst:

- a) Vrsta aktivnosti kojom se društvo bavi
- b) Nezavisnost društva
- c) Broj ovisnih društava
- d) Aktivnost društva
- e) Vrsta financijskih izvještaja
- f) Geografska regija
- g) Godina osnivanja društva
- h) Pozitivni poslovni rezultat
- i) Minimalna razina operativnih prihoda

a) Vrsta aktivnosti

Za svrhu analize izabrani su NACE 2 kodovi. Ovaj je odabir opravdan činjenicom da je BvD odredio NACE 2 kodove za statističke brojeve korištene u pojedinim zemljama, omogućavajući istovrsnu pretragu zasnovanu na vrstama aktivnosti.

Vežano za analiziranu transakciju odabran je sljedeći NACE 2 kod:

- 1071 – Proizvodnja kruha, proizvodnja svježih peciva, slastičarskih proizvoda i torti (eng. *Manufacture of bread, manufacture of fresh pastry goods and cakes*)

b) Nezavisnost društva

Odabrana su samo ona društva koja nemaju više od 25% direktnog ili ukupnog vlasništva od strane jednog vlasnika udjela u društvu (kategorije A-, A, A+). Takav je pristup opravdan, budući da društva s raznolikijom vlasničkom strukturom mogu donositi neovisnije odluke glede cjenovne politike. Dakle, isključena su društva s homogenom strukturom kapitala. Također su isključena sva društva koja imaju ovisna društva, budući da transakcije s ovisnim društvima mogu biti kontrolirane i utjecati na rezultate društva.

c) Broj ovisnih društava

Odabrana su samo ona društva koja nemaju registrirana ovisna društva. To je omogućilo eliminaciju društava koja eventualno posluju s društvima kojima su vlasnici, a što bi moglo dovesti do potencijalno kontroliranih i sukladno tome neusporedivih transakcija.

d) Aktivnost društva

Odabrana su samo aktivna društva (tj. društva koja nisu likvidirana i nisu obustavila svoju djelatnost). To je omogućilo eliminaciju društava koja su obustavila svoju poslovnu djelatnost.

e) Vrsta financijskih izvještaja

Izabrana su samo društva s izvješćima kategorije U1.

f) Geografska regija

Tražena su društva koja svoju djelatnost obavljaju u Hrvatskoj. Budući da nije identificiran dovoljan broj hrvatskih društava, pretraga je proširena na područje regije, na tržištima s gospodarskim i tržišnim uvjetima sličnim onima u Hrvatskoj. U pretragu su, osim društava iz Hrvatske uključena i društva iz Albanije, Bosne i Hercegovine, Crne Gore, Češke, Kosova, Mađarske, Poljske, Sjeverne Makedonije, Slovačke, Slovenije i Srbije.

g) Godina osnivanja društva

Izabrana su samo ona društva koja su osnovana do 2015. godine. Time su iz uzorka eliminirana novija društva čiji se financijski izvještaji u velikoj mjeri razlikuju od financijskih izvještaja starijih društava uslijed raznih aktivnosti vezanih za osnivanje i početak poslovanja.

h) Pozitivni poslovni rezultat

Izabrana su samo ona društva koja su u posljednje tri godine analiziranog razdoblja ostvarila operativnu dobit.

i) Minimalna razina operativnih prihoda

Pretraga je ograničena na društva koja su u sve posljednje tri godine analiziranog razdoblja ostvarila minimalne prihode u iznosu od 1.500.000 EUR.

