Српско
фискално
друштво

Smernice OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave

OECD

JULI 2010

Smernice OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave

22. juli 2010. godine



Smernice OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave, 2010.

Prevod priredili:
Prof. dr Dejan Popović, mr Svetislav V. Kostić,
dr Dragan Demirović, mr Saša Ranđelović,
Filip Kovačević, Milica Obradović,
Miloš Krstić i Dejan Mraković, LL.M

Izdavač:
SRPSKO FISKALNO DRUŠTVO
Bul. Kralja Aleksandra 67, 11000 Beograd, Srbija
Tel.: + 381 11 3027 600, + 381 (0)63 76 87 259
Fax.: + 381 11 3221 299

Za izdavača:
Prof. dr Dejan Popović, Predsednik SFD

Tiraž:
300 primeraka

Štampa:
PLANETA PRINT
Ruzveltova 10, 11000 Beograd, Srbija
Tel./Fax: + 381 11 3088 129

ISBN 978-86-915137-0-2

Izvorno objavljeno od strane OECD na engleskom i francuskom jeziku pod naslovima:

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010/Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010

© 2010 OECD

Sva prava zadržana.

© 2011 Srpsko fiskalno društvo za ovo izdanje

Objavljeno u skladu sa sporazumom sa OECD, Pariz.

Kvalitet srpskog prevoda i njegova usaglašenost sa izvornim tekstom su odgovornost Srpskog fiskalnog društva.

ORGANIZACIJA ZA EKONOMSKU SARADNJU I RAZVOJ (OECD)

OECD je jedinstveni forum u okviru koga vlade rade zajedno u cilju rešavanja ekonomskih, društvenih i ekoloških izazova koje sa sobom nosi globalizacija. OECD je takođe na čelu napora da se shvate nova dešavanja i problemi, kao što su korporativno upravljanje, informaciona ekonomija i starenje stanovništva, i da se državama pomogne da odgovore ovim izazovima. Organizacija pruža okvir u kome vlade mogu da uporede iskustva svojih politika, traže odgovore na zajedničke probleme, indentifikuju dobre postupke i rade na koordinaciji unutrašnje i spoljne politike.

Države članice OECD su: Australija, Austrija, Belgija, Velika Britanija, Grčka, Danska, Estonija, Izrael, Irska, Island, Italija, Japan, Kanada, Koreja, Luksemburg, Mađarska, Meksiko, Nemačka, Novi Zeland, Norveška, Poljska, Portugalija, Sjedinjene Američke Države, Slovačka, Slovenija, Turska, Finska, Francuska, Holandija, Češka Republika, Čile, Švajcarska, Švedska i Španija. Evropska Komisija učestvuje u radu OECD.

OECD Izdavaštvo čini dostupnim široj javnosti rezultate prikupljanja statističkih podataka od strane Organizacije i istraživanja o ekonomskim, društvenim i pitanjima životne sredine, kao i konvencije, smernice i standarde koje su prihvatile njene članice.

Predgovor

Ove Smernice predstavljaju izmenu Izveštaja OECD *Transferne cene i multinacionalna preduzeća (1979).* One su bile odobrene u svojoj izvornoj verziji od strane Komiteta za fiskalne poslove 27. juna 1995. godine i od strane OECD Saveta za publikacije 13. jula 1995. godine.

Od svoje izvorne verzije, ove Smernice su bile dopunjene:

- *Izveštajem o nematerijalnoj imovini i uslugama* koji je Komitet za fiskalna pitanja [DAFFE/CFA(96)2]] usvojio 23. januara 1996. godine, koji je Savet zaveo 11. aprila 1996. godine [C(96)46] i koji je uvršten u Glave VI i VII;
- Izveštajem o sporazumima o učešću u troškovima koji je Komitet za fiskalna pitanja [DAFFE/CFA(97)27] usvojio 25. juna 1997. godine, koji je Savet zaveo 24. jula 1997. godine [C(97)144] i koji je uvršten u Glavu VIII;
- *Izveštajem o smernicama za procedure kontrole OECD Smernica za transferne cene i učešće poslovne zajednice* koji je Komitet za fiskalna pitanja [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] usvojio 24. juna 1997. godine, koji je Savet zaveo 23. oktobra 1997. godine [C(97)196] i koji je uvršten u anekse;
- *Izveštajem o smernicama za primenu prethodnih sporazuma o cenama u postupku zajedničkog dogovaranja*, koji je Komitet za fiskalna pitanja [DAFFE/CFA/WD(99)11/31] usvojio 30. juna 1999. godine, koji je Savet zaveo 28. oktobra 1999. godine [C(99)138] i koji je uvršten u anekse;
- *Izveštajem o poslovnim restrukturisanjima iz ugla pravila o transfernim cenama* koji je Komitet za fiskalna pitanja [CTPA/CFA(2010)46] usvojio 22. juna 2010. godine, koji je Savet odobrio 22. jula 2010. godine [Aneks I C(2010)99] i koji je uvršten u Glavu IX.

Pored navedenog, i sledeće smernice su izmenjene:

Izmenama Glave IV, koje je Komitet za fiskalna pitanja usvojio 6. juna 2008. godine [CTPA/CFA(2008)30/REV1] i ažuriranjem Predgovora i Uvoda koji je Komitet za fiskalna pitanja usvojio 22. juna 2009. godine

- [CTPA/CFA(2009)51/REV1] i koji je Savet odobrio 16. jula 2009. godine [C(2009)88];
- Izmenama Glava I – III, koje je Komitet za fiskalna pitanja [CTPA/CFA(2010)55] usvojio 22. juna 2010. godine i koje je Savet odobrio 22. jula 2010. godine [Aneks I C(2010)99];
- Izmenama Predgovora, Uvoda, Rečnika pojmova, Glava IV-VIII i Aneksa koje je Komitet za fiskalna pitanja usvojio 22. juna 2010. godine [CTPA/CFA(2010)47] i koje je Savet odobrio 22. jula 2010. godine [Aneks I C(2010)99].

Ove Smernice će se i dalje dopunjavati dodatnim uputstvima koja se odnose na druge aspekte pravila o transfernim cenama i periodično će se pregledati i menjati na trajnoj osnovi.

Sadržaj

Uvod....17
Rečnik pojmova....23

Glava I

Princip van dohvata ruke

A. Uvod....33

B. Postavka principa van dohvata ruke....35
B.1 Član 9. Model-konvencije OECD....35
B.2 Održanje principa van dohvata ruke kao međunarodnog standarda....38

C. Pristup koji nije zasnovan na principu van dohvata ruke: globalna raspodela dobiti po formuli....39
C.1 Pozadina i opis pristupa....39
C.2 Poređenje sa principom van dohvata ruke....40
C.3 Odbacivanje metoda koji nisu zasnovani na principu van dohvata ruke....43

D. Smernice za primenu principa van dohvata ruke....44
D.1 Analiza uporedivosti....44
D.1.1 Značaj analize uporedivosti i značenje termina "uporedivo"....44
D.1.2 Faktori koji određuju uporedivost....46
D.1.2.1 Karakteristike imovine i usluga....46
D. 1.2.2 Funkcionalna analiza....47
D. 1.2.3 Ugovorni uslovi....50
D. 1.2.4 Ekonomske okolnosti....51
D. 1.2.5 Poslovne strategije....52
D. 2 Uzimanje u obzir stvarno realizovanih transakcija....54

D. 3 Gubici 56
D.4 Efekat državne politike 57
D.5 Upotreba carinskih procena 59

Glava II

Metode za proveru transfernih cena

Deo I: Odabir metoda za proveru transfernih cena 61

A. Odabir najadekvatnijeg metoda za proveru transfernih cena u skladu sa okolnostima konkretnog slučaja 61

B. Korišćenje više od jednog metoda 64

Deo II – Tradicionalni, transakcioni metodi 65

A. Uvod 65

B. Metod uporedive cene na tržištu 65
B.1 Načelno 65
B 2. Primeri primene metoda uporedive cene na tržištu 66

C. Metod preprodajne cene 67
C.1 Načelno 67
C.2 Primeri primene metoda preprodajne cene 72

D. Metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu 73
D.1 Načelno 73
D.2 Primeri primene metode cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu 78

Deo III: Metodi transakcione dobiti 81

A. Uvod 81

B. Metod transakcione neto marže 81
B.1 Načelno 81
B.2 Prednosti i nedostaci 83
B.3 Smernice za primenu 85
B.3.1 Standard uporedivosti koji se primenjuje kod metoda transakcione neto marže 85

B.3.2 Odabir indikatora neto dobiti....88
B.3.3 Utvrđivanje neto dobiti....88
B.3.4 Merenje neto dobiti....90
B.3.4.1 Slučajevi kada se neto dobit meri u odnosu na prodaju....92
B.3.4.2 Slučajevi kada se neto dobit meri u odnosu na troškove....92
B 3.4.3 Slučajevi kada se dobit meri u odnosu na imovinu....94
B.3.4.4 Drugi mogući indikatori neto dobiti....95
B.3.5 „Berry" pokazatelji....95
B.3.6 Druge smernice....96
B.4 Primeri primene metoda transakcione neto marže....97

C. Metod podele transakcione dobiti....98
C.1 Načelno....98
C.2 Prednosti i nedostaci....98
C.3 Uputstvo za primenu....100
C.3.1 Načelno....100
C.3.2 Različiti pristupi podeli dobiti....102
C.3.2.1 Analiza doprinosa....102
C.3.2.2 Rezidualna analiza....102
C.3.3 Utvrđivanje kombinovane dobiti koja je predmet podele....104
C.3.3.1 Stvarna ili projektovana dobit....104
C.3.3.2 Različito merenje dobiti....105
C.3.4 Kako podeliti kombinovanu dobit....106
C.3.4.1 Načelno....106
C.3.4.2 Pouzdanost podataka iz uporedivih nekontrolisanih transakcija....106
C.3.4.3 Ključevi za alokaciju....107
C.3.4.4 Oslanjanje na podatke u vezi sa sopstvenim poslovima poreskog obveznika („interni podaci")....109

D. Zaključak o metodima transakcione dobiti....111

Glava III

Analiza uporedivosti

A. Sprovođenje analize uporedivosti....113
A.1 Tipičan proces....114
A.2 Sveobuhvatna analiza okolnosti poreskog obveznika....115
A.3 Pregled kontrolisane transakcije i odabir testirane strane....116

A.3.1 Procena odvojenih i kombinovanih transakcija poreskog obveznika 116
A.3.2 Međunarodne kompenzacije....118
A.3.3 Izbor testirane strane....119
A.3.4 Informacije o kontrolisanim transakcijama....120
A.4 Uporedive nekontrolisane transakcije....121
A.4.1 Načelno....121
A.4.2 Interne, uporedive transakcije....122
A.4.3 Eksterne uporedive transakcije i izvori podataka....123
A.4.3.1 Baze podataka....123
A.4.3.2 Inostrani izvor ili strane uporedive transakcije....124
A.4.3.3 Informacije koje nisu dostupne poreskim obveznicima....125
A.4.4 Upotreba podataka o trećim licima, koji nisu povezani sa transakcijama....125
A.4.5 Ograničenja u dostupnosti uporedivih transakcija....126
A.5 Odabir ili odbacivanje potencijalnih uporedivih transakcija....126
A.6 Usklađivanja usmerena na obezbeđenje uporedivosti....129
A.6.1 Različite vrste usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti....129
A.6.2 Svrha usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti....130
A.6.3 Pouzadnost sprovedenih usklađivanja....130
A.6.4 Dokumentovanje i testiranje usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti....131
A.7 Rasponi van dohvata ruke....131
A.7.1 Načelno....131
A.7.2 Odabir najadekvatnijeg iznosa u rasponu....132
A.7.3 Ekstremni rezultati: razmatranja uporedivosti....133

B. Vremenska pitanja u uporedivosti....134
B.1 Vreme nastanka....134
B.2 Vreme prikupljanja....135
B.3 Veoma nepouzdano vrednovanje na početku i nepredvidivi događaji....135
B.4 Podaci iz godina koje slede nakon godine transakcije....136
B.5 Podaci iz više godina....136

C. Pitanja primene....138

Glava IV

Administrativni pristupi za izbegavanje i rešavanje sporova vezanih za transferne cene

A. Uvod 139

B. Praksa u vezi sa ispunjavanjem poreskih obaveza u oblasti transfernih cena 140
B.1 Pristup kontroli 141
B.2 Teret dokaza 142
B.3 Kazne 145

C. Korespondentna usklađivanja i postupak zajedničkog dogovaranja: Članovi 9. i 25. Model-konvecije OECD 148
C.1 Prostupak zajedničkog dogovaranja 148
C.2 Korespondentna usklađivanja: stav 2. Člana 9. 149
C.3 Problemi sa postupkom 152
C.4 Preporuke za rešavanje problema 154
C.4.1 Vremenska ograničenja 154
C.4.2 Trajanje postupka zajedničkog dogovaranja 156
C.4.3 Učešće poreskog obveznika 157
C.4.4 Objavljivanje primenljivih postupaka 158
C.4.5 Problemi vezani za naplatu manje plaćenog poreza i obračun kamate 159
C.5 Sekundarna usklađivanja 160

D. Simultane poreske kontrole 164
D.1 Definicija i pozadina 164
D.2 Pravni osnov za simultane poreske kontrole 165
D.3 Simultane poreske kontrole i transferne cene 166
D.4 Preporuke u vezi sa korišćenjem simultanih poreskih kontrola 169

E. Poreska utočišta 169
E.1 Uvod 169
E.2 Definicija i pojam poreskih utočišta 170
E.3 Argumenti u prilog upotrebe poreskih utočišta 171
E.3.1 Pojednostavljenje ispunjavanja poreskih obaveza 171
E.3.2 Izvesnost 171
E.3.3 Administrativna jednostavnost 172
E.4 Problemi koji mogu nastati upotrebom poreskih utočišta 172

E.4.1 Rizik dvostrukog oporezivanja i proceduralnih poteškoća u postupcima zajedničkog dogovaranja 174
E.4.2 Mogućnost otvaranja prostora za poresko planiranje 176
E.4.3 Pitanja pravičnosti i uniformnosti 177
E.5 Preporuke za upotrebu poreskih utočišta 178

F. Prethodni sporazumi o cenama 179
F.1 Definicija i pojam prethodnih sporazuma o cenama 179
F.2 Mogući pristupi pravnim i administrativnim pravilima koja uređuju prethodne sporazume o cenama 183
F.3 Prednosti prethodnih sporazuma o cenama 184
F.4 Nedostaci vezani za prethodne sporazume o cenama 186
F.5 Preporuke 189
F.5.1 Načelno 189
F.5.2 Pokrivenost sporazumima 190
F.5.3 Unilateralni nasuprot bilateralnim (multilateralnim) sporazumima 190
F.5.4 Pravična dostpnost PSC za sve obveznike 190
F.5.5 Razvijanje radnih sporazuma između nadležnih vlasti i unapređenih procedura 191

G. Arbitraža 191

Glava V

Dokumentacija

A. Uvod 193

B. Smernice u vezi sa dokumentacijom i procedurama 194

C. Korisna informacija za utvrđivanje primene pravila o transfernim cenama 198

D. Zaključak preporuka o dokumentaciji 201

Glava VI

Posebna razmatranja vezana za nematerijalnu imovinu

A. Uvod 203

B. Poslovna nematerijalna imovina 204

B.1 Uopšteno 204
B.2 Primeri: patenti i žigovi 206

C. Primena principa van dohvata ruke 207
C.1 Uopšteno 207
C.2 Identifikovanje aranžmana vezanih za transfer nematerijalne imovine 208
C.3 Obračun naknade u skladu sa principom van dohvata ruke 210
C.4 Određivanje cena u skladu sa principom van dohvata ruke kada je procena vrednosti veoma nesigurna u vreme transakcije 213

D. Marketinške aktivnosti preduzete od strane društava koja ne poseduju žigove ili trgovačke nazive 215

Glava VII

Specifični problemi povezani sa pružanjem usluga unutar grupe privrednih društava

A. Uvod 217

B. Glavni problemi 218
B.1 Određivanje da li su usluge unutar grupe stvarno pružene 218
B.2 Određivanje naknade po principu van dohvata ruke 222
B.2.1. Uopšteno 222
B.2.2 Identifikovanje stvarnih sporazuma o naplati usluga unutar grupe 223
B.2.3 Utvrđivanje naknade u skladu sa principom van dohvata ruke 225

C. Primeri usluga unutar grupe 228

Glava VIII

Sporazumi o učešću u troškovima

A. Uvod 231

B. Koncept SUT 232
B.1 Opšte informacije 232
B.2 Odnos sa drugim glavama 233
B.3 Vrste SUT 233

C. Primena principa van dohvata ruke....234
C.1 Uopšteno....234
C.2 Određivanje učesnika....235
C.3 Iznos doprinosa pojedinačnih učesnika....236
C.4 Utvrđivanje da li je alokacija adekvatno izvršena....237
C.5 Poreski tretman doprinosa i plaćanja u cilju uravnotežavanja....239

D. Poreske posledice ako SUT nije u skladu sa principom van dohvata ruke....240
D.1 Usklađivanje doprinosa....240
D.2 Odbacivanje dela ili svih uslova SUT....241

E. Stupanje, istupanje, i prestanak SUT....242

F. Preporuke za strukturiranje i dokumentovanje SUT....244

Glava IX

Poslovno restrukturisanje iz ugla pravila o transfernim cenama

Uvod....247

A. Predmet....247
A.1 Poslovna restrukturisanja koja predstavljaju predmet ove glave....247
A.2 Pitanja koja su u okviru ove glave....248

B. Primena Člana 9. Model-konvencije OECD i ovih smernica na poslovna restrukturisanja: teoretski okvir....249

Deo I: Posebna razmatranja u vezi sa rizicima....251

A. Uvod....251

B. Ugovorni uslovi....251
B.1 Da li je postupanje povezanih društava u skladu sa ugovornom alokacijom rizika....252
B.2 Utvrđivanje da li je alokacija rizika u kontrolisanim transakcijama u skladu sa principom van dohvata ruke....253
B.2.1 Uloga uporedivih tansakcija....253
B.2.2 Slučajevi kada nema uporedivih transakcija....254
B.2.2.1 Alokacija rizika i kontrola nad rizikom....255
B.2.2.2 Finansijski kapacitet za preuzimanje rizika....257

B.2.2.3 Ilustracija 259
B.2.3 Razlika između sprovođenja usklađivanja uporedivosti i nepriznavanja alokacije rizika u kontrolisanoj transakciji 259
B.3 Koje su posledice alokacije rizika? 261
B.3.1 Efekti alokacije rizika koja se priznaje za poreske svrhe 261
B.3.2 Da li upotreba metoda transfernih cena može stvoriti okruženje niskog rizika? 263

C. Pitanje ispunjavanja zakonskih obaveza 264

Deo II: Naknada u okviru dohvata ruke za samo restrukturisanje 265

A. Uvod 265

B. Razumevanje samog restrukturisanja 265
B.1 Identifikovanje transakcija koje se sprovode u postupku restrukturisanja: funkcije, imovina i rizici pre i posle restrukturisanja 266
B.2 Razumevanje poslovnih razloga za sprovođenje restrukturisanja i očekivanih koristi na osnovu njenog sprovođenja, uključujući ulogu sinergije 267
B.3 Druge opcije koje su realno na raspolaganju stranama 268

C. Realokcaija profitnog potencijala kao rezultat poslovnog restrukturisanja 270
C.1 Profitni potencijal 270
C.2 Realokacija rizika i profitnog potencijala 271

D. Prenos određene vrednosti (na primer, sredstva ili poslovanja) 274
D.1 Materijalna sredstva 274
Ilustracija 274
D.2 Nematerijalna imovina 276
D.2.1 Prenos nematerijalne imovine koja se koristi za lokalno poslovanje na raspolaganje centralnoj lokaciji (strano povezano lice) 277
D.2.2 Prenos nematerijalne imovine u trenutku kada nema ustanovljenu vrednost 279
D.2.3 Lokalna nematerijalna imovina 280
D.2.4 Ugovorna prava 280
D.3 Prenos poslovanja 281
D.3.1 Vrednovanje prenosa poslovanja 281
D.3.2 Poslovanje koje stvara gubitke 282
D.4 Izmeštanje poslovanja (outsourcing) 283

E. Obeštećenje restrukturisanog entiteta zbog prestanka ili značajnih izmena postojećih ugovora 284
E.1 Da li je ugovor koji je prestao da važi, a nije obnovljen ili je njegova sadržina suštinski izmenjena novim pregovorima, zaključen u pismenoj formi i da li predviđa odštetnu klauzulu.....285
E.2 Da li su uslovi pod kojima je zaključen ugovor, kao i postojanje ili nepostojanje odštetne klauzule ili bilo kog drugog tipa garancije (kao i uslovi pod kojima je ugovorena takva kaluzula u slučaju kad je predviđena) u skladu sa principom van dohvata ruke.....286
E.3 Da li je pravo na odštetu predviđeno privrednim pravom ili sudskom praksom 289
E.4 Da li bi pod uslovima van dohvata ruke neko drugo lice bilo spremno da obešteti ono lice za koje nastaje šteta zbog 290

Deo III: Naknada za transakcije između povezanih lica posle izvršenog restrukturisanja.....292

A. Restrukturisanje poslovanja prema "strukturiranju".....292
A.1 Osnovno načelo: nema različite primene principa van dohvata ruke 292
A.2 Moguće činjenične razlike između situacija koje su posledica restrukturisanja i situacija čija je struktura određena na početku obavljanja određene aktivnosti.....293

B. Primena u situacijama poslovnog restrukturisanja: odabir i primena metode transfernih cena za kontrolisane transakcije nakon restrukturisanja.....295

C. Odnos između naknde koje se isplaćuje za samo restrukturisanje i naknade koja se isplaćuje za transakcije koje se obavljaju nakon restrukturisanja 297

D.Poređenje situacije koja postoji pre i nakon izvršenog restrukturisanja 299

E..Lokacijske uštede 300

F. Primer: implementacija funkcije centralne nabavke.....302

Deo IV: Priznavanje stvarno obavljenih transakcija 306

A. Uvod.....306

B. Stvarno izvršene transakcije. Uloga ugovornih uslova. Odnos između paragrafa 1.64 – 1.69 i drugih delova ovih smernica 307

C. Primena paragrafa 1.64 – 1.69 ovih smernica u slučaju poslovnog restrukturisanja 308
C.1 Transakcije se ne priznaju samo u izuzetnim slučajevima.....308
C.2 Određivanje ekonomske suštine transakcije ili ugovora.....309
C.3 Utvrđivanje da li bi nezavisna društva zaključila takve ugovore 309
C.4 Određivanje da li transakcija ili ugovor mogu biti u skladu sa principom van dohvata ruke 312
C.5 Značaj postojanja motiva poreske uštede.....312
C.6 Posledice nepriznavanja prema paragrafima 1.64 – 1.69 312

D. Primeri 314
D.1 Primer (A): Konverzija potpunog distributera u distributera koji snosi manji rizik.....314
D.2 Primer (B): Transfer vredne nematerijalne imovine u praznu kompaniju.....315
D.3 Primer (C): Prenos nematerijalne imovine koji se priznaje.....316

Spisak Aneksa 319

Aneks OECD Smernica za transferne cene: Smernice za procedure nadzora OECD Smernica za transferne cene i učešće poslovne zajednice.....321

Aneks I, Glave II: Osetljivost indikatora bruto i neto dobiti 329

Aneks II, Glave II: Primer u cilju pojašnjenja primene metode podele rezidualne dobiti.....335

Aneks III, Glave II: Primer različitih pokazatelja dobiti u slučaju primene metoda podele transakcione dobiti 339

Aneks Glave III: Primer usklađivanja obrtne imovine 345

Aneks Glave IV: Smernice za primenu prethodnih sporazuma o cenama u postupku zajedničkog dogovaranja („PZD PSC“).....351

Aneks Glave VI: Primeri koji ilustruju Smernice za transferne cene za nematerijalnu imovinu u slučaju značajne nepouzdanosti procene.....383

*PRILOG:*Preporuka Saveta za određivanje primene pravila o transfernim cenama između povezanih lica /C(95)126/Final/.....387

Uvod

1. Uloga multinacionalnih preduzeća (MNP) u svetskoj trgovini dramatično se uvećala u poslednjih 20 godina. Ova činjenica delom odslikava povećano povezivanje nacionalnih ekonomija i tehnološki razvoj, naročito u oblasti komunikacija. Rast MNP postavlja sve komplikovanije zahteve za oporezivanje kako poreskim upravama, tako i samim MNP s obzirom na to da se pravila oporezivanja MNP pojedinačnih država ne mogu posmatrati izolovano, već se moraju sagledavati kroz široki međunarodni kontekst.

2. Navedena pitanja proizlaze prvenstveno iz praktičnih poteškoća, sa kojima se suočavaju i MNP i poreske uprave, u određivanju prihoda i rashoda kompanije ili stalne poslovne jedinice koja je deo GMNP koja bi trebala da se uzme u obzir, naročito tamo gde je poslovanje GMNP veoma integrisano.

3. U slučaju MNP, potreba da se ispunjavaju zakoni i procesni zahtevi koji se mogu razlikovati od države do države stvara dodatne probleme. Različiti zahtevi mogu voditi većem opterećivanju MNP i mogu, kao posledicu, imati više troškove u ispunjavanju obaveza, nego što bi to bio slučaj kod sličnog preduzeća koje posluje isključivo u okviru jedne nadležnosti.

4. U slučaju poreskih uprava, posebni problemi se javljaju i na nivou poreske politike i u pogledu primene zakona. Na nivou poreske politike, države moraju da pomire svoje legitimno pravo da oporezuju dobiti poreskih obveznika, na osnovu njegovih prihoda i rashoda, za koje se može sa sigurnošću tvrditi da izvor svojih prihoda ostvaruju na njihovoj teritoriji, vodeći računa da samo jedna poreska jurisdikcija oporezuje isti prihod. Dvostruko ili višestruko oporezivanje može stvoriti prepreke za prekogranični promet dobara i usluga i kretanje kapitala. U pogledu primene zakona, određivanje takvih prihoda i rashoda od strane jedne

države može biti otežano poteškoćama u pribavljanju potrebnih podataka koji se nalaze izvan njene jurisdikcije.

5. Na osnovnom nivou, poreski zahtev koji svaka država nameće, zavisi od toga da li država koristi sistem oporezivanja zasnovan na principu rezidentstva, na principu izvora ili na oba principa. U sistemima koji su zasnovani na principu rezidentstva, država će u svoju poresku osnovicu uključivati sav prihod ili samo deo prihoda, uključujući i prihode koji se ostvaruju izvan te države, za svako lice (uključujući i pravna lica kao što su privredna društva) koje se smatra rezidentom te države. U sistemima koji su zasnovani na principu izvora, država će u svoju poresku osnovicu uključiti prihod koji je ostvaren na njenoj teritoriji, bez obzira na rezidentstvo poreskog obveznika. Kada se primenjuju na MNP, ova dva sistema, koja se često koriste tako da se međusobno dopunjuju, svako preduzeće u okviru GMNP posmatraju kao posebno lice. Države članice OECD izabrale su ovakav tretman zasebnih lica jer je to najbolji način da se postignu pravedni rezultati i da se umanji rizik od dvostrukog oporezivanja za koje neće biti moguće ostvariti olakšicu. Zato je svaki pojedinačni član grupe podvrgnut oporezivanju na dobit koju ostvaruje (primenom oporezivanja po principu rezidentstva ili po principu izvora).

6. Da bi se primenio pristup zasebnih lica na transakcije koje se odvijaju u okviru grupe, svaki član grupe mora biti oporezovan na osnovu pretpostavke da posluje u skladu sa principom van dohvata ruke u transakcijama sa drugim članicama grupe. Međutim, odnos između članica GMNP, može im omogućiti da uspostave posebne uslove u svojim međusobnim odnosima koji se razlikuju od onih koji bi bili uspostavljeni da su članice grupe poslovale kao nezavisna preduzeća na slobodnom tržištu. Da bi osigurale ispravnu primenu pristupa zasebnih lica, države članice OECD usvojile su načelo van dohvata ruke i na taj način efekti posebnih uslova na nivou dobiti, trebalo bi da se eliminišu.

7. Navedeni princip međunarodnog oporezivanja izabrale su države članice OECD da bi služio dvostrukim ciljevima: obezbeđivanju odgovarajuće poreske osnovice u svakoj jurisdikciji i izbegavanju dvostrukog oporezivanja, putem čega se umanjuju mogućnosti za sukobe između poreskih uprava i podstiče međunarodna trgovina i ulaganje. U globalnoj ekonomiji, koordinacija između zemalja može pre da pomogne u ostvarivanju ovih ciljeva nego poreska konkurencija. OECD, čiji je zadatak da doprinese razvoju međunarodne trgovine na multilateralnoj i nediskriminatornoj osnovi i da ostvari najveći održivi nivo ekonomskog rasta u državama članicama, neprekidno je radio na izgradnji konsenzusa o

principima međunarodnog oporezivanja kako bi se izbegli jednostrani odgovori na multilateralne probleme.

8. Prethodno izloženi principi, u vezi sa oporezivanjem MNP, uneti su u Model-konvenciju OECD o porezima na dohodak i imovinu (Model-konvencija OECD). Konvencija predstavlja osnovu za široku mrežu bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja među državama članicama OECD i između država članica OECD i onih koje to nisu. Ovi principi su uneti i u Model-konvenciju UN o izbegavanju dvostrukog oporezivanja između razvijenih država i država u razvoju.

9. U ovim bilateralnim ugovorima nalaze se glavni mehanizmi za rešavanje pitanja koja proističu iz primene principa međunarodnog oporezivanja na MNP. Na oporezivanje MNP najznačajnije utiču: Član 4. koji određuje rezidentstvo; Članovi 5. i 7. koji uređuju oporezivanje stalnih poslovnih jedinica; Član 9. koji se bavi oporezivanjem dobiti povezanih lica i koji primenjuje princip van dohvata ruke; Članovi 10. 11. i 12. koji određuju oporezivanje dividendi, kamata i autorskih naknada i Članovi 24. 25. i 26. koji sadrže posebna pravila koja se odnose na zabranu diskriminacije, rešavanje sporova i razmenu podataka.

10. Komitet za fiskalne poslove, koji predstavlja ključno telo u okviru OECD u bavljenju poreskom politikom, izdao je više izveštaja koji govore o primeni pomenutih članova na MNP i na ostale. Komitet je podsticao usvajanje zajedničkog tumačenja ovih članova. Posledica toga bila je smanjivanje rizika od neodgovarajućeg oporezivanja i pružanje zadovoljavajućih sredstava za rešavanje problema koji proističu iz interakcije zakona i praksi različitih država.

11. U primeni navedenih principa za oporezivanje MNP, jedno od najtežih pitanja koje se pojavilo je pitanje uspostavljanja odgovarajućih transfernih cena za potrebe oporezivanja. Ovo su cene po kojima preduzeće prenosi materijalna dobra i nematerijalnu imovinu ili pruža usluge povezanim licima. Za potrebe ovih Smernica pojam "povezano lice" predstavlja lice koje ispunjava uslove predviđene Članom 9. (Stavovi 1a i 1b) Model-konvencije OECD. Pod ovim uslovima, dva preduzeća su povezana ukoliko jedno od njih učestvuje posredno ili neposredno u upravljanju, kontroli ili kapitalu drugog ili ukoliko "ista lica učestvuju posredno ili neposredno u upravljanju, kontroli ili kapitalu" oba preduzeća t.j. ukoliko su oba preduzeća pod jedinstvenom kontrolom. Pitanja o kojima se raspravlja u ovim Smernicama pojavljuju se i u tretmanu stalnih poslovnih jedinica kao što je navedeno u Izveštaju o pripisivanju dobiti stalnim poslovnim jedinicama koji je usvojen od strane Saveta OECD u

julu 2008. godine, kojim se nadomešćuje Izveštaj OECD Model-konvencija OECD - *Pripisivanje dobiti stalnim poslovnim jedinicama* (1994). Neke relevantne napomene mogu se naći i u OECD Izveštaju *Međunarodno izbegavanje i utaja poreza* (1987).

12. Transferne cene su značajne i za poreske obveznike i za poreske uprave zato što u velikoj meri određuju prihode i rashode, pa time i oporezivu dobit, povezanih lica u različitim poreskim jurisdikcijama. Problemi u vezi sa transfernim cenama prvo su se pojavljivali u transakcijama između povezanih lica koja su poslovala u istoj poreskoj jurisdikciji. Pitanja domaćeg prava nisu obrađena u ovim Smernicama koje se odnose na međunarodne aspekte primene pravila o transfernim cenama. Ovi međunarodni aspekti predstavljaju veće poteškoće zato što uključuju više od jedne poreske nadležnosti i zato bilo koje usklađivanje transfernih cena u jednoj jurisdikciji podrazumeva da je odgovarajuća promena u drugoj jurisdikciji opravdana. Međutim, ukoliko druga jurisdikcija ne prihvati da sprovede korespondentno usklađivanje GMNP će biti dva puta oporezovana na isti deo svoje dobiti. U cilju smanjivanja rizika ovakvog dvostrukog oporezivanja, potreban je međunarodni konsenzus u vezi sa pitanjem na koji način da se utvrde transferne cene za potrebe oporezivanja u slučaju prekograničnih transakcija.

13. Namera je da ove Smernice predstavljaju izmenu, odnosno objedinjavanje prethodnih izveštaja OECD Komiteta za fiskalne poslove koji se bave transfernim cenama i drugim povezanim pitanjima koja se odnose na multinacionalna preduzeća. Ključni izveštaj *Transferene cene i mulitinacionalna preduzeća* (1979) (Izveštaj iz 1979. godine) povučen je od strane Saveta OECD, 1995. godine. Ostali izveštaji se bave pitanjima transfernih cena iz ugla posebnih tema. To su izveštaji *Transferne cene i mulitnacionalna preduzeća – tri pitanja oporezivanja* (1984) (Izveštaj iz 1984. godine) i *Utanjena kapitalizacija* (Izveštaj iz 1987. godine). Spisak izmena i dopuna ovih Smernica prestavljen je u Predgovoru.

14. Ove Smernice se oslanjaju i na raspravu koju je započeo OECD u vezi sa predloženim pravilima o transfernim cenama u SAD [vidi izveštaj OECD *Poreski aspekti transfernih cena u okviru multinacionalnih preduzeća*: *predložena pravila u SAD* (1993)]. Međutim, kontekst u okviru koga je taj izveštaj napisan veoma se razlikuje od onoga u kome su ove Smernice započete, njegov je obuhvat mnogo uži i posebno se odnosi na predložena pravila u SAD.

15. Države članice OECD nastavljaju da prihvataju načelo van dohvata ruke kako je ono predviđeno u Model-konvenciji OECD (kao i u bilateralnim ugovorima koji pravno obavezuju strane ugovornice u ovom smislu) i u Izveštaju iz 1979. godine. Ove Smernice se fokusiraju na primenu načela van dohvata ruke za ocenjivanje transfernih cena povezanih lica. Cilj Smernica je da pomognu poreskim upravama (kako onim u državama članicama OECD, tako i onim u drugim državama) i MNP tako što ukazuju na način na koji je moguće naći zadovoljavajuća rešenja za obe strane u slučajevima vezanim za transferne cene, čime se umanjuju sukobi među poreskim upravama, i između poreskih uprava i MNP, i izbegavaju skupi postupci. Smernice analiziraju metode za određivanje da li uslovi komercijalnih i finansijskih odnosa u okviru MNP zadovoljavaju načelo van dohvata ruke i da li se bave praktičnom primenom ovih metoda. One takođe uključuju i raspravu o globalnoj raspodeli dobiti po formuli.

16. Države članice OECD se podstiču da poštuju ove Smernice u njihovim domaćim praksama vezanim za transferene cene, a poreski obveznici se podstiču da koriste ove Smernice kod utvrđivanja činjenica da li su njihove transferne cene u skladu sa načelom van dohvata ruke za poreske potrebe. Poreske uprave se podstiču da, u slučaju kontrole, uzmu u obzir poslovnu odluku poreskog obveznika u primeni načela van dohvata ruke i da sopstvene analize primene pravila o transfernim cenama, sprovode iz te perspektive.

17. Ove Smernice su namenjene i prvenstveno uređuju rešavanje slučajeva vezanih za transferne cene u postupcima zajedničnog dogovaranja između država članica OECD, kao i da, tamo gde je to moguće, vrše arbitražne procedure. One nadalje pružaju uputstva u slučajevima kada je postavljen zahtev za korespondentnim usklađivanjem. Komentar na stav 2 Člana 9, Model-konvencije OECD nedvosmisleno ukazuje da država, od koje se zahteva korespondentno usklađivanje, treba da poštuje takav zahtev samo ukoliko "smatra da iznos usklađene dobiti odgovara iznosu dobiti koja bi postojala da su transakcije bile u skladu sa načelom van dohvata ruke."Ovo znači da, u postupku između nadležnih organa, država koja je predložila primarno usklađivanje nosi teret pokazivanja drugoj državi da je usklađivanje "opravdano i načelno i u pogledu iznosa". Od oba nadležna organa očekuje se da budu spremna na saradnju u rešavanju slučajeva zajedničkog dogovaranja.

18. Ukoliko se teži da se postigne ravnoteža između interesa poreskih obveznika i interesa poreskih uprava na način koji je pravičan prema svim stranama, neophodno je da se razmotre svi aspekti sistema koji su značajni

u slučaju vezanom za transferne cene. Jedan od takvih aspekata je raspodela tereta dokaza. U najvećem broju nadležnosti poreska uprava nosi teret dokaza, što može podrazumevati da poreska uprava mora da *prima facie* pokaže da je primena pravila o transfernim cenama kod poreskog obveznika suprotna načelu van dohvata ruke. Međutim, treba primetiti, da čak i u takvom slučaju poreska uprava može i dalje razumno obavezati poreskog obveznika da dostavi podatke koji će omogućiti poreskoj upravi da sprovede proveru kontrolisane transakcije. U drugim jurisdikcijama poreski obveznik može nositi teret dokaza u nekoj meri. Pojedine države članice OECD smatraju da Član 9. Model-konvencije OECD uspostavlja pravila o teretu dokaza u slučajevima vezanim za transferne cene, koja nadomešćju bilo koje njima suprotne domaće odredbe. Druge države pak smatraju da Član 9. ne predviđa pravila o teretu dokaza (uporedi: paragraf 4, Komentara na Član 9, Model-konvencije OECD). Bez obzira na to koja strana nosi teret dokaza, određivanje pravičnosti pripisivanja tereta dokaza moralo bi da se sprovede imajući u vidu druge aspekte odnosnog poreskog sistema koji utiču na sveobuhvatno administriranje pravila o transfernim cenama, uključujući i rešavanje sporova. Ovi aspekti uključuju kazne, postupak kontrole, upravni žalbeni postupak, pravila vezana za plaćanje zatezne kamate i plaćanje. Bilo bi neopravdano osloniti se na bilo koji od ovih aspekata, uključujući i teret dokaza, da bi se dala neosnovana ocena o pravilima o transfernim cenama. O nekim, od ovih pitanja, raspravlja su nadalje u Glavi IV.

19. Ove Smernice usmerene su na glavna načelna pitanja koja se javljaju u oblasti transfernih cena. Komitet za fiskalne poslove namerava da nastavi svoj rad u ovoj oblasti. Izmene Glava I – III, kao i nova Glava IX odobrene su u 2010. godini, odslikavajući rad koji je Komitet vršio u vezi sa pitanjima uporedivosti, metodama transakcione dobiti i aspektima poslovnih restrukturisanja vezanih za transferne cene. Budući rad će biti usmeren na pitanja kao što je primena načela van dohvata ruke na transakcije koje uključuju nematerijalnu imovinu, usluge, sporazume o učešću u troškovima, stalne poslovne jedinice i utanjenu kapitalizaciju. Komitet namerava redovno da proverava iskustva država članica OECD i izabranih država koje nisu članice, u primeni metoda koji se koriste u sprovođemju načela van dohvata ruke, sa posebnom pažnjom na metode transakcione dobiti (kako su definisane u Glavi II) i načine na koje su ovi problemi rešeni između država.

Rečnik pojmova

Aktivnost akcionara/udeoničara

je aktivnost koju vrši član GMNP (obično matično društvo ili regionalna holding kompanija) isključivo na osnovu svog vlasničkog udela u jednoj ili više članica grupe, tj.. u ulozi akcionara/udeoničara.

Analiza doprinosa u ostvarivanju dobiti

je analiza koja se koristi u primeni metoda podele dobiti i po kojoj se objedinjena dobit iz kontrolisanih transakcija deli između povezanih preduzeća. Obavlja se na osnovu relativnih vrednosti izvršenih funkcija (uzimajući u obzir korišćenu imovinu i preuzete rizike) od strane svakog od povezanih preduzeća koja su uključena u te transakcije. To je podržano, koliko god je moguće, eksternim tržišnim podacima koji ukazuju na koji način bi nezavisna preduzeća podelila dobit u sličnim okolnostima.

Analiza uporedivosti

poredi kontrolisane transakcije sa nezavisnom transakcijom ili transakcijama. Kontrolisane i nekontrolisane transakcije su uporedive ukoliko nijedna od razlika između transakcija ne može materijalno da utiče na faktor koji se proverava primenom metodologije (npr. cena ili marža) ili ukoliko je moguće učiniti dovoljno tačna usklađivanja kako bi se eliminisali materijalni efekti takvih razlika.

Bruto dobit

je bruto dobit ostvarena iz poslovne transakcije i označava iznos koji se dobija oduzimanjem, od bruto prihoda iz transakcije, odgovarajućeg dela troškova nabavke ili proizvodnje, uz neophodna usklađivanja za porast ili pad zaliha ili dobara raspoloživih za prodaju, ali bez uzimanja u obzir drugih troškova.

Globalna raspodela dobiti po formuli

predstavlja pristup za raspodelu globalne dobiti GMNP na konsolidovanoj osnovi, između povezanih preduzeća u različitim državama, na osnovu prethodno određene formule.

Grupa multinacionalnih preduzeća (GMNP)

je grupa povezanih kompanija sa privrednim društvima ili poslovnim jedinicama u dve ili više država.

Direktni troškovi

su troškovi posebno podneti za potrebe proizvodnje dobra ili pružanja usluge, npr. troškovi sirovina.

Izlazno plaćanje

predstavlja naknadu koju učesnik koji se povlači iz već postojećeg SUT, može da ostvari od preostalih učesnika za efektivni prenos svog interesa u rezultatima prethodnih aktivnosti u okviru SUT.

Indikator neto dobiti

predstavlja odnos neto dobiti prema odgovarajućoj osnovici (npr. troškovi, prihodi od prodaje, imovina). Metod transakcione neto marže oslanja se na poređenje odgovarajućeg indikatora neto dobiti za kontrolisanu transakciju sa istim indikatorom neto dobiti uporedive tržišne transakcije.

Komercijalna nematerijalna imovina

je imovina koja se koristi u komercijalnim aktivnostima kao što su proizvodnja dobara i pružanje usluga, kao i nematerijalna imovina koja sama po sebi predstavlja poslovno dobro koje se prenosi kupcima ili se koristi u vršenju poslovanja.

Kompenzaciono usklađivanje

predstavlja usklađivanje gde poreski obveznik prijavljuje transfernu cenu za poreske potrebe koja, po mišljenju poreskog obveznika, predstavlja cenu van dohvata ruke za kontrolisanu transakciju, bez obzira na to što se ta cena razlikuje od iznosa koji je stvarno bio naplaćen između povezanih lica. Ovo usklađivanje treba da se sprovede pre podnošenja poreskog bilansa.

Kontrolisana transakcija – transakcija između povezanih lica

je transakcija između dva preduzeća koja su međusobno povezana.

Korespondentno usklađivanje

je usklađivanje poreske obaveze lica koje je povezano sa drugom poreskom jurisdikcijom koju sprovodi poreska uprava te jurisdikcije i koja odgovara primarnom usklađivanju koje je sprovela poreska uprava u prvoj poreskoj jurisdikciji, kako bi raspodela dobiti između dve jurisdikcije bila dosledna.

Marketinška nematerijalna imovina

je vrsta imovine koja se odnosi na marketinške aktivnosti, koja pomaže u komercijalnom iskorišćavanju dobra ili usluge i/ili koja ima važnu promotivnu vrednost za određeni proizvod.

Marža (zarada) koja se dodaje ceni koštanja

predstavlja maržu koja se određuje na osnovu izračunatih marži, pošto su posredni i neposredni troškovi podneti od strane pružaoca dobara ili usluga u transakciji.

Metod neposredne naplate

predstavlja metod po kojoj se naplata, za posebne usluge unutar grupe, vrši neposredno i prema jasno određenim osnovama.

Metod uporedive cene na tržištu

je metod za proveru transfernih cena. Upoređuje cene dobara ili usluga, koje su prenete u kontrolisanoj transakciji, sa cenom koja je naplaćena za dobra ili usluge u uporedivoj tržišnoj transakciji pod uporedivim uslovima.

Metod podele dobit

predstavlja metod podele transakcione dobiti koja određuje dobit za raspodelu između povezanih preduzeća iz kontrolisane transakcije (ili kontrolisanih transakcija koje je opravdano objediniti u skladu sa principima iz Glave III), a onda deli ovu dobit između povezanih preduzeća u skladu sa ekonomski opravdanom osnovom koja je približna podeli očekivane dobiti i odslikana u sporazumu koji bi bio u skladu sa načelom van dohvata ruke.

Metod podele transakcione dobiti

predstavlja metod za proveru transfernih cena koji istražuje dobit koja se ostvaruje iz određenih kontrolisanih transakcija za jedno ili više povezanih lica koje u njima učestvuju.

Metod posredne naplate

je metod naplate za usluge unutar grupe koji se zasniva na raspodeli troškova i drugim metodima raspodele.

Metod preprodajne cene

predstavlja metod za proveru transfernih cena koji se zasniva na ceni po kojoj se proizvod, prethodno kupljen od povezanog lica, preprodaje nepovezanom licu. Preprodajna cena se umanjuje za preprodajnu maržu. Ono što preostaje posle oduzimanja preprodajne marže može se smatrati da, po usklađivanju za troškove povezane sa kupovinom proizvoda (npr. troškovi carine), predstavlja cenu van dohvata ruke za originalni prenos dobara između povezanih lica.

Metod transakcione neto marže (Transactional net margin method)

je metod transakcione dobiti koja istražuje maržu neto dobiti koju poreski obveznik ostvaruje iz kontrolisane transakcije (ili transakcija gde je primereno da one budu objedinjene u skladu sa principima iz Glave III) u odnosu na odgovarajuću osnovicu (npr. troškovi, prihodi od prodaje, imovina)

Metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu

je metod za proveru transfernih cena koji koristi trošak pružaoca dobara (ili usluga) u kontrolisanoj transakciji. Ovome se dodaje odgovarajuća marža na ovaj trošak, kako bi se ostvarila odgovarajuća dobit u svetlu izvršenih funkcija (uzimajući u obzir i korišćenu imovinu i preuzete rizike) i dobit iz tržišnih uslova. Ono do čega dolazimo po dodavanju marže na navedene troškove može se smatrati cenom van dohvata ruke originalne kontrolisane transakcije.

Multinacionalno preduzeće (MNP)

je kompanija koja je deo GMNP.

Namerne kompenzacije

predstavljaju pogodnost koju jedno povezano lice pruža drugom povezanom licu u okviru grupe koja se namerno kompenzuje, u određenoj meri različitim pogodnostima koje zauzvrat pruža to drugo preduzeće.

Načelo van dohvata ruke

predstavlja međunarodni standard za koji su se države članice OECD sporazumele da treba se koristi za potrebe primene pravila o transfernim cenama za poreske svrhe. Predviđen je Članom 9. Model-konvencije OECD koji glasi: "U slučaju kada su uslovi koji su uspostavljeni ili nametnuti između dva preduzeća u njihovim komercijalnim ili finansijskim odnosima različiti od onih koji bi postojali između nezavisnih preduzeća, sva ona dobit koja bi, u odsustvu pomenutih uslova, bila ostvarena od strane jednog preduzeća, ali zbog tih uslova nije ostvarena, može biti uključena u dobit tog preduzeća i shodno oporezovana."

Nezavisna preduzeća

Dva preduzeća su nezavisna u svom međusobnom odnosu ukoliko nisu povezani jedno sa drugim.

Plaćanje u cilju uravnotežavanja

predstavlja plaćanje, uobičajeno od strane jednog ili više učesnika, drugome u cilju usklađivanja proporcionalnih delova doprinosa učesnika, koji uvećava vrednost doprinosa isplatioca i umanjuje vrednost doprinosa primaoca u visini iznosa plaćanja.

Povezana preduzeća

su dva preduzeća koja se mogu smatrati međusobno povezanima ukoliko jedno od njih ispunjava uslove Člana 9. Stav 1a) ili stav 1b) Model-konvencije OECD u pogledu drugog preduzeća.

Posredni troškovi

su troškovi proizvodnje dobra ili pružanja usluge koji, iako blisko povezani sa proizvodnjom ili pružanjem usluga, mogu biti zajednički za više proizvoda ili usluga (npr. troškovi sektora za održavanje koji pokriva opremu koja se koristi za proizvodnju različitih dobara).

Postupak zajedničkog dogovaranja

je postupak putem koga se poreske uprave savetuju kako bi razrešile sporove vezane za primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Ovaj postupak, opisan i odobren Članom 25. Model-konvencije OECD, može biti korišćen za otklanjanje dvostrukog oporezivanja koje može biti prouzrokovano usklađivanjima transfernih cena.

Preprodajna marža

je marža koja predstavlja iznos iz koga preprodavac teži da pokrije troškove prodaje i druge operativne troškove, kao i da u svetlu izvršenih

funkcija (uzimajući u obzir i korišćenu imovinu i preuzete rizike) ostvari odgovarajuću dobit.

Prethodni sporazum o cenama ("PSC")

Ovim sporazumom utvrđuje se, pre izvršenja kontrolisanih transakcija, set kriterijuma (npr. metod, uporedivi podaci i njima odgovarajuća usklađivanja, kritične pretpostavke za buduće događaje) za potrebe određivanja primene pravila o transfernim cenama na te transakcije tokom određenog vremenskog perioda. Prethodni sporazum o cenama može biti unilateralan kada uključuje samo jednu poresku upravu i poreskog obaveznika ili multilateralan kada podrazumeva sporazum dveju ili više poreskih uprava.

Primarno usklađivanje

je usklađivanje koje sprovodi poreska uprava, u prvoj jurisdikciji, u odnosu na oporezivu dobit kompanije kao posledica primene načela van dohvata ruke na transakciju koja uključuje povezano preduzeće iz druge poreske jurisdikcije.

Profitni potencijal

je očekivana buduća dobit. U nekim slučajevima ona može da obuhvata i gubitke. Pojam "profitni potencijal" često se koristi u procenjivanju, u određivanju naknade van dohvata ruke za prenos nematerijalne imovine ili poslovne aktivnosti ili u određivanju obeštećenja van dohvata ruke za raskid ili za suštinsko ponovno pregovaranje u vezi sa postojećim aranžmanima, u onim slučajevima kada je utvrđeno da bi do takve naknade ili obeštećenja došlo između nepovezanih lica u uporedivim okolnostima.

Raspon van dohvata ruke

je raspon cifara koje su prihvatljive za utvrđivanje da li su uslovi kontrolisane transakcije u skladu sa načelom van dohvata ruke i koje se dobijaju ili iz primene istih metoda za proveru transfernih cena na više uporedivih podataka ili iz primene različitih metoda za proveru transfernih cena.

Rezidualna analiza

je analiza koja se koristi kod primene metoda podele dobiti putem koje se deli objedinjena dobit iz kontrolisane transakcije koja je predmet provere u dva koraka. U prvom koraku, svakom učesniku dodeljuje se dovoljna dobit koja obezbeđuje osnovni odgovarajući povraćaj za tip transakcije u kojoj je učestvovao. Uobičajeno, ovaj osnovni povraćaj nezavisna preduzeća bi odredila na osnovu tržišnih povraćaja ostvarenih u sličnim tipovima transakcija. Zato, osnovni povraćaj ne bi uobičajeno obuhvatao povraćaj jedinstvenom ili veoma vrednom imovinom koju poseduju učesnici. U drugom koraku, bilo koja rezidualna dobit (ili gubitak) koja preostane posle podele iz prvog koraka bila bi raspodeljena između učesnika na osnovu analize činjenica i okolnosti koje bi mogle da ukažu na to kako da se ostatak raspodeli između nepovezanih preduzeća.

Sekundarna transakcija

predstavlja konstruktivnu transakciju za koju će, u skladu sa domaćim zakonodavstvom, u nekim državama smatrati da postoji pošto je predloženo primarno usklađivanje, sa ciljem da se obezbedi da stvarna raspodela dobiti bude u skladu sa primarnim usklađivanjem. Sekundarne transakcije mogu imati oblik konstruktivne dividende, konstruktivnog ulaganja u kapital ili konstruktivnih zajmova.

Sekundarno usklađivanje

je usklađivanje koje proizlazi iz oporezivanja sekundarne transakcije.

Simultana poreska kontrola

je vrsta poreske kontrole koja je određena u delu A, OECD Model-sporazuma za sprovodjenje simultanih poreskih kontrola i predstavlja "sporazum između dve ili više strana da simultano i nezavisno izvrše kontrolu, svaka na svojoj teritoriji, poreskih pitanja poreskog/ ih obveznika prema kome imaju zajednički ili povezani interes u cilju razmene bilo kojih značajnih podataka koje na ovaj način mogu pribaviti".

Sporazum o učešću u troškovima ("SUT")

predstavlja dogovoren okvir između preduzeća po kome dele troškove i rizike razvoja, proizvodnje i pribavljanja dobara, usluga ili prava i po kome treba da odrede prirodu i razmere interesa (učešća) svakog od učesnika u rezultatima aktivnosti razvoja, proizvodnje ili pribavljanja tih dobara, usluga ili prava.

Tradicionalni transakcioni metodi (Traditional transaction methods)

su metodi uporedive cene na tržištu, metodi preprodajne cene i metodi cene koštanja uvećane za uobičajenu maržu.

Transakcije između nepovezanih lica, tržišne transakcije

su tranaskcije između lica koja među sobom nisu zavisna (povezana).

Trgovačka nematerijalna imovina

je komercijalna nematerijalna imovina koja ne uključuje marketinšku nematerijalnu imovinu.

Ulazno plaćanje

vrši novi učesnik u već postojećem SUT, da bi ostvario interes u bilo kojim rezultatima prethodnih aktivnosti u okviru SUT.

Uporedive tržišne transakcije

su transakcije između dva nezavisna lica koje su uporedive sa kontrolisanom transakcijom koja se ispituje. To može biti ili uporediva transakcija između jedne od učesnica u kontrolisanoj transakciji i nezavisnog lica (*interna uporediva transakcija*) ili između dva nepovezana lica, od kojih nijedno nije učesnik kontrolisane transakcija (*eksterna uporediva transakcija*).

Usluge između članica grupe

su aktivnosti (npr. administrativna, tehnička, finansijska, komercijalna, itd.) za koje bi nezavisno preduzeće bilo voljno da plati da se izvrše ili da ih samo za sebe vrši.

Usluge "na poziv"

su usluge pružene od strane matičnog društva ili centra za pružanje usluga u okviru grupe, koje su dostupne u bilo koje vreme članovima GMNP.

Funkcionalna analiza

predstavlja analizu izvršenih funkcija (uzimajući u obzir korišćenu imovinu i preuzete rizike) od strane povezanih lica u kontrolisanim transakcijama i nezavisnih preduzeća u uporedivim tržišnim transakcijama.

Glava I

Princip van dohvata ruke

A. Uvod

1.1 U ovoj Glavi prikazana je pozadina diskusije o principu van dohvata ruke, koji predstavlja međunarodni standard za primenu pravila o transfernim cenama, a države članice OCED su se dogovorile da će ga koristiti za poreske potrebe od strane GMNP i poreskih uprava. Ova Glava je posvećena principu van dohvata ruke, ona potvrđuje njegov status međunarodnog standarda i postavlja smernice za njegovu primenu.

1.2 Kada međusobno nepovezana lica vrše transakcije među sobom, uslovi njihovih komercijalnih i finansijskih odnosa (na primer cena dobara u prometu ili izvršenih usluga i uslovi prenosa dobara ili pružanja usluga) obično su rezultat delovanja tržišta. Postoji mogućnost da na komercijalni i finansijski odnos povezanih lica neće na isti način uticati eksterne tržišne sile, prilikom međusobnih transakcija, iako povezana lica često pokušavaju da kopiraju dinamiku tržišnih sila u međusobnim transakcijama, kao što je raspravljeno u paragrafu 1.5. Poreske uprave ne bi trebalo automatski da pretpostave da su povezana lica pokušala da manipulišu svojim profitom. Tako može postojati stvarna poteškoća u preciznom određivanju tržišne cene u odsustvu relevantnog tržišta ili kad se usvaja određena tržišna strategija. Važno je imati na umu da se potreba za usklađivanjima u cilju aproksimacije transakcija van dohvata ruke javlja bez obzira na bilo koju ugovornu obavezu između učesnika u transakciji, kao vid plaćanja određene cene ili bilo koje namere učesnika u transakciji da umanje iznos poreza. Zato, poresko usklađivanje u skladu sa principom van dohvata ruke ne bi uticalo na uspostavljene ugovorne obaveze između povezanih lica za neporeske svrhe i može biti prikladno čak i kada nema namere da se umanji ili izbegne porez. Razmatranje pravila o transfernim cenama ne bi trebalo poistovetiti sa razmatranjem problema utaje poreza i izbegavanja plaćanja poreza, iako se politika transfernih cena može iskoristiti i u te svrhe.

1.3 Kada transferne cene ne odražavaju tržišne odnose i princip van dohvata ruke, može doći do distorzija u pogledu poreskih obaveza povezanih lica i poreskih prihoda država domaćina. Zato su države članice OECD postigle dogovor da se, za potrebe oporezivanja, dobit povezanih preduzeća može korigovati onoliko koliko je to potrebno da bi se ispravila takva distorzija i time obezbedilo zadovoljenje principa van dohvata ruke. Države članice OECD smatraju da se prikladno usklađivanje postiže uspostavljanjem uslova iz komercijalnih i finansijskih odnosa između nepovezanih lica u uporedivim transakcijama i pod uporedivim uslovima.

1.4 I drugi faktori, koji nisu vezani za oporezivanje, mogu da utiču na promenu uslova komercijalnih i finansijskih odnosa između povezanih lica. Na primer, takva preduzeća mogu da podlegnu suprotstavljenim državnim pritiscima (u domaćoj kao i u stranoj zemlji) povezanim sa carinskim procenama, *anti-damping* obavezama, i kontrolom kursa ili cena. Pored toga, distorizija transfernih cena može biti izazvana i faktorima povezanim sa novčanim tokovima preduzeća unutar GMNP. GMNP, koja je listirana na berzi, može da oseća pritisak od strane akcionara, da prikaže visoku stopu profitabilnosti na nivou matičnog društva, posebno ako izveštavanje akcionara nije konsolidovano. Svi ovi faktori mogu uticati na transferne cene i iznos dobiti koja se pripisuje povezanim licima unutar GMNP.

1.5 Ne bi trebalo pretpostaviti da će uslovi iz komercijalnih i finansijskih odnosa među povezanim licima, uvek odstupati od uslova koji bi bili ostvareni na otvorenom tržištu. Povezana lica unutar MNP ponekad imaju značajnu autonomiju i često mogu da se pogađaju među sobom kao da su nepovezana. Preduzeća reaguju na ekonomsku situaciju proisteklu iz tržišnih uslova, kako u svojim odnosima sa trećim licima, tako i u odnosima sa povezanim licima. Na primer, lokalni menadžeri mogu biti zainteresovani za dugoročno ostvarenje visoke dobiti, pa zato ne žele da pristanu na primenu cena koje bi smanjile dobit njihovog preduzeća. Poreske uprave bi trebalo da uzmu u obzir i ove činjenice pri vršenju efikasne alokacije resursa u odabiru i sprovođenju kontrola transfernih cena. Nekad se može desiti da veza između povezanih lica utiče na ishod pregovora. Zbog toga, činjenica da su pregovori bili teški, sama po sebi ne predstavlja dovoljan dokaz da su transakcije izvršene po principu van dohvata ruke.

B. Postavka principa van dohvata ruke

B.1 Član 9. Model-konvencije OECD

1.6 Autoritativna postavka principa van dohvata ruke nalazi se u Članu 9. stav 1, Model-konvencije OECD, koji predstavlja osnovu za bilateralne poreske ugovore između država članica OECD i rastućeg broja država koje to nisu. Član 9. predviđa:

> Kada se ‚utvrđeni ili nametnuti, uslovi između dva [povezana] preduzeća razlikuju u njihovim komercijalnim ili finansijskim odnosima od onih koji bi bili ostvareni između nezavisnih preduzeća, onda će bilo koja dobit koju bi ostvarilo jedno od preduzeća, a to se ne desi zbog pomenutih različitih uslova, biti uračunata u dobit tog preduzeća i oporezovana na odgovarajući način.

U cilju usklađivanja dobiti prema uslovima koji bi nastali između nepovezanih preduzeća u uporedivim transakcijama i uporedivim okolnostima (*odnosno* u „uporedivim nekontrolisanim transakcijama“) princip van dohvata ruke prati pristup kojim se članovi GMNP tretiraju kao da posluju kao zasebna (*nezavisna – prim. prev.)* lica, pre nego kao neodvojivi delovi jedinstvenog poslovnog sistema. Pošto pristup zasebnih lica tretira članove GMNP kao nezavisne, pažnja je usredsređena na prirodu transakcija između tih članova i na to da li se uslovi tih transakcija razlikuju od onih koji bi se ostvarili u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji. Takva analiza kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija, koja se naziva „analiza uporedivosti“, je u samoj srži primene principa van dohvata ruke. Uputstvo za analizu uporedivosti se nalazi u nastavku, u Odeljku D i u Glavi III.

1.7 Važno je imati u vidu pitanje uporedivosti kako bi se naglasila potreba za pristupom koji bi obezbedio ravnotežu pouzdanosti, sa jedne strane, i tereta koji se stvara za poreske obveznike i poresku upravu, sa druge strane. Član 9. stav 1 Model-konvencije OECD je osnova za analizu uporedivosti, jer on uvodi potrebu:

- za poređenjem uslova (uključujući i cene, ali ne ograničavajući se samo na njih) utvrđenih ili nametnutih između povezanih lica i onih koji bi bili utvrđeni između nepovezanih lica, kako bi se utvrdilo da li je prema Članu 9. Model-konvencije OECD dozvoljena korekcija

bilansa za svrhe izračunavanja poreske obaveze povezanih lica (videti stav 2 Komentara na Član 9);

- za utvrđivanjem dobiti koja bi bila ostvarena pod tržišnim uslovima, da bi se odredio iznos korekcije.

1.8 Zemlje članice OECD usvojile su princip van dohvata ruke iz nekoliko razloga. Glavni razlog je taj što ovaj princip obezbeđuje jednak poreski tretman članova GMNP i nepovezanih lica. Pošto princip van dohvata ruke izjednačava status povezanih i nepovezanih lica za svrhe oporezivanja, izbegava se stvaranje poreskih povlastica ili nepovoljnijeg poreskog tretmana koji bi mogli da poremete, u relativnom smislu, konkurentne pozicije bilo kojeg od ova dva tipa lica. Uklanjajući ove poreske razloge iz ekonomskih odluka, princip van dohvata ruke promoviše rast međunarodne trgovine i investicija.

1.9 Ustanovljeno je da princip van dohvata ruke efikasno funkcioniše u ogromnoj većini slučajeva. Na primer, postoji mnogo slučajeva koji uključuju prodaju i kupovinu sirovina, kao i pozajmljivanje novca gde već postojeća cena van dohvata ruke može jednostavno biti nađena u uporedivim transakcijama između uporedivih nepovezanih lica, pod uporedivim okolnostima. Takođe, postoje brojni slučajevi gde se relevantno poređenje transakcija može uraditi na nivou finansijskih indikatora kao što su cenovna i bruto marža ili indikatori neto dobiti. Ipak, ima nekoliko značajnih slučajeva u kojima je komplikovano i teško primeniti princip van dohvata ruke, na primer, u GMNP koje posluju u integrisanoj proizvodnji visoko specijalizovanih dobara, koriste jedinstvenu nematerijalnu imovinu, i/ili u pružaju specijalizovane usluge. Postoje rešenja i za te, komplikovane slučajeve, koja uključuju upotrebu metoda podele transakcione dobiti, opisanog u Glavi II, Deo III ovih Smernica, u onim situacijama gde je to najprikladniji metod u datim okolnostima.

1.10 Neki smatraju da je princip van dohvata ruke inherentno manjkav zato što pristup zasebnih lica možda neće uvek u obzir uzeti ekonomiju obima i međupovezanost različitih aktivnosti, u okviru integrisanog poslovnog sistema. Ipak, ne postoje široko prihvaćeni objektivni kriterijumi za alokaciju efekata ekonomije obima ili koristi od integracije između povezanih preduzeća. Pitanje mogućih alternativa principu van dohvata ruke je raspravljeno u nastavku, u Odeljku C.

1.11 Praktična poteškoća u primeni principa van dohvata ruke je ta što povezana lica mogu da se upuste u transakcije koje nepovezana ne bi preduzela. Takve transakcije ne moraju nužno biti motivisane poreskom

evazijom, ali i to se može dogoditi, jer u obavljanju poslovanja među sobom, članovi GMNP se suočavaju sa drugačijim komercijalnim okolnostima nego što je to slučaj kod nepovezanih lica. U slučajevima gde nepovezana lica retko ulaze u transakcije u koje stupaju povezana lica, princip van dohvata ruke je teško primenjiv, jer tu ima malo ili nema uopšte, direktnih dokaza o uslovima koje su ustanovila nepovezana lica. Sama činjenica da transakcija takvog tipa ne može da se pronađe među nepovezanim licima ne mora nužno, sama po sebi, dovesti do zaključka da nije obavljena van dohvata ruke.

1.12 U određenim slučajevima, princip van dohvata ruke može dovesti do administrativnog opterećenja kako za poreskog obveznika, tako i za poresku upravu procene značajnog broja i tipova prekograničnih transakcija. Iako povezana lica, po pravilu, uspostavljaju uslove pod kojima se vrši transakcija u vreme njenog zaključivanja, u nekom trenutku od preduzeća može biti zahtevano da pokažu da su ti uslovi u skladu sa principom van dohvata ruke. (Videti diskusiju o pitanju vremena i ispunjavanja zakonskih obaveza u Odeljcima B i C Glave III i u Glavi V o dokumentaciji). Poreska uprava će, takođe, možda morati da pokrene ovaj proces verifikacije nekoliko godina pošto se transakcija odigrala. Poreska uprava bi trebalo da pregleda svu propratnu dokumentaciju poreskog obveznika kako bi se dokazala dosledna primena principa van dohvata ruke na njegove transakcije i možda će, takođe, morati da prikupi informacije oko uporedivih nekontrolisanih transakcija, uslova na tržištu u vreme kada se transakcija obavila itd. za brojne i raznovrsne transakcije. Obično je takve poduhvate, kako vreme prolazi, sve teže izvršiti.

1.13 I poreska uprava i poreski obveznik često imaju poteškoća sa prikupljanjem adekvatnih informacija za primenu principa van dohvata ruke. Ovaj princip obično zahteva da procenu nekontrolisanih transakcija i poslovnih aktivnosti između nepovezanih lica, izvrši poreski obveznik i poreska uprava, kao i da se procene uporede sa transakcijama i aktivnostima povezanih lica, za šta može biti potrebna velika količina podataka. Dostupne informacije mogu biti nepotpune i teške za tumačenje; druge informacije, ako postoje, mogu biti teško dostupne zbog njihove geografske lokacije ili lokacije subjekata od kojih je potrebno pribaviti iste. Zbog poverljivosti podataka, informacije možda neće moći da se dobiju od nepovezanih lica. U drugim slučajevima, informacije o nepovezanom licu, koje mogu biti od značaja, prosto mogu da ne postoje ili možda ne postoje uporediva nepovezana lica, npr. ako je industrija dostigla visok nivo vertikalne integracije. U tom smislu, bitno je da se ne izgubi iz vida cilj da se pronađe razumna procena ishoda u skladu sa principom van dohvata ruke zasnovana na pouzdanim informacijama. Trebalo bi u ovom trenutku

podsetiti da problematika transfernih cena ne predstavlja egzaktnu nauka i da zahteva primenu rasuđivanja i od poreske administracije, i od poreskog obveznika.

B.2 Održanje principa van dohvata ruke kao međunarodnog standarda

1.14 Prepoznajući prethodno navedene argumente države članice OECD i dalje smatraju da princip van dohvata ruke treba da predstavlja osnovu za proveru transfernih cena između povezanih lica. Ovaj princip ima čvrst oslonac u teoriji, budući da on obezbeđuje najbližu moguću procenu odnosa na otvorenom tržištu u slučajevima gde se imovina (kao što su roba, druge vrste materijalne ili nematerijalne imovine) prenosi ili se usluge vrše među povezanim licima. Iako ga možda nije uvek lako primeniti u praksi, on generalno utvrđuje odgovarajući nivo dobiti između članova GMNP, koji je prihvatljiv poreskim organima. Ovaj pristup reflektuje ekonomsku stvarnost posebnih činjenica i okolnosti poreskog obveznika – povezanog lica, i kao osnov za poređenje koristi uobičajenog tržišno poslovanje.

1.15 Odstupanjem od principa van dohvata ruke napustilo bi se navedeno teorijsko utemeljenje, i ugrozio međunarodni konsenzus, čime bi se znatno povećao rizik dvostrukog oporezivanja. Iskustvo u primeni ovog principa postalo je dovoljno široko i sofisticirano da se uspostavi snažan osnov za međusobno razumevanje između poslovne zajednice i poreskih organa. Zajedničko razumevanje ima veliku praktičnu vrednost u cilju obezbeđivanja odgovarajuće poreske osnovice u svakoj jurisdikciji i izbegavanja dvostrukog oporezivanja. Ova iskustva bi trebalo iskoristiti kako bi se princip van dohvata ruke još više razradio, kako bi se usavršila njegova primena, i unapredilo administriranje, tako što bi se stvorila jasnija uputstva za poreske obveznike i obezbedila pravovremenost u vršenju samih kontrola. Sve skupa, zemlje članice OECD nastavljaju da podržavaju princip van dohvata ruke. Činjenica je da se još uvek nije pojavio legitimni ili realističan alternativni princip. Globalna raspodela dobiti po formuli, koja se povremeno spominje kao moguća alternativa, nije prihvatljiva u teoriji, sprovođenju ili praksi. (Videti Odeljak C, odmah ispod, za diskusiju o globalnoj raspodeli dobiti po formuli).

C. Pristup koji nije zasnovan na principu van dohvata ruke: globalna raspodela dobiti po formuli

C.1 Pozadina i opis pristupa

1.16 Globalna raspodela dobiti po formuli povremeno je bila predlagana kao alternativa principu van dohvata ruke, kao sredstvo za utvrđivanje odgovarajućeg nivoa dobiti u različitim poreskim jurisdikcijama. Ovaj pristup nije primenjen između država, ali je bilo pokušaja od strane nekih lokalnih poreskih jurisdikcija.

1.17 Pristup zasnovan na globalnoj raspodeli dobiti po formuli, alocirao bi globalni profit GMNP na konsolidovanoj osnovi između povezanih lica u različitim državama, na osnovu prethodno određene i mehaničke formule. S tim u vezi, koristila bi se tri bitna elementa za primenu globalne raspodele dobiti po formuli: utvrđivanje jedinice koju treba oporezovati, odnosno koje od zavisnih preduzeća i ogranaka GMNP treba da sačinjavaju: globalni oporezivi entitet, precizno utvrđivanje globalne dobiti i utvrđivanje formule koja će se koristiti u alociranju globalne dobiti. Formula bi, najverovatnije, bila zasnovana na nekoj kombinaciji troškova, imovine, platnog spiska i prodaje.

1.18 Pristup zasnovan na globalnoj raspodeli dobiti po formuli ne bi trebalo mešati sa metodima transakcione dobiti o kojima je raspravljano u Delu III Glave II. Pristup zasnovan na globalnoj raspodeli dobiti po formuli koristio bi formulu koja je prethodno određena za sve poreske obveznike za alokaciju dobiti, a metodima transakcione dobiti poredila bi se, od slučaja do slučaja, dobit jednog ili više povezanih lica, sa iskustvom uporedivih nepovezanih lica u ostvarivanju dobiti pod uporedivim okolnostima. Globalnu raspodelu dobiti po formuli, ne bi trebalo mešati sa odabranom primenom formule koju su razvile poreske administracije u saradnji sa specifičnim poreskim obveznikom ili GMNP posle pažljive analize određenih činjenica i okolnosti, koja bi se mogle koristiti u postupku zajedničkog dogovaranja, prethodnom sporazumu o cenama ili drugim bilateralnim ili multilateralnim dogovorima. Takva formula se izvlači iz određenih činjenica i okolnosti poreskog obveznika, i na taj način izbegava globalnu predodređenost i mehaničku prirodu globalne raspodele dobiti po formuli.

C.2 Poređenje sa principom van dohvata ruke

1.19 Globalna raspodela dobiti po formuli promovisana je kao alternativa principu van dohvata ruke od strane zagovornika koji tvrde da bi taj pristup bio prigodniji u administrativnom smislu, te da bi obezbedio izvesnost za poreske obveznike. Ovi zagovornici tvrde da je globalna raspodela dobiti po formuli, u većoj meri u skladu sa ekonomskom realnošću. Njihov argument je da se GMNP mora posmatrati na grupnoj ili konsolidovanoj osnovi kako bi se u obzir uzela realnost poslovnih odnosa između povezanih lica u grupi. Oni tvrde da je metod odvojenog knjigovodstva neprikladan za grupe sa visokom integracijom zato što je teško utvrditi koliki su pojedinačni doprinosi svakog povezanog lica ukupnoj dobiti GMNP.

1.20 Pored ovih argumenata, zagovornici tvrde da pristup zasnovan na globalnoj raspodeli dobiti po formuli smanjuje troškove ispunjavanja zakonskih obaveza za poreske obveznike, jer bi u načelu samo jedan set izveštaja bio pripremljen za grupu u svrhe domaćeg oporezivanja.

1.21 Zemlje članice OECD ne prihvataju ove predloge i ne smatraju globalnu raspodelu dobiti po formuli realističnom alternativom principu van dohvata ruke. O razlozima se diskutuje u nastavku.

1.22 Najznačajnije otvoreno pitanje kod pristupa zasnovanog na globalnoj raspodeli dobiti po formuli, je teškoća sa implementacijom sistema tako da se obezbedi i zaštita od dvostrukog oporezivanja i osigurano pojedinačno oporezivanje. Da bi se ovo postiglo, potrebna je znatna međunarodna koordinacija i konsenzus oko predodređene formule, koja će se koristiti, kao i oko sastava grupe u pitanju. Na primer, da bi se izbeglo dvostruko oporezivanje zajednički dogovor bi morao da postoji kako bi se usvojio pristup u prvom koraku, koji bi bio praćen dogovorom o utvrđivanju globalne poreske osnovice GMNP, oko upotrebe zajedničkog računovodstvenog sistema, faktora koje bi trebalo koristiti u raspodeli poreske osnovice po različitim jurisdikcijama (uključujući države nečlanice *(OECD – prim.prev.)*, kao i kako meriti te faktore i koju težinu dodeliti svakom od njih. Postizanje takvog dogovora bilo bi vrlo teško i zahtevalo bi mnogo vremena. Namera država da se dogovore oko univerzalne formule, takođe nije očigledna.

1.23 Čak i da su neke države bile voljne da prihvate globalnu raspodelu dobiti po formuli, postojala bi neslaganja zato što države mogu da žele da daju različite pondere ili da uključe različite faktore u formulu, u zavisnosti od toga koje aktivnosti ili faktori preovlađuju u njihovoj

jurisdikciji. Svaka država bi imala snažan podsticaj da osmisli takvu formulu ili sistem ponderisanja koji bi maksimizovali prihod te zemlje. Pored toga, poreske uprave bi morale zajedno da razmotre kako da se ophode sa mogućnošću veštačkog prebacivanja proizvodnih faktora korišćenih u formuli (na primer promet, kapital) u zemlje sa niskim porezom. Mogla bi da dođe do izbegavanja plaćanja poreza u onoj meri u kojoj se može manipulisati elementima formule, na primer upuštanjem u nepotrebne finansijske transakcije, namernom alokacijom pokretne imovineili zahtevom da određene kompanije unutar GMNP, održavaju nivo zaliha koji prevazilazi nivo koji bi bio uobičajen u nekontrolisanim preduzećima tog tipa, itd.

1.24 Tranzicija ka sistemu globalne raspodele dobiti po formuli, bila bi politički i administrativno složena i zahtevala bi nivo međunarodne saradnje koji nije realno očekivati na polju međunarodnog oporezivanja. Takva multilateralna koordinacija zahtevala bi uključivanje svih većih zemalja gde MNP posluju. Ako bi dogovor svih većih država da se pređe na globalnu raspodelu dobiti po formuli izostao MNP bi bila suočena sa teretom ispunjavanja obaveza u dva potpuno različita sistema. Drugim rečima, za isti skup transakcija MNP bi bilo prisiljeno da računa dobit koja se pripisuje njenim članovima prema dva potpuno različita sistema. Takav ishod bi stvorio potencijal za dvostruko oporezivanje (ili nedovoljno oporezivanje) u svakom slučaju.

1.25 Postoje i drugi bitni problemi, pored dvostrukog oporezivanja, o kome se prethodno diskutovalo. Jedan takav problem je da su predodređene formule arbitrarne i ne uzimaju u obzir tržišne uslove, konkretne okolnosti individualnih preduzeća i smeštanje resursa od strane samog menadžmenta, dovodeći tako do alokacije dobiti koja može da bude bez ikakve prave veze sa specifičnim činjenicama povezanim sa transakcijom. Tačnije, formula bazirana na ceni, imovini, platnom spisku i prometu implicitno pripisuje fiksnu stopu prinosa po jedinici valute (npr. dolar, evro, jen) od svake komponente, svakom članu grupe i u svakoj jurisdikciji, bez obzira na razlike u funkcijama, imovini, rizicima i efikasnosti među članovima GMNP. Takvim pristupom potencijalno bi moglo da se dogodi da se dobit pripiše entitetu koji bi ,da je nepovezano lice, snosio gubitke.

1.26 Još jedno sporno pitanje oko globalne raspodele dobiti po formuli je pitanje promena kursa. Iako promene kursa mogu da komplikuju primenu principa van dohvata ruke, one nemaju isti uticaj kao u slučaju globalne raspodele dobiti po formuli; princip van dohvata ruke je efikasniji u tretiranju ekonomskih posledica promena kursa zato što zahteva analizu specifičnih činjenica i okolnosti vezanih za poreskog obveznika. Ako se

formula oslanja na troškove, rezultat do koga bi dovela primena globalne raspodele dobiti po formuli bio bi takav da kako konkretna valuta dosledno jača u jednoj zemlji u odnosu na drugu valutu prema kojoj povezano lice vodi knjige, veći deo dobiti bio bi pripisan preduzeću iz prve zemlje da bi se odrazio trošak radne snage koji je nominalno uvećan zbog promene kursa. Dakle, po pristupu globalne raspodele dobiti po formuli, promena kursa u ovom primeru dovela bi do povećanja dobiti povezanog lica koje posluje sa jačom valutom, dok na duži rok valuta koja jača čini izvoz manje konkurentnim što dovodi do pritiska na smanjenje dobiti.

1.27 Nasuprot tvrdnjama zagovornika ovog pristupa, globalna raspodela dobiti po formuli može zapravo dovesti do nepodnošljivo visokih troškova usaglašavanja poslovanja sa pozitivnim propisima, kao i visokih zahteva u pogledu podataka koji bi morali biti prikupljeni za celu GMNP i predstavljeni u svakoj jurisdikciji na osnovu valutnih i računovostvenih pravila, kao i pravila poreskog računovodstva te konkretne jurisdikcije. Dakle, zahtevi oko dokumentacije i troškovi usaglašavanja poslovanja sa pozitivnim propisima, neophodni za primenu pristupa zasnovanog na globalnoj raspodeli dobiti po formuli uopšteno bi predstavljali veći teret, nego prilikom primene pristupa zasebnog lica po principu van dohvata ruke. Troškovi globalne raspodele dobiti po formuli, nadalje bi bili uvećani ako sve države ne bi uspele da se usaglase oko elemenata formule ili oko načina na koji bi se ti elementi merili.

1.28 Poteškoće bi se takođe pojavile prilikom određivanja prometa svakog člana i u proceni imovine (na primer istorijska vs. tržišna vrednost), posebno u proceni nematerijalne imovine. Ove poteškoće bile bi uvećane zbog postojanja različitih računovodstvenih standarda i više valuta u različitim državama. Računovodstveni standardi morali bi biti usaglašeni između svih država kako bi se dostigla verodostojna mera za dobit cele GMNP. Naravno, neke od ovih poteškoća, na primer procena vrednosti imovine, postoji i kod principa van dohvata ruke, iako je značajan napredak ostvaren u odnosu na ovaj problem, a nijedno verodostojno rešenje nije izneto za pristup zasnovan na globalnoj raspodeli dobiti po formuli.

1.29 Globalna raspodela dobiti po formuli dovela bi do oporezivanja GMNP na konsolidovanoj osnovi i time se napušta pristup zasebnih. Kao posledica toga, ovaj pristup ne može, iz praktičnih razloga, prepoznati važne geografske razlike, efikasnost pojedinačnih preduzeća i druge faktore specifične za neko preduzeće ili podgrupu unutar GMNP, koja mogu imati legitimnu ulogu u određivanju raspodele dobiti među preduzećima u različitim poreskim jurisdikcijama. Suprotno tome, princip van dohvata ruke prepoznaje da povezana lica mogu biti zaseban profitni centar sa

individualnim karakteristikama koji ostvaruje dobitak ili gubitak, i ekonomski mogu ostvarivati dobit i kada ostatak GMNP pravi gubitke. Globalna raspodela dobiti po formuli, nema tu fleksibilnost da na odgovarajući način uzme u obzir ovu mogućnost.

1.30 Ne uzimajući u obzir transakcije unutar grupe da bi se utvrđivale konsolidovane dobiti, pristup zasnovan na globalnoj raspodeli dobiti po formuli doveo bi do otvaranja pitanja u opravdanosti nametanja poreza po odbitku na prekogranična plaćanja između članova grupe i do odbacivanja brojnih pravila koja su sadržana u bilateralnim poreskim ugovorima.

1.31 Osim ako se pristup zasnovan na globalnoj raspodeli dobiti po formuli, ne odnosi na sve članove grupe, mora se zadržati pravilo zasebnog lica, kako bi se obezbedila veza između tog dela grupe i ostatka GMNP. Globalna raspodela dobiti po formuli ne bi mogla da se koristi za procenu transakcija između grupe koja koristi ovaj pristup i ostatka GMNP. Prema tome, očigledna mana ovog pristupa je ta što on ne obezbeđuje kompletno rešenje za alokaciju dobiti GMNP, sem ako se globalna raspodela dobiti po formuli ne primenjuje na celu GMNP. Primena ovog pristupa predstavljala bi ozbiljan poduhvat za pojedinačne poreske uprave, ako se uzme u obzir veličina i obim operacija velikih GMNP, kao i obim potrebnih informacija. Takođe, od GMNP bi se zahtevalo da, u svakom slučaju, vodi odvojenu računovodstvenu evidenciju za entitete koje nisu članice GMNP za potrebe oporezivanja, po pristupu zasnovanom na globalnoj raspodeli dobiti po formuli, ali su i dalje povezana lica jedne ili više članica GMNP. Zapravo, mnoga domaća trgovinska i računovodstvena pravila i dalje bi zahtevala korišćenje cena van dohvata ruke (na primer carinski propisi), tako da bi bez obzira na poreske propise, poreski obveznik morao pravilno da uknjiži svaku transakciju po ceni van dohvata ruke.

C.3 Odbacivanje metoda koji nisu zasnovani na principu van dohvata ruke

1.32 Zbog navedenih razloga, zemlje članice OECD ponovo pružaju svoju podršku konsenzusu oko upotrebe principa van dohvata ruke, koji je tokom godina uspostavljen među zemljama članicama i nečlanicama, i slažu se da treba odbaciti teoretsku alternativu principu van dohvata ruke, predstavljenu pristupom zasnovanim na globalnoj raspodeli dobiti po formuli.

D. Smernice za primenu principa van dohvata ruke

D.1 Analiza uporedivosti

D.1.1 Značaj analize uporedivosti i značenje termina "uporedivo"

1.33 Upotreba principa van dohvata ruke je generalno zasnovana na poređenju uslova u kontrolisanoj transakciji sa uslovima u transakciji između nepovezanih lica. Da bi takvo poređenje bilo korisno, ekonomski relevantne karakteristike situacija koje se porede moraju biti dovoljno uporedive. Biti uporediv znači da nijedna od razlika (ako uopšte postoji) između situacija koje se porede ne može bitno da utiče na uslove koje ispitujemo u metodologiji (npr. cena ili marža) ili da je moguće razumno preciznim podešavanjima eliminisati efekat takvih razlika. U određivanju stepena uporedivosti, uključujući i neophodna prilagođavanja da se uporedivost uspostavi, potrebno je razumevanje načina na koji nezavisna preduzeća procenjuju potencijalne transakcije. Detaljno uputstvo o izvođenju analize uporedivosti dato je u Glavi III.

1.34 Nepovezana lica, prilikom procene uslova potencijalne transakcije, uporediće transakciju sa drugim realnim opcijama koje su im dostupne i upustiće se u transakciju osim ako ne vide alternativnu mogućnost koja je očigledno primamljivija. Na primer, teško da će jedno preduzeće prihvatiti cenu koju mu je za njegov proizvod ponudilo nepovezano lice ako zna da postoje drugi potencijalni kupci koji su spremni da plate više pod sličnim okolnostima. Ova poenta je relevantna za pitanje uporedivosti, jer bi nepovezano lice generalno uzelo u obzir bilo koju relevantnu ekonomsku razliku između opcija koje su im realno dostupne (kao što su razlike u nivou rizika ili drugih faktora uporedivosti o kojima se diskutuje u nastavku) kada procenjuje te opcije. Dakle, prilikom poređenja koje podrazumeva primenu principa van dohvata ruke, poreski organi bi, takođe, trebalo da uzmu ove razlike u obzir, pri utvrđivanju da li su situacije koje se porede uporedive, i koja su prilagođavanja možda neophodna kako bi se dostigla uporedivost.

1.35 Svi metodi koje primenjuju princip van dohvata ruke mogu, biti povezani sa konceptom da nepovezana lica razmatraju opcije koje su im dostupne i u njihovom međusobnom poređenju razmatraju bilo koje razlike koje postoje između tih opcija, a koje bi značajno uticale na njihovu vrednost. Na primer, pre kupovine proizvoda po datoj ceni, normalno je

očekivati da će nepovezano lice razmotriti da li bi mogli isti proizvod da kupe po nižoj ceni pod uporedivim uslovima od nekog drugog lica. Kao što je raspravljeno u Glavi II, Delu II, metod uporedive tržišne cene poredi transakciju između povezanih lica sa sličnom transakcijom između nepovezanih lica, kako bi se obezbedila direktna procena cene koju bi učesnici u transakciji dogovorili da su direktno pribegli tržišnoj alternativi kontrolisane transakcije. Međutim, ovaj metod postaje ne toliko pouzdana zamena za transakciju van dohvata ruke ako nisu uporedive sve karakteristike ovih nekontrolisanih transakcija koje značajno utiču na cenu naplaćenu između nepovezanih lica. Slično tome, metod preprodajne cene i metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu porede brutoprofitnu maržu ostvarenu u kontrolisanoj transakciji sa brutoprofitnom maržom zarađenom u sličnoj nekontrolisanoj transakciji. Poređenje pruža procenu brutoprofitne marže koju je jedna od stranaka mogla zaraditi da je vršila iste funkcije za nepovezana lica. Na taj način se procenjuje visina isplate koju bi jedna strana zahtevala, a druga bila spremna da plati van dohvata ruke, za vršenje tih funkcija. Drugi metodi, kao što je diskutovano u Glavi II, Delu III, zasnovani su na poređenjima indikatora neto dobiti (kao što su profitne marže) između nepovezanih i povezanih lica, kao sredstvo za procenu dobiti koju bi jedno ili svako od preduzeća moglo da zaradi da su poslovala sa nepovezanim licima, a time i isplate koje bi ta lica zahtevala van dohvata ruke kao kompenzaciju za korišćenje svojih resursa u kontrolisanoj transakciji. Kada postoje razlike između situacija koje se porede, koje bi mogle suštinski da utiču na poređenje, mora doći do prilagođavanja, gde je to moguće, kako bi se poboljšala pouzdanost poređenja. Zato se, ni u kom slučaju, prosečna stopa prinosa u određenoj delatnosti, koja nije na odgovarajući način prilagođena, ne može koristiti kao osnov za utvrđivanje uslova van dohvata ruke.