Tablica 2: prikaz kriterija koji su upotrijebljeni pri odabiru društava iz baze podataka TP Catalyst

| Search summary | | | |
|--|--|---------------------|---------------------|
| Search step | Incl./Excl. | Step result | Search result |
| All companies in the scope of NACE Rev. 2 (Primary codes only) | 1071 - Manufacture of bread; manufacture of fresh pastry goods and cakes | 3,516,948 13,306 | 3,516,948 13,306 |
| BvD Independence indicator | A+, A, A-, Add companies for which all shareholders or all shareholders with a stake greater than 25% are individuals or employees | 1,400,572 | 7,945 |
| Shareholders with a specific number of subsidiaries | None | 2,768,212 | 7,160 |
| Status | Active companies | 2,894,297 | 7,154 |
| Consolidation code | U1 (unconsolidated accounts with no consolidated companion) | 3,328,443 | 7,142 |
| World region/Country/Region in country | Address of incorporation only: Albania, Bosnia and Herzegovina, Croatia, Czech Republic, Hungary, Kosovo, Montenegro, North Macedonia, Poland, Serbia, Slovakia, Slovenia | 304,287 | 1,289 |
| Year of incorporation | to 2015 | 3,242,320 | 1,215 |
| Operating P/L [=EBIT] (th EUR) | min=0, Last available year, Last year -1, Last year -2, for all the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data and Public authorities/States/Governments | 1,406,368 | 812 |
| Operating revenue (Turnover) (th EUR) | min=1,500, Last available year, Last year -1, Last year -2, for all the selected periods, exclusion of companies with no recent financial data and Public authorities/States/Governments | 1,007,025 | 232 |
| Boolean search | 1 and 2 and 3 and 4 and 5 and 6 and 7 and 8 and 9 and 10 | | |
| TOTAL | | | 232 |

Izvor: TP Catalyst baza podataka (br. 153, prosinac 2022. godine); izdavač BvD

Kao rezultat dobiven je uzorak od 232 društva koja obavljaju djelatnosti potencijalno srodne s djelatnošću analiziranog društva. Nadalje, društva koja su prihvaćena nakon uvida u njihov poslovni profil, a karakterizirana su i raznolikom strukturom kapitala, dodatno su analizirana u pogledu funkcionalnog profila.

Kako bi se potvrdio funkcionalni profil odabranih društava korišteni su sljedeći izvori informacija:

1. internetska tražilica „Google“,
2. internetske stranice društava (u slučaju da su dostupne),
3. on-line baze podataka društava.

Kao rezultat, društva koja se ne mogu usporediti i društva o kojima nisu dostupne nikakve informacije putem internetskih tražilica isključena su iz uzorka.

Konačni uzorak od **13 usporedivih društava** temeljem ažurirane pretrage prikazan je u tablici u nastavku.

Tablica 3: odabrana usporediva društva temeljem ažurirane pretrage

| R. broj | Naziv društva | Država |
|---------|---|---------------------|
| 1. | ZAKLAD PIEKARNICZY OMAR PAWEL OKOLSKI | Poljska |
| 2. | PIEKARNIA CUKIERNIA BERNARD I JACEK JARZEBINSKY S.J. | Poljska |
| 3. | BRZESC SIPA SP.K. | Poljska |
| 4. | PEKAREN JURAJ OREMUS, SPOL. S R.O. | Slovačka |
| 5. | MBA-CENTAR D.O.O. SARAJEVO | Bosna i Hercegovina |
| 6. | TURPEK, S.R.O. | Slovačka |
| 7. | PIEKARNIA-CIASTKARNIA KUNA SP.J., MALGORZATA KUNA I GRZEGORZ KUNA | Poljska |
| 8. | HESI SUTOIPARI KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG | Mađarska |
| 9. | PASOL-PACO SP. Z O.O. | Poljska |
| 10. | SANREJ SP. Z O.O. | Poljska |
| 11. | PIEKARNIA RYSZARD ROBAK I WSPOLNICY SP.J. | Poljska |
| 12. | DOO MLADI RADNIK KRALJEVO | Srbija |
| 13. | SUBASIC D.O.O. TESANJ | Bosna i Hercegovina |

Izvor: TP Catalyst baza podataka (br. 153, prosinac 2022. godine); izdavač BvD

11.4. Ekonomska analiza

Analiza se zasniva na OECD smjernicama. Sukladno Smjernicama, korišteni su isključivo javno dostupni podaci iz financijskih izvješća.

- Korištenje statističkih mjerila

Budući da je analiza usporedivih podataka po svojoj prirodi rezultat uprosječenih podataka koje primjenjuju nepovezana društva, rezultati analize obično se definiraju kao raspon rezultata.¹¹⁰ Ovaj raspon se određuje korištenjem osnovnih statističkih alata obrade podataka. U praksi, analiza usporedivih podataka treba isključiti rubne rezultate, odnosno podcijenjene, tj. precijenjene rezultate iz uzorka. Kako bi se isključili takvi rubni rezultati, koriste se opisne statistike, tj. kvartili i medijan.¹¹¹ Rubni rezultati, tj. rezultati koji se značajno razlikuju od najčešćih vrijednosti u uzorku se mogu naći u rasponu od minimuma do prvog kvartila te od trećeg kvartila do maksimuma. Takvi rezultati isključeni su iz analize.

- Korištenje podataka iz više godina

U svrhu eliminacije utjecaja privremenih ili slučajnih faktora na financijske rezultate, korišteni su uprosječeni podaci za razdoblje od 2017. do 2021. godine, odnosno od 2016. do 2020. (najrecentnije dostupno razdoblje). Ovakav pristup je u skladu s OECD smjernicama koje potvrđuju da je korištenje podataka iz više godina prihvaćeni pristup.¹¹² Korištenje podataka iz više godina omogućuje umanjene utjecaja ekonomskih čimbenika poput recesije, različitih faza proizvodnog ciklusa, tečajnih razlika, promjena kamatnih stopa i sl. Korištenje uprosječenih

¹¹⁰ Chapter III: Comparability Analysis, B. Arm's length range, paragraph 3.57, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 124

¹¹¹ Prvi kvartil dijeli skup podataka tako da je 25% podataka ispod ili jednako prvom kvartilu i 75% podataka je jednako ili više od prvog kvartila. Drugi kvartil (medijan) dijeli grupu podataka tako da je 50% podataka ispod ili jednako medijanu, a 50% podataka je jednako ili više od medijana. Treći kvartil dijeli grupu podataka tako da je 75% podataka ispod ili jednako trećem kvartilu, a 25% podataka je jednako ili više od ovog kvartila.

¹¹² Chapter III: Comparability Analysis, B. Multiple year data, paragraph 3.75, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 129

podataka iz višegodišnjeg razdoblja (u ovoj analizi razdoblja od 5 godina) i analiza grupe društava daje informacije o tipičnim trendovima profitabilnosti i profilima opisane poslovne aktivnosti.

11.4. Izvor informacija u ovoj analizi

Informacije iz TP Catalyst baze podataka, javno dostupne baze financijskih podataka društava iz Europe u izdanju iz prosinca 2022. godine, uključuje podatke od oko 4 mil. srednjih i velikih društava, a koji su korišteni u svrhu ove analize. Licencu za korištenje ove baze podataka daje društvo BvD, neovisno društvo koje prikuplja financijske podatke poslovnih entiteta koji posluju u Europi. Nadalje, korišten je Internet kako bi se potvrdili podaci korišteni u analizi (posebno funkcionalni profili analiziranih društava). Korištenje TP Catalyst baze podataka i Interneta omogućilo je odabir društava čije se poslovanje može smatrati usporedivim s aktivnostima testiranog društva u analiziranoj transakciji. TP Catalyst baza podataka smatra se pouzdanim izvorom javno dostupnih financijskih podataka. Budući da nema razloga sumnjati u vjerodostojnost podataka objavljenih u TP Catalyst bazi podataka, može ih se smatrati pouzdanima. Ovaj pristup je prihvaćen zahvaljujući činjenici da Porezna uprava očekuje da porezni obveznici primjenjuju cijenu određenu na temelju podataka koji su razumno javno dostupni i zakonito pribavljeni putem normalnog upita.¹¹³

11.5. Odabir indikatora dobiti

Odabrana metoda izračuna transfernih cijena se zasniva na metodi neto dobitka.¹¹⁴ Sukladno tome, korišten indikator dobit je neto dodatak na troškove. Indikator neto dodatka na troškove je odnos između operativne dobiti/gubitka i operativnih troškova. Financijski podaci prikazani u računima

¹¹³ Chapter V: Documentation, B. Guidance on documentation rules and procedures, paragraphs 5.9 - 5.10, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 84

¹¹⁴ Chapter III: Transactional profit methods, B.: Transactional net margin method, paragraph 2.58 – 2.61, OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010, str. 77 - 78

dobiti i gubitka odabranih društava su korišteni kako bi se izračunao tržišni raspon prosječnih neto dodataka na troškove usporedivih neovisnih društava.