1.36 Kao što je prethodno pomenuto, prilikom ovih poređenja, suštinske razlike između poređenih transakcija ili preduzeća trebalo bi uzeti u obzir. Da bi se ustanovio odgovarajući stepen stvarne uporedivosti, a zatim da bi se izvršila odgovarajuća prilagođavanja kako bi se utvrdili uslovi van dohvata ruke (ili odgovarajući raspon), nužno je porediti karakteristike transakcija ili preduzeća koje utiču na uslove u transakcijama van dohvata ruke. Karakteristike ili „faktori uporedivosti“ koji mogu biti bitni pri utvrđivanju uporedivosti uključuju i karakteristike imovine ili usluga koje se prenose, funkcije koje vrše učesnici u transakciji (uzimajući u obzir korišćena sredstva i preuzete rizike), ugovorne uslove, ekonomske okolnosti strana u poslu i poslovnu strategiju koju strane pokušavaju da ostvare. Ovi faktori uporedivosti su detaljnije razrađeni u nastavku u Odeljku D 1.2.

1.37 Mera značaja ovih faktora u ustanovljavanju uporedivosti zavisiće od prirode kontrolisane transakcije i usvojenog načina formiranja cena. Da bi se diskutovalo o relevantnosti ovih faktora za primenu konkretnog načina formiranja cena, videti razmatranje ovih metoda u Glavi II.

D.1.2 Faktori koji određuju uporedivost

1.38 Paragraf 1.36 odnosi se na pet faktora koji mogu biti od značaja prilikom određivanja uporedivosti. Kao deo poređenja, ispitivanje pet faktora uporedivosti je po svojoj prirodi dvostrano; na primer, ono uključuje ispitivanje faktora koji utiču na kontrolisane transakcije poreskog obveznika, kao i ispitivanje faktora koji utiču na nekontrolisanu transakciju. Prirodu kontrolisane transakcije, kao i usvojenog metoda za proveru transfernih cena (videti Glavu II za razmatranje metoda za proveru transfernih cena) trebalo bi uzeti u obzir kada se procenjuje relativni značaj bilo kojeg nedostajućeg dela informacije o mogućim predmetima poređenja, koja može da varira od slučaja do slučaja. Podaci o karakteristikama proizvoda mogu biti važniji ako se primenjuje metod uporedive tržišne cene nego ako je to metod transakcione dobiti. Ako je razumno pretpostaviti da je malo verovatno da će razlika koja nije na odgovarajući način uzeta u obzir imati suštinski efekat na uporedivost, nekontrolisana transakcija koja je u pitanju ne bi trebalo da se odbaci kao potencijalno neuporediva, uprkos tome što neki delovi podataka nedostaju.

D.1.2.1 Karakteristike imovine i usluga

1.39 Razlike u specifičnim karakteristikama imovine ili usluga često doprinose, barem delimično, razlikama u njihovoj vrednosti na otvorenom tržištu. Zato, poređenje ovih odlika može biti korisno u određivanju uporedivosti kontrolisane i nekontrolisane transakcije. Karakteristike koje mogu biti od značaja su sledeće: u slučaju prenosa materijalne imovine - fizičke odlike imovine, njen kvalitet i pouzdanost, kao i dostupnost i količina ponude; u slučaju pružanja usluga - priroda i opseg usluga; i u slučaju nematerijalne imovine - forma transakcije (na primer licenca ili prodaja), tip imovine (na primer patent, žig ili *know-how*), trajanje i stepen zaštite, kao i očekivana korist od upotrebe imovine.

1.40 U zavisnosti od metoda za proveru transfernih cena, ovom faktoru mora biti dato manje ili više značaja. Među metodima opisanim u Glavi II ovih smernica, zahtev za uporedivost imovine ili usluga je najstroži kod metoda uporedive tržišne cene. Pod ovim metodom, bilo koja suštinska

razlika u karakteristikama imovine ili usluga može imati uticaj na cenu i zahtevala bi da se razmotri odgovarajuće usklađivanje (videti konkretno paragraf 2.15). Kod metoda preprodajne cene i cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, manje je verovatno da će neke razlike u karakteristikama imovine ili usluga imati suštinski efekat na brutoprofitnu maržu ili na maržu koja se dodaje na cenu koštanja (videti konkretno paragrafe 2.23 i 2.41). Razlike u karakteristikama imovine ili usluga su takođe manje osetljive u slučaju metoda transakcione dobiti nego u slučaju tradicionalnih, transakcionih metoda (videti konkretno paragraf 2.69). Ovo, međutim, ne znači da se pitanje uporedivosti karakteristika imovine ili usluga može ignorisati prilikom primene ovih metoda, zato što postoji mogućnost da razlike u proizvodima zahtevaju ili odražavaju razlike u pogledu sprovođenja funkcija, korišćenja sredstava i/ili preuzimanja rizika od testirane strane. Videti paragrafe 3.18-3.19 za diskusiju oko pojma testirane strane.

1.41 U praksi je primećeno da analize uporedivosti za metode zasnovane na indikatorima bruto ili neto dobiti često više naglašavaju sličnosti funkcija nego sličnosti proizvoda. U zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja, moglo bi biti prihvatljivo da se proširi obim analize uporedivosti kako bi se uključile nekontrolisane transakcije koje uključuju proizvode koji su različiti, ali gde su preduzete slične funkcije. Međutim, prihvatanje takvog pristupa zavisi od toga, koje razlike u proizvodu imaju uticaj na pouzdanost poređenja i da li su dostupni pouzdaniji podaci. Pre nego što se analiza proširi uključivanjem velikog broja potencijalnih uporedivih transakcija zasnovanih na sličnim preduzetim funkcijama, trebalo bi razmisliti da li je verovatno da će takve transakcije pružiti pouzdane objekte poređenja za kontrolisanu transakciju.

D.1.2.2 Funkcionalna analiza

1.42 U transakcijama između dva nezavisna preduzeća, naknada će obično odražavati funkcije koje svako preduzeće sprovodi (uzimajući u obzir korišćena sredstva i preuzete rizike). Zato, u određivanju da li su kontrolisane i nekontrolisane transakcije ili entiteti uporedivi, neophodna je funkcionalna analiza. Ova analiza pokušava da identifikuje i uporedi ekonomski značajne, od stranaka preduzete aktivnosti i odgovornosti, korišćena sredstva i preuzete rizike u transakciji. U tom smislu može biti korisno da se razume struktura i organizacija grupe i način na koji one utiču na kontekst u kome poreski obveznik posluje. Relevantno je i da se utvrde zakonska prava i obaveze poreskog obveznika u vršenju njegovih funkcija.

1.43 Funkcije koje će poreski obveznik i poreska administracija možda morati da identifikuju i uporede uključuju, npr: dizajn, proizvodnju, sklapanje, razvoj i istraživanje, održavanje, nabavku, distribuciju, marketing, reklamiranje, transport, finansiranje i upravljanje. Potrebno je identifikovati glavne funkcije koje vrši lice koje je predmet kontrole. Prilagođavanje bi trebalo napraviti za bilo koju suštinsku razliku u odnosu na funkcije preuzete od strane nepovezanog lica sa kojim se ta stranka poredi. Moguće je da jedna strana sprovodi relativno veliki broj funkcija u odnosu na broj funkcija koje sprovodi druga. Bitan je, međutim, ekonomski značaj ovih funkcija u pogledu njihove učestalosti, prirode i njihove vrednosti za odnosne stranke u transakciji.

1.44 Funkcionalna analiza treba da razmotri vrstu sredstava koja su korišćena, kao što su postrojenja i oprema, vredna nematerijalna imovina, finansijska sredstva itd. Razmatranje u ključuje i prirodu sredstava koja su korišćena npr, starost, tržišnu vrednost, lokaciju, važećih prava za zaštitu svojine itd.

1.45 Kontrolisane i nekontrolisane transakcije i entiteti nisu uporedivi ako postoje znatne razlike u pogledu preuzetog rizika, za koji se ne mogu izvršiti odgovarajuća prilagođavanja. Funkcionalna analiza nije kompletna, osim ako suštinski rizik koji su preuzele obe stranke nije uračunat, zbog toga što bi preuzimanje ili alokacija rizika uticala na uslove transakcije među povezanim licima. Obično bi, na otvorenom tržištu, preuzimanje uvećanog rizika bilo kompenzovano povećanjem u očekivanom prinosu, iako do povećanja stvarnog prinosa može, ali ne mora da dođe. To zavisi od stvarnog stepena realizacije rizika.

1.46 Tipovi rizika koje treba uzeti u obzir su tržišni rizici: fluktuacije troškova inputa i cena proizvoda/usluga; rizik gubitka povezanog sa ulaganjima u imovinu, postrojenja i opremu, i gubitka nastalog njihovim korišćenjem; rizik uspeha ili propasti investicija u istraživanje i razvoj; finansijski rizici, kao što su oni izazvani promenljivošću kursa valute i kamatne stope; kreditni rizik i tako dalje.

1.47 Izvršene funkcije (uzimajući u obzir korišćena sredstva i preuzeti rizik) odrediće do određene granice alokaciju rizika među strankama, pa time i uslove koje bi svaka stranka očekivala u transakcijama van dohvata ruke. Na primer, kada distributer preuzme odgovornost za marketing i reklamiranje tako što rizikuje svoje resurse u tim aktivnostima, njegova očekivana zarada od te aktivnosti bi obično bila srazmerno veća i uslovi transakcije bili bi drugačiji nego kad bi distributer delovao samo kao agent i dobio naknadu samo za svoje troškove i ostvario dobit odgovarajuću toj

aktivnosti. Slično tome, ugovorni proizvođač ili ugovorni vršilac istraživanja, koji ne preuzima nikakav značajan rizik, uobičajeno bi očekivao ograničenu zaradu.

1.48 U skladu sa diskusijom u vezi sa ugovornim uslovima, koja sledi, moglo bi se razmotriti da li je navodna alokacija rizika konzistentna sa ekonomskom suštinom transakcije. U tom pogledu, ponašanje stranaka generalno bi trebalo uzeti kao najbolji dokaz vezan za istinitost alokacije rizika. Ako, na primer, proizvođač proda imovinu povezanom distributeru u drugoj zemlji i ugovor poreskog obveznika ukazuje da distributer preuzima sve rizike oko kursnih razlika u vezi sa kontrolisanom transakcijom, ali se ispostavi da je transferna cena zapravo prilagođena tako da izoluje distributera od efekata promena deviznog kursa, onda poreska administracija može da ospori navodnu alokaciju valutnih rizika za ovu konkretnu kontrolisanu transakciju.

1.49 Dodatni faktor koji treba razmotriti u ispitivanju ekonomske suštine navodne alokacije rizika, posledica je takve alokacije u transakcijama van dohvata ruke. U transakcijama obavljenim van dohvata ruke, generalno ima smisla da stranke preuzimaju veći deo onih rizika nad kojima imaju relativno veću kontrolu. Na primer, pretpostavimo da preduzeće A ugovori da proizvede i isporuči robu preduzeću B, pri čemu o nivou proizvodnje i isporuci robe odlučuje preduzeće B. U takvom slučaju, preduzeće A teško bi prihvatilo da preuzme značajan rizik povezan sa držanjem zaliha, pošto to preduzeće nema kontrolu nad nivoom zaliha, već je to pitanje u ingerenciji preduzeća B. Naravno, postoje mnogi rizici, kao što je rizik opšteg poslovnog ciklusa nad kojim obično ni jedna stranka nema značajnu kontrolu, i koji ne bi mogao da bude prenet na jednu ili drugu stranu iz transakcije koja se obavlja van dohvata ruke. S tim u vezi, potrebno je sprovesti analizu kako bi se utvrdilo u kojoj srazmeri će u praksi biti izvršena podela rizika između stranaka.

1.50 Kada se ispituje učešće svakog od transaktora u snošenju rizika promene deviznog kursa i/ili rizika promene kamatnih stopa, obično je potrebno da se utvrdi da li poreski obveznik i/ili GMNP imaju poslovnu strategiju koja se bavi minimizacijom takvih rizika ili njihovim upravljanjem. S tim u vezi, uobičajeni su hedž ugovori, forvardi, put i kol opcije, svopovi itd, bilo u svojoj standardnoj formi ili kreirani u posebne svrhe. Članovi GMNP takođe mogu da sprovode hedž poslove sa drugim povezanim licima, konkretno u finansijskom sektoru. Ako stranka koja nosi značajan tržišni rizik odluči da odbije da svoju izloženost riziku smanji hedž poslom, ovo bi se moglo odraziti na njenu odluku da će preuzeti rizik ili da će rizik biti osiguran od strane drugog preduzeća unutar GMNP. Ove

ili druge strategije osiguranja ili izostanka osiguranja od gubitka, koje nisu uzete u obzir prilikom analize transfernih cena, mogu dovesti do nepreciznog utvrđivanja dobiti u konkretnoj jurisdikciji.

1.51 U nekim slučajevima se tvrdi da relativni nedostatak preciznosti funkcionalne analize mogućih eksternih uporedivih transakcija/entiteta (kao što je definisano u paragrafu 3.24), može biti uravnotežen veličinom uzorka iz kojeg se dobijaju podaci o trećim licima; međutim u sastavljanju dovoljno pouzdane analize kvantitet ne može da nadomesti slab kvalitet podataka. Vidi paragrafe 3.2, 3.38 i 3.46.

D.1.2.3 Ugovorni uslovi

1.52 U transakcijama van dohvata ruke, ugovorni uslovi transakcije generalno definišu, eksplicitno ili implicitno, kako se odgovornosti, rizici i koristi raspodeljuju između stranaka. Zato bi analiza ugovornih uslova trebalo da bude deo funkcionalne analize, o kojoj se prethodno diskutovalo. Uslovi transakcije se mogu naći u korespondenciji/komunikaciji između stranaka, a ne samo u pisanom ugovoru. Gde ne postoje pisani uslovi, zaključak o ugovornom odnosu stranaka izvlači se iz njihovog ponašanja i ekonomskih principa koji uopšteno uređuju odnose među nepovezanim licima.

1.53 U transakcijama između povezanih lica, suprotstavljenost interesa strana u poslu obezbeđuje da će one, obično, pokušati da nateraju jedna drugu da se pridržavaju uslova ugovora, te da će ugovorni uslovi biti ignorisaniili modifikovani posle nekog događaja samo ako postoji zajednički interes stranaka. Isto neslaganje interesa možda neće postojati u slučaju povezanih lica, i zato je bitno ispitati da li je ponašanje stranaka u skladu sa uslovima iz ugovora ili da li ponašanje stranaka ukazuje da se ugovorni uslovi ne poštuju ili su izigrani. U takvom slučaju, dalja analiza je potrebna kako bi se utvrdili pravi uslovi transakcije.

1.54 U praksi, informacije koje se tiču ugovornih uslova potencijalno uporedivih nekontrolisanih transakcija, mogu biti ili ograničene ili nedostupne, posebno u slučaju kada eksterne uporedive transakcije/lica obezbeđuju osnovu za analizu. Efekat nedostatka informacija u utvrđivanju uporedivosti razlikovaće se u zavisnosti od tipa transakcije koja se ispituje i metoda za proveru transfernih cena koji se primenjuje, videti paragraf 1.38. Ako je, na primer ugovor o licenci za eksploataciju prava

intelektualne svojine kontrolisana transakcija, a korekcija transfernih cena se vrši primenom metoda uporedive tržišne cene, može se pretpostaviti da su podaci o ključnim ugovornim uslovima o licenci između nepovezanih lica, kao što je trajanje licence, geografsko područje, ekskluzivnost itd. kritični za procenu da li takav ugovor o licenci obezbeđuje pouzdanu osnovu za poređenje sa kontrolisanom transakcijom.

D.1.2.4 Ekonomske okolnosti

1.55 Cene van dohvata ruke mogu da variraju na različitim tržištima čak i za transakcije koje uključuju ista dobra ili usluge, zato da bi se dostigla uporedivost potrebno je da među tržištima na kojima nepovezana i povezana lica posluju nema razlika koje imaju bitan efekat na cenu ili da postoji mogućnost da se naprave odgovarajuća prilagođavanja. Prvo je bitno identifikovati relevantno tržište ili tržišta, uzimajući u obzir dostupne supstitute dobrima ili uslugama. Ekonomske okolnosti koje mogu biti relevantne za utvrđivanje tržišne uporedivosti uključuju geografsku lokaciju, veličinu tržišta, nivo konkurencije na tržištu i relativne konkurentske pozicije kupaca i prodavaca, dostupnost (a time i rizik) supstituta dobara i usluga, nivo ponude i potražnje na celokupnom tržištu, kao i u određenim regionima, ako su relevantna; kupovna moć potrošača, priroda i domet državnog regulisanja tržišta, cene proizvodnje, uključujući cenu zemljišta, rada i kapitala; transportni troškovi, nivo tržišta (na primer preprodaja ili veleprodaja), datum i vreme transakcija itd. Činjenice i okolnosti konkretnog slučaja određuju da li razlike u ekonomskim okolnostima imaju materijalni efekat na cenu i da li su dovoljno precizna prilagođavanja moguća kako bi se eliminisao efekat tih razlika, videti paragraf 1.38.

1.56 Postojanje ciklusa (ekonomskog, poslovnog ili proizvodnog) jedna je od ekonomskih okolnosti koje mogu uticati na uporedivost. Videti paragraf 3.77 u vezi sa korišćenjem višegodišnjih podataka kada postoje ciklusi.

1.57 Geografsko tržište je još jedna ekonomska okolnost koja utiče na uporedivost. Uočavanje bitnog tržišta je činjenično pitanje. Za znatan broj delatnosti, može se ispostaviti da velika regionalna tržišta koja obuhvataju više od jedne zemlje mogu da budu dovoljno homogena, dok su za druge delatnosti, razlike među domaćim tržištima (ili čak unutar domaćih tržišta) vrlo očigledne.

1.58 U slučajevima gde se slične kontrolisane transakcije odigravaju od strane GMNP u nekoliko država i kada su efektivne ekonomske okolnosti u tim zemljama dovoljno homogene, za ovu GMNP je korisno da se osloni na analizu uporedivosti na nivou većeg broja država, kako bi potkrepila politiku transfernih cena u toj grupi zemalja. Ali postoje i brojne situacije gde GMNP nudi značajno različite palete proizvoda ili usluga u svakoj zemlji, i/ili vrši značajno različite funkcije u svakoj od ovih država (koristeći bitno različita sredstva i preuzimajući znatno drugačije rizike), i/ili kada se uvidi da su njene poslovne strategije i/ili ekonomske okolnosti značajno drugačije. U ovim potonjim situacijama, pribegavanje pristupu analize na nivou većeg broja država, može umanjiti pouzdanost.

D.1.2.5 Poslovne strategije

1.59 Poslovne strategije moraju, takođe, da se ispitaju u utvrđivanju uporedivosti za svrhe transfernih cena. Poslovne strategije mogu uzeti u obzir mnoge aspekte preduzeća, kao što su inovacija i razvoj novih proizvoda, stepen diversifikacije, averzija prema riziku, procena političkih promena, postojeće i planirano radno zakonodavstvo, trajanje aranžmana i drugi faktori koji utiču na svakodnevno vođenje poslovanja. Možda će trebati da se takve poslovne strategije uzmu u obzir kada se određuje uporedivost kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija i preduzeća.

1.60 Poslovne strategije sadrže sheme za prodor na tržište. Poreski obveznik koji pokušava da se probije na tržište ili da poveća svoj udeo na tržištu može privremeno da obrazuje nižu cenu za svoj proizvod od one koja se naplaćuje za uporedive proizvode na istom tržištu. Dalje, poreski obveznik koji pokušava da uđe na novo tržište ili da uveća (ili odbrani) svoj udeo na tržištu može da snosi veći trošak (na primer zbog početnih troškova ili uvećanog marketinškog napora) i zbog toga ostvari manji nivo dobiti od drugih poreskih obveznika koji deluju na istom tržištu.

1.61 Pitanje vremena može predstavljati posebne probleme za poreske uprave prilikom procene da li poreski obveznik poštuje poslovnu strategiju koja ga čini drugačijim od potencijalno uporedivih transakcija/lica. Neke poslovne strategije, kao što su one koje uključuju prodor na tržište ili širenje udela na tržištu, uključuju i smanjenje dobiti poreskog obveznika u sadašnjem trenutku, u očekivanju uvećane dobiti u budućnosti. Ako u budućnosti ne dođe do povećanja dobiti zato što poreski obveznik nije ispratio određenu strategiju, pravna ograničenja mogu da spreče poresku

upravu u ponovnom ispitivanju prethodnih poreskih godina. Ovo je barem delimično razlog što će poreske uprave možda želeti da podvrgnu pitanje poslovne strategije posebnom ispitivanju.

1.62 Prilikom procene da li je poreski obveznik delovao u skladu sa poslovnom strategijom koja je podrazumevala prvo privremeno smanjenje dobiti, kako bi se ta dobit zatim dugoročno povećala, potrebno je razmotriti nekoliko faktora. Poreske administracije bi trebalo da ispitaju ponašanje stranaka kako bi odredile da li je ono konzistentno sa navodnom poslovnom strategijom. Na primer, ako proizvođač, kao deo strategije prodora na tržište, naplaćuje svom povezanom distributeru cenu koja je ispod tržišne, smanjenje troškova distributera može se odraziti na cenu koju distributer naplaćuje svojim kupcima ili može da dovede do toga da prilikom prodora na tržište veći deo troškova snosi sam distributer. Strategiju prodora na tržište GMNP može sprovesti proizvođač ili distributer koji deluje odvojeno od proizvođača (i rezultirajući trošak koji može snositi bilo ko od njih). Dalje, neuobičajeno intenzivne marketinške i reklamne aktivnosti često prate strategiju prodora ili uvećanja udela na tržištu. Faktor koji takođe treba razmotriti je taj da li bi priroda veze između stranaka u kontrolisanoj transakciji bila konzistentna sa snošenjem troškova strategije od strane poreskog obveznika. Na primer, u transakcijama van dohvata ruke, preduzeće koje deluje isključivo kao prodajni agent na malo, sa malo odgovornosti ili bez ikakve odgovornosti za razvoj tržišta, na duži rok generalno ne bi snosilo troškove strategije prodora na tržište. S druge strane, u situaciji u kojoj je to preduzeće preuzelo aktivnosti razvoja tržišta kao sopstvenu odgovornost i uvećalo vrednost proizvoda putem zaštitnog znaka ili robne marke ili uvećalo ugled proizvoda, te okolnosti trebalo bi uzeti u obzir u funkcionalnoj analizi da bi se ustanovila uporedivost.

1.63 Dodatno treba razmotriti da li postoje verodostojna očekivanja da će se, ako se prati poslovna strategija, ostvariti dovoljna zarada kako bi se opravdali troškovi, u prihvatljivom vremenskom periodu, u aranžmanu van dohvata ruke. Poznato je da postoji mogućnost da poslovna strategija, kao što je prodor na tržište, može propasti. Sam neuspeh, međutim, ne predstavlja dovoljan razlog da se strategija ne upotrebi u svrhe transfernih cena. Međutim, ako takav ishod nije bio verovatan u trenutku obavljanja transakcije ili ako se sa implementacijom poslovne strategije nastavilo, iako je ona bila neuspešna te posledično ne bi bila prihvaćena od strane nepovezanog lica, može se postaviti pitanje da li je ta poslovna strategija zaista bila u skladu sa principom van dohvata ruke. Kako bi utvrdila koji period bi nepovezano lice prihvatilo, poreska uprava može želeti da

razmotri činjenice u vezi sa tržišnim strategijama koje su implementirane u zemlji u kojoj se odnosna poslovna strategija sprovodi. Na kraju, najvažnije je razmotriti da li se od odnosne strategije može verodostojno očekivati da će biti profitabilna u doglednoj budućnosti (pri tom uzimajući u obzir da strategija može biti i neuspešna), kao i da li bi stranka koja deluje van dohvata ruke bila spremna da žrtvuje profitabilnost u sličnom vremenskom periodu, pod takvim ekonomskim okolnostima i konkurentskim uslovima.

D.2 Uzimanje u obzir stvarno realizovanih transakcija

1.64 Ispitivanje transakcije od strane poreske uprave obično bi trebalo da se zasniva na transakcijama koje su povezana lica stvarno realizovala, na način koji su ona sama uspostavila, koristeći metode primenjene od strane poreskog obveznika, do one mere koja je konzistentna sa metodama opisanim u Glavi II. Osim u izuzetnim slučajevima, poreska uprava ne bi trebalo da ne uzme u obzir stvarne transakcije ili da ih zameni za druge. Veštačko rekonstruisanje legitimnih poslovnih transakcija bilo bi u celini arbitrarno, što bi moglo biti i nepravično usled dvostrukog oporezivanja do kojeg bi došlo u situaciji kada druge poreske uprave ne dele isti stav oko toga kako bi transakcija trebalo da bude strukturirana.

1.65 Ipak, postoje dve konkretne situacije u kojima, izuzetno, može biti i odgovarajuće i legitimno da poreska uprava razmotri zanemarivanje strukture koju je usvojio poreski obveznik prilikom ulaska u kontrolisanu transakciju. Prva situacija odnosi se na slučaj kada se ekonomska suština transakcije razlikuje od njene forme. Tada poreska uprava može odbaciti opis transakcije koji su stranke napravile i može je ponovo okarakterisati u skladu sa njenom suštinom. Primer ovakve situacije bila bi investicija u povezano preduzeće u formi kamatonosne pozajmice, kada, u slučaju da je reč o nepovezanim licima, a uzimajući u obzir ekonomske okolnosti preduzeća zajmodavca, investicija ne bi bila strukturisana na taj način. U ovom slučaju moglo bi biti prikladno da poreska uprava okarakteriše ovo ulaganje u skladu sa njegovom ekonomskom suštinom, što dovodi do toga da bi zajam mogao da se tretira kao ulog u kapital. Druga izuzetna situacija je slučaj kada, iako su forma i suština transakcije iste, napravljeni aranžman, posmatran u celini, odstupa od onog koji bi bio napravljen od strane nezavisnih preduzeća koja se ponašaju na tržišno racionalan način, što dovodi do toga da stvarna struktura praktično onemogućava poresku upravu da utvrdi odgovarajuće transferne cene. Primer ove situacije bila bi prodaja po dugoročnom ugovoru, za paušalnu isplatu, neograničenog

ovlašćenja na pravo intelektualne svojine koje predstavlja rezultat budućeg istraživanja tokom trajanja ugovora (kao što je to ukazano u paragrafu 1.11). Dok bi u ovom slučaju moglo biti u redu da se poštuje transakcija kao prenos komercijalne imovine, ipak bilo bi prikladno da poreska uprava prilagodi uslove prenosa u celini (a ne samo u odnosu na cenu) onim uslovima koji bi se objektivno mogli očekivati da se prenos prava odigrao u transakciji između nepovezanih lica. Zato bi u prethodno opisanom slučaju bilo dobro da poreska uprava, na primer, prilagodi uslove ugovora na komercijalno racionalan način, smatrajući ga kontinuiranim ugovorom o istraživanju.

1.66 U oba opisana slučaja, karakter transakcija može proizlaziti iz odnosa između stranaka, pre nego iz normalnih tržišnih uslova, i može biti strukturisan od strane poreskog obveznika na taj način, u cilju izbegavanja poreza ili smanjenja poreske obaveze. U takvim slučajevima, svi uslovi pod kojima se transakcija realizuje, posmatrani kao celina, predstavljali bi rezultat uslova koji ne bi bili ustanovljeni da je reč o transakciji van dohvata ruke. Član 9. bi zato dozvolio modifikaciju uslova, kako bi odražavali uslove koje bi stranke utvrdile da je transakcija strukturisana u skladu sa ekonomskim i tržišnim realnostima lica koja vrše transakciju van dohvata ruke.

1.67 Povezana lica mogu da stvore mnogo više različitih ugovora i aranžmana od nepovezanih lica, zato što tu često nedostaje normalan sukob interesa koji postoji među nepovezanim licima. Povezana lica mogu da zaključuju aranžmane specifične prirode koji se vrlo retko ili nikad ne sreću među nepovezanim licima, što često zaista i rade. Ovo može biti posledica različitih ekonomskih, pravnih ili fiskalnih razloga, u zavisnosti od okolnosti konkretnog slučaja. Štaviše, ugovori unutar MNP mogu se vrlo lako izmeniti, suspendovati, produžiti ili raskinuti, u skladu sa najvišom strategijom MNP kao celine, a takve izmene se mogu sprovesti čak i retroaktivno. U ovakvim primerima poreske uprave će morati, prilikom primene principa van dohvata ruke, da utvrde šta je u osnovi realnosti koja stoji iza ugovornog aranžmana.

1.68 Pored toga, poreska uprava može uvideti da je korisno da se okrene alternativno strukturisanim transakcijama između nepovezanih lica kako bi utvrdila da li struktura kontrolisane transakcije zadovoljava princip van dohvata ruke. Da li se dokazi iz konkretne alternativne situacije mogu uzeti u obzir, zavisiće od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, uključujući broj i pouzdanost prilagođavanja koja su neophodna kako bi se uračunale

razlike između kontrolisane transakcije i date alternative, kao i kvaliteta bilo kojih drugih dostupnih dokaza.

1.69 Razlika između restrukturinja kontrolisane transakcije koja je predmet provere, koje je, kao što je gore navedeno, generalno neprikladno, i korišćenja alternativno strukturisane transakcije kao uporedive nekontrolisane transakcije demonstrirana je u sledećem primeru. Pretpostavimo da proizvođač prodaje dobra distributeru, povezanom licu, koji se nalazi u drugoj zemlji, i da distributer prihvata sve rizike promene deviznog kursa, povezane sa tim transakcijama. Zatim, pretpostavimo da su slične transakcije među nepovezanim proizvođačima i distributerima strukturisane drugačije, tako da proizvođač, a ne distributer, snosi sav kursni rizik. U takvom slučaju, poreska administracija ne bi trebalo da odbaci navodni prenos rizika kontrolisanog poreskog obveznika, osim ako ne postoji dobar razlog zbog koga bi se posumnjalo u ekonomsku suštinu prihvatanja kursnog rizika od strane distributera, povezanog lica. Činjenica da nepovezana lica ne strukturiraju svoje transakcije na određeni način mogla bi da bude razlog, ali ne presudan, da se bliže ispita ekonomska logika strukture,. Ipak, nekontrolisane transakcije koje uključuju drugačiju alokaciju kursnih rizika mogle bi da budu korisne u određivanju cena u kontrolisanoj transakciji, možda i za korišćenje metode uporedivih tržišnih cena, ako bi bilo moguće izvršiti dovoljno precizna prilagođavanja njihovih cena, kako bi se u obzir uzele razlike u strukturi transakcija.

D.3 Gubici

1.70 Kada povezano preduzeće konstantno ostvaruje gubitke, a pri tom GMNP kao celina ostvaruje dobit, činjenice bi mogle da pokrenu neka posebna ispitivanja problema transfernih cena. Naravno, povezana lica kao i nepovezana lica, mogu da pretrpe stvarne gubitke, bilo zbog velikih početnih troškova, nepovoljnih ekonomskih uslova, neefikasnosti ili drugih legitimnih poslovnih razloga. Ipak, nepovezano lice ne bi bilo spremno da toleriše gubitke koji se protežu u nedogled. Nepovezano lice koje ostvaruje gubitke iz perioda u period, u jednom trenutku bi prestalo da posluje pod takvim uslovima. Suprotno tome, povezano lice koje ostvaruje gubitke može nastaviti da posluje ako je njegovo poslovanje korisno GMNP kao celini.

1.71 Činjenica da postoji preduzeće koje ostvaruje gubitke tokom poslovanja sa profitabilnim članovima GMNP može ukazati poreskim obveznicima ili poreskoj upravi da bi transferne cene trebalo ispitati.

Preduzeće koje ostvaruje gubitke možda ne dobija adekvatnu naknadu od GMNP čiji je član, u odnosu na koristi koje potiču iz njegovih aktivnosti. Na primer, može se desiti da je potrebno da GMNP proizvede kompletnu paletu proizvoda i/ili usluga kako bi ostala konkurentna i na kraju ostvarila dobit, ali neke od proizvodnih linija mogu redovno da generišu gubitke. Jedan član GMNP može konstantno da ostvaruje gubitke, zato što pravi onu vrstu proizvoda koja ostvaruju gubitke, dok drugi članovi prave proizvode koji ostvaruju dobit. Nepovezano lice bi vršilo takve usluge samo ako bi dobilo odgovarajuću kompenzaciju. Dakle, jedan način da se pristupi ovom tipu problema transfernih cena bio bi stav da preduzeće koje ostvaruje gubitke dobija isti tip naknade koju bi primilo nepovezano lice po principu van dohvata ruke.

1.72 Faktor koji treba razmotriti u analizi gubitaka je taj da se poslovne strategije mogu razlikovati od jedne do druge GMNP zbog raznih istorijskih, ekonomskih i kulturnih razloga. Ostvarivanje gubitaka u većem broju perioda, ali u razumnom vremenskom intervalu može, u nekim slučajevima, biti opravdano poslovnom strategijom koja podrazumeva utvrđivanje naročito niskih cena kako bi se ostvario prodor na tržište. Na primer, proizvođač može sniziti cene svojih dobara, čak i u toj meri da privremeno pravi gubitke, kako bi ušao na nova tržišta, povećao svoj udeo na postojećim tržištima, lansirao nove proizvode ili usluge ili da bi obeshrabrio potencijalne konkurente. Međutim, naročito niske cene mogu biti očekivane samo za ograničeno vreme, sa specifičnim ciljem da se poveća dobit na duži rok. Ako se cenovna strategija nastavi i posle razumnog perioda, dobro je usklađivati transferne cene, posebno kada uporedivi podaci za nekoliko godina ukažu da su gubici pravljeni u periodu koji je duži od perioda kod uporedivih, nepovezanih lica. Nadalje, poreska uprava ne bi trebalo da prihvati naročito niske cene (npr. cene u visini marginalnog troška u situaciji nepotpuno iskorišćenih proizvodnih kapaciteta) kao cene van dohvata ruke, osim ako se može očekivati da će nepovezano lice imati cene utvrđene na uporediv način.

D.4 Efekat državne politike

1.73 Postoje neke okolnosti u kojima će poreski obveznik smatrati da se cene van dohvata ruke moraju prilagoditi kako bi državne intervencije: kontrola cena (čak i smanjenje cena), kontrola kamatnih stopa, kontrola isplata za usluge ili naknada za upravljanje, kontrola isplata za autorske naknade, subvencije za određene sektore, kontrola razmene, antidamping

obaveze ili kursna politika, bile uračunate. Kao opšte pravilo, ove državne intervencije trebalo bi tretirati kao uslove koji vladaju na tržištu u konkretnoj državi, i u normalnim uslovima trebalo bi ih uzeti u obzir prilikom ispitivanja transferne cene poreskog obveznika na tom tržištu. Pitanje koje se postavlja je da li su, u svetlu ovih uslova, preduzete transakcije od strane povezanih lica dosledne transakcijama između nepovezanih lica.

1.74 Pitanje koje se javlja je utvrđivanje nivoa na kojem kontrola cena utiče na cenu proizvoda ili usluge. Često će direktan udar biti na krajnju cenu koju plaća potrošač, ali bez obzira na to, može biti uticaja i na cene koje se plaćaju i u ranijim fazama snabdevanja tržišta robom. MNP u praksi možda neće izvršiti nikakva usklađivanja u svojim transfernim cenama, kako bi se uzela u obzir takva kontrola, prebacujući sav teret takve mere na krajnjeg prodavca ili je moguće da naplate cene koje, na neki način, dovode do podele tereta između krajnjeg prodavca i posrednika. Trebalo bi razmotriti da li bi nezavisni snabdevač delio troškove kontrole cena i da li bi nepovezano lice potražilo alternativnu proizvodnu liniju i poslovne prilike. Malo je verovatno da bi nepovezano lice bilo spremno da proizvodi, distribuira ili na drugi način obezbeđuje proizvode ili usluge pod uslovima koji mu ne omogućavaju ostvarenje dobiti. Pri tome, očigledno je da država koja kontroliše cene mora uzeti u obzir da će te kontrole cena uticati na dobit koja bi mogla biti realizovana od strane povezanih preduzeća koja prodaju ta dobra.

1.75 Poseban problem se javlja kada država sprečava ili „blokira“ isplatu sume koju jedno povezano lice duguje drugom ili sume koju bi, u skladu sa principom van dohvata ruke, jedno povezano lice naplatilo od drugog. Na primer, kontrola deviznog poslovanja može efektivno da spreči povezano lice u prekograničnoj isplati kamata povezanom licu koje se nalazi u drugoj zemlji, a koje je dalo pozajmicu domaćem povezanom licu. Dve umešane države ovu okolnost mogu različito tretirati: zemlja zajmoprimca možda hoće, odnosno možda neće smatrati kamatu koja nije transferisana od jednog lica drugom kao plaćenu, a zemlja zajmodavca može, ali ne mora tretirati da je zajmodavac primio kamatu. Kao opšte pravilo, kada se državna intervencija primenjuje podjednako na transakcije između povezanih lica i transakcije između nepovezanih lica (zakonski i činjenično), pristup ovom problemu koji se pojavi između povezanih lica trebalo bi, za svrhe oporezivanja, da bude isti kao onaj koji se primenjuje kod transakcija između nepovezanih lica. Ne postoji, međutim, jednostavno rešenje za ovaj problem kada se državna intervencija primenjuje samo na transakcije između povezanih lica. Jedan način za rešavanje ovog problema

mogla bi biti primena načela van dohvata ruke, posmatrajući intervenciju kao okolnost koje utiče uslove transakcije. Ugovori (*o izbegavanju dvostrukog oporezivanja – prim. prev.)* mogu konkretno da se bave pristupima koji su dostupni sporazumnim stranama, kada takve okolnosti postoje.

1.76 Poteškoća sa ovom analizom je ta što se nepovezana lica često jednostavno neće uključiti u transakciju u kojoj su isplate blokirane. Nepovezano lice se može naći u takvom aranžmanu povremeno, i to najverovatnije zato što je država primenila određene mere nakon početka aranžmana. Ali malo je verovatno da bi se nepovezano lice svojevoljno izložilo značajnom riziku nenaplativosti potraživanja za proizvode ili pružene usluge, ulaskom u aranžman gde su već postojale ozbiljne državne intervencije, osim ako je projekcija dobiti ili očekivane zarade bila dovoljna da se ostvari prihvatljiva stopa prinosa, i pored postojanja državne intervencije koja može uticati na isplatu.

1.77 Zato što postoji mogućnost da se nepovezana lica neće upustiti u transakciju koja podleže državnoj intervenciji, nejasno je kako bi princip van dohvata ruke trebalo primeniti. Jedna opcija je da se isplata tretira kao da je izvršena između povezanih lica, pod pretpostavkom da bi nepovezano lice pod sličnim okolnostima insistiralo na isplati nekim drugim sredstvima. Prema ovom pristupu smatralo bi se da je strana kojoj se duguju blokirana sredstva deo GMNP. Alternativni pristup koji bi mogao biti dostupan u nekim zemljama podrazumeva vremensko odlaganje i prihoda i relevantnih troškova poreskog obveznika. Drugim rečima, strani kojoj je blokirana dugovana isplata ne bi bilo dozvoljeno da odbije troškove, kao što su troškovi dodatnog finansiranja, dok se blokirana isplata ne izvrši. Ono što interesuje poresku upravu u ovakvim situacijama je poreska osnovica pomenute strane. Ako povezano lice traži pravo na umanjenje svoje poreske osnovice na osnovu blokiranog potraživanja, onda bi trebalo da postoji korespondirajući prihod druge strane. U svakom slučaju, poreskom obvezniku ne bi trebalo dozvoliti da na drugačiji način tretira blokiranu isplatu koju mu duguje povezano lic, od isplate koju mu duguje nepovezano lice.

D.5 Upotreba carinskih procena

1.78 Princip van dohvata ruke primenjuje, uopšteno govoreći, dosta carinskih uprava kao načelo za poređenje vrednosti koja se može pripisati dobrima koja su uvezla povezana lica, na koju je mogla uticati posebna

veza između njih, i vrednosti sličnih dobara uvezenih od strane nepovezanih lica. Metod koji koriste carinske uprave možda neće biti u skladu sa priznatim OECD metodima za proveru transfernih cena. To, i pored toga, znači da procene koje izvrši carinska služba mogu koristiti za poresku upravu prilikom ocenjivanja da li su kontrolisane transakcije u skladu sa principom van dohvata ruke i obrnuto. Konkretno, pripadnici carinske službe mogu imati trenutne informacije o transakciji. Ove informacije mogu biti značajne za potrebe transfernih cena, posebno ako ih je pripremo poreski obveznik, dok poreske uprave mogu imati dokumentaciju za transferne cene koja obezbeđuje detaljne podatke vezane za okolnosti transakcije.

1.79 Poreski obveznici mogu imati suprotstavljene interese pri utvrđivanju vrednosti za carinske i poreske svrhe. Poreski obveznik koji uvozi dobra može, uopšteno govoreći, imati interes da se cena utvrdi na niskom nivou, kako bi sama carina bila što niža. (Slična razmatranja mogu da se jave i u pogledu poreza na dodatu vrednost, poreza na promet i akcize.) Za poreske potrebe važi da što je veća cena koja je plaćena za ista dobra, to je i veće odbijanje od poreske osnovice na osnovu tih troškova u zemlji u koju se uvozi (iako bi ovo moglo da uveća izlazni promet prodavca u zemlji iz koje se izvozi). Saradnja između uprave nadležne za porez na dobit i carinske uprave unutar jedne zemlje je sve učestalija, što bi trebalo da pomogne smanjenju broja slučajeva u kojima carinske procene nisu prihvatljive za svrhe obračunavanja poreza i obrnuto. Ozbiljnija saradnja u sferi razmene informacija bila bi posebno značajna i ne bi trebalo da bude teško dostižna u zemljama koje već imaju integrisanu administraciju za porez na dobit i carinu. Zemlje sa odvojenim administracijama će možda želeti da razmotre modifikovanje pravila za razmenu informacija, kako bi protok informacija između različitih uprava bio olakšan.

Glava II

Metode za proveru transfernih cena

Deo I: Odabir metoda za proveru transfernih cena

A. Odabir najadekvatnijeg metoda za proveru transfernih cena u skladu sa okolnostima konkretnog slučaja

2.1 Deo II i III ove Glave detaljno opisuju „tradicionalni transakcioni metod“ i „metod transakcione dobiti“ koji se koriste da bi se utvrdilo da li su poslovi između povezanih lica u skladu sa principom van dohvata ruke. Tradicionalne transakcioni metodi su: metod uporedve cene na tržištu, metod preprodajne cene i metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu. Metodi transakcione dobiti su: metod transakcione neto marže i metod podele transakcione dobiti.

2.2 Cilj odabira metoda za proveru transferne cene jeste da se izabere odgovarajući metod u skladu sa konkretnim slučajem. U skladu sa tim, pri odabiru metoda, treba imati u vidu određene prednosti i nedostatke metoda priznatih od strane OECD; adekvatnost metoda s obzirom na prirodu kontrolisane transakcije, određenu kroz funkcionalnu analizu; dostupnost pouzdanih informacija pri određivanju metoda (naročito kod nekontrolisanih uporedivih transkacija/entiteta) i stepen uporedivosti kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija, uključujući pouzdanost usklađivanja koja mogu biti neophodna kako bi se eliminisale bitne razlike među preduzećima. Ni jedan metod nije pouzdan u svakoj mogućoj situaciji, niti je potrebno dokazati da određeni metod nije odgovarajući u datim uslovima.

2.3 Tradicionalni, transakcioni metodi predstavljaju najdirektniji način utvrđivanja da li su poslovi među povezanim licima u skladu sa principom van dohvata ruke. Ovim putem bilo koja razlika između cene u kontrolisanoj transakciji i cene u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji može ukazati na dogovorene ili nametnute poslovne odnose među preduzećima i princip van dohvata ruke može biti ispunjen direktnim zamenjivanjem cena u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji za cenu u kontrolisanoj transakciji. Može se zaključiti, imajući u vidu kriterijume navedene u paragrafu 2.2, da i tradicionalni, transakcioni metodi i metodi transakcione dobiti mogu da se primene podjednako pouzdano.. Imajući u vidu kriterijume navedene u paragrafu 2.2, kada metod uporedive cene na tržištu i drugi metodi za korekciju transfernih cena mogu biti korišćeni pod jednako pouzdanim uslovima, prednost ima metod uporedive cene na tržištu (vidi paragrafe 2.13 – 2.20 za diskusiju na temu metode uporedive cene na tržištu).

2.4 Postoje situacije kada su metodi transakcione dobiti adekvatniji od tradicionalnih transakcionih metoda. Na primer, u situaciji kada svaki od učesnika kontrolisane transakcije vrši jedinstveni i vredan doprinos kontrolisanoj transakciji ili kada su aktivnosti, na kojima su učesnici angažovani, visoko integrisane, primena metoda podele transakcione dobiti može biti adekvatnija od jednostranog metoda. Drugi primer se javlja u slučaju kada pouzdani podaci o bruto maržama trećih lica nisu dostupni ili je javna dostupnost vrlo ograničena, tradicionalni transakcioni metodi se teže primenjuju, osim u slučajevima kada postoje interne uporedive transakcije/lica. U takvim situacijama primena metoda transakcione dobiti je adekvatnija, u pogledu dostupnosti informacija.

2.5 Nije, međutim, pravilno primeniti metod transakcione dobiti samo zato što je podatke u vezi sa nekontrolisanim transakcijama, teško nabaviti ili zato što su podaci nekompletni sa aspekta jedne ili više činjenica. Iste činjenice, navedene u paragrafu 2.2 koje su uzimane u obzir pri odluci da ni jedna od tradicionalnih transakcionih metoda nije pouzdana, u skladu sa činjenicama, moraju biti uzete u obzir ponovo pri ocenjivanju pouzdanosti metoda transakcione dobiti.

2.6 Metodi koji se zasnivaju na dobiti mogu da se koriste samo ako su kompatibilni sa Članom 9. Model-konvencije OECD, posebno u pogledu uporedivosti. Ovo se postiže tako što se primeni metod koji je približan principu van dohvata ruke. Primena principa van dohvata ruke obično se bazira na poređenju cene, marže ili dobiti iz određene kontrolisane transakcije i cene, marže ili dobiti iz uporedive transakcije među nepovezanim licima. U ovom slučaju metod podele transakcione dobiti

bazira se na približnoj podeli dobiti koju nepovezano lice očekuje da ostvari od angažovanja u transakciji tj. transakcijama (vidi paragraf 2.108).

2.7 Ni u kom slučaju ne treba koristiti metode transakcione dobiti na način koji bi doveo do prevelikog oporezivanja preduzeća zbog toga što je njihova dobit manja od uobičajene ili do nedovoljnog oporezivanja preduzeća zato što ostvaruju dobit veću od uobičajene. Nema opravdanja da se primenom principa van dohvata ruke nametne dodatna poreska obaveza preduzećima koja su manje uspešna od ostalih ili obrnuto, da preduzeća koja su uspešnija od drugih budu izložena manjem poreskom opterećenju, kada se razlozi za uspeh ili izostanak uspeha mogu pripisati tržišnim faktorima.

2.8 Smernice u paragrafu 2.2 koje ukazuju da je uvek cilj odabira odgovarajućeg metoda transfernih cena pronalaženje najadekvatnijeg metoda za svaki određeni slučaj, ne nalažu da sve metode treba detaljno analizirati za svaki slučaj posebno, kako bi se došlo do najadekvatnije. Primer dobre prakse odabiranja najadekvatnijeg metoda i uporedivih podataka, treba potkrepiti odgovarajućim činjenicama, što može predstavljati deo uobičajenog procesa pretraživanja, kao što je navedeno u paragrafu 3.4.

2.9 GMNP zadržavaju slobodu da primene metod za utvrđivanje cena koji nije opisan u ovim smernicama (u daljem tekstu: „drugi metodi“) pod uslovom da te cene zadovoljavaju princip van dohvata ruke, u skladu sa ovim smernicama. Ti drugi metodi ne bi trebalo da budu korišćeni kao zamena za metode priznate od strane OECD-a, kada su OECD metodi prikladniji za korišćenje, s obzirom na činjenice i okolnosti slučaja. U slučaju kada se koriste ti drugi metodi, trebalo bi obrazložiti zašto su priznati OECD metodi okarakterisani kao manje odgovarajući ili neupotrebljivi u okolnostima datog slučaja i da se navede razlog zašto su ti drugi metodi ocenjeni kao metodi koji pružaju bolja rešenja. Poreski obveznik bi trebalo da čuva dokumentaciju i da bude spreman da je stavi na uvid kako bi pokazao na koji način su utvrđene transferne ruke. Za pojašnjena o dokumentaciji videti Glavu V.

2.10 Nije moguće ustanoviti posebna pravila koja će važiti za svaki slučaj. Poreska uprava ne bi trebalo da pravi manja ili marginalna usklađivanja. Uopšteno govoreći, učesnici u transakcijama trebalo bi da izvrše razuman obim usklađivanja, imajući u vidu nepreciznost različitih metoda, kao i težnju da ostvare veći stepen uporedivosti i što direktnije i bliže veze sa transakcijom. Ne bi trebalo da se dogodi da korisne informacije, koje se mogu dobiti iz nekontrolisane transakcije koja nije

identična kontrolisanoj, ne budu uzete u obzir samo zato što ne ispunjavaju stroge kriterijume uporedivosti. Slično tome, činjenice koje dolaze od preduzeća koje se bavi transakcijama sa povezanim licima, trebalo bi uzeti u obzir za razumevanje transakcije koja je predmet kontrole ili je iskoristiti za dalje istraživanje. Nadalje, dozvoljeno je koristiti bilo koji metod sa čijom primenom su saglasne članice GMNP koje su učesnice transakcija, kao i poreske uprave zemalja u kojima se odnosne članice GMNP nalaze.

B. Korišćenje više od jednog metoda

2.11 Princip van dohvata ruke ne zahteva korišćenje više od jednog metoda za određenu transakciju (ili skup transakcija koje su na odgovarajući način agregirane u skladu sa standardima opisanim u paragrafu 3.9). Šta više, neopravdano oslanjanje na takav pristup moglo bi da stvori značajan teret poreskim obveznicima. Zato, ove smernice ne zahtevaju ni od poreskih organa niti od poreskih obveznika da vrše analize primenom više od jednog metoda. Dok u nekim slučajevima odabir metoda neće biti jednostavan i inicijalno se može razmatrati primena više metoda, generalno biće moguće odabrati samo jedan metod koji će u datoj situaciji najbolje prikazati cenu van dohvata ruke. Međutim, kod komplikovanih slučajeva, gde ni jedan metod nije odgovarajući, fleksibilan pristup omogućava korišćene činjenica i elemenata različitih metoda, koje bi se koristile u kombinaciji. U takvim slučajevima, treba pokušati da se dođe do rešenja koje je u skladu sa principom van dohvata ruke, koje je sa praktičnog gledišta zadovoljavajuće za sve učesnike transakcija, imajući u vidu: činjenice i okolnosti povezane sa određenim slučajem, kombinaciju raspoloživih činjenica i relativnu pouzdanost metoda koji su uzeti u obzir. Videti paragraf 3.58 – 3.59 za slučajeve kada se primenom različitih metoda dobijaju različiti iznosi.

Deo II – Tradicionalni, transakcioni metodi

A. Uvod

2.12 Ovaj deo detaljno opisuje tradicionalne transakcione metode koji se koriste za primenu principa van dohvata ruke. U ove metode spadaju: metod uporedive cene na tržištu, metod preprodajne cene i metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu.

B. Metod uporedive cene na tržištu

B .1 Načelno

2.13 Metod uporedive cene na tržištu podrazumeva poređenje cena koje se naplaćuju kod prometa dobara i usluga u kontrolisanoj transakciji sa cenama koje se primenjuju kod prometa dobara i usluga u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji, pod uporedivim okolnostima. Ako postoje neke razlike između ovih cena, to može ukazati da komercijalni i finansijski odnosi između povezanih lica nisu u skladu sa principom van dohvata ruke, kao i da bi cenu koja se primenjuje u kontrolisanoj transakciji trebalo zameniti cenom koja se primenjuje u nekontrolisanoj transakciji.

2.14 U skladu sa principima navedenim u Glavi I, nekontrolisana transakcija je uporediva sa kontrolisanom (tj. to je uporediva nekontrolisana transakcija) za primenu metoda uporedivih cena na tržištu, ako je ispunjen jedan od sledeća dva kriterijuma: a) ni jedna od razlika (ako ih uopšte ima) između transakcija koje se upoređuju ili između preduzeća koja učestvuju u tim transakcijama, ne može značajno da utiče na cenu na otvorenom tržištu; b) prihvatljivo precizne korekcije mogu se izvršiti kako bi se eliminisali značajni efekti tih razlika. Kada je moguće utvrditi uporedivu nekontrolisanu transakciju, metod uporedive cene na tržištu je najdirektniji metod za utvrđivanje principa van dohvata ruke. Shodno tome, u tim slučajevima ovaj metod ima primat nad svim drugim metodima.

2.15 Može biti veoma teško naći transakciju između nepovezanih lica koja je dovoljno slična kontrolisanoj transakciji između povezanih lica,

tako da razlike nemaju značajan efekta na cene. Na primer, mala razlika u pogledu imovine koja se transferiše i u kontorlisanoj i u nekontrolisanoj transakciji može značajno da utiče na cenu, iako priroda preduzetih poslovnih aktivnosti može biti dovoljno slična da se ostvaruje ista ukupna profitna marža. Kada je to slučaj, potrebno je izvršiti određene korekcije. Kao što je objašnjeno u paragrafu 2.16, obim i pouzdanost takvih korekcija uticaće na relativnu pouzdanost analize metoda uporedive cene na tržištu.

2.16 Pri utvrđivanju da li su kontrolisana i nekontrolisana transakcija uporedive, treba uzeti u obzir efekte šire posmatranih poslovnih funkcija na cene, a ne samo uporedivost proizvoda (tj. faktore relevantne za utvrđivanje uporedivosti u skladu sa onim navedenim u Glavi I). Kada postoje razlike između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija ili između preduzeća koja učestvuju u transakcijama, može biti jako teško utvrditi precizno usklađivanje koje će da eliminiše razlike u pogledu efekata na cene. Poteškoće koje nastanu pri određivanju precizne korekcije ili prilikom usklađivanja ne treba da dovedu do toga da se ne koristi metod uporedive cene na tržištu. Praktični razlozi diktiraju fleksibilniji pristup korišćenju ovog metoda, kao i mogućnost dopune ovog metoda, ako je to neophodno, drugim metodama, koje bi trebalo oceniti na osnovu njihove relativne tačnosti. Treba uložiti svaki napor da se izvrše odgovarajuća usklađivanja podataka, tako da se oni mogu pravilno iskoristiti za primenu metoda uporedivih cena na tržištu. Relativna pouzdanost metoda uporedive cene na tržištu zavisi od stepena tačnosti usklađivanja koja su primenjena da bi se dostigla uporedivost, što je slučaj i kod drugih metoda.

B. 2 Primeri primene metoda uporedive cene na tržištu

2.17 Sledeći primeri prikazuju primenu metoda uporedive cene na tržištu, uključujući situacije kada je potrebno izvršiti usklađivanje nekontrolisane transakcije kako bi postala uporediva nekontrolisana transakcija.

2.18 Ovaj metod je posebno pouzdan kada nezavisno preduzeće prodaje iste proizvode kojima se trguje između povezanih lica. Na primer, nezavisno preduzeće prodaje kolumbijsku kafu u zrnu, koja ne pripada ni jednom brendu, koja je sličnog tipa, kvaliteta i slične količine kao i kafa kojom se trguje između dva povezana lica. Pretpostavlja se da se i kontrolisane i nekontrolisane transakcije obavljaju otprilike u isto vreme, u istom delu proizvodnog/distributivnog lanca i pod sličnim uslovima. Ako se jedina raspoloživa nekontrolisana transakcija odnosi na prodaju

brazilske kafe u zrnu, koja ne pripada ni jednom brendu, trebalo bi ispitati da li razlike između zrna kafe značajno mogu da utiču na cenu. Na primer trebalo bi proveriti da li poreklo kafe utiče na povećanje cene ili dovodi do odobravanja popusta na otvorenom tržištu. Takve informacije mogu se dobiti na produktnim berzama ili se mogu izvesti iz prodajne cene. Ako ove razlike izazivaju značajne efekte na cene, bilo bi potrebno izvršiti neka usklađivanja. Ako nije moguće izvršiti tačna i precizna usklađivanja, pouzdanost metoda uporedive cene na tržištu bila bi smanjena , tako da bi bilo neophodno izabrati neki drugi, manje direktan metod.

2.19 Primer situacije gde su potrebna usklađivanja je u slučaju kada su uslovi koji okružuju i nekontrolisanu i kontrolisanu prodaju identični, osim činjenice da je kontrolisana cena takva da uključuje sve troškove isporuke, koje snosi prodavac, a da kod nekontrolisane transakcije te troškove snosi kupac (isporuka franko fabrika). U skladu sa tim, da bi se utvrdila nekontrolisana prodajna cena, potrebno je sprovesti usklađivanje cene zbog različitih uslova isporuke.

2.20 Drugi primer. Pretpostavimo da poreski obveznik proda 1.000 tona robe, po ceni od 80 dolara po toni, povezanom licu u okviru grupe, i istovremeno proda 500 tona istog proizvoda, po ceni od 100 dolara po toni, nepovezanom licu. Ovaj slučaj zahteva procenu da li bi razlika u ceni do koje dolazi usled razlika u količini trebalo da dovede do usklađivanja transferne cene. Trebalo bi ispitati relevantno tržište analizom transakcija sličnih proizvoda, da bi se utvrdio tipičan količinski popust.

C. Metod preprodajne cene

C. 1 Načelno

2.21 Metod preprodajne cene polazi od cene po kojoj je proizvod kupljen od povezanog lica i preprodat nepovezanom licu. Ova cena („preprodajna cena“) se umanjuje za odgovarajuću bruto maržu („marža preprodajne cene“) koja predstavlja iznos od kojeg preprodavac očekuje da pokrije prodajne i druge operativne troškove, te da, u skladu sa obavljenim funkcijama (imajući u vidu korišćena sredstva i preuzete rizike), ostvari odgovarajuću dobit. Ono što je ostalo nakon odbitka bruto marže i korekcija na osnovu drugih troškova nastalih na osnovu nabavke tog dobra (npr. troškova carine), može se smatrati cenom van dohvata ruke za prvobitni transfer sredstava između povezanih lica. Ovaj metod je najkorisniji za primenu kod marketinških aktivnosti.

2.22 Marža preprodajne cene koju ostvari preprodavac u kontrolisanoj transakciji može se utvrditi na osnovu marže preprodajne cene koju isti preprodavac ostvari na osnovu nabavke i prodaje robe u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji („interna uporedivost“). Takođe, marža preprodajne cene koju je ostvarilo nezavisno preduzeće u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji može da služi kao smernica („spoljna uporedivost“). Kada se preprodavac bavi opštim brokerskim poslovima, marža preprodajne cene može predstavljati brokersku naknadu, koja se uglavnom računa kao procenat od prodajne cene prodatog proizvoda. Za utvrđivanje marže preprodajne cene treba uzeti u obzir da li broker nastupa samo kao agent ili je vlasnik sredstava.

2.23 U skladu sa principima iz Glave I, nekontrolisana transakcija je uporediva sa kontrolisanom (tj. to je uporediva nekontrolisana transakcija) za potrebe metoda preprodajne cene ako je ispunjen jedan od sledećih uslova: a) ni jedna od razlika (ako ih uopšte ima) između transakcija koje se upoređuju ili između preduzeća koja učestvuju u tim transakcijama, ne može značajno da utiču na cenu na otvorenom tržištu; b) moguće je izvršiti prihvatljivo precizna usklađivanja, kako bi se eliminisale takve razlike. Prilikom poređenja, za potrebe metoda preprodajne cene, uglavnom su potrebna manja usklađivanja na osnovu razlika u proizvodima, nego pri korišćenju metoda uporedive cene na tržištu, zato što je manje verovatno da će male razlike u proizvodima imati značajan uticaj na profit, kao što imaju uticaj na cenu.

2.24 U tržišnim ekonomijama, naknade za obavljanje sličnih funkcija u različitim delatnostima teže da se izjednače. Nasuprot tome, cene različitih proizvoda teže ujednačavanju samo u slučaju kada su ti proizvodi supstituti. Zbog toga što bruto profitna marža predstavlja bruto naknadu, nakon odbitka troškova prodaje u skladu sa specifičnim funkcijama koje se obavljaju (imajući u vidu sredstva koja se koriste i preuzete rizike), razlike u proizvodima su manje značajne. Na primer, činjenice mogu da ukažu na to da distributerska firma obavlja iste funkcije (imajući u vidu sredstva koja se koriste i preuzete rizike) pri prodaji tostera kao i pri prodaji blendera, pa bi zato u tržišnoj ekonomiji visina naknade za ove dve aktivnosti trebalo da bude jednaka. Međutim, kupci ne smatraju tostere i blendere sličnim proizvodima koji mogu da zamene jedan drugog, i zato ne treba očekivati da njihove cene budu iste.

2.25 Iako su kod metoda preprodajne cene dozvoljene veće razlike u proizvodima, dobra koja se prenose u kontrolisanoj transakciji moraju da budu poređena sa dobrima kojima se trguje u nekontrolisanoj transakciji. Verovatnije je da će se veće razlike u predmetima transakcije odraziti na

funkcije koje se vrše između učesnika kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija. Iako je uporedivost dva proizvoda, koja je potrebna za primenu metoda preprodajne cene, nešto manja, veća uporedivost bi dovela do boljih rezultata. Tako na primer, kada je predmet transakcije veoma vredna ili relativno jedinstvena nematerijalna imovina, sličnost proizvoda ima veći značaj i posebnu pažnju bi trebalo obratiti na validnost poređenja.

2.26 Kada marža zavisi primarno od drugih uslova uporedivosti, opisanih u Glavi I (tj. obavljenih funkcija, ekonomskih okolnosti, itd.) bilo bi prikladnije da se veći značaj prida drugim uslovima uporedivosti. Ovo će, uglavnom, biti slučaj u situaciji kada se utvrđuje profitna marža povezanog lica koje nije koristilo neku jedinstvenu imovinu (kao što je neka vredna, nematerijalna imovina) u cilju dodavanja vrednosti dobru koje se prenosi. Zato, kada su kontrolisana i nekontrolisana transakcija uporedive po svim kriterijumima osim u pogledu samih proizvoda, metod preprodajne cene može pouzdanije odražavati princip van dohvata ruke nego metod uporedive cene na tržištu, osim ako je moguće sprovesti dovoljno precizna usklađivanja kojima bi se u obzir uzele razlike u dobrima kojima se trguje. Isto pravilo važi i za metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu (opisano u nastavku).

2.27 Kada se marža preprodajne cene koja se koristi za poređenje odnosi na nezavisno preduzeće koje vrši uporedivu transakciju, pouzdanost metoda preprodajne cene može biti umanjena ako postoje značajne razlike u načinu poslovanja povezanih lica i nezavisnih lica. Reč je o razlikama koje utiču na nivo troškova (npr. razlike mogu da uključuju i efekte efikasnosti menadžmenta na nivo zaliha i paletu dobara koja se nalaze na zalihama), koje mogu imati veliki uticaj na profitabilnost preduzeća, ali koje ne moraju da utiču na cenu po kojoj se kupuje ili prodaje dobro ili usluga na otvorenom tržištu. Ove karakteristike trebalo bi analizirati kako bi se ustanovilo da li su nekontrolisane transakcije uporedive za potrebe primene metoda preprodajne cene.

2.28 Metod preprodajne cene takođe zavisi i od uporedivosti funkcija koje se obavljaju (imajući u vidu sredstva koja se koriste i preuzete rizike). Ovaj metod je manje pouzdan kada postoje razlike između kontrolisane i nekontrolisane transakcije i između učesnika transakcija, a te razlike imaju značajan uticaj na kriterijume na osnovu kojih se ocenjuje ispunjenost principa van dohvata ruke, što u ovom slučaju predstavlja realizovana marža preprodajne cene. Kada postoje značajne razlike koje utiču na bruto maržu koja se ostvaruje u kontrolisanoj i nekontrolisanoj transakciji (npr. u pogledu prirode funkcija koje vrše učesnici transakcija), trebalo bi izvršiti odgovarajuća usklađivanja, kako bi se te razlike uzele u obzir. Obim i

pouzdanost tih usklađivanja uticaće na relativnu pouzdanost analize zasnovane na metodu preprodajnih cena u svakom slučaju.

2.29 Odgovarajuću maržu preprodajne cene najlakše je odrediti kada preprodavac ne dodaje značaju vrednost proizvodu. Nasuprot tome, primena metoda preprodajne cene, za utvrđivanje cene van dohvata ruke, može biti komplikovana, kada se pre preprodaje dobra dalje prerađuju ili se ugrađuju u složenije proizvode tako da izgube identitet ili se transformišu (npr. gde se komponente spajaju u gotov proizvod ili poluproizvod). Drugi primer, kada je potrebno posebnu pažnju posvetiti marži preprodajne cene, odnosi se na slučaj kada preprodavac značajno doprinosi stvaranju ili održavanju nematerijalne imovine u vezi sa proizvodom (npr. zaštitni znaci ili robne marke) koja je u vlasništvu povezanog lica. U takvim slučajevima, teško je proceniti koliki je doprinos prethodno prenetog dobra vrednosti finalnog proizvoda.

2.30 Maržu preprodajne cene lakše je precizno utvrditi kada se roba koju je preprodavac kupio proda za kratak vremenski period. Što više vremena prođe između originalne kupovine i prodaje verovatnije je da se drugi faktori (promene na tržištu, promene deviznog kursa, promene troškova, itd.) moraju uzeti u obzir pri bilo kojem poređenju.

2.31 Može se očekivati je da nivo marže preprodajne cene može biti pod uticajem nivoa aktivnosti koje sprovode preprodavci. Nivo aktivnosti koje sprovode preprodavci može da varira od minimalnih usluga, kao što je slučaj kod špeditera, do toga da preprodavac preuzima čitav rizik vlasništva, zajedno sa punom odgovornošću (i rizicima) za reklamiranje, marketing, garancije, distribuciju proizvoda, finansiranje zaliha kao i za druge povezane usluge. Ako preprodavac u kontrolisanoj transakciji ne sprovodi značajne aktivnosti, nego samo distribuira proizvode trećim licima, marža preprodajne cene će biti mala. Ova marža će biti veća ako se može pokazati da preprodavac ima posebnu stručnost u vezi sa marketinškim aktivnostima povezanim sa proizvodom, da snosi posebne rizike ili doprinosi značajno stvaranju i održavanju nematerijalne vrednosti proizvoda. U svakom slučaju, nivo aktivnosti obavljenih od strane preprodavca, bilo da su one minimalne ili značajne, mora biti potkrepljen relevantnim dokazima. Ovo bi značilo opravdanje marketinških troškova koji se mogu smatrati nerealno visokim. npr. kada je jasno da je deo ili većina marketinških troškova nastala za plaćanje prava korišćenja vlasniku zaštitnog znaka. U takvim slučajevima metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu može da predstavlja dobru zamenu za metod preprodajne cene.

2.32 Kada preprodavac, pored preprodajne aktivnosti, jasno sprovodi značajnu komercijalnu aktivnost može se očekivati značajna marža preprodajne cene. Ako preprodavac u sklopu svojih aktivnosti angažuje vredna ili možda jedinstvena sredstva (npr. nematerijalnu imovinu preprodavca kakva je organizacija marketinških aktivnosti), moguće je neadekvatno oceniti uslove principa van dohvata ruke u kontrolisanoj transakciji. Ovo se događa zbog korišćenja nekorigovane marže preprodajne cene koja potiče iz nekontrolisane transakcije, u kojoj preprodavac, nepovezano lice ne angažuje takva (npr.vredna ili jedinstvena) sredstva. Ako preprodavac poseduje vrednu marketinšku nematerijalnu imovinu, marža preprodajne cene iz nekontrolisane transakcije može potceniti dobit na koju preprodavac u kontrolisanoj transakciji ima pravo, osim ako uporediva nekontrolisana transakcija ne uključuje istog preprodavca ili preprodavca koji ima sličnu nematerijalnu marketinšku imovinu.

2.33 U slučajevima kada postoji čitav lanac u distribuciji proizvoda preko posredničkih preduzeća, poreskim upravama bi koristilo da u obzir uzmu ne samo preprodajnu cenu proizvoda koji je kupljen od posredničkog preduzeća, nego i cenu koju to preduzeće plaća svom dobavljaču, kao i funkcije koje posredničko preduzeće obavlja. Može biti dosta teško da se dođe do tih podataka kao i utvrditi koje tačno funkcije obavlja posredničko preduzeće. Ako se ne može utvrditi da posredničko preduzeće snosi realan rizik ili obavlja ekonomske funkcije koje uvećavaju vrednost robe, onda se bilo koji element cene koji se pripisuje posredniku može pripisati drugom članu GMNP, zato što nezavisno preduzeće obično ne bi dozvolilo da takav posrednik učestvuje u dobiti na osnovu transakcije.

2.34 Marža preprodajne cene takođe može da varira u zavisnosti od toga da li preprodavac ima ekskluzivno pravo prodaje te robe. Aranžmani ove vrste mogu se naći u transakcijama između nezavisnih preduzeća i mogu uticati na maržu. Zato, tip ekskluzivnog prava bi trebalo uzeti u obzir pri bilo kojem poređenju. Vrednost koja se pripisuje ovakvim ekskluzivnim pravima zavisiće, u određenoj meri, od geografske oblasti na koju se to pravo odnosi, kao i od relativne konkurentnosti potencijalnih supstituta. Ovakav aranžman može biti vredan i za dobavljača i za preprodavca u transakciji koja se obavlja van dohvata ruke. Na primer, može stimulisati preprodavca da uloži veće napore da proda posebnu liniju proizvoda dobavljača. S druge strane, takav aranžman može obezbediti preprodavcu neku vrstu monopola, a moguće je i da kao rezultat toga preprodavac ostvari značajan promet bez prevelikog napora. U skladu sa tim, efekti ovih faktora, prilikom primene metoda preprodajne cene, moraju se veoma pažljivo ispitati za svaki slučaj posebno.

2.35 Kada se računovodstvena praksa razlikuje kod kontrolisane i nekontrolisane transakcije, potrebno je izvršiti određene korekcije podataka koji su korišćeni za utvrđivanje marže preprodajne cene, da bi se sa sigurnošću moglo utvrditi da su isti troškovi korišćeni u oba slučaja za utvrđivanje bruto marže. Na primer, troškovi istraživanja i razvoja mogu se evidentirati kao operativni troškovi ili kao troškovi prodaje. Odgovarajuća bruto marža ne bi bila uporediva bez odgovarajućih usklađivanja.

C. 2 Primeri primene metoda preprodajne cene

2.36 Pretpostavimo da postoje dva distributera koji prodaju isti proizvod na istom tržištu pod istom robnom markom. Distributer A nudi garancije, Distributer B ne nudi. Distributer A ne uključuje garancije u cenovnu strategiju tako da prodaje proizvod po višoj ceni, što prouzrokuje i višu bruto maržu (ako se troškovi servisiranja garancije ne uzmu u obzir) od marže distributera B koji prodaje robu po nižoj ceni. Dve transakcije nisu uporedive dok se ne izvrši odgovarajuće usklađivanje zbog date razlike.

2.37 Pretpostavimo da su u ponudi garancije za sve proizvode tako da je i cena ista. Distributer C sprovodi funkciju davanja garancija, ali ustvari, biva kompenzovan od strane dobavljača, kroz nižu nabavnu cenu. Distributer D ne sprovodi funkciju davanja garancija, koju sad obavlja dobavljač (proizvodi se šalju nazad u fabriku). Ipak, dobavljač naplaćuje distributeru D više nego što naplaćuje distributeru C. Ako distributer C troškove datih garancija računa kao nabavnu vrednost prodate robe, onda se usklađivanje bruto marže za tu razliku vrši automatski. Međutim, ako se troškovi garancija računaju kao operativni trošak, postoji deformacija koja se mora korigovati. Razlog leži u tome što, ako distributer D obavlja sam poslove davanja garancije, dobavljač umanjuje transfernu cenu, i u skladu sa tim, bruto marža distributera D biva veća.

2.38 Kompanija prodaje proizvode preko nezavisnih distributera u pet različitih zemalja u kojima nema povezana lica. Distributeri prodaju proizvode i ne obavljaju nikakav dodatni posao. U jednoj zemlji kompanija je osnovala zavisno lice. Zbog toga što je ovo tržište od strateškog značaja, kompanija zahteva da zavisno lice prodaje samo njihove proizvode i da pruža tehničku podršku kupcima. Čak i ako su sve druge činjenice i okolnosti sliče, ako se marže utvrđuje na nivou nezavisnog preduzeća koje nema ekskluzivno pravo prodaje ili ne pruža usluge koje pruža ovo zavisno lice, neophodno je proceniti da li je potrebno izvršiti neka usklađivanja kako bi se obezbedila uporedivost.

D. Metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu

D.1 Načelno

2.39 Kod metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu polazi se od troškova dobavljača dobara (ili usluga) u kontrolisanoj transakciji, koja se odnosi na transfer dobara ili usluga kupcu, povezanom licu. Zatim se ovim troškovima dodaje odgovarajuća marža kako bi bi bila ostvarena odgovarajuća zarada, u skladu sa obavljenim funkcijama i uslovima tržišta. Ono što se dobije nakon dodavanja marže može se smatrati cenom van dohvata ruke originalne kontrolisane transakcije. Ovaj metod je verovatno najkorisniji kada se trguje poluproizvodima između povezanih lica, kada povezana lica imaju zaključene ugovore o zajedničkoj proizvodnji ili dugoročni ugovor o međusobnoj kupovini i nabavci ili kada se kontrolisana transakcija odnosi na pružanje usluga.

2.40 Marža dobavljača u kontrolisanoj transakciji idealno bi trebalo da bude utvrđena po ugledu na maržu koju ostvari isti dobavljač u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji („interna uporedivost"). Pored toga, marža koja je zarađena u uporedivoj transakciji od strane nezavisnog preduzeća može da služi kao smernica („spoljna uporedivost").

2.41 U skladu sa principima navedenim u Glavi I, nekontrolisana transakcija je uporediva sa kontrolisanom (tj. to je uporediva nekontrolisana transakcija) za primenu metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu ako je ispunjen jedan od sledeća dva kriterijuma: a) ni jedna od razlika (ako ih uopšte ima) između transakcija koje se upoređuju ili razlika između preduzeća koja učestvuju u tim transakcijama, ne može značajno da utiče na cenu na otvorenom tržištu; b) precizna usklađivanja mogu se izvršiti kako se eliminišu značajne razlike. Za utvrđivanje da li je reč o uporedivoj nekontrolisanoj transakciji za potrebe metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, primenjuju se isti uslovi koji su definisani u paragrafu 2.23 - 2.28 za metod preprodajne cene. Zato su potrebna manja usklađivanja na račun razlika između proizvoda kod metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, nego kod metoda uporedive cene na tržištu, a bilo bi i adekvatno dati veći ponder drugim faktorima uporedivosti koji su opisani u Glavi I, od kojih neki mogu imati značajniji uticaj na maržu nego što imaju na cenu. Isto kao i kod metoda preprodajne cene (vidi paragraf 2.28), kada razlike značajno utiču na ostvarenu maržu u kontrolisanoj i nekontrolisanoj transakciji (zbog obavljanja različitih funkcija od strane učesnika u transakciji), potrebno je

izvršiti dovoljno precizna usklađivanja na osnovu datih razlika. Obim i pouzdanost usklađivanja će uticati na relativnu pouzdanost metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, za svaki slučaj posebno.

2.42 Na primer, pretpostavimo da preduzeće A proizvodi i prodaje tostere distributeru koji je povezano lice, da preduzeće B proizvodi i prodaje pegle distributeru koji je nezavisno lice, i da su marže u industriji malih kućnih aparata za proizvodnju osnovnih modela pegli i tostera generalno iste (za primer primene metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu pretpostavljamo da ne postoje vrlo slični nezavisni proizvođači tostera). Ako se primeni metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, marže koje se upoređuju u kontrolisanoj i nekontrolisanoj transakciji bi predstavljale razliku između cene po kojoj proizvođač prodaje proizvod distributeru i odnosnih troškova proizvodnje, podeljenu sa troškovima proizvodnje. Međutim, preduzeće A može biti efikasnije u proizvodnji od preduzeća B i zato je u mogućnosti da umanji troškove. Kao rezultat toga, iako preduzeće A proizvodi pegle umesto tostera i naplaćuje istu cenu kao što preduzeće B naplaćuje za pegle (tj. nikakv poseban uslov ne postoji), bilo bi adekvatno da nivo dobiti preduzeća A bude viši nego nego nivo dobiti preduzeća B. Dakle, osim u slučaju kada je moguće izvršiti usklađivanja kojima bi se u obzir uzeli efekti ove razlike na dobit, primena metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu ne bi bila potpuno pouzdana u ovom slučaju.

2.43 Metod cene koštanja uvećan za uobičajenu zaradu nailazi na poteškoće u pravilnoj primeni, posebno u utvrđivanju troškova. Iako je tačno da preduzeće mora da pokrije troškove da bi moglo da nastavi sa poslovanjem, ti troškovi ne moraju biti odrednica odgovarajuće dobiti u određenom slučaju, u bilo kojoj godini. Dok su u mnogim slučajevima preduzeća koja su pod uticajem konkurencije primorana da snize cene proizvoda, u odnosu se na troškove proizvodnje proizvoda ili pružanja odgovarajućih usluga, postoje okolnosti kada nema jasne povezanosti između nivoa nastalih troškova i tržišne cene (npr. kada postoji vredan pronalazak, a pronalazač je imao male troškove istraživanja, pri stvaranju pronalaska).

2.44 Pored toga, pri primeni metoda koštanja uvećanog za uobičajenu zaradu, trebalo bi obratiti pažnju na to da se uporediva marža primeni na uporedivu osnovu, koju čine odgovarajući troškovi. Na primer, ako dobavljač, u prethodno navedenom primeru primene metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, obavlja svoju poslovnu aktivnost koristeći iznajmljenu imovinu, u situaciji kada drugi dobavljač, u kontrolisanoj transakciji, posluje koristeći sopstvenu imovinu, troškovi neće biti

uporedivi, osim ako se ne izvrše odgovarajuća usklađivanja. Metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu oslanja se na poređenje marže koja se dodaje troškovima nastalim u kontrolisanoj transakciji i marže koja se dodaje troškovima nastalim u jednoj ili više uporedivih transakcija. Zato, zbog razlika koje postoje između kontrolisane i nekontrolisane transakcije, a koje imaju uticaj na nivo marže, te razlike moraju biti analizirane kako bi se utvrdilo koja usklađivanja marže, koja se ostvaruje u nekontrolisanoj transakciji, je potrebno izvršiti.

2.45 Za ovu svrhu, posebno je važno uzeti u obzir razlike u nivou i tipovima troškova – poslovni i neposlovni troškovi uključujući i troškove finansiranja – koji su povezani sa funkcijama koje se obavljaju kao i sa preuzetim rizicima od strane učesnika transakcija koje se upoređuju. Uzimanje u obzir ovih razlika može ukazati na sledeće:

a) Ako troškovi odražavaju funkcionalnu razliku (uzimajući u obzir korišćena sredstva i preuzete rizike) koja nije uzeta u obzir prilikom primene metoda, potrebno je izvršiti određena usklađivanja marže koja se dodaje troškovima.

b) Ako troškovi odražavaju funkcije koje ne pripadaju aktivnostima koje se testiraju primenom ovog metoda, potrebno je utvrditi posebnu naknadu za te funkcije. Na primer, takve funkcije mogu se odnositi na pružanje usluga, za koje se može utvrditi određena naknada. Slično tome, troškovi koji su rezultat finansijske strukture, koji nisu u skladu sa principom van dohvata ruke, mogu zahtevati određene korekcije.

c) Ako razlike u visini troškova preduzeća koja se upoređuju postoje samo zbog njihove efikasnosti ili neefikasnosti, kao što je normalno slučaj kod troškova nadzora, opštih i administrativnih troškova, onda nije adekvatno vršiti usklađivanja bruto marže.

Bilo kojem prethodno navedenom slučaju, može odgovarati da se upotpuni metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu i metod preprodajne cene uzimajući u obzir rezultate primene drugih metoda (vidi paragraf 2.11).

2.46 Drugi važan aspekt uporedivosti je konzistentnost računovodstva. Kada se računovodstvena politika razlikuje u kontrolisanoj i nekontrolisanoj transakciji, potrebno je izvršiti odgovarajuće korekcije podataka, kako bi iste vrste troškova bile korišćene u oba slučaja, čime bi se obezbedila konzistentnost. Bruto marža se mora dosledno izmeriti između povezanog i nepovezanog lica. Pored toga, kod preduzeća mogu

postojati i razlike u tretmanu troškova koji utiču na bruto maržu, koji se moraju uzeti u obzir da bi se postigla pouzdana uporedivost. U nekim slučajevima potrebno je uzeti u obzir operativne troškove da bi se postigla konzistentnost i uporedivost. U ovim slučajevima metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, upućuje pre na analizu neto marže nego na analizu bruto marže. U meri u kojoj se pri analizi uzimaju u obzir operativni troškovi, umanjuje se pouzdanost metoda, razlozi za to navedeni su u paragrafima 2.64 – 2.67. Zato, mere opreza navedene u paragrafima 2.68 – 2.75, mogu biti relevantne u postizanju pouzdanosti analize.

2.47 Iako precizni računovodstveni standardi i pravila mogu da variraju, troškovi preduzeća mogu se generalno podeliti u tri jasne kategorije. Prvo, postoje direktni troškovi proizvodnje proizvoda ili usluga, kao što su troškovi sirovina. Drugo, postoje indirektni troškovi proizvodnje, koji su takođe blisko povezani sa proizvodnim procesom i mogu biti zajednički za više proizvoda ili usluga (npr. trošak sektora za popravku opreme koja se koriste za proizvodnju različitih proizvoda). Konačno, postoje operativni troškovi preduzeća kao celine, kao što su troškovi nadzora, opšti troškovi i administrativni troškovi.

2.48 Razlika između analize bruto i neto dobiti može se razumeti na sledeći način. Metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu koristiće maržu izračunatu nakon odbitka direktnih i indirektnih troškova proizvodnje, dok će metod neto dobiti koristiti dobit izračunatu posle odbitka direktnih, indirektnih, ali i operativnih troškova preduzeća. Treba napomenuti da zbog razlike u praksi po zemljama, teško je odrediti precizne granice između tri kategorije, prethodno opisanih troškova. Zato, na primer, primena metoda koštanja uvećanog za uobičajenu zaradu može, u određenom slučaju, da uključi i neke troškove koji se smatraju operativnim, kao što je navedeno u paragrafu 2.46. Ipak, problemi u matematički preciznoj podeli troškova na tri pomenute kategorije ne menjaju osnovnu razliku između pristupa zasnovanog na neto dobiti i pristupa zasnovanog na bruto dobiti.

2.49 Istorijski troškovi se, u principu, pripisuju jedinici proizvoda, mada metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu može preceniti istorijske troškove. Neki troškovi, kao na primer troškovi materijala, rada i prevoza mogu varirati u različitim vremenskim periodima, pa bi bilo dobro da se utvrdi prosek ovih troškova u određenom periodu. Svođenje troškova na prosek može biti prikladno za grupe proizvoda ili za posebne linije proizvodnje. Dalje, utvrđivanje prosečnog iznosa troškova može biti adekvatno za troškove povezane sa osnovnim sredstvima, kada se

proizvodnja ili prerada raznih proizvoda obavlja istovremeno, a obim aktivnosti varira. Troškovi, npr.troškovi zamene i marginalni troškovi, mogu se uzeti u obzir u situaciji kada je merenje ovih troškova moguće i kada njihovo merenje može dovesti do preciznijeg određivanja odgovarajuće dobiti.

2.50 Troškovi koji se mogu uzeti u obzir pri primeni metoda koštanja uvećanog za uobičajenu zaradu ograničeni su na troškove dobavljača robe ili usluga. Ova ograničenja mogu dovesti do problema kako alocirati neke troškove koji nastaju između dobavljača i kupca. Postoji mogućnost da neke troškove snosi kupac, kako bi se umanjila osnovica koja uključuje troškove dobavljača, na koju se obračunava marža. U praksi ovo se može postići tako što se određeni deo režijskih i nekih drugih troškova neće alocirati na dobavljača nego na kupca (često matično preduzeće), a u korist dobavljača (često je to zavisno lice). Alokaciju troškova trebalo bi sprovesti na osnovu funkcija sprovedenih od strane učesnika u transakciji (uzimajući u obzir korišćena sredstva i preuzete rizike), kao što je navedeno u Glavi I. Problem koji se s tim u vezi javlja, odnosi se na to kako režijske troškove srazmerno rasporediti, da li na osnovu prometa, po broju zaposlenih ili po troškovima radne snage ili po nekom drugom kriterijumu. Pitanje alokacije troškova razmotreno je u Glavi VIII u delu o sporazumima o učešću u troškovima.

2.51 U nekim slučajevima, postoji osnova za korišćenje samo varijabilnih ili inkrementalnih (npr. graničnih) troškova, zbog toga što se transakcija odnosi na promet marginalne proizvodnje. Takva tvrdnja može biti opravdana ako roba nije mogla da se proda po višoj ceni na inostranom tržištu (pogledati diskusiju o prodoru na tržište u Glavi I). Činjenice koje treba uzeti u obzir pri ocenjivanju takvih tvrdnji uključuju informacije o tome da li poreski obveznik prodaje iste ili slične proizvode na određenom stranom tržištu. Treba sagledati koji procenat proizvodnje poreskog obveznika (i po obimu i po kvalitetu) predstavlja ta „marginalna proizvodnja“, koji su uslovi ugovora i detalji marketinške analize koja je sprovedena od strane poreskog obveznika ili od strane MNP koja je dovela do zaključka da proizvodi ne bi mogli biti prodati po višoj ceni na inostranom tržištu.

2.52 Ne može se postaviti sveobuhvatno pravilo koje će važiti za svaki slučaj. Različite metode utvrđivanja troškova moraju biti konzistentne kako između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija, tako i na nivou jednog preduzeća u više vremenskih perioda. Na primer, pri utvrđivanju odgovarajuće marže, može biti neophodno da se uzme u obzir to da li proizvod može da se nabavi iz različitih izvora, uz veoma različite

troškove. Povezana društva mogu da odluče da uračunaju svoju troškovnu bazu na standardizovanu osnovu. Nezavisno lice verovatno ne bi pristalo da plati višu cenu koja je rezultat neefikasnosti druge strane. Ako je pak druga strana efikasnija nego što se očekuje pod normalnim okolnostima, trebalo bi da ta strana ima koristi od te prednosti. Povezana lica se mogu unapred dogovoriti koji troškovi će se uključivati u osnovicu za primenu metoda koštanja uvećanog za uobičajenu zaradu.