Izračun je vršen po sljedećoj formuli:

$$\text{Neto dodatak na troškove} = \frac{\text{Operativna dobit/gubitak}}{\text{Operativni troškovi}} \times 100\%$$

11.6. Rezultati ažurirane analize usporedivosti

Za svako od odabranih društava izračunat je indikator neto dodatka na troškove za pojedinu godinu i ponderirani prosjek za analizirani period. Za prosječnu vrijednost profitnog indikatora, izračunata je minimalna i maksimalna vrijednost te prvi/treći kvartil i medijan. Sažetak rezultata analize prikazan je u sljedećoj tablici.

Tablica 4: tržišni raspon neto dodatka na troškove ostvarenih od strane usporedivih neovisnih društava

| Statistička vrijednost | Prosječni rezultati za 5-godišnje razdoblje (2016. – 2020., 2017. – 2021. godine) |
|------------------------|---|
| Minimum | 2,09% |
| Prvi kvartil | 4,76% |
| Medijan | 7,09% |
| Treći kvartil | 11,16% |
| Maksimum | 23,33% |

Izvor: TP Catalyst baza podataka (br. 153, prosinac 2022. godine); izdavač BvD

Prema ovim rezultatima, kada se odbace marginalni rezultati (tj. vrijednosti između minimuma i prvog kvartila te trećeg kvartila i maksimuma), zaključak je da se tržišni raspon neto dodataka na troškove društava koja se bave proizvodnjom pekarskih proizvoda kreće između 4,76% i 11,16%, s medijanom 7,09%. U nastavku su prikazani financijski podaci postignuti od strane usporedivih društava.

Tablica 5: financijski podaci odabranih društava za uzorak – operativna dobit

| Rd. br. | Naziv društva | Operativna dobit (u '000 EUR) | | | | |
|---------|---|-------------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| | | Zadnja godina | Zadnja godina -1 | Zadnja godina -2 | Zadnja godina -3 | Zadnja godina -4 |
| 1. | ZAKLAD PIEKARNICZY OMAR PAWEL OKOLSKI | 3.107 | 1.647 | 1.723 | 2.357 | 2.101 |
| 2. | PIEKARNIA CUKIERNIA BERNARD I JACEK JARZEBINSKY S.J. | 934 | 615 | 634 | 658 | 550 |
| 3. | BRZESC SIPA SP.K. | 1.245 | 1.405 | 1.258 | 1.235 | 827 |
| 4. | PEKAREN JURAJ OREMUS, SPOL. S R.O. | 283 | 146 | 73 | 47 | 35 |
| 5. | MBA-CENTAR D.O.O. SARAJEVO | 621 | 238 | 280 | 282 | 311 |
| 6. | TURPEK, S.R.O. | 230 | 246 | 116 | 126 | 52 |
| 7. | PIEKARNIA-CIASTKARNIA KUNA SP.J., MALGORZATA KUNA I GRZEGORZ KUNA | 546 | 547 | 433 | 571 | 468 |
| 8. | HESI SUTOIPARI KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG | 467 | 32 | 158 | 45 | 165 |
| 9. | PASOL-PACO SP. Z O.O. | 182 | 196 | 217 | 223 | 291 |
| 10. | SANREJ SP. Z O.O. | 185 | 137 | 187 | 112 | 27 |
| 11. | PIEKARNIA RYSZARD ROBAK I WSPOLNICY SP.J. | 278 | 253 | 326 | 88 | 93 |
| 12. | DOO MLADI RADNIK KRALJEVO | 31 | 49 | 33 | 37 | 33 |
| 13. | SUBASIC D.O.O. TESANJ | 111 | 70 | 88 | 65 | 137 |

Izvor: TP Catalyst baza podataka (br. 153, prosinac 2022. godine); izdavač BvD

Tablica 6: financijski podaci odabranih društava za uzorak – operativni troškovi

| Rd. br. | Naziv društva | Operativni troškovi (u '000 EUR) | | | | |
|---------|---|----------------------------------|-------------------|-------------------|-------------------|-------------------|
| | | Zadnja godina | Zadnja godina - 1 | Zadnja godina - 2 | Zadnja godina - 3 | Zadnja godina - 4 |
| 1. | ZAKLAD PIEKARNICZY OMAR PAWEL OKOLSKI | 11.144 | 10.421 | 9.240 | 9.661 | 6.398 |
| 2. | PIEKARNIA CUKIERNIA BERNARD I JACEK JARZEBINSKY S.J. | 10.244 | 9.440 | 11.418 | 10.724 | 10.380 |
| 3. | BRZESC SIPA SP.K. | 9.432 | 8.708 | 8.551 | 8.349 | 9.710 |
| 4. | PEKAREN JURAJ OREMUS, SPOL. S R.O. | 5.946 | 5.331 | 5.766 | 5.646 | 5.188 |
| 5. | MBA-CENTAR D.O.O. SARAJEVO | 4.269 | 3.582 | 3.726 | 2.852 | 2.635 |
| 6. | TURPEK, S.R.O. | 3.607 | 3.537 | 3.430 | 3.040 | 3.016 |
| 7. | PIEKARNIA-CIASTKARNIA KUNA SP.J., MALGORZATA KUNA I GRZEGORZ KUNA | 2.619 | 2.316 | 2.629 | 2.530 | 2.517 |
| 8. | HESI SUTOIPARI KORLATOLT FELELOSSEGU TARSASAG | 2.593 | 2.637 | 3.254 | 3.818 | 3.927 |
| 9. | PASOL-PACO SP. Z O.O. | 2.204 | 2.520 | 2.542 | 2.502 | 2.417 |
| 10. | SANREJ SP. Z O.O. | 2.009 | 1.776 | 2.015 | 1.735 | 1.604 |
| 11. | PIEKARNIA RYSZARD ROBAK I WSPOLNICY SP.J. | 1.790 | 1.765 | 1.987 | 1.925 | 1.831 |
| 12. | DOO MLADI RADNIK KRALJEVO | 1.813 | 1.697 | 1.764 | 1.688 | 1.643 |
| 13. | SUBASIC D.O.O. TESANJ | 1.659 | 1.531 | 2.167 | 2.301 | 2.206 |

Izvor: TP Catalyst baza podataka (br. 153, prosinac 2022. godine); izdavač BvD

11.7. Zaključak - proizvodnja i prodaja pekarskih proizvoda

Temeljem analize transfernih cijena može se zaključiti kako je rezultat društva X u skladu s načelom tržišnosti, budući da je neto dodatak na troškove kojeg društvo ostvaruje prilikom proizvodnje i prodaje pekarskih proizvoda povezanim društvima unutar tržišnog raspona ostvarenih neto dodataka na troškove usporedivih neovisnih društava.

U 2022. godini, društvo X je ostvarilo neto dodatak na troškove od 5,16% dok je tržišni raspon koji su ostvarila usporediva društva između 4,76% i 11,16%, a medijan je 7,09%.

Sukladno navedenom, testirana transakcija je u analiziranom razdoblju u skladu s načelom nepristrane transakcije, odnosno načelom tržišnih uvjeta.