D.2 Primeri primene metode cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu

2.53 Preduzeće A je domaći proizvođač mehanizma za satove, za široko tržište zidnih satova. Preduzeće A prodaje ovaj proizvod svom zavisnom licu u inostranstvu, preduzeću B. Preduzeće A ostvaruje maržu od 5% na osnovu procesa proizvodnje. Preduzeća X, Y i Z su nezavisni domaći proizvođači mehanizma za satove za široko tržište ručnih satova. Preduzeća X, Y i Z prodaju proizvode nezavisnim inostranim kupcima i ostvaruju bruto maržu u rasponu od 3 do 5 % na osnovu svojih proizvodne aktivnosti. Preduzeće A evidentira troškove nadzora, opšte i administrativne troškove kao operativne troškove, i zato, ovi troškovi nisu uključeni u nabavnu cenu prodate robe. Nasuprot tome, pri obračunu bruto marže preduzeća X, Y i Z troškovi nadzora i opšti i administrativni troškovi uključeni su u nabavnu cenu prodate robe. Zato je potrebno uskladiti bruto marže preduzeća X, Y i Z kako bi se obezbedila računovodstvena konzistentnost .

2.54 Preduzeće C se nalazi u zemlji D i 100% je zavisno lice preduzeća E, koja se nalazi u zemlji F. U poređenju sa zemljom F, u zemlji D plate su veoma niske. Televizori se sastavljaju u preduzeću C, a troškove i rizik snosi preduzeće E. Sve neophodne komponente, *nou hau* itd. obezbeđuje društvo E. Kupovinu sklopljenih televizora garantuje preduzeće E, u slučaju da televizori ne ispune određene standarde kvaliteta. Nakon kontrole kvaliteta televizori se odvoze u distributivne centre koje preduzeće E poseduje u više zemalja (preduzeće E snosi troškove i rizik). Funkcija preduzeća C može se opisati kao čista funkcija ugovorne proizvodnje. Rizik koji može da snosi kompanija C su eventualna odstupanja od dogovorenog kvaliteta i kvantiteta. Osnova za primenu metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu biće formirana, uzimajući u obzi sve troškove povezane sa aktivnostima sklapanja.

2.55 Preduzeće A, članica GMNP, ugovara sa preduzećem B, članicom iste GMNP, vršenje istraživanja za društvo B. Sve rizike neuspeha istraživanja snosi društvo B, koje je takođe vlasnik sve nematerijalne

imovine koja nastane kao rezultat istraživanja i zato ima i mogućnost zarade koja proizlazi iz istraživanja. Ovo je tipična postavka za primenu metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu. Svi troškovi istraživanja, koje su dogovorile povezane strane, moraju biti nadoknađeni. Dodatni troškovi u odnosu na uobičajenu cenu koštanja će ukazati koliko je inovativno i kompleksno sprovedeno istraživanje.

Deo III: Metodi transakcione dobiti

A. Uvod

2.56 U ovom delu razmatraju se metodi transakcione dobiti koje se mogu koristiti za približno utvrđivanje uslova van dohvata ruke, u slučajevima kada su ti metodi najadekvatniji s obzirom na okolnosti određenog slučaja (vidi paragrafe 2.1 – 2.11.). Metodi transakcione dobiti ispituju dobit koja nastaje kao rezultat transakcija između povezanih lica. Jedini metodi, zasnovani na dobiti, koji zadovoljavaju kriterijume principa van dohvata ruke su oni koji su u saglasne sa Članom 9. Model-konvencije OECD i koje prate uslove uporedivosti koji su opisani u ovim smernicama. Konkretno, takozvani „metodi uporedive dobiti" ili „modifikovani metodi cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu/metodi preprodajne cene" su prihvatljivi samo do mere do koje su konzistentni sa ovim Smernicama.

2.57 Metodi transakcione dobiti ispituju dobit koja nastaje kao rezultat određene kontrolisane transakcije. Metodi transakcione dobiti za potrebe ovih smernica su: metodi transakcione podele dobiti i metodi transakcione neto marže. Dobit koja nastaje iz kontrolisane transakcije može biti relevantan indikator da li je transakcija bila pod uticajem uslova koji se razlikuju od onih koji bi nastali kod nezavisnih preduzeća ili u drugim uporedivim uslovima.

B. Metod transakcione neto marže

B.1 Načelno

2.58 Metoda transakcione neto marže ispituje neto dobit u odnosu na odgovarajuću osnovu (npr. troškove, promet, imovinu) koju je poreski obveznik ostvario iz kontrolisane transakcije (ili transakcija koje moguće agregirati, prema principima navedenim u paragrafu 3.9 – 3.12). Zato metod transakcione neto marže funkcioniše slično kao metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu i metoda preprodajne cene. Ta sličnost znači da za pouzdanu primenu, metod transakcione neto marže mora biti primenjen na onaj način koji je konzistentan sa načinom primene metoda preprodajne cene ili metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu

zaradu. To konkretno znači da bi neto marža poreskog obveznika koja proizlazi iz kontrolisane transakcije (ili transakcija koje je moguće agregirati, prema principima navedenim u paragrafu 3.9 – 3.12) u idealnom slučaju trebalo da bude poređena sa neto maržom koju bi isti poreski obveznik ostvario u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji, tj. pozivanjem na „unutrašnju uporedivost" (vidi paragraf 3.27 – 3.28). Kada ovo nije moguće, neto marža koja bi bila ostvarena u uporedivoj transakciji od strane nezavisnog društva („spoljna uporedivost"), može služiti kao smernica (vidi paragraf 3.29-3.35). Funkcionalna analiza kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija neophodna je da bi se utvrdilo da li su transakcije uporedive i koje korekcije su neophodne da bi se dobili pouzdani rezultati. Osim toga, drugi uslovi uporedivosti, a posebno oni iz paragrafa 2.68-2.75, moraju biti primenjeni.

2.59 Metod transakcione neto marže će biti nepouzdaniji ako svaka strana u transakciji daje vredan i jedinstveni doprinos, vidi paragraf 2.4. U takvom slučaju, metod podele transakcione dobiti je generalno najadekvatniji, vidi paragraf 2.109. Međutim, jednostrani metod (tradicionalni, transakcioni metodi ili metodi transakcione neto marže) može se primeniti u slučajevima kada jedan od učesnika u transakciji daje celokupan, jedinstven doprinos kontrolisanoj transakciji, dok drugi ne daje bilo kakav jedinstveni doprinos. U tom slučaju, trebalo bi testirati manje komplikovanog učesnika u kontrolisanoj transakciji. Vidi paragrafe 3.18-3.19, za diskusiju o pojmu testiranih lica.

2.60 Postoje mnogi slučajevi kada učesnik transakcije daje doprinos transakciji, ali taj doprinos nije jedinstven. Učesnik npr.koristi nematerijalnu imovinu koja nije jedinstvena, kao što je poslovni proces ili poznavanje tržišta koja nisu unikatnog karaktera. U tim slučajevima, moguće je obezbediti uporedivost kako bi se ispunili uslovi za primenu tradicionalnih transakcionih metoda ili metoda transakcione neto marže zbog toga što se očekuje da će uporedivim transakcijama biti korišćena mešavina uporedivih doprinosa koji nisu unikatnog karaktera.

2.61 Konačno, izostanak vrednog i jedinstvenog doprinosa uključenog u određenu transakciju ne znači automatski da je primena metoda transakcione neto marže najadekvatnija.

B. 2 Prednosti i nedostaci[1]

2.62 Jedna od prednosti metoda transakcione neto marže je ta da su indikatori neto marže (npr. prinos na imovinu (ROA), operativni prihod u odnosu na promet, i moguća druga merila neto dobiti) pod manjim uticajem razlika u transakcijama, nego što je to slučaj sa cenom kod metoda uporedive cene na tržištu. Indikatori neto dobiti mogu biti tolerantniji u pogledu funkcionalnih razlika između kontrolisane i nekontrolisane transakcije, nego što je to slučaj sa bruto profitnim maržama. Razlike između društava u pogledu funkcija koje su vršene, često se odražavaju na razliku u operativnim troškovima. Zbog toga, ovo može dovesti do širokog raspona bruto marža, ali istovremeno veoma sličnog nivoa indikatora neto operativne dobiti. Pored toga, u nekim zemljama nedostatak javno dostupnih informacija u vezi sa klasifikacijom troškova kod bruto ili operativne dobiti može otežati procenu uporedivosti bruto marže, dok se upotrebom indikatora neto dobiti može izbeći problem.

2.63 Sledeća praktična prednost ovog metoda, kao i kod svakog jednostranog metoda, je ta da je neophodno ispitati finansijske indikatore samo jednog povezanog lica („testirano" lice). Slično tome, često nije neophodno prikazati poslovne knjige i evidencije svih učesnica u poslovnoj aktivnosti u skladu sa zajedničkim principima ili alocirati troškove za sve učesnike kao što je slučaj kod metoda transakcione podele dobiti. Ovo je posebna prednost kada je jedan od učesnika kompleksan i kada ima mnogo međusobno povezanih aktivnosti ili kada je teško prikupiti informacije o jednom od učesnika. Analiza uporedivosti (uključujući funkcionalnu analizu) se mora uvek sprovesti da bi se pravilno okarakterisale transakcije između lica i da bi se izabrao najprikladniji metod transfernih cena. Ova analiza generalno zahteva da određene informacije o pet faktora uporedivosti u vezi sa kontrolisanom transakcijom budu prikupljene, kako za testiranog, tako i za učesnika koji nije testiran u transakciji. Vidi paragraf 3.20-3.23.

2.64 Postoje takođe i brojni nedostaci metoda transakcione neto marže. Indikatori neto dobiti poreskog obveznika mogu biti pod uticajem nekih faktora, koji ili nemaju efekta ili su efekti na cenu ili bruto maržu koja se ostvaruje između nezavisnih lica manje značajni i direktni. Ove okolnosti otežavaju tačno i pouzdano određivanje indikatora neto dobiti u skladu sa principom van dohvata ruke. Zato je važno pružiti detaljna uputstva o

[1] Primer koji ilustruje osetljivost indikatora bruto i neto marže opisan je u Aneksu I Glave II

uspostavljanju uporedivosti za metod transakcione neto marže, kao sto je navedeno u paragrafima 2.68-2.75 u nastavku.

2.65 Primena bilo kojeg metoda za utvrđivanje principa van dohvata ruke zahteva informacije o nekontrolisanoj transakciji koje mogu biti nedostupne u vreme odvijanja kontrolisane transakcije. To može biti poseban problem poreskim obveznicima koji pokušavaju da primene metod transakcione neto marže u vreme odvijanja kontrolisane transakcije, iako korišćenje višegodišnjih podataka kao što je opisano u paragrafima 3.75-3.79 može olakšati ovaj problem. Pored toga, moguće je da poreski obveznici nemaju dovoljno konkretnih informacija o dobiti koja je pripisana uporedivoj nekontrolisanoj transakciji, kako bi se ovaj metod ispravno primenio. Isto tako može biti teško utvrditi prihode i operativne troškove povezane sa kontrolisanom transakcijom, kako bi se utvrdili indikatori neto dobiti koji se koriste za merenje profitabilnosti transakcije. Poreske uprave mogu imati više raspoloživih informacija, koje potiču iz kontrole drugih poreskih obveznika. Vidi paragraf 3.36 za diskusiju na temu informacija koje su dostupne poreskim organima, a koje ne moraju biti raspoložive poreskom obvezniku, i paragrafe 3.67 – 3.79 za diskusiju na temu vremena.

2.66 Kao i metod preprodajne cene i metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, metod transakcione neto marže primenjuje se samo na jedno od povezanih lica. Činjenica da mnogi faktori koji nisu u vezi sa transfernim cenama mogu uticati na neto dobit, te činjenica da ovaj metod implicira jednostrani pristup analizi, mogu da utiču na opštu pouzdanost metoda transakcione neto marže ako se ono što nije standardno u uporedivosti ne primenjuju u dovoljnoj meri. Detaljno uputstvo za utvrđivanje uporedivosti kod metoda transakcione neto dobiti dato je u odeljku B.3.1 u nastavku.

2.67 Moguće je, takođe, da se jave problemi kod utvrđivanja adekvatnih usklađivanja pri primeni metoda transakcione dobiti, posebno kada nije moguće doći unazad do transferne cene. Ovo može biti slučaj, na primer, kada poreski obveznik posluje sa povezanim licem u dva smera, i na prodajnoj i na kupovnoj strani, u kontrolisanoj transakciji. U tom slučaju, ako metod transakcione dobiti ukaže na to da dobit poreskog obveznika treba da bude korigovana naviše, može biti nejasno kod kojeg bi od povezanih lica, trebalo umanjiti dobit.

B. 3 Smernice za primenu

B.3.1 Standard uporedivosti koji se primenjuje kod metoda transakcione neto marže

2.68 Analiza uporedivosti se mora sprovesti u svim slučajevima kako bi se odabrao i primenio najadekvatniji metod za korekciju transfernih cena, a proces odabira i primene metoda transakcione neto marže ne bi trebalo da bude manje pouzdan od ostalih metoda. Kao primer dobre prakse bilo bi praćenje uobičajenog procesa utvrđivanja uporedivih transakcija i korišćenja tako dobijenih podataka, (opisano u paragrafu 3.4) ili praćenje nekog ekvivalentnog procesa osmišljenog da osigura robusnost analize, kod primene metoda transakcione neto marže, kao i kod primene drugih metoda. Kao što je rečeno, poznato je da je obim podataka u vezi sa faktorima koji se tiču spoljne uporedive transakcije, često ograničen. Određivanje pouzdane procene principa van dohvata ruke zahteva fleksibilnost i primenu dobre procene. Vidi paragraf 1.13.

2.69 Na cene mogu uticati razlike u proizvodima, na bruto marže razlike u funkcijama, dok su indikatori neto dobiti u manjoj meri pod uticajem takvih razlika. Kao kod metoda preprodajne cene i metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, na koje metoda transakcione neto marže podseća, jednostavna sličnost funkcija između dva društva ne obezbeđuje nužno i pouzdanost uporedivosti. Pod pretpostavkom da se slične funkcije mogu izolovati iz širokog spektra funkcija koje obavljaju društva, da bi se primenio ovaj metod, indikatori neto dobiti u vezi sa tim funkcijama ne moraju automatski biti uporedivi kada, na primer, društva koja su predmet analize, obavljaju te funkcije u različitim ekonomskim sektorima ili tržištima uz različite nivoe profitabilnosti. Kada se, kao osnov za poređenje, koriste transakcije koje obavljaju nezavisna lica, potreban je visok stepen sličnosti između povezanog i nepovezanih lica uključenih u transakciju, kako bi kontrolisana transakcija bila uporediva; postoje različiti faktori, osim proizvoda i funkcija, koji mogu značajno da utiču na indikatore neto dobiti.

2.70 Korišćenje pokazatelja neto dobiti potencijalno može dovesti do veće varijabilnosti pri utvrđivanju transfernih cena, iz dva razloga. Prvo, pokazatelji neto dobiti mogu biti pod uticajem nekih faktora koji nemaju efekat (ili imaju manje značajan ili manje direktan efekat) na bruto maržu i cene, zbog potencijalnih razlika u operativnim troškovima preduzeća. Drugo, pokazatelji neto dobiti mogu biti pod uticajem istih faktora koji

utiču na cenu i bruto marži, kao što je konkurentska pozicija, ali efekti ovih faktora ne mogu se lako otkloniti. Kod tradicionalnih transakcionih metoda uticaji ovih faktora mogu se otkloniti kao prirodna posledica insistiranja na većoj sličnosti proizvoda i funkcija. U zavisnosti od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, a posebno od efekata funkcionalnih razlika na strukturu troškova i prihoda potencijalno uporedivih društava, indikatori neto dobiti mogu biti manje osetljivi od bruto marže, u odnosu na kompleksnost funkcija i razlike u nivou rizika, pod pretpostavkom da je ugovorna alokacija rizika izvršena u skladu sa principom van dohvata ruke. S druge strane, u zavisnosti od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, a posebno od relativnog odnosa varijabilnih i fiksnih troškova, metod transakcione neto marže može biti osetljiviji na razlike u iskorišćenosti kapaciteta nego metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu i metod preprodajne cene, jer razlike u nivou apsorpcije fiksnih troškova (npr. fiksni troškovi proizvodnje ili fiksni troškovi distribucije) mogu uticati na indikatore neto dobiti, pri čemu se može desiti da ne utiču na bruto preprodajnu maržu ili na bruto maržu troškova, ako se te razlike ne odražavaju na razlike u cenama. Vidi Aneks I Glave II „Osetljivost indikatora bruto i neto dobiti".

2.71 Indikatori neto dobiti mogu direktno biti pod uticajem okolnosti koje su karakteristične za industriju u kojoj preduzeće posluje, na primer: opasnosti od novih učesnika, konkurentska pozicija, efikasnost upravljanja i individualne strategije, opasnost od pojave supstituta, variranje strukture troškova (što se ogleda, na primer u starosti postrojenja ili opreme), razlike u ceni kapitala (npr. finansiranje iz sopstvenih ili pozajmljenih izvora) i nivou poslovnog iskustva (npr. da li je preduzeće u početnoj ili u zreloj fazi razvoja). Svaki od ovih faktora može biti pod uticajem brojnih drugih elemenata. Na primer, nivo opasnosti od novih učesnika biće određen sledećim elementima: diferencijacijom proizvoda, kapitalnom intenzivnošću, državnim subvencijama i regulativom. Neki od ovih elemenata mogu, takođe, uticati i na primenu tradicionalnih transakcionih metoda.

2.72 Pretpostavimo, na primer, da poreski obveznik prodaje audio uređaje vrhunskog kvaliteta povezanom licu i da je jedini podatak o dobiti u uporedivim poslovnim aktivnostima koji je dostupan, onaj koji se odnosu na prodaju audio uređaja srednjeg kvaliteta. Pretpostavimo da prodaja na tržištu visokokvalitetnih audio uređaja raste, ima visoke barijere za ulazak na to tržište, mali broj konkurentskih firmi i nudi veliku mogućnost za raznolikost proizvoda. Moguće je da sve navedene okolnosti imaju značajne efekte na profitabilnost posmatranih i uporedivih aktivnosti i da zato zahtevaju usklađivanja. Kod drugih metoda, pouzdanost usklađivanja uticaće na pouzdanost analize. Potrebno je napomenuti da, iako dva

preduzeća posluju u istoj grani delatnosti, njihova profitabilnost se može razlikovati u zavisnosti od tržišnog učešća, konkurentske pozicije, itd.

2.73 Moglo bi se tvrditi da potencijalne nepreciznosti koje proizilaze iz gore navedenih faktora, mogu uticati na raspon principa van dohvata ruke. Korišćenje raspona može u određenoj meri ublažiti nivo nepreciznosti, ali se ne može koristiti u situacijama kada je dobit poreskog obveznika uvećana ili umanjena, usled dejstva faktora koji su specifični za tog obveznika. U tom slučaju, raspon neće moći da uključi iznose koji predstavljaju dobit nezavisnog lica koja su na sličan način pod uticajem jedinstvenog faktora. Korišćenje raspona, zbog ovih faktora, neće uvek rešiti navedene probleme (vidi diskusiju na temu raspona u kontekstu principa van dohvata ruke u paragrafima 3.55-3.66).

2.74 Metod transakcione neto marže može pružiti praktično rešenje problema, koji bi u drugim uslovima bili nerešivi, ako se pažljivo koristi uz adekvatna usklađivanja na osnovu prethodno navedenih razlika. Metod transakcione neto marže ne bi trebalo koristiti osim ako su indikatori neto dobiti utvrđeni uz pomoć nekontrolisane transakcije istog poreskog obveznika u uporedivim uslovima ili, kada se uporedive nekontrolisane transakcije odnose na nezavisno preduzeće, pri čemu se razlike između povezanih i nepovezanih preduzeća koje imaju znatan uticaj na indikatore neto dobiti, na adekvatan način uzimaju u obzir. Mnoge zemlje su zabrinute da ograničenja koja su uspostavljena za tradicionalne transakcione metode mogu biti zanemarene prilikom korišćenja metoda transakcione neto marže. Zato, kada razlike u karakteristikama uporedivih društava imaju značajan efekat na indikatore neto dobiti koji se koriste, nije preporučljivo da se primeni metoda transakcione neto marže bez usklađivanjanja tih razlika. Obim i pouzdanost usklađivanja uticaće na relativnu pouzdanost analize zasnovane na metodu transakcione neto marže. Vidi diskusiju na temu usklađivanja na osnovu uporedivosti u paragrafima 3.47-3.54.

2.75 Drugi važan aspekt uporedivosti je konzistentnost u merenju. Indikatori neto dobiti moraju se meriti na konsistentan način kod povezanih i nepovezanih lica. Osim toga, mogu postojati razlike između preduzeća u tretmanu operativnih ili nekih drugih troškova koji utiču na neto dobit, kao što je amortizacija, rezerve i rezervisanja ili nabavke koje bi trebalo uzeti u obzir da bi se postigla pouzdana uporedivost.

B.3.2 Odabir indikatora neto dobiti

2.76 Kod primene metoda transakcione neto marže, odabir najadekvatnijeg indikatora neto dobiti trebalo bi da bude u skladu sa smernicama iz paragrafa 2.2 i 2.8 u vezi sa odabirom metoda koji je u konkretnim okolnostima najadekvatniji. Trebalo bi uzeti u obzir odgovarajuće prednosti i nedostatke različitih indikatora; adekvatnost određenog indikatora neto dobiti shodno prirodi kontrolisane transakcije, određene posebno kroz funkcionalnu analizu; dostupnost pouzdanih informacija (naročito o nekontrolisanim uporedivim licima/transakcijama) koje su potrebne za primenu metoda transakcione neto marže koja se bazira na tim indikatorima; kao i nivo uporedivosti između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija, uključujući i pouzdanost usklađivanja sprovedenih u cilju obezbeđenja uporedivosti, kada se primenjuje metod transakcione neto marže koji se bazira na tim indikatorima. Ovi faktori su u daljem tekstu analizirani u kontekstu utvrđivanja neto dobiti i odgovarajućih pondera.

B.3.3 Utvrđivanje neto dobiti

2.77 Po pravilu, samo one stavke koje se direktno ili indirektno odnose na kontrolisanu transakciju i koje su operativne prirode, trebalo bi uzeti u obzir pri utvrđivanju indikatora neto dobiti za svrhe primene metoda transakcione neto marže.

2.78 Troškovi i prihodi koji se ne odnose na kontrolisanu transakciju koja je predmet posmatranja trebalo bi da budu isključeni, ako značajno utiču na upoređivanje sa nekontrolisanom transakcijom. Odgovarajuća podela finansijskih podataka poreskog obveznika je neophodna kada se utvrđuje ili testira neto dobit koja je ostvarena iz kontrolisane transakcije (ili od transakcija koje su na odgovarajući način grupisane, u skladu sa smernicama iz paragrafa 3.9-3.12). Zato ne bi bilo prikladno primeniti metod transakcione neto marže na nivou celog preduzeća, ako je to preduzeće uključeno u široki spektar kontrolisanih transakcija koje ne mogu biti adekvatno upoređivane na agregatnom nivou, sa transakcijama nezavisnog preduzeća.

2.79 Slično tome, kada se analiziraju transakcije između nepovezanih lica, u meri u kojoj je to potrebno, dobit koja se pripisuje transakcijama koje nisu slične sa kontrolisanim transakcijama koje su predmet posmatranja, trebalo bi isključiti iz poređenja. Konačno, kada se koriste indikatori neto dobiti nezavisnog društva, dobit pripisana transakcijama

nezavisnog društva ne sme biti pod uticajem kontrolisanih transakcija tog društva (vidi paragraf 3.9-3.12 o evaluaciji posebnih i kombinovanih transakcija poreskog obveznika i paragraf 3.37 o korišćenju podataka trećeg lica koje ne učestvuje u transakciji).

2.80 Neposlovne stavke, kao što su prihodi i rashodi kamata i porez na dobit, trebalo bi isključiti iz utvrđivanja indikatora neto dobiti. Vanredne stavke koje se obično ne ponavljaju trebalo bi, takođe, isključiti. Ovo nije uvek slučaj, s obzirom na to da mogu postojati situacije gde bi bilo adekvatno uključiti ih, u zavisnosti od okolnosti slučaja i funkcija koje se sprovode i rizika koji se preuzimaju od strane testiranog društva. Čak i u slučaju kada se izuzetne i vanredne stavke ne uzimaju u obzir pri utvrđivanju indikatora neto dobiti, bilo bi korisno pregledati ih zbog toga što mogu pružiti vredne informacije potrebne za analizu uporedivosti (npr. time što prikazuju da testirana strana snosi određene rizike).

2.81 U slučajevima kod kojih postoji korelacija između uslova kreditiranja i prodajne cene, bilo bi adekvatno analizirati prihod od kamate u odnosu na obrtna sredstva, u okviru kalkulacije indikatora neto dobiti i/ili pristupiti usklađivanju obrtne imovine (vidi paragraf 3.47-3.54). Primer za to, bio bi slučaj kada veliki preprodavac ima koristi od dugih rokova plaćanja svojim dobavljačima i kratkih rokova naplate potraživanja od svojih kupaca, čime je moguće dobiti višak gotovine, koji za uzvrat omogućava odobravanje niže prodajne cene kupcima nego kada takvi pogodniji uslovi kreditiranja ne bi bili dostupni.

2.82 Da li bi dobitke i gubitke, na osnovu promene deviznog kursa, trebalo uključiti ili isključiti pri utvrđivanju indikatora neto dobiti, dilema je koja pokreće niz pitanja u vezi sa uporedivošću., Treba prvo ustanoviti da li su dobici i gubici na osnovu promene deviznog kursa nastali u okviru procesa trgovanja (npr. dobitak ili gubitak na osnovu kursne razlike pri naplati potraživanja ili plaćanju duga) i da li je društvo koje se posmatra odgovorno za nastanak tih dobitaka/gubitaka ili nije. Nadalje, svaki hedžing posao usmeren na smanjenje izloženosti kursnom riziku u vezi sa potraživanjima i obavezama trebalo bi uzeti u obzir i tretirati na isti način pri utvrđivanju neto dobiti. Zapravo, ako se transakciona neto marža primeni na transakciju u kojoj kursni rizik snosi testirana strana, dobitke ili gubitke na kursnim razlikama trebalo bi uzeti u obzir na način konzistentan tom pristupu (bilo pri obračunavanju indikatora neto dobiti ili odvojeno).

2.83 Za finansijske aktivnosti kod kojih je davanje i primanje avansa deo redovnog poslovanja poreskog obveznika, bilo bi adekvatno uzeti u obzir efekte kamata pri utvrđivanju indikatora neto dobiti.

2.84 Poteškoće u u pogledu uporedivosti javljaju se kada je kod uporedivih društava računovodstveni tretman nekih stavki nejasan ili nije moguće precizno merenje ili vršenje korekcija (vidi paragraf 2.75). To je naročito slučaj kod troškova amortizacije, opcija na akcije i penzionih troškova. Odluka da li uključiti takve stavke, pri utvrđivanju indikatora neto dobiti za svrhe primene metoda transakcione neto marže, zavisiće od merenja njihovog efekta na adekvatnost indikatora neto dobiti shodno okolnostima transakcije, kao i na pouzdanost poređenja (vidi paragraf 3.50).

2.85 Da li bi troškove započinjanja poslovne aktivnosti i troškove njihovog obustavljanja trebalo uzeti u obzir pri utvrđivanju indikatora neto dobiti zavisi od činjenica i okolnosti u vezi sa konkretnim slučajem i od toga da li bi se, u uporedivim uslovima, nezavisna lica dogovorila da strana u transakciji koja sprovodi određene funkcije snosi i troškove započinjanja poslovne aktivnosti i moguće troškove obustavljanja istih ili bi se ta lica dogovorila da deo ili ceo iznos troškova, bez dodatka marže, bude prefakturisan kupcima ili matičnom preduzeću ili bi se, pak, dogovorila da deo ili ceo iznos troškova, sa dodatkom određene marže, bude prefakturisan (npr. uključujući ih u obračun indikatora neto dobiti učesnika u transakciji koji sprovodi određene funkcije).

B.3.4 Merenje neto dobiti

2.86 Odabir imenioca trebalo bi da bude u skladu sa analizom uporedivosti (uključujući i funkcionalnu analizu) kontrolisane transakcije, a posebno bi trebalo da odražava alokaciju rizika između učesnika u transakciji (pod uslovom da je alokacija rizika u skladu sa principom van dohvata ruke, vidi paragrafe 1.47-1.50). Tako aktivnosti koje zahtevaju velike investicije, kao što je na primer proizvodnja, mogu uključivati veliki investicioni rizik, čak i u slučajevima kada je operativni rizik (kao što je tržišni rizik ili rizik povezan sa držanjem zaliha) ograničen. Kada se metod transakcione neto dobiti primeni na takav slučaj, rizik u vezi sa investicijama odražava se na indikatore neto dobiti, ako se kao indikator koristi prinos na investicije (npr. prinos na angažovana sredstava ili prinos na uloženi kapital). Moguće je da bi takav indikator trebalo korigovati (ili odabrati drugi indikator neto dobiti) u zavisnosti od toga koji od učesnika kontrolisane transakcije snosi rizik, kao i u zavisnosti od stepena razlike u pogledu rizika koji se povezuju sa kontrolisanom transakcijom poreskog obveznika i rizika povezanih sa uporedivim transakcijama.

2.87 Imenilac bi trebalo da bude zasnovan na relevantnim pokazateljima vrednosti funkcija koje vrše testirana društva u transakciji koja se posmatra, uzimajući u obzir korišćena sredstva i preuzete rizike. Obično, a u zavisnosti od činjenica i okolnosti povezanih sa konkretnim slučajem, troškovi prodaje ili distributivni troškovi mogu biti adekvatan osnov kod distributivnih aktivnosti, ukupni ili operativni troškovi mogu biti adekvatan osnov kod uslužnih i proizvodnih aktivnosti, ali ako je reč o kapitalno intenzivnim aktivnostima, kao što su određeni vidovi proizvodnje, adekvatnu osnovu predstavlja poslovna imovina. Druge osnove mogu takođe biti adekvatne u zavisnosti od okolnosti slučaja.

2.88 Imenilac mora biti nezavisan u odnosu na kontrolisanu transakciju, jer u suprotnom ne bi postojao objektivan polazni osnov. Na primer, kada se analizira transakcija koja se sastoji od kupovine dobara od strane distributera od svog povezanog lica, a za dalju prodaju nepovezanom licu, ne može se meriti indikator neto dobiti na osnovu troškova nabavne cene prodate robe, zato što su ti troškovi kontrolisani, pa se za njih vrši analiza usklađenosti sa principom van dohvata ruke. Slično tome, za kontrolisanu transakciju koja se sastoji od pružanja usluga povezanom licu, ne može se vršiti utvrđivanje indikatora neto dobiti na osnovu prihoda od pružanja tih usluga, zato što su to kontrolisane transakcije za koje se vrši testiranje usklađenosti sa principom van dohvata ruke. Kada je imenilac pod značajnim uticajem troškova kontrolisanih transakcija koje nisu predmet testiranja (kao što su na primer troškovi sedišta firme, troškovi iznajmljivanja ili naknade za autorska prava plaćena povezanom licu), potrebno je voditi računa o tome da gore navedene transakcije ne promene značajno analizu, a posebno da budu u skladu sa principom van dohvata ruke.

2.89 Imenilac bi trebalo da bude takav da može da se meri na pouzdan i konzistentan način, na nivou kontrolisane transakcije poreskog obveznika.Pored toga, adekvatna osnova je ona koju je moguće izmeriti na pouzdan i adekvatan način na nivou uporedivih nekontrolisanih transakcija. Ovo u praksi ograničava korišćenje određenih indikatora, kao što je navedeno u paragrafu 2.99 u nastavku. Takođe, alokacija indirektnih troškova poreskog obveznika u vezi sa transakcijom koja je predmet posmatranja, trebalo bi da bude adekvatna i konzistentna i u vremenskoj dimenziji.

B.3.4.1 Slučajevi kada se neto dobit meri u odnosu na prodaju

2.90 Indikator neto dobiti u formi iznosa neto dobiti podeljenog sa prihodom od prodaje dobara ili usluga tj. neto marža, često se koristi za utvrđivanje cene, po principu van dohvata ruke, u transakcijama koje se odnose na nabavku od povezanih lica za svrhe preprodaje nepovezanim kupcima. U takvim slučajevima, iznosi prihoda od prodaje trebalo bi da se odnose na preprodaju proizvoda kupljenih u kontrolisanoj transakciji koja je predmet posmatranja. Prihod od prodaje koji je ostvaren od nekontrolisanih aktivnosti (kupovina od nepovezanih lica za preprodaju nepovezanim licima) ne bi trebalo da bude uključen u određivanje ili testiranje naknade na osnovu kontrolisane transakcije, osim ako su nekontrolisane transakcije takve da ne utiču bitno na poređenje ili ako su kontrolisana i nekontrolisana transakcija tako povezane da se ne mogu analizirati odvojeno. Jedan primer ove druge situacije može biti nekontrolisana transakcija koja se odnosi na postprodajne usluge ili na prodaju rezervnih delova od strane distributera, nezavisnom licu, krajnjem kupcu, kada su te transakcije blisko povezane sa kontrolisanom transakcijom koja se odnosi na nabavku koju distributer vrši, kako bi obezbedio dobra/usluge koje će preprodati nezavisnom licu, krajnjem kupcu (npr. zato što se pružanje usluga sprovodi uz upotrebu prava ili drugih oblika imovine, koja je ustupljena sporazumom o distribuciji).

2.91 Pitanje koje se postavlja, u slučajevima poređenja indikatora neto dobiti i prodaje, je kako uzeti u obzir rabate i popuste koje poreski obveznik ili uporedivo društvo mogu odobriti kupcima. U zavisnosti od računovodstvenog standarda, rabati i popusti se mogu tretirati kao smanjenje prihoda od prodaje ili kao trošak. Slične poteškoće mogu se javiti u vezi sa gubicima ili dobicima od kursnih razlika. Kada te stavke značajno utiču na poređenje, ključno je uporediti slično sa sličnim i pratiti iste računovodstvene principe kod poreskog obveznika i kod uporedivog društva.

B.3.4.2 Slučajevi kada se neto dobit meri u odnosu na troškove

2.92 Indikatore koji se baziraju na troškovima trebalo bi koristiti samo u slučajevima kada troškovi predstavljaju relevantan indikator vrednosti obavljenih funkcija, korišćenih sredstava i preuzetih rizika od strane testiranog lica. Dodatno, odluka o tome koje troškove uključiti u troškovnu osnovu, proizlazi iz pažljivog pregleda činjenica i okolnosti određenog slučaja. Kada se indikator neto dobiti stavlja u odnos sa troškovima, samo oni troškovi koji se direktno ili indirektno odnose na kontrolisane

transakcije koje su predmet posmatranja trebalo bi uzeti u obzir (ili transakcije koje su obuhvaćene u okviru principa iz paragrafa 3.9-3.12). Shodno tome, određeni nivo raščlanjivanja bilansa poreskog obveznika potreban je da bi se isključili iz imenioca troškovi koji se odnose na druge aktivnosti ili transakcije koji značajno utiču na uporedivost sa nekontrolisanom transakcijom. Štaviše, samo oni troškovi koji su operativne prirode trebalo bi da budu uključeni u imenilac. Diskusija u paragrafima 2.80-2.85 se takođe odnosi i na troškove kao imenioca.

2.93 U primeni metoda transakcione neto marže koja se bazira na troškovima, često se koriste ukupni troškovi, uključujući sve direktne i indirektne troškove koji se mogu pripisati aktivnosti ili transakciji, zajedno sa odgovarajućom alokacijom opštih troškova poslovanja. Postavlja se pitanje da li je i do koje mere prihvatljivo, prema principu van dohvata ruke, tretirati značajan deo troškova kao opšte troškove kojima se ne može pripisati profitno dejstvo (tj. troškovi koji su potencijalno isključeni iz imenioca pokazatelja neto dobiti). Ovo zavisi od toga u kojoj meri će nezavisno društvo u uporedivim uslovima pristati da ne ostvari maržu na deo troškova koje ostvari. Odgovor ne bi trebalo da se bazira na klasifikaciji troškova kao „internih“ ili „eksternih“, već pre na analizi uporedivosti uključujući i funkcionalnu analizu. Vidi paragraf 7.36.

2.94 Kada je tretman troškova kao protočnih u skladu sa principom van dohvata ruke, postavlja se pitanje posledica na uporedivost i na utvrđivanje raspona principa van dohvata ruke. Zato što je neophodno porediti slične sa sličnim, ako se usputni troškovi isključe iz imenioca indikatora neto dobiti poreskog obveznika, iste te vrste troškove bi trebalo takođe isključiti iz imenioca indikatora neto dobiti uporedivog lica/transakcije. Problemi oko uporedivosti se mogu praktično javiti kada je ograničen pristup informacijama u vezi sa troškovima uporedivih društava.

2.95 U zavisnosti od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, kao osnova za poređenje se mogu koristiti stvarno nastali troškovi, kao i standardni i planski troškovi. Problem sa korišćenjem stvarnih troškova se ogleda u tome što testirana strana nema nikakav podsticaj da pažljivo prati troškove. U dogovorima između nezavisnih društava nije retko da je ušteda troškova uključena u metod naknade. Može se desiti da su kod ugovora o proizvodnji između nezavisnih lica cene određene na osnovu standardnih troškova, i da bilo koje povećanje ili smanjenje stvarnih troškova u poređenju sa standardnim budu pripisani proizvođaču. Kada oni odslikavaju aranžmane između nezavisnih lica, slični mehanizmi se mogu uzeti u obzir pri primeni metoda transakcione neto dobiti bazirane na

troškovima. Vidi paragraf 2.52 za diskusiju na istu temu u vezi sa metodom cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu.

2.96 Korišćenje planskih troškova može dovesti do brojnih poteškoća kada postoje velike razlike između stvarnih i planskih troškova. Nezavisna društva uglavnom ne određuju cene na osnovu planskih troškova bez utvrđivanja faktora koje bi trebalo uzeti u obzir pri izradi plana, kao i bez uzimanja u obzir odnosa između planskih i stvarnih troškova u prethodnim godinama i bez utvrđivanja načina tretiranja nepredviđenih okolnosti.

B. 3.4.3 Slučajevi kada se dobit meri u odnosu na imovinu

2.97 Prinos na imovinu (ili na kapital) može biti adekvatna osnova u slučajevima gde je imovina (pre nego troškovi ili prihodi od prodaje) bolji indikator vrednosti dodate od strane testiranog lica, npr. kod određenih proizvodnih ili drugih aktivnosti koji zahtevaju veliko angažovanje sredstava i kod kapitalno-intenzivnih finansijskih aktivnosti. U slučajevima kada se indikator neto dobiti meri u odnosu na imovinu, kao osnov za poređenje trebalo bi koristiti samo poslovnu imovinu. Poslovna imovina obuhvata materijalna osnovna sredstva, uključujući i zemljište i građevinske objekte, postrojenja i opremu, poslovnu nematerijalnu imovinu koja se koristi u poslovanju, kao što su patenti i *know-how*, i obrtna sredstva kao što su zalihe i potraživanja od kupaca (umanjena za obaveze prema dobavljačima). Plasmani i gotovina se generalno ne smatraju poslovnom imovinom, osim u finansijskom sektoru.

2.98 U slučaju kada se neto dobit meri u odnosu na imovinu, postavlja se pitanje kako vrednovati tu imovinu, npr. po knjigovodstvenoj ili po tržišnoj vrednosti. Korišćenjem knjigovodstvene vrednosti moguće je narušiti uporedivost, npr. između onih preduzeća koja su amortizovala svoja sredstva i onih koja imaju novija sredstva čije je amortizovanje u toku, između preduzeća koja su materijalna sredstva stekla nabavkom i preduzeća koja koriste sredstva koja su sama napravila. Korišćenjem tržišne cene mogao bi se ublažiti ovaj problem, mada to može da dovede i do pitanja pouzdanosti, naročito kada je vrednovanje imovine nepouzdano, pri čemu se vrednovanje može ispostaviti kao skupo i opterećujeće, posebno u slučaju kada je reč o nematerijalnoj imovini. U zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja moguće je izvršiti određene korekcije kako bi se unapredila pouzdanost komparacije. Izbor, između knjigovodstvene vrednosti, prilagođene knjigovodstvene vrednosti, tržišne vrednosti i ostalih mogućih opcija na raspolaganju, trebalo bi da bude napravljena sa ciljem da se pronađe najpouzdanija mera, uzimajući u obzir veličinu i

kompleksnost transakcija i troškova, kao i druga opterećenja koja nastaju, vidi Glavu III, Deo C.

B. 3.4.4 Drugi mogući indikatori neto dobiti

2.99 Drugi mogući indikatori neto dobiti mogu biti adekvatni u zavisnosti od činjenica i okolnosti transakcije. Na primer, u zavisnosti od delatnosti i razmatrane kontrolisane transakcije može koristiti ako se pogledaju drugi imenioci gde nezavisni podaci postoje, kao što su: površina prostora koji zauzimaju maloprodajni objekti, težina transportovanih proizvodi, broj zaposlenih, vreme, udaljenost, itd. Iako ne postoji razlog da se ove potencijalne osnove za poređenje odbace ako predstavljaju razuman indikator vrednosti dodate kontrolisanoj transakciji od strane testiranog lica, te osnove bi trebalo koristiti samo kada je moguće dobiti pouzdane, uporedive informacije kojima bi se potkrepila primena metoda sa takvim indikatorom neto dobiti.

B. 3.5 „Berry" pokazatelji

2.100 „Berry" pokazatelj se definiše kao odnos bruto dobiti i operativnih troškova. Kamata i ostali posebni prihodi uglavnom su isključeni iz utvrđivanja bruto dobiti, amortizacija se može, ali ne mora uključiti u operativne troškove, što će posebno zavisiti od mogućih nepreciznosti do koje ona može dovesti u smislu vrednovanja i uporedivosti.

2.101 Odabir adekvatnih finansijskih pokazatelja zavisi od činjenica i okolnosti slučaja (vidi paragraf 2.76). postoji zabrinutost da se „Berry" pokazatelj nekad koristi u slučajevima kada to nije adekvatno, bez opreza koji je neophodan pri selekciji i određivanju bilo kojeg metoda transfernih cena ili finansijskih indikatora (vidi paragraf 2.92, generalno u vezi sa upotrebom indikatora zasnovanih na troškovima). Čest problem, pri određivanju „Berry" pokazatelja je da su oni prilično osetljivi u odnosu na klasifikaciju troškova na operativne i ostale, što može dovesti do problema uporedivosti. Pored toga, pitanja koja su pokrenuta u prethodnim paragrafima 2.93-2.94, u odnosu na protočne troškove, podjednako se javljaju i u primeni „Berry" pokazatelja. Da bi „Berry" pokazatelj bio adekvatan za testiranje naknade u kontrolisanoj transakciji (na primer, u distribuciji proizvoda), neophodno je da:

- vrednost izvršenih funkcija u kontrolisanoj transakciji (imajući u vidu korišćena sredstava i preuzete rizike) bude proporcionalna operativnim troškovima;

- vrednost izvršenih funkcija u kontrolisanoj transakciji (imajući u vidu korišćena sredstava i preuzete rizike) nije pod značajnim uticajem vrednosti distribuiranih proizvoda tj. nije proporcionalna prihodima od prodaje;

- poreski obveznik u kontrolisanoj transakciji ne obavlja nikakvu drugu značajnu funkciju (npr. proizvodnu funkciju) za koju bi mogao ostvariti pravo na naknadu, korišćenjem drugog metoda ili finansijskog indikatora.

2.102 „Berry" pokazatelj može koristiti kod posredničkih aktivnosti u kojima poreski obveznik kupuje robu od povezanih preduzeća i prodaje je ostalim povezanim preduzećima. U takvim slučajevima, metod preprodajne cene ne može da se primeni, s obzirom da ne postoji nekontrolisana prodaja, a ne može da se primeni ni metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, koji ne bi bio adekvatan za primenu, jer nabavna cena prodate robe potiče iz kontrolisane transakcije (nabavke). Nasuprot tome, operativni troškovi u slučaju posrednika, mogu da budu u dobroj meri nezavisni od formiranja transfernih cena, osim ako značajno nisu pod pod uticajem troškova iz kontrolisane transakcije. Takvi troškovi su npr: troškovi sedišta preduzeća, zakupa ili autorske naknade plaćene povezanom preduzeću, tako da, u zavisnosti od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, „Berry" pokazatelj može biti odgovarajući indikator, u skladu sa prethodno navedenim komentarima.

B. 3.6 Druge smernice

2.103 Iako upotreba podataka koji se odnose na treća lica koja nisu uključena u transakciju nije specifična za metod transakcione neto dobiti, pitanje upotrebe ovih podatka u praksi češće predstavlja problem prilikom primene ovog metoda, zbog velikog oslanjanja na eksterna uporediva društva/transakcije. Problem nastaje zato što često nema dovoljno javno dostupnih podataka koji bi omogućili utvrđivanje indikatora neto dobiti trećih lica na nivou transakcije. Zbog toga je neophodno da postoji dovoljan stepen uporedivosti između kontrolisane transakcije i uporedivih nekontrolisanih transakcija. S obzirom da su često jedini dostupni podaci za treća lica opšti podaci na nivou preduzeća, funkcije koju obavlja treća strana u svom ukupnom poslovanju, moraju biti usklađene sa onim funkcijama koje obavljaju testirana lica u vezi sa svojim kontrolisanim transakcijama, kako bi se omogućilo korišćenje podataka u vezi sa trećim licima za utvrđivanje principa van dohvata ruke kod testiranih lica. Opšti cilj je da se utvrdi nivo segmentacije koja obezbeđuje pouzdana uporediva

društva/transakcije u odnosu na koje će se porediti kontrolisane transakcije, na osnovu činjenica i okolnosti konkretnog slučaja. U slučaju da je nemoguće u praksi ostvariti transakcioni nivo analize, koji predstavlja ideal definisan ovim smernicama, ipak je važno da se pronađu najpouzdanija uporediva društva/transakcije (kao što je navedeno u paragrafu 3.2) kroz odgovarajuća prilagođavanja na osnovu dostupnih dokaza.

2.104 Posebno vidi paragrafe 3.18-3.19 za smernice u vezi sa testiranim stranama, paragrafe 3.55-3.66 za smernice o rasponu principa van dohvata ruke i paragrafe 3.75-3.79 za smernice o višegodišnjim podacima.

B. 4 Primeri primene metoda transakcione neto marže

2.105 Primer primene metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu opisan u paragrafu 2.53 ilustruje potrebu usklađivanja bruto marže koja se ostvaruje iz transakcija, kako bi se postigla konzistentna i pouzdana uporedivost. Takva prilagođavanja mogu se izvršiti lako kada se relevantni podaci o troškovima spremni za analizu. Kada su prilagođavanja potrebna, a nije moguće identifikovati određene troškove za koje su neophodna prilagođavanja moguće je identifikovati neto dobit koja se ostvaruje na osnovu ovih transakcija i tako obezbediti da se koriste dosledna merila. Na primer, ako se opšti i administrativni troškovi i troškovi nadzora tretiraju kao deo nabavne cene prodate robe nezavisnih preduzeća X, Y i Z, ne mogu identifikovati za svrhe vršenja prilagođavanja marže u cilju pravilne primene metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, može biti neophodno da se ispitaju indikatori neto dobiti, u odsustvu drugih pouzdanih mogućnosti za poređenje.

2.106 Sličan pristup može biti neophodan u situacijama kada postoje razlike u funkcijama koje vrše lica koja su predmet poređenja. Pretpostavimo da su činjenice iste kao u primeru opisanom u paragrafu 2.38, osim u pogledu toga da dodatne funkcije tehničke pomoći obavljaju uporediva nezavisna lica, a ne povezana preduzeća i da su ti troškovi iskazani u okviru nabavne cene prodate robe, ali se ne mogu posebno identifikovati. Zbog razlike u proizvodima i tržištu možda nemoguće je pronaći uporedivu nekontrolisanu cenu, a primena metoda preprodajne cene bila bi nepouzdana, jer bi bruto marže nezavisnih preduzeća trebalo da budu veće od marži povezanih preduzeća, kako bi obuhvatile dodatne funkcije koje nezavisna preduzeća vrše, tj. kako bi se uzeli u obzir i dodatni troškovi nezavisnog preduzeća koji nastaju s tim u vezi. U ovom primeru bilo bi pouzdanije ispitati neto maržu kako bi se procenila razlika u

transfernim cenama, koja bi odrazila razliku u funkcijama. Pri korišćenju neto marži u tom slučaju, mora se uzeti u obzir uporedivost, jer ovaj pristup može biti nepouzdan ukoliko postoje značajni uticaji dodatnih funkcija ili tržišnih razlika na neto maržu.

2.107 Činjenice su iste kao one opisane u paragrafu 2.36. Međutim, iznos troškova distributera A, na osnovu garancija nemoguće je utvrditi sa sigurnošću, tako da nije moguće pouzdano izvršiti usklađivanje bruto marže A, kako bi bruto marža bila uporediva sa bruto maržom B. Međutim, ako nema drugih značajnih razlika u funkcijama između lica A i B, a neto dobit, u odnosu na prihod od prodaje lica A je poznata, moguće je na lice B primeniti metod transakcione neto marže poređenjem neto dobiti prema prihodu od prodaje lica A, sa odnosom koji je neto maržom izračunat na istoj osnovi, za lice B.

C. Metod podele transakcione dobiti

C. 1 Načelno

2.108 Metod podele transakcione dobiti predstavlja pokušaj da se eliminiše efekat na profit koji u kontrolisanoj transakciji nastaje usled stvorenih ili nametnutih uslova (ili u kontrolisanim transakcijama podobnim da se prikažu u agregatnoj formi, prema načelima iz paragrafa 3.9-3.12), tako što se utvrđuje raspodela dobiti koju bi nepovezana lica očekivala da će ostvariti od upuštanja u transakciju ili transakcije. Metod podele transakcione dobiti prvo identifikuje dobit iz kontrolisane transakcije u koju su se povezana lica upustila,koju bi trebalo raspodeliti između tih lica ("kombinovana dobit"). Isto važi i kada preduzeće ostvaruje gubitke umesto dobiti. Vidi paragrafe 2.124-2.131 za diskusiju o tome kako se utvrđuje dobit koju treba podeliti. Ovaj metod zatim raspodeljuje tu kombinovanu dobit između povezanih lica, na ekonomski utemeljenoj osnovi, koja je približna raspodeli dobiti koja bi bila očekivana i dogovorena u aranžmanu koji se odvija u skladu sa principom van dohvata ruke. Vidi paragrafe 2.132-2.145 za diskusiju u vezi sa podelom kombinovane dobiti.

C. 2 Prednosti i nedostaci

2.109 Glavna prednost metoda podele transakcione dobiti je to što ona pruža rešenje za visoko integrisane poslovne aktivnosti, za koje jednostrani metodi ne bi bili prikladni., Videti, na primer, diskusiju o prikladnosti i

primeni metoda podele transakcione dobiti na globalnu trgovinu finansijskim instrumentima između povezanih lica u Delu III, Sekciji C, *Izveštaja o pripisivanju dobiti stalnoj poslovnoj jedinici*.[2] Metod podele transakcione dobiti može biti najprikladniji metod i u slučajevima kada obe stranke iz transakcije imaju jedinstvene i vredne doprinose (na primer, unos jedinstvene nematerijalne imovine) transakciji, zato što u takvom slučaju nepovezana lica mogu želeti da podele dobit na osnovu transakcije, proporcionalno svojim doprinosima, pa bi dvostrani metod u takvim okolnostima mogao biti prikladniji od jednostranog. Povrh toga, u prisustvu jedinstvenih i vrednih doprinosa, pouzdane uporedive informacije mogle bi biti nedovoljne za primenu drugog metoda. Sa druge strane, metod podele transakcione dobiti obično ne bi bio korišćen u slučajevima kada jedna stranka iz transakcije vrši samo jednostavne funkcije i ne pravi nikakve značajne i jedinstvene doprinose (na primer ugovorni proizvođač ili ugovorena uslužna aktivnost u relevantnim okolnostima), pošto u tom slučaju metod podele transakcione dobiti po pravilu ne bi bio odgovarajući u pogledu funkcionalne analize te stranke. Vidi paragrafe 3.38-3.39 za diskusiju u vezi sa nedostatkom dostupnih uporedivih transakcija/lica.

2.110 Kada su uporedivi podaci dostupni, oni mogu biti relevantni u analizi podele dobiti kako bi se potvrdilo da je raspodela dobiti bila u skladu sa raspodelom koja bi bila postignuta između nepovezanih lica, pod uporedivim okolnostima. Uporedivi podaci, mogu biti relevantni i u analizi podele dobiti kako bi se utvrdila vrednost doprinosa transakciji svakog povezanog lica. Pretpostavka je, zapravo, da će nepovezana lica podeliti dobit iz transakcije srazmerno njihovim doprinosima u stvaranju te dobiti. S druge strane, podaci sa eksternih tržišta koji su uzeti u obzir u procenjivanju doprinosa svakog povezanog lica kontrolisanoj transakciji, manje su povezani sa tim transakcijama nego što je to slučaj sa drugim dostupnim metodama.

2.111 Međutim, u tim slučajevima gde više ne postoje direktni dokazi o načinu raspodele dobiti u uporedivim transakcijama između nepovezanih lica u uporedivim okolnostima, alokacija dobiti može se zasnovati na raspodeli funkcija (uzimajući u obzir i korišćena sredstva i preuzete rizike) između samih povezanih lica.

[2] Vidi *Izveštaj o pripisivanju dobiti stalnoj poslovnoj jedinici* odobrenom od strane Komiteta za fiskalna pitanja 24.6.2008. i od strane Saveta za publikacije 17.7.2008. i odobrenoj verziji *Izveštaja o pripisivanju dobiti stalnoj poslovnoj jedinici* iz 2010., odobrenoj od strane Komiteta za fiskalna pitanja 22.6.2010. i Saveta za publikacije 22.7.2010.

2.112 Još jedna prednost metoda podele transakcione dobiti je ta što on nudi fleksibilnost, time što uzima u obzir specifične, možda i jedinstvene, činjenice i okolnosti povezanih lica koje nisu prisutne kod nepovezanih lica, a pri tom i dalje odražavajući pristup van dohvata ruke, u meri, u kojoj se primenom ovog metoda odražava ono, što bi nepovezano lice razumno preduzelo da se suočilo sa istim okolnostima.

2.113 Dodatna prednost metoda podele transakcione dobiti je u tome što je manje verovatno da će bilo koja stranka iz kontrolisane transakcije završiti sa ekstremnim i malo verovatnim poslovnim rezultatom, budući da su obe stranke iz transakcije predmet analize. Ovaj aspekt konkretno bi mogao da bude značajan prilikom analiziranja doprinosa stranaka u vezi sa nematerijalnom imovinom koja je uključena u kontrolisanu transakciju. Ovakav, dvostran pristup može se koristiti i da se utvrdi raspodela dobiti koja proizlazi iz ekonomije obima ili druge solidarne efikasnosti, koja bi zadovoljila i poreskog obveznika i poresku upravu.

2.114 Nedostatak metoda podele transakcione dobiti se odnosi na poteškoće u njegovoj primeni. Na prvi pogled, metod podele transakcione dobiti se može činiti pristupačnim, kako za poreskog obveznika tako i za poresku upravu, zato što teži manjem oslanjanju na informacije vezane za nepovezana lica. Međutim, povezana lica i poreske administracije podjednako, mogu imati poteškoća sa pristupom informacijama inostranih povezanih lica. Dodatno, može biti teško da se izmeri kombinovani prihod i troškovi za sva povezana lica koja učestvuju u kontrolisanoj transakciji, što bi zahtevalo vođenje poslovnih knjiga i evidencija na zajedničkoj osnovi i prilagođavanje računovodstvenih praksi i valuta. Nadalje, kada se metod podele transakcione dobiti primeni na poslovnu dobit, može biti teško identifikovati odgovarajuće poslovne troškove povezane sa transakcijom, i alocirati ih na posmatranu transakciju i druge aktivnosti povezanih lica.

C. 3 Uputstvo za primenu

C. 3.1 Načelno

2.115 Cilj oveih smernica nije da budu iscrpan katalog načina primene metoda podele transakcione dobiti. Primena ovog metoda zavisiće od okolnosti konkretnog slučaja i dostupnih informacija, ali bi glavni cilj trebalo da bude da se rapodela dobiti izvrši najpribližnije moguće raspodeli dobiti kakvu bi ostvarila društva koja nemaju status povezanih lica.

2.116 U okviru metoda podele transakcione dobiti, kombinovana dobit trebalo bi da bude raspodeljena između povezanih društava na ekonomski opravdanoj osnovi, koja je približna podeli dobiti koja bi bila ostvarena i koja bi bila sadržana u aranžmanu uspostavljenom u skladu sa principom van dohvata ruke. U načelu, utvrđivanje kombinovane dobiti koja treba da se deli, kao i faktora podele, trebalo bi:

- da bude konzistentno sa funkcionalnom analizom kontrolisanih transakcija koje se ispituju, a naročito da odražavaju preraspodelu rizika između povezanih lica,

- da bude konzistentno utvrđivanju kombinovane dobiti koja treba da se deli, i faktorima podele dobiti, koji bi bili ugovoreni između nepovezanih lica,

- da bude konzistentno vrsti pristupa raspodeli dobiti (npr. analiza doprinosa, rezidualna analiza ili druge; *ex ante* ili *ex post* pristup, što je razrađeno u paragrafima 2.118-2.145 u nastavku),

- da bude podobno za merenje na pouzdan način.

2.117 Dodatno:

- ako se metod podele transakcione dobiti koristi za određivanje transfernih cena u kontrolisanim transakcijama (*ex ante* pristup), trebalo bi svakako očekivati da su vreme trajanja aranžmana i kriterijumi ili ključevi za alokaciju, ugovoreni pre transakcije,

- lice koje primenjuje metod podele transakcione dobiti (poreski obveznik ili poreska uprava) trebalo bi da bude spremno da obrazloži zašto smatra da je taj metod najpodesniji, shodno okolnostima konkretnog slučaja, lice bi trebalo i da obrazloži način na koji je metod implementiran, a naročito kriterijume ili ključeve za alokaciju,koji su korišćeni za raspodelu kombinovane dobiti,

- utvrđivanje kombinovane dobiti koja će se podeliti i faktora podele trebalo bi vršiti na konzistentnoj osnovi, za vreme trajanja datog aranžmana, uključujući i godine kada je ostvaren gubitak, osim ako bi nepovezana lica, u uporedivim okolnostima, ugovorila drugačije i ako bi obrazloženje za korišćenje drugačijih kriterijuma ili ključeva za alokaciju bilo dokumentovano ili ako bi okolnosti konkretnog slučaja opravdale izmenu ugovorenog aranžmana između nepovezanih lica.

C. 3.2 Različiti pristupi podeli dobiti

2.118 Postoji nekoliko pristupa za procenu podele dobiti, koji su zasnovani na projektovanoj ili ostvarenoj dobiti koje, po potrebi, nezavisna društva mogu ugovoriti. Dva takva pristupa analizirana su u paragrafima koji slede (za analizu doprinosa i rezidualnu analizu). Ove analize nisu iscrpne ili međusobno isključive.

C. 3.2.1 Analiza doprinosa

2.119 U okviru analize doprinosa kombinovana dobit, koja se sastoji od ukupne dobiti iz kontrolisanih transakcija koje se ispituju, trebalo bi da bude podeljena između povezanih društava, tako da u razumnoj meri odražava raspodelu dobiti koja bi se mogla očekivati između nepovezanih lica u uporedivim transakcijama. Ova podela mogla bi biti potkrepljena podacima o uporedivim transakcijama/licima, kada su ti podaci dostupni. U odsustvu tih podataka, raspodela se često zasniva na relativnoj vrednosti funkcija koje obavlja svako od povezanih društava koje učestvuju u kontrolisanim transakcijama, imajući u vidu imovinu koju koriste, kao i preuzete rizike. U slučajevima kada se relativna vrednost doprinosa može meriti direktno, nije neophodno procenjivanje stvarne tržišne vrednosti doprinosa svakog učesnika.

2.120 Utvrđivanje relativne vrednosti doprinosa svakog povezanog društva kontrolisanoj transakciji može biti teško i pristup tome će često zavisiti od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja. Utvrđivanje relativne vrednosti tih doprinosa može biti učinjeno poređenjem prirode i stepena različitih vrsta doprinosa od strane svakog društva (na primer: pružanje usluga, nastali troškovi razvoja, investirani kapital) i dodeljivanjem procenta na osnovu relativnog poređenja i eksternih tržišnih podataka. Vidi paragrafe 2.132-2.145 za diskusiju o tome kako podeliti kombinovanu dobit.

C. 3.2.2 Rezidualna analiza[3]

2.121 Rezidualnom analizom podela kombinovane dobiti iz kontrolisanih transakcija koje se ispituju se vrši u dve faze. U prvoj fazi, svaki učesnik dobija naknadu utvrđenu u skladu sa principom van dohvata ruke

[3] Primer koji ilustruje primenu rezidualne podele dobiti se nalazi u Aneksu II Glave II.

za svoje neunikatne doprinose kontrolisanim transakcijama u kojima učestvuje. Ova naknada se obično utvrđuje primenom jedne od tradicionalnih transakcionih metoda ili metoda transakcione neto marže, dovođenjem u vezu sa naknadom iz uporedivih transakcija između nezavisnih društava. Tako se, u načelu, ne bi uzimao u obzir prinos koji bi bio ostvaren na osnovu jedinstvenog i vrednog doprinosa učesnika. U drugoj fazi, bilo koja rezidualna dobit (ili gubitak) koja je preostala posle podele u prvoj fazi, biće alocirana između učesnika transakcije na osnovu analize činjenica i okolnosti, sledeći uputstvo opisano u paragrafima 2.132-2.145, za podelu kombinovane dobiti.

2.122 Cilj alternativnog pristupa primeni rezidualne analize mogao bi biti imitiranje ishoda pogađanja cene između nepovezanih društava na slobodnom tržištu. U ovom kontekstu, u prvoj fazi, početna naknada svakom učesniku korespondirala bi najnižoj ceni koju bi nezavisni prodavac razumno prihvatio pod datim okolnostima i najviša cena koju bi nezavisni kupac razumno bio voljan da plati. Razlika između ove dve cifre dovodi do nastanka rezidualne dobiti, oko koje bi se nezavisna društva pogađala. U drugoj fazi, rezidualnom analizom može se izvršiti podela ove dobiti, na osnovu analize svih faktora relevantnih za povezana društva, pri čemu bi ta podela trebalo da odražava podelu razlike između prodavčeve minimalne cene i kupčeve maksimalne cene, između nezavisnih društava.

2.123 U nekim slučajevima analiza može biti sprovedena, kao deo podele rezidualne dobiti ili kao metod podele dobiti na svoj način, uzimajući u obzir diskontovani novčani tok učesnika u kontrolisanoj transakciji u očekivanom periodu trajanja posla. Jedna od situacija u kojoj ovaj metod može biti efektivan je ona u kojoj dolazi do pokretanja posla, kada se izrađuju projekcije novčanog toka kao deo procene izvodljivosti projekta, a kapitalne investicije i prihodi od prodaje mogu biti procenjeni sa razumnim stepenom tačnosti. Međutim, pouzdanost ovakvog pristupa zavisiće od korišćenja odgovarajuće diskontne stope, koja bi trebalo da se zasniva na tržišnim merilima. Imajući ovo u vidu, treba napomenuti da premije za rizik koje se koriste za diskontovanje na nivou čitave delatnosti,, ne prave razliku između pojedinih kompanija i još manje pojedinih segmenata poslovanja, a i procene relativnog vremena ostvarenja prihoda može biti problematično. Ovakav pristup bi zato zahtevao dozu opreznosti i trebao bi biti dopunjen, kada je to moguće, informacijama proisteklim primenom drugih metoda.

C.3.3 Utvrđivanje kombinovane dobiti koja je predmet podele

2.124 Kombinovana dobit koja se raspodeljuje primenom metoda podele transakcione dobiti je dobit povezanih društava iz kontrolisanih transakcija između povezanih društava. Kombinovana dobit koja se deli isključivo je ona dobit koja proistekne iz kontrolisane transakcije(a) koja se ispituje. U utvrđivanju ove dobiti, najvažnije je da se prvo identifikuju relevantne transakcije na koje se odnosi podela transakcione dobiti. Važno je ,takođe, da se identifikuje stepen agregiranja, vidi paragrafe 3.9-3.12. Kada poreski obveznik ima kontrolisane transakcije sa više povezanih društava, takođe je neophodno identifikovati strane u tim transakcijama i dobit koju bi trebalo podeliti između njih.

2.125 U cilju utvrđivanja kombinovane dobiti koja će se deliti, bilansi strana učesnica transakcije na koju se primenjuje metoda podele transakcione dobiti trebalo bi da budu sastavljeni na jedinstvenoj osnovi, u smislu računovodstvene prakse i valute, a zatim kombinovani. Zbog toga što računovodstveni standardi mogu značajno uticati na utvrđivanje dobiti koja se deli, odabir računovodstvenih standarda se mora izvršiti pre primene metoda, a oni moraju biti primenjivani tokom celog perioda trajanja aranžmana. Vidi paragrafe 2.115-2.117 za načelna uputstva o doslednosti u utvrđivanju kombinovane dobiti koja se deli.

2.126 U odsustvu harmonizovanih poresko-računovodstvenih standarda, finansijsko računovodstvo može biti početna tačka za utvrđivanje dobiti koja se deli. Upotreba drugih finansijskih podataka (npr. računovodstvo troškova) može biti dopuštena samo kada takvi računi postoje, kada su pouzdani, podložni reviziji i dovoljno transakcioni. U ovom kontekstu, bilans uspeha po proizvodnim linijama ili divizioni bilansi mogu se pokazati kao najkorisnije računovodstvene evidencije.

C. 3.3.1 Stvarna ili projektovana dobit

2.127 Ako je metod podele dobiti trebalo da se koristi od strane povezanih društava za određivanje transfernih cena u kontrolisanim transakcijama (tj. ex ante pristup), onda će svako povezano društvo težiti da postigne podelu dobiti čije bi ostvarenje nezavisna društva očekivala iz angažovanja u uporedivim transakcijama. U zavisnosti od činjenica i okolnosti, u praksi se koriste pristupi podele dobiti koji upotrebljavaju stvarnu ili projektovanu dobit.

2.128 Kada poreska uprava ispituje *ex ante* primenu metoda korišćenu, kako bi ispitala da li metod pouzdano odražava princip van dohvata ruke,

ključno je da poreska uprava ima u vidu da poreski obveznik, u vreme kada su ustanovljeni uslovi kontrolisane transakcije, nije mogao znati kakva će biti stvarna dobit od date poslovne aktivnosti. Bez uvažavanja ove situacije, primena metoda podele dobiti, mogla bi da kazni ili da nagradi obveznika, fokusiranjem na okolnosti koje poreski obveznik nije razumno mogao predvideti. Ovakav pristup bio bi suprotan principu van dohvata ruke, zato što bi slična društva u sličnim okolnostima mogla jedino da se oslone na predviđanja i ne bi mogla da znaju tačan iznos dobiti. Vidi takođe paragraf 3.74.

2.129 U primeni metoda podele transakcione dobiti, da bi se uspostavili uslovi kontrolisane transakcije, cilj povezanih društava bio bi da postignu podelu dobiti koju bi ostvarila i nezavisna društva. Procena uslova kontrolisanih transakcija povezanih društava, bila bi najlakša, primenom metoda podele transakcione dobiti, kada bi povezana društva od početka utvrdila takve uslove na istoj osnovi. Procena bi potom mogla otpočeti na istoj osnovi kako bi se ustanovilo da li je podela stvarne dobiti u skladu sa principom van dohvata ruke.

2.130 Kada su povezana društva utvrdila uslove u njihovim kontrolisanim transakcijama na osnovi drugačijoj od metoda podele transakcione dobiti, poreska administracija će procenjivati takve uslove na osnovu ostvarene dobiti društva. Međutim, ovome treba pristupiti s dužnom pažnjom da bi se sa sigurnošću moglo tvrditi da je primena metoda podele transakcione dobiti sprovedena u kontekstu koji je sličan onom sa kojim su se susrela povezana lica, što znači da je analiza vršena na osnovu poznatih informacija ili na osnovu informacija koje povezana lica razumno mogu smatrati predvidivim u vreme kada su transakcije otpočele, da bi se izbeglo nagađanea. Vidi paragrafe 2.11 i 3.74.

C. 3.3.2 Različito merenje dobiti[4]

2.131 Generalno, kombinovanu dobit koja treba da se deli metodom podele transakcione dobiti, čini operativna dobit. Primenom podele transakcione dobiti na ovaj način osigurava se da su i prihodi i troškovi MNP pripisani relevantnom povezanom društvu na konzistentnoj osnovi. Međutim, povremeno može biti prikladno sprovesti podelu bruto dobiti i zatim odbiti troškove nastale na nivou pojedinačnog društva ili troškove

[4] Primer koji ilustruje različita merila dobiti kada se primenjuje metod podele transakcione dobiti se nalazi u Aneksu III Glave II.

koji se mogu pripisati svakom relevantnom društvu (isključujući troškove uračunate prilikom obračuna bruto dobiti). Ovakvim slučajevima, kada se vrše različite analize kako bi se izvršila podela bruto prihoda i odbitaka MNP između povezanih društava, mora se pristupiti s dužnom pažnjom da bi se obezbedilo da troškovi nastali ili pripisivi pojedinačnom društvu budu u skladu sa izvršenim aktivnostima i preduzetim rizicima i da je alokacija bruto dobiti, takođe konzistentna raspodeli aktivnosti i rizika. Na primer, u slučaju MNP koje učestvuje u visoko integrisanim trgovinskim poslovima širom sveta, koje uključuju različite oblike imovine, moguće je odrediti društva u kojima su troškovi nastali (ili kojima se mogu pripisati), ali nije moguće da se precizno utvrde pojedine poslovne aktivnosti na koje se ti troškovi odnose. U takvom slučaju, može se adekvatno podeliti bruto dobit iz svake pojedinačne poslovne aktivnosti, a zatim tako raspodeljenu bruto dobit, na nivou pojedinačnih društava, umanjiti za troškove nastale na nivou pojedinačnog društva ili za troškove pripisive svakom pojedinom društvu, imajući u vidu prethodno navedenu potrebu za oprezom.

C. 3.4 Kako podeliti kombinovanu dobit

C. 3.4.1 Načelno

2.132 Relevantnost uporedivih nekontrolisanih transakcija ili internih podataka i kriterijuma upotrebljenih za postizanje podele dobiti po principu van dohvata ruke zavisi od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja. Zato je nepoželjno da se ustanovi preskriptivna lista kriterijuma ili ključeva za alokaciju. Vidi paragrafe 2.115-2.117, vodiče za doslednost određivanja faktora podele. Osim toga, kriterijumi ili ključevi za alokaciju korišćeni za podelu dobiti bi trebalo:

- da budu razumno nezavisni od formulacije politike transfernih cena, odnosno trebalo bi da se zasnivaju na objektivnim podacima (npr. o prodaji nepovezanim licima), a ne na podacima o naknadi iz kontrolisanih transakcija (npr. prodaja povezanim društvima), i

- da budu potkrepljeni sa uporedivim podacima, internim podacima ili sa obe vrste podataka.

C. 3.4.2 Pouzdanost podataka iz uporedivih nekontrolisanih transakcija

2.133 Jedan mogući pristup je da se podeli kombinovana dobit na osnovu podele dobiti koja zapravo proizlazi iz uporedivih nekontrolisanih transakcija. Primeri mogućih izvora informacija o nekontrolisanim

transakcijama koje mogu biti korisne za utvrđivanje kriterijuma za podelu dobiti, u zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja, uključuju aranžmane zajedničkih ulaganja između nepovezanih društava, na osnovu kojih se deli dobit. Takvi su npr. razvojni projekti u proizvodnji nafte i gasa; saradnja u oblasti farmacije, zajednički marketing i promocije; sporazumi između nezavisnih muzičkih izdavačkih kuća i muzičara; nekontrolisani aranžmani u sektoru finansijskih usluga; itd.

C. 3.4.3 Ključevi za alokaciju

2.134 U praksi, podela kombinovane dobiti putem metoda podele transakcione dobiti generalno se postiže upotrebom jednog ili više ključeva za alokaciju. U zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja. Ključ za alokaciju može biti brojka (npr. 30%-70% - podela bazirana na dokazu slične podele ostvarene između nezavisnih strana u uporedivim transakcijama) ili varijabla (npr. relativna vrednost marketinških troškova učesnika transakcije ili drugi mogući ključevi o kojima će biti reči u nastavku). Kada se koristi više ključeva za alokaciju, potrebno je utvrditi pondere koji će se pripisati svakom od ključeva, kako bi se utvrdio relativni doprinos svakog od ključeva, ostvarenju kombinovane dobiti.

2.135 U praksi se često koriste ključevi za alokaciju zasnovani na imovini/kapitalu (obrtna sredstva, osnovna sredstva, nematerijalna imovina, angažovani kapital) ili troškovima (relativna potrošnja i/ili ulaganja u ključnim oblastima, kao što su istraživanje i razvoj, inženjering, marketing). Ostali ključevi za alokaciju, zasnovani, na primer na povećanim prodajama, broju zaposlenih (tj. broju pojedinaca angažovanih na ključnim funkcijama koje stvaraju vrednost transakcije), vremenu provedenom od strane određene grupe zaposlenih ako postoji snažna korelacija između utrošenog vremena i ostvarivanja kombinovane dobiti, broju servera, skladištenju podataka, površini maloprodajnih mesta itd., mogu biti odgovarajući, u zavisnosti od činjenica i okolnosti transakcije.

Ključevi za alokaciju zasnovani na imovini

2.136 Ključevi za alokaciju zasnovani na imovini ili kapitalu mogu da se koriste kada postoji jaka korelacija između materijalnih ili nematerijalnih sredstava ili angažovanog kapitala s jedne i stvaranja vrednosti u kontekstu kontrolisanih transakcija s druge strane. Vidi paragraf 2.145 za kratko izlaganje o podeli kombinovane dobiti na osnovu angažovanog kapitala. Da bi ključ za alokaciju imao odgovarajuće značenje, mora biti primenjen dosledno na sve učesnike transakcije. Vidi paragraf 2.98 za diskusiju u vezi sa pitanjima uporedivosti u kontekstu

vrednovanja imovine kod primene metoda transakcione neto marže, koja je takođe validna u kontekstu metoda podele transakcione dobiti.

2.137 Metod podele transakcione dobiti dobiti je najprikladniji naročito u slučaju kada svaka strana u transakciji doprinosi vrednim i jedinstvenim nematerijalnim ulaganjem. U vezi sa nematerijalnim ulaganjima postoje teška pitanja povezana sa identifikacijom i procenom vrednosti te imovine. Identifikacija nematerijalnih ulaganja može biti otežana zato što nisu sva vredna nematerijalna sredstva pravno zaštićena i registrovana, a i zbog toga što nisu sva vredna nematerijalna sredstva evidentirana u poslovnim knjigama. Suštinski cilj metoda podele transakcione dobiti je da se identifikuje koje povezano lice je uložilo koju vrstu nematerijalne imovine u kontrolisanoj transakciji, a i relativna vrednost te imovine. Uputstva vezana za nematerijalnu imovinu se nalaze u Glavi VI ovih smernica. Vidi i primere u Aneksu Glave VI. „Primeri za ilustrovanje smernica o transfernim cenama u vezi sa nematerijalnom imovinom i visokom neizvesnošću povezanom sa procenom njene vrednosti."

Ključevi za alokaciju zasnovani na troškovima

2.138 Ključ za alokaciju zasnovan na troškovima može biti adekvatan u slučajevima kada je moguće identifikovati visoku korelaciju između nastalih relativnih troškova i relativne dodate vrednosti. Na primer, troškovi marketinga mogu biti adekvatan ključ za distributere – prodavce, ako reklamiranje dovodi do nastanka nematerijalne imovine povezane sa marketinškim materijalom, npr. kod robe namenjene potrošnji gde reklamiranje utiče na vrednost marketinške nematerijalne imovine. Troškovi istraživanja i razvoja mogu predstavljati odgovarajući ključ za proizvođače ako se vežu za razvoj značajnijih poslovnih nematerijalnih dobara, kao što su patenti. Međutim, ako, na primer, svaka strana doprinosi različitim vrednim nematerijalnim dobrima, onda nije adekvatna upotreba ključa za alokaciju zasnovanog na troškovima, osim ukoliko je trošak pouzdana mera relativne vrednosti tih nematerijalnih dobara. Troškovi zarada često se koriste u situacijama kada su funkcije zaposlenih glavni faktor u kreiranju kombinovane dobiti.

2.139 Ključevi za alokaciju zasnovani na troškovima su u prednosti zbog svoje jednostavnosti. Međutim, nije uvek slučaj da postoji visoka korelacija između relativnih troškova i relativne vrednosti, kao što je opisano u paragrafu 6.27. Jedan mogući problem koji se može pojaviti u vezi sa ključevima za alokaciju zasnovanim na troškovima odnosi se na to što oni mogu biti veoma osetljivi na računovodstvenu klasifikaciju troškova. Zato je neophodno jasno unapred identifikovati koji će se

troškovi uzeti u obzir prilikom određivanja ključa za alokaciju i dosledno utvrditi ključ za alokaciju između strana.

Vremenski aspekt

2.140 Veoma je važno pitanje utvrđivanje relevantnog vremenskog perioda na koji će se odnositi elementi za utvrđivanje ključa za alokaciju (npr. imovina, troškovi ili neki drugi). Poteškoće nastaju, jer može postojati vremenski razmak između trenutka kada su troškovi stvarno nastali i vremena kada je vrednost stvorena, pa je ponekad teško da se odluči iz kog perioda će biti upotrebljeni troškovi. Na primer, u slučaju ključa za alokaciju zasnovanog na troškovima, korišćenje troškova nastalih u jednogodišnjem periodu može biti adekvatno u određenim slučajevima, dok bi u nekim drugim slučajevima moglo biti adekvatnije da se koristi akumulirani trošak (umanjen za iznos amortizacije, ako je to shodno okolnostima adekvatnije) nastao u prethodnim godinama, kao i u tekućoj godini. U zavisnosti od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, ovo utvrđivanje može imati značajan uticaj na alokaciju dobiti između strana. Kao što je navedeno u paragrafima 2.116-2.117, odabir ključa za alokaciju trebalo bi da bude prilagođen konkretnim okolnostima slučaja i trebalo bi da pruži pouzdanu aproksimaciju podele dobiti koja bi bila dogovorena između nepovezanih društava.

C. 3.4.4 Oslanjanje na podatke u vezi sa sopstvenim poslovima poreskog obveznika („interni podaci“)

2.141 Kada nema uporedivih nekontrolisanih transakcija dovoljnog stepena pouzdanosti, kojima bi se potkrepila raspodela kombinovane dobiti, trebalo bi u obzir uzeti interne podatke, koji mogu predstavljati pouzdana sredstva za utvrđivanje ili testiranje usklađenosti raspodele dobiti sa principom van dohvata ruke. Vrste ovakvih internih podataka koji su relevantni zavisiće od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja i trebalo bi da zadovoljavaju uslove naznačene u ovom delu, a naročito u paragrafima 2.116-2.117 i 2.132. Ovi podaci će često biti dobijani iz evidencija računovodstva troškova ili finansijskog računovodstva poreskih obveznika.

2.142 Na primer, kada se ključ za alokaciju zasniva na imovini, on se može zasnovati na podacima iz bilansa stanja učesnika transakcije. Često je slučaj da se ne mogu sva sredstva poreskih obveznika povezati sa kontrolisanim transakcijama i da je zato potrebno da poreski obveznik izvrši analizu kako bi bio sastavljen „transakcioni“ bilans stanja koji će se koristiti za primenu metoda podele transakcione dobiti.Kao i kada se

upotrebljavaju ključevi za alokaciju zasnovani na troškovima, a podaci o tim troškovima potiču iz obveznikovog bilansa uspeha, može biti neophodno da se sastave transakcioni bilansi, kojima se identifikuju oni troškovi koji su povezani sa kontrolisanim transakcijama , kao i oni koji bi bili isključeni iz utvrđivanja ključa za alokaciju. Vrste troškova koji će se uzeti u obzir, (npr. plate, amortizacija itd.) kao i kriterijumi koji će se upotrebiti za utvrđivanje da li je dati trošak povezan sa posmatranim transakcijama ili je više povezan sa drugim transakcijama poreskog obveznika (npr. druga linija proizvoda koji nije predmet utvrđivanja podele dobiti), trebalo bi odabrati i primeniti na konzistentan način na sve učesnike transakcije. Vidi paragraf 2.98 za diskusiju o vrednovanju imovine u kontekstu metoda transakcione neto marže, kada se neto dobit meri u odnosu na imovinu, koja je relevantna za vrednovanje imovine u kontekstu podele dobiti, kada se koristi ključ za alokaciju zasnovan na imovini.

2.143 Interni podaci mogu koristiti i kada se ključ za alokaciju bazira na računovodstvenim troškovima – npr. troškovima radne snage uključene u neke aspekte transakcije, vremenu utrošenom od strane određene grupe zaposlenih na određenim zadacima, broju servera, skladištenju podataka, površini maloprodajnih objekata itd.

2.144 Interni podaci su od suštinskog značaja za procenu vrednosti odgovarajućih doprinosa stranaka u kontrolisanoj transakciji. Utvrđivanje ove vrednosti trebalo bi da se zasniva na funkcionalnoj analizi koja uzima u obzir sve ekonomski značajne funkcije, sredstva i rizike strana, učesnica kontrolisane transakcije. U slučajevima kada se dobit deli na osnovu procene relativne važnosti funkcija, sredstava i rizika u kontekstu kreiranja dodate vrednosti u kontrolisanoj transakciji, procena bi trebalo da sadrži pouzdane, objektivne podatke u svrhe ograničavanja arbitrarnosti. Naročitu pažnju treba obratiti na identifikaciju odgovarajućih doprinosa vrednih nematerijalnih ulaganja, kao i na pretpostavku o značajnijim rizicima i važnosti, relevantnosti i merenju faktora koji daju na značaju ovim vrednim nematerijalnim ulaganjima i značajnim rizicima.

2.145 Jedan od mogućih pristupa, o kome nije bilo reči ranije, je da se kombinovana dobit podeli tako da svako povezano društvo učesnik kontrolisane transakcije zaradi istu stopu prinosa na kapital koji koristi u toj transakciji. Ovaj metod pretpostavlja da kapitalna investicija svakog učesnika transakcije nosi sličan nivo rizika, tako da bi se moglo očekivati da učesnici ostvare sličnu stopu prinosa, ako posluju na otvorenom tržištu. Međutim, moguće je da je ova pretpostavka nerealna. Na primer, ona ne uzima u obzir uslove na tržištima kapitala, a može ignorisati i druge

relevantne aspekte koji bi bili otkriveni funkcionalnom analizom i kao takvi bi trebalo da budu uzeti u obzir u podeli transakcione dobiti.

D. Zaključak o metodima transakcione dobiti

2.146 Paragrafi 2.1-2.11 pružaju smernice o odabiru najadekvatnije metode transfernih cena prema okolnostima slučaja.

2.147 Kao što je navedeno u ovim smernicama, postoji zabrinutost u pogledu upotrebe metoda transakcione neto marže, a naročito u pogledu toga da je ponekad primenjena bez adekvatnog uzimanja u obzir relevantnih razlika između kontrolisanih i nekotrolisanih transakcija koje se porede. Mnoge zemlje su zabrinute jer bi bitna pravila uspostavljena za tradicionalne, transakcione metode mogla biti zanemarena primenom metoda transakcione neto marže. Zato, kada razlike u karakteristikama transakcija koje se porede imaju značajan uticaj na indikatore neto dobiti koji se koriste, ne bi bilo adekvatno primeniti metod transakcione neto marže, bez prilagođavanja na osnovu tih razlika. Vidi paragrafe 2.68-2.75 (standard uporedivosti koji bi trebalo da bude primenjen kod metoda transakcione neto marže).

2.148 Uočavanje činjenice da je neophodno primeniti metode transakcione dobiti nema za cilj da sugeriše da bi nezavisna društva trebalo da koriste ove metode pri određivanju cena. Kao i kod svakog metoda, važno je da je moguće vršiti adekvatna korespodentna usklađivanja kada se koriste metode transakcione dobiti, prihvatajući da u određenim slučajevima korespondentna usklađivanja mogu biti utvrđena na agregatnoj osnovi, u skladu sa principima agregiranja navedenim u paragrafima 3.9 – 3.12.

2.149 U svim slučajevima, mora se pristupiti s oprezom kako bi se utvrdilo da li metod transakcione dobiti, primenjen na određeni aspekt slučaja, može dovesti do rezultata koji će biti u skladu sa principom van dohvata ruke, bilo u kombinaciji sa tradicionalnim transakcionim metodama ili primenom samo tog metoda. Konačno rešenje ovog pitanja moguće je jedino za svaki slučaj ponaosob, imajući u vidu prethodno definisane prednosti i nedostatke za svaki pojedinačni metod transakcione dobiti koji se primenjuje, analizu uporedivosti (uključujući i funkcionalnu analizu) učesnika u transakciji i dostupnost i pouzdanost uporedivih podataka. Ovi zaključci, dodatno, podrazumevaju određeni stepen sofisticiranosti nacionalnih poreskih sistema pre primene ovih metoda.

Glava III

Analiza uporedivosti

A. Sprovođenje analize uporedivosti

3.1 Generalna smernica o uporedivosti nalazi se u Delu D, Glave I. Po definiciji, poređenje podrazumeva ispitivanje dva elementa: kontrolisane transakcije koja se ispituje i nekontrolisanih transakcija koje se smatraju potencijalno uporedivim. Potraga za uporedivim društvima/transakcijama samo je deo analize uporedivosti i ne sme biti pobrkana niti odvojena od analize uporedivosti. Potraga za informacijama o potencijalno uporedivim nekontrolisanim transakcijama i proces identifikovanja uporedivih društava/transakcija zavisi od prethodne analize kontrolisanih transakcija poreskog obveznika i od relevantnih faktora uporedivosti (vidi paragrafe 1.38-1.63). Metodičan, dosledan pristup trebalo bi da pruži kontinuitet ili povezivanje celog procesa analize, održavajući na taj način, stalnu vezu između različitih koraka u analizi: od preliminarne analize uslova kontrolisane transakcije, do odabira metoda za proveru transfernih cena, sve do identifikacije potencijalnih uporedivih društava/transakcija i konačno, zaključka o tome da li su kontrolisane transakcije, koje se ispituju u skladu sa principom van dohvata ruke, kako je opisano u Članu 9. stav 1. Model-konvencije OECD.

3.2 Kao deo procesa odabira najadekvatnijeg metoda za proveru transfernih cena (vidi paragraf 2.2) i njegove primene, uvek je cilj analize uporedivosti da nađe najpouzdanija uporediva društva/transakcije. Zato, kada je moguće utvrditi da su neke nekontrolisane transakcije manje uporedive od drugih, one bi trebalo da budu eliminisane iz analize (vidi paragraf 3.56). Ovo ne znači da se zahteva iscrpna pretraga svih mogućih izvora podataka o uporedivim društvima/transakcijama, pošto se ima u vidu da postoje ograničenja u dostupnosti podataka i da pretraga za uporedivim podacima može stvarati veliko opterećenje. Vidi takođe diskusiju o naporima u cilju ispunjavanja poreskih obaveza u paragrafima 3.80-3.83.

3.3 Da bi proces bio transparentan, dobrom praksom se smatra kada poreski obveznik koristi uporedive podatke da bi potkrepio svoje transferne cene ili kada poreska uprava koja koristi uporedive podatke da bi potkrepila usklađivanje transfernih cena, pruži adekvatne prateće podatke drugoj zainteresovanoj strani (npr. poreskom revizoru, poreskom obvezniku ili inostranoj nadležnoj službi), kako bi se procenila pouzdanost uporedivih podataka koji se koriste. Vidi paragraf 3.36, za diskusiju o informacijama dostupnim poreskim organima koje se ne obelodanjuju poreskim obveznicima. Načelna uputstva o potrebnoj dokumentaciji nalaze se u Glavi V, ovih smernica. Vidi takođe Aneks Glave IV „Smernice za sprovođenje prethodnih sporazuma o cenama na osnovu postupka zajedničkog dogovaranja („PZD - PSC“)“.

A.1 Tipičan proces

3.4 U nastavku sledi opis tipičnog procesa sprovođenja analize uporedivosti. Ovaj proces se smatra dobrom praksom, ali nije obavezan i bilo kakav drugačiji postupak pretrage koji vodi ka identifikaciji pouzdanih uporedivih podataka može biti prihvatljiv, pošto je pouzdanost ishoda važnija od samog procesa (npr. sprovođenje ovog procesa ne predstavlja garanciju da će ishod biti u skladu sa principom van dohvata ruke, i obrnuto, nesprovođenje ovog procesa ne podrazumeva da ishod neće biti u skladu sa navedenim principom).

Korak 1: Utvrđivanje godina koje su predmet analize.

Korak 2: Sveobuhvatna analiza okolnosti poreskog obveznika.

Korak 3: Razumevanje kontrolisane transakcije/a koja se ispituje naročito na osnovu funkcionalne analize da bi se odabrala testirana strana (kada je to potrebno). Ovo je najadekvatniji metod za proveru transfernih cena s obzirom na okolnosti slučaja, finansijski indikator koji će se koristiti (u slučaju metoda transakcione dobiti), i služi da bi se identifikovali značajni faktori uporedivosti koje bi trebalo uzeti u obzir.

Korak 4: Ispitivanje postojećih internih uporedivih podataka, ako ih ima.

Korak 5: Utvrđivanje raspoloživih izvora informacija o eksternim uporedivim podacima, kada su takvi eksterni podaci neophodni imajući u vidu njihovu relativnu pouzdanost.

Korak 6: Odabir najadekvatnijeg metoda za proveru transfernih cena i, u zavisnosti od metoda, utvrđivanje adekvatnog finansijskog indikatora (npr. utvrđivanje relevantnog indikatora neto dobiti u slučaju primene metoda transakcione neto marže).

Korak 7: Identifikacija potencijalnih uporedivih lica/transakcija: utvrđivanje ključnih karakteristika koje bi bilo koja uporediva transakcija trebalo da ispuni da bi bila smatrana potencijalno uporedivom, na osnovu relevantnih faktora identifikovanih u Koraku 3, i u skladu sa faktorima uporedivosti naznačenim u paragrafima 1.38-1.63.

Korak 8: Utvrđivanje i sprovođenje usklađivanja zarad obezbeđenja uporedivosti, kada je potrebno.

Korak 9: Interpretacija i upotreba prikupljenih podataka, utvrđivanje naknade u skladu sa principom van dohvata ruke.

3.5 U praksi, ovaj proces nije linearan. Naročito je moguće da koraci (od 5 do 7) moraju da se ponavljaju sve dok se zadovoljavajući zaključak ne izvede, odnosno najadekvatniji metod ne odabere, posebno zbog toga što ispitivanje raspoloživih izvora informacija može, u nekim slučajevima, uticati na odabir metoda za proveru transfernih cena. Na primer, u slučajevima kada nije moguće naći informacije o uporedivim transakcijama (korak 7) i/ili sprovesti razumno precizna usklađivanja (korak 8), poreski obveznici bi morali da odaberu drugi metod za korekciju transfernih cena i da ponove proces od koraka 4.

3.6 Vidi paragraf 3.82 za analizu procesa utvrđivanja, nadgledanja i kontrole transfernih cena.

A. 2 Sveobuhvatna analiza okolnosti poreskog obveznika

3.7 „Sveobuhvatna analiza“ je ključni korak u analizi uporedivosti. Može biti definisana kao analiza delatnosti, konkurencije, ekonomskih i regulatornih faktora i drugih elemenata koji utiču na poreskog obveznika i njegovo okruženje, ali ne još uvek u kontekstu posmatranja pojedinih transakcija. Ovaj korak pomaže u razumevanju uslova u kontrolisanim transakcijama poreskog obveznika kao i onih u nekontrolisanim transakcijama sa kojima će se prve upoređivati, a naročito ekonomske okolnosti transakcije (vidi paragrafe 1.55-1.58).

A. 3 Pregled kontrolisane transakcije i odabir testirane strane

3.8 Cilj pregleda kontrolisane transakcije/a koja se ispituje je da identifikuje relevantne faktore koji će uticati na odabir testirane strane (kada je to potrebno), odabir i primenu najadekvatnijeg metoda za proveru transfernih cena u odnosu na okolnosti slučaja, finansijski indikator koji će se testirati (u slučaju primene metoda transakcione dobiti), odabir uporedivih društava/transakcija i, kada je relevantno, utvrđivanje usklađivanja potrebnih zarad obezbeđenja uporedivosti.

A.3.1 Procena odvojenih i kombinovanih transakcija poreskog obveznika

3.9 Najbolje bi bilo, da bi se napravila sto preciznija procena uslova van dohvata ruke, ovaj princip primenjivati odvojeno, od transakcije do transakcije. Međutim, često ima situacija kada su odvojene transakcije blisko povezane ili trajne da se ne mogu na adekvatan način odvojeno procenjivati. Primeri mogu uključivati neke dugoročne ugovore o isporuci roba ili usluga, prava na upotrebu nematerijalne imovine i utvrđivanje cene za paletu blisko povezanih proizvoda (npr. linija proizvoda), kada je nepraktično utvrditi cene za svaki pojedinačni proizvod ili transakciju. Još jedan primer bio bi licenciranje proizvođačkog *know-how* i isporuka ključnih komponenti povezanom proizvođaču; dobro bi bilo proceniti uslove koji bi se ostvarili po principu van dohvata ruke za dva artikla zajedno, pre nego odvojeno. Ovakve transakcije trebalo bi procenjivati zajedno korišćenjem najadekvatnijeg metoda u okviru principa van dohvata ruke. Još jedan primer bio bi usmeravanje transakcije kroz još jedno povezano društvo; može biti adekvatnije razmatrati transakciju, čiji je usmeravanje deo, kao celinu, nego razmatrati individualne transakcije odvojeno.

3.10 Još jedan primer gde transakcije poreskog obveznika mogu biti kombinovane, u vezi je sa portfolio pristupima. Portfolio pristup je poslovna strategija koja se sastoji od grupisanja određenih transakcija od strane poreskog obveznika da bi ostvario odgovarajući prinos,kroz portfolio, pre nego na osnovu transakcija sa bilo kojim pojedinačnim proizvodom iz portfolija. Na primer, obveznik može prodavati neke proizvode uz nisku dobit ili čak sa gubitkom, zato što se njihovom prodajom stvara tražnja za drugim proizvodima i/ili povezanim uslugama istog obveznika, koji se potom utržuju uz visoku dobit (npr. oprema i potrošna dobra čija nabavka upućuje na nabavku drugih dobara, kao što su automati za kafu i kapsule za kafu ili štampači i kertridži). Slični pristupi

mogu se uočiti u različitim granama privrede. Portfolio pristupi su primer poslovne strategije koji bi se mogli biti uzeti u obzir u analizi uporedivosti, kao i kada se ispituje pouzdanost uporedivih transakcija/društava. Vidi paragrafe 1.59-1.63 o poslovnim strategijama. Međutim, kao što je pomenuto u paragrafima 1.70-1.72, ovakvi pristupi ne mogu objasniti kontinuirane ukupne gubitke ili loš učinak koji se ostvaruje u većem broju perioda. Štaviše, da bi bili prihvatljivi, portfolio pristupi moraju biti na razuman način postavljeni, pošto ne mogu biti korišćeni da bi se primenio metod za proveru transfernih cena na nivou celog preduzeća-obveznika, kada različite transakcije imaju različitu ekonomsku logiku i moraju biti segmentirane. Vidi paragrafe 2.78–2.79. Konačno, prethodni komentari ne smeju da budu pogrešno tumačeni kao da upućuju da bi bilo prihvatljivo da jedno društvo iz GMNP može da ostvaruje prinos manji od iznosa koji bi ostvarilo po principi van dohvata ruke, kako bi obezbedilo koristi drugom društvu, članu GMNP, vidi detaljnije u paragrafu 1.71.

3.11 Dok bi neke odvojeno ugovorene transakcije između povezanih društava trebalo da budu procenjivane kao celina da bi se utvrdilo da li su uslovi u skladu sa principom dohvata ruke, druge transakcije ugovorene između ovakvih društava kao jedinstveni paket trebalo bi da budu procenjivane odvojeno. MNP može da grupiše u jednu transakciju i da prodaje po jednoj ceni veći broj stvari/prava, kao što su licence za patente *know-how*, i zaštitni znak, pružanje tehničkih i administrativnih usluga, i zakup proizvodnih postrojenja. Ovakav tip aranžmana često se naziva paket aranžmanom. Takvi sveobuhvatni paketi teško mogu da uključuju i prodaju dobara, mada prodajna cena dobara može uključivati i neke prateće usluge. U nekim slučajevima, može biti neizvodljivo da se izvrši procena paketa kao celine, tako da elementi paketa moraju biti izdvojeni. U ovakvim slučajevima, nakon utvrđivanja odvojenih transfernih cena za odvojene elemente, poreska uprava bi, ipak, trebalo da se bavi pitanjem usklađenosti cene za ceo paket sa principom van dohvata ruke.

3.12 Čak i kod nekontrolisanih transakcija, paket aranžmani mogu da kombinuju elemente koji su predmet različitog poreskog tretmana po domaćem pravu ili po ugovoru o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Na primer, plaćanje autorskih naknada može biti predmet poreza po odbitku, ali zakup može biti predmet neto oporezivanja. Pod ovakvim okolnostima, još uvek je adekvatno da se transferne cene utvrde na nivou čitavog paketa, da bi poreska uprava zatim mogla da utvrdi da li je zbog drugih poreskih razloga neophodno da se cena alocira na elemente paketa. Kada budu sprovodile ovo utvrđivanje, poreske uprave bi trebalo da ispitaju paket aranžman između povezanih društava na isti način na koji bi analizirale slične poslove između nepovezanih društava. Poreski obveznici bi trebalo

da budu pripremljeni da pokažu da su transferne cene za za paketaranžman adekvatne.

A. 3.2 Međunarodne kompenzacije

3.13 Međunarodna kompenzacija podrazumeva onu kompenzaciju koju povezana društva svesno uključuju u uslove pod kojima se sprovodi kontrolisana transakcija. Smatra se da je kompenzacija izvršena kada jedno povezano društvo pruža drugom povezanom društvu, unutar grupe, koristi koje su u srazmeri, do izvesnog stepena, sa različitim koristima primljenim od tog društva za uzvrat. Ova društva mogu naznačiti da bi se korist koju je svako društvo primilo trebalo kompenzovati sa korišću koju je svako društvo pružilo, kao potpuno ili delimično plaćanje za te koristi, tako da bi jedino neto dobit ili gubitak (ako ih ima) iz transakcija trebalo razmatrati u svrhu procene poreskih obaveza. Na primer, društvo može licencirati drugo društvo za korišćenje patenta, a da za uzvrat dobije *know-how* u drugom poslu, te da naznači da se iz ove transakcija ne stvara ni dobit ni gubitak za bilo koju stranu. Ovakvi aranžmani se ponekad mogu javiti između nepovezanih društava i trebalo bi ih proceniti u skladu sa principom van dohvata ruke, kako bi se kvantifikovala vrednost odnosnih koristi koje su predmet kompenzacije.

3.14 Međunarodne kompenzacije mogu varirati u veličini i kompleksnosti. Ovakve kompenzacije mogu biti u rasponu od jednostavnog netiranja dve transakcije (kao što su povoljnija prodajna cena za proizvedenu robu koja se odobrava,da bi se za uzvrat dobila povoljnija nabavna cenu sirovina upotrebljenih za proizvodnju robe) do aranžmana opšteg karaktera koji uključuju netiranje svih koristi obeju strana ostvarenih tokom određenog perioda. Nezavisna društva će ređe razmatrati poslednji tip aranžmana, osim ukoliko koristi mogu biti dovoljno precizno kvantifikovane, a i da je ugovor sklopljen unapred. U suprotnom, nezavisnim društvima obično bi više odgovarao nezavisan tok svojih plaćanja i primanja, ostvarujući dobit ili gubitak iz uobičajenog poslovanja.

3.15 Priznavanje međunarodnih kompenzacija ne menja fundamentalni zahtev da za poreske svrhe transferne cene za kontrolisane transakcije moraju biti u skladu sa principom van dohvata ruke. Dobrom praksom bi se smatralo da obveznici obelodane postojanje kompenzacije na međunarodnom nivou, koje se sastoje od dve ili više transakcija između povezanih društava, i da pokažu (ili da naznače da imaju relevantne potkrepljujuće podatke i da su sproveli dovoljne analize koje mogu da

prikažu) da, posle obračuna kompenzacija, uslovi pod kojima se transakcija odvija, jesu u skladu sa principom van dohvata ruke.

3.16 Može biti neophodno odvojeno procenjivati transakcije, kako bi se utvrdilo da li svaka od njih pojedinačno zadovoljava princip van dohvata ruke. Ako se transakcije analiziraju zajedno, trebalo bi voditi računa o odabiru uporedivih transakcija, kao što je razmatrano u paragrafima 3.9-3.12. Može se desiti da uslovi kompenzacija koje se odnose na međunarodne transakcije između povezanih društava nisu potpuno konzistentni uslovima koji se odnose na čisto domaće transakcije između nezavisnih društava, zbog razlika u poreskom tretmanu kompenzacija u različitim nacionalnim, poreskim sistemima ili razlikama u tretmanu isplata, po bilateralnom ugovoru o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Na primer, porez po odbitku bi komplikovao kompenzaciju autorskih naknada sa primanjima od prodaje.

3.17 Obveznik može tražiti ispitivanje mogućnosti za umanjenje usklađivanja transfernih cena, na osnovu nenameravanog prekomernog prijavljivanja oporezivog prihoda. Poreske uprave, u okviru svojih diskrecionih ovlašćenja, mogu odobriti ili odbiti ovakav zahtev. Poreske uprave takođe mogu razmatrati ovakve zahteve u kontekstu postupka zajedničkog dogovaranja i korespondentnih usklađivanja (vidi Glavu IV).

A. 3.3 Izbor testirane strane

3.18 Pri primeni metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, metod preprodajne cene ili metod transakcione neto marže, kako je opisano u Glavi II, neophodno je odabrati stranu u transakciji na kojoj će se finansijski indikator (marža na troškove, bruto marža ili indikator neto dobiti) testirati. Izbor testirane strane bi trebalo da bude dosledan sa funkcionalnom analizom transakcije. Generalno pravilo glasi da je testirana strana ona na koju se metod za korekciju transfernih cena može primeniti na najpouzdaniji način i za koju se najadekvatniji uporedivi podaci mogu naći, odnosno najčešće će to biti ona strana kod koje je funkcionalna analiza najmanje složena.

3.19 Ilustrovaćemo ovo u nastavku. Pretpostavimo da preduzeće A proizvodi dva tipa proizvoda, P1 i P2, koje prodaje preduzeću B-povezanom društvu, u drugoj državi. Pretpostavimo da je otkriveno da preduzeće A proizvodi proizvode P1 upotrebom vrednih, jedinstvenih nematerijalnih dobara, koji pripadaju preduzeću B i po tehničkim specifikacijama određenim od strane preduzeća B. Pretpostavimo da u ovoj

P1 transakciji, preduzeće A samo obavlja jednostavne funkcije i ne čini nikakav vredan, jedinstveni doprinos transakciji. Testirana strana za ovu transakciju P1 najčešće će biti preduzeće A. Pretpostavimo sada da preduzeće A takođe proizvodi P2 proizvode, za čiju proizvodnju upotrebljava vrednu, jedinstvenu nematerijalnu imovinu, kao što su vredni patenti i zaštitni znaci, koje i poseduje, te da se preduzeće B javlja kao distributer tih proizvoda. Pretpostavimo da u ovoj P2 transakciji, preduzeće B samo sprovodi jednostavne funkcije i ne čini nikakav vredan, jedinstveni doprinos u vezi sa transakcijom. Testirana strana za P2 transakciju najčešće će biti preduzeće B.

A. 3.4 Informacije o kontrolisanim transakcijama

3.20 Da bi odabrali i primenili najadekvatniji metod za korekciju transfernih cena, ceneći okolnosti datog slučaja, neophodna je informacija o faktorima uporedivosti u vezi sa kontrolisanom transakcijom koja se ispituje, a naročito o funkcijama, sredstvima i rizicima svih strana u kontrolisanoj transakciji, uključujući strano povezano društvo/a. Kada jednostrani metodi (npr. metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, metod prepodajne cene i metod transakcione neto marže koji su analizirani detaljno u Glavi II) jedino zahtevaju ispitivanje finansijskog indikatora ili indikatora nivoa dobiti za jednu od strana u transakciji („testirana strana“ o čemu je bilo reči u paragrafima 3.18-3.19), neke informacije o faktorima uporedivosti kontrolisanih transakcija, a naročito u funkcionalnoj analizi netestirane strane su neophodne, da bi se adekvatno okarakterisala kontrolisana transakcija i odabrao najadekvatniji metod za korekciju transfernih cena.

3.21 Kada se najadekvatniji metod transfernih cena, po okolnostima slučaja, utvrđuje na osnovu smernica u paragrafima 2.1-2.11, što potpada pod transakcionu podelu dobiti, neophodna je finansijska informacija o svim stranama transakcije, domaćim i stranim. Imajući u vidu dvostranu prirodu ove metode, primena podele transakcione dobiti zahteva naročito detaljne informacije o inostranim povezanim društvima učesnicima transakcije. Ovo uključuje informacije o pet faktora uporedivosti da bi se adekvatno okarakterisao odnos između strana i prikazala adekvatnost metode podele transakcione dobiti, kao i finansijska informacija (utvrđivanje kombinovane dobiti koja treba da bude podeljena i podela dobiti se oslanja na finansijske informacije koje se odnose na sve stranke učesnice transakcije, uključujući i inostrano povezano društvo). Shodno tome, kada je najadekvatniji metod transfernih cena prema okolnostima konkretnog slučaja metod podele transakcione dobiti, bilo bi razumno

očekivati da su obveznici spremni da pruže neophodne informacije o inostranom povezanom društvu učesniku transakcije poreskoj upravi, uključujući finansijske podatke neophodne za obračun podele dobiti.

3.22 Kada je jednostrani metod za korekciju transfernih cena najadekvatniji, shodno okolnostima konkretnog slučaja, utvrđen prema smernicama iz paragrafa 2.1-2.11, pored informacija o kojima je bilo reči u paragrafu 3.20, neophodne su i finansijske informacije o testiranoj strani– bez obzira na to da li je testirana strana domaće ili inostrano društvo. Zato, ako je najadekvatniji metod upravo metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, metod preprodajne cene ili metod transakcione neto marže, a testirana strana je inostrano društvo, potrebno je prikupiti dovoljnu količinu informacija neophodnih za pouzdanu primenu odabranog metoda na inostrano testirano društvo, a i da bi se omogućilo ispitivanje od strane poreske uprave države u kojoj se nalazi netestirana strana, kod primene metoda na inostranu testiranu stranu. S druge strane, kada je određeni, jednostrani metod odabran kao najadekvatniji, a testirano društvo je domaći obveznik, poreska uprava generalno nema razloga da dalje traži finansijske podatke o inostranom povezanom društvu.

3.23 Kao što je prethodno objašnjeno, za analizu transfernih cena neophodno je da neke informacije o inostranim povezanim društvima budu dostupne, pri čemu priroda i količina tih informacija zavise naročito od korišćenog metoda za proveru transfernih cena. Međutim, kao što je navedeno u paragrafu 5.11, prikupljanje ovakvih informacija može stvoriti poreskom obvezniku poteškoće koje ne postoje kod pripreme sopstvenih informacija. Ove teškoće moraju biti uzete u obzir pri izradi pravila i/ili procedura u vezi sa dokumentacijom.

A. 4 Uporedive nekontrolisane transakcije

A. 4.1 Načelno

3.24 Uporediva nekontrolisana transakcija je ona transakcija koja se odvija između dve nezavisne strane i koja je uporediva sa kontrolisanom transakcijom koja se ispituje. To može biti uporediva transakcija između jedne strane, koja učestvuje u kontrolisanoj transakciji, i druge, nezavisne strane („interna uporediva transakcija“) ili između dva nezavisna društva, od kojih ni jedno ne učestvuje u kontrolisanoj transakciji („eksterna uporediva transakcija“).

3.25 Poređenja obveznikovih kontrolisanih transakcija sa drugim kontrolisanim transakcijama sprovedenim od strane iste ili neke druge GMNP su irelevantna iz perspektive primene principa van dohvata ruke, pa zato ne bi trebalo da budu korišćene od strane poreske uprave, kao osnov za usklađivanje transfernih cena ili od strane obveznika za potkrepljivanje svoje politike transfernih cena.

3.26 Prisustvo manjinskih akcionara može biti faktor koji bi ishode obveznikovih kontrolisanih transakcija učinio približnijim principu van dohvata ruke, ali to samo po sebi ne može biti odlučujućeg karaktera. Uticaj manjinskih akcionara zavisi od više faktora, uključujući i to da li manjinski akcionar ima učešće u kapitalu matičnog društva ili u kapitalu zavisnog društva, kao i da li ima stvarnog uticaja na određivanje cena u transakcijama unutar grupe.

A. 4.2 Interne, uporedive transakcije

3.27 Korak 4, uobičajenog procesa opisanog u paragrafu 3.4, je ispitivanje postojećih internih uporedivih podataka, ako ih ima. Interne, uporedive transakcije mogu imati direktniju i bližu vezu sa transakcijama koje se ispituju nego eksterne uporedive transakcije. Finansijska analiza može biti lakša i pouzdanija, pošto će se interne, uporedive transakcije verovatno oslanjati na identične računovodstvene standarde i prakse kao i kontrolisana transakcija. Dodatno, pristup informacijama o internim, uporedivim transakcijama može biti sveobuhvatniji i jeftiniji.

3.28 S druge strane, interne, uporedive transakcije nisu uvek pouzdane i nije uvek slučaj da se bilo koja transakcija između obveznika i nezavisnog lica može smatrati pouzdanom uporedivom transakcijom, za kontrolisanu transakciju koju obavlja isti obveznik. Interne, uporedive transakcije, kada postoje, moraju zadovoljiti pet faktora uporedivosti, na isti način kao i eksterne uporedive transakcije, vidi paragrafe 1.38-1.63 Smernice o usklađivanju da bi se obezbedila uporedivost, primenjuju se i na interne uporedive transakcije. Vidi paragrafe 3.47-3.54.
Pretpostavimo, na primer, da obveznik proizvodi određeni proizvod, a značajan deo te proizvodnje prodaje svom inostranom povezanom licu – trgovcu na malo, dok mali deo iste proizvodnje prodaje nezavisnom licu. U ovom slučaju, razlika u količini može imati materijalan uticaj na uporedivost ovih dveju transakcija. Ako nije moguće sprovesti razumno precizno usklađivanje da bi se eliminisali efekti ove razlike, transakcija između obveznika i njegovog nepovezanog kupca ne može biti pouzdana uporediva transakcija.

A.4.3 Eksterne uporedive transakcije i izvori podataka

3.29 Postoje različiti izvori informacija koji se mogu upotrebiti za identifikaciju potencijalnih eksternih uporedivih transakcija. Ovaj pododeljak se bavi određenim pitanjima povezanim sa komercijalnim bazama podataka, inostranim uporedivim transakcijama i informacijama koje nisu dostupne poreskim obveznicima. Dodatno, kad god pouzdane interne uporedive transakcije postoje, nije neophodna potraga za eksternim uporedivim transakcijama, vidi paragrafe 3.27-3.28.

A. 4.3.1 Baze podataka

3.30 Uobičajeni izvor podataka su komercijalne baze podataka, koje su razvili urednci koji kombinuju izveštaje koje preduzeća podnose relevantnim administrativnim telima i predstavljaju ih u elektronskom formatu, prigodnom za pretrage i statističke analize. One mogu predstavljati praktičan i ponekad isplativ način identifikovanja eksternih uporedivih transakcija, a mogu biti i najpouzdaniji izvor informacija, u zavisnosti od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja.

3.31 Postoje brojna ograničenja komercijalnih baza podataka. Pošto se komercijalne baze podataka oslanjaju na javno dostupne podatke, one nisu raspoložive u svim zemljama, jer nemaju sve zemlje isti obim javno dostupnih podataka o svojim društvima. Štaviše i kada su dostupne, ne uključuju isti tip informacija za sva društva koja posluju u datoj zemlji, zato što zahtevi u pogledu objavljivanja i prijavljivanja mogu biti različiti u zavisnosti od pravne forme društva i od toga da li je društvo listirano na berzi. Upotrebi ovih baza podataka mora se pristupiti s dužnom pažnjom, u zavisnosti od toga da li se i kako upotrebljavaju, s obzirom da su kreirane i publikovane za druge svrhe, a ne za transferne cene. Nije uvek slučaj da komercijalne baze podataka pružaju informacije koje sadrže dovoljno detalja kako bi se potkrepio odabrani metod za proveru transfernih cena. Ne uključuju sve baze podataka isti nivo detalja i ne mogu sve biti upotrebljene sa istom pouzdanošću. Napominjemo da je iskustvo u mnogim zemljama da se komercijalne baze podataka upotrebljavaju da bi se uporedili rezultati društava, a ne njihove transakcije zato što su informacije o transakcijama sa trećim licima retko dostupne. Vidi paragraf 3.37 za diskusiju o upotrebi podataka, nepovezanim sa transakcijama, o trećim licima.

3.32 Nije nužno koristiti komercijalne baze podataka ako su pouzdane informacije dostupne iz drugih izvora, npr. interne uporedive transakcije.

Komercijalne baze podataka bi trebalo upotrebljavati na objektivan način i potrebno je učiniti iskrene pokušaje da bi se upotrebom baze podataka identifikovale pouzdane uporedive informacije.

3.33 Upotreba komercijalnih baza podataka ne bi smela stavljati kvantitet ispred kvaliteta. U praksi, sprovođenje analize uporedivosti, upotrebom samo komercijalne baze podataka, može dovesti u pitanje pouzdanost analize, s obzirom na kvalitet informacija relevantnih za procenu uporedivosti koje se obično dobijaju iz baze podataka. Da bi se ovi problemi predupredili, pretrage baza podataka bi trebalo dopuniti drugim javno dostupnim podacima, u zavisnosti od činjenica i okolnosti. Cilj ovakvog dopunjavanja pretrage baze podataka o drugim izvorima informacija je promovisanje kvaliteta iznad standardizovanog pristupa i trebalo bi da ga sprovode kako obveznici/poreski savetnici, tako i poreske administracije pri pretragama baza podataka. Ovo treba shvatiti u svetlu rasprave o troškovnom i administrativnom opterećenju obveznika u paragrafima 3.80-3.83.

3.34 Takođe, postoje i privatne baze podataka koje razvijaju i održavaju neke konsultantske firme. Pored prethodno pomenutih problema povezanim sa komercijalnim bazama podataka, koje su više u upotrebi, privatne baze podataka daju dodatne razloge za zabrinutost s obzirom na obim podataka koje sadrže, ako se zasnivaju na manjem delu tržišta nego komercijalne baze podataka. Kada obveznik koristi privatnu bazu podataka da bi potkrepio svoje transferne cene, poreska administracija može zahtevati pristup toj bazi podataka da bi ispitala rezultate koje je dobio obveznik, zbog očiglednih razloga povezanih sa transparentnošću.

A. 4.3.2 Inostrani izvor ili strane uporedive transakcije

3.35 Obveznici ne sprovode uvek pretrage za uporedivim transakcijama u svakoj zemlji pojedinačno, npr. u slučajevima kada nema dovoljno dostupnih podataka na nacionalnom nivou i/ili da bi se smanjili troškovi ispunjavanja zakonskih obaveza, kada nekoliko društava članica GMNP imaju uporedive funkcionalne analize. Strane uporedive transakcije ne smeju se automatski odbaciti samo zbog toga što nisu domaće. Utvrđivanje da li su strane uporedive transakcije pouzdane mora biti činjeno od slučaja do slučaja, uzimajući u obzir meru u kojoj zadovoljavaju pet faktora uporedivosti. Da li se jedna regionalna pretraga za uporedivim transakcijama može pouzdano koristiti za nekoliko zavisnih društava GMNP koja posluje u datom regionu ili se ne može koristiti, zavisi od konkretnih okolnosti u kojima svako od tih zavisnih društava posluje. Vidi

paragrafe 1.57-1.58 o tržišnim razlikama i analizama za više zemalja. Teškoće mogu nastati i zbog razlika u računovodstvenim standardima

.A. 4.3.3 Informacije koje nisu dostupne poreskim obveznicima

3.36 Službenici poreske administracije mogu raspolagati informacijama prikupljenim prilikom kontrole drugih poreskih obveznika ili iz drugih izvora informacija, koje nisu dostupne obvezniku. Međutim, bilo bi nepravedno primeniti metod za proveru transfernih cena na osnovu ovako dobijenih podataka, osim ako je poreska uprava bila u stanju da, u okviru granica domaćih odredbi o poverljivosti podataka, obelodani ovakve podatke poreskom obvezniku, tako da se obvezniku pruži odgovarajuća prilika da brani svoje stanovište i da obezbedi efektivnu sudsku kontrolu.

A.4.4 Upotreba podataka o trećim licima, koji nisu povezani sa transakcijama

3.37 Fokus metoda za proveru transfernih cena na transakcije i pitanje mogućeg spajanja većeg broja kontrolisanih transakcija poreskog obveznika razmatrani su u paragrafima 3.9-3.12. Sasvim drugo pitanje je da li netransakcioni podaci trećih lica mogu pružiti pouzdane osnove za poređenje kontrolisanih transakcija obveznika (ili skup transakcija agregiranih u skladu sa smernicama iz paragrafa 3.9-3.12). U praksi, dostupni podaci o trećim licima često su agregirani, na nivou preduzeća ili njegovog dela, u zavisnosti od primenjenih računovodstvenih standarda. Kada ovakvi netransakcioni podaci trećih lica mogu pružiti pouzdane osnove za poređenje kontrolisanih transakcija poreskog obveznika ili skup transakcija agregiranih u skladu sa smernicama iz paragrafa 3.9-3.12, naročito zavisi od toga da li treće lice obavlja dijapazon značajno različitih transakcija. Kada su segmentirani podaci dostupni, oni mogu pružiti bolje osnove za poređenje nego nesegmentirani podaci na nivou preduzeća, zbog većeg fokusa na transakcijama, iako je poznato da segmentirani podaci mogu dovesti do problema u vezi sa alokacijom troškova na različite segmente. Slično, pod određenim okolnostima, podaci trećih lica na nivou preduzeća, mogu pružiti bolje osnove za poređenje nego segmentirani podaci trećih lica, kao što je slučaj kada aktivnosti na koje se uporedni podaci odnose odgovaraju skupu kontrolisanih transakcija poreskog obveznika.

A. 4.5 Ograničenja u dostupnosti uporedivih transakcija

3.38 Identifikacija potencijalnih uporedivih transakcija mora biti učinjena sa ciljem nalaženja najupouzdanijih podataka, imajući u vidu da oni neće uvek biti savršeni. Na primer, nezavisne transakcije mogu biti retke na nekim tržištima ili u nekim delatnostima. Potrebno je pronaći pragmatično rešenje, za svaki slučaj posebno, kao što je proširivanje pretrage i upotreba informacija o nekontrolisanim transakcijama koje se sprovode u istoj grani privrede i na uporedivim geografskim tržištima, ali sprovedenim od strane trećih lica koja mogu imati: različite poslovne strategije, poslovne modele ili druge neznatno drugačije ekonomske okolnosti; informacije o nekontrolisanim transakcijama koje se realizuju u istim delatnostima, ali na drugim geografskim tržištima; ili informacije o nekontrolisanim transakcijama koje se sprovode na istom geografskom tržištu, ali u drugim granama privrede. Izbor između ovih različitih opcija zavisitiće od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, a naročito od značaja očekivanih efekata nedostataka uporedivosti na pouzdanost analize.

3.39 Metod podele transakcione dobiti može, pod odgovarajućim okolnostima, da se razmatra bez uporedivih podataka, npr. kada nema uporedivih podataka zbog prisustva vrednih, jedinstvenih nematerijalnih ulaganja kojima svaka od strana u transakciji doprinosi samoj transakciji (vidi paragraf 2.109). Međutim, čak i u slučajevima kada su uporedivi podaci retki i neprecizni, odabir najadekvatnijeg metoda za korekciju transfernih cena trebalo bi da bude u skladu sa funkcionalnom analizom strana. Vidi paragraf 2.2.

A.5 Odabir ili odbacivanje potencijalnih uporedivih transakcija

3.40 Postoje u osnovi dva načina sprovođenja identifikacije potencijalnih uporedivih transakcija trećih lica.

3.41 Prvi način, koji se može nazvati „aditivnim“ pristupom, sastoji se iz toga da osoba sprovodi pretragu sastavljajući listu trećih lica za koja se veruje da sprovode potencijalno uporedive transakcije. Zatim se prikupljaju informacije o transakcijama sprovedenim od strane ovih lica, kako bi se utvrdilo da li su one u stvari prihvatljive za svrhe poređenja, imajući u vidu prethodno utvrđene kriterijume uporedivosti. Ovaj pristup svakako daje veoma fokusirane rezultate – sve transakcije korišćene u analizi sprovela su dobro poznata preduzeća koja se nalaze na tržištu na kojem posluje i odnosni poreski obveznik. Kao što je prethodno navedeno, da bi se obezbedio dovoljan nivo objektivnosti važno je da sprovedeni proces bude

transparentan, sistematičan i proverljiv. „Aditivni" pristup može biti korišćen kao jedini pristup kada osoba koja sprovodi pretragu ima znanje o nekoliko trećih lica koja su uključena u transakcije koje su uporedive sa transakcijom koja se ispituje. Potrebno je napomenuti da „aditivni" pristup ima sličnosti sa pristupom identifikacije internih uporedivih transakcija. U praksi, „aditivni" pristup može obuhvatiti kako interne tako i eksterne uporedive transakcije.

3.42 Druga mogućnost je „deduktivni" pristup, koji se zasniva na širokom skupu preduzeća koja posluju u istoj delatnosti, obavljaju sličan spektar funkcija, pri čemu ne postoje očigledne razlike u pogledu ekonomskih karakteristika. Lista se zatim prečišćava upotrebom kriterijuma za odabir javno dostupnih informacija (npr. iz baza podataka, internet stranica, informacijama o poznatim konkurentima obveznika). U praksi, „deduktivni" pristup tipično otpočinje pretragom baze podataka. Zato je važno da se slede smernice o internim uporedivim transakcijama i o izvorima informacija o eksternim uporedivim transakcijama. Vidi paragrafe 3.24-3.39. Osim toga „deduktivni" pristup nije adekvatan za sve slučajeve i sve metode, pa ne treba smatrati da se diskusijom u ovom odeljku utiče na kriterijume za odabir metoda za korekciju transfernih cena, navedene u paragrafima 2.1-2.11.

3.43 U praksi se upotrebljavaju i kvantitativni i kvalitativni kriterijumi kako bi se odabrale ili odbacile potencijalne uporedive transakcije. Primeri kvalitativnih kriterijuma nalaze se u portfoliju proizvoda i poslovnim strategijama. Najčešće korišćeni kvantitativni kriterijumi su:

- Kriterijum veličine u smislu prodaje, sredstava ili broja zaposlenih. Veličina transakcija u apsolutnoj vrednosti ili u relativnom odnosu prema aktivnostima transaktora može uticati na relativne konkurentske pozicije kupca i prodavca, pa zato i na uporedivost.

- Kriterijum vezan za nematerijalna ulaganja kao što su odnos neto vrednosti nematerijalnih ulaganja i vrednosti ukupnih neto sredstava ili odnos istraživanja, razvoja ("R&D") i prodaje, kada je raspoloživ. Oni se mogu koristiti da bi se, na primer, isključila preduzeća sa vrednim nematerijalnim ulaganjima ili značajnijim R&D aktivnostima sa liste potencijalnih uporedivih podataka, kada testirana strana ne koristi vredna nematerijalna ulaganja niti učestvuje u značajnim R&D aktivnostima.

- Kriterijumi koji se odnose na značaj prodaje na inostranom tržištu (prodaja u inostranstvu/ukupna prodaja), kada je to relevantno.

- Kriterijumi koji se odnose na zalihe, u apsolutnoj ili relativnoj vrednosti, kada je to relevantno.

- Drugi kriterijumi za isključivanje trećih strana, koje su u specifičnim situacijama, kao što su tek osnovana društva, društva u stečaju, i sl. Kada su takve osobene situacije u pitanju, očigledno je da ta preduzeća nisu adekvatna za poređenje.

Odabir i primena kriterijuma za selekciju potencijalnih uporedivih transakcija zavisi od činjenica i okolnosti svakog konkretnog slučaja i prethodno navedena lista nije ograničavajuća niti konačna.

3.44 Prednost „deduktivnog" pristupa ogleda se u lakšoj izvodljivosti i većoj transparentnosti nego u odnosu na „aditivni" pristup. Takođe, lakši je za proveru, zato što se ispitivanje koncentriše na proces i na relevantnost kriterijuma koji su primenjeni. S druge strane, prihvaćeno je da kvalitet ishoda „deduktivnog" pristupa zavisi od kvaliteta alata za pretragu na koje se oslanja (npr. kvalitet baza podataka, kada se te baze koriste, i mogućnost da se pribave dovoljno detaljne informacije). Ovo može biti praktično ograničenje u nekim zemljama gde su pouzdanost i korisnost baza podataka koje se koriste u analizi uporedivosti pod znakom pitanja.

3.45 Ne bi bilo prigodno da se da sistematska prednost jednom pristupu u odnosu na drugi, zato što u zavisnosti od okolnosti konkretnog slučaja, koristan može biti i „aditivni " i „deduktivni" pristup ili njihova kombinaciji. „Aditivni" i „deduktivni" pristupi često ne isključuju jedan drugog. U tipičnom „deduktivnom" pristupu, kao dodatak pretrazi javnih baza podataka uobičajeno je da se uključuju i treće strane, na primer poznati konkurenti (ili treća lica koja su poznata po tome što sprovode transakcije potencijalno uporedive sa onima koje vrši poreski obveznik), koje se inače ne mogu naći prateći čist deduktivni pristup, npr. zbog toga što su klasifikovane pod drugom šifrom delatnosti. U ovakvim slučajevima „aditivni" pristup je sredstvo za unapređenje pretrage koja se zasniva na „deduktivnom" pristupu.

3.46 Proces koji se sprovodi da bi se identifikovale potencijalne upo-redive transakcije predstavlja jedan od najkritičnijih aspekata analize uporedivosti i zato bi trebalo da bude transparentan, sistematičan i proverljiv. Izbor kriterijuma za odabir ima posebno značajan uticaj na ishod analize, pa bi trebalo da odražava najznačajnije ekonomske karakteristike transakcija koje se porede. Potpuna eliminacija subjektivnog prosuđivanja iz odabira uporedivih transakcija ne bi bila izvodljiva, ali dosta može biti urađeno kako bi se povećala objektivnost i osigurala transparentnost u

primeni subjektivnih prosuđivanja. Obezbeđenje transparentnosti procesa može zavisiti od nivoa dostupnosti za objavljivanje selekcionih kriterijuma, kao i od stepena objašnjivosti razloga za isključivanje neke od potencijalnih uporedivih transakcija. Povećavanje objektivnosti i obezbeđenje transparentnosti procesa mogu takođe zavisiti od granice do koje osoba, koja ispituje proces (obveznik ili poreska uprava), ima pristup informacijama koje se odnose na proces koji se prati i pristup istim izvorima podataka. Pitanja koja se odnose na dokumentaciju neophodnu za proces identifikovanja uporedivih transakcija su obrađena u Glavi V.

A.6 Usklađivanja usmerena na obezbeđenje uporedivosti

3.47 Potreba da se usklade uporedive transakcije i zahtevi za preciznošću i pouzdanošću naglašeni u ovim smernicama na nekoliko mesta, kako za generalnu primenu principa van dohvata ruke tako i u kontekstu konkretne primene svakog pojedinačnog metoda. Kao što je naznačeno u paragrafu 1.33, biti uporediv znači da nijedna razlika (ako ih ima) između situacija koje se porede ne može značajno uticati na uslove koji se ispituju primenom metodologije ili da je moguće izvršiti razumno precizna usklađivanja kako bi se eliminisao efekat na bilo koje takve razlike. Da li bi usklađivanja uporedivosti trebalo sprovesti (i ako bi trebalo, kakva usklađivanja su u pitanju) u konkretnom slučaju, je stvar procene koju bi trebalo izvršiti uzimajući u obzir razmatranje tereta troškova i administrativnog tereta sprovođenja tih usklađivanja, navedenih u Delu C.

A.6.1 Različite vrste usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti

3.48 Primeri usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti uključuju usklađivanja u cilju osiguravanja računovodstvene konzistentnosti, koja se vrše kako bi se eliminisale razlike koje mogu nastati iz različitih računovodstvenih praksi između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija; segmentacija finansijskih podataka radi eliminacije značajnih neuporedivih transakcija; usklađivanja za razlike u kapitalu, funkcijama, sredstvima, rizicima.

3.49 Primer usklađivanja obrtne imovine osmišljenog radi usklađivanja različitih nivoa potraživanja prema kupcima, dugovanja prema dobavljačima i zaliha, dat je u Aneksu Glave III. Činjenica da ovakvih usklađivanja ima u praksi ne znači da se ona moraju primenjivati rutinski ili obavezno. Umesto toga, potrebno je, prilikom predlaganja ovih vrsti

usklađivanja (kao i bilo kojih usklađivanja), pokazati očekivana poboljšanja uporedivosti.. Nadalje, značajno različit relativni nivo obrtne imovine između kontrolisanih i nekontrolisanih lica može dovesti do ispitivanja karakteristika na osnovu kojih se procenjuje uporedivost potencijalno uporedive transakcije.

A.6.2 Svrha usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti

3.50 Usklađivanja usmerena na obezbeđenje uporedivosti trebalo bi razmatrati ako (i samo ako) se od njih očekuje da povećaju pouzdanost rezultata. Relevantna razmatranja u ovom pogledu uključuju značaj razlike za koju se usklađivanje razmatra, kvalitet podataka koji su predmet ovog usklađivanja, svrhu usklađivanja i pouzdanost postupka usklađivanja.

3.51 Potrebno je naglasiti da su usklađivanje u cilju obezbeđenja uporedivosti jedino adekvatna za razlike koje će imati značajan uticaj na poređenje. Neke razlike će uvek postojati između kontrolisanih transakcija obveznika i uporedivih transakcija trećih lica. Poređenje može biti adekvatno uprkos neusklađenoj razlici, pod uslovom da ta razlika nema značajan uticaj na pouzdanost poređenja. S druge strane, potreba za sprovođenjem brojnih ili suštinskih usklađivanja, u odnosu na ključne faktore uporedivosti, može značiti da transakcije trećih lica zapravo nisu dovoljno uporedive.

3.52 Usklađivanja nisu uvek sigurna. Na primer, usklađivanja za razlike na računima potraživanja možda ne budu korisna ako glavne razlike u računovodstvenim standardima, koje su takođe bile prisutne, nije bilo moguće razrešiti. Takođe, sofisticirana usklađivanja se nekad primenjuju kako bi se stvorio pogrešan utisak da je ishod pretrage za uporedivim transakcijama „naučno utemeljen“, pouzdan i precizan.

A. 6.3 Pouzadnost sprovedenih usklađivanja

3.53 Nije adekvatno posmatrati neka usklađivanja u cilju obezbeđenja uporedivosti, npr. usklađivanja za razlike u nivoima obrtne imovine, kao rutinska i nekontroverzna, a na neka druga usklađivanja, npr.ona koja se odnose na rizik zemlje, kao subjektivnija, i za njih zahtevati dodatne dokaze i potvrde pouzdanosti. Jedina usklađivanja koja bi trebalo učiniti su ona od kojih se može očekivati da poboljšaju uporedivost.

A.6.4 Dokumentovanje i testiranje usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti

3.54 Osiguravanje neophodnog nivoa transparentnosti usklađivanja usmerenih na obezbeđenje uporedivosti može zavisiti: od dostupnosti objašnjenja bilo kojeg od sprovedenih usklađivanja, od razloga zbog kojih se usklađivanja smatraju adekvatnim, načina obračuna iznosa usklađivanja, iznosa za koji se po tom osnovu menjaju rezultati svake uporedive transakcije, i od toga kako usklađivanje unapređuje uporedivost. Pitanja koja se odnose na dokumentovanje ovih usklađivanja obrađena su u Glavi V.

A. 7 Rasponi van dohvata ruke

A. 7.1 Načelno

3.55 U nekim slučajevima biće moguće primeniti princip van dohvata ruke da bi se dobio jedan iznos (npr. cena ili marža), koji se smatra najpouzdanijim za utvrđivanje da li su uslovi transakcije u skladu sa principom van dohvata ruke. Međutim, kako transferne cene nisu egzaktna nauka, često će se dogoditi da primena najadekvatnijeg metoda ili najadekvatnijih metoda rezultira rasponom iznosa, od kojih su svi podjednako pouzdani. U ovim slučajevima razlike u iznosima mogu biti prouzrokovane činjenicom da se u načelu primenom principa van dohvata ruke pravi samo aproksimacija uslova koji bi bili ustanovljeni između nezavisnih društava. Moguće je takođe, da različiti iznosi odražavaju činjenicu da nezavisna društva uključena u uporedive transakcije, pod uporedivim okolnostima, ne moraju nužno ustanoviti identičnu cenu po kojoj se transakcija realizuje.

3.56 U nekim slučajevima, neće sve ispitane transakcije imati relativno jednak nivo uporedivosti. Kada je moguće utvrditi da su neke nekontrolisane transakcije relativno manje uporedive nego druge, te transakcije bi trebalo eliminisati.

3.57 Takođe, moguće je da, iako je učinjen svaki napor da se isključe manje uporedivi iznosi/transakcije, bude dobijen raspon iznosa, za koji se smatra, s obzirom na primenjeni proces odabira uporedivih transakcija i ograničenja u dostupnim informacijama o uporedivim transakcijama, kao da uključuje i iznose koji takođe pate od određenih nedostataka u pogledu uporedivosti, ali koji ne mogu biti identifikovani i/ili kvantifikovani, pa zato ni nisu predmet usklađivanja. U ovakvim slučajevima, ako raspon

uključuje znatan broj opservacija, mogu se koristiti statistički alati koji uzimaju u obzir centralnu tendenciju, kako bi se se raspon suzio (npr. interkvartalni raspon ili drugi percentili) u cilju povećanja pouzdanosti analize.

3.58 Raspon iznosa može se dobiti i kada se koristi više od jednog metoda za procenu kontrolisane transakcije. Na primer, dva metoda kojima se postiže sličan nivo uporedivosti mogu biti upotrebljena za procenu usklađenosti kontrolisane transakcije sa principom van dohvata ruke. Svaki metod može dovesti do iznosa ili raspona iznosa, koji su različiti od onih dobijenih primenom drugog metoda, zbog razlika u pogledu prirode metoda i podataka, relevantnih za primenu određenih metoda. Ipak, svaki od tih raspona potencijalno može biti korišćen za utvrđivanje raspona koji je prihvatljiv iz perspektive principa van dohvata ruke. Podaci iz ovih raspona mogu biti korisni za svrhe preciznijeg definisanja raspona van dohvata ruke, na primer kada se rasponi preklapaju ili za preispitivanje tačnosti primenjenih metoda, kada se rasponi ne preklapaju. Nijedno generalno pravilo ne može biti primenjeno u pogledu primene raspona dobijenih upotrebom više metoda, zbog toga što će zaključci koji se dobijaju njihovom upotrebom zavisiti od relativne pouzdanosti metoda koji se koriste za utvrđivanje tih raspona, kao i od kvaliteta informacija korišćenih u primeni različitih metoda.

3.59 Kada se primenom najadekvatnijeg metoda (ili, u relevantnim okolnostima, više od jednog metoda, vidi paragraf 2.11), dobija raspon iznosa, postojanje značajnog odstupanja pojedinačnih iznosa u tom rasponu može značiti da podaci korišćeni za utvrđivanje nekih od tačaka nisu pouzdani u meri u kojoj su pouzdani podaci korišćeni za utvrđivanje nekih drugih iznosa u rasponu. Odstupanje može biti i rezultat karakteristika uporedivih podataka, koje zahtevaju usklađivanja. U ovakvim slučajevima, dalja analiza ovih iznosa može biti neophodna, kako bi se ocenila prigodnost njihovog uključivanja u raspon van dohvata ruke.

A. 7.2 Odabir najadekvatnijeg iznosa u rasponu

3.60 Ako je relevantni uslov kontrolisane transakcije (npr. cena ili marža) u okviru raspona van dohvata ruke, nije potrebno vršiti usklađivanje.

3.61 Ako se relevantni uslov kontrolisane transakcije (npr. cena ili marža) nalazi van odgovarajućeg raspona, utvrđenog od strane poreske administracije, obveznik mora dobiti priliku da predstavi argumente kojima će pokazati da uslovi kontrolisane transakcije zadovoljavaju princip van

dohvata ruke i da se korišćeni rezultat nalazi u rasponu van dohvata ruke (odnosno da je raspon van dohvata ruke različit od onog koji je poreska uprava utvrdila). Ako obveznik nije u mogućnosti da utvrdi ovu činjenicu, poreska uprava mora utvrditi iznos u rasponu van dohvata ruke, do kojeg se imaju uskladiti uslovi kontrolisane transakcije.

3.62 U utvrđivanju ove tačke, kada raspon obuhvata rezultate relativno jednake i visoke pouzdanosti, moglo bi se tvrditi da bilo koja tačka u rasponu zadovoljava princip van dohvata ruke. Kada nedostaci u pogledu uporedivosti i dalje ostaju, kao što je objašnjeno u paragrafu 3.57, može biti adekvatno da se upotrebe mere centralne tendencije, kako bi se utvrdio dati iznos (na primer medijana, aritmetička sredina ili ponderisani prosek, itd., u zavisnosti od karakteristika skupa podataka) i minimizovao rizik od nastanka greške zahvaljujući nepoznatom i nemerljivom preostalom nedostatku u pogledu uporedivosti.

A. 7.3 Ekstremni rezultati: razmatranja uporedivosti

3.63 Ekstremni rezultati se mogu sastojati od gubitaka ili neuobičajeno visokih dobiti. Ekstremni rezultati mogu uticati na finansijske indikatore koji su korišćeni u odabranom metodu (npr. bruto marža, pri primeni metoda preprodajne cene ili indikator neto dobiti-pri primeni metoda transakcione neto marže). Oni mogu uticati i na druge stavke, npr. izuzetne stvari, koje su ispod crte, ali mogu takođe odraziti izuzetne okolnosti. Kada jedna ili više potencijalnih uporedivih transakcija/lica, imaju ekstremne rezultate, dodatno ispitivanje može biti neophodno da bi se shvatili razlozi tako ekstremnih rezultata. Razlog za ovo može biti nedostatak uporedivosti ili izuzetne okolnosti u kojima se nalazi, inače uporediva, treća strana. Ekstremni rezultat može biti isključen na osnovu toga što je prethodno previđeni značajni nedostatak uporedivosti otkriven, a ne samo na osnovu toga što su rezultati, proizašli iz predložene uporedive transakcije/lica, naizgled različiti od rezultata utvrđenih kod drugih predloženih uporedivih transakcija/lica.

3.64 Nezavisno društvo ne bi nastavljalo sa aktivnostima kojima stvara gubitak osim ukoliko ima razumna očekivanja ostvarenja dobiti u budućnosti. Vidi paragrafe 1.70 do 1.72. Od jednostavnih funkcije i od funkcija koje nose nizak nivo rizika ne očekuje se da generišu gubitak u dužem vremenskom periodu. Međutim, to ne znači da transakcije kojima se pravi gubitak nikada ne mogu biti korišćene kao uporedive. U načelu, sve relevantne informacije moraju se upotrebiti i ne bi smelo da postoji opšte pravilo o uključivanju ili isključivanju uporedivih transakcija koje generišu

gubitak. Zapravo, činjenice i okolnosti koje okružuju odnosno preduzeće su ti koji bi trebalo da opredele njegov status u pogledu uporedivosti, a ne njegov finansijski rezultat.

3.65 Načelno govoreći, nekontrolisana transakcija koja stvara gubitak trebalo bi da inicira dalje istraživanje, sa ciljem da se utvrdi da li bi ona mogla biti uporediva. Okolnosti pod kojima bi transakcije/društva koji stvaraju gubitak trebalo isključiti sa liste potencijalno uporedivih, odnose se na slučajeve kada gubici ne odražavaju normalne poslovne uslove i kada gubici trećih lica odražavaju preuzeti nivo rizika koji nije uporediv sa onim koji je obveznik preuzeo u svojim kontrolisanim transakcijama. Uporedive transakcije/lica koje ostvaruju gubitak, a koje zadovoljavaju analizu uporedivosti, ne bi trebalo da budu odbačene zbog toga što ostvaruju gubitke.

3.66 Slično istraživanje trebalo bi preduzeti za potencijalne uporedive transakcije/lica, koje generišu abnormalno velike dobiti, u odnosu na druge potencijalne uporedive transakcije/lica.

B. Vremenska pitanja u uporedivosti

3.67 U utvrđivanju uporedivosti javlja se i pitanje vremena nastanka, prikupljanja i izrade informacija o faktorima uporedivosti i uporedivim nekontrolisanim transakcijama, koje se koriste u analizi uporedivosti. Vidi paragrafe 5.3, 5.4, 5.5, 5.9 i 5.14, Glave V, za pojašnjenja u vezi sa vremenskim pitanjima u kontekstu neophodne dokumentacije za transferne cene.

B. 1 Vreme nastanka

3.68 U načelu, informacije koje se odnose na uslove uporedivih nekontrolisanih transakcija preduzetih ili sprovedenih tokom istog vremenskog perioda kao i kontrolisana transakcija („istovremene nekontrolisane transakcije“) smatraju se najpouzdanijim informacijama za svrhe analize uporedivosti, zato što govore o tome kako su se nezavisna lica ponašala u ekonomskom okruženju koje je isto kao i ekonomsko okruženje kontrolisanih transakcija obveznika. Dostupnost informacija o istovremenim nekontrolisanim transakcijama može biti ograničena u praksi, u zavisnosti od vremena njihovog prikupljanja.

B. 2 Vreme prikupljanja

3.69 U nekim slučajevima, obveznici prikupljaju dokumentaciju povezanu sa transfernim cenama, kako bi prikazali da su učinili razumne napore da se pridržavaju principa van dohvata ruke u vreme kada su transakcije unutar grupe bile realizovane, odnosno na *ex ante* osnovi (dalje: pristup „određivanja cena van dohvata ruke"), na osnovu informacija koje su im bile razumno dostupne u to vreme. Ovakve informacije uključuju ne samo informacije o uporedivim transakcijama iz prethodnih godina, već takođe i informacije o ekonomskim i tržišnim promenama koje su mogle nastati između tih prethodnih godina i godine u kojoj su realizovane kontrolisane transakcije. U stvari, nezavisna lica u uporedivim okolnostima ne bi zasnivala svoju odluku o cenama samo na istorijskim podacima.

3.70 U drugim slučajevima, obveznici mogu ispitivati stvarni ishod svojih kontrolisanih transakcija, da bi prikazali da su uslovi pod kojima su se realizovale ove transakcije bili u skladu sa principom van dohvata ruke, odnosno na *ex post* osnovama (dalje: pristup „testiranja ishoda van dohvata ruke"). Ovakav test se sprovodi kao deo procesa sastavljanja poreskog bilansa na kraju godine.

3.71 Oba pristupa - određivanje cena van dohvata ruke kao i testiranja ishoda van dohvata ruke, kao i kombinacija ova dva pristupa, mogu se naći u zemljama članicama OECD. Pitanje dvostrukog oporezivanja može se pojaviti kada se kontrolisana transakcija sprovodi između dva povezana društva, kada su se različiti pristupi primenjeni i doveli do različitih ishoda, na primer zbog razlike između tržišnih očekivanja uzetih u obzir u pristupu određivanja cena van dohvata ruke i stvarnog ishoda utvrđenog u pristupu testiranja ishoda van dohvata ruke. Vidi paragrafe 4.38 i 4.39. Nadležne vlasti se podstiču da ulože svaki napor da reše bilo koja pitanja dvostrukog oporezivanja koja mogu nastati iz različitih pristupa svake države usklađivanjima na kraju godine i koja im mogu biti podneta na osnovu postupka zajedničkog dogovaranja (Član 25. Model-konvencije OECD).

B.3 Veoma nepouzdano vrednovanje na početku i nepredvidivi događaji

3.72 Postavlja se pitanje da li i kako treba uzeti u obzir u analizi transfernih cena buduće događaje koji su bili nepredvidivi u vreme testiranja kontrolisane transakcije, naročito kada je vrednovanje u to vreme bilo veoma neprecizno. Pitanje bi trebalo da razreše obveznici i poreske uprave, ugledanjem na ono što bi nezavisna društva uradila u uporedivim

okolnostima, kako bi uzela u obzir nepouzdanost vrednovanja pri određivanju cena u datoj transakciji.

3.73 Obrazloženje koje je se nalazi u paragrafima 6.28-6.32 i u Aneksu Glave VI „Primeri za ilustrovanje Smernica o transfernim cenama u vezi sa nematerijalnom imovinom i visoko nepouzdanim vrednovanjem“ za transakcije koje uključuju nematerijalna ulaganja za koje je vrednovanje nepouzdano, primenjuje se po analogiji na druge vrste transakcija kod kojih se javlja nepouzdanost vrednovanja. Glavno pitanje je utvrditi da li je vrednovanje bilo dovoljno nepouzdano na početku, da bi stranama u transakciji bio potreban mehanizam usklađivanja cena ili, da li je promena u vrednosti bila toliko fundamentalna da bi dovela do ponovnog pregovaranja o transakciji. Kada je to slučaj, bilo bi opravdano da poreska administracija utvrđuje cenu van dohvata ruke, na osnovu klauzule o usklađivanju ili na osnovu ponovnog dogovaranja po principu van dohvata rike u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji. Pod drugim okolnostima, kada nema razloga da se smatra da je vrednovanje bilo dovoljno nepouzdano na početku da bi stranama bila potrebna klauzula o usklađivanju cena ili da bi ponovo ugovarale uslove ugovora, nema razloga da poreske uprave sprovedu takvo usklađivanje, pošto bi to predstavljalo neprikladno oslanjanje na procenjivanje. Samo postojanje nepouzdanosti ne zahteva usklađivanje *ex post*, bez uzimanje u obzir onoga što bi nezavisna društva učinila ili ugovorila između sebe.

B.4 Podaci iz godina koje slede nakon godine transakcije

3.74 Podaci iz godina koje slede nakon godine transakcije mogu takođe biti relevantni za analizu transfernih cena, ali bi trebalo voditi računa o tome da se izbegne procenjivanje. Na primer, podaci iz kasnijih godina mogu biti korisni u poređenju životnih ciklusa proizvoda u kontrolisanim i nekontrolisanim transakcijama za svrhe utvrđivanja da li je nekontrolisana transakcija adekvatna uporediva u primeni određene metode. Naknadne aktivnosti strana takođe će biti relevantne u utvrđivanju stvarnih uslova poslovanja između strana.

B.5 Podaci iz više godina

3.75 U praksi, ispitivanje podataka iz više godina često je korisno u analizi uporedivosti, ali to nije sistemski zahtev. Podaci za više godina bi trebalo da se upotrebljavaju kada njihova upotreba dodaje vrednost analizi transfernih cena. Ne bi bilo prikladno da se daju standardne smernice u

pogledu broja godina koje bi trebalo uključiti u analizu koja se odnosi na višegodišnji period.

3.76 Sa ciljem da se ostvari potpuno razumevanje činjenica i okolnosti koje okružuju kontrolisanu transakciju, načelno može biti korisno da se provere podaci iz godine koja se ispituje, kao i iz prethodnih godina. Analiza ovakvih informacija može obelodaniti činjenice koje su mogle uticati (ili je trebalo da utiču) na određivanje transferne cene. Na primer, upotreba podataka iz prethodnih godina će pokazati da li je gubitak koji je obveznik ostvario na osnovu te transakciji, deo čitave istorije gubitaka u sličnim transakcijama, rezultat posebnih ekonomskih uslova u prethodnoj godini koja je povećala troškove u potonjoj godini ili odraz činjenice da je proizvod na kraju svog životnog ciklusa. Ovakva analiza može biti naročito korisna kada se primenjuju metode transakcione dobiti. Vidi paragraf 1.72 o korisnosti podataka koji se odnose na više godina u ispitivanju situacija kada se javlja gubitak. Podaci za više godina mogu takođe unaprediti razumevanje dugoročnih aranžmana.

3.77 Podaci za više godina biće, takođe, korisni za pružanje informacija o relevantnim životnim ciklusima uporedivih poslovnih aktivnosti i proizvoda. Razlike u pogledu životnog ciklusa poslovne aktivnosti ili proizvoda mogu imati značajan uticaj na uslove transfernih cena koje bi trebalo proceniti pri utvrđivanju uporedivosti. Podaci iz ranijih godina mogu pokazati da li su na nezavisno društvo koje je bilo angažovano u uporedivoj transakciji uticali uporedivi ekonomski uslovi na uporediv način ili da li su različiti uslovi iz ranije godine značajno uticali na njegovu cenu ili dobit, tako da se ono ne može koristi kao osnov za poređenje.

3.78 Podaci za više godina mogu takođe unaprediti proces odabira uporedivih transakcija trećih lica npr. identifikovanjem rezultata koji mogu označavati značajno odstupanje od osnovnih karakteristika uporedivosti kontrolisane transakcije koja se ispituje, i u nekim slučajevima može rezultirati odbacivanjem uporedive transakcije/lica ili utvrđivanjem anomalija u informacijama o trećim licima.

3.79 Upotreba podataka iz više godina ne podrazumeva nužno upotrebu prosečnih vrednosti za više godina. Podaci za više godina i proseci mogu, međutim, biti upotrebljeni u nekim okolnostima, kako bi se povećala pouzdanost raspona. Vidi paragrafe 3.57-3.62 za diskusiju o statističkim alatima.

C. Pitanja primene

3.80 Pitanje koje se nameće, kada se javi potreba za analizom uporedivosti, jeste pitanje stepena opterećenja i troškova koje obveznik snosi u vezi sa identifikovanjem potencijalne uporedive transakcije/lica i pribavljanjem odgovarajućih detaljnih informacija. Poznato je da cena informacija može biti realan problem, naročito za mala i srednja preduzeća, ali i za ona MNP koja imaju veliki broj kontrolisanih transakcija u mnogo zemalja. Paragrafi 4.28, 5.6, 5.7 i 5.28 sadrže eksplicitno priznavanje potrebe za razumnu primenu zahteva u pogledu dokumentovanja uporedivosti.

3.81 Prilikom sprovođenja analize uporedivosti ne postoje zahtevi za iscrpnom pretragom svih mogućih relevantnih izvora podataka. Obveznici i poreske administracije trebalo bi, po svojoj proceni da utvrde da li su određene uporedive transakcije/lica pouzdane.

3.82 Dobrom praksom poreskih obveznika smatra se uspostavljanje procesa za ustanovljenje, nadgledanje i ispitivanje njihovih transfernih cena, imajući u vidu veličinu transakcija, njihovu kompleksnost, nivo rizika, kao i to da li su sprovedene u stabilnom ili promenljivom okruženju. Ovakav praktičan pristup u skladu je sa pragmatičnom strategijom procene rizika ili sa principom opreznog poslovnog upravljanja. U praksi ovo znači da može biti razumno da poreski obveznik uloži relativno manji napor u pronalaženju informacija o uporedivim transakcijama/licima, kojima se potkrepljuju manje značajne ili manje materijalne kontrolisane transakcije. Za jednostavne transakcije koje se sprovode u stabilnom okruženju i čije karakteristike ostaju iste ili slične, detaljna analiza uporedivosti (uključujući funkcionalnu analizu) ne mora biti neophodna za svaku godinu.

3.83 Pitanje transfernih cena postaje relevantno i za mala i srednja preduzeća, a broj prekograničnih transakcija raste. Iako se princip van dohvata ruke primenjuje jednako i na mala i srednja preduzeća i transakcije, pragmatično rešenje može biti odgovarajuće, kako bi pronalaženje razumnog pristupa u svakom slučaju transfernih cena bilo moguće.

Glava IV

Administrativni pristupi za izbegavanje i rešavanje sporova vezanih za transferne cene

A. Uvod

4.1 U ovoj glavi ispituju se razne administrativne procedure koje bi se mogle primeniti kako bi se minimizovali sporovi vezani za transferne cene, kada se pojave između poreskih obveznika i njihovih poreskih uprava, kao i između različitih poreskih uprava. Takvi sporovi mogu se pojaviti čak iako se poštuju uputstva postavljena u ovim smernicama u iskrenom naporu da se primeni princip van dohvata ruke. Moguće je da poreski obveznici i poreske uprave odstupe od opredeljenja uslova van dohvata ruke za kontrolisane transakcije koje se ispituju, uzimajući u obzir kompleksnost nekih problema vezanih za transferne cene i poteškoće u tumačenju i proceni okolnosti pojedinačnih slučajeva.

4.2 Kada dve ili više poreskih uprava zauzmu različite stavove u određivanju uslova van dohvata ruke, može doći do dvostrukog oporezivanja. Ovakvo oporezivanje podrazumeva uključivanje istog prihoda u poresku osnovicu od strane više poreskih uprava, bilo da se prihod nalazi u rukama različitih poreskih obveznika (ekonomsko dvostruko oporezivanje u slučaju povezanih lica) ili ako je prihod u rukama istog pravnog lica (pravno dvostruko oporezivanje u slučaju stalnih poslovnih jedinica). Dvostruko oporezivanje nije poželjno i trebalo bi da bude eliminisano kada god je to moguće, pošto stvara potencijalnu barijeru za razvoj međunarodne trgovine i tokova investicija. Dvostruko uključivanje prihoda u poresku osnovicu u više od jedne jurisdikcije ne mora nužno da znači i da će prihod zapravo i biti oporezovan dvaput.

4.3 Ova glava obrađuje više administrativnih pristupa rešavanju sporova izazvanih usklađivanjima poreske osnovice na osnovu transfernih cena i za potrebe izbegavanja dvostrukog oporezivanja. Odeljak B je

posvećen praksi poreskih uprava u vezi sa ispunjavanjem poreskih obaveza u oblasti transfernih cena, posebno pristupu kontroli, pitanju tereta dokaza i kazni. Odeljak C se odnosi na korespondentna usklađivanja (stav 2. Člana 9. Model-konvencije OECD) i na postupak zajedničkog dogovaranja (Član 25.). U odeljku D opisano je simultano korišćenje poreskih kontrola od strane dveju (ili više) poreskih uprava da bi se ubrzala identifikacija, procesuiranje i rešavanje problema iz oblasti transfernih cena (i drugih međunarodnih poreskih problema). Odeljci E i F opisuju neke mogućnosti za umanjivanje sporova povodom transfernih cena između poreskih obveznika i njihovih poreskih uprava. Odeljak E odnosi se na mogućnost razvoja poreskih utočišta za određene poreske obveznike, a odeljak F se bavi sa prethodnim sporazumima o cenama, koji se odnose na mogućnost da se unapred utvrdi metodologija transfernih cena ili uslova za poreskog obveznika koje će primeniti na navedene kontrolisane transakcije. U odeljku G ukratko se razmatra upotreba arbitražnih procedura kako bi se razrešili sporovi u oblasti transfernih cena između država.

B. Praksa u vezi sa ispunjavanjem poreskih obaveza u oblasti transfernih cena

4.4 Praksa, u vezi sa ispunjavanjem poreskih obaveza, razvija se i primenjuje u svakoj zemlji članici u skladu sa njenim domaćim zakonodavstvom i upravnim postupkom. Brojna pravila poreskog postupka u nacionalnim pravima imaju tri glavna elementa: da se smanje mogućnosti za izbegavanje poreskih obaveza (na primer kroz porez po odbitku i prijavljivanje podataka); da se obezbedi podrška u ispunjavanju poreskih obaveza (na primer kroz obrazovanje i objavljivanje uputstava); da se obeshrabri izbegavanje poreskih obaveza. Kao pitanje domaćeg suvereniteta, a i da bi se prepoznale specifičnosti široke lepeze različitih poreskih sistema, oblast poreskog postupka ostaje unutar domena svake države. U svakom slučaju, poštena primena principa van dohvata ruke zahteva jasna proceduralna pravila da bi se osigurala adekvatna zaštita poreskog obveznika i da bi se obezbedilo da poreski prihodi ne budu prebačeni u zemlje sa preterano rigoroznim pravilima postupka. Ipak, kada je poreski obveznik koji je predmet kontrole u jednoj zemlji član GMNP, moguće je da domaća pravila ispunjavanja poreskih obaveza u zemlji koja sprovodi kontrolu poreskog obveznika ima posledice u drugim poreskim jurisdikcijama. Ovo posebno može biti slučaj kada su u pitanju problemi prekograničnih transfernih cena, zato što oblast transfernih cena ima implikacije na poreze prikupljene u poreskim jurisdikcijama povezanih lica umešanih u kontrolisanu transakciju. Ako isti pristup transfernim cenama

nije prihvaćen u drugim jurisdikcijama, GMNP može podleći dvostrukom oporezivanju kao što je to objašnjeno u paragrafu 4.2. Zato poreske administracije moraju biti svesne principa van dohvata ruke kada primenjuju svoju domaću praksu u vezi sa ispunjavanjem poreskih obaveza i potencijalne implikacije primene sopstvenih pravila o transfernim cenama na druge poreske jurisdikcije, i težiti omogućavanju kako pravedne raspodele poreza između jurisdikcija tako i prevenciji dvostrukog oporezivanja za poreske obveznike.

4.5 U ovom odeljku su opisana tri aspekta ispunjavanja poreskih obaveza u oblasti transfernih cena na koje treba obratiti posebnu pažnju, kako bi se pomoglo poreskim jurisdikcijama da sprovode svoja pravila o transfernim cenama na način koji je fer i prema poreskim obveznicima i drugim poreskim jurisdikcijama. Dok su neki oblici obezbeđivanja ispunjavanja poreskih obaveza u uobičajenoj upotrebi u zemljama članicama OECD, na primer, podizanje tužbi i sankcije u slučaju da poreski organi traže informacije , a one im nisu dostavljene – tri aspekta će često uticati na način na koji će poreske uprave u drugim jurisdikcijama pristupiti postupku zajedničkog dogovaranja i kako će odrediti svoj administrativni odnos prema osiguranju ispunjavanja sopstvenih pravila o transfernim cenama. Navedena tri aspekta su: pristup kontroli, teret dokaza i sistem kažnjavanja. Evaluacija ova tri aspekta nužno će se razlikovati u zavisnosti od karakteristika pojedinačnog poreskog sistema, tako da nije moguće opisati jedinstvenu listu principa ili problema koji će biti relevantni u svim slučajevima. Umesto toga, u ovom odeljku pokušano je da se obezbede opšte smernice za tipove problema koji se mogu pojaviti i razumni pristupi za postizanje balansa između interesa poreskih obveznika i poreskih uprava umešanih u ispitivanje transfernih cena.

B. 1 Pristup kontroli

4.6 Pristupi kontroli široko variraju između država članica OECD. Razlike u proceduri mogu biti prouzrokovane takvim faktorima kao što su: sistem i struktura poreske administracije, geografska veličina i brojnost stanovništva države, nivo unutrašnje i međunarodne trgovine, kao i kulturološki i istorijski uticaji.

4.7 Slučajevi iz oblasti transfernih cena predstavljaju poseban izazov za uobičajene postupke kontrole ili provere, kako za poresku upravu tako i za poreskog obveznika. Slučajevi iz oblasti transfernih cena su povezani sa složenošću činjeničnog stanja i mogu da uključe teške procene uporedivosti, tržišta i finansijskih ili drugih podataka vezanih za delatnost.

Kao posledica toga, jedan broj poreskih administracija ima inspektore koji su specijalizovani za oblast transfernih cena, a sama kontrola transfernih cena može da traje duže nego druge kontrole i da prati poseban postupak.

4.8 Pošto oblast transfernih cena ne predstavlja egzaktnu nauku, neće uvek biti moguće utvrditi jednu ispravnu cenu van dohvata ruke. Pre će morati da se, kao što je to u Glavi III predviđeno, ispravna cena proceni unutar raspona prihvatljivih cifri. Takođe, izbor metodologije za određivanje cena van dohvata ruke često neće biti nedvosmisleno jasan. Poreski obveznici mogu iskusiti naročite poteškoće u slučajevima kada poreska uprava predloži primenu metodologije, na primer metod podele transakcione dobiti, koja nije podudarna onoj koju je koristio poreski obveznik.

4.9 U ozbiljnom slučaju u oblasti transfernih cena, usled složenosti činjenica koje treba obraditi, čak i poreski obveznik sa najboljim namerama može napraviti nenamernu grešku. Nadalje, čak i inspektor koji ima najbolje namere može doći do pogrešnog zaključka na osnovu činjeničnog stanja slučaja. Poreske uprave se podstiču da uzmu ovo u obzir prilikom sprovođenja kontrola u oblasti transfernih cena. Prethodno navedeno uključuje dve implikacije. Prvo, poreski inspektori se podstiču da budu fleksibilni u svom pristupu i da ne zahtevaju od poreskog obveznika u primeni pravila o transfernim cenama onu preciznost koja je nerealna pod svim datim okolnostima i činjenicama. Drugo, poreski inspektori se podstiču da uzmu u obzir tržišnu procenu poreskog obveznika u vezi sa primenom principa van dohvata ruke, tako da analiza transfernih cena bude povezana sa poslovnom stvarnošću. Zato bi poreski inspektori trebalo da prihvate da započnu kontrolu transfernih cena iz ugla metoda koje je poreski obveznik odabrao u određivanju svojih cena. Smernice koje su postavljene u Glavi II, Poglavlje I u vezi sa odabirom najprikladnijih metoda za određivanje cena van dohvata ruke mogu koristiti u ovom smislu.

4.10 Poreska uprava bi trebalo da ima na umu, prilikom alokacije svojih resursa za postupke kontrole, način određivanje cena kod poreskog obveznika, na primer da li GMNP posluje na principu profitnog centra. Vidi paragraf 1.5.

B. 2 Teret dokaza

4.11 Poput pristupa kontroli, pravila vezana za teret dokaza u poreskim slučajevima se takođe razlikuju među državama članicama OECD. U

većini jurisdikcija, poreska uprava nosi teret dokaza kako u neposrednom odnosu sa poreskim obveznikom (npr. prvostepeni i drugostepeni poreski postupak), tako i u okviru sudskih postupaka. . U nekim od ovih zemalja, teret dokaza može biti preokrenut, čime se poreskoj upravi dozvoljava da proceni oporezivi prihod, ukoliko se utvrdi da se poreski obveznik nije ponašao u dobroj veri, na primer, zato što nije sarađivao ili nije odgovorio na zahteve da preda dokumentaciu ili time što je podneo netačne ili zavaravajuće prijave. U drugim državama, teret dokaza je na poreskom obvezniku. Međutim, u ovom smislu trebalo bi uzeti u obzir zaključke paragrafa 4.16 i 4.17.

4.12 Uticaj koji pravila koja regulišu teret dokaza imaju na ponašanje poreske uprave i poreskih obveznika trebalo bi da bude uzet u obzir. Na primer, kada se kao posledica domaćeg prava teret dokaza nađe na strani poreske uprave, poreski obveznik možda neće imati bilo kakvu zakonsku obavezu da dokaže ispravnost sopstvenih transfernih cena, osim ako poreska uprava ne pokaže *prima facie* da je određivanje cena nekonzistentno sa principom van dohvata ruke. Čak i u tom slučaju, naravno, poreska uprava može, u normalnim granicama, da obaveže poreskog obveznika da dostavi svoje podatke, koji bi omogućili poreskoj upravi da obavi svoje ispitivanje. U nekim zemljama, poreski obveznici imaju zakonom nametnutu dužnost da sarađuju sa poreskom upravom. U slučaju da poreski obveznik ne sarađuje, poreska uprava može imati ovlašćenje da proceni prihod poreskog obveznika i da pretpostavi relevantne činjenice na osnovu iskustva. U tim slučajevima, poreska uprava ne bi trebalo da nametne tako visok nivo zahteva koje prosečan poreski obveznik treba da ispuni.

4.13 U jurisdikcijama gde je teret dokaza na poreskom obvezniku, poreske uprave generalno nemaju tu slobodu da uspostavljaju procene koje nisu čvrsto zasnovane na zakonu. Poreska uprava u zemlji članici OECD, na primer, ne bi mogla da uspostavi procenu zasnovanu na oporezivom dohotku izračunatom kao fiksni procenat prometa i da jednostavno ignoriše princip van dohvata ruke. U kontekstu sudskog postupka , u zemljama gde je teret dokaza na poreskom obvezniku, dešava se da se teret dokaza često prebacuje sa jedne strane na drugu. Kada poreski obveznik predstavi razumne argumente pred sudom i dokaze koji ukazuju da je primenio pravila o transfernim cenama u skladu sa principom van dohvata ruke, teret dokaza može se *de facto* ili zakonski prebaciti na poresku upravu, kako bi se suprotstavila stavu poreskog obveznika i da bi pružila argumente i dokaze koji pokazuju zašto primena pravila o transfernim cenama nije bila u skladu sa principom van dohvata ruke i zašto je njeno rešenje ispravno. S druge strane, kada poreski obveznik uloži nedovoljno napora kako bi

pokazao da je njegova primena pravila o transfernim cenama u skladu sa principom van dohvata ruke, teret nametnut poreskom obvezniku ne bi bio zadovoljen u slučaju kada bi poreska uprava donela rešenje koje je čvrsto zasnovano na zakonu.

4.14 Kada su problemi transfernih cena prisutni, divergentna pravila vezana za teret dokaza među zemljama članicama OECD predstavljaće ozbiljne probleme ako se striktna zakonska prava obuhvaćena tim pravilima budu koristila kao smernice za ispravno ponašanje. Na primer, razmotrimo slučaj gde kontrolisana transakcija uključuje jednu jurisdikciju u kojoj se teret dokaza nalazi na strani poreskog obveznika i drugu gde teret dokaza leži na poreskoj upravi. Ako teret dokaza upravlja ponašanjem, poreska uprava u prvoj jurisdikciji može doneti nepotkrepljeno rešenje vezano za transferne cene, koje poreski obveznik može prihvatiti, a na poreskoj upravi u drugoj jurisdikciji bio bi teret da pokaže da primena pravila o transfernim cenama nije odgovarajuća. Moglo bi se desiti da ni poreski obveznik u drugoj jurisdikciji, niti poreska uprava u prvoj ne pokušaju da ustanove prihvatljivu cenu van dohvata ruke. Ovakvo ponašanje bi pripremilo teren za značajne sukobe, kao i za dvostruko oporezivanje.

4.15 Razmotrimo iste činjenice kao u primeru iz prethodnog paragrafa. Ako pitanje tereta dokaza upravlja ponašanjem, poreski obveznik u prvoj jurisdikciji koji je filijala poreskog obveznika iz druge jurisdikcije (bez obzira na teret dokaza i ove smernice), možda ne bude u mogućnosti ili da ne želi da pokaže da li su njegove transferne cene u skladu sa principom van dohvata ruke. Poreska uprava iz prve jurisdikcije pravi usklađivanje u dobroj veri posle ispitivanja zasnovanog na dostupnim podacima. Matično društvo u drugoj jurisdikciji nema obavezu da dostavi sopstvenoj poreskoj upravi bilo koje podatke koji ukazuju da je ono primenilo pravila o transfernim cenama u skladu sa principom van dohvata ruke, pošto se teret dokaza nalazi na strani poreske uprave. Ovo će otežati postizanje dogovora dve poreske uprave u postupku između nadležnih organa.

4.16 U praksi, ni države ni poreski obveznici ne bi trebalo da zloupotrebljavaju teret dokaza na prethodno opisan način. Zbog poteškoća sa analizom transfernih cena, bilo bi prikladno, i za poreskog obveznika i za poresku upravu, da se posebno postaraju i da se suzdrže od oslanjanja na teret dokaza tokom ispitivanja slučajeva transfernih cena. Još konkretnije, kao pitanje dobre prakse, teret dokaza ne bi trebalo da bude zloupotrebljen od strane poreskih uprava ili poreskih obveznika, kao opravdanje za činjenje neosnovanih ili neproverenih procena vezanih za transferne cene. Poreska uprava bi trebalo da bude spremna da pokaže u dobroj veri, da je

njena primena pravila o transfernim cenama u skladu sa principom van dohvata ruke čak i kada teret dokaza leži na poreskom obvezniku, a poreski obveznici bi takođe trebalo da budu spremni da pokažu u dobroj veri, da je njihova primena pravila o transfernim cenama u skladu sa principom van dohvata ruke, bez obzira na to na kome leži teret dokazivanja.

4.17 Komentar na stav 3. Člana 9. Model-konvencije OECD jasno ukazuje da država od koje je korespondentno usklađivanje zahtevano treba da udovolji tom zahtevu samo ako ta država „smatra da iznos usklađene dobiti ispravno odslikava dobit koja bi bila ostvarena da su transakcije obavljene u skladu sa principom van dohvata ruke". Ovo znači da u postupku između nadležnih organa ona država koja je predložila primarno usklađivanje nosi teret dokazivanja drugoj državi da je usklađivanje „opravdano i u načelu i u pogledu iznosa." Očekuje se od obe nadležne vlasti da zauzmu kooperativan pristup u rešavanju slučajeva zajedničkog dogovaranja .

B.3 Kazne

4.18 Kazne su najčešće upravljene ka obeshrabrivanju neispunjavanja obaveza, gde obaveze u pitanju mogu biti vezane za zahteve postupka kao što je pružanje potrebnih podataka ili podnošenje prijavaili za materijalno utvrđivanje poreske obaveze. Kazne su uopšteno osmišljenje tako da učine plaćanje manje poreza, kao i druge oblike neispunjavanja poreskih obaveza skupljim od postupanja po pravilima. Komitet za fiskalna pitanja je uvideo da promovisanje ispunjavanja poreskih obaveza treba da bude primarni cilj poreskih prekršaja. OECD Izveštaj *Prava i obaveze poreskih obveznika* (1990). Ako je posledica zajedničkog dogovora između dve zemlje povlačenje ili umanjenje iznosa usklađivanja, važno je da postoji mogućnost ukidanja ili ublažavanja kazni nametnutih od strane poreskih vlasti.

4.19 Trebalo bi postupati sa pažnjom prilikom upoređivanja različitih nacionalnih poreskih praksi i politika. Prvo, prilikom bilo kog poređenja mora se uzeti u obzir da se u različitim državama mogu koristiti različiti nazivi za kazne koje ostvaruju istu svrhu. Drugo, trebalo bi uzeti u obzir sveobuhvatne mere vezane za ispunjavanje poreskih obaveza države članice OECD. Domaći pristup ispunjavanju poreskih obaveza zavisi, kao što je prethodno ukazano, od celokupnog poreskog sistema zemlje i osmišljen je na osnovu domaćih potreba i odnosa, kao što su izbor između poreskih mera koje uklanjaju ili ograničavaju prilike za nepostupanje po propisima (na primer, nametanje dužnosti poreskom obvezniku da sarađuje

sa poreskom upravom ili preokretanje teret dokaza u situacijama kada se utvrdi da poreski obveznik nije delovao u dobroj veri) i upotrebe novčanog zastrašivanja (na primer, nametanje dodatnog poreza u slučaju plaćanja manjih iznosa poreza pored iznosa koji treba da nadomesti sam manjak u plaćanju). Na prirodu poreskih kazni može uticati i sudski sistem u državi. Većina država ne primenjuje kazne ukoliko nema subjektivne odgovornosti. U nekim državama, na primer, nametanje kazni bez subjektivne odgovornosti bilo bi protivno osnovnim principima njihovog pravnog sistema.

4.20 Postoje mnogi različiti tipovi kazni koje su poreske jurisdikcije usvojile. Kazne mogu uključivati bilo prekršajne bilo krivične sankcije – krivične sankcije su praktično uvek rezervisane za slučajeve krupnih prevara i one obično nose sa sobom veoma visok teret dokaza za stranu koja nameće kaznu (drugim rečima, poresku upravu). Krivične kazne nisu osnovno sredstvo za obezbeđivanje postupanja u skladu sa zakonom u bilo kojoj državi članici OECD. Prekršajne (ili administrativne) kazne su redovnije i obično uključuju novčanu sankciju (iako, kao što je o tome diskutovano gore, mogu postojati i nenovčane kazne kao što je prebacivanje tereta dokaza kada, na primer, proceduralni zahtevi nisu ispunjeni ili je poreski obveznik nekooperativan, a efektivna kazna je rezultat diskrecionog usklađivanja).

4.21 Neke prekršajne kazne su uperene ka poštovanju pravila postupka, kao što je podnošenje prijava na vreme i prijavljivanje podataka. Veličina tih kazni često je mala i zasniva se na fiksnom iznosu koji se može određivati dnevno, na primer, ako se nastavi sa propuštanjem podnošenja prijave. Značajnije prekršajne kazne usmerene su na neplaćanje poreske obaveze u celosti.

4.22 Iako neke države mogu koristiti izraz „kazna“ druge države sličnu pojavu mogu klasifikovati kao „kamatu“. Režim „kazni“ nekih država zato može uključiti i „dodatni porez“ ili „kamatu“, za nepoštovanje poreske obaveze u slučaju kašnjenja sa plaćanjem poreza. Ovo je obično osmišljeno tako da obezbedi barem povraćaj prihoda u iznosu stvarne izgubljene vrednosti novca (poreza), zbog protoka vremena.

4.23 Prekršajne novčane kazne za nepoštovanje poreskih obaveza često su inicirane putem jednog ili više postupaka poreskog obveznika: potcenjivanje poreske obaveze koje prelazi određeni prag, nemarnost poreskog obveznika ili namera da se izbegne porez (isto što i utaja, mada utaja može da izazove i ozbiljnije krivične sankcije). Mnoge države, članice OECD, nameću prekršajne novčane kazne za nemarnost ili nameru, dok

samo neke sankcionišu nepoštovanje poreske obaveze bez postojanja subjektivne odgovornosti.

4.24 Teško je apstraktno proceniti da li je iznos prekršajne kazne preteran. Među državama, članicama OECD, prekršajne kazne za nepoštovanje poreske obaveze često se obračunavaju kao procenat od neplaćenog poreskog duga, a procenat najčešće varira od 10 do 200 posto. U većini država, članica OECD, visina kazni raste uporedo sa porastom ispunjena uslova za nametanje kazni. Na primer, viši iznos kazne se može nametnuti samo ako se pokaže visok stepen odgovornosti poreskog obveznika, kao što je namera da se porez izbegne. Kazne koje se nameću, u slučaju kada nema subjektivne odgovornosti poreskog obveznika tamo gde se primenjuju, najčešće imaju nižu vrednost nego one izazvane krivicom poreskog obveznika (vidi paragraf 4.28).