12. ZAKLJUČAK

Cilj rada je produbiti razumijevanje koncepta transfernih cijena kao ključnog instrumenta u međunarodnom poslovanju. Transferne cijene nisu samo puko financijsko pitanje, već imaju širi utjecaj na poslovne strategije, porezne politike i regulativne zahtjeve. U uvodu istaknuta je važnost transfernih cijena kao ključnog alata za određivanje pravednih cijena transakcija između povezanih entiteta, ali i kao mehanizma za optimizaciju poreznih obveza i upravljanje rizicima. Kroz analizu prakse, prikazano je kako konkretan primjer može ilustrirati kompleksnost odluka vezanih uz transferne cijene te njihov utjecaj na financijske rezultate i strategije poslovanja. Suočavajući se s brojnim izazovima u primjeni transfernih cijena, od promjena u zakonodavstvu do porasta međunarodne trgovine i digitalizacije, zaključak je rada da je ključno uspostaviti transparentne, dosljedne i pravedne postupke određivanja transfernih cijena. Samo na taj način moguće je osigurati usklađenost s regulatornim zahtjevima, smanjiti rizike od poreznih kontroverzi i osigurati stabilnost poslovanja. Kroz daljnje istraživanje i praksu, potrebno je kontinuirano usavršavati metode i alate za određivanje transfernih cijena te pratiti promjene u poslovnom okruženju kako bismo adekvatno odgovorili na nove izazove i prilike. Na taj način bit će osigurana održivost i uspjeh međunarodnih korporacija u dinamičnom i sve kompleksnijem globalnom tržištu.

13. POPIS TABLICA

Tablica 1: pregled najznačajnijih društava u djelatnosti u pogledu prihoda u analiziranom periodu

Tablica 2: prikaz kriterija koji su upotrijebljeni pri odabiru društava iz baze podataka TP Catalyst

Tablica 3: odabrana usporediva društva temeljem ažurirane pretrage

Tablica 4: tržišni raspon neto dodatka na troškove ostvarenih od strane usporedivih neovisnih društava

Tablica 5: financijski podaci odabranih društava za uzorak – operativna dobit

Tablica 6: financijski podaci odabranih društava za uzorak – operativni troškovi

14. POPIS LITERATURE

1. Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 2003. str. 758
2. Horngren C.T., Datar M.S., Foster G., Cost Accounting-A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New
3. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010
4. Articles of the model convention with respect to taxes on income and on capital 2017
5. Pravilnik o porezu na dobit NN 95/2005
6. Zakon o porezu na dobit NN 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13, 143/14, 50/16, 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 138/20, 114/22, 114/23
7. Opći porezni zakon NN 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20, 114/22
8. Transferne cijene – Novosti, <https://www2.deloitte.com/hr/hr/pages/tax/articles/tax-alert-2017-may.html> (pristupila: 26.03.2024.)
9. Pravilnik o postupku sklapanja prethodnog sporazuma o transfernim cijenama NN 42/2017

15. ZAHVALE

Želim iskoristiti ovu priliku da izrazim iskrenu zahvalnost svima koji su mi pomogli tijekom ovog putovanja.

Prije svega, želim zahvaliti svojoj mentorici Ireni, koja je svojom stručnošću, strpljenjem i podrškom pružila neizmjerni doprinos mom akademskom razvoju i ostvarenju ovog rada.

Također, želim izraziti duboku zahvalnost svojim roditeljima Ivici i Mariji, čija ljubav, podrška i motivacija su mi bili neizmjerno važni tijekom cijelog studijskog procesa. Vaša podrška i vjera u mene su me uvijek ohrabivali da nastavim naprijed i postignem svoje ciljeve.

Hvala zaručniku Bruni što je uvijek bio uz mene, pružajući mi neizmjernu podršku, razumijevanje i ljubav tijekom svih izazova koje sam susrela tijekom studiranja.

Na kraju, želim zahvaliti i menadžeru Filipu, čija podrška i razumijevanje su mi omogućili da uskladim profesionalne obveze s akademskim obavezama te se zahvaljujem na svim materijalima koji su doprinijeli pisanju ovog rada.

Izjava o izvornosti

Ja, Ivona Meašić pod punom moralnom, materijalnom i kaznenom odgovornošću, izjavljujem da sam isključiva autorica završnog rada te da u radu nisu na nedozvoljeni način (bez pravilnog citiranja) korišteni dijelovi tuđih radova te da se prilikom izrade rada nisam koristila drugim izvorima do onih navedenih u radu.

Ivona Meašić