4.25 Napredak u poštovanju propisa u domenu transfernih cena je veoma značajan za države članice OECD i odgovarajuća primena kazni može imati ulogu u rešavanju ovog problema. Međutim, zbog prirode problema transfernih cena, trebalo bi obratiti pažnju da se osigura da kaznena politika u tim situacijama bude pravedna i da ne predstavlja prekomerno opterećenje za poreske obveznike.

4.26 Zato što prekogranični problemi transfernih cena uključuju poresku osnovicu dve jurisdikcije, preterano strog kazneni sistem u jednoj jurisdikciji može dati poreskom obvezniku podsticaj da prenaglasi oporezivi prihod u toj jurisdikciji, suprotno Članu 9. Ukoliko se ovo desi, kazneni sistem pada u ispunjavanju svog primarnog zadatka da promoviše poštovanje zakona, i umesto toga vodi: nepoštovanju principa van dohvata ruke i neprijavljivanju u drugoj jurisdikciji. Svaka država, članica OECD, trebalo bi da osigura da se njena praksa primene pravila o transfernim cenama ne sprovodi tako da se protivi ciljevima Model-konvencije OECD, izbegavajući prethodno navedena odstupanja.

4.27 Države članice OECD uopšteno smatraju da bi pravičnost kaznenog sistema trebalo proveriti upoređivanjem proporcionalnosti između kazni i prestupa. To bi značilo, na primer, da ozbiljnost kazne treba da bude u ravnoteži sa uslovima pod kojima se nameće i da što je kazna oštrija to i uslovi pod kojima se ona primenjuje treba da budu ograničeniji.

4.28 Pošto su kazne samo jedan od mnogih proceduralnih aspekata poreskog sistema, teško je zaključiti da li je konkretan poreski sistem pravičan ili ne bez uzimanja u obzir i drugih aspekata poreskog sistema. Ipak, države članice OECD-a su složne u oceni da se sledeći zaključci

mogu izvući bez obzira na druge aspekte datog poreskog sistema u određenoj državi: a) nametanje znatne kazne u slučajevima nepostojanja subjektivne odgovornosti samo na osnovu toga što poreska obaveza nije plaćena u određenom iznosu bilo bi prekomerno oštro kada bi se to moglo pripisati grešci napravljenoj u dobroj veri pre nego nemarnosti ili nameri da se izbegne porez, b) ne bi bilo pravedno da se nametnu značajne kazne za poreskog obveznika koji je uložio razuman napor u dobroj veri da uspostavi svoje transakcije sa povezanim licima na način koji je u skladu sa principom van dohvata ruke. Konkretno, ne bi bilo prikladno da se nametne kazna u oblasti transfernih cena za poreskog obveznika zato što nije uspeo da uzme u obzir podatke kojima nije imao pristup ili zato što nije uspeo da primeni metod koji bi zahtevali podaci kojima poreski obveznik nije imao pristup. Poreske uprave se ohrabruju da uzmu ove primedbe u obzir prilikom implementacije njihovih kaznenih odredbi.

C. Korespondentna usklađivanja i postupak zajedničkog dogovaranja: Članovi 9. i 25. Model-konvecije OECD

C.1 Prostupak zajedničkog dogovaranja

4.29 Postupak zajedničkog dogovaranja je dobro ustanovljeno sredstvo putem koga se poreske uprave savetuju, kako bi se razrešili sporovi vezani za primenu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Ova procedura, opisana i propisana Članom 25. Model-konvencije OECD, može se koristiti da bi se eliminisalo dvostruko oporezivanje koje bi moglo da se pojavi usled usklađivanja na osnovu transfernih cena.

4.30 Član 25. postavlja tri različita područja gde se obično koristi postupak zajedničkog dogovaranja. Prva oblast uključuje slučajeve „oporezivanja koje nije u skladu sa odredbama Konvencije“ i pokrivena je stavovima 1. i 2. ovog člana. Postupci u ovoj oblasti su obično inicirani od strane poreskog obveznika. Preostale dve oblasti, koje ne moraju nužno da uključuju poreskog obveznika, su obrađene u stavu 3. i uključuju pitanje „interpretacije ili primene Konvencije“ i eliminaciju dvostrukog oporezivanja u slučajevima koji inače nisu predviđeni u Konvenciji. Paragraf 9. Komentara na Član 25. pojašnjava da Član 25. nije predviđen da se koristi od strane nadležnih vlasti samo za rešavanje problema pravnog dvostrukog oporezivanja, već i slučajevima ekonomskog dvostrukog oporezivanja koje se javlja usled prilagođavanja transfernih cena učinjenih u skladu sa stavom 1. Člana 9.

4.31 Stav 5. Člana 25. koji je inkorporisan u Model-konvenciju OECD u 2008. godini, predviđa da u slučajevima gde nadležne vlasti ne uspeju da postignu dogovor u roku od dve godine od dana pokretanja slučaja, u skladu sa stavom 1. Člana 25. nerešena pitanja će, po zahtevu lica koje je predstavilo slučaj, biti rešena putem arbitraže. Ovo proširenje postupka zajedničkog dogovaranja osigurava da u slučaju kada nadležne vlasti ne mogu da dođu do dogovora u vezi jednog ili više pitanja koje sprečavaju rešavanje slučaja. Slučajevi se, kasnije mogu rešiti arbitražom. U slučajevima kada je jedno ili više pitanja podneto arbitraži u skladu sa takvom odredbom, osim ako lice na koju slučaj neposredno utiče ne prihvati postupak zajedničkog dogovaranja, koja uključuje i arbitražnu odluku, ta odluka će biti obavezujuća za obe države i oporezivanje bilo kog lica na koga direktno utiče slučaj morće da bude u skladu sa odlukom donetom povodom pitanja podnetih arbitraži i odluka doneta u arbitraži će biti odražena u zajedničkom dogovoru koji će biti predstavljen tim licima. U slučajevima kada konkretan bilateralni ugovor ne sadrži arbitražnu klauzulu sličnu onoj iz stava 5. Člana 25, procedura zajedničkog dogovaranja ne obavezuje nadležne vlasti da postignu dogovor i da razreše njihove poreske sporove, nadležne vlasti su dužne samo da se potrude da postignu sporazum. Može se desiti da nadležne vlasti ne mogu da postignu dogovor zbog konflikta domaćih zakonodavstava ili restrikcija nametnutih domaćim pravom na mogućnosti poreske uprave da napravi kompromis. Treba ipak zapaziti da čak i u odsustvu arbitražne klauzule poput one iz stava 5. Člana 25. u konkretnom bilateralnom ugovoru, nadležne vlasti država ugovornica mogu, putem međusobnog sporazuma, da ustanove sličnu obavezujuću arbitražnu proceduru (vidi paragraf 69. Komentara na Član 25. Model-konvencije OECD). Treba primetiti da su države članice Evropskih zajednica 23. jula 1990. godine potpisale njihovu multilateralnu Arbitražnu konvenciju, koja je stupila na snagu 1. januara 1995. godine, kako bi se razrešili sporovi iz oblasti transfernih cena među njima.

C.2 Korespondentna usklađivanja: stav 2. Člana 9.

4.32 Kako bi eliminisali dvostruko oporezivanje u slučajevima transfernih cena, poreske uprave mogu tražiti korespondentna usklađivanja kao što je to opisano u stavu 2. Člana 9. ovakvo usklađivanje, koje u praksi može biti preduzeto kao deo postupka zajedničkog dogovaranja, može da umanji ili eliminiše dvostruko oporezivanje u slučajevima gde jedna poreska uprava poveća oporezivu dobit privrednog društva (odnosno, napravi primarno usklađivanje) kao rezultat primene principa van dohvata ruke na transakciju koja uključuje povezana lica u drugoj poreskoj

jurisdikciji. Korespondentno usklađivanje u takvom slučaju snižava poresku obavezu tog povezanog lica, utvrđenu od strane poreske uprave iz druge jurisdikcije, tako da alokacija dobiti između dve jurisdikcije bude u skladu sa primarnim usklađivanjem i kako ne bi došlo do dvostrukog oporezivanja. Moguće je i da prva poreska uprava pristane da smanji (ili eliminiše) primarno usklađivanje kao deo procesa savetovanja sa drugom poreskom upravom. U tom slučaju bi korespondentno usklađivanje bilo manje (a možda i nepotrebno). Trebalo bi zapaziti da nije cilj korespondentnog usklađivanje da obezbedi veću povlasticu GMNP od one do koje bi se došlo ako bi kontrolisana transakcija bila obavljena po uslovima van dohvata ruke u prvom stepenu.

4.33 Stav 2. Člana 9. posebno preporučuje da nadležne vlasti konsultuju jedna drugu, ako je to potrebno, da se utvrde korespondentna usklađivanja. Ovo pokazuje da se postupak zajedničkog dogovoranja iz Člana 25. može koristiti da se razmotre zahtevi za korespondentnim usklađivanjima. Međutim, preklapanje između dva člana dovelo je do razmatranja država članica OECD da li se procedura zajedničkog dogovaranja može koristiti da se postignu korespondentna usklađivanja gde bilateralni ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja između dve države ugovornice ne sadrži odredbu koja je uporediva sa stavom 2. Člana 9. Paragrafi 11 i 12 Komentara na Član 25. Model-konvencije OECD sada jasno naglašavaju stav većine država članica OECD da se postupak zajedničkog dogovaranja primenjuje i u slučajevima usklađivanja na osnovu transfernih cena, čak i u odsustvu odredaba koje odgovaraju stavu 2. Člana 9. Paragraf 12 takođe naglašava da one države članice OECD koje se ne slažu sa ovim stavom u praksi primenjuju domaće pravo u većini slučajeva kako bi ublažili dvostruko oporezivanje preduzeća koja su postupala u dobroj veri.

4.34 U skladu sa stavom 2. Člana 9. korespondentna usklađivanja mogu biti učinjena od strane države ugovornice bilo putem preračuna dobiti koja podleže porezu za povezana lica u toj državi koristeći relevantne revidirane cene ili dozvoljavanjem da iznos ostane nepromenjen i dajući povezanom licu olakšicu za porez u toj državi u odnosu na dodatni porez koji je povezano lice platilo u državi u kojoj je prilagođavanje izvršeno usled izmenjene transferne cene. Prvi metod je uveliko učestaliji među državama članicama OECD.

4.35 U odsustvu arbitražne odluke, do koje bi se došlo u skladu sa arbitražnom procedurom uporedivoj onoj navedenoj u stavu 5. Člana 25. koji predviđa korespondentna usklađivanja, korespondentna usklađivanja nisu obavezna, odražavajući pravilo da poreske uprave nisu dužne da postignu dogovor u postupku zajedničkog dogovaranja. Prema stavu 2.

Člana 9. poreska uprava bi trebalo da učini korespondentno usklađivanje samo u meri u kojoj smatra primarno usklađivanje opravdanim i u pogledu primene načela i u pogledu iznosa. Neobavezujuća priroda korespondentnih usklađivanja neophodna je kako jedna poreska uprava ne bi bila primorana da prihvati posledice paušalnog ili kaprici oznog usklađivanja od strane druge države. Takođe je značajna u cilju da se održi fiskalni suverenitet svake države članice OECD.

4.36 Kada poreska uprava prihvati da napravi korespondentno usklađivanje potrebno je da se ustanovi da li usklađivanje treba da bude pripisano godini u kojoj se odigrala transakcija zbog koje se usklađivanje vrši ili u alternativnoj godini, kao što je godina u kojoj je primarno usklađivanje utvrđeno. Ovaj problem često pokreće i pitanje prava poreskog obveznika na kamatu za preplaćeni porez u jurisdikciji koja je pristala da napravi korespondentno usklađivanje (o čemu je raspravljeno u paragrafima 4.63-4.65). Prvi pristup je prikladniji jer se njime postiže poklapanje prihoda i rashoda i bolje odražava ekonomsku situaciju, koja bi postojala da je kontrolisana transakcija vršena u skladu sa principom van dohvata ruke. Međutim, u slučajevima dugih odlaganja između godine na koju se usklađivanje odnosi i godine njegovog prihvatanja od strane poreskog obveznika ili konačne sudske odluke, poreska uprava bi trebalo da bude fleksibilna i da se saglasi da napravi korespondentno usklađivanje za godinu prihvatanja ili za godinu u kojoj je doneta odluka za primarno usklađivanje. Ovaj pristup bi trebalo da se osloni na domaće pravo za potrebe primene. Iako nije uobičajeno, bilo bi prikladno da se kao pravična mera u izuzetnim slučajevima olakša primena čime bi se izbegle barijere vremenskog ograničenja.

4.37 Korespondentna usklađivanja mogu da budu efikasno sredstvo za postizanje oslobođenja od dvostrukog oporezivanja koje je posledica usklađivanja na osnovu transfernih cena. Države članice OECD generalno teže da u dobroj veri postignu sporazum kad god je postupak zajedničnog dogovoranja pokrenut. Kroz postupak zajedničkog dogovaranja, poreske uprave mogu da se bave problemom u postupku gde nema suprotstavljenih strana, često postižući pregovarano poravnanje u interesu svih stranaka. To dozvoljava poreskoj upravi da uzme u obzir druge probleme oporezivanja, kao što je porez po odbitku.

4.38 Barem jedna država članica OECD ima proceduru koja može da umanji potrebu za primarnim usklađivanjima, dozvoljavajući poreskom obvezniku da prijavi transfernu cenu za poreske svrhe koja je, po mišljenju poreskog obveznika, cena van dohvata ruke za kontrolisanu transakciju, iako se ova cena razlikuje od iznosa koji je zapravo naplaćen između

povezanih lica. Ovo usklađivanje, ponekad poznato kao „kompenzacijsko usklađivanje“,bilo bi učinjeno pre nego što se poreska prijava podnese. Kompenzacijsko usklađivanje može olakšati prijavljivanje oporezivog dohotka od strane poreskog obveznika u skladu sa principom van dohvata ruke, prepoznajući da informacija vezana za uporedivu nekontrolisanu transakciju možda nije dostupna u trenutku uspostavljanja cena od strane povezanih lica za njihove kontrolisane transakcije. Zato, za svrhe podnošenja tačne poreske prijave, poreskom obvezniku bi bilo dozvoljeno da napravi kompenzacijsko usklađivanje koje bi predstavilo razliku između cene van dohvata ruke i cene koja je zapravo uneta u njegovim knjigama i izveštajima.

4.39 Međutim, kompenzacijska usklađivanja nisu priznata od strane većine država članica OECD, zato što poreska prijava treba da reflektuje stvarne transakcije. Ako su kompenzacijska usklađivanja dozvoljena (ili zahtevana) u zemlji jednog povezanog lica, ali nisu dozvoljena u zemlji drugog povezanog lica, dvostruko oporezivanje može se desiti, jer olakšica koja bi se ostvarila kroz korespondentno usklađivanje možda neće biti dostupna ako nije bilo primarnog usklađivanja . Postupak zajedničkog dogovaranja dostupan je u rešavanju poteškoća koje su prouzrokovane kompenzacijskim usklađivanjima. Nadležne vlasti se ohrabruju da ulože najveće napore da reše bilo koje dvostruko oporezivanje koje se može javiti kao posledica različitih pristupa država takvim usklađivanjima na kraju godine.

C.3 Problemi sa postupkom

4.40 Iako su korespondentna usklađivanja i postupak zajedničkog dogovaranja pokazali da mogu da razreše većinu konflikata vezanih za transferne cene, ozbiljna briga je izražena od strane poreskih obveznika. Na primer, zato što su problemi transfernih cena tako kompleksni, poreski obveznici su izrazili brigu da u postupcima protiv dvostrukog oporezivanja možda neće biti dovoljnog obezbeđenja. Ove brige su uglavnom obrađene uvođenjem novog stava 5 u Članu 25. u izmenjenoj verziji Model-konvencije OECD 2008. godine, u kome je uveden mehanizam kojim se omogućava poreskom obvezniku da zahteva arbitražu povodom nerešenih problema koji sprečavaju nadležne vlasti u postizanju zajedničkog dogovora u roku od dve godine. U Komentaru na Član 25. postojii korisna rasprava i u vezi sa upotrebom suplementarnih mehanizama za rešavanje sporova, kao dodatak arbitraži, uključujući i medijaciju i poveravanje faktičkih sporova trećim, stručnim licima.

4.41 Poreski obveznici su izrazili strah da se njihovi slučajevi možda neće rešavati po njihovim individualnim osobinama već na osnovu ravnoteže rezultata iz drugih slučajeva. Ustanovljena dobra praksa u rešavanju slučajeva zajedničkog dogovaranja , da nadležna vlast treba da, sa drugim nadležnim vlastima, na principijelan, pošten i objektivan način, i to tako što bi svaki slučaj bio rešavan u skladu sa njegovim posebnostima, a ne po referencama na bilo kakav balans u rezultatima iz drugih slučajeva. U granicama u kojima su primenjive, ove smernice su prikladna osnova za razvoj principijelnog pristupa. Slično tome, mogla bi da postoji bojazan od odmazde ili nadomeštanja usklađivanja od države od koje je zahtevano korespondentno usklađivanje. Nije namera poreskih uprava da se upuštaju u odmazdu; strah poreskih obveznika može biti posledica neadekvatnog razumevanja ove činjenice. Poreska uprava bi trebalo da preduzme mere kojima bi uverila poreske obveznike da ne moraju da se boje odmazde i da se, dosledno principu van dohvata ruke, svaki slučaj rešava po sopstvenim vrednostima. Poreski obveznik ne bi trebalo da se odvraća od inicijacije postupka zajedničkog dogovaranja kada je Član 25. primenjiv.

4.42 Možda su sledeći problemi, izraženi u vezi sa postupkom zajedničkog dogovaranja najznačajniji, pošto on utiče na korespondentna usklađivanja, a raspravljeni su zasebno u odeljcima koji slede:

1. Vremenska ograničenja u domaćem pravu mogu da učine korespondentna usklađivanja nedostupnim ukoliko nisu odbačena u relevantnom poreskom ugovoru.

2. Za okončanje procedure zajedničkog dogovaranja može biti potrebno previše vremena.

3. Učestvovanje poreskog obveznika može biti ograničeno.

4. Objavljeni postupci mogu da budu neredovno dostupni za upućivanje poreskih obveznika o tome kako se postupak može koristiti.

5. Može nedostajati postupak kojim bi se odložila naplata manjka poreza ili obračun kamata pre okončanja postupka zajedničkog dogovaranja.

C.4 Preporuke za rešavanje problema

C.4.1 Vremenska ograničenja

4.43 Olakšica iz stava 2. Člana 9. može biti nedostupna ako je istekao rok koji je predviđen ugovorom ili domaćim pravom za primenu korespondentnih usklađivanja. Stav 2. Člana 9. ne precizira da li treba da postoji rok posle kog ne bi trebalo praviti korespondentna usklađivanja. Nekim državama odgovara pristup bez vremenskog ograničenja, tako da se dvostruko oporezivanje može umanjiti. Druge države smatraju da je pristup bez vremenskog ograničenja neodgovarajući za administrativne svrhe. Zato olakšica može zavisiti od toga da li važeći sporazum otklanja vremenska ograničenja iz domaćeg prava, ustanovljava nove rokove ili nema nikakvog efekta na vremenska ograničenja iz domaćeg prava.

4.44 Rokovi za ispunjenje poreske obaveze koju ima poreski obveznik nužni su kako bi se osigurala izvesnost za poreske obveznike i poreske uprave. U slučaju transfernih cena, država može biti pravno nemoćna da napravi korespndentno usklađivanje ukoliko je rok za ispunjenje poreske obaveze relevantnog povezanog lica istekao. Zato bi trebalo uzeti u obzir postojanje takvih vremenskih ograničenja, kao i činjenice da oni variraju od države do države, kako bi se minimizovalo dvostruko oporezivanje.

4.45 Stav 2. Člana 25. Model-konvencije OECD pitanje rokova reguliše tako što zahteva da se postignuti dogovor, u skladu sa postupkom zajedničkog dogovaranja, implementira bez obzira na rokove u domaćem pravu država ugovornica. Vremenska ograničenja onda ne utiču na primenu korespondentnih usklađivanja kada postoji bilateralni ugovor u koji je uključena ova odredba. Neke države, međutim, možda neće biti voljne ili mogu biti u nemogućnosti da otklone rokove iz domaćeg prava na ovaj način, zato su unele eksplicitne rezerve na ovu tačku. Države članice OECD se zbog toga ohrabruju da, u slučaju primene postupka zajedničkog dogovaranja. produže rokove u domaćem pravu za svrhu korespondentnih usklađivanja najviše što mogu .

4.46 U situacijama kada bilateralni ugovor ne otklanja vremenska ograničenja iz domaćeg prava, za potrebe postupka zajedničkog dogovaranja, poreske uprave bi trebalo da iniciraju razgovore ubrzo nakon zahteva poreskog obveznika, a dosta pre isteka bilo kog roka koji bi prekludirao korespondentno usklađivanje. Nadalje, državama članicama OECD pruža se podrška za usvajanje takvog domaćeg zakonodavstva koje

bi dozvoljavalo suspendovanje rokova vezanih za utvrđivanje poreske obaveze dok se rasprava ne okonča.

4.47 Problem vremenskih ograničenja bi se mogao rešiti kroz pravila koja uređuju primarna usklađivanje, pre nego kroz pravila za korespondentno usklađivanje. Ponekad je problem sa vremenskim ograničenjima za korespondentno usklađivanje u tome što se, inicijalna procena za primarno usklađivanje za poresku godinu, vrši tek nekoliko godina kasnije. Zato je jedan predlog koji neke države favorizuju da se u bilateralne ugovore inkorporiše odredba koja bi zabranila donošenje prvobitnog rešenja posle isteka određenog perioda. Većina država se, međutim, usprotivila ovom pristupu. Poreskim upravama može biti potrebno dosta vremena da naprave nužna ispitivanja kako bi odredili usklađivanje. Za mnoge poreske uprave bi bilo teško da ignorišu potrebu za usklađivanjem, bez obzira na to kada to postane očigledno, pod uslovom da nisu sprečeni rokovima iz domaćeg prava da naprave takva usklađivanja. Iako nije moguće da se u ovom stadijumu preporuči generalno vremensko ograničenje za donošenje rešenja, poreske uprave se podržavaju da ova rešenja donose u okviru rokova iz domaćeg prava bez njihovog produžavanja. Ukoliko kompleksnost slučaja ili nedostatak saradnje poreskog obveznika iznudi produženje roka, produženje bi trebalo da bude minimalno i za tačno određen vremenski period i trebalo bi da se odobri samo kada je pristanak poreskog obveznika iskreno dobrovoljan. Poreski inspektori se podržavaju u ukazivanju poreskim obveznicima od samog početka na njihovu nameru da donesu rešenje u odnosu na prekogranične transferne cene, tako da bi poreski obveznik mogao, ako tako odabere, da obavesti poresku upravu u drugoj državi kako bi ona mogla da razmotri problem u kontekstu mogućeg postupka zajedničkog dogovaranja.

4.48 Još jedno vremensko ograničenje koje treba uzeti u obzir je rok od tri godine u okviru kog poreski obveznik mora da zahteva primenu postupka zajedničkog dogovaranja po Članu 25. Model-konvencije OECD. Rok od tri godine počinje da teče od prvog obaveštenja o postupanju koje kao ishod ima oporezivanje koje nije u skladu sa odredbama Konvencije, što bi mogao biti trenutak kada poreska uprava prvi put obavesti poreskog obveznika o predloženom usklađivanju, opisanom kao „primena usklađivanja“ ili „rešenje o oporezivanju“ ili neki raniji datum kao što je o tome raspravljano u paragrafima 21-24, Komentara na Član 25. Iako postoje države koje smatraju prekratkim period od tri godine za zahtevanje primene postupka, druge države smatraju da je on predugačak i unele su ograde u odnosu na ovo pitanje. Komentar na Član 25. ukazuje na to da rok „mora biti posmatran kao minimum tako da bi države ugovornice bile

slobodne da se dogovore u njihovim bilateralnim ugovorima o dužem periodu u interesu poreskih obveznika."

4.49 Rokom od tri godine postavlja se pitanje određivanja dana od kog će se računati (obrađeno u paragrafima 21-24 Komentara na Član 25). Konkretno, u paragrafu 21 navodi se da bi vremenski period od tri godine „trebalo tumačiti na način koji je najpovoljniji za poreskog obveznika". U paragrafu 22 nalaze se smernice za utvrđivanje datuma dostavljanja rešenja o oporezivanju. U paragrafu 23 raspravljeni su slučajevi samooporezivanja. Paragraf 24 razjašnjava da, "kada postoji kombinacija odluka i postupaka preduzetih u obe države ugovornice koja kao posledicu ima oporezivanje koje nije u skladu sa Konvencijom, počinje da teče tek od prvog obaveštenja o najnovijoj odluci ili postupku."

4.50 Da bi se smanjila mogućnost da se rokovima spreči da se kroz postupak zajedničkog dogovaranja na efikasan način postigne olakšica ili izbegavanje dvostrukog oporezivanja, poreskim obveznicima bi trebalo dozvoliti da se koriste postupkom u što ranijem stadijumu, tj. odmah pošto usklađivanje postane verovatno. Ako se ovo uradi, proces konsultacija mogao bi da počne pre nekih neopozivih koraka preduzetih od bilo koje poreske uprave, sa ciljem i perspektivom da bude što manje proceduralnih prepreka na putu ka postizanju zajednički prihvatljivih zaključaka razgovora. Međutim, neke nadležne vlasti možda neće želeti da se uključuju u tako ranoj fazi, zato što predloženo usklađivanje možda neće rezultirati kao konačan ishod ili možda neće izazvati zahtev za korespondentnim usklađivanjem. Kao posledica toga, prerano pozivanje na postupak zajedničkog dogovaranja može stvoriti nepotreban posao.

4.51 U svakom slučaju, nadležne vlasti trebalo bi da budu spremne da se upuste u raspravu u postupku zajedničkog dogovaranja u odnosu na pitanja transfernih cena u što ranijem stadijumu koji je kompatibilan sa ekonomičnom upotrebom njihovih sredstava.

C.4.2 Trajanje postupka zajedničkog dogovaranja

4.52 Jednom kada se rasprava u postupku zajedničkog dogovaranja započne, može se desiti da postupak dosta dugo potraje. Kompleksnost slučajeva transfernih cena otežava poreskoj upravi da donese brzo rešenje. Distanca može otežati redovno sastajanje poreskih uprava, a korespondencija je često nezadovoljavajuća zamena za razgovore "oči u oči". Poteškoće se pojavljuju i zbog razlika u jeziku, proceduri i pravnim i knjigovodstvenim sistemima, što može produžiti trajanje postupka.

Postupak može biti prolongiran i ako poreski obveznik odlaže dostavljanje svih podataka koje poreske uprave zahtevaju za potpuno razumevanje problema transfernih cena. Međutim, odlaganja se ne dešavaju uvek i, u praksi konsultacije često dovode do rešenja problema u relativno kratkom roku.

4.53 Postoji mogućnost da se redukuje vreme koje je potrebno za okončanje postupka zajedničkog dogovaranja. Smanjivanje formalnosti zahtevanih za sprovođenje postupka može ubrzati proces. U odnosu na to, lični kontakti ili konferencijski telefonski razgovori mogu biti korisni da se brže utvrdi da li je možda usklađivanje u jednoj državi izazvalo poteškoće u drugoj državi. Takvi kontakti su skupi, ali na duži rok mogu biti produktivniji nego proces formalne pisane korespondencije koji zahteva mnogo vremena. OECD je razvio *on-line* Priručnik za efikasan postupak zajedničkog dogovaranja (PEPZD) koji otkriva seriju najboljih praksi za koje se državama pruža podrška da ih koriste kako bi poboljšale efikasnost njihovih postupaka zajedničkog dogovaranja.

4.54 Još značajnije, uvođenje arbitražne klauzule slične onoj iz stava 5. Člana 25. za rešavanje pitanja posle dve godine, trebalo bi znatno da smanji rizik dugih postupaka zajedničkog dogovaranja.

C.4.3 Učešće poreskog obveznika

4.55 Stav 1. Člana 25. Model-konvencije OECD daje pravo poreskom obvezniku da podnese zahtev za pokretanje postupka zajedničkog dogovaranja. Paragraf 34 Komentara na Član 25. navodi da takav zahtev ne bi trebalo da bude odbijen bez dobrog razloga. Okolnosti pod kojima država može želeti da odbije pristup poreskog obveznika postupku zajedničkog dogovaranja i prikladan načini da se rukovodi takvim okolnostima, analizirani su u paragrafima 26-29 Komentara na Član 25.

4.56 Međutim, iako ima pravo da pokrene postupak poreski obveznik nema nikakvo specifično pravo da učestvuje u njemu. Raspravljano je o tome da bi poreskom obvezniku trebalo dati pravo da učestvuje u postupku zajedničkog dogovaranja, uključujući i pravo da barem predstavi svoj slučaj pred obe nadležne vlasti i da bude informisan o napretku u razgovorima. Treba primetiti da,u ovom smislu, implementacija zajedničkog dogovora u praksi zavisi od prihvatanja od strane poreskog obveznika. Neki od predstavnika poreskih obveznika su predlagali da bi obvezniku trebalo da bude dato pravo da prisustvuje razgovorima "licem u lice" između nadležnih vlasti. Svrha ovoga bila bi da se osigura da ne

postoje nesporazumi između nadležnih vlasti u vezi sa činjenicama i argumentima relevantnim za slučaj poreskog obveznika.

4.57 Postupak zajedničkog dogovaranja predviđen u Članu 25. Model - konvencije OECD koji je usvojen u mnogim bilateralnim ugovorima nije sudski postupak. Dok u nekim slučajevima dodatni podaci od strane poreskog obveznika mogu biti od pomoći za postupak, mogućnost obveznika da učestvuje trebalo bi da bude podložna diskreciji nadležnih vlasti.

4.58 Van konteksta samih razgovora između nadležnih vlasti, od ključnog je značaja da poreski obveznik pruži na vreme sve podatke koji su vlastima relevantni za problem. Poreske uprave imaju limitirane resurse i poreski obveznik bi trebalo da uloži svaki mogući napor da olakša postupak. Zato što je postupak zajedničkog dogovaranja u osnovi dizajniran kao sredstvo za pružanje pomoći poreskom obvezniku, poreske uprave bi trebalo da dozvole poreskom obvezniku svaku odgovarajuću mogućnost da im predstavi relevantne činjenice i argumente kako bi se osiguralo, koliko je to moguće, da pitanje ne bude pogrešno protumačeno.

4.59 U praksi, poreske uprave većine država članica OECD rutinski pružaju poreskim obveznicima takve mogućnosti, informišu ih o napretku u raspravi i često pitaju, tokom diskusije, da li mogu da prihvate poravnanje koje nadležne vlasti razmatraju. Ovakva praska, koja je već standardna procedura u većini država, bi trebalo da se prihvati što je šire moguće. Ona je reflektovana u OECD- PEPZD .

C. 4.4 Objavljivanje primenljivih postupaka

4.60 Bilo bi od pomoći za poreske obveznike ukoliko bi nadležne vlasti razvile i objavile svoja domaća pravilaili proceduru za sprovođenje postupka zajedničkog dogovaranja tako da bi obveznici bili spremniji za razumevanje procesa. Države članice OECD, kao i neke države koje nisu članovi OECD složile su se da uključe reference na svoja domaća pravilaili procedure u tekstu *Profili država u rešavanju sporova* (eng. Dispute Resolution Country Profiles) na OECD veb sajtu, koji je redovno ažuriran. Razvoj i publikacija takvih pravila pomogla bi i poreskim upravama, posebno ako se suoče sa situacijom velikog ili rastućeg broja slučajeva u kojima je zajednički dogovor sa drugim poreskim upravama neophodan ili poželjan. Time ih štiti od potrebe da se odgovori na lepezu upitnikaili od razvijanja procedure iznova za svaki slučaj.

4.61 Objavljivanjem tih pravila i procedura moglo bi se razjasniti, npr. kako poreski obveznik može skrenuti pažnju nadležnim vlastima na problem, da bi onda bili započeti razgovori sa nadležnim vlastima druge države. Publikacija bi mogla da sadrži oficijelnu adresu na koju bi se trebalo obratiti sa problemom, stadijum u kom bi nadležne vlasti bile spremne da se pozabave sa problemom, prirodu informacija koje su neophodneili od pomoći za nadležnu vlast u rukovanju sa slučajem, i tako dalje. Ppomoglo bi da se daju uputstva vezana za politiku nadležnih vlasti u vezi pitanja transfernih cena i korespondentnih usklađivanja. Ovu mogućnost bi, nadležnie vlasti, mogle ispitati unilateralno i gde je prikladno opisu njihovih pravila i procedura trebalo bi obezbediti odgovarajući publicitet na domaćem nivou, poštujući tajnost informacija poreskog obveznika.

4.62 Ne postoji potreba da se nadležne vlasti slože sa pravilima ili smernicama koje uređuju proceduru, pošto ta pravila ili smernice imaju ograničeni efekat i deluju samo na domaći odnos između nadležne vlasti i njenih sopstvenih poreskih obveznika. Međutim, nadležne vlasti bi trebalo rutinski da obaveštavaju nadležne vlasti iz drugih država sa kojima su u toku postupci zajedničkog dogovaranja o tim unilateralnim pravilima i smernicama.

C. 4.5 Problemi vezani za naplatu manje plaćenog poreza i obračun kamate

4.63 Proces dobijanja olakšica za izbegavanje dvostrukog oporezivanja kroz korespondentna usklađivanja može biti zakomplikovan problemima vezanim za naplatu manje plaćenog poreza i utvrđivanja kamate na te manjkove ili na preplaćeni iznos poreza. . Prvi problem je da utvrđeni manjak može biti naplaćen pre nego što je postupak korespondentnog usklađivanja okončan zbog nedostatka domaćih procedura koje bi omogućavale odlaganje naplate. Ovo može dovesti do toga da GMNP plati dva puta isti porez dok problemi ne budu razrešeni. Ovaj problem se javlja ne samo u kontekstu postupka zajedničkog dogovaranja, već i u domaćim žalbenim postupcima. Države koje nemaju proceduru kojom bi suspendovale naplatu tokom postupka zajedničkog dogovaranja podstiču se da usvoje procenure tamo gde im je to dozvoljeno domaćim pravom, mada imaju pravo da zahtevaju obezbeđenje u slučaju mogućeg propuštanja poreskog obveznika. Vidi paragrafe 47-48 Komentara na Član 25.

4.64 Bez obzira na to da li je naplata manje plaćenog poraza sasvim odložena ili delimično odložena i druge komplikacije se mogu pojaviti.

Zbog dugog vremenskog perioda za obrađivanje velikog broja slučajeva transfernih cena, kamata, koja se duguje na iznos manje plaćenog poreza ili, ako je korespondentno usklađivanje dozvoljeno na iznos preplaćenog poreza u toj drugoj državi, može da bude jednaka ili da prevaziđe iznos samog poreza. Poreske uprave bi trebalo da budu svesne da nekonzistentna pravila vezana za kamatu u dve jurisdikcije mogu da prouzrokuju dodatne troškove za GMNP ili u drugim slučajevima da obezbedi povlasticu GMNP (npr. kada kamata koja se plaća u zemlji u kojoj se sprovodi korespondentno usklađivanje prevazilazi kamatu koja je nametnuta u zemlji u kojoj se sprovodi primarno usklađivanje) koja ne bi bila dostupna da je kontrolisana transakcija preduzeta originalno u skladu sa principom van dohvata ruke. To bi trebalo uzeti u obzir u njihovim postupcima zajedničkog dogovaranja.

4.65 Iznos kamate, odvojeno od stope po kojoj je primenjena, može isto da bude posledica godine u kojoj jurisdikcija koja sprovodi korespondentno usklađivanje pripisuje to korspondentno usklađivanje. Ova jurisdikcija može odlučiti da primeni usklaćivanje u godini u kojoj je primarno usklađivanje određeno. U tom slučaju verovatno je da bi se platila relativno mala kamata (bez obzira na stopu po kojoj se kamata obračunava), a jurisdikcija koja sprovodi primarno usklađivanje može pokušati da nametne kamatu na nedostajućuili neprikupljenu poresku obavezu iz godine u kojoj se kontrolisana transakcija odigrala (uprkos tome što relativno niska stopa može biti nametnuta). Pitanje u kojoj godini treba napraviti korespondentno usklađivanje je postavljeno u paragrafu 4.36. Zato bi bilo prikladno da se u određenim slučajevima obe nadležne vlasti dogovore da ne obračunavaju kamatu poreskom obvezniku ili da mu je ne plaćaju u vezi sa konkretnim usklađivanjem. U odsustvu specifične odredbe u relevantnom bilateralnom ugovoru ovo možda neće biti moguće. Ovaj pristup bi takođe redukovao administrativnu kompleksnost. Međutim, pošto se kamata na neplaćeni deo poreza i kamata na višak plaćenog poreza pripisuje različitim poreskim obveznicima u različitim poreskim jurisdikcijama, ne postoji sigurnost da bi se pod takvim pristupom mogao postići odgovarajući ekonomski rezultat.

C. 5 Sekundarna usklađivanja

4.66 Korespondentna usklađivanja nisu jedina koja mogu biti izazvana primarnim usklađivanjem na osnovu transfernih cena. Ova usklađivanja i njihova korespondentna usklađivanja menjaju alokaciju oporezive dobiti GMNP za poreske svrhe, ali ne menjaju činjenicu da višak dobiti predstavljen kroz usklađivanje nije dosledan sa rezultatom koji bi se

pojavio da je kontrolisana transakcija obavljena u skladu sa principom van dohvata ruke. Da bi se stvarno napravila alokacija dobiti koja je dosledna sa primarnim usklađivanjem na osnovu transfernih cena, nekoliko država je predložilo da se usklađivanje na osnovu transfernih cena odredi kao konstruisana transakcija (sekundarna transakcija) po domaćem pravu. u tom slučaju bi se višak dobiti koji se javlja kao posledica primarnog usklađivanja tretirao kao da je prenet u nekoj drugoj formi i oporezovao shodno tome. Uobičajeno, sekundarna transakcija bi uzela formu konstruktivnih dividendi, konstruktivnih uloga u kapitalili konstruktivnih zajmova. Država koja sprovodi primarno usklađivanje prihoda filijale čije je matično društvo strano lice može npr. tretirati višak dobiti u rukama stranog matičnog društva kao da je bio izvršen transfer dividendi. U tom slučaju bi se mogao obračunati porez po odbitku. Može se desiti i da filijala plati uvećanu transfernu cenu stranom matičnom licu kao način za izbegavanje oporezivanja po odbitku. Zato, sekundarna uskladjivanja teže da uračunaju razliku između ponovno utvrđene oporezive dobiti i originalno uknjižene dobiti. Podvrgavanje sekundarne transakcije oporezivanju dovodi do sekundarnih usklađivanja na osnovu transfernih cena (sekundarno usklađivanje). Zato, sekundarna usklađivanja mogu da sekoriste da se spreči izbegavanje poreza. Tačna forma sekundarne transakcije i pratećeg sekundarnog usklađivanja zavisiće od činjenica slučaja i od poreskih zakona države koja utvrđuje sekundarno usklađivanje.

4.67 Još jedan primer u kome poreska uprava pokušava da utvrdi sekundarnu transakciju je slučaj kada poreska uprava, koja sprovodi primarno usklađivanje, tretira višak dobiti kao konstruktivni zajam jednog od povezanih lica drugom povezanom licu. U ovom slučaju, obaveza da vrati zajam morala bi da se pojavi. Poreska uprava koja pravi primarno usklađivanje može težiti da primeni princip van dohvata ruke na ovu sekundarnu transakciju i da pripiše kamatu u skladu sa principom van dohvata ruke. Generalno bi trebalo: obraditi pitanja kamatne stopa koja bi se primenila; pitanja vremenskog rasporeda isplata kamata, ako ih uopšte ima; kao i pitanje da li bi kamatu trebalo kapitalizovati. Pristup konstruktivnog zajma može imati efekta ne samo u godini za koju je primarno usklađivanje vezano, već i u godinama koje slede do onog trenutka dok poreska uprava koja utvrđuje sekundarno usklađivanje ne prihvati da je konstruktivni zajam vraćen.

4.68 Sekundarno usklađivanje može rezultirati dvostrukim oporezivanjem, osim ako se korespondirajući kredit ili neki drugi vid poreske olakšice ne obezbedi u drugoj državi za dodatnu poresku obavezu koja može nastati kao posledica sekundarnog usklađivanja. Kada sekundarno

usklađivanje uzme formu konstruktivne dividende, bilo koje oporezivanje po odbitku koje je onda nametnuto možda neće moći da bude praćeno olakšicom, jer se možda neće smatrati da je došlo do prijema dividende po domaćem pravu druge države.

4.69 Komentar na stav 2. Člana 9. Model-konvencije OECD navodi da se član ne bavi sekundarnim usklađivanjima , i zato, niti zabranjuje niti zahteva od poreskih uprava da čine sekundarna usklađivanja. U širokom smislu, svrha ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja može biti navedena kao izbegavanje dvostrukog oporezivanja i sprečavanje fiskalne evazije u odnosu na poreze na dohodak i imovinu. Mnoge države ne primenjuju sekundarna usklađivanja bilo kao pitanje prakse ili zato što im njihove odredbe domaćeg prava ne dozvoljavaju da postupaju na takav način. Neke države mogu odbiti da odobre olakšicu u odnosu na sekundarno usklađivanje u drugoj državi, što zapravo i ne moraju da urade po Članu 9.

4.70 Neke države odbijaju sekundarna usklađivanja zbog praktičnih poteškoća koje ona predstavljaju. Na primer, ako je primarno usklađivanje učinjeno između sestrinskih kompanija, sekundarno usklađivanja može da uključi i hipotetičku dividendu od jedne od kompanija uz lanac do zajedničkog matičnog društva koji prati konstruisan ulog u kapital niz još jedan vlasnički lanac kako bi se doseglo do drugog društva koje je uključeno u transakciju. Može biti stvoreno mnogo hipotetičkih transakcija, pokrećući time pitanje da li bi poreske posledice trebalo da budu izazvane u drugim jurisdikcijama pored onih koje su uključene u transakciju za koju je učinjeno primarno usklađivanje. Ovo bi se moglo izbeći ukoliko bi sekundarna transakcija bila zajam, ali konstruktivne zajmove većina država ne koristi za ove potrebe, a i ovi zajmovi nose sopstvene komplikacije zbog problema vezanih za pretpostavljenu kamatu. Neprikladno je da se manjinski vlasnici, koji nisu stranke u kontrolisanoj transakciji i koji u skladu sa tim, nisu primili višak u novcu, tretiraju kao primaoci konstruktivne dividende, iako bi se dividenda koja nije isplaćena *pro raga* mogla smatrati nekonzistentnom sa zahtevima primenjivog korporativnog prava. Pored navedenog, rezultat interakcije sa sistemom poreskog kredita za porez plaćen u drugoj državi je da sekundarno usklađivanje može preterano da umanji ukupan poreski teret GMNP.

4.71 U svetlu očekivanih poteškoća, poreske uprave se podstiču da, kada smatraju da su nužna sekundarna usklađivanja, strukturišu takva usklađivanja tako da se minimizujue mogućnost dvostrukog oporezivanja kao njihova posledica, osim u slučaju kada ponašanje poreskog obveznika

ukazuje na nameru da se sakrije dividenda zbog izbegavanja oporezivanja po odbitku. Povrh toga, državama koje su u procesu formulisanja ili revizije politike vezane za ovo pitanje preporučuje se da uzmu u obzir i prethodno navedene poteškoće.

4.72 Neke od država koje su usvojile sekundarno usklađivanje pružaju poreskom obvezniku, kod koga sprovode i primarno usklađivanje i drugu opciju koja obvezniku dozvoljava da izbegne sekundarno usklađivanje, tako što će poreski obveznik sprovesti repatrijaciju viška dobiti od strane GMNP čiji je član, kako bi usaglasio sopstvene račune sa primarnim usklađivanjem. Repatrijacija bi se mogla sprovesti u delo ili putem uspostavljanja računa potraživanja ili putem ponovne klasifikacije drugih transfera, kao što su isplate dividendi kada je usklađivanje primenjeno u odnosu između matičnog društva i filijale, kao plaćanje dodatne transferne cene (u situaciji kada je prvobitna cena bila preniska) ili kao refundacija transferne cene (kada je prvobitna cena bila previsoka).

4.73 Kada repatrijacija uključuje ponovnu klasifikaciju isplate dividende, iznos dividende (do iznosa primarnog usklađivanja) bio bi isključen iz primaočevog bruto prihoda (zato što bi već bio uračunat kroz primarno usklađivanje). Posledice bi bile da primalac izgubi svaku mogućnost za indirektni poreski kredit (ili povlasticu izuzimanja dividende u sistemu izuzimanja) i kredit za porez po odbitku koji bi bio primenjen na dividendu.

4.74 U situaciji kada repatrijacija uključuje uspostavljanje računa potraživanja, usklađivanjaće se vremenom vršiti u odnosu na sam protok novca i vremena, iako domaće pravo može da ograniči vreme u okviru kog račun može biti namiren. Ovaj pristup je identičan principu korišćenja konstruktivnih zajmova kao sekundarnih transakcija kako bi se opravdao višak dobiti u rukama jedne od stranaka u kontrolisanoj transakciji. Pripisivanje kamate na računu moglo bi da ima zasebne poreske posledice, međutim, i ovo može komplikovati proces, u zavisnosti od toga kada kamata počinje da se računa po domaćem pravu (raspravljeno u paragrafu 4.67). Neke od država će možda biti voljne da se, u sklopu dogovora nadležnih vlasti, odreknu obračunavanja kamate na tim računima

4.75 U situaciji gde se traži repatrijacija, postavlja se pitanje kako će se takve isplate ili aranžmani beležiti u knjigama poreskog obveznika koji vrši repatrijaciju isplate povezanom licu, tako da su i to lice i poreska uprava te države svesni da se desila repatrijacija ili da je pripremljena. Samo zavođenje repatrijacije u knjige društva od koga se zahteva repatrijacija na kraju će zavisiti od forme koju repatrijacija uzme. Na primer, u slučaju

kada primanje dividende, poreska uprava koja pravi primarno usklađivanje i poreski obveznik koji prima dividendu treba da smatraju kao repatriaciju, onda možda nema potrebe da se ovaj tip aranžmana posebno beleži u knjige povezanog lica koje isplaćuje dividendu, pošto takva transakcija neće uticati na iznos ili karakterizaciju dividende u njegovim rukama. Sa druge strane, gde je postavljen dugovni račun, i poreski obveznik koji vodi dugovni račun i poreska uprava te zemlje moraju biti svesni da se ovaj račun odnosi na repatrijaciju, tako da bilo koje ponovne isplate sa računa ili kamata na dugovani iznos na računu budu identifikovane jasno i tretirane u skladu domaćim propisima te zemlje. Povrh toga, mogu se postaviti pitanja u vezi sa dobicima i gubicima na kursnim razlikama.

4.76 Pošto većina država članica OECD u ovom trenutku nema mnogo iskustva sa korišćenjem repatrijacije, preporučeno je da se dogovori između poreskih obveznika i poreskih uprava za repatrijacije, koje treba da se dese, rasprave u postupku zajedničkog dogovaranja u slučajevima gde je i bio iniciran u vezi sa primarnim usklađivanjem.

D. Simultane poreske kontrole

D.1 Definicija i pozadina

4.77 Simultane poreske kontrole su oblik međusobne ispomoći, koje se koriste u širokom spektru međunarodnih pitanja i koje dozvoljavaju da dve ili više država sarađuju u poreskim istragama. Simultane poreske kontrole mogu biti posebno korisne u situaciji gde su informacije koje su dostupne u trećoj zemlji od ključnog značaja za poresku istragu, s obzirom na to da obično vode do brže i efektivnije razmene podataka. Istorijski, simultane poreske kontrole vezane za pitanja transfernih cena bile su fokusirana na slučajeve gde je prava priroda transakcija oskrnavljena mešanjem poreskih rajeva. Međutim, u kompleksnim slučajevima transfernih cena, predloženo je da bi simultane kontrole mogle da imaju veću ulogu pošto mogu da unapred adekvatnost podataka koji su dostupni poreskim upravama koje učestvuju u analizi transfernih cena. Predloženo je, takođe, da simultane kontrole pomognu u redukovanju mogućnosti za ekonomsko dvostruko oporezivanje, redukuju troškove ispunjavanja poreskih obaveza za poreske obveznike i ubrzaju rešavanje problema. U simultanim kontrolama, ako je sprovedeno ponovno utvrđivanje poreza, obe umešane države trebalo bi da nastoje da postignu rešenje kojim se izbegava dvostruko oporezivanje za GMNP.

4.78 Simultane poreske kontrole su definisane u Delu A OECD Modela-sporazuma za sprovodjenje simultanih poreskih kontrola (Model-sporazum OECD). U skladu sa ovim sporazumom, simultana poreska kontrola podrazumeva „sporazum između dve ili više strana da simultano i nezavisno ispitaju, svaka na svojoj teritoriji, poreske stvari poreskog (poreskih) obveznika za koji imaju zajednički ili povezani interes sa nastojanjem da razmene bilo koju relevantnu informaciju tako stečenu". Ovaj oblik zajedničke pomoći nije predviđen da bude zamena za postupak zajedničkog dogovaranja. Bilo koja razmena informacija koja je posledica simultanih poreskih kontrola nastavlja da se odvija preko nadležnih vlasti, sa svim obezbeđenjima koje se ugrađuju u te razmene. Praktične informacije vezane za simultane kontrole mogu biti pronađene u relevantnom modulu Priručnika za razmenu informacija koji je usvojio Komitet za fiskalna pitanja, 23. januara 2006. (vidi http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

4.79 U odredbi, koje prate Član 26. Model-konvencije OECD, nadležne vlasti često zaključuju radne sporazume koji postavljaju ciljeve njihovih programa simultanih kontrola, kao i praktične procedure povezane sa simultanim poreskim kontrolama i razmenom informacija da bi obezbedile pravnu osnovu za sprovođenje simultanih kontrola. Kada se jednom postigne takav sporazum o opštim pravilima i kada se izaberu posebni slučajevi, poreski istražioci i inspektori, svake države zasebno, sprovešće svoju kontrolu u okviru sopstvene jurisdikcije, u skladu sa domaćim pravom i administrativnom praksom.

D.2 Pravni osnov za simultane poreske kontrole

4.80 Simultane poreske kontrole su obuhvaćene odredbom o razmeni podataka koja je zasnovana na Članu 26. Model-konvencije OECD. Član 26. predviđa saradnju između nadležnih vlasti država ugovornica u obliku razmene informacija neophodnih za sprovođenje odredbi Konvencijeili njihovih domaćih zakona koji se odnose na poreze koji su pokriveni Konvencijom. Član 26. i Komentar ne ograničavaju mogućnosti za međusobnu pomoć na tri metoda razmene informacija pomenuta u Komentaru (razmena po zahtevu, spontana razmena i automatska razmena).

4.81 Simultane poreske kontrole mogu biti odobrene izvan konteksta ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Na primer, Član 12. Nordijske konvencije o međusobnoj pomoći u poreskim stvarima uređuje razmenu informacija i pomoć u sakupljanju poreza između nordijskih

zemalja i predviđa mogućnost simultanih poreskih kontrola . Ova konvencija daje opšte smernice za odabir slučajeva i za sprovođenje tih kontrola. Član 8. zajedničke Konvencije o međusobnoj administrativnoj pomoći u poreskim poslovima Saveta Evrope i OECD takođe izričito predviđaju mogućnost simultanih poreskih kontrola.

4.82 U svima slučajevima, informacije do kojih je poreska uprava jedne države došla, moraju se tretirati kao poverljive po njihovom domaćem pravu i mogu se koristiti samo za određene poreske svrhe, i otkriti samo određenim osobama i vlastima umešanim u posebno definisane poreske stvari pokrivene poreskim ugovorom ili sporazumom o međusobnoj pomoći. Poreski obveznici na koje to utiče obično su obavešteni o činjenici da su izabrani za simultanu kontrolu, a u nekim državama mogu imati i pravo da budu informisani kada poreske uprave razmatraju simultanu poresku kontrolu ili kada će informacije biti prenošene, u skladu sa Članom 26. U tim slučajevima, nadležne vlasti bi trebalo da obaveste svog sagovornika u stranoj državi da će se takvo otkrivanje desiti.

D.3 Simultane poreske kontrole i transferne cene

4.83 U odabiru slučajeva transfernih cena za simultane poreske kontrole može biti velikih prepreka izazvanih razlikama u rokovima za sprovođenje kontrola ili utvrđivanjem stanja u različitim državama i različitim poreskim periodima koji su predmet kontrole. Međutim, ovi problemi mogu biti umanjeni ranom razmenom rasporeda kontrola između relevantnih nadležnih vlasti, kako bi se saznalo u kojim periodima se poklapaju i sinhronizuju budući kontrolisani periodi. Dok na prvi pogled, razmena rasporeda kontrola deluje korisno, neke države su primetile da su šanse da partner iz sporazuma prihvati predlog znatno bolje kada postoji mogućnost da se problemi predstave što potpunije kako bi se opravdala simultana kontrola.

4.84 Kada je slučaj jednom odabran za simultanu kontrolu običaj je da se poreski inspektori ili ispitivači sastanu, planiraju, koordinišu i brižno paze na progres simultanih poreskih kontrola. Posebno u kompleksnim slučajevima, sastanci poreskih inspektora ili ispitivača mogu se održavati uz učestvovanje poreskog obveznika kako bi im pojasnio činjenična pitanja. U onim zemljama gde poreski obveznik ima pravo da bude konsultovan pre nego što su informacije prenete drugoj poreskoj upravi, ova procedura bi takođe trebalo da bude ispraćena u kontekstu simultane kontrole. U ovoj situaciji, ta poreska uprava bi trebalo da informiše unapred

partnera iz sporazuma da podleže ovoj obavezi pre nego što se otpočne sa simultanom kontrolom.

4.85 Simultane poreske kontrole mogu biti korisno sredstvo za utvrđivanje tačne poreske obaveze povezanih lica u slučajevima gde su, na primer, troškovi podeljeni ili naplaćeni, i dobit alocirana između poreskih obveznika u različitim poreskim jurisdikcijama ili, uopštenije, gde su upletena pitanja transfernih cena. Simultane poreske kontrole mogu da olakšaju razmenu informacija o multinacionalnim poslovnim praksama, kompleksnim transakcijama, aranžmanima o raspodeli troškova i metodama alokacije dobiti u posebnim delatnostima, kao što su globalno trgovanje i inovativne finansijske transakcije. Posledica ovoga je da poreske uprave mogu steći bolje razumevanje i uvid u ukupne aktivnosti MNP i proširiti mogućnosti poređenja i proveravanja međunarodnih transakcija. Simultane poreske kontrole mogu takođe da podrže razmenu informacija koje pokrivaju čitave delatnosti, koja kao cilj ima razvoj poznavanja ponašanja poreskih obveznika, praksi i trendova u okviru delatnosti, i drugih informacija koje mogu biti odgovarajuće i van okvira slučajeva koji se ispituju.

4.86 Jedan od ciljeva simultanih poreskih kontrola je da se promoviše postupanje u skladu sa pravilima iz oblasti transfernih cena. Sticanje potrebnih informacija i utvrđivanje činjenica i okolnosti vezanih za takve stvari kao što su uslovi od značaja za razumevanje transfernih cena kontrolisanih transakcija između povezanih lica u dve ili više poreskih jurisdikcija, može biti teško za poresku upravu, posebno u slučajevima gde poreski obveznik u njenoj jurisdikciji ne sarađuje ili propusti da dostavi potrebne podatke na vreme. Proces simultanih poreskih kontrola može pomoći poreskoj upravi da ustanovi ove činjenice brže, efikasnije i ekonomičnije.

4.87 Procedura može takođe da dozvoli identifikaciju potencijalnih sporova vezanih za transferne cene u ranom stadijumu i time minimalizuju sudske postupke sa poreskim obveznicima. Ovo bi moglo da se desi kada, na osnovu informacija dobijenih tokom simultane poreske kontrole, poreski ispitivači ili inspektori koji učestvuju, imaju priliku da rasprave bilo koju razliku u mišljenjima u odnosu na uslove transfernih cena, koji postoje između povezanih lica, a i u mogućnosti su da pomire sukobljene strane. Kada je takav proces preuzet, poreski ispitivači i inspektori koji se bave slučajem trebalo bi da, u što većoj meri, postignu pismenu saglasnost u vezi sa utvrđivanjem i evaluacijom činjenica i okolnosti kontrolisanih transakcija između povezanih lica, navodeći pri tom sva neslaganja oko

procene činjenica i bilo koje razlike u odnosu na pravni tretman uslova transfernih cena koji postoje između povezanih lica. Takve izjave mogle bi onda da služe kao osnova za potonje postupke zajedničkog dogovaranja i možda čak za izbegavanje problema izvazvanih slučajevima u kojima jedna država kontroliše poslovanje poreskog obveznika znatno kasnije od vremena kada je druga država iz sporazuma konačno podmirila poresku obavezu relevantnog povezanog lica. Na primer, takav pristup mogao bi da smanji poteškoće u vezi sa postupkom zajedničkog dogovaranja koje nastaju usled nedostatka relevantnih informacija.

4.88 U nekim slučajevima, procedura simultanih poreskih kontrola može da omogući poreskim upravama koje u njima učestvuju da postignu dogovor vezan za uslove transfernih cena kontrolisane transakcije između povezanih lica. Kada se dogovor postigne, odgovarajuće prilagođavanje može biti postignuto u ranom stadijumu, čime bi se, koliko je to moguće, izbegli problemi u vezi sa vremenskim ograničenjima i ekonomsko dvostruko oporezivanje, Povrh toga, ako je postignut sporazum oko transfernih cena povezanih lica sa pristankom poreskog obveznika, dugi i skupi sudski postupci mogu biti izbegnuti.

4.89 Kada se i ne bi postigao nikakav dogovor između poreskih uprava tokom simultane poreske kontrole u odnosu na transferne cene povezanih lica, Model-sporazum OECD predviđa da bilo koje od povezanih lica može da podnese zahtev za pokretanje postupka zajedničkog dogovaranja, kako bi se izbeglo dvostruko ekonomsko oporezivanje u ranijem stadijumu od onog u kome bi do toga došlo u slučaju izostanka simultane poreske kontrole. Ukoliko bi se ovo dogodilo, onda simultane poreske kontrole mogu znatno da smanje vremenski razmak između usklađivanja onoga što je napravljeno u vezi sa poreskom obavezom obveznika i implementacije postupka zajedničkog dogovaranja. Štaviše, Model-sporazum OECD predviđa da simultane poreske kontrole mogu da olakšaju postupak zajedničkog dogovaranja, zato što će poreske uprave mogu da izgrade kompletniju činjeničnu dokaznu građu za ona poreska usklađivanja za koja poreski obveznik moze da zahteva postupak zajedničkog dogovaranja. Na osnovu utvrđivanja i procene činjenica i predloženog poreskog tretmana pitanja transfernih cena, kao što je postavljen u prethodno opisanim izjavama poreskih uprava , praktično sprovođenje postupaka zajedničkog dogovaranja može se znatno unaprediti i time dozvoliti nadležnim vlastima da lakše postignu sporazum.

4.90 Povezana lica mogu imati i koristi od simultanih poreskih kontrola zbog uštede vremena i sredstava usled koordinacije upita od strane

uključenih poreskih uprava i izbegavanja dupliranja posla. Povrh toga, simultano uključivanje dve ili više poreskih uprava u ispitivanje transfernih cena između povezanih lica može obezbediti priliku za MNP da preuzme aktivniju ulogu u rešavanju svojih problema vezanih za transferne cene. Prezentovanjem relevantnih činjenica i argumenata poreskim upravama tokom simultane poreske kontrole povezana lica mogu pomoći u izbegavanju nesporazuma i olakšati istovetno utvrđivanje i procenu njihovih uslova koji su vezani za transferne cene od strane poreskih uprava. Zato, povezana lica mogu izvesno znati svoje transferne cene u ranom stadijumu. Vidi paragraf 4.77.

D. 4 Preporuke u vezi sa korišćenjem simultanih poreskih kontrola

4.91 Kao posledica uvećanog korišćenja simultanih poreskih kontrola među državama članicama OECD, Komitet za fiskalna pitanja odlučio je da bi bilo korisno da se napravi nacrt Model-sporazuma OECD za države koje su u mogućnosti i koje su voljne da se upuste u ovaj tip saradnje. Savet OECD je 23. jula 1992. preporučio državama članicama da koriste ovaj Model-sporazum, koji obezbeđuje smernice za pravne i praktične aspekte ovog oblika saradnje.

4.92 Sa povećanjem internacionalizacije trgovine i poslovanja i kompleksnosti transakcija MNP, pitanja transfernih cena sve više dobijaju na značaju. Simultane poreske kontrole mogu da otklone poteškoće koje su iskusili i poreski obveznici i poreske uprave povezane sa transfernim cenama MNP. Veća upotreba simultanih poreskih kontrola je zbog toga preporučena u kontroli slučajeva transfernih cena i za olakšavanje razmene informacija i sprovođenje postupaka zajedničkog dogovaranja. U simultanim kontrolama, ako je došlo do ponovnog utvrđivanja, obe države koje su umešane trebalo bi da nastoje da postignu rezultat kojim se izbegava dvostruko oporezivanje GMNP.

E. Poreska utočišta

E.1 Uvod

4.93 Primena principa van dohvata ruke može biti povezana sa obradom velikog broja podataka i može zahtevati odgovarajuće rasuđivanje. Ona može izazvati nesigurnost i veliki administrativni teret poreskim obveznicima i poreskim upravama koji može biti pogoršan složenošću

zakonodavstva i radnji koje su neophodne za uredno ispunjavanje obaveza. Ove činjenice navele su države članice OECD da razmotre da li bi pravila o poreskim utočištima bila prikladna oblasti transfernih cena.

E.2 Definicija i pojam poreskih utočišta

4.94 Poteškoće koje se javljaju prilikom primene principa van dohvata ruke, mogu biti umanjene tako što će se propisati na koji način poreski obveznici mogu da prate jednostavan skup pravila pod kojima bi transferne cene bile automatski prihvatljive za poresku upravu. Ovakve odredbe bi se nazivale „poreskim sigurnim lukama“ ili „poreskim utočištima“. Formalno, u kontekstu oporezivanja, poresko utočište je zakonska odredba koja se primenjuje na datu kategoriju poreskih obveznika i koja oslobađa kvalifikovane poreske obveznike od određenih obaveza koje su inače nametnute poreskim zakonima i koja ih, kao izuzetke, zamenjuje drugim, obično jednostavnijim obavezama. U specifičnom slučaju transfernih cena, administrativni zahtevi poreskog utočišta mogu ići od potpunog oslobođenja ciljanih poreskih obveznika od obaveze da se usklade sa nacionalnim propisima o transfernim cenama, do obaveze da se usklade sa različitim proceduralnim pravilima kako bi ispunili uslove za poresko utočište. Ovim pravilima bi se, na primer, moglo tražiti da obveznici utvrde transferne cene ili rezultate na poseban način, npr. primenom jednostavnijeg metoda transfernih cena koji preporučuje poreska uprava ili da ispune uslove odredbi o prijavljivanju specifičnih informacija i odredbi o vođenju evidencija u vezi sa kontrolisanim transakcijama. Ovakav pristup zahteva veće angažovanje poreske uprave, s obzirom da obveznikovo ispunjavanje proceduralnih pravila treba da bude nadgledano.

4.95 Poresko utočište može imati dve varijante u vezi sa uslovima kontrolisanih transakcija: određene transakcije su isključene iz obima primene odredbi o transfernim cenama (naročito određivanjem ograničenja) ili su pravila koja se na njih primenjuju pojednostavljena (na primer određivanjem raspona u okviru kojih treba cene ili dobit da se kreću). Oba cilja poreskih utočišta trebalo bi da budu periodično preispitana i revidirana od strane poreskih vlasti. Poreska utočišta ne uključuju procedure kojima se poreska uprava i obveznik unapred dogovaraju o transfernim cenama, pre započinjanja kontrolisane transakcije (prethodni sporazumi o cenama), o kojima će biti reči u Delu F ove glave. Diskusija iz ovog odeljka ne odnosi se na poreske odredbe osmišljene da bi se sprečilo „preterano“ zaduživanje kod inostranog povezanog lica (pravila o „utanjenoj kapitalizaciji“), koji će biti predmet potonjeg rada.

4.96 Iz odredaba o poreskim utočištima proističu značajna pitanja: o stepenu arbitrarnosti koji bi bio stvoren u određivanju transfernih cena od strane kvalifikovanih poreskih obveznika, o postojanju prilika za poresko planiranje i potencijala za dvostruko oporezivanje koje bi moglo da proistekne i iz moguće neusklađenosti poreskih utočišta sa principom van dohvata ruke.

E. 3 Argumenti u prilog upotrebe poreskih utočišta

4.97 Osnovni ciljevi poreskih utočišta su sledeći: pojednostavljivanje ispunjavanja poreskih obaveza za kvalifikovane poreske obveznike pri utvrđivanju uslova van dohvata ruke za kontrolisane transakcije; pružanje osiguranja kategoriji obveznika kojoj se garantuje da će cena u kontrolisanim transakcijama biti prihvaćena od poreske uprave bez daljeg ispitivanja; kao i razrešavanje poreske uprave dužnosti sprovođenja daljeg ispitivanja i kontrole ovakvih obveznika u vezi sa njihovim transfernim cenama.

E. 3.1 Pojednostavljenje ispunjavanja poreskih obaveza

4.98 Primena principa van dohvata ruke može zahtevati prikupljanje i analizu podataka čije obezbeđivanje i/ili procena može biti otežano. U pojedinim slučajevima, ovakva kompleksnost može biti neproporcionalna veličini korporacije ili njenom nivou kontrolisanih transakcija.

4.99 Poreska utočišta mogu značajno olakšati ispunjavanje poreskih obaveza izuzimanjem obveznika od ovakvih odredaba. Osmišljena kao mehanizam olakšica, ona omogućavaju veću fleksibilnost naročito u oblastima gde nema poklapanja ili uporedivih cena van dohvata ruke. U okviru poreskog utočišta, obveznici bi unapred znali raspone cena ili stope dobiti u okviru kojih se korporacija mora kretati da bi se kvalifikovali za poresko utočište. Ispunjavanje ovakvih uslova zahtevalo bi samo primenu pojednostavljenog metoda, predominantno meru profitabilnosti, koji bi poštedeo obveznika pretrage za uporedivim podacima, uz to štedeći vreme i resurse koji bi inače bili posvećeni utvrđivanju transfernih cena.

E. 3.2 Izvesnost

4.100 Još jedna prednost omogućena poreskim utočištem bila bi izvesnost da će poreska uprava prihvatiti obveznikove transferne cene. Kvalifikovani

obveznici bili bi osigurani da neće biti kontrole ili ponovnog utvrđivanja u vezi sa njihovim transfernim cenama. Poreska uprava bi prihvatila, bez daljeg preispitivanja, bilo koju cenu ili rezultat koji je iznad minimalne granice ili u okviru propisanog raspona. U te svrhe, obveznicima treba pružiti relevantne parametre čijom upotrebom bi se ustanovile transferne cene ili rezultat koji bi bio adekvatan za poresku upravu. Ovo bi, na primer, mogla biti serija marži specifičnih za određeni privredni sektor ili indikatori dobiti.

E. 3.3 Administrativna jednostavnost

4.101 Poresko utočište bi rezultiralo višim stepenom administrativne jednostavnosti za poresku upravu. Jednom kada se utvrdi kvalifikovanost određenih obveznika za poresko utočište, za te obveznike će biti potrebna minimalna kontrola u odnosu na transferne cene ili rezultate kontrolisanih transakcija. Poreske uprave će tada moći da alociraju više resursa za ispitivanje drugih transakcija i obveznika.

E.4 Problemi koji mogu nastati upotrebom poreskih utočišta

4.102 Dostupnost poreskih utočišta za datu kategoriju obveznika bi mogla imati brojne štetne posledice koje bi poreske uprave morale pažljivo odmeriti u odnosu na očekivane koristi. Ove poteškoće proističu iz činjenice:

1. da implementacija poreskog utočišta u datoj državi bi ne samo uticala na obračune poreza u okviru te jurisdikcije, nego bi takođe oštetila obračune poreza povezanih društava u drugim risdikcijama;

2. da je teško utvrditi zadovoljavajući kriterijum za definisanje poreskih utočišta i ti kriterijumi mogu potencijalno dovesti do cena ili rezultata koji mogu biti nedosledni principu van dohvata ruke.

Ovo pitanje može biti sagledano iz nekoliko perspektiva.

4.103 U okviru poreskog utočišta, od poreskih obveznika se ne mora zahtevati da koriste specifični metod transfernih cena, niti da imaju metod određivanja cena za poreske svrhe. Kada poresko utočište propisuje pojednostavljeni metod, može se desiti da on neće korespondirati u svim slučajevima sa najadekvatnijim metodom koji bi se mogao primeniti na činjenice i okolnosti konkretnog slučaja na osnovu odredbi o transfernim cenama. Na primer, poresko utočište može zahtevati minimalni procenat

dobiti u okviru metode dobiti kada bi obveznik mogao koristiti metodu uporedive cene na tržištu ili ostale metode zasnovane na transakciji.

4.104 Ovakva pojava bi se mogla smatrati nedoslednom sa principom van dohvata ruke, koji zahteva upotrebu metode za određivanje cene koja je dosledna uslovima koje bi nepovezana lica, angažovana u uporedivim transakcijama pod uporedivim okolnostima ugovorila na otvorenom tržištu. Neke delatnosti gde su dobra, roba ili usluge standardni i tržišne cene javno objavljene kao što su , na primer, naftna i rudarska industrija i kao i sektor finansijskih usluga, verovatno bi mogle primeniti poresko utočište sa višim stepenom preciznosti i zato manjim odstupanjem od principa van dohvata ruke. Ali, čak i u okviru navedenih privrednih delatnosti se stvaraju veliki rasponi rezultata, koji bi primena poreskog utočišta teško mogla da obuhvati na način koji bi bio zadovoljavajući za poreske uprave. Takođe, postojanje objavljenih tržišnih cena bi po svoj prilici takođe olakšale upotrebu transakcionih metoda, u kom slučaju nema potreba za upotrebom poreskog utočišta.

4.105 Čak i pretpostavljanje da je metod utvrđivanja cena koji se koristi kod specifičnog poreskog utočišta adekvatan činjenicama i okolnostima pojedinih slučajeva, primena poreskog utočišta bi takođe žrtvovala preciznost u izveštavanju u oblasti transfernih cena. Ovo je inherentno poreskim utočištima, u okviru kojih se transferne cene predominantno utvrđuju prema standardnim ciljanim iznosima nasuprot individualnih činjenica i okolnosti transakcije, u skladu sa principom van dohvata ruke. Iz ovoga sledi da cene ili rezultati koji su u skladu sa standardizovanim okvirima ne moraju biti cene ili rezultati van dohvata ruke.

4.106 Poreska utočišta mogu biti arbitrerna pošto se retko precizno uklapaju sa promenljivim činjenicama i okolnostima, čak i ako su preduzeća u istoj vrsti trgovine ili poslovanja. Ova arbitrernost može biti umanjena jedino uz velike poteškoće, upošljavanjem značajnog broja kvalifikovanih zaposlenih za prikupljanje i kontinuirano revidiranje izvora informacija o cenama i njihovom kretanju. Pribavljanje relevantnih informacija za utvrđivanje i nadzor parametara poreskog utočišta može nametnuti administrativno opterećenje poreskim upravama, zato što takve informacije ne moraju biti već dostupne i može im se pristupiti jedino kroz temeljne pretrage za potrebe transfernih cena. Zato, šira pretraga neophodna za preciziranje parametara poreskog utočišta, neophodna za zadovoljavanje principa van dohvata ruke, bi ugrozila jednu od svrha poreskog utočišta, a to je administrativna jednostavnost.

E 4.1 Rizik dvostrukog oporezivanja i proceduralnih poteškoća u postupcima zajedničkog dogovaranja

4.107 Sa praktičnog stanovišta, najveća zabrinutost u vezi poreskih utočišta se odnosi na njihov međunarodni uticaj. Poreska utočišta mogu uticati na cenovnu strategiju korporacija. Postojanje „ciljeva" poreskih utočišta može podstaći obveznike da modifikuju cene koje bi inače naplatili povezanim licima, u cilju podizanja dobiti da bi se ispunili ciljevi i time izbeglo ispitivanje transfernih cena u kontroli. Zabrinutost zbog mogućnosti precenjivanja oporezivog prihoda u zemlji koja propisuje poresko utočište je veća kada ta zemlja nameće značajnije kazne za potcenjivanje poreza ili nepotpunu dokumentaciju, sa ishodom da može biti dodatnih podstreka da se obezbedi da se transferne cene prihvate bez daljeg ispitivanja.

4.108 Obveznici mogu vrednovati izvesnost koju im pruža poresko utočište do tačke gde bi podigli cene koje naplaćuju povezanim društvima za svrhe kvalifikovanja za poresko utočište, bez obzira na činjenicu da bi te transferne cene bile iznad relevantnih obveznikovih cena van dohvata ruke imajući u vidu specifične okolnosti. U tom slučaju, poreska utočišta bi delovala u korist poreske uprave koja pruža poresko utočište, pošto bi više oporezivog prihoda bilo prijavljeno od takvih domaćih obveznika. Sa druge strane, poresko utočište bi kaznilo kako strana društva tako i inostrane poreske uprave, pošto bi manje dobiti i oporezivih prihoda bilo prijavljeno u njihovim jurisdikcijama. Ovo bi moglo otvoriti pitanje u vezi sa adekvatnim deljenjem poreskog prihoda između poreskih jurisdikcija.

4.109 Zapravo u ovakvim slučajevima, poreska uprava koja trpi negativne posledice ne mora da bude u poziciji da prihvati cene naplaćene njenim obveznicima u vezi sa transakcijama sa povezanim društvima u zemlji sa poreskim utočištem. Cene se mogu razlikovati od onih ostvarenih u ovim jurisdikcijama primenom metoda transfernih cena doslednih principu van dohvata ruke. Moglo bi se očekivati da inostrane poreske uprave ospore cene dobijene primenom poreskog utočišta, čiji bi ishod bio da se obveznik suoči sa mogućnošću dvostrukog oporezivanja.

4.110 Na početku, moglo bi se tvrditi da bi mogućnost dvostrukog oporezivanja poništila ciljeve izvesnosti i jednostavnosti koje obveznik originalno sledi prilikom odabira poreskog utočišta. Međutim, obveznici mogu smatrati da je umeren nivo dvostrukog oporezivanja prihvatljiva cena koja se treba platiti kako bi se iskoristile olakšice neophodne za ispunjavanje kompleksnih pravila o transfernim cenama.

4.111 Iz ovoga proističe da dvostruko oporezivanje, samo po sebi, ne bi moralo da predstavlja diskvalifikujući argument protiv poreskih utočišta. Moglo bi se tvrditi da je na obvezniku odluka da li mu je izlaganje mogućnosti dvostrukog oporezivanja prihvatljivo ili ne time što će odabrati poresko utočište ili ga neće izabrati. Međutim, kako bi se osiguralo da obveznici donose odluku isključivo na osnovu ovakvog *trade-off-a*, država koja nudi poresko utočište bi morala da eksplicitno iskaže da li bi pokušala da ublaži eventualno dvostruko oporezivanje proisteklo iz upotrebe poreskog utočišta. Pošto poresko utočište pruža obveznicima privilegiju izbegavanja bilo kakvog kasnijeg ispitivanja ili kontrole transfernih cena proisteklih iz primene poreskog utočišta i imajući u vidu prirodu poreskih utočišta, čiji su cenovni rezultati , kako je zamišljeno, samo zamena za one dobijene primenom principa van dohvata ruke, jedino je adekvatno da obveznik treba da bude jednako pripremljen, u izboru poreskih utočišta, da snosi bilo koje međunarodno dvostruko oporezivanje koje može uslediti kao rezultat neprihvatanja, od strane inostrane poreske uprave, transfernih cena prijavljenih u okviru poreskog utočišta. Ovo bi logično impliciralo da bi obveznicima koji biraju poreska utočišta trebalo načelno da bude zabranjeno da pokreću pitanja dvostrukog oporezivanja pred nadležnim vlastima u slučajevima kada upotreba poreskih utočišta ima za posledicu međunarodno dvostruko oporezivanje. Poreske olakšice od dvostrukog oporezivanja pripisivog obveznikovom izboru poreskog utočišta treba da budu odobrene u stranoj državi jedino ako obveznik može da dokaže da su rezultati ispunjavanja poreskog utočišta dosledni sa principom van dohvata ruke.

4.112 Međutim, usklađivanja na osnovu transfernih cena za inostrane poreske uprave biće komplikovana kada MNP odabere poresko utočište u drugoj zemlji, zbog toga što bi obveznik najverovatnije osporio usklađivanje kako bi sprečio dvostruko oporezivanje. Mogućnost da postupci zajedničkog dogovaranja uglavnom nisu dostupni za naniže usklađivanje cena ili rezultata koji su uspostavljeni u okviru režima poreskog utočišta mogu zato imati štetan efekat na poreske uprave u stranim zemljama.

4.113 Usvajanje režima poreskog utočišta u jednoj zemlji može zahtevati da poreske uprave drugih zemalja ispitaju politiku transfernih cena svih kompanija koje su povezane sa društvima koje su odabrale poresko utočište kako bi se identifikovali svi slučajevi potencijalne nedoslednosti sa principom van dohvata ruke. Neuspeh da se ovo sprovede bi moglo da ima za posledicu prenos poreskog prihoda iz ovih zemalja u zemlju koja pruža poresko utočište. Posledično, svaka administrativna jednostavnost koju

ostvaruje poreska uprava zemlje u kojoj se primenjuje poresko utočište, biće ostvarena na trošak drugih zemalja, koje bi, u svrhe zaštite svoje poreske osnovice, trebalo da sistematično utvrde da li su cene koje su odobrene u okviru poreskog utočišta dosledne sa onima koje bi bile dobijene primenom njihovih sopstvenih pravila o transfernim cenama. Administrativni teret koji je umanjen u zemlji koja nudi poresko utočište bi tako bio prevaljen na inostrane jurisdikcije.

4.114 Mogućnosti dvostrukog oporezivanje neće postojati samo u situaciji kada jedna zemlja usvoji poresko utočište. Usvajanjem poreskog utočišta od strane više zemalja se ne bi izbeglo dvostruko oporezivanje ako svaka pojedina poreska jurisdikcija usvoji konfliktne pristupe i metode. Parametri poreskih utočišta dveju zemalja za specifične privredne delatnosti će najverovatnije odstupati pošto će obe države težiti da obezbede svoje prihode. Međutim, u praksi, najverovatnije je da bi se dve jurisdikcije mogle harmonizovati kako bi eliminisale dvostruko oporezivanje.

E.4.2 Mogućnost otvaranja prostora za poresko planiranje

4.115 Poreska utočišta takođe mogu pružiti obveznicima prilike za poresko planiranje. Društva mogu biti podstaknuta da modifikuju svoje transferne cene kako bi prevalila oporezivi prihod na druge jurisdikcije. Ovo takođe može povećati poresku evaziju, do nivoa stupanja u simulovane aranžmane u svrhu istraživanja odredaba o poreskim utočištima.

4.116 Ako bi se poresko utočište zasnivalo na proseku određene delatnosti, prilike za poresko planiranje bi mogle postojati kod obveznika sa natprosečnom profitabilnošću. Na primer, troškovno-efikasna kompanije koja prodaje po ceni koja je van dohvata ruke može zarađivati maržu od 15 % na kontrolisanim prodajama. Ova korporacija bi imala podsticaj da odabere poresko utočište kojim je zahtevana marža 10%. Kompanija bi, u okviru poreskog utočišta, bila oporezovana na osnovu snižene profitne stope, bez obzira na činjenicu što bi transferne cene u kontrolisanim transakcijama bile značajno ispod cena van dohvata ruke. Kao posledica toga, oporezivi prihod bi bio prevaljen iz te zemlje. Kada bi se primenjivalo na veće razmere, ovo bi moglo značiti značajan odliv prihoda za zemlju koja nudi poresko utočište. Po ovom konceptu, poreska uprava ne bi imala mogućnosti da spreči ovakve slučajeve prebacivanja dobiti.

4.117 Poreska utočišta mogu potencijalno imati kao posledicu međunarodno umanjenje oporezivanja dobiti, do mere da rezultiraju u cenama ili profitima koji ne odslikavaju princip van dohvata ruke i omogućavaju oporezivom prihodu da bude prebačen u zemlje sa nižim porezima ili poreskim rajevima.

4.118 Svaka država treba da odluči da li je spremna da pretrpi eventualnu eroziju sopstvene poreske osnovice u implementiranju poreskog utočišta. Osnovni *trade-off* u donošenju takve političke odluke je između obima i atraktivnosti poreskog utočišta poreskim obveznicima s jedne strane, i erozije poreskog prihoda sa druge. Što je poresko utočište atraktivnije za obveznike, to će više obveznika odabrati da ga koristi, i na taj način smanjiti administrativni teret. Sa druge strane, što je atraktivnije poresko utočište, više će se poreskog prihoda izgubiti zbog umanjenog prijavljivanja oporezivih prihoda. Međutim, dimenzije troškova i koristi ovakvog *trade-off-a* su irelevantni ako poreska uprava nije pripremljena da se, kao stvar principa, odrekne diskrecionih ovlašćenja u odnosu procenjivanja obveznikove poreske obaveze.

E.4.3 Pitanja pravičnosti i uniformnosti

4.119 Konačno, poreska utočišta postavljaju pitanja pravičnosti i uniformnosti. Implementacijom poreskog utočišta, moglo bi se stvoriti dve posebne grupe pravila u oblasti transfernih cena, jedne koja zahteva usklađenost cena sa principom van dohvata ruke i druge koja zahteva usklađenost sa drugačijim i pojednostavljenijim uslovima. Pošto će za izdvajanje obveznika kvalifikovanih za poresko utočište biti neophodni kriterijumi, slični i potencijalno konkurentni obveznici bi se, pod određenim okolnostima, mogli naći na suprotnim stranama linija razgraničenja za poreska utočišta, i tako imati za rezultat da slični obveznici imaju različit poreski tretman: jedan koji ispunjava pravila poreskog utočišta i time biva oslobođen ispunjavanja opštih obaveza i drugi obavezan da posluje isključivo u skladu sa principom van dohvata ruke (bilo zbog toga što društvo već primenjuje princip van dohvata ruke ili zbog toga što je podvrgnut propisima o transfernim cenama koji se zasnivaju na principu van dohvata ruke). Preferencijalni poreski tretman u okviru režima poreskog utočišta za specifičnu kategoriju obveznika može proizvesti diskriminaciju i narušavanje konkurencije.

E.5 Preporuke za upotrebu poreskih utočišta

4.120 Gore navedena analiza sugeriše da iako poreska utočišta mogu pomoći u ostvarenju brojnih ciljeva u vezi sa ispunjavanjem obaveza proisteklih iz, kao i samim administriranjem odredaba o transfernim cenama, ona stvaraju fundamentalne probleme. Ona bi mogla imati potencijalno izopačavajući uticaj na odluke o cenama koje donose društva u kontrolisanim transakcijama. Takođe bi mogla imati negativan uticaj na poreske prihode kako zemalja koje primenjuju poresko utočište tako i zemalja čija su povezana društva uključena u kontrolisane transakcije sa obveznicima koji biraju poresko utočište. Još važnije, poreska utočišta generalno nisu kompatibilna sa sprovođenjem propisa o transfernim cenama koji su dosledni principu van dohvata ruke. Ove mane moraju biti odmeravane u odnosu na očekivane koristi od poreskih utočišta, izvesnost i jednostavnost ispunjavanja poreskih obaveza na strani poreskih obveznika i oslobađanje od administrativnog tereta na strani poreske uprave.

4.121 U okviru uobičajene primene poreskih zakona, izvesnost ne može biti garantovana obvezniku, zbog toga što uprave moraju zadržati mogućnost da ispitaju bilo koji aspekt utvrđivanja dobiti obveznika, uključujući i oblast transfernih cena. U osnovi, uvođenje poreskog utočišta znači da poreska uprava menja znatna diskreciona ovlašćenja za automatska pravila. Poreske uprave mogu biti nespremne da idu toliko daleko, i mogu smatrati da je od suštinske važnosti da zadrže mogućnost da potvrde tačnost obveznikove samostalno utvrđene poreske obaveze i njene osnove. Jednostavnost u ispunjavanju poreskih obaveza može takođe često biti podređena drugim ciljevima poreske politike kao što su razumna i adekvatna dokumentacija i izveštavanje i prevencija poreske evazije.

4.122 Sa druge strane, poreske uprave imaju odgovarajuću fleksibilnost u sprovođenju poreskog prava. Mogu odabrati da koncentrišu više resursa na slučajeve koji uključuju velike obveznike ili važan deo kontrolisanih transakcija i pokažu više tolerancije prema manjim obveznicima. Dok fleksibilnije administrativne prakse prema manjim obveznicima nisu zamena za formalno poresko utočište, njima se mogu postići, u manjem obimu, isti ciljevi koji se postižu poreskim utočištima. U svetlu prethodnog razmatranja, posebna zakonska derogiranja za kategorije obveznika u određivanju transfernih cena se ne preporučuju, i zato upotreba poreskih utočišta nije preporučljiva.

F. Prethodni sporazumi o cenama[1]

F.1 Definicija i pojam prethodnih sporazuma o cenama

4.123 Prethodni sporazum o cenama (PSC) je sporazum koji utvrđuje, pre nastanka kontrolisanih transakcija, odgovarajući skup kriterijuma (npr. metod, uporedive parametre i adekvatna usklađivanja uz njih, kritične pretpostavke za buduće događaje) za utvrđivanje primene pravila o transfernim cenama za te transakcije za određeni vremenski period. PSC formalno inicira obveznik i neophodni su pregovori između obveznika, jednog ili više povezanih društava, i jedne ili više poreskih uprava. PSC imaju za cilj da dopune tradicionalne administrativne, sudske i mehanizme međunarodnih ugovora za razrešavanje pitanja transfernih cena. Mogu biti najkorisniji kada tradicionalni mehanizmi nisu uspešni ili ih je teško primeniti. Detaljnije smernice za zaključivanje prethodnih sporazuma o cenama u sklopu postupka zajedničkog dogovaranja („PZD PSC“) su usvojene u oktobru 1999. i dodate su kao Aneks ove olave.

4.124 Ključno pitanje u konceptu PSC je koliko detaljno oni treba da propisuju obveznikove transferne cene za period od više godina, na primer da li jedino metodologija transfernih cena ili precizniji rezultati mogu biti fiksni u pojedinom slučaju. Načelno, veća pažnja mora biti posvećena ako PSC izlazi izvan metodologije, načina na koji se ona primenjuje i kritičnih pretpostavki, zato što se precizniji zaključci zasnivaju na predviđanjima budućih događaja.

4.125 Pouzdanost bilo kog predviđanja korišćenog u PSC zasniva se kako na prirodi predviđanja tako i na kritičnoj pretpostavci na kojoj se predviđanje zasniva. Na primer, ne bi bilo razumno tvrditi da će kratkoročna stopa pozajmljivanja, koja je u skladu sa principom van dohvata ruke, određene korporacije o pozajmicama unutar grupe ostati na nivou od 6 procenata tokom sve tri predstojeće godine. Bilo bi mnogo verodostojnije predvideti da će stopa biti LIBOR plus fiksan procenat. Predviđanje će postati pouzdanje ako se adekvatna kritička pretpostavka doda u odnosu na kompanijin kreditni rejting (npr. dodatak LIBOR će se promeniti ako se kreditni rejting promeni).

[1] Dodatne smernice za sprovođenje prethodnih sporazuma o cenama u okviru postupka zajedničkog dogovaranja se nalazi u Aneksu Glave IV.

4.126 Kao još jedan primer, ne bi bilo adekvatno da se specificira formula podele dobiti između povezanih društava ako se očekuje da će alokacija funkcija između društava biti nestabilna. Međutim, bilo bi moguće propisati formulu podele dobiti ako bi uloga svakog društva bila artikulisana u kritičkim pretpostavkama. U određenim slučajevima, može čak biti moguće da se izvrši razumno predviđanje o adekvatnosti stvarne srazmere podele dobiti ako je pruženo dovoljno pretpostavki.

4.127 U odlučivanju koliko PSC može biti određen u konkretnom slučaju, poreske uprave treba da prihvate da su predviđanja apsolutne buduće dobiti najmanje verodostojna. Može biti moguće da se upotrebe profitni količnici nepovezanih društava kao uporedivi parametri, ali oni su takođe često nestabilni i teški za predviđanja. Upotreba adekvatnih kritičnih pretpostavki i upotreba raspona može uvećati pouzdanost predviđanja. Istorijski podaci u privrednoj grani koja se posmatra mogu takođe biti vodič.

4.128 Sveukupno, pouzdanost predviđanja zavisi od činjenica i okolnosti svakog konkretnog slučaja. Obveznici i poreske uprave moraju voditi računa o pouzdanosti predviđanja kada budu razmatrali obim PSC. Nepouzdana predviđanja ne bi smela biti uključena u PCS. Adekvatnost metoda i njegova primena se obično mogu predvideti i uz postavljenje relevantnih kritičkih pretpostavki, sa više pouzdanosti nego budući rezultati (cene ili nivoi dobiti).

4.129 Neke zemlje omogućavaju unilateralne sporazume u kojima poreska uprava i obveznik u toj jurisdikciji postignu sporazum bez uključivanja drugih zainteresovanih poreskih uprava. Međutim, unilateralni PSC može uticati na poresku obavezu povezanih društava u drugim poreskim jurisdikcijama. Kada su unilateralni PCS dozvoljeni, nadležne uprave drugih zainteresovanih jurisdikcija bi trebalo da budu informisane o proceduri što je ranije moguće da bi utvrdile da li su voljne i sposobne da razmatraju bilateralne sporazume u okviru postupka zajedničkog dogovoranja. U svakom slučaju, zemlje ne smeju uključiti u bilo koji unilateralni PSC koji postignu sa poreskim obveznikom zahtev da se on odrekne postupka zajedničkog dogovaranja u slučaju spora o transfernim cenama, a ako druga zemlja izvrši usklađivanje transfernih cena u odnosu na transakciju ili pitanje pokriveno unilateralnim PSC, prva zemlja se podržava u nastojanju da razmotri adekvatnost odgovarajućeg usklađivanja, ne posmatrajući unilateralni PSC kao nepovratnu konačnu odluku.

4.130 Zbog potencijalnih problema sa dvostrukim oporezivanjem, većina zemalja daje prednost bilateralnim ili multilateralnim PSC (odnosno sporazumima u kojima učestvuju dve i više država), i zaista neke zemlje neće odobriti unilateralne PSC (odnosno sporazume između obveznika i jedne poreske uprave) obveznicima u njihovoj jurisdikciji. Bilateralni (ili multilateralni) pristup će pre osigurati da će sporazumi umanjiti rizik od dvostrukog oporezivanja, da će biti pravedni prema svim uključenim poreskim upravama i obveznicima, da će pružiti veću sigurnost obveznicima. To je takođe slučaj u nekim zemljama kada domaći propisi ne odobravaju poreskim upravama da zaključe obavezujuće sporazume neposredno sa obveznicima, pa bi PSC mogli biti zaključeni sa nadležnim vlastima druge države ugovornice jedino u okviru postupka zajedničkog dogovaranja. Za potrebe rasprave u ovom odeljku, pojam PSC nema za cilj da obuhvati unilateralne sporazume izuzev kada je učinjeno specifično upućivanje na unilateralne PSC.

4.131 Poreske uprave mogu smatrati PSC naročito korisnim u alokaciji dobiti ili kod pitanja o pripisivanju prihoda koja mogu nastati u kontekstu globalnih hartija od vrednosti i trgovanju robom na berzi, kao i u odnosu sa multilateralnim sporazumima o učešću u troškovima. Koncept PSC takođe može biti koristan u razrešavanju pitanja nastalih na osnovu Člana 7. Model-konvencije OECD u vezi sa problemima alokacije, stalnih poslovnih jedinica i poslovanja ogranaka.

4.132 PSC, uključujući i one unilateralne, se razlikuju na neki način od tradicionalnijih privatnih rešenja (*private rulings*) koje poreske uprave izdaju obveznicima. PSC se načelno bave činjeničnim pitanjima, dok tradicionalna privatna rešenja mogu biti ograničena na rešavanje pitanja pravne prirode na osnovu činjenica koje je predstavio obveznik. Činjenice na kojima se zasniva zahtev za privatnim rešenjem ne moraju biti preispitivane od strane poreske uprave, dok u PSC činjenice treba da budu temeljno proanalizirane i ispitane. Dodatno, PSC pokriva nekoliko transakcija, nekoliko tipova transakcija na kontinuiranim osnovama ili sve obveznikove međunarodne transakcije za dati vremenski period. Suprotno, zahtev za izdavanjem privatnog rešenja se obično vezuje samo za pojedinu transakciju.

4.133 Saradnja povezanih društava je od vitalnog značaja za uspešne PSC pregovore. Na primer, od povezanih društava bi se obično očekivalo da pruže poreskim upravama metodologiju koju smatraju najrazumnijom s obzirom na konkretne činjenice i okolnosti. Povezana društva treba da dostave dokumentaciju koja potkrepljuje njihov predlog, koja bi uključila,

npr. podatke vezane za privrednu granu, tržišta, i zemlje koje bi bile pokrivene sporazumom. Dodatno, povezana društva mogu identifikovati nekontrolisana poslovanja koja su uporediva ili slična poslovanju povezanih društava u pogledu obavljenih ekonomskih aktivnosti i uslovima transfernih cena, npr. nastalih ekonomskih troškova i rizika, i pružanja funkcionalne analize kao što je opisano u Glavi I ovih smernica.

4.134 Tipično, povezanim društvima je dozvoljeno da učestvuju u procesu pribavljanja PSC, tako što bi obrazložili slučaj i pregovarali sa odgovarajućom poreskom upravom, pružajući neophodne informacije i postižući sporazum o pitanjima transfernih cena. Iz perspektive povezanih društava, ova mogućnost učestvovanja može biti viđena kao prednost u odnosu na konvencionalne postupke zajedničkog dogovaranja.

4.135 Na kraju PSC postupka, poreske uprave bi trebalo da daju potvrdu povezanim društvima u njihovoj jurisdikciji da usklađivanja transfernih cena neće biti sve dok obveznik poštuje uslove sporazuma. PSC treba da sadrži odredbu (npr. u odnosu na raspon) koja propisuje moguću reviziju ili poništavanje sporazuma za buduće godine kada se poslovne operacije značajno promene ili kada nekontrolisane ekonomske okolnosti (npr. značajne izmene u deviznom kursu) kritično utiču na pouzdanost metodologije na način koji bi nezavisna društva smatrala značajnim za svrhe njihovih transfernih cena.

4.136 PSC može pokriti sva pitanja transfernih cena obveznika (kako se preferira u nekim zemljama) ili može pružiti fleksibilnost obvezniku da ograniči PSC zahtev na pojedina povezana društva i interkompanijske transakcije. PSC bi se primenjivao na buduće godine i transakcije, dok bi stvarni period primene zavisio od privredne grane, proizvoda ili uključenih transakcija. Povezana društva mogu ograničiti njihov zahtev na navedene buduće poreske godine. PSC može pružiti priliku za primenu dogovorene metodologije transfernih cena kako bi se razrešila slična pitanja transfernih cena u otvorenim prethodnim godinama. Međutim, ova primena bi zahtevala ugovor poreske uprave, obveznika, i kada je to adekvatno, strane ugovornice međunarodnog ugovora.

4.137 Svaka pojedina poreska uprava uključena u PSC prirodno bi želela da nadgleda ispunjavanje obaveza iz PSC od strane obveznika u njenoj jurisdikciji, a ovo se načelno radi na dva načina. Prvo, ona može zahtevati od obveznika koji je zaključio PSC da podnosi godišnje izveštaje kojima iskazuje stepen svog ispunjavanja rokova i uslova iz PSC i da kritične pretpostavke ostaju relevantne. Drugo, poreska uprava može nastaviti da

ispituje obveznika kao deo uobičajenog ciklusa kontrole, ali bez ponovne procene metodologije. Umesto toga, poreska uprava može ograničiti ispitivanje transfernih cena na potvrđivanje inicijalnih podataka relevantnih za PSC predlog i utvrđivanje da li je obveznik poštovao rokove i uslove predviđene PSC. U odnosu na transferne cene, poreska uprava može takođe ispitati pouzdanost i tačnost prikaza iz PSC i godišnjih izveštaja i tačnosti i konzistentnosti primene određene metodologije. Sva druga pitanja koja nisu povezana sa PSC potpadaju pod oblast uobičajene kontrole.

4.138 PSC treba biti poništen, čak i retroaktivno, u slučaju prevare ili lažnog predstavljanja informacija tokom PSC pregovora ili kada obveznik ne poštuje rokove i uslove predviđene PSC. Kada uprava predloži da se PSC poništi ili opozove, trebala bi da obavesti ostale poreske uprave o svojoj nameri i za razloge ovakvog koraka.

F.2 Mogući pristupi pravnim i administrativnim pravilima koja uređuju prethodne sporazume o cenama

4.139 PSC koji uključuju nadležnu vlast strane ugovornice iz međunarodnog ugovora treba da budu razmatrane u okviru postupka zajedničkog dogovaranja na osnovu Člana 25. Model-konvencije OECD, čak i kada ovakvi aranžmani nisu izričito pomenuti. Stav 3. ovog člana propisuje da će nadležne vlasti nastojati da zajedničkim dogovorom razreše bilo koje poteškoće ili sumnje nastale kao posledica tumačenja ili primene Konvencije. Iako Paragraf 50, Komentara, navodi da su pitanja pokrivena ovim paragrafom poteškoće načelne prirode koje se odnose na kategoriju obveznika, on naročito priznaje da problemi mogu nastati u vezi sa pojedinačnim slučajem. U brojnim slučajevima, PSC nastaju iz situacija gde primena transfernih cena na određenu kategoriju obveznika dovodi do sumnji i poteškoća. Stav 3. Člana 25. takođe ukazuje da se nadležne vlasti mogu konsultovati međusobno u cilju eliminacije dvostrukog oporezivanja u slučajevima koji nisu predviđeni u Konvenciji. Bilateralni PSC bi trebalo da budu podvedeni pod ovu odredbu, s obzirom na to da je jedan od njihovih ciljeva upravo izbegavanje dvostrukog oporezivanja. Mada Konvencija propisuje usklađivanja transfernih cena, ona ne određuje bilo kakve posebne metodologije ili postupke osim principa van dohvata ruke predviđenog Članom 9. Tako da se može smatrati da su PSC odobreni stavom 3. Člana 25. zato što specifični slučajevi transfernih cena koji su predmet PSC nisu drugačije predviđeni u Konvenciji. Odredba o razmeni podataka iz Člana 26. bi takođe olakšala PSC, pošto omogućava saradnju između nadležnih vlasti u obliku razmene informacija.

4.140 Poreske uprave se mogu dodatno osloniti na opšte ovlašćenje iz domaćeg zakonodavsvta da sprovode zakone u oblasti oporezivanja kao osnov za zaključivanje PSC. U nekim zemljama poreske uprave mogu biti ovlašćene da izdaju posebne administrativne ili proceduralne smernice obveznicima koje opisuju adekvatan poreski tretman transakcija i adekvatnu metodologiju cena. Kao što je prethodno spomenuto, poreski zakoni nekih OECD zemalja članica uključuju odredbe koje omogućavaju obveznicima da pribave posebna rešenja za različite svrhe. Čak i ako ta rešenja nisu predivđena da bi se obuhvatili PSC, ona mogu biti dovoljno široko postavljena da uključuju i njih.

4.141 U nekim zemljama nedostaje pravni osnov u domaćem pravu za zaključivanje PSC. Međutim, kada poreski ugovor sadrži odredbu u vezi sa postupkom zajedničkog dogovaranja sličnu onoj iz Člana 25. Model-konvencije OECD, nadležnim vlastima bi načelno trebalo odobriti zaključivanje PSC, ako je izvesno da bi pitanja transfernih cena mogla za posledicu imati dvostruko oporezivanje ili bi dovela do poteškoća ili sumnji u pogledu tumačenja ili primene Konvencije. Ovakav aranžman bi bio pravno obavezujući za obe države i stvorio bi prava za uključene obveznike. Ukoliko međunarodni poreski ugovori imaju prednost u odnosu na domaće pravo, nedostatak osnova u domaćem pravu za zaključivanje PSC ne bi sprečio primenu PSC na osnovu postupka zajedničkog dogovaranja.

F.3 Prednosti prethodnih sporazuma o cenama

4.142 PSC program može pomoći obveznicima da eliminišu nesigurnost putem uvećanja predvidivosti poreskog tretmana u međunarodnim transakcijama. Pod uslovom da su kritične pretpostavke ispunjene, PSC može uključenim obveznicima pružiti izvesnost poreskog tretmana pitanja transfernih cena pokrivenih PSC za određeni vremenski period. U nekim slučajevima, PSC može omogućiti i opciju da se produži period na koji se on primenjuje. Kada rok PSC istekne, prilika može postojati za relevantne poreske uprave i obveznike da produže PSC. Zbog izvesnosti koju pruža PSC, obveznik može biti u boljem položaju da predvidi svoje poreske obaveze, čime mu se pruža poresko okruženje koje je povoljno za investicije.

4.143 PSC mogu omogućiti kako poreskim upravama tako i obveznicima da se konsultuju i sarađuju u duhu i okruženju koji nisu neprijateljski. Prilika da se diskutuje o kompleksnim poreskim pitanjima u manje konfrontirajućoj atmosferi nego u situaciji kontrole transfernih cena, može

stimulisati nesmetan protok informacija među svim uključenim stranama u svrhu nalaženja pravno korektnog i praktično izvodljivog rezultata. Okruženje koje nije neprijateljskog karaktera može rezultirati objektivnijim ispitivanjem podnetih podataka i informacija nego što bi se to moglo učiniti u neprijateljskijem kontekstu (npr. u sudskom sporu). Bliske konsultacije i saradnja koja se zahteva između poreskih uprava u PSC programu takođe vodi ka bližim vezama između strana ugovornica međunarodnog ugovora po pitanju transfernih cena.

4.144 PSC može sprečiti skupe i dugotrajne kontrole i sudske sporove u pogledu važnih pitanja transfernih cena za obveznike i poreske uprave. Jednom kada je PSC ugovoren, manje resursa će biti potrebno za potonju kontrolu obveznikovih prijava, zato što će više informacija o obvezniku biti poznato upravi. Međutim, i dalje može biti teško nadgledati primenu sporazuma. PSC proces sam po sebi može predstavljati uštedu za obveznike i poreske uprave u pogledu vremena koje bi bilo utrošeno u konvencionalnoj kontroli , iako sveukupno ne mora biti nikakvih neto ušteda, na primer, u jurisdikcijama koje nemaju proceduru kontrole i gde postojanje PCS ne mora direktno uticati na iznos resursa posvećenih ispunjavanju poreskih obaveza.

4.145 Bilateralni i multilateralni PCS suštinski umanjuju ili eliminišu mogućnosti pravnog ili ekonomskog dvostrukog ili neoporezivanja pošto sve relevantne zemlje učestvuju. Nasuprot tome, unilateralni PCS ne pružaju izvesnost u umanjenju dvostrukog oporezivanja, zato što poreske uprave na koje utiču transakcije pokrivene PCS mogu smatrati da metodologija koja je usvojena ne daje rezultate dosledne principu van dohvata ruke. Dodatno, bilateralni i multilateralni PCS mogu unaprediti postupak zajedničkog dogovaranja tako što će značajno smanjiti vreme neophodno da se postigne sporazum, pošto se nadležne vlasti susreću sa tekućim podacima nasuprot podacima iz prethodne godine čije pribavljanje može biti otežano i dugotrajno.

4.146 Aspekti obelodanjivanja, odnosno podataka PSC programa kao i okrenutost saradnji pod kojom se PSC može zaključiti, mogu pomoći poreskim upravama u sticanju uvida u kompleksne međunarodne transakcije koje preduzimaju MNP. PSC program može unaprediti znanje i shvatanje visoko tehničkih i činjeničnih okolnosti u oblastima kao što su globalna trgovina i poreska pitanja s tim u vezi. Razvoj veština specijalista koje se usredsređuju na pojedine privredne grane ili specifične tipove transakcija će omogućiti poreskim upravama da pruže bolje usluge drugim obveznicima u sličnim okolnostima. Kroz PSC program poreske uprave

imaju pristup korisnim podacima o privrednim granama i analizi metodologije cena u okruženju zasnovanom na saradnji.

F.4 Nedostaci vezani za prethodne sporazume o cenama

4.147 Unilateralni PSC mogu predstavljati značajne probleme kako za poreske uprave tako i za obveznike. Sa tačke gledišta ostalih poreskih uprava, problemi nastaju zato što one mogu da se ne slažu sa zaključcima PSC. Sa tačke gledišta uključenih povezanih društava, jedan problem je mogući efekat na delovanje povezanih društava. Za razliku od bilateralnih ili multilateralnih PSC, upotreba unilateralnih PSC ne dovodi nužno do povišenog nivoa izvesnosti za uključene obveznike i umanjenja ekonomskog ili pravnog dvostrukog oporezivanja GMNP. Ako obveznik prihvati sporazum koji previše alocira prihod zemlji koja zaključuje PSC kako bi izbegao dugačka i skupa ispitivanja transfernih cena ili prevelike kazne, administrativni teret se prevaljuje sa zemlje koja zaključuje PSC na ostale poreske jurisdikcije. Obveznici ne bi trebalo da se osećaju primoranim da uđu u PSC iz ovih razloga.

4.148 Još jedan problem sa unilateralnim PSC je pitanje korespondentnih usklađivanja. Fleksibilnost PSC može navesti obveznika i povezano lice da prilagode svoje cene rasponu dozvoljenih cena iz PSC. Kod unilateralnog PSC, važno je da ova fleksibilnost očuva princip van dohvata ruke pošto inostrana nadležna vlast neće dozvoliti korespondentno usklađivanje koje proističe iz PSC kad je ono nedosledno, sa njenog stanovišta, principu van dohvata ruke.

4.149 Još jedan mogući nedostatak može nastati ako je PSC uključio nepouzdano predviđanje o promeni tržišnih uslova bez adekvatnih kritičnih pretpostavki, o čemu je već bilo reči. Da bi se izbegao rizik dvostrukog oporezivanja, neophodno je da PSC program ostane fleksibilan, zato što statični PSC ne može odraziti uslove van dohvata ruke na zadovoljavajući način.

4.150 PSC program može inicijalno opteretiti resurse predviđene za kontrolu transfernih cena, pošto će poreske uprave redovno morati da preusmere resurse namenjene za druge svrhe (npr. ispitivanje, savetovanje, sudski sporovi, itd.) u PSC program. Obveznici koji traže najranije moguće zaključenje PSC, mogu opteretiti resurse poreske uprave, imajući u vidu njihove poslovne ciljeve i vremenske raspone i PSC program kao celina će biti rukovođen zahtevima poslovne zajednice. Ovi zahtevi ne moraju koincidirati sa planiranjem resursa poreskih uprava, otežavajući na taj

način efikasnost postupaka PSC i drugog podjednako važnog posla. Međutim, obnavljanje PSC će verovatno utrošiti manje vremena nego proces iniciranja PSC. Proces obnavljanja sporazuma se može usredsrediti na ažuriranje i usklađivanje činjenica, poslovnih i ekonomskih kriterijuma, i obračuna. U slučaju bilateralnih sporazuma, saglasnost nadležnih vlasti obeju strana ugovornica treba da bude pribavljena za obnavljanje PSC kako bi se izbeglo dvostruko oporezivanje (ili neoporezivanje).

4.151 Još jedan potencijalni nedostatak može nastati kad jedna poreska uprava zaključi brojne bilateralne PSC koji uključuju samo pojedina povezana društva u okviru GMNP. Može se javiti tendencija da se harmonizuje osnova za zaključivanje kasnijih PSC na način sličan onim prethodno zaključenim bez dovoljno obzira prema uslovima koji su prisutni na drugim tržištima. S toga sa oprezom treba pristupiti tumačenju rezultata prethodno zaključenih PSC kao reprezentativnim za sva tržišta.

4.152 Zabrinutost je izražena i da bi, zbog same prirode PSC procedure, ona zanimala obveznike koji su u prethodnim periodima samostalno ispunjavali poreske obaveze na odgovarajući način. . Iskustvo u nekim zemljama je pokazalo da su, najčešće, obveznici koji će biti najviše zainteresovani za PSC veoma velike korporacije koje bi bile kontrolisane na regularnoj osnovi, gde se njihove metodologije transfernih cena cena kontrolišu u svakom slučaju. Razlika u sprovedenoj kontroli njihovih transfernih cena bi bila u vremenu pre nego u obimu. Takođe, nije pokazano da će PSC biti od interesa samo ili principijelno ovakvim obveznicima. Zapravo, ima nekih ranih naznaka da su obveznici, pošto su iskusili poteškoće sa poreskim upravama po pitanju transfernih cena i pošto ne žele da se ove poteškoće nastave, često zainteresovani da traže zaključivanje PSC. Zato postoji ozbiljna opasnost da se resursi kontrole i struke preusmere na ove obveznike, a dalje od ispitivanja obveznika koji su manje odgovorni u ispunjavanju poreskih obaveza, gde bi se ovi resursi mogli bolje iskoristiti u smanjivanju rizika od gubljenja poreskog prihoda. Balans resursa koji se koriste za kontrolu ispunjavanja poreskih obaveza može biti naročito teško postići pošto PSC program zahteva veoma iskusno i često specijalizovano osoblje. Zahtevi za PSC mogu biti koncentrisani na pojedine oblasti ili sektore, npr. na globalnu trgovinu, i to može preopteretiti resurse specijalista koje su vlasti već obezbedile za te sektore. Poreskim upravama je potrebno vreme za obuku stručnjaka u posebnim oblastima kako bi se ispunili nepredvidljivi zahtevi obveznika za PSC u tim oblastima.

4.153 Dodatno, pored gore navedenih poteškoća, u nastavku će biti reči o brojnim mogućim zamkama koje mogu nastati ako se sa PSC programom nepravilno upravlja, a poreske uprave koje primenjuju PSC treba da ulože značajne napore da bi eliminisale pojavu ovih problema kako se PSC praksa bude razvijala.

4.154 Na primer, PSC može zahtevati detaljnije podatke o privrednoj grani i specifične podatke o obvezniku od onih koji bi se tražili u kontroli transfernih cena. U principu, ovo ne bi trebalo da bude slučaj i dokumentacija koja je potrebna za PSC ne bi trebala da bude obimnija od one potrebne za kontrolu , osim u pogledu činjenice da će u PSC poreska uprava trebati da ima detalje za predviđanja i osnove za ova predviđanja koji ne moraju biti centralna pitanja u kontroli transfernih cena koja se fokusira na izvršene transakcije. U stvari, PSC treba da teži ka ograničavanju dokumentacije, kao što je gore navedeno i da usredsredi dokumentaciju bliže na pitanja u svetlu obveznikove poreske prakse. Poreske uprave treba da priznaju da:

a) su javno dostupne informacije o konkurentima i uporedivim pokazateljima ograničene;

b) nemaju svi obveznici kapacitet da sprovedu temeljne analize tržišta;

c) samo matična društva mogu biti upoznata sa cenovnim politikama grupe.

4.155 Još jedna moguća briga je da, u zavisnosti od činjenica i okolnosti, PSC može omogućiti poreskoj upravi da se bliže upozna sa transakcijama koje su u pitanju, nego što bi se odigralo u kontekstu kontrole transfernih cena. Obveznik mora pružiti detaljnije informacije u vezi sa svojim transfernim cenama i zadovoljiti bilo koje druge zahteve nametnute za verifikaciju poštovanja rokova i uslova propisanih PSC. U isto vreme, obveznik nije zaštićen od uobičajene i rutinske kontrole od strane poreske uprave po drugim pitanjima. PSC takođe ne štiti obveznika od kontrole njegovih aktivnosti u vezi sa transfernim cenama. Obveznik će možda morati da dokaže da li savesno poštuje rokove i uslove propisane PSC, da su materijalni prikazi u PSC i dalje validni, da su podaci koji su korišteni za primenu metodologije tačni, da su kritične pretpostavke PSC i dalje validne i dosledno primenjene, i da je metodologija dosledno primenjena. Poreske uprave bi zbog toga trebalo težiti da osiguraju da PSC procedure ne budu nepotrebno glomazne i da ne ističu više zahteva pred obveznike nego što je striktno zahtevano obimom primene PSC.

4.156 Problemi se takođe mogu razviti ako poreske uprave zloupotrebe informacije pribavljene iz PSC u njihovim kontrolama. Ako se obveznik povuče iz PSC ili ako je obveznikov zahtev za PSC odbijen posle razmatranja svih činjenica, bilo koja nečinjenična informacija koju pruži poreski obveznik u vezi sa PSC zahtevom, kao što su ponude za poravnanje, obrazloženja, mišljenja i presude, ne smeju biti smatrane relevantnim u bilo kom aspektu kontrole. Dodatno, činjenica da se obveznik bezuspešno prijavio za PSC ne bi trebala da bude uzeta u obzir u odlučivanju poreske uprave da li da započne kontrolu tog poreskog obveznika.

4.157 Poreske uprave takođe treba da osiguraju poverljivost poslovnih tajni i drugih osetljivih informacija, kao i dokumentacije koja im je predata u okviru procedure PSC. Zato domaća pravila o poverljivosti treba da budu primenjena. U bilateralnom PSC važiće zahtevi poverljivosti za strane ugovornice, što će sprečiti javno obelodanjivanje poverljivih podataka.

4.158 PSC program ne može biti upotrebljen od strane svih poreskih obveznika, zato što procedura može biti skupa i utrošiti dosta vremena, pa mali obveznici generalno ne bi mogli da je priušte. Ovo je naročito tačno ako su uključeni nezavisni stručnjaci. PSC mogu, zato, samo pomoći u rešavanju uglavnom velikih slučajeva iz oblasti transfernih cena. Dodatno, posledice PSC programa po resurse mogu ograničiti broj zahteva koje poreska uprava može obraditi. U ocenjivanju PSC, poreske uprave mogu ublažiti ove potencijalne probleme osiguravanjem da je nivo ispitivanja prilagođen veličini međunarodne transakcije u pitanju.

F.5 Preporuke

F. 5.1 Načelno

4.159 Pošto su Smernice objavljene u originalnoj verziji u 1995. godini, značajan broj država članica je stekao iskustvo sa PSC. One zemlje koje imaju nekog iskustva za sada deluju zadovoljno, tako da se može očekivati da će, pod odgovarajućim okolnostima, iskustvo sa PSC nastaviti da se uvećava. Uspeh PSC programa će zavisiti od pažnje usmerene ka utvrđivanju odgovarajućeg stepena specifičnosti za sporazum koji je zasnovan na kritičnim pretpostavkama, adekvatnim administriranjem programa, i prisustvom adekvatnih obezbeđenja za izbegavanje gore opisanih zamki, a sve uz fleksibilnost i otvorenost sa kojima sve strane pristupaju procesu.

4.160 Ima nekih kontinuiranih problema u vezi sa formom i obimom PSC koji zahtevaju veće iskustvo za potpuno rešavanje i dogovor između država članica, kao što je pitanje unilateralnih PSC. Komitet za fiskalna pitanja namerava da pažljivo nadgleda svako proširenje primena PSC i da promoviše veću doslednost u praksi među onim zemljama koje odaberu da ih koriste.

F. 5.2 Pokrivenost sporazumima

4.161 Kada se razmatra obim PSC, obveznici i poreske uprave moraju obratiti pažnju na pouzdanost bilo kojih predviđanja kako bi isključili nepouzdana predviđanja. Načelno, velika pažnja mora biti pokazana ako PSC izlazi izvan pitanja metodologije, njene primene, i kritičnih pretpostavki. Vidi paragrafe 4.123-4.128.

F.5.3 Unilateralni nasuprot bilateralnim (multilateralnim) sporazumima

4.162 Kada god je to moguće, PSC treba da bude zaključen na bilateralnoj ili multilateralnoj osnovi između nadležnih vlasti putem postupka zajedničkog dogovaranja iz relevantnog međunarodnog ugovora. Bilateralni PSC nosi manje rizika da se obveznici osete primoranim da uđu u PSC ili da prihvate sporazum koji nije u skladu sa principom van dohvata ruke kako bi izbegli skupe i produžene kontrole i moguće kazne. Bilateralni PSC takođe značajno umanjuje šansu da bilo kakva dobit izbegne oporezivanje ili da bude dvostruko oporezovana. Štaviše, zaključivanje PSC kroz postupak zajedničkog dogovaranja može biti jedini oblik koji može biti usvojen od poreske uprave kojoj manjka domaćeg zakonodavstva da bi zaključila obavezujuće ugovore neposredno sa obveznikom.

F.5.4 Pravična dostpnost PSC za sve obveznike

4.163 Kao što je rečeno gore, priroda PSC procedura može *de facto* ograničiti njihovu dostupnost na velike obveznike. Ograničenje PSC na velike obveznike može postaviti pitanja pravičnosti i uniformnosti, pošto obveznici u identičnim situacijama ne bi smeli da budu drugačije tretirani. Fleksibilna alokacija resursa kontrole može ublažiti takve pojave. Poreske uprave mogu razmotriti mogućnost usvajanja olakšanog pristupa za male obveznike. Poreske uprave treba da vode računa da prilagode svoj nivo ispitivanja, u ocenjivanju PSC, veličini međunarodnih transakcija u pitanju.

F.5.5 Razvijanje radnih sporazuma između nadležnih vlasti i unapređenih procedura

4.164 Između onih zemalja koje upotrebljavaju PSC, veća uniformnost u PSC praksama može biti od koristi kako poreskim upravama tako i obveznicima. U skladu sa time, poreske uprave ovakvih zemalja mogu želeti da razmotre radne sporazume sa nadležnim vlastima za sprovođenje PSC. Ovi sporazumi mogu utvrditi načelne smernice i shvatanja za postizanje zajedničkog dogovora u slučajevima kada obveznik zahteva PSC koji uključuje pitanja transfernih cena.

4.165 Pored navedenog, bilateralni PSC sa partnerima iz međunarodnih ugovora treba da budu prilagođeni određenim zahtevima. Na primer, ista neophodna i značajna informacija treba da bude učinjena dostupnom svakoj poreskoj upravi u isto vreme, i metodologija koja je dogovorena treba da bude u skladu sa principom van dohvata ruke.

G. Arbitraža

4.166 S obzirom na to da trgovina i investicije imaju sve veći međunarodni karakter, poreski sporovi koji mogu nastati iz ovakvih aktivnosti, takođe postaju sve više internacionalni. Što je još važnije, sporovi više ne uključuju jednostavne suprotnosti između obveznika i njegove poreske uprave, već takođe neslaganja između samih poreskih uprava. U mnogima od ovih situacija, GMNP je primarno učesnik , dok su prave zainteresovane strane su uključene vlasti. Iako se tradicionalno problemi dvostrukog oporezivanja rešavaju putem postupka zajedničkog dogovaranja, olakšice nisu garantovane ako se poreske uprave, nakon konsultacija, ne mogu samostalno sporazumeti i ako ne postoji mehanizam, kao što je arbitražna klauzula slična onoj iz stava 5. Člana 25., kako bi se omogućilo rešavanje spora. Međutim, kada poseban poreski ugovor sadrži arbitražnu klauzulu sličnoj onoj iz stava 5. Člana 25., ovo proširenje postupka zajedničkog dogovaranja čini rešavanje slučaja još uvek mogućim podnošenjem na arbitražu jednog ili više pitanja o kojima se nadležne vlasti ne mogu usaglasiti.

4.167 U verziji Model-konvencije OECD iz 2008. godine , Član 25. je bio dopunjen sa novim stavom 5 koji je propisuje da će se u slučajevima kada nadležne vlasti ne mogu postići sporazum u roku od dve godine, nerešena pitanja rešavati na arbitražnom postupku, na zahtev lica koje je

predstavilo slučaj. Ovo proširenje postupka zajedničkog dogovaranja osigurava da kada nadležne vlasti ne mogu da postignu sporazum o jednom ili više pitanja koja sprečavaju rešavanje slučaja, rešavanje slučaja će biti moguće podnošenjem tih pitanja na arbitražu. Arbitraža na osnovu stava 5. Člana 25. je sastavni deo postupka zajedničkog dogovaranja i ne predstavlja alternativni put za razrešavanje sporova iz primene međunarodnih ugovora između država. Paragrafi 63-85 Komentara Člana 25. pružaju smernice o fazi arbitraže postupka zajedničkog dogovaranja.

4.168 Postojanje arbitražne klauzule slične onoj iz stava 5 Člana 25 u pojedinom bilateralnom ugovoru bi trebala da učini postupak zajedničkog dogovaranja efektivnijim čak i u slučajevima kada pribegavanje arbitraži nije neophodno. Samo postojanje ove mogućnosti bi trebalo da ohrabri korišćenje postupka zajedničkog dogovaranja pošto će i vlasti i obveznici znati da će vreme i trud uložen u postupak zajedničkog dogovaranja proizvesti zadovoljavajuće rezultate. Nadalje, vlasti će imati podsticaj da osiguraju da se postupak zajedničkog dogovaranja sprovodi efikasno kako bi se izbegle neophodne kasnije dopunske procedure.

Glava V

Dokumentacija

A. Uvod

5.1 Ova Glava pruža opšte smernice poreskim upravama koje bi one trebalo da uzmu u obzir prilikom razvoja pravila i/ili procedura o dokumentaciji koju treba pribaviti od obveznika u vezi sa kontrolom transfernih cena. Takođe ovde se pružaju smernice obveznicima kako bi im se pomoglo prilikom identifikovanja dokumentacije koja bi bila najpodesnija za prikazivanje da njihove kontrolisane transakcije zadovoljavaju princip van dohvata ruke i zato rešavaju pitanja transfernih cena i olakšavaju poreske kontrole.

5.2 Na obaveze o dokumentaciji mogu uticati pravila koja regulišu teret dokazivanja u relevantnoj jurisdikciji. U većini jurisdikcija, poreska uprava snosi teret dokazivanja. Zato obveznik ne mora da dokazuje ispravnost svojih transfernih cena u ovakvim slučajeva osim ukoliko poreska uprava *prima facie* ne ukaže da je određivanje cena nedosledno principu van dohvata ruke. Diskusija o dokumentaciji u ovoj Glavi nema za cilj da nametne veći teret obveznicima od onog propisanog domaćim zakonodavstvom. Međutim, skrećemo pažnju da čak i kada poreska uprava snosi teret dokazivanja, obveznik može biti obavezan da izradi dokumentaciju o svojim transfernim cenama, jer bez adekvatnih informacija, poreska uprava neće moći da ispita slučaj pravilno. Zapravo, kada obveznik ne obezbedi adekvatnu dokumentaciju, u nekim jurisdikcijama može doći do prevaljivanja tereta dokaza na osnovu oborive pretpostavke u korist usklađivanja predloženog od strane poreske uprave. Što je još važnije, i poreska uprava i obveznik treba da nastoje da pokažu savesnost prikazujući da je njihovo utvrđivanje transfenih cena dosledno principu van dohvata ruke bez obzira na to na kome leži teret dokazivanja. U postupku kontrole, delovanje poreske uprave ne bi trebalo da bude podložno uticaju činjenice da je na obvezniku teret dokazivanja kada je takvo što predviđeno. Teret dokazivanja ne bi trebali da koriste ni poreske

uprave ni obveznici kao opravdanje za iznošenje neosnovanih ili neproverljivih tvrdnji o transfernim cenama.

B. Smernice u vezi sa dokumentacijom i procedurama

5.3 Svaki obveznik treba da nastoji da primeni pravila o transfernim cenama za poreske svrhe u skladu sa principom van dohvata ruke, na osnovu informacija razumno dostupnih u vreme njihovog utvrđivanja. Tako, obveznik treba razmotriti da li je njegov pristup primeni pravila o transfernim cenama adekvatan za poreske svrhe pre nego što ga primeni. Na primer, bilo bi razumno za obveznika da odredi da li su uporedivi podaci iz nekontrolisanih transakcija dostupni. Od obveznika se isto tako može očekivati da ispita, na osnovu razumno dostupnih informacija, da li su uslovi korišćeni za primenu pravila o transfernim cenama u prethodnim godinama promenili, ako će se ti uslovi koristiti da bi se primenila pravila o transfernim cenama za tekuću godinu.

5.4 Obveznikov proces razmatranja da li je njegova primena pravila o transfernim cenama adekvatna za poreske svrhe bi trebao da bude utvrđen u skladu sa istim poslovnim principima savesnog upravljanja kojima bi se rukovodio proces procene poslovne odluke sa sličnim nivoom kompleksnosti i važnosti. Moglo bi se očekivati da će primena ovih načela zahtevati da obveznik pripremi ili da se pozove na materijale koji bi mogli poslužiti kao dokumentacija napora učinjenih u poštovanju principa van dohvata ruke, uključujući informacije na kojima se primena pravila o transfernim cenama zasniva, faktore koji su uzeti u obzir, i izabrani metod. Bilo bi razumno da poreske uprave očekuju od obveznika da kada utvrđuju svoje transferne cene za određenu poslovnu aktivnost da pripreme ili pribave ovakve materijale u vezi sa prirodom aktivnosti i transfernih cena, i da zadrže ovakav materijal za dostavljanje ako je to neophodno tokom poreskog ispitivanja. Ovakvi postupci bi trebalo da pomognu obveznicima da podnesu ispravne poreske prijave. Međutim, potrebno je naglasiti da ne bi trebalo da postoji istovremena obaveze u vreme utvrđivanja cena ili u vreme podnošenja poreske prijave da se izrađuju ovakvi tipovi dokumenata ili da se pripremaju za kontrolu poreske uprave. Dokumenti koje bi bilo adekvatno zahtevati uz poresku prijavu su navedeni u paragrafu 5.15.

5.5 Pošto bi krajnji interes poreske uprave bio zadovoljen ako bi neophodna dokumenta bila podneta u roku koji zahteva poreska uprava tokom kontrole, proces čuvanja dokumenata bi trebao da bude predmet obveznikove slobode odlučivanja. Na primer, obveznik može izabrati da čuva relevantna dokumenta u formi neobrađenih originala ili u dobro

kompiliranoj knjizi, i na kome god jezikuželi, pre nego što se dokumentacija dostavi poreskoj upravi. Međutim, obveznik treba da se uskladi sa objektivnim mogućnostima pri zahtevima za prevođenjem dokumenata koji su dostupni poreskoj upravi.

5.6 U razmatranju da li su transferne cene adekvatne za poreske svrhe, neophodno je da se prilikom primene principa savesnog poslovnog upravljanja obveznik pripremi ili se pozove na pisane materijale koji drugačije ne bi bili pripremljeni ili se na njih ne bi pozivalo u odsustvu poreskih zahteva, uključujući dokumente iz inostranih povezanih društava. Kada zahteva dostavljanje ovakvih tipova dokumenata, poreska uprava treba, sa dužnom pažnjom, da izbalansira između njenih potreba za dokumentima i troškova i administrativnog tereta obveznika zbog izrade ili pribavljanja tih dokumenata. Na primer, od obveznika se ne treba očekivati da snosi neproporcionalno visoke troškove i terete da bi pribavio dokumentaciju od inostranih povezanih društava ili da se uključi u iscrpnu pretragu za uporedivim podacima iz nekontrolisanih transakcija ako obveznik razumno veruje, imajući u vidu principe ovih smernica, da ili uporedivi podaci ne postoje ili da bi trošak njihovog lociranja bio neproporcionalno visok u odnosu na iznose u pitanju. Poreske uprave bi takođe trebalo da prepoznaju da mogu iskoristiti razmenu podataka u bilateralnim poreskim ugovorima da pribave takve informacije, kada se može očekivati da će biti izrađene na vreme i na efikasan način.

5.7 Zato, dok neki od dokumenata koji se adekvatno mogu koristiti ili na koje se može oslanjati u određivanju primene pravila o transfernim cenama u skladu sa principom van dohvata ruke za poreske svrhe. Ovo mogu biti takvi dokumenti da ih obveznik ne bi pripremao ili pribavljao osim za poreske svrhe, pa od njega treba očekivati da pripremi ili pribavi ovakve dokumente jedino ako su neophodni za objektivno procenjivanje da li transferne cene zadovoljavaju princip van dohvata ruke. Treba očekivati i da dokumenti mogu biti pribavljeni ili pripremljeni od obveznika bez neproporcionalno visokog troška koji bi mogao nastati. Od obveznika ne treba očekivati da je pripremio ili pribavio dokumente izvan minimuma neophodnog da se sačini razumna procena usklađenosti sa principom van dohvata ruke.

5.8 Dosledno sa gornjom smernicom, obveznici ne bi trebalo da imaju obavezu da čuvaju dokumente koje su pripremali ili na koje su se pozivali u vezi sa transakcijama nastalim u godinama za koje je usklađivanje ograničeno rokom izvan razumnog perioda čuvanja u skladu sa opštim zahtevima domaćeg prava za slične tipove dokumenata. Pored navedenog,

poreske uprave obično ne bi trebalo da zahtevaju dokumente koji se odnose na ovakve godine, čak i kada su dokumenti sačuvani. Međutim, ponekad ovakvi dokumenti mogu biti relevantni za kontrolu transfernih cena u kasnijoj godini za koje ne postoji ograničenje rokom, na primer kada obveznici dobrovoljno čuvaju ovakve arhive u vezi sa dugoročnim ugovorima ili da se utvrdi da li su standardi uporedivosti u vezi sa primenom metode transfenih cena u toj kasnijoj godini zadovoljeni. Poreske uprave treba da imaju u vidu poteškoće u lociranju dokumenata za prethodne godine i da ograniče takve zahteve na slučajeve gde imaju dobar razlog u vezi sa transakcijama koje se ispituju za uvidom u dokumenta u pitanju.

5.9 Poreske uprave treba i da ograniče zahteve za dokumentima koji su postali dostupni tek pošto je transakcija koja je u pitanju nastala, na one za koje je očekivano da sadrže relevantne informacije kao što je i utvrđeno na osnovu principa za upotrebu podataka iz više godina u Glavi II ili informacije o činjenicama koje su postojale u vreme kada su transferne cene utvrđene. U razmatranju da li je dokumentacija adekvatna, poreska uprava treba da ima u vidu meru do koje je informacija objektivno mogla biti dostupna obvezniku u vreme kada su transferne cene utvrđene.

5.10 Poreske uprave ne bi smele da zahtevaju od obveznika da dostave dokumente koji nisu u faktičkoj vlasti ili kontroli obveznika ili drugačije objektivno dostupni, npr. informacije koje se ne mogu zakonito pribaviti ili koje nisu zapravo dostupne obvezniku zato, što su poverljive za obveznikovog konkurenta ili zato što nisu objavljene i ne mogu biti pribavljene normalnim zahtevom ili uvidom u podatke o tržištu.

5.11 U brojnim slučajevima, podaci o inostranim povezanim društvima su esencijalni za kontrolu transfernih cena. Međutim, pribavljanje ovakvih informacija može predstavljati poteškoće obvezniku koje se ne javljaju pri izradi sopstvenih dokumenata. Kada je obveznik zavisno društvo inostranog povezanog društva ili je samo manjinski akcionar, može biti otežano pribavljanje informacija zbog toga što obveznik nema kontrolu nad povezanim društvom. U svakom slučaju, računovodstveni standardi i zahtevi pravne dokumentacije (uključujući rokove za pripremu i predaju) razlikuju se od zemlje do zemlje. Dokumenti koje obveznik zahteva ne moraju da budu onakvi kakve bi po poslovnim principima savesnog upravljanja inostrano povezano društvo trebalo da sačuva, a značajno vreme i troškovi mogu biti neophodni za prevođenje i izradu dokumenata. Ova razmatranja treba da budu uzeta u obzir pri utvrđivanju obavezne dokumentacije obveznika.

5.12 Može biti neophodno da se proširi obim zahtevanih informacija od povezanih društava koja su uključena u kontrolisanu transakciju koja se ispituje. Na primer, u utvrđivanju transferne cene za distributera sa ograničenim funkcijama, može biti adekvatno pribavljanje informacija o ovim funkcijama bez proširenja zahtevanih informacija na druge članice GMNP

5.13 Poreske uprave bi trebalo da osiguraju da ne dođe do javnog obelodanjivanja poslovnih tajni, naučnih tajniili drugih poverljivih podataka. Poreske uprave zato, moraju biti diskretne u zahtevanju ovakve vrste podataka i treba to činiti jedino ako mogu obezbediti da će informacije ostati poverljive prema trećim licima, izuzev do granice obelodanjivanja zahtevanog u javnim sudskim postupcima ili sudskim odlukama. Svaki napor treba da bude učinjen da bi se osiguralo da se poverljivost održi koliko god je to moguće u ovakvim postupcima i odlukama.

5.14 Obveznici treba da prihvate da će, bez obzira na ograničenja zahteva za dokumentacijom, poreska uprava morati da utvrdi ispunjavanje pravila o transfernin cenama u skladu sa principom van dohvata ruke, čak iako su dostupne informacije nepotpune. Kao rezultat, obveznik mora uzeti u obzir da adekvatno arhiviranje i dobrovoljna izrada dokumenata može poboljšati ubedljivost njegovog pristupa transfernim cenama. Ovo će biti istinito bez obzira na to da li je slučaj relativno jednostavan ili kompleksan, ali što je veća kompleksnost i neobičnost slučaja, veći značaj će se pridavati dokumentaciji.

5.15 Poreske uprave treba da ograniče količinu informacija koja se zahteva u fazi podnošenja poreske prijave. U to vreme, ni jedna pojedina transakcija nije identifikovana za kontrolu transfernih cena. Ako bi detaljnija dokumentacija bila zahtevana u ovoj fazi za sve prekogranične transakcije između povezanih društava, i od svih društava uključenih u ovakve transakcije, to bi predstavljalo veliki teret. Zato bi bilo nerazumno zahtevati da obveznik podnese dokumente zajedno sa poreskom prijavom naročito demonstrirajući adekvatnost svih određivanja transfernih cena. Rezultat bi mogao sprečiti međunarodnu trgovinu i strane investicije. Bilo kakvi zahtevi za dokumentacijom u fazi podnošenja poreske prijave treba da budu ograničeni na traženje od obveznika da pruži podatke dovoljne da omoguće poreskoj upravi da odrede (približno) koje obveznike treba dalje kontrolisati.

C. Korisna informacija za utvrđivanje primene pravila o transfernim cenama

5.16 Podaci relevantni za pojedinačne kontrole transfernih cena zavise od činjenica i okolnosti slučaja. To je razlog što nije moguće definisati bilo koji opšti način za preciziranje obima i prirode informacija koji bi bio dovoljan za poresku upravu da je zahteva, a za poreskog obveznika da je izradi u vreme kontrole. Međutim, postoje određene pojave koje su zajedničke za svaku kontrolu transfernih cena koja zavisi od informacija u odnosu: na obveznika, povezana društva, prirodu transakcije i ono na osnovu čega je transakciji određena cena. Sledeći odeljak ističe informacije koje bi mogle biti relevantne, u zavisnosti od individualnih okolnosti. Namera je da se prikažu vrste informacija koje bi olakšale kontrolu u većini slučajeva, ali treba naglasiti da informacije koje slede ne treba posmatrati kao minimum zahteva za ispunjavanje poreskih obaveza. Nije ni cilj da se sastavi iscrpna lista informacija za koje je poreska uprava ovlašćena da zahteva.

5.17 Analiza po principu van dohvata ruke obično zahteva: informacije o povezanim društvima uključenim u kontrolisane transakcije, o transakcijama koje su u pitanju, izvršenim funkcijama, informacije pribavljene od nezavisnih društava angažovanim u sličnim transakcijama ili obliku poslovanja i druge podatke kojima su bili posvećeni drugi delovi ovih smernica, uzimajući u obzir i uputstva iz paragrafa 5.4. Ova analiza može uključiti prirodu i uslove transakcije, ekonomske uslove i imovinu uključenu u transakcijei pitanje kako proizvod ili usluga koji su predmet kontrolisane transakcije cirkulišu između povezanih društava, zatim promene u trgovačkim uslovima ili ponovno pregovaranje o postojećim aranžmanima. Analiza može uključiti i opis okolnosti bilo koje poznate transakcije između obveznika i nezavisnog lica koje su slične transakciji sa inostranim povezanim društvom i bilo koju informaciju koja može uticati na to da li bi nezavisna društva koja posluju u skladu sa principom van dohvata ruke, pod uporedivim okolnostima, bila učesnici slično strukturisanih transakcija. Druge korisne informacije mogu uključiti listu bilo kojih poznatih uporedivih kompanija koje imaju transakcije slične kontrolisanim transakcijama.

5.18 U pojedinim slučajevima transfernih cena, može biti dobro da se koriste informacije koje se odnose na svako pojedino povezano društvo uključeno u kontrolisane transakcije koje se ispituju, kao što su:

a) pregled poslovanja;

b) struktura organizacije;

c) vlasničke veze u okviru GMNP;

d) iznos prodaje i operativnih rezultata iz poslednje dve godine pre transakcije;

e) nivo obveznikovih transakcija sa inostranim povezanim društvima, na primer iznos prodaje imovine sa zaliha, pružanje usluga, iznajmljivanje materijalne imovine, upotrebu i transfer nematerijalne imovine, i kamata na zajmove.

5.19 Informacije o cenama, uključujući poslovne strategije i specijalne okolnosti, takođe mogu biti korisne. Ovo može uključiti faktore koji su uticali na određivanje cena ili zasnivanje bilo kojih cenovnih politika za obveznika i celu GMNP. Na primer, ove politike mogu sadržati stav da je potrebno da se doda marža na troškove proizvodnje, da se umanje povezani troškovi iz prodajnih cena krajnjim potrošačima na tržištu gde se inostrana povezana društva bave trgovinom na veliko ili da se usvoji integrisani cenovnik ili politika učešća u troškovima na nivou grupe. Informacije o faktorima koji vode do razvoja bilo kakvih sličnih politika mogu pomoći MNP da ubedi poreske uprave da su njene politike transfernih cena dosledne sa transakcionim uslovima na otvorenom tržištu . Takođe može biti korisno da postoji: objašnjenje odabira, primene i doslednosti sa principom van dohvata ruke, metoda transfernih cena koriščenog da se primene pravila o transfernim cenama. U vezi sa tim, treba primetiti da informacije najkorisnije za određivanje cena van dohvata ruke mogu varirati u zavisnosti od metoda koji se koristi.

5.20 Posebne okolnosti bi uključile detalje koji se odnose na bilo koje transakcije koje imaju efekat poravnanja (kompenzacije) i koje imaju uticaj na utvrđivanje cene van dohvata ruke. U ovakvom slučaju, dokumenti su korisni da pomognu u opisivanju relevantnih činjenica, kvalitativnu vezu između transakcija, i kvantifikaciju kompenzacije. Savremena dokumentacija pomaže u minimiziranju upotrebe osećaja. Kao što je bilo reči u Glavi III, kompenzaciona transakcija transakcja može nastati kada, na primer, prodavac isporučuje robu po nižoj ceni, zato što kupac pruža usluge prodavcu besplatno; kada je viša autorska naknada utvrđena da bi se kompenzovala međunarodno niža cena robe; i kada je ugovor o licenci bez autorskih naknada zaključen u vezi sa upotrebom industrijske svojine ili tehničko *know-how-a.*

5.21 Druge specijalne okolnosti mogu uključiti strategiju upravljanja ili tip poslovanja. Primeri su okolnosti pod kojima se obveznikovo poslovanje sprovodi da bi ušao na novo tržište, da bi povećao udeo na postojećem tržištu, da bi uveo nove proizvode na tržište ili da bi odbio povećanu konkurenciju.

5.22 Opšti poslovni i industrijski uslovi koji utiču na obveznika, mogu takođe biti značajni. Relevantne informacije mogu uključiti podatke koje objašnjavaju trenutno poslovno okruženje i prognozu njegovih promena i to kako predviđene promene utiču na obveznikovu granu privrede, veličinu tržišta, uslove konkurencije, pravni okvir, tehnološki razvoj i devizno tržište.

5.23 Informacije o izvršenim funkcijama (uzimajući u obzir imovinu koja se koristi i rizike koji se preduzimaju) mogu biti korisne za funkcionalnu analizu koja bi obično bila sprovedena kako bi se primenio princip van dohvata ruke. Funkcije uključuju: proizvodnju, sklapanje, upravljanje kupovinama i materijalom, marketing, veleprodaju, kontrolu zaliha, upravljanje garancijama, aktivnosti reklamiranja i marketinga, prevoz i skladištenje, pozajmljivanje i uslove plaćanja, obuku i osoblje.

5.24 Mogući preuzeti rizici koji su uzeti u obzir u funkcionalnoj analizi mogu uključiti rizike u promeni troškova, cena ili zaliha, rizike koji se odnose na uspeh ili neuspeh istraživanja i razvoja, finansijske rizike uključujući promenu u deviznom kursu i kamatnim stopama, rizike uslova pozajmljivanja i plaćanja, rizike proizvođačke odgovornosti, poslovni rizik u vezi sa vlasništvom nad imovinom ili postrojenjima.

5.25 Finansijske informacije mogu takođe biti korisne ako postoji potreba za upoređivanjem dobiti i gubitka između povezanih društava, sa kojima obveznik ima transakcije koje su predmet pravila o transfernim cenama. Ove informacije mogu uključiti dokumente koji objašnjavaju dobit i gubitak do mere neophodne za procenu adekvatnosti politike transfernih cena u okviru GMNP. To takođe može uključiti dokumente koji se odnose na troškove koje snose strana povezana društva, kao što su troškovi promocije prodaje ili troškovi reklamiranja.

5.26 Neke relevantne finansijske informacije mogu takođe biti u posedu inostranog povezanog društva. Ove informacije mogu uključiti izveštaje o proizvodnim troškovima, troškovima istraživanja i razvoja i/ili o opštim i administrativnim troškovima.

5.27 Dokumenti mogu biti od pomoći i za prikazivanje procesa pregovora za utvrđivanje ili revidiranje cena u kontrolisanim transakcijama. Kada obveznici pregovaraju da bi utvrdili ili revidirali cenu sa povezanim društvima, dokumenti mogu pomoći da predvide dobit i administrativne troškove i troškove prodaje koji bi nastali kod inostranih zavisnih društava kao što su osoblje, amortizacija, marketing, distribucija ili troškovi prevoza. Dokumenti mogu i da objasne kako su transferne cene određene, npr. odbijanjem bruto marže zavisnih društava od procenjenih prodajnih cena krajnjim potrošačima.

D. Zaključak preporuka o dokumentaciji

5.28 Obveznici treba da preduzmu određene napore u vreme kada je utvrđena primena pravila o transfernim cenama kako bi utvrdili da li su transferne cene odgovarajuće za poreske svrhe u skladu sa principom van dohvata ruke. Poreske uprave bi trebalo da imaju pravo da pribave pripremljenu dokumentaciju ili onu na koju se poziva obveznik u ovom postupku jer je to sredstvo potvrđivanja usklađenosti sa principom van dohvata ruke. Međutim, složenost ovog procesa treba da bude utvrđena u skladu sa istim principima savesnog poslovnog upravljanja kojim bi se rukovodio proces procene poslovne odluke sličnog nivoa, kompleksnosti i važnosti. Štaviše, potreba za dokumentacijom treba da bude u ravnoteži sa troškovima i administrativnim teretima, naročito kada ovaj proces nalaže izradu dokumenata koji drugačije ne bi bili pripremljeni ili na koje se ne bi pozivalo u odsustvu poreskih zahteva. Zahtevi za dokumentacijom ne treba da nameću obveznicima troškove i opterećenja koja su neproporcionalna okolnostima slučaja. Obveznici bi ipak trebalo da prepoznaju da adekvatno arhiviranje i dobrovoljne izrade dokumenata, olakšavaju kontrolu i razrešavanje pitanja transfernih cena koja mogu nastati.

5.29 Poreske uprave i obveznici trebalo bi da se obavežu na viši nivo saradnje u pogledu odnosa prema pitanjima dokumentacije, da bi se izbegli preterani zahtev za dokumentacijom, dok u isto vreme treba da obezbede adekvatne informacije za pouzdanu primenu principa van dohvata ruke. Obveznici bi trebalo da budu otvoreni iomoguće pristup relevantnim informacijama koje poseduju, a poreske uprave treba da prepoznaju da mogu da koriste odredbe o razmeni podataka u određenim slučajevima kako bi postojalo manje zahteva prema obvezniku u toku kontrole. Komitet za fiskalna pitanja ima nameru da i dalje proučava pitanje dokumentacije kako bi razvio dodatne smernice kojima bi se pomoglo obveznicima i poreskim upravama u ovoj oblasti.

Glava VI

Posebna razmatranja vezana za nematerijalnu imovinu

A. Uvod

6.1 Ovo Glava se bavi posebnim pitanjima koja se javljaju u pokušaju utvrđivanja da li uspostavljeni ili nametnuti uslovi u transakciji između povezanih lica koja uključuju nematerijalnu imovinu, odslikavaju transakciju van dohvata ruke. Potrebno je posebno obratiti pažnju na transakcije nematerijalnom imovinom, jer se one često teško procenjuju za poreske potrebe. Ova Glava objašnjava primenu odgovarajućih metoda, u skladu sa principom van dohvata ruke, za određivanje transfernih cena kod transakcija koje uključuju nematerijalnu imovinu korišćenu u komercijalne svrhe, uključujući i marketinške aktivnosti. Glava objašnjava i specifične poteškoće koje mogu nastati kada društvo koje sprovodi marketinške aktivnosti nije vlasnik nematerijalne imovine kao što je robna marka. Sporazumi o učešću u troškovima među povezanim licima za potrebe istraživanja i razvoja koji mogu dovesti do nematerijalne imovine objašnjeni su u Glavi VIII

6.2 Za potrebe ovog poglavlja termin „nematerijalna imovina“ uključuje pravo korišćenja industrijske svojine kao što su patenti, robne marke, dizajne ili modele. Takođe uključuje literarnu i umetničku svojinu i intelektualnu svojinu kao što je *know-how* i poslovne tajne. Ovo poglavlje se koncentriše na poslovna prava, kod kojih je nematerijalna imovina povezana sa komercijalnim aktivnostima, uključujući marketinške aktivnosti. Ova nematerijalna imovina je sredstvo koje može imati značajnu vrednost, iako ne mora imati bilo kakvu knjihovodstvenu vrednost u poslovnim knjigama. U vezi sa takvom imovinom može biti povezan izvestan rizik (npr. odgovornost na osnovu ugovora ili proizvoda i ekološke štete).

B. Poslovna nematerijalna imovina

B.1. Uopšteno

6.3 Poslovna nematerijalna imovina uključuje patente, *know-how*, dizajn i modele koji se koriste za proizvodnju dobara ili pružanje usluga, kao i nematerijalna prava koja su sama za sebe poslovna sredstva koja se prenose klijentima ili koriste za obaljanje poslovne aktivnosti (npr. kompjuterski softver). Nematerijalna imovina koja se koristi za marketinške aktivnosti je posebna vrsta poslovne nematerijalne imovine sa donekle drugačijom prirodom, kao što je objašnjeno u nastavku. Za potrebe jasnoće, poslovna nematerijalna imovina, osim nematerijalne imovine koja se koristi za potrebe marketinških aktivnosti, naziva se trgovinska nematerijalna imovina. Trgovinska nematerijalna imovina se stvara kroz skupu i rizičnu aktivnost istraživanja i razvoja. Llice koje je stvorilo ovu imovinu uglavnom pokušava da povrati troškove ovih aktivnosti kroz prodaju proizvoda, ugovore o pružanju usluga ili ugovore o licencama. Lice koje razvija nematerijalnu imovinu može obaviti istraživanje u sopstveno ime, sa namerom da, ako pronađe trgovinsku, nematerijalnu imovinu, ima pravno i ekonomsko vlasništvo u ime jedne ili više članica grupe u skladu sa odredbama ugovora o istraživanju. U ovom ugovoru se objašnjava kada korisnik ili korisnici imaju pravno i ekonomsko vlasništvo nad nematerijalnom imovinom ili u svoje ime i u ime jedne ili više članica grupe u skladu sa dogovorom po kome su uključene učesnice angažovane zajedno i imaju ekonomsko vlasništvo nad nematerijalnom imovinom (takođe objašnjeno u Glavi VIII o sporazumima o učešću u troškovima). Uzajamno licenciranje (unakrsno licenciranje) nije neuobičajeno, a takođe mogu postojati i drugi složeniji aranžmani.

6.4 Marketinška nematerijalna imovina uključuje robne marke koje pomažu komercijalnoj eksploataciji proizvoda ili usluga, liste korisnika, distributivne kanale i jedinstvene nazive, simbole ili fotografije koje imaju važnu promotivnu vrednost za proizvod. Neka marketinška nematerijalna imovina (npr. robne marke) može biti zaštićena zakonom i može se koristiti uz odobrenje vlasnika određenog proizvoda ili usluge. Vrednost ove imovine zavisi od mnogih faktora, uključujući: ugled i kredibilitet naziva ili robne marke očuvan kvalitetom robe ili pruženih usluga pod imenom ili robnom markom u prošlosti; stepen kvaliteta i kontrole procesa istraživanja i razvoja; distribuciju i dostupnost robe ili usluga na tržištu; obim i uspeh promotivnih troškova nastalih u svrhu upoznavanja potencijalnih kupaca sa proizvodima ili uslugama (posebno troškovi oglašavanja i marketinški

troškovi nastali da bi se razvila mreža sa distributerima, agentima ili drugim sličnim agencijama), vrednost tržišta kojima će marketinška nematerijalna imovina obezbediti pristup i priroda svakog prava koje je nastalo u okviru nematerijalne imovine u skladu sa zakonom.

6.5 Intelektualna svojina, kao što je *know-how* i poslovne tajne može biti tržišna nematerijalna imovina ili marketinška nematerijalna imovina. *Know-how* i poslovne tajne su informacije u privatnom vlasništvu koje pomažu ili unapređuju komercijalnu aktivnost, koja nije zaštićena kao što je patent ili robna marka. Termin *know-how* je možda manje precizan koncept. Paragraf 11 Komentara Člana 12 Model-konvencije OECD daje sledeću definiciju: *nou-hau*, uopšteno rečeno, odgovara informacijama industrijske, komercijalne ili naučne prirode na osnovu prethodnih iskustava, koje imaju praktičnu primenu u poslovanju društva i na osnovu čijeg obelodanjivanja se mogu izvući ekonomske koristi. *Know-how* se zato može odnositi na tajni proces, formulu ili drugu tajnu informaciju koja se odnosi na industrijsko, komercijalno ili naučno iskustvo koje nije pokriveno patentom. Bilo koje otkrivanje *know-how* ili poslovnih tajni može bitno da smanji vrednost imovine. *Know-how* i poslovne tajne često imaju značajnu ulogu u komercijalnim aktivnostima GMNP.

6.6 Treba posvetiti pažnju određivanju da li postoji i kada postoji tržišna ili marketinška nematerijalna imovina. Na primer, ne proizvode svi izdaci za istraživanje i razvoj vrednu nematerijalnu imovinu i ne stvaraju sve marketinške aktivnosti vrednu marketinšku nematerijalnu imovinu. Može biti teško da se oceni stepen u kom je neki određeni trošak uspešno proizveo poslovni resurs kao i izračunati ekonomski efekat tog resursa za određenu godinu.

6.7 Na primer, marketinške aktivnosti mogu obuhvatiti širok spektar poslovnih aktivnosti, kao što su istraživanje tržišta, dizajniranje ili planiranje proizvoda koji odgovaraju zahtevima tržišta, strategije prodaje, odnosi sa javnošću, prodaja, usluge i kontrola kvaliteta. Neke od ovih aktivnosti neće imati uticaja tokom godine u kojoj su sprovedene na način da budu pravilno tretirane kao tekući troškovi, a ne kao kapitalni rashodi. Neke druge aktivnosti mogu imati i kratkoročne i dugoročne efekte. Tretman takvih aktivnosti verovatno će biti važan kod funkcionalnih analiza sprovedenih da bi se utvrdila uporedivost za potrebe transfernih cena. U nekim slučajevima, može se tražiti da se troškovi marketinških aktivnosti i rashodi za istraživanje i razvoj, u odnosu na poslovne aktivnosti, nadoknade od usluga ili proizvoda povezanog lica, dok u drugim slučajevima može biti stvorena nematerijalna imovina na koju se posebno plaća naknada ili može postojati kombinacije ova dva slučaja.

B.2. Primeri: patenti i žigovi

6.8 Razlike između tržišne i marketinške nematerijalne imovine mogu se uočiti poređenjem patenata i žigova. Patenti se, u suštini, odnose na proizvodnju dobara (koje je moguće prodavati ili koristiti u vezi sa pružanjem usluge) dok se žigovi koriste pri promovisanju prodaje dobara ili usluga. Patent daje ekskluzivno pravo vlasniku da koristi pronalazak za ograničeni vremenski period. Žig se može koristiti beskonačno, njegova zaštita će nestati samo u specifičnim okolnostima (dobrovoljno odricanje, neobnavljanje u dogledno vreme, otkazivanje ili poništavanja usled sudske odluke, itd.) Žig je jedinstveno ime, simbol ili slika proizvoda ili usluge određenog proizvođača ili prodavca, što prouzrokuje zabranu njihove upotrebe za slične namene u skladu sa lokalnim ili međunarodnim zakonom. Žigovi mogu dodati vredan tržišni status robi ili uslugama sa kojima su povezani, bilo da su ta dobra ili usluge jedinstvene u svakom slučaju. Patenti mogu stvoriti monopol u određenim proizvodima ili uslugama dok žigovi sami to ne mogu, zbog toga što konkurenti mogu da prodaju iste ili slične proizvode ako koriste jasno različite žigove.

6.9 Patenti su često rezultat riskantnih i skupih istraživanja i razvoja i onaj koji sprovodi istraživanje pokušava da nadoknadi troškove (i da ostvari povraćaj) kroz prodaju proizvoda koji su patentirani, licenciranjem drugih da koriste pronalazak (često je u pitanju proizvod ili proces) ili kroz potpunu prodaju patenta. Zakonito stvaranje novog žiga (ili onog koji je skoro uveden na tržište) uglavnom nije skupo. Nasuprot tome, često jako skupo stvoriti vrednost i osigurati da ta vrednost opstane (ili da se uveća). Intenzivne i skupe kampanje i druge marketinške aktivnosti obično će biti neophodne, kao i rashodi kontrole kvaliteta proizvoda sa žigom. Vrednost i bilo koje promene će zavisiti u kojoj meri je efikasno žig promovisan na tržištu na kojem je korišćen. Vrednost će zavisiti i od reputacije vlasnika u vezi sa kvalitetom proizvodnje i pružanjem usluga i koliko dobro je ova reputacija održana. U određenim slučajevima, vrednost za davaoca licence može se povećati kao rezultat napora i troškova korisnika licence. U nekim slučajevima patenti, zbog njihovog izuzetnog kvaliteta, mogu imati veoma jake marketinške efekte, plaćanja pravo korišćenja takvog patenta treba posmatrati na veoma sličan način kao plaćanja za pravo korišćenja žiga.

6.10 Žigovi se mogu ustanoviti za robu, bilo za specifičan proizvod ili za liniju proizvoda. Oni su možda najprepoznatljiviji na potrošačkom tržištu, ali je moguće naći ih na svim nivoima tržišta. Žigovi se mogu steći i za usluge. Vlasništvo nad žigom je obično povereno jednom licu, kao na primer, pravno nezavisnoj kompaniji. Zaštićeno ime (veoma često ime kompanije) može imati isto dejstvo kao žig i može biti registrovano u

nekom specifičnom obliku kao žig. Imena određenih MNP u farmaceutskoj ili elektro industriji, na primer, imaju odličnu vrednost promotivnih prodajnih aktivnosti, i mogu se koristiti za marketing širokog spektra dobara ili usluga. Imena dobro poznatih ljudi, dizajnera, sportista, glumaca, ljudi koji rade u šou biznisu mogu biti povezani sa zaštitnim imenima i žigovima i mogu biti često veoma dobar marketinški instrument.

6.11 Žig se može prodati, licencirati ili na neki drugi način preneti sa jednog lica na drugo. Različiti ugovori o licencama zaključuju se u praksi. Prodavcu može biti dozvoljeno da koristi žig bez ugovora o licenci pri prodaji proizvoda napravljenih od strane vlasnika žiga, ali licenciranje žiga je postala česta praksa posebno u međunarodnoj trgovini. Zato vlasnik žiga može da odobri licencu za žig drugom društvu da ga koristi za proizvode koje samo proizvodi ili kupuje od drugih (ili od davaoca licence, npr. kada su dobra i komponente kupljena u zasebnim transakcijama bez žiga). Uslovi ugovora o licencama mogu značajno varirati.

6.12 Nekad je teško napraviti jasnu razliku između prihoda od tržišne i od marketinške nematerijalne imovine. Na primer, u industrijama fokusiranim na istraživanje, žig i zaštićeno ime su vitalne komponente u obezbeđivanju dovoljnog prihoda koji bi nadoknadio prethodno istraživanje i preuzimanje novih projekata, posebno zato što su patenti vremenski ograničeni. Izgradnja brenda i prepoznavanje žiga, zato je vitalno značajna da obezbedi da proizvod i dalje bude komercijalno održiv nakon isteka patenta ili čak u slučajevima kada patent nije ni bio razvijen. Vidi Odeljak D koji opisuje aranžmane u skladu sa principom van dohvata ruke koji uključuju marketinšku nematerijalnu imovinu.

C. Primena principa van dohvata ruke

C.1 Uopšteno

6.13 Načelna uputstva data u Glavama I, II i III, za primenu principa van dohvata ruke odnose se podjednako na utvrđivanje transfernih cena između povezanih lica u vezi sa nematerijalnom imovinom. Ovaj princip će, međutim, biti teško primeniti na kontrolisane transakcije nematerijalnom imovinom, jer ta imovina može imati poseban karakter koji komplikuje potragu za uporedivim parametrima i u nekim slučajevima stvorenu vrednost teško je utvrditi u vreme transakcije. Nadalje, zbog potpuno legitimnih poslovnih razloga u vezi sa odnosom između njih,

povezana lica, mogu ponekad napraviti strukturu transfera na način na koji nezavisna preduzeća ne bi razmišljala (vidi paragraf 1.11 i 1.64).

6.14 Princip van dohvata ruke kod nematerijalne imovine treba da uzme u obzir, za potrebe uporedivosti, perspektivu i prenosioca imovine i onog koji imovinu preuzima. Iz perspektive prenosioca, princip van dohvata ruke trebalo bi da ispita cene po kojima je uporedivo nezavisno društvo spremno da proda imovinu. Iz perspektive onog koji imovinu preuzima, odnosno kupuje, uporedivo nezavisno društvo može, ali i ne mora da bude spremno da plati cenu, u zavisnosti od vrednosti i upotrebljivosti nematerijalne imovine za kupčevo poslovanje. Kupac bi generalno bio spreman da plati iznos licence ako je korist koju očekuje od upotrebe nematerijalne imovine zadovoljavajuća, uzimajući u obzir druge dostupne opcije. S obzirom na to da će primalac licence morati da investira ili na drugi način snosi troškove za korišćenje licence, mora se utvrditi da li je nezavisno društvo spremno da plati naknadu za licencu određenog iznosa, uzimajući u obzir očekivane koristi od dodatnih investicija i ostale troškove koji će verovatno nastati.

6.15 Važno je da ova analiza obezbedi da povezana preduzeća nisu obavezna da plate iznos za kupovinu ili korišćenje nematerijalne imovine koja se zasniva na najvišem ili na najproduktivnijem nivou korišćenja kada je imovina manje korisna povezanom licu s obzirom na poslovne operacije i druge relevantne okolnosti. U tom slučaju, korist od imovine treba uzeti u obzir prilikom utvrđivanja uporedivosti. Ova diskusija naglašava značaj uzimanja u obzir svih činjenica i okolnosti, prilikom utvrđivanja uporedivosti transakcija.

C.2 Identifikovanje aranžmana vezanih za transfer nematerijalne imovine

6.16 Uslovi za prenos nematerijalne imovine mogu biti potpuna prodaja nematerijalnih ili, češće, autorska naknada po ugovoru o licenci za prava u vezi sa nematerijalnom imovinom. Autorska naknada obično bi bila periodična naknada koja se zasniva na finalnom proizvodu korisnika, prodaji ili, u nekim retkim okolnostima, na dobiti. Kada je autorska naknada zasnovana na proizvodu korisnika licence ili prodaji, iznos naknade može varirati u zavisnosti od prometa korisnika licence. Tu su i slučajevi gde promena činjenica i okolnosti (npr. novi dizajn, intenzivnije reklamiranje žiga od strane vlasnika) može da dovede do izmene uslova naknade.

6.17 Naknada za korišćenje nematerijalne imovine može da bude uključena u cenu naplaćenu za prodaju robe kada, na primer, jedno društvo prodaje nezavršene proizvode drugom društvu, i u isto vreme, čini dostupnim svoje iskustvo za dalju preradu ovih proizvoda. Da li se može pretpostaviti da transferna cena za robu obuhvata licencnu naknadu i da, shodno tome, sve dodatne autorske naknade ne bi trebalo da budu priznate u zemlji kupca, u velikoj meri zavisi od okolnosti svakog dogovora i ne postoji opšti princip koji se može primeniti, osim da ne bi trebalo da bude dvostruko umanjenje za korišćenje tehnologije. Transferna cena može biti cena paketa za robu i za nematerijalnu imovinu. U tom slučaju, zavisno od činjenica i okolnosti, kupac neće morati da doplati autorsku naknadu zato što prima isporuku uz tehničku ekspertizu . Ovaj tip paketa cene mora biti razdvojen za posebno izračunavanje vrednosti autorske naknade u skladu sa principom van dohvata ruke u zemljama koje naplaćuju poreze po odbitku.

6.18 U nekim slučajevima, nematerijalna imovina će biti upakovana u paket-ugovore, koji uključuju prava na patente, žigove, poslovne tajne i *know-how*. Na primer, društvo može da dodeli licencu u odnosu na sve industrijske i intelektualne svojine koje poseduje. Delove paketa potrebno je razmatrati odvojeno da bi se utvrdila usklađenost prenosa sa principom van dohvata ruke (vidi paragraf 3.11). Važno je uzeti u obzir i vrednost usluga kao što su tehnička pomoć i obuka zaposlenih koji mogu da pruže davaoci licence u vezi sa transferom. Slično tome, koristi koje korisnik licence pruža davaocu licence putem poboljšanja proizvoda ili procesa treba uzeti u obzir. Ove usluge treba vrednovati primenom principa van dohvata ruke, uzimajući u obzir specifične okolnosti za usluge opisane u Glavi VII. Može biti važno u tom smislu da se napravi razlika između različitih sredstava za stvaranje *know-how*. Uputstvo u vezi sa ovim pitanjima je dato u Paragrafu 11 – 11.6 Komentara na Član 12 Model-konvencije OECD.

6.19 Sa *know-how* ugovorima i ugovorima o pružanju usluga može se postupiti drugačije u određenoj zemlji u skladu sa njenim unutrašnjim poreskim zakonodavstvom ili u skladu sa ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koji je zaključen sa drugim zemljama. Ovaj problemu će biti predmet daljeg razmatranja Radne grupe br. 1 za oblast dvostrukog oporezivanja i srodna pitanja. Na primer, da li plaćanje poreza po odbitku na isplate nerezidentima može zavisiti od načina na koji se ugovor posmatra. Ukoliko se uplata okarakteriše kao naknada za usluge, obično se ne oporezuje u zemlji porekla, osim ako primalac ne obavlja poslovanje u toj zemlji preko stalne poslovne jedinice koja se u njoj nalazi i naknada se pripisuje stalnoj poslovnoj jedinici. S druge strane, autorska

naknada plaćena za korišćenje nematerijalne imovine je, u nekim zemljama, predmet oporezivanja porezom po odbitku

C.3 Obračun naknade u skladu sa principom van dohvata ruke

6.20 U primeni principa van dohvata ruke kod kontrolisanih transakcija nematerijalnom imovinom, neke posebne faktore relevantne za uporedivost između kontrolisane i nekontrolisane transakcija treba uzeti u obzir. Ovi faktori uključuju očekivane koristi od nematerijalne imovine (verovatno utvrđene pomoću obračuna neto sadašnje vrednosti). Ostali faktori su: bilo koja ograničenja u odnosu na geografsko područje u kome se mogu ostvariti prava, izvozna ograničenja za robu proizvedenu na osnovu bilo kog prenetog prava, ekskluzivno ili neekskluzivno svojstvo bilo kog prenetog prava, kapitalne investicije (za izgradnju novog postrojenja ili za kupovinu specijalne mašine), početni troškovi i troškovi razvoja potrebni na tržištu, mogućnost davanja licence u dalju podlicencu, distributivna mreža korisnika licence, i da li korisnik licence ima dozvolu da učestvuje u daljem razvoju imovine od strane vlasnika licence.

6.21 Kada je nematerijalna imovina koja se koristi patent, analiza uporedivosti treba da uzme u obzir prirodu patenta (npr. proizvod ili procesni patent) i vek trajanja zaštite u skladu sa zakonom o patentima određene zemlje, imajući u vidu da novi patenti mogu biti brzo razvijeni na osnovu starih, tako da se efikasna zaštita nematerijalne imovine može znatno produžiti. Nije važan samo period trajanja zakonske zaštite patenta, već i vek trajanja tokom kojeg će patenti verovatno da održe svoju ekonomsku vrednost. Potpuno nov i prepoznatljiv patent „otkrovenje“ može postojeće patente da učini zastarelim i može da diktira višu cenu od onog dizajniranog da unapredi proces koji je već zasnovan postojećim patentom ili od onog za koji su zamene brzo dostupne.

6.22 Ostali faktori za patente uključuju proces proizvodnje za koji se koristi imovina i vrednost kojom proces doprinosi finalnom proizvodu. Na primer, kada patentirani izum pokriva samo jednu komponentu uređaja, bilo bi neprikladno izračunavati autorsku naknadu za pronalazak pozivanjem na prodajnu cenu za kompletan proizvod. U tom slučaju, autorska naknada koja se bazira na proporcionalnom delu prodajne cene moraće da uzme u obzir relativnu vrednost komponente u odnosu na druge komponente proizvoda. Takođe, u analizi funkcija koje se obavljaju (uključujući i sredstva koja se koriste i preuzete rizike), za transakcije koje uključuju nematerijalnu imovinu, rizici koji se uzimaju u obzir bi trebalo da

obuhvate odgovornost vezanu za proizvod i za životnu sredinu, koji su postali sve važniji.

6.23 Pri uspostavljanju principa van dohvata ruke u slučaju prodaje ili davanja licence za nematerijalnu imovinu, moguće je koristiti metodu uporedive cene na tržištu kada isti vlasnik prodaje ili daje licencu za uporedivu nematerijalnu imovinu pod uporedivim uslovima nezavisnim društvima. Iznos naknade kod uporedivih transakcija između nezavisnih preduzeća u istoj industriji može biti smernica, kada su ove informacije dostupne, i širok opseg utvrđivanja cena može da bude adekvatan. Ponude za nezavisna lica ili stvarne ponude konkurentnih licenci mogu se uzeti u obzir. Ako povezano društvo dalje daje u licencu (podlicencu) već iznajmljenu licencu za nematerijalnu imovinu nezavisnim licima, moguće je koristiti neki oblik metode preprodajne cenu za analizu uslova kontrolisane transakcije.

6.24 U prodaji robe koja uključuje nematerijalnu imovinu, može da se koristiti metod uporedive cene na tržištu ili metod preprodajne cene u skladu sa principima iz Glave II. Kada je marketinška nematerijalna imovina uključena (npr. žig), analiza uporedivosti trebalo bi da uzme u obzir vrednost dodatu žigom, uzimajući u obzir njegovo prepoznavanje od strane potrošača, geografski značaj, tržišno učešće, obim prodaje i druge relevantne faktore. Kada je uključena trgovačka nematerijalna imovina, analiza uporedivosti bi, osim toga, trebalo da uzme u obzir vrednost koja se pripisuje takvoj nematerijalnoj imovini (koja je zaštićena patentom ili je na drugi način ekskluzivna nematerijalna imovina) kao i značaj funkcije istraživanja i razvoja koji su u toku.

6.25 Na primer, može biti slučaj da se brendirane sportske patike, prodate u okviru kontrolisane transakcija, mogu uporediti sa sportskim patikama prodatim pod drugim robnim imenom u okviru nekontrolisane transakcije, kako u pogledu kvaliteta i specifičnosti samih patika, tako i u pogledu prepoznavanja potrošača i drugih karakteristika brenda na tom tržištu. Ukoliko takvo poređenje nije moguće, može pomoći, ako su odgovarajući dokazi na raspolaganju, poređenje obima prodaje, cena i ostvarene dobiti za robu sa zaštitnim znakom sa onima za sličnu robu koja ne nosi zaštitni znak. Zato je moguće koristiti prodaju nebrendiranih proizvoda kao uporedivu transakciju za prodaju brendiranih proizvoda koji su inače uporedivi, ali samo do te mere da se prilagođavanja mogu obaviti na račun vrednosti koju je dodao zaštitni znak. Na primer, brendirane sportske patike "A" mogu biti uporedive sa nebrendiranim patikama u svakom pogledu (nakon korekcija), osim samog zaštitnog imena. U tom slučaju, glavna karakteristika brenda može se odrediti poređenjem

nebrendiranih patika sa različitim osobinama, prodatih u nekontrolisanoj transakciji, sa brendiranim ekvivalentom, takođe prodatim u nekontrolisanoj transakciji. Onda je moguće koristiti ove informacije kao pomoć u određivanju cena brendirane obuće "A", iako je moguće da su prilagođavanja neophodna za efekat razlike u karakteristikama na vrednost brenda. Međutim, može biti prilično teško napraviti korekcije kada proizvod sa zaštitnim znakom ima dominantnu poziciju na tržištu. Posledica te pozicije je da se promet izvornog proizvoda vrši na različitom tržištu, posebno kada su uključeni sofisticirani proizvodi.

6.26 U slučajevima koji uključuju izuzetno vrednu nematerijalnu imovinu, može biti teško da se pronađu uporedive nekontrolisane transakcije. Time je otržana primena tradicionalne transakcione metode i metoda transakcione neto marže, posebno kada obe strane u transakciji poseduju vrednu nematerijalnu imovinu ili jedinstvena sredstava koja se koriste u transakciji da se razlikuju od transakcija potencijalne konkurencije. U takvim slučajevima metoda podele transakcione dobiti može biti relevantna, mada je moguće da postoje praktični problemi u primeni te metode.

6.27 U proceni da li su uslovi transakcija koji uključuju nematerijalnu imovinu u skladu sa transakcijama po principu van dohvata ruke, iznos, priroda i nastali troškovi u razvoju ili održavanju nematerijalne imovine mogu se ispitati i biti od pomoći u određivanju uporedivosti ili relativne vrednosti doprinosa svake strane, posebno kada se koristi metoda podele transakcione dobiti. Međutim, nije obavezno da postoji veza između troškova i vrednosti. Konkretno, stvarna tržišna vrednost nematerijalne imovine često nije uporediva u odnosu na troškove koji su uključeni u razvoj i održavanje imovine. Jedan od razloga je taj što nematerijalna imovina, kao što su patenti i *know-how*, mogu biti posledica dugotrajnog i skupog istraživanja i razvoja. Iznos budžeta istraživanja i razvoja zavisi od različitih faktora, uključujući i politiku konkurencije ili potencijalne konkurente, očekivanu profitabilnost istraživačke delatnosti, kao i trend dobiti ili razmatranja koja se baziraju u odnosu na promet, odnosno procenu prinosa od aktivnosti istraživanja i razvoja u prošlosti, kao osnova za rešavanje budućeg rashoda. Može se tražiti da budžet aktivnosti istraživanja i razvoja bude pokriven prodajom proizvoda, iako proizvodi koji su u pitanju, nemaju direktan odnos sa aktivnostima istraživanja i razvoja. Drugi razlog je taj što nematerijalna imovina može podrazumevati aktivnost istraživanja, razvoja i kontrole kvaliteta bez prekida koji mogu doprineti čitavom asortimanu proizvoda.

C.4 Određivanje cena u skladu sa principom van dohvata ruke kada je procena vrednosti veoma nesigurna u vreme transakcije[1]

6.28 Kao što je navedeno na početku ovog odeljka, nematerijalna imovina može imati poseban karakter komplikujući potragu za uporedivim transakcijama i u nekim slučajevima veoma je teško odrediti vrednost u vreme odigravanja kontrolisane transakcije. Kada je procena vrednosti nematerijalne imovine u vreme transakcije veoma neizvesna, postavlja se pitanje kako bi trebalo odrediti cenu po principu van dohvata ruke. Pitanje bi trebalo da bude rešeno, kako od strane poreskih obveznika tako i od strane poreske uprave, pozivajući se na to šta bi nezavisna društva učinila u sličnim okolnostima, uzimajući u obzir nejasnu procenu vrednosti pri određivanju cene transakcije.

6.29 U zavisnosti od činjenica i okolnosti, postoji čitav niz koraka koje bi nezavisna društva mogla da preduzmu da bi se izborili sa visokom neizvesnošću u proceni vrednosti pri ocenjivanju cene transakcije. Jedna od mogućnosti je da se očekivana korist (uzimajući u obzir sve relevantne ekonomske faktore) upotrebi kao sredstvo za uspostavljanje cene na početku transakcije. Pri određivanju očekivane koristi, nezavisna društva će uzeti u obzir stepen do kojeg je kasniji razvoj predvidiv. U nekim slučajevima, nezavisna preduzeća mogu uvideti da je projekcija očekivane koristi dovoljno pouzdana da ispravi cene transakcije na početku, na osnovu tih projekcija, bez zadržavanja prava na buduće korekcije.

6.30 U drugim slučajevima, nezavisna društva možda ne smatraju da cene na osnovu očekivanih koristi pružaju adekvatnu zaštitu od rizika koje donosi visoka neizvesnost u vrednovanju nematerijalne imovine. U takvim slučajevima, nezavisna društva mogu usvojiti kratkoročne ugovore ili mogu uključiti klauzulu o korekciji cena u odredbama ugovora, da bi se zaštitila od budućih događaja koji možda nisu predvidivi. Na primer, autorska naknada može biti povećana kako se povećava broj korisnika licence.

6.31 Nezavisna društva mogu takođe odlučiti da snose rizik nepredvidivog naknadnog razvoja do određenog stepena, ali sa zajedničkim razumevanjem da će nepredviđena dešavanja koja menjaju osnovne pretpostavke na kojima su utvrđene cene, dovesti do ponovnog određivanja cenovnog aranžmana kroz međusobni sporazum strana. Na primer, takvo ponovno pregovaranje može se desiti u skladu sa principom van dohvata

[1] Primer koji ilustruje primenu principa van dohvata ruke na nematerijalnu imovinu za koju je veoma teško napraviti procenu vrednosti je dat u Aneksu Glave VI.

ruke ako se ispostavni da je autorska naknada, koja se bazira na prodaji patentiranog leka, suviše preterana, zbog neočekivanog razvoja alternativnih jeftinih oblika lečenja. Preterana autorska naknada može otkloniti podsticaj korisnicima licence za proizvodnju leka uopšte. U tom slučaju bi se moglo ponovo pregovarati o ugovoru (mada da li će se ovo u stvari desiti, će zavisiti od svih činjenica i okolnosti).

6.32 Kada poreska uprava procenjuje cene kontrolisane transakcije koja uključuje nematerijalnu imovinu gde je vrednovanje veoma nesigurno na početku, treba slediti aranžmane koji su nastali u uporedivim uslovima od strane nezavisnih preduzeća. Dakle, ako bi nezavisna društva imala fiksne cene na osnovu određene projekcije, isti pristup treba da se koristi od strane poreske uprave u proceni cena. U tom slučaju, poreska uprava može, na primer, da se raspita da li su povezana društva napravila odgovarajuće projekcije, uzimajući u obzir sva dešavanja koja su razumno predvidljiva.

6.33 Utvrđeno je da je poreskoj upravi teško, posebno u slučaju nekooperativnih poreskih obveznika, da utvrdi koja je dobit bila predvidiva u vreme kada je transakcija započeta. Na primer, takav poreski obveznik, u ranoj fazi, može da prenese nematerijalnu imovinu povezanom licu, zatim da odredi iznos autorske naknade koji ne odražava naknadno prikazanu vrednost nematerijalne imovine za poreske i druge svrhe, a kasnije i zauzme stav da nije bilo moguće u vreme transfera predvideti budući uspeh proizvoda. U tom slučaju, naknadni procesi mogu navesti poresku upravu da se raspita šta bi nezavisna društva učinila na osnovu informacija koje su na raspolaganju u trenutku transakcije. Konkretno, treba obratiti pažnju da li su povezana preduzeća nameravala da pripreme i da li su napravila projekcije koje nezavisna društva smatraju adekvatnim, uzimajući u obzir predvidivi razvoj u normalnim granicama i u svetlu rizika nepredviđenih događaja, i da li bi nezavisna društva insistirala na nekim dodatnim zaštitama od rizika visoke neizvesnosti u proceni.

6.34 Ako bi nezavisna društva insistirala na klauzuli o korekciji cena u uporedivim okolnostima, poreskoj upravi bi bilo dozvoljeno da utvrdi cene na osnovu takve klauzule. Slično tome, ako bi nezavisna društva uzela u obzir buduće nepredvidive fundamentalne događaje, tako da bi njihova pojava dovela do ponovnih pregovora o potencijalnim cenama transakcije, takav razvoj događaja trebalo bi takođe da dovede do izmene cena uporedive kontrolisane transakcije između povezanih društava.

6.35 Poznato je da može doći do toga da poreska uprava sprovede poresku kontrolu prijave poreskog obveznika tek nakon nekoliko godina po podnošenju. U tom slučaju, poreska uprava će imati pravo da koriguje

iznos naknade u odnosu na sve otvorene godina, do vremena kada se kontrola obavlja, na osnovu informacija koje bi nezavisna društva koristila u sličnim okolnostima pri određivanju cena.

D. Marketinške aktivnosti preduzete od strane društava koja ne poseduju žigove ili trgovačke nazive

6.36 Značajni problemi u oblasti transfernih cena mogu se javiti kada marketinške aktivnosti obavljaju društva koja ne poseduju žigove ili trgovačke nazive koji se promovišu (kao što je distributer brendiranih proizvoda). U tom slučaju, neophodno je da se utvrdi kako odrediti marketinšku naknadu za te aktivnosti. Problem je da li bi trebalo pružaoca marketinških usluga izjednačiti sa pružaocem usluga, odnosno sa pružaocem promotivnih usluga ili da li postoje slučajevi u kojima bi lice koje obavlja marketinške aktivnosti trebalo da ima udeo u dobiti koja se može pripisati marketinškoj nematerijalnoj imovini. Povezano pitanje je kako identifikovati dobit koja se može pripisati marketinškoj nematerijalnoj imovini.

6.37 Što se tiče prvog pitanja da li društva koja se bave marketingom imaju pravo na dobit od marketinške nematerijalne imovine iznad uobičajenog nivoa dobiti od marketinških aktivnosti, analiza zahteva procenu prava i obaveza koje podrazumeva dogovor između stranaka. Često će biti slučaj da dobit od marketinških aktivnosti bude dovoljna i odgovarajuća. Jedan relativno jasan primer je slučaj kada distributer deluje samo kao agent, dobijajući nadoknadu za svoje promotivne troškove od strane vlasnika marketinške nematerijalne imovine. U tom slučaju, distributer bi imao pravo na odgovarajuću nadoknadu za svoje aktivnosti i ne bi imao pravo na podelu dobiti koja se pripisuje marketinškoj nematerijalnoj imovini

6.38 Kada distributer u stvari snosi troškove svojih marketinških aktivnosti (tj. ne postoji dogovor sa vlasnikom da nadoknadi troškove), pitanje je u kojoj meri će distributer moći da ima potencijalne koristi od tih aktivnosti. Generalno, u transakcijama po principu van dohvata ruke mogućnost strane koja nije zakonski vlasnik marketinške nematerijalne imovine da učestvuje u budućim prinosima od marketinških aktivnosti koje povećavaju vrednost te nematerijalne imovine će uglavnom zavisiti od suštine prava te strane. Na primer, distributer može biti u mogućnosti da ostvari korist od svoje investicije u razvoj vrednosti žiga, kroz promet nematerijalne imovine i udela na tržištu gde ima dugoročni ugovor o distribuciji brendiranog proizvoda. U nekim slučajevima, udeo u dobiti

distributera treba utvrditi na osnovu onoga što bi nezavisni distributer ostvario u sličnim okolnostima. U nekim slučajevima, distributer može imati vanredne troškove marketinga, veće od troškova nezavisnog distributera sa sličnim pravima, u korist sopstvene distributivne aktivnosti. Nezavisni distributer, u tom slučaju, može da ostvari veću dobit od vlasnika žiga, možda kroz smanjenje otkupne cene proizvoda ili smanjenje autorske naknade.

6.39 Drugo pitanje je kako identifikovati dobit koja se pripisuje marketinškim aktivnostima. Marketinška nematerijalna imovina može steći vrednost kao posledicu reklamiranja i drugih troškova promotivnih aktivnosti koje mogu biti važni za održavanje vrednosti žiga. Međutim, može biti teško da se utvrdi da su ti izdaci doprineli uspehu proizvoda. Na primer, može biti teško utvrditi koji su troškovi oglašavanja i marketinga doprineli proizvodnji ili prihodima i u kojoj meri. Moguće je, takoće, da novi žig ili onaj nedavno uveden na određeno tržište nema vrednosti ili ima malu vrednost na tom tržištu, a i da se njegova vrednost može menjati tokom godina kako stiče prepoznatljivost na tom tržištu (ili možda gubi uticaj). Dominantan udeo na tržištu može se, u izvesnoj meri, pripisati marketinškim naporima distributera. Vrednost i sve promene zavisiće od toga koliko efikasno je žig promovisan na određenom tržištu. Još važnije, u mnogim slučajevima veća dobit od prodaje proizvoda sa zaštitnim znakom zavisiće koliko od uspešnog oglašavanja i drugih promotivnih rashoda, toliko i od jedinstvenih karakteristika proizvoda ili visokog kvaliteta. Stvarnom ponašanju učesnika transakcije tokom više godina treba dati značajnu vrednost u proceni dobiti od marketinških aktivnosti. Vidi paragrafe 3.75-3.79 (podaci za više godina).

Glava VII

Specifični problemi povezani sa pružanjem usluga unutar grupe privrednih društava

A. Uvod

7.1 Ova Glava bavi se problemima koji nastaju u kontekstu utvrđivanja transfernih cena i to prvenstveno da li je jedan član GMNP stvarno pružio uslugu drugim članovima te GMNP i, ako jeste, kako utvrditi tržišnu cenu za takvu uslugu. Osim uzgred, ova Glava se ne bavi time da li su usluge izvršene u okviru sporazuma o podeli troškova, kao i da li je u slučaju postojanja takvog sporazuma na pravilan način primenjen princip van dohvata ruke za utvrđivanje cena, odnosno da li članovi GMNP zajednički stiču, proizvode ili prodaju dobra, pružaju usluge, stiču nematerijalnu imovinu, i pri tome raspodeljuju troškove takvih aktivnosti na učesnike u sporazumu o raspodeli troškova. Sporazumi o raspodeli troškova obrađuju se u Glavi VIII.

7.2 Skoro svaka GMNP mora obezbediti da širok krug usluga bude na raspolaganju njenim članicama, posebno administrativne, tehničke, finansijske i komercijalne usluge. Takve usluge mogu da uključuju usluge upravljanja, koordinacije i funkciju kontrole za celu grupu. Troškove pružanja ovih usluga inicijalno može snositi osnivač (krovno društvo), društvo koje je posebno osnovano za te potrebe ("centar za usluge u okviru grupe")ili drugi član grupe. Nezavisna društva kojima je potrebna usluga mogu naručiti uslugu od dobavljača koji je specijalizovan za pružanje takve usluge ili je mogu samostalno izvršiti (tj. u sopstvenoj režiji). Na sličan način, članica GMNP kojoj je potrebna usluga može nabaviti uslugu direktno ili indirektno od nezavisnih društava ili od jednog ili više povezanih društava u istoj GMNP (tj. unutar grupe) ili mogu samostalno obavljati usluge koje su im neophodne. Usluge unutar grupe često uključuju one koje se obično nabavljaju od nezavisnih društava (kao što su pravne i računovodstvene usluge), kao i one koje se obično obavljaju

interno (drugim rečima usluge koje privredno društvo obavlja samo za svoje potrebe, na primer centralna revizija, finansijsko savetovanje ili obuka osoblja).

7.3 Ugovori o pružanju usluga unutar grupe su povremeno povezani sa ugovorima o prodaji robe ili nematerijalne imovine (ili njenog licenciranja). U nekim slučajevima, kao što su *know-how* ugovori koji sadrže element pružanja usluge, može biti veoma teško odrediti gde se tačno nalazi granica između prodaje ili licenciranja imovine i pružanja usluga. Prateće usluge su često povezane sa transferom tehnologije. U skladu sa navedenim kod transakcija čiji je predmet kombinovani prenos imovine i usluga može biti neophodno da se razmotre principi kumuliranja i razdvajanja transakcija sadržani u Glavi III.

7.4 Mogu postojati značajne razlike u obimu pružanja usluga unutar GMNP i, shodno tome, očekivani i stvarni stepen korisnosti ovih aktivnosti za jednog ili više članova GMNP. Svaki slučaj je specifičan zavisno od konkretnih okolnosti i sporazuma koji se zaključuju unutar grupe. Na primer, u decentralizovanoj grupi, matična kompanija može ograničiti svoje aktivnosti unutar grupe samo na nadzor sopstvenih ulaganja u zavisna društva u svojstvu akcionara. Nasuprot, u centralizovanoj ili integrisanoj grupi, odbor direktora i viši menadžment matičnog društva može da donosi sve važne odluke koje se tiču poslova njenih zavisnih društava, a matično preduzeće može da obavlja sve aktivnosti u oblasti marketinga, obuke osoblja i finansija

B. Glavni problemi

7.5 Postoje dva pitanja u analizi transfernih cena za usluge unutar grupe. Jedno pitanje je da li se usluge unutar grupe stvarno pružaju. Drugo je pitanje koliki bi iznos naknade za takve usluge trebalo da se obračuna u skladu sa principom van dohvata ruke za poreske svrhe. Oba ova pitanja obrazlažu se u nastavku

.

B.1 Određivanje da li su usluge unutar grupe stvarno pružene

7.6 Prema principu van dohvata ruke, pitanje da li je usluga unutar grupe stvarno pružena kada aktivnost za jednu ili više članica grupe obavlja druga članica, treba da zavisi od toga da li je takva aktivnost obezbedila primaocu usluge poslovnu korist koja unapređuje njegov tržišni položaj. To se može utvrditi tako što bi se proverilo da li bi nezavisno društvo u uporedivim okolnostima bilo spremno da plati drugom društvu da mu pruži

takvu uslugu ili, da obezbedi izvršenje takve usluge u sopstvenoj režiji. Ukoliko konkretna usluga ne spada u red onih za koje bi samostalno društvo angaživalo drugo društvo ili bi je izvršilo u sopstvenoj režiji, takva se usluga ne može smatrati uslugom unutar grupe privrednih društava koja je pružena u skladu sa principom van dohvata ruke.

7.7 Osnovu za gore navedenu analizu predstavljaju stvarne činjenice i okolnosti i nemoguće je bez njihovog uzimanja u obzir bezuslovno tvrditi da se određene aktivnosti mogu ili ne smatrati uslugama koje se vrše unutar grupe privrednih društava. Međutim, neke smernice se mogu dati kao pomoć u primeni takve analize na neke uobičajene vrste aktivnosti koje se preduzimaju u GMNP.

7.8 Neke usluge unutar grupe vrši jedna članica GMNP da bi zadovoljila utvrđene potrebe jedne ili više tačno određenih članica grupe. U tom slučaju, relativno je jednostavno utvrditi da li je usluga pružena. Obično bi nezavisno društvo u sličnim okolnostima zadovoljilo utvrđene potrebe, bilo samostalnim obavljanjem potrebne aktivnosti unutar društva ili tako što bi se usluga nabavila od trećeg lica. Dakle, u tom slučaju, smatra se da usluga unutar grupe postoji. Primer takve usluge bio bi slučaj kada povezano društvo održava opremu koju druga članica GMNP koristi u proizvodnji.

7.9 Složenija analiza je neophodna, kada povezano društvo sprovodi aktivnosti koje se odnose na više od jedne članice grupe ili celu grupu. U manjem broju takvih slučajeva, aktivnosti unutar grupe mogu se odnositi na članice grupe, čak i kada tim članicama nisu potrebne takve aktivnosti (i ne bi bile spremne da plate za njihovo pružanje da su nezavisna društva). Takvu aktivnost članica grupe (obično matično društvo ili regionalna holding kompanija) obavlja isključivo zbog posedovanja vlasničkog interesa u jednoj ili više članica grupe, odnosno kada postupa u svojstvu akcionara. Ovakve aktivnosti ne predstavljaju opravdan osnov za naplatu od društava nad kojima su obavljene i za njih se koristi naziv „aktivnosti akcionara“, za razliku od termina „upravljačka aktivnost“ koja ima šire značenje i koristi se u Izveštaju iz 1979. godine. Upravljačke aktivnosti pokrivaju niz aktivnosti koje preduzima akcionar, a mogu obuhvatati pružanje usluga drugim članovima grupe, na primer usluge koje pruža koordinacioni centar. Upravljačke aktivnosti koje se ne smatraju aktivnostima akcionara mogu obuhvatati usluge detaljnog planiranja određenih poslovnih postupaka, upravljanje u vanrednim situacijama ili tehničke savete (eng. *trouble shooting*), ili u nekim slučajevima pomoć u redovnom rukovođenju poslovanjem.

7.10 Sledeći primeri (opisani u *Izveštaju* iz 1984.) predstavljaju aktivnosti akcionara, prema standardnima utvrđenim u stavu 7.6:

a) Troškovi na aktivnosti koje su u vezi sa pravnom strukturom kompanije osnivača, kao što su sastanci akcionara, izdavanje akcija matičnog društva i troškovi nadzornog odbora;

b) Troškovi koji se odnose na izveštavanje matičnog društva uključujući i konsolidaciju izveštaja;

c) Troškovi prikupljanja sredstava za kupovinu vlasničkih udela.

Nasuprot tome, ako na primer matično društvo prikuplja sredstva u ime drugog člana grupe koji ta sredstva koristi za kupovinu nove kompanije, smatralo bi se da matično društvo pruža uslugu članici grupe. U Izveštaju iz 1984 spominju se i "troškovi upravljanja i kontrole (monitoring) aktivnosti koje se odnose na upravljanje i zaštitu ulaganja kao što su učešća". Da li te aktivnosti spadaju u definiciju aktivnosti akcionara u skladu sa definicijom iz ovih smernica odrediće se prema tome da li bi pod uporedivim okolnostima samostalno društvo bilo spremno da plati kako bi mu takve usluge pružilo treće lice ili da ih izvrši samo za sebe.

7.11 U principu, uslugom unutar grupe ne smatra se aktivnost kojom se ponavljaju aktivnosti koje druga članica grupe obavlja za sebe, ili ih toj članici grupe pruža treće lice. Izuzetak može postojati u slučaju kada je dvostruko pružanje usluga samo privremeno, na primer, kada se GMNP reorganizuje da bi centralizovala svoje funkcije menadžmenta. Drugi izuzetak bi bio kada je dupliranje preduzeto da se smanji rizik od donošenja pogrešne poslovne odluke (npr. dobijanje drugog pravnog mišljenja o određenom pitanju).

7.12 Ima nekih slučajeva kada se usluge unutar grupe, koje obavlja članica grupe, (npr. akcionar ili koordinacioni centar), odnose samo na neke članove grupe, ali takve usluge usput obezbeđuju pogodnosti i drugim članovima grupe. Primer može da bude analiziranje pitanja reorganizacije grupe, sticanja novih članova ili ukidanje određenih organizacionih delova. Ove aktivnosti mogu predstavljati usluge unutar grupe za one članice grupe koje učestvuju u planiranim aktivnostima, na primer, za one članice koje će izvršiti određenu akviziciju ili ukinuti neki od svojih organizacionih delova. Navedene aktivnosti mogu proizvesti ekonomske koristi i za druge članove grupe koje nisu njima obuhvaćene i to putem, povećanja efikasnosti, ekonomije obima ili drugih vidova sinergije. Usputne pogodnosti koje nastaju za druge članice grupe obično se ne tretiraju kao prijem usluge unutar grupe zbog toga što za aktivnost iz koje proističu koristi samostalno društvo ne bi bilo spremno da plati naknadu.

7.13 Slično tome, ne smatra se da je povezano društvo primilo uslugu unutar grupe kada za njega nastane usputna korist koja se može pripisati tome što je društvo deo većeg koncerna, a ne zbog toga što je takvom društvu pružena određena usluga. Na primer, ne bi se smatralo da je povezano društvo primilo uslugu unutar grupe ukoliko isključivo zbog pripadnosti grupi ima viši kreditni rejting nego što bi imalo u slučaju da nema status povezanog društva, ali usluga unutar grupe bi obično postojala kada bi povoljniji kreditni rejting nastao zbog datog jemstva druge članice grupe, ili kada društvo ostvari bolje poslovne rezultate zahvaljujući poslovnom ugledu grupe koji je nastao kao rezultat njenih aktivnosti u oblasti globalnog marketinga i odnosa sa javnošću. U tom smislu, pasivnu povezivanost treba razlikovati od aktivne promocije GMNP koja pozitivno utiče na profitni potencijal pojedinih članica grupe. Zaključak se uvek mora donositi na osnovu analize svih specifičnosti konkretnog slučaja.

7.14 Ostale aktivnosti koje se mogu odnositi na grupu kao celinu su one koje su centralizovane u matičnom društvu ili u uslužnom centru grupe (kao što su regionalna sedišta društava) i koje su dostupne grupi (ili većem broju članova grupe). Koje će aktivnosti biti centralizovane zavisi od delatnosti i organizacione strukture grupe, ali uopšteno posmatrano to mogu biti administrativne usluge (planiranje, koordinacija, kontrola budžeta, finansijsko savetovanje, računovodstvo, revizija, pravne usluge, faktoring, IT usluge); finansijske usluge (nadzor nad tokovima gotovine i solventnošću povećanjem kapitala, kreditnim ugovorima; upravljanje rizicima kamata i deviznih kurseva; refinansiranje); pomoć u oblasti proizvodnje, kupovine, distribucije i marketinga; usluge u vezi sa ljudskim resursima (regrutovanje i obuka). Uslužni centri grupe se, takođe, vrlo često bave istraživanjem i razvojem, kao i administrativnim aktivnostima i zaštitom nematerijalne imovine za celu ili deo GMNP. Ove aktivnosti se obično smatraju uslugama unutar grupe zato što bi za njihovo pružanje nezavisna društva bila spremna da plate ili bi te usluge vršila sama za sebe.

7.15 Prilikom razmatranja da li bi naknada za pružanje usluga bila naplaćena u odnosima između nezavisnih društava u skladu sa principom van dohvata ruke, takođe bi bilo relevantno uzeti u obzir oblik koji bi naknada imala da se transakcija izvršila između nezavisnih društava. Na primer, u pogledu finansijskih usluga kao što su krediti i hedžing, naknada je već obuhvaćena samim osnovnim poslom i ne bi bilo primereno dodatno obračunavanje naknade za izvršenu uslugu.

7.16 Poseban problem nastaje u vezi sa uslugama "na poziv". Pitanje je da li dostupnost ovih usluga sama po sebi predstavlja posebnu uslugu za koju bi trebalo obračunati naknadu preko naknade za usluge koje su u stvari pružene. U skladu sa principom van dohvata ruke, matično društvo ili

uslužni centar grupe mogu biti na raspolaganju da članovima grupe u bilo kom trenutku pruže usluge kao što su finansijske, upravljačke, tehničke, pravne ili usluge poreskog savetovanja. U tom slučaju, usluga može da bude pružena povezanom društvu tako što matično društvo ili uslužni centar grupe stavlja članovima grupe na raspolaganje osoblje i opremu. Usluga unutar grupe će postojati do one mere do koje bi bilo razumno očekivati da bi nezavisno društvo u sličnim okolnostima snosilo troškove „rezervisanja" pružanja usluga. Poznato je, na primer, da nezavisna društva plaćaju godišnju naknadu advokatskim firmama za pravo na savetovanje i zastupanje u slučaju pokretanja sudskog postupka. Drugi primer je ugovor o uslugama za prioritetne popravke računarske mreže u slučaju kvara.

7.17 Ove usluge mogu biti na raspolaganju na poziv i mogu da se razlikuju u pogledu vrednosti i značaja iz godine u godinu. Malo je verovatno da bi nezavisno društvo pristalo na troškove rezervisanja usluge kada potreba za takvom uslugom nije verovatna, kada je prednost pružanja usluge „na poziv" zanemarljiva, ili kada se usluga „na poziv" može dobiti odmah i lako iz drugih izvora, bez potrebe za rezervisanjem njihovog pružanja. U skladu sa navedenim primerenije je utvrditi korisnost usluga „na poziv" članovima grupe kroz proveru učestalosti korišćenja takvih usluga u višegodišnjem periodu umesto samo u godini u kojoj se usluga naplaćuje kada se utvrđuje da li je usluga unutar grupe stvarno izvršena.

7.18 Činjenica da je povezano društvo primilo uplatu za navodno pružene usluge može biti od koristi kada se utvrđuje da li su usluge stvarno izvršene, ali samo formalan opis namene plaćanja za „usluge upravljanja" ne može se smatrati dovoljnim za dokazivanje da je takva usluga stvarno izvršena. U isto vreme, odsustvo naknade ili ugovornih sporazuma ne dovodi automatski do zaključka da usluga unutar grupe nije pružena.

B.2 Određivanje naknade po principu van dohvata ruke

B.2.1 Uopšteno

7.19 Pošto se utvrdi da je usluga unutar grupe izvršena, potrebno je, kao i za druge vrste transfera unutar grupe utvrditi da li je iznos naknade u skladu sa principom van dohvata ruke. To znači da naknada za usluge unutar grupe treba da bude ona koja bi nastala i koja bi bila prihvaćena da je transakcija izvršena između nezavisnih društava u uporedivim uslovima. Shodno tome, takve transakcije ne treba, za poreske svrhe, tretirati drugačije od uporedivih transakcija između nezavisnih društava, samo zbog toga što su društva među kojima se obavljaju transakcije povezana.

B.2.2 Identifikovanje stvarnih sporazuma o naplati usluga unutar grupe

7.20 Da bi se utvrdilo koji iznos plaćanja se stvarno odnosi na usluge, poreska uprava bi prvo trebalo da utvrdi kakvi sporazumi se u konkretnom slučaju primenjuju između povezanih lica u vezi sa plaćanjem usluga unutar grupe povezanih lica. U određenim slučajevima, ovakve sporazume je jednostavno identifikovati, na primer kada GMNP koristi direktan metod naplate, odnosno kada se povezanim društvima naplaćuje naknada za određene usluge. U principu, direktan metod naplate je izuzetno pogodan za poresku upravu, jer omogućava da se lako identifikuju pružene usluge i osnov za plaćanje. Dakle, direktna metoda naplate olakšava utvrđivanje da li je naknada opredeljena u skladu sa principom van dohvata ruke.

7.21 GMNP bi trebalo da bude često u mogućnosti da primenjuje direktan metod naplate posebno kada slične usluge pružaju i trećim licima. U slučaju pružanja određenih usluga povezanim društvima i nezavisnim društvima na uporediv način predstavlja značajan deo ukupnog poslovanja GMNP, može se pretpostaviti da GMNP može posebno da prikaže osnov za određivanje visine naknade (npr. evidencija obavljenih aktivnosti i učinjenih troškova u cilju ispunjenja obaveza prema ugovorima zaključenim sa trećim licima). U skladu sa navedenim, GMNP bi u opisanom slučaju svakako trebalo da usvoji direktan metod naplate za transakcije sa povezanim društvima. S druge strane, prihvata se da ovakav metod nije uvek adekvatan, na primer ukoliko su transakcije sa nepovezanim licama samo povremene ili nemaju veći značaj.

7.22 Direktna metoda naplate za usluge unutar grupe je za GMNP složena za praktičnu primenu u mnogim slučajevima pa su takve grupe kompanija razvile druge metode za naplatu usluga koje pruža matična kompanija ili uslužni centar grupe. U ovim slučajevima, praksa GMNP za naplatu usluga unutar grupe je često stvaranje sporazuma koji su ili a) jednostavno prepoznatljivi, ali se ne zasnivaju na metodu direktne naplate ili b) ne mogu se jednostavno identifikovati i obuhvaćeni su u obračun naknade za druge isporuke koje se alociraju na članice grupe po nekom osnovu ili, kao u nekim slučajevima, uopšte se ne alociraju u okviru grupe.

7.23 U takvim slučajevima, međunarodna grupa neće imati druge mogućnosti izuzev upotrebe alokacije i odvajanja troškova kod kojih je često neophodan određen stepen procene ili aproksimacije kao osnove za obračun visine nadoknade u skladu sa principom van dohvata ruke i principima objašnjenim ispod pod B 2.3. Navedeni metodi najčešće se definišu kao metodi indirektnog obračuna i mogu se koristiti samo ukoliko je odgovarajuća pažnja posvećena vrednosti koju usluga ima za korisnika i

obimu pružanja ovakvih usluga među nepovezanim licima. Ovi metodi obračuna naknade generalno ne bi bile prihvatljive u slučajevima kada konkretne usluge čine osnovnu delatnost preduzeća i ne pružaju se isključivo povezanim licima, odnosno osim povezanim pružaju se i trećim licima. Neophodno je iskoristiti sve mogućnosti da se na adekvatan način obračuna naknada za pružene usluge i svaki takav obračun mora biti potkrepljen podacima o prepoznatljivim pogodnostima koje korisnik usluge može objektivno očekivati. U vezi sa metodom indirektnog obračuna trebalo bi voditi računa o komercijalnim karakteristikama konkretnog slučaja (na primer, da li su alokacijski ključevi adekvatni), obezbeđivanju zaštite od zloupotrebe i primeni odgovarajućih računovodstvenih načela, kao i o tome da u konkretnom slučaju njena primena mora biti adekvatna za opredeljivanje naknade u skladu sa stvarnim ili objektivno očekivanim pogodnostima za korisnika usluge.

7.24 U određenim slučajevima, primena metoda indirektnog obračuna može biti neophodna zbog prirode usluge koja se pruža. Jedan od primera je kada se udeo u vrednosti usluge pružene različitim povezanim licima može utvrditi samo približno ili putem procene. Ovaj problem se može javiti, na primer, u slučaju aktivnosti promocije prodaje, koje se obavljaju centralizovano (npr. na međunarodnim sajmovima, u međunarodnoj štampi, ili preko drugih centralizovanih reklamnih kampanja) i koje mogu uticati na obim proizvodnje ili prodaje proizvoda više povezanih privrednih društava. Drugi primer je kada bi vođenje posebne dokumentacije i analiziranje usluga po pojednim korisnicima podrazumevalo administrativni teret koji je u izrazitoj disproporciji sa obavljenim aktivnostima. U takvim slučajevima, naknada se može utvrditi alociranjem na sve potencijalne korisnike u delu koji se ne može direktno rasporediti, odnosno u delu koji se ne može alocirati stvarnim korisnicima konkretnih usluga. Da bi se zadovoljio princip van dohvata ruke izabran metod mora dovesti do rezultata koji je u skladu sa onim što bi uporedivo nezavisno društvo bilo spremno da prihvati. Vidi Odeljak B 2.3 ispod.

7.25 Alokacija se može zasnivati na prometu, broju zaposlenih, ili nekom drugom osnovu. Da li je metod alokacije prikladan može da zavisi od prirode i korišćenja usluga. Na primer, korišćenje ili pružanje usluga obračuna zarada više je povezano sa brojem zaposlenih nego sa prometom, dok će alokacija troškova za rezervisanje usluge održavanja računske mreže "na poziv" biti određena u srazmeri sa troškovima koje u vezi sa računarskom opremom imaju pojedini članovi grupe.

7.26 Naknada za usluge pružene povezanom društvu može biti uključena u cenu nekog drugog transfera. Na primer, naknada za davanje licence za patent ili *nou-hau* može da uključi uslugu pružanja tehničke

pomoći ili centralizovane usluge pružene za primaoca licence ili za menadžerske savete o marketingu robe proizvedene pod licencom. U takvim slučajevima, poreska uprava i poreski obveznici će morati da provere da li je naplaćena dodatna naknada za usluge, kao i da nije došlo do dvostrukog odbijanja troškova.

7.27 Kada se koristi indirektan metod obračuna, odnos između naknade i pruženih usluga može da bude nejasan što može zakomplikovati procenu pružene koristi. Zapravo, to može da znači da društvo kojem se naplaćuje pružena usluga takvu naknadu ne može povezati sa primljenim uslugama. Shodno tome, postoji povećan rizik od dvostrukog oporezivanja, jer je možda teško odrediti da je trošak nastao u korist člana grupe, ukoliko se ne može jednostavno identifikovati za šta se daje naknada, ili ako primalac usluge ne može ustanoviti da mu je izvršena usluga u vezi sa određenim plaćanjem.

7.28 U identifikovanju sporazuma o plaćanju naknade za rezervisanje pružanja usluga "na poziv" (kao što je objašnjeno u paragrafima 7.16 i 7.17), može biti neophodno da se ispitaju uslovi stvarnog korišćenja usluge, jer oni mogu da sadrže odredbe da se ne vrši naplata dokle god je nivo korišćenja usluga ispod dogovorenog nivoa.

B 2.3 Utvrđivanje naknade u skladu sa principom van dohvata ruke

7.29 Prilikom utvrđivanja cena po principu van dohvata ruke za usluge pružene unutar grupe, konkretan slučaj treba razmotriti sa stanovišta pružaoca i primaoca usluge. U tom pogledu, treba imati u vidu vrednost usluga za primaoca i koliko bi samostalno društvo bilo spremni da plati za tu uslugu u sličnim okolnostima, kao i troškove koje ima pružalac usluge.

7.30 Na primer, iz perspektive nezavisnog društva kome su potrebne usluge, pružaoci usluga na tom tržištu mogu biti voljni ili u mogućnosti da ponude uslugu po ceni koju je nezavisno društvo spremno da plati. Ukoliko pružaoci usluga mogu da ponude uslugu u okviru opsega cena koju je nezavisno društvo spremno da plati, onda bi sporazum bio postignut. Sa stanovišta pružaoca usluga, cena ispod koje ne bi pružio uslugu kao i troškovi pružanja usluge predstavljaju relevantne činjenice koje se razmatraju, ali nisu uvek odlučujuće za donošenje odluke.

7.31 Metod, koji će se koristiti za određivanje transferne cene za usluge unutar grupe u skladu sa principom van dohvata ruke, treba odrediti u skladu sa Ssmernicama datim u Glavama I, II i III. Često će primena ovih smernica uputiti na korišćenje metoda uporedive cene na tržištu ili metoda

cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu za obračun cena usluga pruženih unutar grupe. Metoda uporedivih cena na tržištu će biti verovatno najadekvatnija kada postoji uporediva usluga koja se pruža između nezavisnih društava na tržištu primaoca usluge ili kada povezano društvo pruža usluge nezavisnom društvu u sličnim okolnostima. Na primer, ovo može biti slučaj kada su usluge računovodstva, revizije, pravne usluge ili IT usluge predmet kontrolisane i nekontrolisane transakcije. Metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu će verovatno biti najadekvatniji metod u odsustvu metoda uporedivih nekontrolisanih cena, u slučaju kada je vrsta obavljenih aktivnosti, angažovanih sredstava i preuzetih obaveza uporediva sa onima koje nastaju za nezavisno društvo u uporedivim okolnostima. Kao što je ukazano u Glavi II, Deo II, u primeni metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, trebalo bi da postoji konzistentnost između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija u pogledu kategorija troškova koji se uključuju. Metodi transakcione dobiti mogu se koristiti kada je njihova primena najprikladnija s obzirom na okolnosti konkretnog slučaja (videti paragrafe 2.1-2.11). U izuzetnim slučajevima, na primer gde može biti teško primeniti metod uporedive cene na tržištu ili metod cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, može da bude korisno uzeti u obzir više od jednog metoda (videti paragraf 2.11) u cilju adekvatnog određivanja cene u skladu sa principom van dohvata ruke.

7.32 Može da bude korisno izvršiti funkcionalnu analizu različitih članova grupe da bi se ustanovio odnos između usluga koje se analiziraju, s jedne strane, i aktivnosti i rezultata poslovanja člana grupe, s druge strane. Pored toga, možda će biti neophodno razmotriti, ne samo neposredni uticaj usluga, već i dugoročne efekte, imajući u vidu da neki troškovi zapravo nikada neće proizvesti korist koja je objektivno očekivana u trenutku kada su nastali. Na primer, izdaci za pripreme marketinških aktivnosti mogu na prvi pogled biti prekomerni za članicu grupe imajući u vidu njene raspoložive resurse u trenutku nastanka troška. Prilikom opredeljivanja da li je naknada u tom slučaju utvrđena u skladu sa principom van dohvata ruke treba razmotriti očekivane koristi od aktivnosti i mogućnost da iznos i rok plaćanja naknade u skladu sa principom van dohvata ruke mogu da zavise od rezultata koji su nastali na osnovu pružanja konkretne usluge. Poreski obveznik treba biti spreman da obrazloži opravdanost isplata povezanom licu u takvom slučaju.

7.33 U zavisnosti od metode koja se koristi za utvrđivanje cena van dohvata ruke za usluge pružene unutar grupe, može se postaviti pitanje da li je neophodno da naknada donese dobit pružaocu usluge. U transakciji van dohvata ruke, nezavisno društvo će pokušati da naplati usluge u visini koja obezbeđuje ostvarivanje dobiti, a ne samo pokrivanje troškova. Takođe,

treba uzeti u obzir ekonomske alternative koje su na raspolaganju primaocu usluga prilikom određivanja naknade u skladu sa principom van dohvata ruke. Međutim, postoje okolnosti (npr. kao što je navedeno u diskusiji o poslovnim strategijama u Glavi I) u kojima nezavisno društvo ne može da ostvari profit od samog pružanja usluga, na primer, gde su njegovi troškovi (očekivani ili stvarni) viši od tržišnih, ali po tom osnovu očekuje povećanje profitabilnosti kao što bi bilo proširenje celokupnog asortimana usluga koje pruža. Dakle, društvo ne mora uvek da ostvaruje dobit na osnovu pružanja usluge unutar grupe.

7.34 Na primer, može biti slučaj da tržišna vrednost usluge pružene unutar grupe nije viša od troškova koji nastanu za pružaoca usluge. To bi moglo da se desi, na primer, kada usluga nije uobičajena ili redovna aktivnost pružaoca usluge, već je ponuđena jednokratno kao pogodnost GMNP. Prilikom utvrđivanja da li usluga pružena unutar grupe ima istu vrednost plaćenoj naknadi kao i u slučaju kada se usluga nabavlja od nezavisnih društava, poređenje funkcija i očekivane koristi će biti relevantni za procenu uporedivosti transakcija. GMNP se može ipak odlučiti da usluga bude pružena unutar grupe, umesto da se nabavlja od trećih lica iz više razloga, na primer zbog drugih pogodnosti koje nastaju unutar grupe (za koje je naknada van dohvata ruke adekvatna). Ne bi bilo prikladno u tom slučaju da se poveća cena za usluge iznad one koja je utvrđena metodom uporedive cene na tržištu samo da bi se osiguralo da povezano društvo ostvari dobit. Takav rezultat bi bio u suprotnosti sa principom van dohvata ruke. Međutim, važno je osigurati da se sve koristi koje nastaju za primaoca razmotre na adekvatan način.

7.35 Za slučajeve kada je primena metode cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu najadekvatnija, analizom treba utvrditi da li su potrebna određena usklađivanja troškova koji nastaju za pružaoca usluga u okviru grupe da bi poređenje kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija bilo odgovarajuće. Na primer, ako kontrolisana transakcija ima srazmerno veći udeo opštih troškova u odnosu na direktne troškove nego što je to slučaj kod uporedivih transakcija, ne bi bilo adekvatno primeniti ostvarene marže u nekontrolisanoj transakciji bez korekcija troškova povezanih društava da bi se obezbedila odgovarajuća uporedivost ovih transakcija. U nekim slučajevima, troškovi koje bi imao primalac usluge kada bi obavljao uslugu u sopstvenoj režiji, mogu poslužiti kao merilo toga na kakve bi cenovne sporazume pristao primalac usluge.

7.36 Kada povezano društvo nastupa samo kao zastupnik ili posrednik u pružanju usluga, važno je da prilikom primene metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, bude utvrđena marža koja je adekvatna za aktivnosti koje obavlja agent, a ne za obavljanje same usluge. U tom

slučaju, nije adekvatno da se za utvrđivanje cene po principu van dohvata ruke koristi marža koja se obračunava na troškove pružanja usluge, već samo marža koja se obračunava na troškove obavljanja funkcije posrednika ili zastupnika, ili će u zavisnosti od tipa uporedivih podataka koji se koriste, marža na troškove usluga biti niža nego što bi bilo prikladno za samo pružanje usluga. Na primer, povezano društvo može imati troškove u vezi sa zakupom oglasnog prostora u ime grupe, odnosno troškove koji bi članovi grupe neposredno snosili da nastupaju kao nezavisna društva. U tom slučaju, prikladno je prefakturisati ove troškove grupi primalaca bez marže i primeniti maržu samo na troškove nastale na strani povezanog lica u obavljanju posredničke ili zastupničke funkcije.

7.37 Dok bi kao stvar principa poreska uprava i poreski obveznici trebalo da pokušaju da uspostave cene po principu van dohvata ruke, ne treba prevideti mogućnost postojanja praktičnih razloga zašto poreska uprava po sopstvenom nahođenju može biti spremna da se odrekne računanja i oporezivanja cena van dohvata ruke za pružene usluge u nekim slučajevima, za razliku od pružanja mogućnosti obvezniku u odgovarajućim okolnostima da izvrši samo alokaciju troškova pružanja ovih usluga. Na primer, analiza opravdanosti troškova može pokazati da bi dodatni poreski prihodi, koji bi bili prikupljeni ne opravdavaju troškove i administrativni teret koji bi u nekim slučajevima nastao u vezi sa određivanjem cena van dohvata ruke. U takvim slučajevima, naplata svih relevantnih troškova može, pre nego utvrđivanje cene van dohvata ruke, da pruži zadovoljavajući rezultat za GMNP i poresku upravu. Poreska uprava ovaj ustupak verovatno neće učiniti tamo gde je pružanje usluga glavna aktivnost povezanih društava, ako je dobit relativno značajna ili kada je direktan obračun cene usluge moguć za određivanje cene van dohvata ruke.

C. Primeri usluga unutar grupe

7.38 U ovom odeljku dato je nekoliko primera problematike koja nastaje u vezi sa određivanjem transfernih cena za pružanje usluga unutar grupe. Primeri su dati samo radi ilustracije. Kada se radi o pojedinačnom slučaju, neophodno je istražiti stvarne činjenice i okolnosti da bi se proverila primenljivost bilo kog metoda transfernih cena.

7.39 Jedan primer predstavlja aktivnost otkupljivanja dugova, kada GMNP odluči da centralizuje takve aktivnosti iz ekonomskih razloga. Na primer, može biti poslovno celishodno da se centralizuje aktivnost otkupljivanja dugova u cilju smanjenja rizika nastanka kursnih razlika, nemogućnosti naplate dugova ili administativnih opterećenja. Centar za

pružanje usluga otkupljivanja dugova koji preuzima odgovornost za njih obavlja usluge unutar grupe, za koje bi trebalo da naplaćuje naknadu u skladu sa principom van dohvata ruke. Metod uporedive cene na tržištu u takvom slučaju može da odgovara.

7.40 Ugovorna proizvodnja je još jedan primer aktivnosti koja može da uključi pružanje usluga unutar grupe. U takvim slučajevima proizvođač može dobiti detaljna uputstva o tome šta da proizvodi, u kojim količinama i kog kvaliteta. Preduzeće za proizvodnju snosi nizak rizik i može da bude sigurno da će celokupna proizvodnja biti otkupljena, pod pretpostavkom da su zahtevi kvaliteta ispunjeni. U tom slučaju, može se smatrati da proizvodno društvo obavlja uslugu pa će primena metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu odgovarati, u skladu sa principima iz Glave II.

7.41 Ugovorno istraživanje je primer pružanja usluga unutar grupe koje podrazumeva angažman visoko obučenih kadrova, a njihovo pružanje je često od presudnog značaja za uspeh grupe. Stvarni aranžmani mogu imati različite oblike počevši od detaljnih programa koje definiše naručilac usluge, pa do ugovora gde istraživačka kompanija ima široku diskreciju u pogledu sadržaja. U drugom slučaju, koji uglavnom uključuje pionirska istraživanja, dodatnu funkciju predstavlja identifikacija komercijalno vredne oblasti i procena rizika od neuspešnih istraživanja, što može biti ključni faktor u poslovanju grupe kao celine. Međutim, kompanije za istraživanje su često izolovane od finansijskih rizika, jer je često predviđeno da se svi troškovi nadoknade bez obzira na to da li je istraživanje uspešno ili ne. Pored toga, nematerijalna imovina koja proizlazi iz istraživačkih aktivnosti je uglavnom u vlasništvu kompanije naručioca tako da glavne rizike u vezi sa njihovom komercijalnom eksploatacijom, ne preuzima kompanija za istraživanje. U tom slučaju metod cene koštanja uvećana za uobičajenu zaradu može da odgovara, u skladu sa principima iz Glave II.

7.42 Još jedan primer pružanja usluge unutar grupe je administriranje licenci. Administriranje i realizaciju prava na osnovu nematerijalne imovine treba razlikovati od eksploatacije tih prava u ovom kontekstu. Kontrola licenci se može obavljati u okviru servisnog centra grupe koji je zadužen za nadgledanje mogućih kršenja pri korišćenju licenci i za realizaciju prava na osnovu licenci.

Glava VIII

Sporazumi o učešću u troškovima

A. Uvod

8.1 Tema ove glave su sporazumi o učešću u troškovima (SUT) između dva ili više povezanih lica (sa mogućnošću uključivanja i nepovezanih lica). Postoji mnogo tipova SUT pri čemu cilj ove glave nije da se objasne ili opišu poreske posledice svakog pojedinačnog oblika SUT nego pre svega da se daju opšte smernice za utvrđivanje da li su uslovi koje su povezana lica uspostavila u SUT dosledni principu van dohvata ruke. Poreske posledice SUT zavisiće od toga da li je ugovor strukturisan u skladu sa principom van dohvata ruke prema principima utvrđenim u ovoj glavi, i od toga da li je adekvatno dokumentovan. U ovoj glavi se ne rešavaju sva značajna pitanja vezana za administriranje i poreske posledice SUT. Na primer, dalje smernice mogu biti potrebne za merenje vrednosti doprinosa prema SUT, posebno da li je adekvatna upotreba stvarno nastalih troškova ili njihovih tržišnih vrednosti kao i efekta državnih subvencija ili poreskih podsticaja (videti paragrafe 8.15 i 8.17). Takođe, bilo bi korisno dalje razvijanje pravila u vezi sa poreskom karakterizacijom doprinosa, plaćanja u cilju uravnotežavanja , kao i plaćanja prilikom pristupanja i istupanja iz SUT (videti paragrafe 8.23, 8.25, 8.33 i 8.35). Ova glava će se proširiti kada se stekne više iskustva na osnovu konkretne primene SUT.

8.2 Odeljak B daje opštu definiciju SUT i razjašnjenje koncepta SUT. Odeljak C daje standarde za utvrđivanje da li je konkretan SUT u skladu sa principom van dohvata ruke. Rasprava o ovom pitanju obuhvata smernice za merenje doprinosa učesnika u SUT, pravila za utvrđivanje da li su potrebna plaćanja u cilju uravnotežavanja (na primer, isplate između učesnika kojima se usklađuju njihovi međusobni odnosi u vezi sa datim doprinosima u zaključenom SUT), kao i smernice o poreskom tretmanu doprinosa i plaćanja u cilju uravnotežavanja. Odeljak C se takođe bavi i utvrđivanjem učesnika u SUT i tretmanom privrednih društava koja se osnivaju sa specijalnom namenom. Odeljak D objašnjava neophodna

usklađivanja koja se vrše u slučaju kada se utvrdi da uslovi ugovoreni u SUT nisu u skladu sa principom van dohvata ruke, uključujući i usklađivanja proporcionalnih doprinosa učesnika. Odeljak E se bavi pitanjima vezanim za pristupanje ili istupanje iz SUT pošto je sporazum već počeo da se primenjuje. Odeljak F daje predloge za strukturisanje i dokumentovanje SUT.

B. Koncept SUT

B.1 Opšte informacije

8.3 SUT je okvirni sporazum između poslovnih entiteta u vezi raspodele troškova i rizika za razvoj, proizvodnju ili nabavku sredstava, usluga, ili prava, kao i za utvrđivanje prirode i stepena udela svakog od učesnika u tim sredstvima, uslugama ili pravima. SUT predstavlja sporazum, a ne posebno pravno lice ili stalnu poslovnu jedinicu, koji pripada svim učesnicima u SUT. U SUT, proporcionalni udeo svakog učesnika u ukupnim doprinosima, koji se daju u skladu sa SUT, odgovara njegovom proporcionalnom udelu u ukupno očekivanoj koristi koja bi trebalo da bude ostvarena na osnovu realizacije SUT, ali je pri tome neophodno imati u vidu da transferne cene nisu egzaktna nauka. Dalje, svaki učesnik SUT ima pravo da posebno koristi svoje učešće u SUT kao stvarni vlasnik, a ne kao nosilac licence, što znači bez plaćanja autorske naknade ili bilo kakve druge naknade bilo kom licu. Obrnuto, bilo koje drugo lice bi moralo da plati odgovarajuću naknadu učesniku u SUT (na primer, autorsku naknadu), u slučaju potpune ili parcijalne upotrebe njegovog udela u SUT.

8.4 Neke koristi od pristupanja SUT će biti poznate unapred, dok će druge koristi biti neizvesne, kao na primer, ishod istraživanja i aktivnosti razvoja. Neki tipovi aktivnosti na osnovu zaključenog SUT će učesnicima obezbediti pogodnosti u kratkom roku, dok će druge pogodnosti učesnici moći da ostvare tek u dužem vremenskom periodu ili će se pokazati da na osnovu preduzetih aktivnosti učenici nisu ostvarili pogodnost. U svakom slučaju, učesnici u SUT uvek očekuju korist i zato daju doprinos njegovoj realizaciji, što uključuje i pravo učesnika na pravilno sprovođenje SUT. Učešće svakog učesnika u rezultatima SUT bi trebalo da bude ustanovljeno od početka, čak i kada je ono isprepletano sa učešćima drugih učesnika, na primer, kada je pravni vlasnik nastale nematerijalne imovine samo jedan od učesnika u SUT, ali svi učesnici imaju efektivno učešće u vlasništvu.

B.2 Odnos sa drugim glavama

8.5 Glava VI i Glava VII pružaju Smernice za utvrđivanje naknade van dohvata ruke za transfer nematerijalne svojine i usluga unutar grupe. Cilj ove glave je da pruži dodatne smernice u slučaju kada su resursi i veštine grupisani, a primljena naknada predstavlja, delimično ili u celosti, očekivanu zajedničku korist. Zato će odredbe Glava VI i VII, i svih drugih glava ovih smernica nastaviti da se primenjuju u zavisnosti od toga koliko su relevantne, na primer za merenje iznosa doprinosa koje daju učesnici u SUT, kao deo procesa utvrđivanja njihovih proporcionalnih udela. GMNP bi trebalo da poštuju uputstva data u ovoj glavi kako bi se osigurale u pogledu usaglašenosti svojih SUT sa principom van dohvata ruke.

B.3 Vrste SUT

8.6 Verovatno najčešća vrsta SUT je dogovor o zajedničkom razvoju nematerijalne imovine, u kom svaki učesnik dobija deo prava u razvijenoj imovini i pri tome ima posebno pravo da koristi tu nematerijalnu imovinu, na primer u određenim geografskim oblastima ili za određene poslovne namene. Uopštenije govoreći, svaki učesnik koristi nematerijalnu imovinu za sopstvene potrebe, pre nego u obavljanju zajedničkih aktivnosti sa drugim učesnicima. Zasebna prava mogu predstavljati stvarno pravno vlasništvo ili, u nekim slučajevima samo je jedan učesnik pravni vlasnik imovine, ali je, ekonomski posmatrano, svi učesnici koriste kao suvlasnici. U slučajevima gde učesnik ima efektivno ekonomsko učešće u vlasništvu u bilo kojoj imovini koja je nastala na osnovu realizacije SUT i gde su doprinosi dati u odgovarajućim proporcijama, ne postoji potreba za isplatom autorske naknade ili druge naknade za korišćenje nastale imovine kada je učesnik u SUT koristi u skladu sa pravom koje je stekao.

8.7 Iako su SUT za istraživanje i razvoj nematerijalne imovine možda najčešći, SUT ne moraju biti ograničeni samo na ove aktivnosti. SUT se može zaključiti za bilo koje zajedničko finansiranje ili podelu troškova i rizika, za razvoj ili sticanje imovine, ili za nabavku usluga. Na primer, privredna društva mogu da odluče da skupe sredstva za obezbeđivanje centralizovanih menadžment usluga, ili za razvoj reklamnih kampanja na tržištu koje je zajedničko za učesnike.

C. Primena principa van dohvata ruke

C.1 Uopšteno

8.8 Da bi uslovi SUT zadovoljili princip van dohvata ruke, doprinosi učesnika moraju biti u skladu sa onim što bi nepovezano lice prihvatilo da doprinese pod uporedivim okolnostima uzimajući u obzir koristi za koje se očekuje da će nastati na osnovu sporazuma. Ono što razdvaja doprinose za SUT od običnog transfera imovine ili usluga unutar grupe je u tome da deo ili celokupna naknada koju očekuje svaki od učesnika predstavlja pogodnost koja nastaje za sve učesnike na osnovu grupisanja sredstava i znanja. Nepovezana lica stupaju u dogovore radi raspodele troškova i rizika onda kada postoji zajednički cilj na osnovu čije realizacije svi učesnici mogu da ostvare zajedničku korist. Na primer, nepovezana lica se mogu, u skladu sa principom van dohvata ruke udružiti u cilju podele rizika (na primer u slučaju istraživanja u oblasti visoke tehnologije) da bi minimizovali potencijalni gubitak od aktivnosti, ili mogu da se upuste u podelu troškova, ili u zajednički razvoj kako bi se postigla ušteda, koristeći prednosti koje pruža ekonomija obima, unapređenje efikasnosti i produktivnosti, kombinovanje različitih individualnih kvaliteta i poslovnih znanja. Uopštenije, takvi aranžmani nastaju kada se grupa privrednih društava koja ima zajedničku potrebu za obavljanjem određenih aktivnosti odluči da centralizuje ili da zajednički preduzme aktivnosti na način kojim se umanjuju troškovi i rizici, a uvećava korist za svakog učesnika.

8.9 U slučaju kada ne dobijaju posebnu naknadu, očekivanje zajedničke koristi je osnovni razlog za nepovezana lica da prihvate dogovor za prikupljanje sredstava i poslovnih znanja. Nepovezana lica bi zahtevala da svaki proporcionalni udeo učesnika u ukupnim doprinosima prema zaključenom sporazumu bude u skladu sa proporcionalnim udelom u očekivanoj koristi, koja bi trebalo da se ostvari na osnovu realizacije sporazuma. Zato, da bi se primenio princip van dohvata ruke na SUT, neophodno je da se utvrdi da svi učesnici u sporazumu očekuju ostvarenje pogodnosti, zatim je potrebno izračunati proporcionalni iznos doprinosa svakog učesnika zajedničkoj aktivnost (bilo u novcu, bilo u dobrima i uslugama) i konačno, potrebno je utvrdi da li je alokacija doprinosa za SUT adekvatna (usklađivanja za bilo koje plaćanje u cilju uravnotežavanja između učesnika). Trebalo bi imati na umu da ovakve preliminarne kalkulacije u sebi nose određen stepen nesigurnosti. Postoji mogućnost da se doprinosi raspodele među učesnicima SUT tako da dovedu do prevelikog iznosa oporezivog profita u nekim zemljama, a nedovoljno

velikog iznosa oporezivog profita u drugim zemljama, odmerenog u skladu sa principom van dohvata ruke. Zbog toga poreski obveznici treba da budu spremni da daju adekvatna objašnjenja u pogledu razloga koji predstavljaju osnovu za utvrđivanje prava koja ostvaruju u skladu sa SUT (videti Odeljak F).

C.2 Određivanje učesnika

8.10 S obzirom da je koncept zajedničke koristi fundamentalan za SUT, sledi da se strana ne može smatrati učesnikom ukoliko ona ne očekuje da će imati koristi na osnovu realizacije SUT (samo obavljanje dela ili cele aktivnosti ugovorene SUT nije dovoljno). Učesnik dakle, mora imati pravo na učešće u pogodnostima na osnovu imovine ili usluga koje su predmet SUT, kao i realno očekivanje da će direktno ili indirektno moći (na primer, licenciranjem ili prodajom, bilo povezanim, bilo nepovezanim licima) da koristi ili neposredno upotrebljava pravo koje mu je alocirano.

8.11 Zahtev očekivane koristi nije uslov za uspešno realizovanje predmetne aktivnosti. Na primer, aktivnosti istraživanja i razvoja ne daju uvek za rezultat stvaranje komercijalno vredne nematerijalne imovine. Međutim, ako aktivnost bude neuspešna u stvaranju konkretne koristi tokom perioda za koji bi bilo uobičajeno očekivati da se korist ostvari, poreske uprave mogu postaviti pitanje da li bi strane nastavile njihovo angažovanje u SUT da su u pitanju nepovezana lica (videti odeljke u Glavi I u vezi poslovnih strategija (posebno 1.63), i gubitaka (1.70-172)).

8.12 U nekim slučajevima, učesnici u SUT mogu odlučiti da celokupna aktivnost ili njen deo bude izvršena preko odvojenog privrednog društva koje nije učesnik po standardu iz paragrafa 8.10. U takvim slučajevima ugovornog istraživanja i/ili proizvodnje, prikladna bila bi naknada van dohvata ruke kako bi se privredno društvo kompenzovalo za usluge pružene učesnicima SUT. Situacija bi bila ovakva čak i kada, na primer, takvo privredno društvo ima status zavisnog društva jednog ili više učesnika SUT i osnovano je kako bi se obezbedila ograničena izloženost riziku u slučajevima kada SUT predviđa obavljanje visokorizičnih aktivnosti istraživanja i razvoja. Naknada van dohvata ruke za privredno društvo bila bi utvrđena po opštim principima iz Glave I, uzimajući u obzir i izvršene funkcije, korišćena sredstva i preuzete rizike, kao i druge posebne uslove koji utiču na utvrđivanje naknade za usluge u skladu sa principom van dohvata ruke kao što je to opisano u Glavi VII, posebno u paragrafima 7.29-7.37.

C.3 Iznos doprinosa pojedinačnih učesnika

8.13 Za potrebe utvrđivanja da li SUT zadovoljava princip van dohvata ruke – odnosno da li srazmerni udeo svakog od učesnika u ukupnom doprinosu u SUT odgovara učesnikovom proporcionalnom udelu u ukupnoj očekivanoj koristi – potrebno je da se izmeri vrednost ili iznos doprinosa svakog od učesnika u SUT.

8.14 Po principu van dohvata ruke, vrednost doprinosa svakog učesnika bi trebalo da bude u skladu sa vrednošću koje bi nepovezano lice dodelilo tom doprinosu u uporedivim okolnostima. Zato bi, prilikom utvrđivanja vrednosti doprinosa u SUT trebalo slediti uputstva data u Glavama I - VII ovih smernica. Na primer, kao što je na to ukazano u Glavi I ovih smernica, primena principa van dohvata ruke bi uzela u obzir, između ostalog, ugovorene uslove i ekonomske okolnosti specifične za konkretan SUT, na primer podelu rizika i troškova.

8.15 Ne postoji jedinstveno pravilo koje bi se moglo primeniti na sve situacije, već se nastali problemi moraju rešavati uz uzimanje u obzir svih konkretnih okolnosti pojedinačnog slučaja, u skladu sa opštom primenom principa van dohvata ruke. Države imaju iskustva i sa upotrebom troškova i sa korišćenjem tržišnih cena za potrebe merenja vrednosti doprinosa u SUT u skladu sa principom van dohvata ruke. Teško je očekivati da će se jednostavno utvrditi relativna vrednost doprinosa svakog od učesnika, osim u situaciji kada su doprinosi u celosti dati u gotovom novcu, na primer, kada aktivnost izvršava eksterni pružalac usluga i kada svi učesnici zajednički finansiraju troškove.

8.16 Bitno je da se prilikom procene u obzir uzmu svi doprinosi koje su učesnici dali za realizaciju SUT, uključujući i imovinu i usluge koje se delimično koriste za aktivnosti SUT, a delimično za druge odvojene poslovne aktivnosti učesnika. Može biti komplikovano izvršiti procenu vrednosti doprinosa koji predviđa imovnu ili usluge koje se koriste i za potrebe SUT, kao i za obavljanje posebnih aktivnosti učesnika, na primer kada učesnik omogući delimičnu upotrebu svojih osnovnih sredstava kao što su zgrade i mašine za potrebe realizacije SUT, ili neposredno obavlja nadzorne i administrativne funkcije za potrebe SUT i sopstvenog poslovanja. Biće potrebno da se utvrdi koji se deo sredstava ili usluga koristi za potrebe realizacije SUT u skladu sa tržišnim principima, uz uvažavanje priznatih računovodstvenih standarda i stvarnih činjenice. Takođe, ukoliko su materijalno značajna, može biti neophodno da se izvrše i usklađivanja da bi se ostvarila konzistentnost u određivanju proporcionalne vrednosti udela pojedinačnog učesnika u ukupnom

doprinosu, kada su učesnici podvrgnuti različitim jurisdikcijama. Kada se utvrdi međusobni odnos vrednosti doprinosa pojedinih učesnika, može se preći na određivanje vrednosti ukupnog doprinosa prema načelima koji se daju u nastavku ove glave.

8.17 U merenju doprinosa učesnika, postoji pitanje vezano za ostvarivanje ušteda koje se javljaju usled subvencija ili poreskih podsticaja (uključujući kredite za investicije) koje odobrava država. Da li bi, i do koje mere, te uštede trebalo uzeti u obzir prilikom procene vrednosti doprinosa učesnika zavisi od toga da li bi nepovezano lice postupilo tako u uporedivim okolnostima.

8.18 Da bi se uskladile proporcionalne visine doprinosa pojedinih učesnika može biti neophodno određivanje plaćanja u cilju uravnotežavanja. Plaćanje u cilju uravnotežavanja povećava vrednost doprinosa isplatioca i umanjuje vrednost doprinosa primaoca isplate u visini izvršene isplate. Plaćanje u cilju uravnotežavanja ima za cilj poštovanje principa van dohvata ruke prema kome proporcionalni udeo svakog učesnika u ukupnom doprinosu treba da bude konzistentan sa njegovim proporcionalnim udelom u ukupno očekivanoj koristi koju bi trebalo da ostvari u skladu sa zaključenim SUT. Za poreski tretman plaćanja u cilju uravnotežavanja, vidi paragraf 8.25.

C.4 Utvrđivanje da li je alokacija adekvatno izvršena

8.19 Ne postoji pravilo koje bi bilo univerzalno primenljivo za utvrđivanje da li je proporcionalni udeo svakog od učesnika u ukupnom doprinosu za obavljanje aktivnosti predviđene SUT usklađen sa proporcionalnim udelima svakog od učesnika u ukupnoj koristi za koju se očekuje da se ostvari na osnovu zaključenog sporazuma. Cilj je da se proceni udeo u očekivanoj koristi koju treba da ostvari svaki učesnik i da se alociraju doprinosi u istoj srazmeri. Udeli u očekivanoj koristi mogu se proceniti na osnovu anticipiranog dodatnog ostvarenja prihoda, ili uštede u troškovima od strane svakog učesnika na osnovu realizacije sporazuma. Druge tehnike za procenu očekivane koristi (na primer, korišćenje cena uporedivih dobara, prava i usluga) mogu biti korisne u nekim slučajevima. Drugi pristup koji se često koristi u praksi bio bi da se proporcionalni udeli učesnika u očekivanoj dobiti utvrde putem određenih ključeva. Mogući alokacioni ključevi su vrednost prodaje, količina korišćenih, proizvedenih ili prodatih proizvoda, bruto ili operativni profit, broj zaposlenih, uloženi kapital, i tako dalje. Da li je konkretan alokacioni ključ prikladan zavisi od

prirode aktivnosti koja se obavlja na osnovu zaključenog SUT i odnosa između alokacionog ključa i očekivane pogodnosti.

8.20 Ukoliko se pretežni deo ili celokupna korist od aktivnosti predviđenih SUT očekuje u budućnosti, a ne u tekućem periodu, alokacija doprinosa će uzeti u obzir predviđanja za udeo učesnika u toj koristi. Korišćenje projekcija može izazvati probleme za poresku upravu u proveri da li su te projekcije napravljene savesno i u rešavanju slučajeva gde projekcije primetno variraju u odnosu na stvarne rezultate. Problemi se mogu pogoršati u situaciji kada se aktivnost predviđena SUT okonča nekoliko godina pre nego što se očekivana korist materijalizuje. Zato može biti poželjno, posebno kada očekivana korist treba da se realizuje u budućnosti, da SUT obezbedi mogućnost prilagođavanja proporcionalnih udela u doprinosu tokom trajanja SUT na prospektivnoj osnovi kako bi se iskazale promene u relevantnim okolnostima koje utiču na izmenu proporcionalnih udela u očekivanoj koristi. U situacijama gde stvarni rezultati primetno odstupaju od projekcija, poreske uprave mogu biti podstaknute da ispitaju da li bi napravljene projekcije bile prihvatljive za nepovezano lice u uporedivim okolnostima, uzimajući u obzir razvoj događaja koji je mogao da se predvidi od strane svih učesnika.

8.21 Prilikom procene relativnih očekivanih koristi koji nastaju na osnovu aktivnosti istraživanja i razvoja usmerenih ka razvoju nove proizvodne linije ili procesa, jedna mera koju ponekad koriste preduzeća je projekcija prihoda od prodaje novih proizvoda, ili projektovane naplate autorskih naknada na osnovu licenciranja novih procesa. Ovaj primer služi samo za ilustraciju i nije namera da se njime da prioritet za korišćenje podataka o prodaji za bilo koji poseban slučaj. Koji god pokazatelji se koriste, ako se očekuje ostvarenje koristi u budućnosti, mora se posvetiti pažnja tome da se osigura da sadašnji podaci koji se koriste budu pouzdan indikator za buduće učešće učesnika u ukupnim koristima.

8.22 Bez obzira na metod alokacije, naknadno usklađivanje vrednosti doprinosa može biti neophodno kako bi se uzele u obzir moguće razlike u očekivanoj koristi za učesnike, na primer: u vremenu njihove očekivane koristi, da li su ta prava ekskluzivna ili različiti rizici povezani sa prijemom rezultata aktivnosti itd. Ključ za raspodelu koji se smatra najprikladnijim za pojedini SUT se može promeniti tokom vremena. Ako sporazum pokriva više aktivnosti, biće veoma važno da se ta okolnost ima u vidu prilikom izbora metoda alokacije, kako bi se doprinosi pravilno povezali sa koristima koje učesnici očekuju. Jedan pristup, mada ne i jedini, je da se koristi više od jednog alokacionog ključa. Na primer, ako postoji pet učesnika u SUT, od kojih jedan ne može da ostvari korist od određenih

istraživačkih aktivnosti koje se preduzimaju na osnovu SUT, onda u odsustvu nekog oblika odštete ili smanjenja osnovnog doprinosa, troškovi povezani sa takvim istraživanjima se mogu alocirati samo na preostala četiri učesnika. U ovom slučaju, mogu se koristiti dva ključa za alokaciju troškova. Takođe, od pomoći u postizanju prihvatljivosti izvršene alokacije može biti razmena informacija između država na osnovu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, postupak zajedničkog dogovaranja, bilateralni ili multilateralni prethodni sporazumi o cenama .

C.5 Poreski tretman doprinosa i plaćanja u cilju uravnotežavanja

8.23 Učesnikove doprinose za SUT bi poreski trebalo tretirati na isti način koji bi bio primenjen po opštim pravilima poreskog sistema u slučaju da je taj učesnik platio naknadu za istu aktivnost bez zaključenja SUT (na primer, da se uradi istraživanje i razvoj, da se stekne pravo na korišćenje imovine neophodne za sprovođenje aktivnosti za koju se SUT zaključuje). Karakter doprinosa, na primer, kao trošak za istraživanje i razvoj, zavisiće od prirode aktivnosti koja se preduzima prema SUT i biće od odlučujućeg značaja za poreski tretman. Doprinosi će se često tretirati kao trošak koji se može odbiti u poreske svrhe korišćenjem navedenog kriterijuma. Doprinosi za SUT ne predstavljaju autorsku naknadu za upotrebu nematerijalne svojine, osim u slučaju kada na osnovu uplate doprinosa učesnik dobija samo pravo da upotrebljava nematerijalnu svojinu koja pripada drugom učesniku (ili trećem licu), a davalac doprinosa ne stiče i neposredno pravo ekonomskog iskorišćavanja same nematerijalne imovine.

8.24 S obzirom na to da će osnovni doprinos učesnika u SUT biti nagrađen očekivanom koristi koja će proisteći iz realizacije SUT, a ona se očekuje tek u budućem vremenskom periodu, prihod od preduzetih aktivnosti se ne utvrđuje istovremeno sa uplatom doprinosa. Povraćaj davaocu doprinosa za njegov doprinos će biti priznat ili u formi uštede troškova (u kom slučaju možda neće biti bilo kakvog prihoda ostvarenog direktno kroz aktivnost SUT), ili kao poslovni prihod (ili gubitak) ostvaren na osnovu sprovođenja aktivnosti, na primer, u slučaju aktivnosti istraživanja i razvoja. Naravno, u nekim slučajevima kao što je pružanje usluga, povrat ulaganja kroz prihode može nastati u istom periodu u kom je doprinos dat i zato bi se ovakvi prihodi priznali kada i troškovi, nastali za njihovo sticanje.

8.25 Plaćanje u cilju uravnotežavanja bi trebalo tretirati kao dodatak troškovima isplatioca i kao povraćaj sredstava (kao umanjenje troškova) primaocu. Plaćanja u cilju uravnotežavanja ne bi činila autorsku naknadu

za upotrebu nematerijalne svojine, osim kada uplata ovlašćuje davaoca samo da koristi nematerijalnu svojinu koja pripada učesniku (ili trećem licu), a davalac ne stiče i neposredno pravo na ekonomsko iskorišćavanje takve nematerijalne imovine. U nekim slučajevima plaćanje u cilju uravnotežavanja može da prevaziđe primaočeve dozvoljene troškove za poreske svrhe utvrđene prema domaćem poreskom sistemu i u tom slučaju bi se prekomerni iznos tretirao kao oporeziva dobit.

D. Poreske posledice ako SUT nije u skladu sa principom van dohvata ruke

8.26 Smatra se da je SUT u skladu sa principom van dohvata ruke kada je srazmerni udeo svakog učesnika u ukupnim doprinosima za aranžman, usklađen za iznos eventualnih plaćanja u cilju uravnotežavanja, jednak učesnikovom srazmernom udelu u ukupnim očekivanim koristima koje treba da primi po sporazumu. Kada nije ovakva situacija, naknada primljena od strane barem jednog od učesnika za njegov doprinos neće biti dovoljna, a naknada koju primi barem jedan od učesnika za njegov doprinos biće prekomerna, u odnosu na ono što bi nepovezana lica dobila. U takvoj situaciji, princip van dohvata ruke bi zahtevao da se napravi usklađivanje. Priroda usklađivanja će zavisti od konkretnih činjenica i okolnosti, ali najčešće će to biti usklađivanje neto doprinosa kroz plaćanje ili imputiranje plaćanja u cilju uravnotežavanja. Kada privredna realnost dogovora odstupa od uslova oko kojih su se učesnici navodno sporazumeli, mogu se odbaciti neki, ili svi uslovi dogovoreni u SUT. O ovim slučajevima biće reči u nastavku..

D.1 Usklađivanje doprinosa

8.27 U situaciji kada učesnikov srazmerni doprinos u ukupnim doprinosima za SUT, usklađen za bilo koje plaćanje u cilju uravnotežavanja, nije srazmeran sa udelom učesnika u ukupnoj očekivanoj koristi koju bi trebalo da primi prema sporazumu, poreska uprava je ovlašćena da uskladi doprinos učesnika (mada treba imati na umu da bi poreske uprave trebalo da izbegavaju manja ili marginalna usklađivanja - vidi paragraf 2.10)**.** Takva situacija može nastati kada je pogrešno utvrđena visina učesnikovog srazmernog doprinosa u imovini ili uslugama, ili kada je proporcionalna očekivana korist učesnika pogrešno procenjena, na primer kada alokacioni ključ nakon usklađivanja zbog nastalih promenjenih

okolnosti više pravilno ne iskazuje stvarnu srazmeru u ostvarivanju pogodnosti (vidi paragraf 8.19). Usklađivanje bi se obično napravilo putem plaćanja u cilju uravnotežavanja koje učesnik stvarno izvršava drugom učesniku ili se vrši imputacija takve uplate.

8.28 Ako je u pogledu ostalih okolnosti i uslova SUT prihvatljiv i pravilno sproveden, uzimajući u obzir preporuke iz Odeljka F, poreske uprave bi uopšteno govoreći trebalo da se uzdrže od pravljenja usklađivanja na osnovu samo jedne fiskalne godine. Trebalo bi razmotriti da li je srazmerni udeo svakog od učesnika u ukupnom doprinosu srazmeran udelu u ukupnoj očekivanoj koristi utvrđenoj sporazumom u periodu od više godina (vidi paragrafe 3.75-3.79).

D.2 Odbacivanje dela ili svih uslova SUT

8.29 U nekim slučajevima, činjenice i okolnosti mogu da ukažu na to da realizacija dogovora odstupa u stvarnosti od uslova oko kojih su se učesnici navodno dogovorili. Na primer, jedan ili više od utvrđenih učesnika možda neće imati nikakvu objektivno očekivanu korist od aktivnosti SUT. Iako, načelno mali udeo učesnika u očekivanoj koristi nije prepreka za sticanje statusa učesnika, u slučaju kada učesnik vrši celokupnu aktivnost predviđenu SUT, a očekuje da ima samo neznatan deo u ukupnoj očekivanoj koristi, može se dovesti u pitanje da li dogovor u kojem stoji kako će svi učesnici imati udeo u zajedničkoj koristi odražava stvarno stanje stvari ili je dogovor sklopljen kako bi se ostvarili povoljniji poreski rezultati. U takvim slučajevima, poreska uprava može utvrditi poreske posledice sporazuma kao da su uslovi iz dogovora bili dosledni sa onim koji bi se objektivno mogli očekivati od dogovora koji uključuju nepovezana lica, u skladu sa smernicama datim u paragrafima 1.64-1.69.

8.30 Poreska uprava takođe može da odbaci deo ili sve uslove SUT kada se tokom vremena utvrdi odstupanje između učesnikovog srazmernog udela u doprinosima (prilagođenog za bilo koje plaćanje u cilju uravnotežavanja) i njegovog proporcionalnog udela u očekivanoj koristi, a tržišna realnost pokazuje da učesnik snosi nesrazmerno visok udeo u doprinosima, pa bi u skladu sa tim trebalo da ima pravo na veći udeo u pogodnostima na osnovu SUT. U takvom slučaju, taj učesnik može da ima pravo na naknadu van dohvata ruke za upotrebu svog udela od strane drugih učesnika. Pod okolnostima koje ukazuju na to da postoji pokušaj zloupotrebe pravila koja uređuju zaključenje SUT, moglo bi biti prikladno da poreska uprava odbaci SUT u celosti.

E. Stupanje, istupanje, i prestanak SUT

8.31 Entitet koji postane učesnik u već aktivnom SUT može steći učešće u bilo kom rezultatu prethodne aktivnosti SUT, kao što je nematerijalna imovina razvijena aktivnostima obavljenim prema SUT, nezavršenim aktivnostima i znanju stečenom tokom prethodnih aktivnosti SUT. U takvom slučaju, prethodni učesnici efektivno prenose deo svog učešća u rezultatima prethodnih aktivnosti SUT na novog učesnika. Prema principu van dohvata ruke, bilo koji transfer prethodno postojećih prava od strane učesnika na novog učesnika mora se nadoknaditi na osnovu vrednosti van dohvata ruke prenetih koristi. Ova kompenzacija se naziva "ulazno plaćanje". Relevantna terminologija se razlikuje od jurisdikcije do jurisdikcije, a ponekad bilo koji doprinos (ili plaćanje u cilju uravnotežavanja) učinjen na osnovu prenosa prethodno postojeće imovine ili prava naziva se „ulazno plaćanje" bez obzira da li je nju izvršio novi član SUT. Za potrebe ove glave, međutim, termin "ulazno plaćanje" ograničen je na uplate lica koja pristupaju već aktivnom SUT za sticanje učešća u bilo kom rezultatu prethodnih aktivnosti izvršenih prema SUT. Drugi doprinosi, uključujući i plaćanja u cilju uravnotežavanja, posebno su obrađeni u ovoj glavi.

8.32 Iznos "ulaznog plaćanja" trebalo bi da se utvrdi na osnovu vrednosti prava koja stiče novi učesnik u skladu sa principom van dohvata ruke, uzimajući u obzir učesnikov proporcionalni udeo u ukupnoj očekivanoj koristi koju bi trebalo da ostvari pristupanjem SUT. Postoji mogućnost da rezultati prethodnih aktivnosti SUT nemaju vrednost i u tom slučaju ne bi postojala obaveza "ulaznog plaćanja". Takođe, mogu postojati situacije gde novi učesnik unese svoju već postojeću nematerijalnu svojinu u SUT i zato je potrebno da drugi učesnici u cilju priznavanja ovog doprinosa izvrše "plaćanje u cilju uravnotežavanja". U takvim slučajevima, plaćanja u cilju uravnotežavanja i "ulazna plaćanja" mogla bi da se prebiju, mada se odgovarajuća evidencija punih iznosa svakog plaćanja mora voditi u administrativne poreske svrhe.

8.33 U svrhe oporezivanja, "ulazno plaćanje" trebalo bi da se tretira u skladu sa opštim pravilima poreskog(ih) sistema (uključujući i ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja) koja su primenjiva na pomenute učesnike kao da su uplate učinjene izvan SUT za sticanje odgovarajućeg učešća, na primer, učešća u nematerijalnoj imovini koja je već razvijena u toku realizacije SUT, nezavršenim aktivnostima i znanju stečenom tokom primene SUT. Ni jedan deo "ulaznog plaćanja" vezanog za SUT ne predstavlja autorsku naknadu za korišćenje nematerijalne svojine, osim u slučaju kada na osnovu uplate učesnik dobija samo pravo da upotrebljava

nematerijalnu svojinu koja pripada drugom učesniku (ili trećem licu), a isplatilac naknade ne stiče i neposredno pravo ekonomskog iskorišćavanja same nematerijalne imovine.

8.34 Slični problemi onima koji se odnose na „ulazna plaćanja“ mogli bi da se pojave kada učesnik napušta SUT. Konkretno, učesnik koji napušta SUT može da prenese na druge učesnike prava koja ima na osnovu rezultata prethodnih aktivnosti izvršenih u skladu sa SUT (uključujući i aktivnosti u toku). Ako postoji efektivni prenos imovinskih prava u vreme povlačenja učesnika, prenos bi trebalo da se nadoknadi prema principu van dohvata ruke. Ova kompenzacija se naziva „izlaznim plaćanjem“.

8.35 U nekim slučajevima, rezultati prethodnih aktivnosti SUT nemaju vrednost, pa u toj situaciji ne bi bilo „izlaznog plaćanja“.Iznos „izlaznog plaćanja“ po principu van dohvata ruke trebalo bi razmotriti i iz perspektive ostalih učesnika. Na primer, u nekim slučajevima povlačenje nekog učesnika rezultira u prepoznatljivom i merljivom smanjenju vrednosti aktivnosti koje se nastavljaju prema zaključenom SUT. U slučaju kada se vrednost učešća preostalih učesnika u rezultatima prethodnih aktivnosti SUT nije povećala kao rezultat povlačenja, isplata „izlaznog plaćanja“ ne bi bila adekvatna. Za svrhe oporezivanja „izlazno plaćanje“ bi trebalo tretirati u skladu sa opštim pravilima poreskog(ih) sistema (uključujući i ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja) koja su primenjiva na pomenute učesnike kao da su uplate učinjene izvan SUT za otuđenje odgovarajućeg učešća, na primer, učešća u nematerijalnoj imovini koja je već razvijena u toku realizacije SUT, nezavršenim aktivnostima i znanju stečenom tokom primene SUT. Ni jedan deo “izlaznog plaćanja“ vezanog za SUT ne predstavlja autorsku naknadu za korišćenje nematerijalne svojine, osim u slučaju kada na osnovu uplate učesnik dobija samo pravo da upotrebljava nematerijalnu svojinu koja pripada učesniku koji napušta SUT, a isplatilac naknade ne stiče i neposredno pravo ekonomskog iskorišćavanja same nematerijalne imovine.

8.36 Mogu postojati situacije u kojima odsustvo “ulaznog plaćanja“ i “izlaznog plaćanja“ ne predstavlja problem. Na primer, takve odredbe ne bi bile potrebne kada se sporazum odnosi isključivo na pružanje usluga koje učesnici zajednički pribavljaju i plaćaju na tekućoj osnovi, a te usluge ne rezultiraju u stvaranju bilo kakve imovine ili prava.

8.37 Kada član stupi u SUT ili se povuče iz SUT takođe treba da se usklade srazmerni udeli doprinosa (na osnovu promena u srazmernim udelima u očekivanoj koristi) za uvećan ili umanjen broj učesnika koji ostaju posle ulaska ili izlaska.

8.38 Bez obzira na to što određeni SUT ne sadrži uslove koji se odnose na posledice stupanja ili istupanja učesnika, mogu se desiti situacije u kojima, učesnici isplaćuju naknade na osnovu pristupanja i istupanja članova i usklađuju proporcionalne udele doprinosa (odražavajući promene u proporcionalnim udelima u očekivanoj koristi). Odsustvo izričitih uslova ne sprečava zaključak da SUT postoji u pogledu već okončanih aktivnosti koje su prouzrokovale određene posledice za učesnike ukoliko su namere i ponašanje ugovornih strana u svakom drugom pogledu u skladu sa smernicama datim u ovoj glavi. Međutim, idealno rešenje je da se takvi SUT izmene kako bi se izričito uredilo pitanje budućih promena u članstvu.

8.39 Kada se SUT okonča, princip van dohvata ruke bi zahtevao da svaki učesnik dobije udeo u koristima na osnovu rezultata aktivnosti izvršenih prema SUT u skladu sa srazmernim udelom učesnika u ukupnim doprinosima za SUT tokom njegovog trajanja (usklađenog za sva izvršena plaćanja u cilju uravnotežavanja uključujući i ona koja su učinjena neposredno pre okončanja). Inače, učesniku bi mogla biti isplaćena adekvatna naknada u skladu sa principom van dohvata ruke od strane jednog ili više učesnika na osnovu prepuštanja udela u koristima od aktivnosti izvršenih u skladu sa SUT.

F. Preporuke za strukturiranje i dokumentovanje SUT

8.40 SUT bi trebalo da bude strukturisan na način koji je u skladu sa principom van dohvata ruke, što znači da bi trebalo da ispunjava sledeće uslove:

a) Učesnike predstavljaju samo preduzeća koja očekuju zajedničku korist iz same aktivnosti SUT, direktno ili indirektno, a ne samo od obavljanja dela ili cele te aktivnosti. Vidi paragraf 8.10;

b) Dogovor mora sadržati detalje o prirodi i visini udela svakog učesnika u rezultatima koji nastaju na osnovu aktivnosti koje se vrše u skladu sa SUT;

c) Nije dozvoljena nijedna druga uplata osim doprinosa za SUT, odgovarajućih plaćanja u cilju uravnotežavanja i „ulaznih plaćanja“ u cilju dobijanja učešća u imovini, uslugama, ili pravima stečenim kroz SUT;

d) Srazmerni udeli u dobiti se utvrđuju na prikladan način upotrebom odgovarajućeg alokacionog metoda koji će iskazati podelu očekivane koristi na osnovu zaključenog sporazuma;

e) Sporazum dozvoljava plaćanja u cilju uravnotežavanja, ili da se alokacija doprinosa menja prospektivno posle razumnog vremenskog perioda kako bi se odrazile promene koje nastaju među učesnicima u pogledu proporcionalnog udela u očekivanoj koristi;

f) Usklađivanja bi se pravila po potrebi (uključujući i mogućnost „ulaznih plaćanja“ i „izlaznih plaćanja“) na osnovu ulaska ili istupanja učesnika, kao i po okončanju SUT.

8.41 Kao što je ukazano u Glavi V koja se bavi dokumentacijom, i učesnici u SUT bi trebalo da se ponašaju u skladu sa principima dobrog poslovanja i da pripreme ili pribave materijale u vezi sa prirodom predmetne aktivnosti, uslovima sporazuma i njegove usklađenosti sa principom van dohvata ruke. Podrazumeva se da bi svaki učesnik trebalo da ima pun pristup detaljima svih aktivnosti koje treba sprovesti prema SUT, projekcijama na osnovu kojih se utvrđuje visina doprinosa i očekivana korist, kao i budžetiranim i stvarnim troškovima aktivnosti SUT. Sve ove informacije bi mogle biti relevantne i korisne za poreske uprave u kontekstu SUT i poreski obveznici bi trebalo da budu spremni da ih pruže po zahtevu. Koje su informacije relevantne za određeni SUT zavisiće od konkretnih činjenica i okolnosti. Trebalo bi naglasiti da informacije koje su opisane u ovoj listi ne predstavljaju minimalan standard usaglašenosti, niti iscrpnu listu informacija za koje bi poreska uprava mogla imati ovlašćenje da zahteva njihovo dostavljanje.

8.42 Sledeće informacije bi mogle biti relevantne i korisne u vezi osnovnih uslova SUT:

a) Lista svih učesnika;

b) Lista bilo kojih drugih povezanih lica koja bi bila uključena u aktivnosti SUT ili za koja se očekuje da će eksploatisati ili koristiti rezultate predmetne aktivnosti;

c) Obim aktivnosti i specifični projekti koje pokriva SUT;

d) Trajanje sporazuma;

e) Način na koji će se meriti srazmerni udeo učesnika u očekivanoj koristi i sve projekcije korišćene za navedenu svrhu;

f) Vrsta i vrednost inicijalnih doprinosa svakog od učesnika, i detaljan opis kako će se utvrđivati vrednost inicijalnih i tekućih doprinosa, kao i objašnjenja u pogledu dosledne primene računovodstvenih principa na sve učesnike prilikom utvrđivanja visine troškova i vrednosti doprinosa;

g) Predviđena podela odgovornosti i zaduženja povezanih sa aktivnošću SUT između učesnika i drugih preduzeća;

h) Postupak pristupanja i istupanja iz SUT, okončanje SUT i posledice koje nastaju na osnovu navedenih događaja;

i) Pravila kojima se uređuju plaćanja u cilju uravnotežavanja, ili za usklađivanje uslova dogovora kako bi se odrazile promene u ekonomskim okolnostima.

8.43 Tokom trajanja SUT, sledeće informacije bi mogle biti korisne:

a) Bilo koje izmene dogovora (na primer, u uslovima, učesnicima, predmetnoj aktivnosti) i posledice te promene;

b) Poređenje projekcija korišćenih za utvrđivanje očekivanih koristi od aktivnosti SUT sa stvarnim rezultatima (međutim, trebalo bi obratiti pažnju na paragraf 3.74);

c) Godišnji izdaci nastali u sprovođenju aktivnosti SUT, vrsta i vrednost doprinosa svakog od učesnika učinjenih tokom trajanja SUT, i detaljan opis kako će se vrednost doprinosa utvrđivati, kao i postupak dosledne primene računovodstvenih principa na sve učesnike prilikom utvrđivanja visine troškova i vrednosti doprinosa.

Glava IX

Poslovno restrukturisanje iz ugla pravila o transfernim cenama

Uvod

A. Predmet

A.1 Poslovna restrukturisanja koja predstavljaju predmet ove glave

9.1 Ne postoji pravna ili univerzalno prihvaćena definicija poslovnog restrukturisanja. U kontekstu ove glave, poslovno restrukturisanje je definisano kao prekogranično preraspoređivanje funkcija, imovine i/ili rizika, multinacionalnih kompanija. Poslovno restrukturisanje može uključiti prekogranične transfere vrednih nematerijalnih ulaganja, iako to ne mora uvek biti slučaj. može uključiti i prestanak ili bitne izmene postojećih ugovora. Poslovna restrukturisanja koja se razmatraju u okviru predmeta ove glave primarno čini interna realokacija funkcija, imovine i rizika u okviru GMNP, iako veze sa trećim licima (npr. dobavljačima, podizvođačima, kupcima) mogu takođe biti razlog za restrukturisanje i/ili restrukturisanje može izvršiti uticaj na njih.

9.2 Od sredine 90-tih godina, poslovna restrukturisanja su često uključivala centralizaciju nematerijalnih ulaganja i rizika sa profitnim potencijalom koji ih prati. Ona su se tipično sastojala od:

- Konverzije potpunih distributera u distributere sa ograničenim rizikom ili zastupnike stranog povezanog društva koje posluje kao nalogodavac,

- Konverzije potpunih proizvođača u ugovorne ili uslužne proizvođače za inostrano povezano društvo koje posluje kao nalogodavac,

- Prenosa nematerijalnih imovinskih prava centralnom entitetu (npr. takozvanoj „IP kompaniji“) u okviru grupe.

9.3 Postoje takođe poslovna restrukturisanja pri kojima se više nematerijalnih sredstava i/ili rizika alocira na operativne entitete (npr. na proizvođače ili distributere). Poslovna restrukturisanja se takođe sastoje od racionalizacije, specijalizacije ili despecijalizacije poslovanja (proizvodnih pogona i/ili procesa, aktivnosti istraživanja i razvoja, prodaje, usluga), uključujući smanjenje ili prestanak operacija. Princip van dohvata ruke i smernice date u ovoj glavi primenjuju se na isti način na sve vrste transakcija poslovnog restrukturisanja koje potpadaju pod definiciju datu u paragrafu 9.1, bez obzira na to da li za rezultat imaju više ili manje centralizovan poslovni model.

9.4 Predstavnici privrede koji su učestvovali u procesu konsultacija pri OECD od 2005. do 2009. godine objasnili su da su među poslovnim razlozima za restrukturisanje težnja da se maksimalizuju sinergija i ekonomija obima, unapredi menadžment poslovnih linija i poboljša efikasnost lanca snabdevanja korišćenjem napretka internet tehnologije koja je olakšala pojavu globalnih organizacija. Oni su takođe naznačili da poslovna restrukturisanja mogu biti neophodna kako bi se očuvala profitabilnost ili ograničili gubici u slučaju pada ekonomskih aktivnosti, npr. u situaciji postojanja prekomernih kapaciteta.

A.2 Pitanja koja su u okviru ove glave

9.5 Ova glava sadrži raspravu o poslovnim restrukturisanjima sa aspekta transfernih cena, odnosno primenu na poslovna restrukturisanja Člana 9 (Povezana društva) Model-konvencije OECD i ovih smernica.

9.6 Poslovna restrukturisanja su tipično praćena realokacijom dobiti između članica GMNP, kako neposredno nakon restrukturisanja tako i posle njega tokom narednih nekoliko godina. Glavni cilj ove glave u vezi sa Članom 9. je da se ispita obim do koga je ovakva realokacija dobiti u skladu sa principom van dohvata ruke došla i još važnije kako se princip van dohvata ruke primenjuje na poslovna restrukturisanja. Implementacija integrisanih poslovnih modela i razvoj globalnih organizacija, kada su učinjena iz *bona fide* poslovnih razloga, ističu poteškoće koje nastaju u primeni teoretskog koncepta principa van dohvata ruke koji tretira članice

GMNP kao nezavisna društva. Ova konceptualna poteškoća koja u praksi nastaje u vezi sa primenom principa van dohvata ruke priznata je u ovim smernicama (vidi paragrafe 1.10-1.11). Ipak, bez obzira na postojanje navedenog problema, ove smernice odražavaju snažnu podršku zemalja članica OECD principu van dohvata ruke, kao i naporima da se opiše njegova primena i razradi njegovo sprovođenje u praksi (vidi paragrafe 1.14-1.15). Kada raspravljamo o pitanjima koja nastaju u kontekstu poslovnog restrukturisanja, OECD je imao u vidu ove konceptualne poteškoće u pokušaju da razvije pristupe koji su realistični i pragmatični u realnoj meri.

9.7 Ova glava bavi se samo transakcijama između povezanih društava u kontekstu Člana 9. Model-konvencije OECD i ne bavi se problemom pripisivanja dobiti u okviru jednog društva na osnovu Člana 7. OECD Model-konvencije OECD, pošto je to predmet Izveštaja Radne grupe br. 6 o pripisivanju dobiti stalnoj poslovnoj jedinici[1]. Smernice na osnovu Člana 9. date su nezavisno od Usvojenog OECD pristupa („*UOP*“) koji je dat za Član 7.

9.8 Domaća antiabuzivna pravila i CFC zakonodavstvo ne predstavljaju predmet ove glave. Domaći poreski tretman plaćanja između povezanih lica, uključujući pravila koja se odnose na mogućnost korišćenja ovakvih plaćanja kao poreskih odbitnih stavki, kao i pitanje kako se odredbe domaćeg zakonodavstva o utvrđivanju kapitalnih dobitaka mogu primeniti na kapitalna plaćanja između povezanih lica, takođe nisu obuhvaćeni predmetom ove glave. Štaviše, iako prouzrokuju značajna pitanja u kontekstu poslovnih restrukturisanja, PDV i indirektni porezi nisu obuhvaćeni ovom glavom.

B. Primena Člana 9. Model-konvencije OECD i ovih smernica na poslovna restrukturisanja: teoretski okvir.

9.9 Ova glava polazi od pretpostavke da se princip van dohvata ruke i ove smernice ne primenjuju i ne treba da se primenjuju različito na restrukturisanje i transakcije koje nastaju posle restrukturisanja, u odnosu na transakcije čija je početna struktura ustanovljena u okviru redovnog poslovanja. Relevantno pitanje za primenu Člana 9. Model-konvencije

[1] Videti Izveštaj o pripisivanju dobiti stalnoj poslovnoj jedinici, koji je odobrio Komitet za fiskalna pitanja 24. juna 2008. i Savet za publikacije 17. jula 2008. i 2010. Prečišćena verzija izveštaja o pripisivanju dobiti stalnoj poslovnoj jedinici, koju je odobrio Komitet za fiskalna pitanja 22. juna 2010. i Savet za publikacije 22. jula 2010.

OECD i principa van dohvata ruke je da li se ugovoreni ili nametnuti uslovi u poslovnom restrukturisanju razlikuju od uslova koji bi bili ugovoreni između nezavisnih društava. Ovo je teoretski okvir u okviru kog sve smernice iz ove glave treba posmatrati. Ova glava sastoji se iz četiri dela koji predstavljaju celinu.

Deo I: Posebna razmatranja u vezi sa rizicima

A. Uvod

9.10 Rizici su od izuzetnog značaja u kontekstu poslovnih restrukturisanja. Ispitivanje alokacije rizika između povezanih društava je neophodan deo funkcionalne analize. Obično bi postojanje uvećanog rizika na otvorenom tržištu trebalo da bude praćeno povećanjem očekivanog prihoda, iako se stvaran prihod ne uvećava u zavisnosti od stepena stvarno nastalog rizika (vidi paragraf 1.45). Poslovna restrukturisanja često rezultiraju time da se lokalno poslovanje konvertuje u poslovanje niskog rizika (npr. „distributeri niskog rizika“, ili „ugovorni proizvođači niskog rizika“) i da se na njega alociraju relativno niski (ali generalno stabilni) prihodi s obzirom na to da preduzetničke rizike snosi druga strana na koju se alocira rezidualna dobit. Zato je za poresku upravu važno da proceni realokaciju značajnih rizika poslovanja koje se restrukturiše i posledice takve realokacije na primenu principa van dohvata ruke na samo restrukturisanje i na transakcije koje se obavljaju posle restrukturisanja. Ovaj deo obuhvata alokaciju rizika između povezanih društava u kontekstu Člana 9. a naročito tumačenja i primene paragrafa 1.47 do 1.53. Cilj je da se pruže opšte smernice o rizicima koji će biti relevantni za specifična pitanja koja su obrađena na drugim mestima u ovoj glavi, uključujući analizu iz dela II koji se odnosi na utvrđivanje naknade u skladu sa principom van dohvata ruke za samo restrukturisanje, analizu iz dela III o naknadi za kontrolisane transakcije koje se preduzimaju posle izvršenog restrukturisanja i analizu iz dela IV o priznavanju ili nepriznavanju transakcija koje je obveznik prikazao.

B. Ugovorni uslovi

9.11 Za razliku od UOP koje je osmišljen za Član 7, ispitivanje rizika u kontekstu Člana 9. započinje sa ispitivanjem uslova koji su ugovoreni između strana, s obzirom da se, uopšteno posmatrajući, u okviru ovih uslova definiše i raspodela rizika na ugovorne strane. Ugovorni aranžmani su početna tačka za utvrđivanje koja strana iz transakcije snosi rizik koji je s tom transakcijom povezan. U skladu sa tim, dobra praksa za povezana društva bila bi da dokumentuju u pismenoj formi svoje odluke o alokaciji

ili prenosu značajnih rizika pre izvršenja transakcija u odnosu na koje će se rizici snositi ili biti preneti, kao i da dokumetuju procenu posledica ovakve alokacije ili prenosa rizika na profitni potencijal. Kako je naznačeno u paragrafu 1.52, uslovi transakcije se mogu pronaći u pisanim ugovorima ili u korespondenciji i/ili drugim vidovima komunikacije između ugovornih strana. Kada ne postoje pisani uslovi, ugovorni odnosi strana moraju da se izvedu iz njihovih radnji i ekonomskih principa koji, uopšteno govoreći, odlučujuće utiču na odnose između nepovezanih društava.

9.12 Međutim, kako je naznačeno u paragrafima 1.47 do 1.53, poreska uprava je ovlašćena da preispita navodnu ugovornu alokaciju rizika između povezanih društava ako ona nije u skladu sa ekonomskom suštinom transakcije. Zato je, prilikom ispitivanja alokacije rizika između povezanih društava i njenih posledica na transferne cene, važno da se ispitaju ne samo ugovorni uslovi već i sledeća dodatna pitanja:

- Da li je postupanje povezanih društava u skladu sa ugovornom alokacijom rizika (vidi Odeljak B 1 dole),
- Da li je alokacija rizika u kontrolisanoj transakciji u skladu sa principom van dohvata ruke (vidi Odeljak B 2 dole), i
- Kakve su posledice alokacije rizika (vidi Odeljak B 3 dole).

B.1 Da li je postupanje povezanih društava u skladu sa ugovornom alokacijom rizika

9.13 U transakcijama između nezavisnih društava, postojanje razlika u interesima između ugovornih strana obezbeđuje da će one obično nastojati da se međusobno pridržavaju uslova ugovora i da će, upšteno govoreći, ugovorni uslovi naknadno biti ignorisani ili izmenjeni samo u slučaju ukoliko je to u interesu obe strane. Takva razlika u interesima ne mora postojati u slučaju povezanih društava i zato je važno ispitati da li se ugovorne strane ponašaju u skladu sa ugovorenim uslovima ili njihovo ponašanje ukazuje na to da se ugovoreni uslovi ne poštuju ili da su ti ugovoreni uslovi lažni. U ovakvim slučajevima, dalja analiza je neophodna da bi se utvrdili pravi uslovi transakcije.

9.14 Radnje ugovornih strana treba načelno da budu uzete kao najbolji dokaz za stvarnu alokaciju rizika. Paragraf 1.48 daje primer u kome proizvođač prodaje imovinu povezanom distributeru u drugoj zemlji i od distributera se očekuje da preuzme sve rizike u vezi sa kursnim razlikama,

ali transferna cena se faktički usklađuje tako da se distributer štiti od efekata promene kursa. U ovakvom slučaju, poreska uprava može proveriti tobožnju alokaciju kursnog rizika.

9.15 Još jedan primer koji je relevantan za poslovna restrukturisanja je kada inostrano povezano društvo preuzima sve rizike zaliha prema zaključenom ugovoru. Kada se ispituje ovakva alokacija rizika, važno je da se ispita, na primer, ko koristi otpise zaliha (odnosno da li domaći obveznik faktički koristi ove otpise kao poreski odbitak) i mogu se tražiti dokazi koji potvrđuju da su radnje ugovornih strana u skladu sa alokacijom ovih rizika koju predviđa ugovor.

9.16 Treći primer se odnosi na utvrđivanje toga koja ugovorna strana snosi kreditni rizik u distributivnom sporazumu. U ugovorima koje zaključuju potpuni distributeri, rizik nenaplativih potraživanja snosi distributer koji knjiži prihod od prodaje (bez obzira na ublažavanje rizika ili mehanizam za transfer rizika koji može da se preduzme). Ovaj rizik bi se generalno odrazio u bilansu na kraju godine. Međutim, obim rizika koji snosi distributer u slučajevima van dohvata ruke može biti drugačiji ako distributer dobije obeštećene od druge strane (npr. od dobavljača) za nenaplativu potražnju i/ili ako je njegova nabavna cena utvrđena na osnovu preprodajne cene ili provizije koja je proporcionalna gotovinskom (a ne fakturisanom) prihodu. Ispitivanje stvarnih uslova transakcija između ugovornih strana, uključujući cene transakcija i nivo uticaja, ukoliko ga uopšte ima, koji na cene ima kreditni rizik, može pružiti dokaz o tome da li u stvarnosti rizik nenaplativosti potražnje snosi dobavljač, distributer ili i jedan i drugi.

B.2 Utvrđivanje da li je alokacija rizika u kontrolisanim transakcijama u skladu sa principom van dohvata ruke

9.17 Relevantne smernice o ispitivanju rizika u kontekstu funkcionalne analize se nalaze u paragrafima 1.47-1.51.

B.2.1 Uloga uporedivih tansakcija

9.18 Kada se na osnovu podataka može dokazati da postoji slična alokacija rizika u uporedivim nekontrolisanim transakcijama, tada se za ugovorenu alokaciju rizika između povezanih društava može smatrati da je u skladu sa principom van dohvata ruke. S tim u vezi, uporedivi podaci mogu se naći u transakciji između jedne strane iz kontrolisane transakcije i

nezavisne strane („interna uporediva transakcija“) ili u transakciji između dva nepovezana društva, koja nisu strane u kontrolisanim transakcijama („eksterna uporediva transakcija“). Uopšteno posmatrajući, traženje uporedivih transakcija sa ciljem utvrđivanja da li je alokacija rizika u skladu sa pricipom van dohvata ruke neće se sprovoditi odvojeno od opšte analize uporedivosti transakcija sa kojima je taj rizik povezan. Podaci o uporedivim transakcijama će se koristiti za procenu usklađenosti kontrolisane transakcije sa principom van dohvata ruke, uključujući i to kako je izvršena alokacija značajnijih rizika.

B.2.2 Slučajevi kada nema uporedivih transakcija

9.19 Veći broj teškoća i spornih situacija nastaju u slučaju kada nema uporedivih transakcija kojima bi se dokazivala uporedivost alokacije rizika u kontrolisanoj transakciji sa principom van dohvata ruke. Ukoliko aranžman između povezanih društava ne postoji između nepovezanih društava to ne mora samo po sebi da znači da taj aranžman nije u skladu sa principom van dohvata ruke. Međutim, kada nema uporedivih transakcija u kojima je na isti ili sličan način izvršena alokacija rizika kao u transakciji između povezanih društava, neophodno je utvrditi da li je ta alokacija rizika onakva kakva se može očekivati u ugovorima koji se zaključuju između nezavisnih strana u sličnim okolnostima.

9.20 Ovo utvrđivanje usklađenosti sa principom van dohvata ruke je po prirodi subjektivno, i poželjno je pružiti neke smernice o tome kako da se ono izvrši u cilju ograničavanja, u što je moguće većoj meri, nesigurnosti i rizika dvostrukog oporezivanja koji mogu rezultirati na osnovu ovog postupka. Jedan relevantan, iako ne i odlučujući faktor, koji može pomoći u navedenom kontekstu je ispitivanje koja strana (strane) ima (imaju) relativno više kontrole nad rizikom, o čemu će biti reči dole u paragrafima 9.22-9.28. U transakcijama van dohvata ruke još jedan faktor koji može uticati na volju nezavisne strane da preduzme rizik je njen finansijski kapacitet da preduzme rizik, kao što je objašnjeno u paragrafima 9.29.-9.32. Osim identifikacije ova dva relevantna faktora, nije moguće propisati kriterijume koji bi pružili izvesnost u svim situacijama. Utvrđivanje da alokacija rizika u kontrolisanoj transakciji nije ona koja bi bila ugovorena između nezavisnih strana mora da se učini sa velikim oprezom imajući u vidu činjenice i okolnosti svakog konkretnog slučaja.

9.21 Pozivanje na pojmove „kontrola nad rizikom“ i „finansijski kapacitet da se preuzme rizik“ nema za cilj da postavi standard u vezi sa Članom 9. Model-konvencije OECD čime bi se zaključilo da rizici uvek

slede funkcije kapitala ili ljudi. Analitički okvir za Član 9. je različit od onog koji utvrđuje UOP za Član 7. Model-konvencije OECD.

B.2.2.1 Alokacija rizika i kontrola nad rizikom

Značaj pojma „kontrola“

9.22 Pitanje odnosa između alokacije rizika i kontrole nad rizikom kao faktora relevantnog za ekonomsku suštinu obrađeno je u paragrafu 1.49. Zaključak koji donet u tom paragrafu zasniva se na iskustvu. Ukoliko ne postoje uporedive transakcije koje dokazuju usklađenost sa principom van dohvata ruke alokacije rizika u kontrolisanoj transakciji, ispitivanje koja strana ima veću kontrolu nad rizikom može da bude značajan faktor koji pomaže u donošenju zaključka da li bi slična alokacija rizika bila ugovorena između nezavisnih lica u uporedivim okolnostima. U ovakvim situacijama, ako su rizici alocirani onoj strani koja u kontrolisanoj transakciji ima relativno manju kontrolu nad njima, poreska uprava može da odluči da ospori ovakvu alokaciju kao neusaglašenu sa principom van dohvata ruke.

Značenje „kontrole“ u ovom kontekstu

9.23 U kontekstu paragrafa 1.49, „kontrola“ treba da se shvati kao sposobnost donošenja odluke da se preuzme rizik (odluka da se rizikuje kapital) i odluke o tome kako upravljati rizikom, interno ili korišćenjem eksternih provajdera. Ovo bi zahtevalo da kompanija ima ljude (zaposlene) ili direktore koji imaju ovlašćenja da sprovode funkciju kontrole rizika i koji je efektivno sprovode. Zato, kada jedna strana snosi rizik, činjenica da unajmljuje drugu stranu da administrira i nadgleda rizik na dnevnoj bazi nije dovoljna za prenos rizika na tu drugu stranu.

9.24 S obzirom na to da nije neophodno sprovoditi administriranje i nadgledanje rizika na dnevnoj osnovi cilju uspostavljanja kontrole nad njim (pošto je moguće izmeštanje ovih funkcija), postoji mogućnost da, u cilju uspostavljanja kontrole nad rizikom, neko lice izvrši procenu rezultata dnevnog administriranja i nadgledanja rizika koji vrši iznajmljeno treće lice (nivo neophodne kontrole koji je neophodan i tip procene kretanja rizika zavisiće od prirode rizika). Ilustracija za navedeni slučaj daje se u nastavku.

9.25 Pretpostavimo da investitor angažuje investicioni fond da investira sredstva za njegov račun. U zavisnosti od zaključenog ugovora, investicioni fond može imati ovlašćenje da donosi sve odluke o investiranju u ime

investitora na dnevnoj osnovi, iako će rizik od gubitka u vrednosti investicije snositi investitor. U ovakvom primeru, investitor kontroliše svoje rizike kroz tri relevantne odluke: odluke da angažuje (ili raskine ugovor) sa tim konkretnim investicionom fondom, odluku o stepenu ovlašćenja koja se daju investicionom fondu kao i ciljevima koji mu se postavljaju i odluka o visini investicije kojom treba da upravlja investicioni fond. Štaviše, od investicionog fonda će se po pravilu zahtevati da redovno podnosi izveštaje investitoru na osnovu kojih će on procenjivati rezultate aktivnosti koje je preduzeo investicioni fond. U ovakvom slučaju, investicioni fond pruža usluge i upravlja svojim poslovnim rizikom iz svoje perspektive (npr. da zaštiti svoj kredibilitet). Operativni rizik investicionog fonda, uključujući i mogućnost da izgubi klijenta, odvojen je od klijentovog investicionog rizika. Ovo ilustruje činjenicu da investitor koji prenosi drugom licu ovlašćenje da donosi svakodnevne investicione odluke ne prenosi uvek na nju i investicioni rizik.

9.26 U sledećem primeru pretpostavićemo da principal angažuje ugovornog istraživača da sprovede istraživanje za njegov račun. Pretpostavimo da je aranžman između strana takav da principal snosi rizik u slučaju neuspeha istraživanja i da će on biti vlasnik rezultata istraživanja u slučaju uspeha, dok će ugovornom istraživaču biti alocirana garantovana zarada bez obzira na to da li istraživanje uspe ili ne i ugovorni istraživač neće imati pravo vlasništva nad rezultatom istraživanja. Iako bi svakodnevno istraživanje sprovodilo naučno osoblje ugovornog istraživača, principal bi imao obavezu da donosi brojne relevantne odluke kako bi kontrolisao svoj rizik, kao što su: odluka da angažuje tog konkretnog ugovornog istraživača ili da raskine ugovor sa njim, odluka o vrsti istraživanja koje treba da se sprovede i ciljevima koje treba ostvariti kao i odluka o budžetu alociranom ugovornom istraživaču. Pored navedenog, ugovorni istraživač bi imao obavezu da izveštava principala na redovnoj osnovi, npr. u unapred određenim intervalima. Pretpostavlja se da je principal sposoban da proceni ishod istraživačkih aktivnosti. Operativni rizik ugovornog istraživača, npr rizik gubitka klijenta ili plaćanja penala u slučaju neodgovornog obavljanja poslova, razlikuje se od rizika neuspeha istraživanja koji snosi principal.

9.27 U trećem primeru pretpostavićemo da principal angažuje ugovornog proizvođača da, koristeći tehnologiju koja pripada principalu, vrši proizvodnju dobara za račun principala. Pretpostavimo da je aranžman između strana takav da principal garantuje ugovornom proizvođaču kupovinu 100% proizvoda koji će ovaj proizvesti na osnovu tehničkih specifikacija i nacrta koje obezbeđuje principal uz poštovanje plana proizvodnje kojim je određena količina i vreme dostavljanja proizvoda.

Ugovornom proizvođaču alocirana je garantovana naknada bez obzira na to da li će i po kojoj ceni principal preprodati proizvode na tržištu. Iako bi svakodnevnu proizvodnju sprovodilo osoblje ugovornog proizvođača, principal će imati obavezu da donese brojne relevantne odluke kako bi kontrolisao svoje rizike u pogledu tržišta i zaliha, kao što su: odluka da angažuje tog konkretnog ugovornog proizvođača ili da raskine ugovor sa njim, odluka o vrsti proizvoda koji će se proizvoditi, uključujući njihove tehničke specifikacije, odluke o količinama koje ugovorni proizvođač treba da proizvede kao i odluke o vremenu dostave proizvoda. Pretpostavlja se da je principal sposoban da proceni ishod aktivnosti proizvodnje, uključujući kontrolu kvaliteta procesa proizvodnje i gotovih proizvoda. Operativni rizik ugovornog proizvođača, npr. rizik od gubitka klijenta ili suočavanje sa plaćanjem penala u slučaju nemara ili propusta da ispuni zahteve u vezi sa kvalitetom proizvoda kao i sa drugim zahtevima principala, odvojen je od tržišnog rizika i rizika zaliha koje snosi principal.

9.28 Takođe treba imati u vidu da, kao što je rečeno u paragrafu 1.49, postoje i rizici nad kojima nijedna strana nema značajniju kontrolu. Postoje rizici koji su izvan uticaja obe ugovorne strane (npr. ekonomski uslovi, novčani i berzanski uslovi, političko okruženje, društveni trendovi i pravila ponašanja, konkurencija kao i dostupnost sirovina i radne snage), iako strane mogu doneti odluku o tome da li će se izložiti tim rizicima kao i da li će i kako umanjiti te rizike. Što se tiče rizika nad kojima ni jedna od strana nema značajniju kontrolu, sama kontrola nad njima nije faktor koji bi mogao pomoći pri utvrđivanju da li je njihova alokacija između strana izvršena u skladu sa principom van dohvata ruke.

B.2.2.2 Finansijski kapacitet za preuzimanje rizika

9.29 Još jedan relevantan, iako ne odlučujući faktor koji može pomoći u utvrđivanju da li alokacija rizika u kontrolisanoj transakciji odgovara onoj koja bi bila ugovorena između nezavisnih strana u uporedivim okolnostima je pitanje da li nosilac rizika ima, u vreme kada mu je rizik alociran, finansijski kapacitet da preuzme rizik.

9.30 Kada je rizik ugovorom pripisan jednoj strani (u daljem tekstu „nosilac rizika“) koja nema, u vreme zaključivanja ugovora, finansijski kapacitet da ga preduzme, npr. zato što se predviđa da neće imati kapaciteta da snosi posledice rizika, ako se one ostvare i da takođe ne raspolaže mehanizmom kojim bi ih otklonio, može se dovesti u pitanje usklađenost rizika koji je preuzela ova strana sa principom van dohvata ruke. U suštini, u ovakvoj situaciji, rizik može efektivno snositi prenosilac rizika, matično

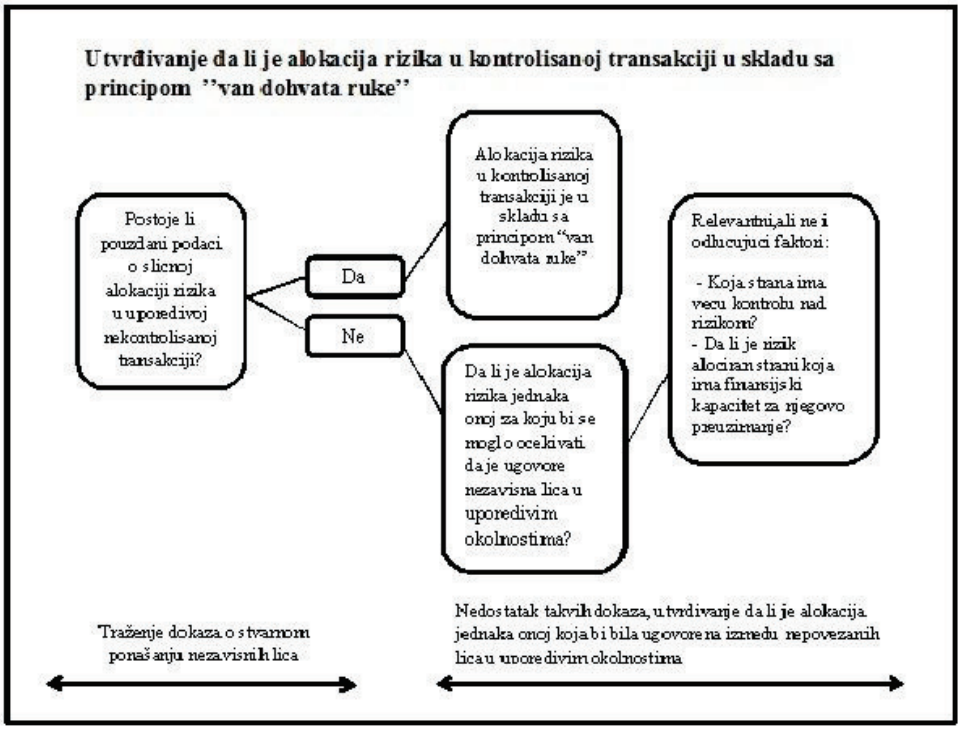
društvo, poverioci ili druga strana, u zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja, bez obzira na ugovorne uslove koji su rizike tobože alocirali na nosioca rizika.

9.31 Ovo može da se ilustruje na sledeći način. Pretpostavimo da kompanija A snosi odgovornost za proizvod prema potrošačima i zaključuje ugovor sa Kompanijom B na osnovu koga će kompanija B nadoknaditi kompaniji A bilo koje potraživanje koje može nastati u vezi sa ovakvom odgovornošću. Rizik se ugovorom prenosi sa kompanije A na kompaniju B. Dalje ćemo pretpostaviti da u vreme zaključivanja ugovora, kompanija B nema finansijski kapacitet da preuzme rizik, odnosno predviđa se da kompanija B neće imati dovoljno sredstava da obešteti kompaniju A ukoliko nastanu potraživanja na osnovu odgovornosti za proizvode i takođe, da kompanija B nije obezbedila nikakav postupak za pokriće rizika u slučaju njegove materijalizacije. U zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja, ovo može uzrokovati da kompanija A efektivno snosi troškove materijalizovanja rizika odgovornosti za proizvod i u tom slučaju transfer rizika sa kompanije A na kompaniju B ne bi bio efektivan. Može se i desiti da matično društvo kompanije B ili drugo lice pokrije potraživanja koja kompanija A ima prema kompaniji B i tada bi transfer rizika sa A bio efektivan (iako potraživanje ne bi nadoknadila kompanija B).

9.32 Finansijski kapacitet za preuzimanje rizika ne podrazumeva uvek finansijski kapacitet za snošenje svih posledica materijalizacije rizika, pošto to može podrazumevati i sposobnost nosioca rizika da se zaštiti od posledica materijalizacije rizika. Štaviše, visok nivo kapitalizacije sam po sebi ne mora značiti da visoko kapitalizovana strana snosi rizik.

B.2.2.3 Ilustracija

9.33 Celokupan proces utvrđivanja da li je alokacija rizika u kontrolisanoj transakciji u skladu sa principom van dohvata ruke može biti ilustrovana kao u sledećem dijagramu.



B.2.3 Razlika između sprovođenja usklađivanja uporedivosti i nepriznavanja alokacije rizika u kontrolisanoj transakciji[2]

9.34 Razlika između usklađivanja uporedivosti i nepriznavanja alokacije rizika u kontrolisanoj transakciji može se ilustrovati primerom koji je dat u nastavku i koji je usklađen sa primerom iz paragrafa 1.69. Pretpostavimo da proizvođač u državi A ima povezane distributere u državi

[2] Ovaj deo bavi se odnosom između Smernica datih u paragrafu 1.49 i paragrafima 1.64 - 1.69.

B, kao i da poreska uprava države A ispituje proizvođačeve kontrolisane transakcije, a naročito u pogledu alokacije rizika prekomernih zaliha između proizvođača i njegovog povezanog distributera u državi B. Takođe, pretpostavićemo da je u konkretnom slučaju, rizik prekomernih zaliha značajan i da zahteva detaljnu analizu iz aspekta transfernih cena. Na početku analize, poreska uprava bi trebalo da ispita na osnovu faktičkog ponašanja ugovornih strana da li je ekonomska suština ugovorenih uslova u skladu sa principom van dohvata ruke. Dalje, pretpostavićemo i da u konkretnom slučaju nema sumnje da su faktičke radnje strana usklađene sa uslovima ugovora, odnosno da proizvođač zaista snosi rizik prekomernih zaliha u njegovoj kontrolisanoj transakciji sa povezanim distributerima.

9.35 Pri utvrđivanju da li je ugovorna alokacija rizika u skladu sa principom van dohvata ruke, poreska uprava će ispitati postoje li dokazi u uporedivim nekontrolisanim transakcijama koji govore u prilog izvršenoj alokaciji rizika u proizvođačevoj kontrolisanoj transakciji. Ako ovakvi dokazi postoje, bilo iz internih ili eksternih uporedivih transakcija, ne bi bilo razloga da se ospori izvršena alokacija rizika u obveznikovoj kontrolisanoj transakciji.

9.36 Pretpostavimo sada da nema dokaza iz internih i eksternih uporedivih nekontrolisanih transakcija koji govore u prilog izvršenoj alokacije rizika u proizvođačevim kontrolisanim transakcijama. Kao što je istaknuto u paragrafu 1.69, činjenica da nezavisna društva ne alociraju rizike na isti način kao obveznik u svojim kontrolisanim transakcijama nije dovoljna da se ne prizna alokacija rizika u kontrolisanim transakcijama, ali može biti razlog za mnogo detaljnije ispitivanje ekonomske logike zaključenog kontrolisanog ugovora o distribuciji. U tom slučaju, neophodno je utvrditi da li je alokacija rizika u kontrolisanoj transakciji bila ugovorena u skladu sa principom van dohvata ruke. Jedan faktor koji nam može pomoći u donošenju ovakvog zaključka je ispitivanje koja strana (strane) ima veću kontrolu nad prekomernim rizikom zaliha (vidi paragrafe 1.49 i 9.22-9.28 gore). Kao što je napomenuto u paragrafu 9.20, u transakcijama između nepovezanih lica, dodatni faktor koji može uticati na alokaciju rizika na neku od nezavisnih strana je njen finansijski kapacitet da preuzme taj rizik u trenutku kada se vrši njegova alokacija.

9.37 Pod odeđenim okolnostima, uprkos nedostatku uporedivih nekontrolisanih transakcija koje podržavaju alokaciju rizika koja je izvršena u obveznikovim kontrolisanim transakcijama, smatraće se da takva alokacija rizika ima ekonomsku suštinu i da je komercijalno racionalna, npr. zato što proizvođač ima relativno više kontrole nad rizikom prekomernih zaliha pošto on donosi odluke o količinama proizvoda koje

kupuju distributeri. U ovakvom slučaju, izvršena alokacija rizika će se poštovati, a usklađivanje uporedivosti može biti neophodno kako bi se eliminisali efekti eventualnih materijalnih razlika između kontrolisanih i nekontrolisanih transakcija koje se upoređuju.

9.38 Pretpostavimo dalje da poreska uprava smatra da su obveznikovi aranžmani napravljeni u vezi sa njegovim kontrolisanim transakcijama, a naročito alokacija rizika prekomernih zaliha na proizvođača, različiti od onih koji bi koristila nezavisna društva koja se ponašaju na komercijalno racionalan način i da, pod uporedivim okolnostima, nezavisan proizvođač ne bi pristao da preuzme suštinski prekomerni rizik na taj način što bi, na primer, pristao na ponovnu kupovinu od distributera svih neprodatih zaliha po punoj ceni. U ovakvom slučaju, poreska uprava bi trebalo da nastoji da nađe odgovarajuće rešenje putem usklađivanja cena. U izuzetnim okolnostima, međutim, kada se do odgovarajućeg rešenja ne može doći usklađivanjem cena, poreska uprava može izvršiti novu alokaciju rizika povezanim distributerima prateći Smernice iz paragrafa 1.47-1.50 (npr. osporavanjem proizvođačeve obaveze da ponovo kupi neprodate zalihe po punoj ceni) ako je alokacija tog rizika jedan od faktora uporedivosti koji utiče na kontrolisanu transakciju koja se ispituje.

B.3 Koje su posledice alokacije rizika?

B.3.1 Efekti alokacije rizika koja se priznaje za poreske svrhe

9.39 Uopšteno posmatrajući, ukoliko se utvrdi da je izvršena alokacija rizika u skladu sa principom van dohvata ruke, onda strana kojoj je rizik alociran treba da:

a) Snosi sve postojeće troškove upravljanja rizikom (bilo interno ili korišćenjem povezanih ili nezavisnih pružaoca usluga) ili ublažavanja rizika (npr. troškovi hedžinga ili premija osiguranja),

b) Snosi troškove koji mogu nastati u vezi sa materijalizacijom rizika. Ovo, takođe obuhvata i sve relevantne predviđene efekte na vrednovanje imovine (npr. vrednovanje zaliha) i/ili knjiženje rezervisanja, koja su predmet primene domaćih računovodstvenih i poreskih propisa;

c) Po pravilu, bude obeštećen povećanjem očekivane zarade (vidi paragraf 1.45).

9.40 Realokacija rizika između povezanih društava može imati i pozitivne i negativne efekte za prenosioca i lice na koje se rizik prenosi: s jedne strane, potencijalni gubici i moguće obaveze kao rezultat transfera mogu se preusmeriti na lice kome se prenosi rizik, dok, sa druge strane, umesto prenosioca, lice na koje se rizik prenosi može ostvariti očekivani prihod u vezi sa prenesenim rizikom.

9.41 Važno je izvršiti procenu da li je rizik ekonomski značajan, odnosno da li nosi značajan profitni potencijal i posledično, da li realokacija takvog rizika može objasniti značajnu realokaciju profitnog potencijala. Značajan rizik zavisiće od njegove veličine, mogućnosti njegovog nastanka i njegove predvidivosti, kao i od mogućnosti da se on umanji. Ako se proceni da rizik nije ekonomski značajan, tada preuzimanje ili realokacija takvog rizika ne bi mogla da bude razlog za značajno umanjenje profitnog potencijala tog društva. U skladu sa principom van dohvata ruke, od strane u transakciji se ne bi moglo tražiti da prenese rizik koji se ne smatra ekonomski značajnim u zamenu za značajno umanjenje njegovog profitnog potencijala.

9.42 Na primer, u slučaju kada se distributer koji obavlja kupovinu i prodaju konvertuje u komisionara i prenese vlasništvo nad zalihama na inostranog principala i kada na osnovu ovog prenosa vlasništva principal preuzima i rizik zaliha, poreska uprava bi mogla zahtevati procenu da li je preneseni rizik zaliha ekonomski značajan i shodno tome, da se utvrdi:

- Koliko je investirano u zalihe;
- Kakva je istorija zastarelosti zaliha;
- Koja je cena njihovog osiguravanja;
- Kakva je istorija gubitka u tranzitu (ako nije izvršeno osiguranje od ovog rizika).

9.43 Računovodstvene isprave mogu pružiti korisne informacije o verovatnoći i stepenu određenih rizika (npr rizici nenaplativih potraživanja, rizici zaliha), ali postoje i ekonomski značajni rizici koji verovatno neće biti proknjiženi na finansijskim računima (npr. tržišni rizik).

B.3.2 Da li upotreba metoda transfernih cena može stvoriti okruženje niskog rizika?

9.44 Pitanje veze između izbora pojedinog metoda transfernih cena i nivoa rizika koji leži na društvu čija je naknada opredeljana primenom tog metoda važno je u kontekstu poslovnog restrukturisanja. Često se smatra da strana kojoj se naknada određuje primenom metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu ili metoda transakcione neto marže, posluje u okruženju sa niskim rizikom s obzirom na to da primena navedenih metoda garantuje određen nivo bruto ili neto dobiti jednoj od strana. S tim u vezi, treba napraviti razliku između cenovnog aranžmana prema kome su cene i drugi finansijski uslovi transakcije ugovorno postavljeni sa jedne strane i metoda transfernih cena koja se koristi da bi se ispitalo da li su cena, marža ili dobit iz transakcije u okviru utvrđenom u skladu sa principom van dohvata ruke sa druge strane.

9.45 Što se tiče prethodnog, uslovi pod kojima se plaća strani u transakciji ne smeju se zanemariti pri procenjivanju rizika koji ta strana snosi. Zapravo, cenovni aranžman može direktno uticati na alokaciju određenih rizika između strana i može u nekim slučajevima stvoriti okruženje sa niskim rizikom. Na primer, proizvođač može da se zaštiti od rizika fluktuacije cena sirovina kao posledice toga što mu se plaća na osnovu cene uvećane za uobičajenu zaradu koja vodi računa o njegovim stvarnim troškovima. Sa druge strane, mogu postojati rizici čija alokacija ne proizlazi iz cenovnog aranžmana. Na primer, plaćanje za proizvođačku aktivnost na osnovu cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu ne mora samo po sebi da utiče na alokaciju rizika od prestanka ugovora o proizvodnji između strana.

9.46 U pogledu metoda transfernih cena koji se koristi za testiranje cena, marže ili dobiti na osnovu transakcije, to treba da bude najadekvatniji metod transfernih cena prema okolnostima slučaja (vidi paragraf 2.2). Konkretno, metod treba da se uskladi sa alokacijom rizika između strana (pod uslovom da je ovakva alokacija rizika u skladu sa principom van dohvata ruke), s obzirom na to da je alokacija rizika važan deo funkcionalne analize transakcije. Zato će izbor najadekvatnijeg metoda transfernih cena biti uslovljen niskom (ili visokom) rizičnošću poslovanja, a ne obrnuto. Videti deo III ove glave za raspravu o naknadi u skladu sa principom van dohvata ruke za aranžmane koji se primenjuju nakon izvršenog restrukturisanja.

C. Pitanje ispunjavanja zakonskih obaveza

9.47 Dobrom praksom obveznika smatra se uspostavljanje postupka utvrđivanja, nadgledanja i preispitivanja sopstvenih transfernih cena, koji obezbeđuje vođenje računa o veličini transakcija, njihovoj kompleksnosti, nivou uključenog rizika kao i da li se transakcije obavljaju u stabilnom ili promenljivom poslovnom okruženju (vidi paragrafe 3.80-3.83). Postupak procenjivanja usklađenosti sa principom van dohvata ruke obveznikove alokacije rizika može biti veoma složeno i skupo. Bilo bi razumno očekivati da će obim i dubina analize zavisiti od:

- Materijalnosti rizika, a naročito od toga da li ima značajan profitni potencijal koji ide uz njega;
- Toga da li su nastupile značajne promene u alokaciji rizika, npr. na osnovu značajnih izmena nivoa rizika koji se preuzima nakon izvršenog restrukturisanja.

Deo II: Naknada u okviru dohvata ruke za samo restrukturisanje

A. Uvod

9.48 Poslovno restrukturisanje može sadržati prekogranične transfere određenih vrednosti, npr. vredne nematerijalne imovine, iako to nije uvek slučaj. Restrukturisanje može obuhvatati i prestanak ili suštinsku promenu postojećih ugovora, npr. proizvodnih ugovora, ugovora o distribuciji, licenci, uslugama, itd. Posledice transfernih cena za prenos vrednih stvari i prava obrazložene su u Odeljku D ovog dela, a posledice koje nastaju u kontekstu transfernih cena u pogledu prestanka ili suštinskih promena postojećih ugovora obrazložene su u Odeljku E.

9.49 Prema Članu 9. Model-konvencije OECD kada su ugovoreni ili nametnuti uslovi prilikom prenosa funkcija, imovine i/ili rizika, i/ili prilikom prestanka ili promene ugovornih odnosa između dva povezana društva locirana u dvema različitim državama, različiti od onih koji bi bili ugovoreni ili nametnuti između nezavisnih društava, tada celokupna dobit koju bi ostvarilo jedno društvo da nije bilo ugovornih uslova koji su različiti od tržišnih, može biti uključena u dobit tog društva i adekvatno oporezovana.

B. Razumevanje samog restrukturisanja

9.50 Donošenje zaključka o tome da li su uslovi koji su ugovoreni ili nametnuti prilikom sprovođenja transakcije poslovnog restrukturisanja u skladu sa principom van dohvata ruke po pravilu će se vršiti na osnovu izvršene analize uporedivosti, a posebno na osnovu analize izvršenih funkcija, korišćene imovine i rizika koje su stranke preuzele, kao i ugovornih uslova, ekonomskih okolnosti i poslovnih strategija.

9.51 Kada su identifikovane nekontrolisane transakcije koje su potencijalno uporedive sa transakcijama restrukturisanja, analiza uporedivosti će takođe imati za cilj procenu pouzdanosti poređenja i, kada je to neophodno i moguće, sprovođenje razumno preciznog usklađivanja uporedivosti kako bi se eliminisale materijalne posledice razlika koje mogu postojati između situacija koje se porede.

9.52 U nekim slučajevima nekontrolisane transakcije koje su uporedive sa transakcijama restrukturisanja ne mogu se pronaći. Ovo samo po sebi ne znači da restrukturisanje nije u skladu sa principom van dohvata ruke, nego da je potrebno sprovesti dalje ispitivanje usklađenosti takvog restrukturisanja sa principom van dohvata ruke[3]. U ovakvim slučajevima, prilikom donošenja zaključka o tome da li bi nezavisne strane ugovorile iste uslove u uporedivim okolnostima može da bude korisno da se izvrši analiza:

- Transkacija restrukturisanja, kao i funkcija, imovine i rizika pre i posle restrukturisanja (vidi: Odeljak B 1);

- Poslovnih razloga za sprovođenje restrukturisanja i očekivanih koristi na osnovu njenog sprovođenja, uključujući ulogu sinergije (vidi: Odeljak B 2);

- Opcije koje realno stoje na raspolaganju ugovornim stranama (vidi: Odeljak B 3).

B.1 Identifikovanje transakcija koje se sprovode u postupku restrukturisanja: funkcije, imovina i rizici pre i posle restrukturisanja

9.53 Restrukturisanja se mogu sprovesti u više različitih oblika, a mogu se odnositi samo na dve ili više članica GMNP. Na primer, jednostavan aranžman koji postoji pre izvršenog restrukturisanja može postojati između potpunog proizvođača koji proizvodi proizvode i prodaje ih dalje povezanom licu koje je potpuni distributer radi njihovog plasmana na tržište. Restrukturisanje može uključiti modifikaciju tog aranžmana između dve strane, na osnovu čega se distributer transformiše u distributera sa ograničenim rizikom ili komisionara, s tim da nakon izvršenog restrukturisanja proizvođač preuzima rizike koje je prethodno snosio potpuni distributer (vidi izlaganje o rizicima u delu I ove glave). Često će restrukturisanje biti komplikovanije, s obzirom na to da će se u pogledu funkcija, sredstava i rizika nakon izvršenog restrukturisanja izvršiti prenos ne samo između ugovornih strana kojima su pre izvršenog restrukturisanja pripadale navedene funkcije, sredstva i rizici već i na jednu ili više članica GMNP koje se tek nakon izvršenog restrukturisanja uključuju u raspodelu navedenih funkcija, sredstava i rizika.

[3] Vidi paragraf 1.11.

9.54 Da bi se utvrdila naknada usklađena sa principom van dohvata ruke koja se plaća prilikom restrukturisanja bilo kom restrukturisanom društvu u okviru GMNP, kao i to koja će članica grupe isplatiti ovu naknadu, važno je identifikovati transakciju ili transakcije koje se sprovode između restrukturisanog društva, s jedne strane, i jedne ili više članica grupe, s druge strane. Ova analiza će tipično obuhvatiti identifikaciju funkcija, imovine i rizika pre i posle restrukturisanja. Može biti važno da se sprovede procena prava i obaveza restrukturisanog društva koje su postojale pre izvršenog restrukturisanja (uključujući i relevantne okolnosti koje su postojale prema ugovoru i odredbama trgovinskog prava) kao i načina i obima promena tih prava i obaveza koje nastaju kao rezultat restrukturisanja.

9.55 Očigledno, bilo koja procena prava i obaveza restrukturisanog društva mora se zasnivati na zahtevima da ta prava i obaveze odraze ekonomske principe koji, uopšteno posmatrano, odlučujuće utiču na odnose između nezavisnih društava (vidi paragrafe 1.52 i 1.53). Na primer, restrukturisano društvo može formalnopravno zaključiti kratkoročan ugovor ili ugovor koji se može raskinuti u svakom trenutku. Međutim, faktičke radnje društva u godinama ili decenijama pre restrukturisanja mogu biti indicija da postoji dugoročni ugovor i, shodno tome, veća prava u odnosu na ona predviđena u formalnopravno zaključenom ugovornom aranžmanu.

9.56 U nedostatku dokaza o pravima i obavezama u uporedivoj situaciji, može biti neophodno da se utvrdi koja bi se prava i obaveze ugovorili da su dve strane postupale u skladu sa principom van dohvata ruke. U pravljenju takve procene, mora se voditi računa o tome šta bi strane učinile kad bi znale kakav će biti rezultat izvršenog restrukturisanja (vidi paragraf 3.74).

B.2 Razumevanje poslovnih razloga za sprovođenje restrukturisanja i očekivanih koristi na osnovu njenog sprovođenja, uključujući ulogu sinergije

9.57 Predstavnici privrede koji su učestvovali u konsultacijama koje je organizovala OECD objasnili su da multinacionalne kompanije, nezavisno od proizvoda koje nude ili sektora u kojima su angažovani, sve više imaju potrebu da reorganizuju svoju strukturu kako bi centralizovali kontrolu i upravljanje proizvodnjom, aktivnostima istraživanja i funkcijom distribucije. Pritisak konkurencije u globalizovanoj ekonomiji, uštede na

osnovu ekonomije obima, potreba za specijalizacijom i povećanjem efikasnosti, kao i nižim troškovima opisani su kao važni faktori za povećanje obima aktivnosti poslovnog restrukturisanja. Kada su očekivane sinergije važan poslovni razlog za restrukturisanje prema navodima poreskog obveznika, smatralo bi se dobrom praksom da poreski obveznik dokumentuje, u vreme kada je donesena odluka o restrukturisanju ili kada je ono implementirano, koje su to očekivane sinergije i na kojim činjenicama je zasnovana pretpostavka da će takve sinergije nastati. Postoji značajna verovatnoća da će ovakva dokumentacija biti sačinjena na nivou grupe zbog neporeskih razloga kao pomoć u postupku donošenja odluke o vršenju restrukturisanja. Za svrhe Člana 9, dobrom praksom bi se smatralo da obveznik dokumentuje kako ove očekivane sinergije utiču na primenu principa van dohvata ruke na nivou entiteta. Štaviše, dok očekivane sinergije mogu biti relevantne za razumevanje poslovnog restrukturisanja, tome se mora pristupiti sa dužnom pažnjom kako bi se izbegla upotreba naknadnog zaključivanja u ex post analizama (vidi paragraf 3.74).

9.58 Činjenica da poslovno restrukturisanje može biti motivisano očekivanim sinergijama ne znači nužno da će se dobit GMNP efektivno povećati nakon restrukturisanja. Može postojati slučaj da uvećane sinergije učine mogućim da GMNP ostvari dodatnu dobit u poređenju sa time kakva bi situacija bila u budućnosti da restrukturisanje nije sprovedeno, ali ne mora nužno biti dodatne dobiti u poređenju sa situacijom pre restrukturisanja, na primer ako je restrukturisanje neophodno za održavanje konkurentnosti, a ne za povećanje dobiti. Dodatno, očekivane sinergije se ne materijalizuju uvek – ima slučajeva u kojima implementacija globalnog poslovnog modela osmišljenog da stvori veću sinergiju grupe u stvari vodi dodatnim troškovima i manjoj efikasnosti.

B.3 Druge opcije koje su realno na raspolaganju stranama

9.59 Primena principa van dohvata ruke se zasniva na ideji da će nezavisna društva, pri proceni uslova potencijalne transakcije, porediti tu transakciju sa drugim opcijama koje su im realistično dostupne i da će ući u transakciju jedino ako ne vide drugu alternativu koja je za njih očigledno povoljnija. Drugim rečima, nezavisna društva će jedino preduzeti transakciju ukoliko ona nije nepovoljnija u odnosu na njihovu sledeću najbolju opciju. Razmatranje drugih opcija koje su realno dostupne može biti relevantno za analizu uporedivosti, kako bi se razumela pozicija strana u transakciji.

9.60 Zato, pri primeni principa van dohvata ruke, poreska uprava procenjuje svaku transakciju onako kako je strukturisao poreski obveznik, osim ako takva transakcija nije priznata u skladu sa Smernicama datim u paragrafu 1.65. Međutim, alternativne strukture realno dostupne ugovornim stranama razmatraju se prilikom procene toga da li bi uslovi kontrolisane transakcije (naročito cene) bile prihvatljive za nekontrolisanog obveznika suočenog sa istim alternativama pod uslovom da posluje pod uporedivim okolnostima. Ukoliko je profitabilnija struktura mogla biti usvojena, ali se ekonomska suština obveznikove strukture ne razlikuje od njene forme i struktura nije komercijalno neracionalna u toj meri da praktično onemogući poresku upravu da utvrdi adekvatne transferne cene, transakciju bi trebalo prihvatiti. Međutim, naknada u kontrolisanoj transakciji može biti usklađena na osnovu dobiti koja bi bila ostvarena u alternativnoj strukturi, zbog toga što bi nezavisna društva preduzela transakiju ukoliko ne bi imala na raspolaganju alternativu koja je za njih jasno povoljnija.

9.61 U situacijama koje su van dohvata ruke, postoje slučajevi kada društvo ima jednu ili više realno dostupnih opcija koje su jasno povoljnije u odnosu na prihvatanje uslova restrukturisanja (imajući u vidu sve relevantne uslove, uključujući privredne i tržišne uslove, profitni potencijal različitih opcija i bilo koju naknadu ili obeštećenje za restrukturisanje), uključujući moguću opciju da se ne uđe u transakciju restrukturisanja. U ovakvim slučajevima, nezavisna strana verovatno ne bi prihvatila uslove restrukturisanja.

9.62 Takođe, postoje slučajevi van dohvata ruke u kojima restrukturisano društvo ne bi imalo jasno povoljniju opciju koja mu je realno dostupna u odnosu na to da prihvati uslove restrukturisanja, npr. raskid ugovora – sa ili bez obeštećenja o kome se izlaže u Odeljku E dole. U dugoročnim ugovorima, ovakav slučaj može postojati kada je predviđena otkazna klauzula koja omogućava da jedna strana otkaže ugovor zbog opravdanog razloga. U ugovorima koji predviđaju pravo svake stane da raskine ugovor, strana koja raskida ugovor može odabrati da iskoristi ovu opciju pod uslovom da poštuje ugovorene uslove za raskid, da je za nju povoljnije da prestane da koristi funkciju, ili da je sama obavlja, ili da angažuje jeftinijeg ili efikasnijeg pružaoca usluge (u slučaju primaoca usluge) ili da potraži isplativije mogućnosti (u slučaju pružaoca usluge). U slučaju da restrukturisano društvo prenese drugoj strani prava, drugu imovinu ili tekuće poslovanje, restrukturisano društvo može dobiti naknadu, za takav transfer o čemu će biti reči u Odeljku D dole.

9.63 Princip van dohvata ruke zahteva procenu uslova ugovorenih ili nametnutih između povezanih društava, na nivou svakog od njih. Činjenica

da prekogranično pregrupisavanje funkcija, imovine i/ili rizika može biti motivisano opravdanim poslovnim razlozima na nivou GMNP, npr. sa ciljem da se pokuša ostvariti sinergija na nivou grupe, ne daje odgovor na pitanje da li je takvo restrukturisanje u skladu sa principom van dohvata ruke sa stanovišta svakog od restrukturianih društava.

9.64 Pozivanje na realno dostupne opcije nema za cilj stvaranje obaveze za obveznike da dokumentuju sve moguće hipotetičke opcije koje su im realno dostupne. Kao što je napomenuto u paragrafu 3.81, kada se sprovodi analiza uporedivosti, ne postoji zahtev da se izvrši iscrpna pretraga svih mogućih relevantnih izvora informacija. Namera je da se ukaže na to da bi u slučaju postojanja realno dostupne opcije koja je jasno povoljnija za obveznika, takvu opciju trebalo razmotriti prilikom analize uslova restrukturisanja.

C. Realokcaija profitnog potencijala kao rezultat poslovnog restrukturisanja

C.1 Profitni potencijal

9.65 Nezavisno društvo ne dobija uvek nadoknadu kada promena u njegovim poslovnim aranžmanima rezultira umanjenjem njegovog profitnog potencijala ili očekivanih budućih profita. Princip van dohvata ruke ne zahteva naknadu samo na osnovu toga što restrukturisani entitet očekuje smanjenje buduće dobiti. Kada se princip van dohvata ruke primenjuje na poslovna restrukturisanja, pitanje je da li takvo restrukturisanje u konkretnom slučaju predstavlja transfer vrednosti (prava ili druge imovine), raskid ili suštinsku izmenu postojećih ugovora, kao i da li bi nepovezana lica plaćala naknadu za takav transfer, raskid ili suštinsku izmenu ugovora pod uporedivim okolnostima. O ovim dvema situacijama će biti reči u Odeljcima D i E u nastavku.

9.66 U ovim smernicama, „profitni potencijal“ znači „očekivane buduće dobiti“. U nekim slučajevima ovaj termin može obuhvatiti gubitke. Pojam „profitni potencijal“ se često koristi za svrhe vrednovanja, pri utvrđivanju naknade van dohvata ruke za transfer nematerijalne imovine ili tekućeg poslovanja ili prilikom utvrđivanja obeštećenja van dohvata ruke za raskid ili suštinsku izmenu postojećeg ugovora, kada se utvrdi da bi takva naknada ili obeštećenje bili plaćeni između nezavisnih strana u uporedivim okolnostima.

9.67 U kontekstu poslovnih restrukturisanja, profitni potencijal ne bi trebalo da se tumači jednostavno kao dobit/gubitak koji bi nastao ako bi ugovor koji jezaključen pre izvršenog restrukturisanja nastavio da se primenjuje u neodređenom vremenskom periodu. Sa jedne strane, ako društvo nema posebna prava i/ili drugu imovinu u vreme restrukturisanja, tada ono nema profitni potencijal koji se može kompenzovati. Sa druge strane, društvo sa značajnim pravima i/ili drugom imovinom u vreme restrukturisanja može imati veći profitni potencijal, za koji bi trebalo da se plati adekvatna naknada kako bi se opravdalo žrtvovanje ovakvog profitnog potencijala.

9.68 Da bi se utvrdilo da li bi trebalo platiti naknadu prilikom restrukturisanja koje se obavlja u skladu sa principom van dohvata ruke, od suštinske važnosti je potpuno razumevanje izvršenog restrukturisanja, uključujući promene koje su nastale, kako su ove promene uticale na funkcionalnu analizu strana, koji su bili poslovni razlozi za sprovođenje restrukturisanja i predviđene koristi od restrukturisanja, kao i koje opcije su realno bile dostupne stranama, kao što je izloženo u Odeljku B.

C.2 Realokacija rizika i profitnog potencijala

9.69 Poslovna restrukturisanja često obuhvataju izmene u pojedinačnim profilima rizika povezanih društava. Realokacije rizika mogu biti prouzrokovane transferom određenih vrednosti (prava ili stvari), kao što je objašnjeno u Odeljku D dole, i/ili na osnovu raskida ili bitne promene postojećih ugovora, kao što je rečeno u Odeljku E. Opšte Smernice o rizicima iz aspekta transfernih cena nalaze se u Delu I ove glave.

9.70 Uzmimo za primer konverziju potpunog proizvođača u ugovornog proizvođača. U takvom slučaju, dok naknada po ceni koštanja uvećanoj za uobičajenu zaradu može predstavljati naknadu koja je u skladu sa principom van dohvata ruke za obavaljanje ugovorne proizvodnje posle restrukturisanja, drugo pitanje je da li treba da dođe do obeštećenja prema principu van dohvata ruke za promenu postojećih ugovora čiji je rezultat odustajanje proizvođača od rizičnijeg profitnog potencijala, imajući u vidu prava koja poseduje kao i ostala sredstva.

9.71 U sledećem primeru pretpostavićemo da distributer posluje na svoj rizik na osnovu dugoročnog ugovora za dati tip transakcije. Pretpostavimo da, na osnovu svojih prava utvrđenih dugoročnim ugovorom u odnosu na ove transakcije, distributer ima realno dostupnu opciju da prihvati ili odbije konverziju u nisko rizičnog distributera koji posluje za strano povezano društvo i da je procenjeno da bi naknada prema principu van dohvata ruke

za takvu nisko rizičnu distributivnu aktivnost trebalo da obezbeđuje stabilnu dobit od +2% godišnje dok bi višak profitnog potencijala povezan sa rizicima bio pripisan inostranom povezanom društvu. Dalje ćemo pretpostaviti da bi za svrhe ovog primera ovakvo restrukturisanje bilo implementirano isključivo putem promene postojećeg ugovora, bez bilo kakvog transfera imovine. Iz perspektive distributera, postavlja se pitanje da li bi novi ugovor (imajući u vidu i naknadu za transakcije nakon restrukturisanja i bilo koju naknadu za samo restrukturisanje) bio tako dobar ili bolji nego njegove realane – iako rizičnije – alternative. Ukoliko navedeni uslov ne bi bio ispunjen, to bi ukazivalo na to da su cene predviđene ugovorom koji se primenjuje nakon restrukturisanja neadekvatne ili da bi dodatna naknada trebalo da bude isplaćena da bi se distributer adekvatno nagradio za pristanak na izvršeno restrukturisanje. Iz perspektive stranog povezanog društva, postavlja se pitanje da li bi i u kojoj meri ono bilo voljno da prihvati rizik u skladu sa principom van dohvata ruke u slučaju da distributer nastavlja da sprovodi iste aktivnosti u novom svojstvu.

9.72 U skladu sa principom van dohvata ruke, odgovor će verovatno zavisiti od prava i drugih sredstava ugovornih strana, profitnog potencijala distributera i njegovog povezanog društva u slučaju primene oba poslovna modela (potpuni distributer i distributer niskog rizika) kao i od očekivanog trajanja novog ugovora. Perspektiva distributera može biti ilustrovana sledećim primerom.

Napomena: Ovaj primer predstavlja samo ilustraciju. Nije bila namera da se njim bilo šta kaže u vezi sa izborom najprikladnijeg metoda transfernih cena, agregacije transakcija, ili o stopi naknade van dohvata ruke za aktivnosti distribucije. U ovom primeru pretpostavka je da promena u alokaciji rizika između distributera predstavlja rezultat ponovnog ugovaranja postojećih sporazuma o distribuciji na osnovu kojih je izvršen prenos rizika među strankama. Cilj ovog primera je da se ilustruje položaj distributera. Nije uzet u obzir položaj stranog povezanog lica (glavnog), mada bi položaj oba učesnika u transakciji trebalo uzeti u obzir prilikom analize transfernih cena.

Profit distributera pre konverzije: istorijski poda-ci za poslednjih pet godina **(aktivnost punog rizika)** **(neto profitna marža na osnovu prodaje)**	**Distributerova očekivanja profita za sledeće tri godine** **(kada zadržava status distributera sa punim rizikom pod pretpostavkom da je imao realno dostupnu mogućnost da postupi tako)** **(neto profitna marža na osnovu prodaje)**	**Distributerov profit posle konverzije** **(aktivnost malog rizika)** **(neto profitna marža na osnovu prodaje)**
Slučaj broj 1: 1. godina: (-2%) 2. godina: + 4% 3. godina: + 2% 4. godina: 0 5. godina: + 6%	[-2% do + 6%] sa visokom stopom rizika u tom obimu	zagarantovan, stabilan profit od 2+% godišnje
Slučaj broj. 2: 1. godina: + 5% 2. godina: + 10% 3. godina: + 5% 4. godina: + 5% 5. godina: + 10%	[+5% do + 10%] sa visokom stopom rizika u tom obimu	zagarantovan, stabilan profit od 2+% godišnje
Slučaj broj 3: 1. godina: + 5% 2. godina: + 7% 3. godina: + 10% 4. godina: + 8% 5. godina: + 6%	[0% do + 4%] sa visokom stopom rizika u tom obimu (na primer, usled novih pri-tisaka konkurencije	zagarantovan, stabilan profit od 2+% godišnje

9.73 U slučaju broj 1, distributer predaje potencijal za profit uz znatne rizike za relativno mali, ali stabilni profit. Da li bi nepovezano lice bilo voljno da postupi tako, zavisilo bi od očekivanog povrata u oba scenarija, nivoa njegove tolerancije rizika, njegovih realno dostupnih mogućnosti i postojanja mogućnosti da dobije kompenzaciju za sopstveno restrukturisanje. U slučaju broj 2, malo je verovatno da bi nepovezana lica u situaciji distributera pristala na prebacivanje rizika i povezanog profitnog potencijala ukoliko bi imala mogućnost da postupe drugačije. Slučaj broj 3 ilustruje činjenicu da bi analiza trebalo da uzme u obzir buduće izmene profitnog potencijala i da oslanjanje samo na istorijske podatke neće biti dovoljno u slučaju, kada postoje značajne promene u privrednom i ekonomskom okruženju.

D. Prenos određene vrednosti (na primer, sredstva ili poslovanja)

9.74 Odeljci od D 1 do D 3 dole sadrže raspravu o nekim tipičnim transferima koji se mogu pojaviti u restrukturisanju kompanija: prenos materijalnih sredstava, nematerijalne imovine i tekućeg poslovanja.

D.1 Materijalna sredstva

9.75 Restrukturisanje kompanije može da obuhvati i prenos materijalnih sredstava (na primer, opreme) sa entiteta koje se restrukturiše na strano povezano lice. Iako se uopšteno smatra da prenos materijalnih sredstava ne prouzrokuje nikakve značajne probleme iz perspektive transfernih cena, jedan zajednički problem je povezan sa procenom zaliha koje se prenose sa restrukturisanog proizvođača, ili distributera na strano povezano lice (na primer, glavno društvo) posle izvršene promene, kada ovaj potonji preuzima svojinu na zalihama kao rezultat implementacije novog poslovnog modela i organizacije lanca isporuka.

Ilustracija

Napomena: Sledeći primer ima za cilj ima samo ilustraciju problema povezanih sa procenom prenosa zaliha. Cilj nije bio analiza problema da li bi konkretno restrukturisanje trebalo da se prizna od strane poreskih uprava, da li je ono izvršeno u skladu sa principom van dohvata ruke, kao ni davanje sugestije da je određen metod transfernih cena uvek prihvatljiv za transakcije restrukturisanja.

9.76 Pretpostavimo da je poreski obveznik, koji je član GMNP, radio kao „potpuni“ proizvođač i distributer. Prema poslovnom modelu pre restrukturisanja, poreski obveznik je kupovao sirovine, proizvodio gotove

proizvode koristeći materijalnu i nematerijalnu imovinu u sopstvenom vlasništvu ili na osnovu licence, vršio je funkciju marketinga i distribucije i prodavao gotov proizvod nepovezanim licima. Poslujući na opisani način, poreski obveznik je snosio veći broj rizika kao što su rizik zaliha, rizik naplate potraživanja i tržišne rizike.

9.77 Pretpostavimo da je izvršeno restrukturisanje poslovnog modela i da poreski obveznik sada posluje kao takozvani „uslužni proizvođač" i „distributer niskog rizika". Kao deo restrukturisanja, utvrđeno je da povezano strano lice nabavlja raznu trgovinsku i marketinšku nematerijalnu imovinu od članica grupe, uključujući i poreskog obveznika. Dalje, kao rezultat restrukturisanja, predviđeno je da će sirovine nabavljati strano povezano lice, te sirovine će se skladištiti u prostorijama poreskog obveznika u cilju njihove upotrebe u postupku proizvodnje, a poreski obveznik će zauzvrat dobijati naknadu za izvršenu proizvodnju. Zalihe gotovih proizvoda će pripadati stranom povezanom licu, a poreski obveznik će ove zalihe kupovati u cilju njihove trenutne preprodaje kupcima koji su nepovezana lica (odnosno, poreski obveznik će kupiti gotove proizvode tek nakon što je dogovorio prodaju sa kupcem). Po ovom novom poslovnom modelu, strano povezano lice će snositi rizik zaliha koji je prethodno snosio poreski obveznik.

9.78 Pretpostavimo da su u trenutku početka primene novog poslovnog modela na strano povezano lice preneti sirovine i gotovi proizvodi koji se nalaze u bilansu poreskog obveznika u cilju prelaska sa ranijeg poslovnog modela na restrukturisani. Postavlja se pitanje utvrđivanja transferne cene zaliha po principu van dohvata ruke na osnovu izvršenog restrukturisanja. To je problem koji je tipičan u slučaju prelaska sa jednog poslovnog modela na drugi. Princip van dohvata ruke se primenjuje na transfer zaliha među povezanim licima koja se nalaze u različitim poreskim jurisdikcijama. Izbor prikladnog metoda transfernih cena zavisi od analize uporedivosti učesnika u restrukturisanju, uključujući i njihovu funkcionalnu analizu. Funkcionalna analiza mora da obuhvati tranzicioni period tokom kog je transfer izvršen. Na primer, kao u prethodno datom primeru:

- Jedna od mogućnosti bi mogla da bude da se utvrdi cena van dohvata ruke za sirovine i gotove proizvode korišćenjem uporedive nekontrolisane cene, u slučaju kada takva uporediva cena postoji s obzirom na sve činioce uporedivosti koji moraju da se ispune, odnosno da su uslovi nekontrolisane transakcije uporedivi sa uslovima transfera koji se dešava u kontekstu restrukturisanja.

- Druga mogućnost bi mogla da bude da se transferna cena za gotove proizvode utvrdi kao preprodajna cena kupcima umanjena za naknadu van dohvata ruke za funkcije marketinga i distribucije koje tek treba da se izvrše.
- Sledeća mogućnost bi bila da se počne od troškova proizvodnje i da se doda marža van dohvata ruke kako bi se nadoknadio proizvođač za funkcije koje je obavio, sredstva koja je koristio i rizike koje je preuzeo u vezi sa zalihama koje se prenose. Međutim, trebalo bi imati u vidu da postoje slučajevi gde je tržišna vrednost zaliha previše niska da bi se element profita van dohvata ruke dodao na trošak.

9.79 Izbor prikladnog metoda transfernih cena zavisi delom i od toga koji deo transakcije je manje kompleksan i koji se sa većom sigurnošću može proceniti (izvršene funkcije, korišćena sredstva i rizik preuzet od strane proizvođača, ili funkcije marketinga i distribucije koje tek treba da se izvrše uzimajući u obzir sredstva koja treba da se upotrebe i rizike koji treba da se preuzmu za izvršenje ovih funkcija). Vidi paragrafe 3.18–3.19 o izboru strane koja se testira.

D.2 Nematerijalna imovina

9.80 Prenos nematerijalne imovine prouzrokuje složena pitanja kako u vezi identifikacije prenetih sredstava, tako i u pogledu procene njihove vrednosti. Identifikacija može biti teška jer nije sva nematerijalna imovina pravno zaštićena i registrovana, i nije sva vredna nematerijalna imovina obuhvaćena u poslovnim evidencijama. Relevantna nematerijalna imovina potencijalno može da obuhvati prava industrijske svojine kao što su patenti, žigovi, trgovački nazivi, dizajn ili modeli, kao i zaštitu kulturnih, umetničkih i naučnih dela (uključujući i softver) i intelektualnu svojinu kao što je *know-how* ili poslovne tajne. Takođe, nematerijalna imovina obuhvata i listu kupaca, distribucione kanale, jedinstvene nazive, simbole ili slike. Veoma značajan deo analize restrukturisanja privrednog društva predstavlja identifikovanje prenosa značajne nematerijalne imovine (ako je uopšte bilo prenosa), utvrđivanje da li bi nepovezane strane dale naknadu za izvršeni transfer, kao i koja je vrednost prenete nematerijalne imovine iskazana po principu van dohvata ruke.

9.81 Utvrđivanje cene van dohvata ruke u slučaju prenosa nematerijalne imovine bi trebalo da uzme u obzir perspektivu prenosioca kao i sticaoca (vidi paragraf 6.14). Na visinu ove cene uticaće brojni faktori među kojima su visina i trajanje očekivane koristi od korišćenja

nematerijalne imovine kao i povezani rizici, prirode prava svojine i postojeća ograničenja (ograničenja u pogledu načina na koji se može upotrebljavati i koristiti, geografska ograničenja, vremenska ograničenja), domet i preostalo trajanje pravne zaštite (ako postoji), i klauzula ekskluzivnosti koja može da bude sastavni deo prava. Procena vrednosti nematerijalne imovine može biti kompleksna i nepouzdana. Opšta uputstva za nematerijalnu imovinu i ugovore o raspodeli troškova koji se nalaze u Glavama VI i VIII mogu se primeniti u kontekstu restrukturisanja poslovanja.

D.2.1 Prenos nematerijalne imovine koja se koristi za lokalno poslovanje na raspolaganje centralnoj lokaciji (strano povezano lice)

9.82 Poslovno restrukturisanje ponekad obuhvata i prenos nematerijalne imovine koja je prethodno služila za obavljanje lokalnog poslovanja (i kao takva je bila u vlasništvu lokalnih operatera koji su preduzimali sve aktivnosti upravljanja ovom imovinom) na centralnu lokaciju koja se nalazi u drugoj poreskoj jurisdikciji (na primer, strano povezano lice koje posluje kao glavno društvo ili kao takozvano „privredno društvo za upravljanje nematerijalnom imovinom - IP društvo“). Nematerijalna imovina koja je preneta može imati ali ne uvek, vrednost za prenosioca i/ili za GMNP kao celinu. U nekim slučajevima prenosilac nastavlja da koristi prenetu nematerijalnu imovinu, ali to radi u drugom pravnom svojstvu (na primer, kao korisnik licence koju mu daje novi sticalac imovine, ili putem ugovora koji uključuje ograničena prava na nematerijalnu imovinu kao u slučaju ugovora o proizvodnji koji predviđaju pravo na upotrebu patenata koji su prethodno transferisani; ili sporazum o distribuciji niskog rizika na osnovu kojeg se koristi prethodno transferisani žig); ali postoje i slučajevi u kojima prenosilac ne nastavlja korišćenje nematerijalne imovine koju je prethodno transferisao.

9.83 GMNP mogu da imaju opravdane poslovne razloge da centralizuju vlasništvo i upravljanje nematerijalnom imovinom. Primer u kontekstu restrukturisanja poslovanja je prenos nematerijalne imovine koja je povezana sa specijalizacijom proizvodnih mesta unutar GMNP. U periodu koji prethodi restrukturisanju, svaki proizvođački entitet može biti vlasnik i menadžer serije patenata – na primer ukoliko su pojedina proizvođačka mesta u prošlosti sticala patente od trećih lica. U globalnom poslovnom modelu, uobičajeno je da se proizvođačka mesta specijalizuju za obavljanje određenog proizvodnog procesa, ili za određeno geografsko područje

umesto da se specijalizuju za obavljanje proizvodnje za koju poseduju patent. Kao posledica takvog restrukturisanja GMNP može obaviti prenos svih patenata koji su u lokalnom vlasništvu na centralnu lokaciju s tim da lokalni operateri dobiju ugovorna prava za njihovo korišćenje (putem licenci ili ugovora o proizvodnji) kako bi obavljali proizvodnju za koju su nadležni uz upotrebu patenata koji su prethodno bili u njihovom vlasništvu ili u vlasništvu nekog drugog entiteta u okviru grupe.

9.84 Princip van dohvata ruke zahteva procenu uslova ugovorenih ili nametnutih među povezanim licima, na nivou svakog od povezanih društava koje ih primenjuje. Činjenica da centralizacija nematerijalne svojine može biti motivisana opravdanim poslovnim razlozima na nivou GMNP ne daje odgovor na pitanje da li je prenos bio van dohvata ruke posmatrano iz perspektive prenosioca, kao i sticaoca nematerijalne imovine.

9.85 Takođe, u slučaju kada se izvrši prenos nematerijalne imovine iz lokalnog poslovanja na strano povezano društvo, a u lokalnom poslovanju se i posle prenosa nastavi upotreba te nematerijalne imovine u drugačijem pravnom kapacitetu (na primer, u svojstvu korisnika licence), uslovi transfera bi trebalo da se procene i iz perspektive prenosioca, i iz perspektive sticaoca, i to posebno putem istraživanja cena po kojima bi uporediva nepovezana lica bila voljna da izvrše prenos i steknu imovinu (vidi paragraf 9.81). Za utvrđivanje naknade van dohvata ruke za prenos vlasništva, upotrebu i eksploataciju prenetog sredstva treba uzeti u obzir domet izvršenih funkcija, korišćenih sredstava i preuzetih rizika od strane stranaka u vezi sa prenetom nematerijalnom imovinom. Ovo je naročito važno za restrukturisanje poslovanja, jer je nekoliko zemalja izrazilo zabrinutost zbog toga što im često nisu dostupne relevantne informacije u pogledu funkcija, sredstava i rizika stranih povezanih lica .

9.86 Kada restrukturisanje poslovanja obezbeđuje transfer nematerijalne imovine, praćeno novim sporazumom prema kojem će prenosilac nastaviti da koristi prenetu nematerijalnu imovinu, celokupan komercijalni aranžman između stranaka bi trebalo da se ispita kako bi se procenilo da li su transakcije izvršene u skladu sa principom van dohvata ruke. Ako bi nepovezano lice prebacilo sredstvo sa čijom eksploatacijom namerava da nastavi, bilo bi mudro za njega da ugovori uslove za takvu buduću upotrebu (na primer, u sporazumu o licenci) istovremeno sa uslovima transfera. Uopšteno posmatrano, postojala bi efektivna veza između utvrđivanja naknade van dohvata ruke za transfer, utvrđivanja naknade za transakcije koje će se izvršiti posle restrukturisanja u vezi sa prenetom nematerijalnom imovinom, kao što su buduće naknade za licencu koje će prenosilac plaćati

da bi dalje koristio sredstvo i očekivane buduće profitabilnosti za prenosioca na osnovu buduće upotrebe sredstva. Na primer, sporazum po kojem je prenesen patent za cenu od 100 u godini N uz istovremeno zaključenje sporazuma o licenci prema kome će prenosilac nastaviti da koristi patent koji je prenet za autorsku naknadu od 100 godišnje tokom desetogodišnjeg perioda po svoj prilici nije u skladu sa principom van dohvata ruke.

D.2.2 Prenos nematerijalne imovine u trenutku kada nema ustanovljenu vrednost

9.87 Poteškoće se mogu javiti u kontekstu restrutkurisanja privrednog društva kada se prenosi nematerijalna imovina u trenutku kada ona još uvek nema ustanovljenu vrednost (na primer, pre početka eksploatacije), posebno kada postoji značajna razlika između očekivanog nivoa budućih profita korišćenih za procenu sačinjenu prilikom prodajne transakcije i stvarnog profita koji je ostvario sticalac na osnovu korišćenja stečenog sredstva. Kada je procena nematerijalne imovine u trenutku transakcije vrlo nepouzdana, postavlja se pitanje kako bi trebalo utvrditi cene van dohvata ruke. Poreske uprave i poreski obveznici bi trebalo da ovaj problem reše pozivanjem na to šta bi nepovezana lica učinila u uporedivim okolnostima, odnosno kako bi nepovezana lica utvrdila vrednost nematerijalne imovine u slučaju kada su procene njene vrednosti u značajnoj meri nepouzdane. Vidi paragrafe 6.28-6.35 i primere u Aneksu za Poglavlje VI "Primeri koji ilustruju Smernice za transferne cene za nematerijalnu imovinu u slučaju značajne nepouzdanosti procene."

9.88 Prateći Smernice, glavno pitanje je da se utvrdi da li je procena toliko nepouzdana da bi kao rezultat toga, strane, u skladu sa principom van dohvata ruke, zahtevale mehanizam prilagođavanja cene, kao i da li je promena vrednosti toliko značajna da bi prouzrokovala nove pregovore u pogledu transakcije. U takvim slučajevima, bilo bi opravdano da poreska uprava sama utvrdi cenu van dohvata ruke za transfer nematerijalne imovine na osnovu klauzula usklađivanja cene, ili ponovnog pregovaranja koja bi postojala u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji u skladu sa principom van dohvata ruke. Pod drugim okolnostima, odnosno kada se procena ne smatra nepouzdanom u tolikoj meri da prouzrokuje ugovaranje mogućnosti usklađivanja cene ili novog pregovaranja ne bi bilo opravdano da poreska uprava retroaktivno učini usklađivanje cene. Samo postojanje neizvesnosti u trenutku transakcije ne opravdava *ex-post* prilagođavanje

bez uzimanja u obzir šta bi treća lica uradila, ili ugovorila u takvom slučaju..

D.2.3 Lokalna nematerijalna imovina

9.89 Kada se lokalno potpuno poslovanje konvertuje u poslovanje sa „ograničenim rizikom, ograničenom upotrebom nematerijalne imovine, ili niskom naknadom“, postavlja se pitanje da li ova konverzija obuhvata i prenos vredne nematerijalne imovine, kao što je lista kupaca, sa restrukturisanog lokalnog entiteta na strano povezano lice, kao i da li će preostati određena nematerijalna imovina za upotrebu u lokalnom poslovanju.

9.90 Konkretno, u slučaju konverzije potpunog distributera u distributera sa ograničenim rizikom ili komisionara, značajno je utvrditi da li je distributer razvio lokalnu marketinšku nematerijalnu imovinu u godinama koje su prethodile restrukturisanju, i ako jeste, prirodu ili vrednost te nematerijalne imovine, kao i da li je ona preneta na povezano lice. Kada se utvrdi postojanje takve lokalne nematerijalne imovine i njenog prenosa na strano povezano u skladu sa principom van dohvata ruke trebalo bi utvrditi da li bi, i u kojoj visini, nepovezana lica platila naknadu za prenos takve nematerijalne imovine pod uporedivim okolnostima. Sa druge strane, kada takva lokalna nematerijalna imovina postoji i kada ju je restrukturisani entitet zadržao, ona bi trebalo da se uzme u obzir prilikom funkcionalne analize poslovanja nakon izvršenog restrukturisanja. Shodno navedenom, postojanje i tretman nematerijalne imovine u postupku restrukturisanja može uticati na izbor i primenu najprikladnijeg metoda za proveru transfernih cena koje nastaju u kontrolisanim transakcijama nakon izvršenog restrukturisanja, i/ili može da se utvrdi naknada za njen prenos, na primer tako što će autorsku naknadu platiti povezano strano lice koje će nematerijalnu imovinu iskorišćavati od momenta restrukturisanja do kraja njenog životnog veka[4]

D.2.4 Ugovorna prava

9.91 Ugovorna prava mogu predstavljati vrednu nematerijalnu imovinu. Kada se prenose vredna ugovorna prava između povezanih lica, potrebno je

[4] Videti Deo III ove glave o raspravi o problemu određivanje naknade za sporazume koji se zaključuju nakon izvršenog restrukturisanja.

platiti naknadu van dohvata ruke, koja se utvrđuje s obzirom na vrednost prenetih prava kako iz perspektive prenosioca tako i iz perspektive sticaoca.

9.92 Poreske uprave posvećuju veliki značaj praktičnim slučajevima u kojima lice voljno prekida ugovor koji je bio koristan za njega kako bi omogućio stranom licu zaključenje sličnog ugovora i korišćenje njegovog profitnog potencijala. Na primer, pretpostavimo da privredno društvo A ima vredan dugoročni ugovor sa nezavisnim kupcima koji nosi značajan profitni potencijal za privredno društvo A. Pretpostavimo da u određenom trenutku privredno društvo A voljno raskine ugovor sa kupcima pod okolnostima pod kojim su oni u obavezi, pravno ili ekonomski, da zaključe sličan ugovor sa privrednim društvom B, stranim entitetom koji pripada istoj GMNP kojoj pripada i privredno društvo A. Kao posledica toga, ugovorna prava i prateći profitni potencijal koji je posedovalo privredno društvo A, sada poseduje privredno društvo B. Ako je činjenična situacija takva da privredno društvo B može da zaključi ugovor sa kupcima samo ako se privredno društvo A odrekne svojih ugovornih prava u njegovu korist, i da je privredno društvo A raskinulo ugovore sa svojim kupcima znajući da oni imaju pravnu ili ekonomsku obavezu da zaključe slične ugovore sa privrednim društvom B, ovo bi u suštini činilo tripartitnu transakciju i moglo bi da se poistoveti sa transferom vredne nematerijalne imovine sa privrednog društva A na privredno društvo B za koji bi morala da se plati naknada van dohvata ruke, u zavisnosti od vrednosti prava koja je privredno društvo A predalo posmatrano iz perspektive oba društva (A i B).

D.3 Prenos poslovanja

D.3.1 Vrednovanje prenosa poslovanja

9.93 Restrukturisanje poslovanja ponekad uključuje prenos poslovanja, odnosno funkcionalne, ekonomski integrisane poslovne jedinice. Prenos poslovanja u *ovom* kontekstu znači prenos sredstava, zajedno sa mogućnošću vršenja određenih funkcija i preuzimanja određenih rizika. Takve funkcije, sredstva i rizici mogu da obuhvate, između ostalog: materijalnu i nematerijalnu imovinu; odgovornosti povezane sa držanjem određenih sredstava i vršenjem određenih funkcija, kao što su istraživanje i razvoj, i proizvodnja; kapacitet da se nastavi sa obavljanjem aktivnosti koje je prenosilac vršio pre transfera; i bilo koji drugi resurs, mogućnost obavljanja aktivnosti ili pravo. Vrednovanje prenosa poslovanja bi trebalo da odrazi sve vredne elemente za koje bi bila isplaćena naknada između nepovezanih lica pod uporedivim okolnostima. Na primer, u slučaju kada

se prilikom restrukturisanja poslovanja vrši prenos poslovne jedinice koja, između ostalog, obuhvata postrojenja za istraživanje sa iskusnim istraživačkim timom, bilo bi neophodno u postupku vrednovanja takve poslovne jedinice izraziti, uz preostala sredstva, odgovarajuću vrednost postrojenja i vrednost (ako postoji) angažovanog istraživačkog tima koja bi bila ugovorena u skladu sa principom van dohvata ruke.

9.94 Utvrđivanje naknade van dohvata ruke za poslovanje ne mora nužno da odgovara iznosu vrednosti svakog posebnog elementa koji je obuhvaćen prenosom. Posebno, ukoliko prenos poslovanja obuhvata više istovremenih transfera međusobno povezanih sredstava, rizika, ili funkcija, vrednovanje tih prenosa na objedinjenoj osnovi može biti neophodno kako bi se postigla najpouzdanija procena cene van dohvata ruke za poslovanje koje se prenosi. Korišćeni metodi za vrednovanje, u slučajevima akvizicija, između nepovezanih lica mogu da budu korisni za procenu transfera poslovanja između povezanih lica.

9.95 Primer je slučaj kada proizvodna aktivnost koju je ranije vršio M1, jedan od entiteta GMNP, bude prenesena na drugi entitet, M2 (na primer, da bi se ostvarila lokacijska ušteda). Pretpostavimo da M1 prenosi na M2 svoju opremu, zalihe, patente, proizvodne procese, *nou-hau*, i ključne ugovore sa dobavljačima i klijentima. Pretpostavimo da je nekoliko zaposlenih iz M1 upućeno u M2 kako bi pomogli M2 u otpočinjanju prenesene proizvodne aktivnosti. Pretpostavimo da bi se takav transfer smatrao transferom poslovanja, ukoliko bi se odigrao između nepovezanih lica. Da bi se utvrdila naknada van dohvata ruke, takvog transfera između povezanih lica, ukoliko je to uopšte potrebno, trebalo bi takav transfer uporediti sa transferom poslovanja između nepovezanih lica, a ne sa transferom pojedinačnih sredstava.

D.3.2 Poslovanje koje stvara gubitke

9.96 Nije uvek slučaj da restrukturisani entitet gubi buduće profite na osnovu prenosa funkcija sredstava i/ili rizika. Naime, na osnovu nekih restrukturisanja, može se desiti da se, umesto gubitka mogućnosti da ostvaruje dobit, restrukturisani entitet zapravo spase od mogućnosti da stvara gubitke. Entitet može pristati na restrukturisanje i gubitak funkcija, sredstava i/ili rizika kao bolju opciju od prestanka celokupnog poslovanja. Ako restrukturisani entitet predviđa buduće gubitke ukoliko se ne izvrši restrukturisanje (na primer, ukoliko ima proizvodnu jedinicu koja je neekonomična zbog uvećane konkurencije koja uvozi takve proizvode po niskoj ceni), onda možda neće biti nikakvog gubitka prilike za stvaranje

profita zbog toga što je entitet izabrao restrukturisanje umesto nastavka postojećeg poslovanja. Pod takvim okolnostima, restrukturisanje može doneti korist restrukturisanom entitetu na osnovu smanjenja, ili eliminisanja budućih gubitaka, ukoliko su očekivani gubici viši od troškova restrukturisanja.

9.97 Postavlja se pitanje da li bi sticalac zapravo trebalo da dobije naknadu od prenosioca na osnovu preuzimanja aktivnosti čije obavljanje ima za rezultat gubitak. Odgovor zavisi od toga da li bi nepovezano lice pod uporedivim okolnostima bilo spremno da plati za prenos aktivnosti koja pravi gubitke na drugo lice, ili bi razmotrilo druge mogućnosti kao što je gašenje aktivnosti; kao i da li bi treće lice bilo spremno da stekne aktivnost koja stvara gubitke (na primer, zbog moguće sinergije sa sopstvenim aktivnostima), i ukoliko bi bilo spremno, pod kojim uslovima bi prihvatilo takvo sticanje, na primer da li bi tražilo naknadu u tom slučaju. Mogu postojati okolnosti gde bi nepovezano lice bilo spremno da plati za preuzimanje aktivnosti koja stvara gubitak, na primer kada su finansijski troškovi i socijalni rizik od zatvaranja aktivnosti takvi da prenosilac proceni da mu je povoljnije da izvrši plaćanje sticaocu za prenos aktivnosti s obzirom na to da bi u takvom slučaju sticalac pokušao da izvrši reorganizaciju aktivnosti i istovremeno bio u obavezi da reši probleme povezane sa smanjenjem broja zaposlenih u slučaju da oni nastanu.

9.98 Situacija, međutim, može biti drugačija ako aktivnost koja prouzrokuje gubitke obezbeđuje određene pogodnosti poput sinergije sa drugim aktivnostima koje vrši isti poreski obveznik. Takođe, mogu postojati okolnosti u kojima aktivnost koja prouzrokuje gubitke obezbeđuje određene pogodnosti grupi kao celini. U takvom slučaju, postavlja se pitanje da li bi, u skladu sa principom van dohvata ruke, entitet koji održava aktivnost koja prouzrokuje gubitke trebalo da dobije naknadu od onih koji ostvaruju korist na osnovu obavljanja takve aktivnosti.

D.4 Izmeštanje poslovanja (outsourcing)

9.99 U slučajevima izmeštanja poslovanja, može se desiti da lice dobrovoljno odluči da izvrši restrukturisanje i da snosi povezane troškove restrukturisanja u zamenu za očekivanu uštedu. Na primer, pretpostavimo da poreski obveznik koji proizvodi i prodaje proizvode u jurisdikciji sa visokim troškovima odluči da izmesti proizvodnu aktivnost na povezano lice situirano u jurisdikciji sa nižim troškovima. Kao rezultat restrukturisanja, poreski obveznik će nabavljati od povezanog lica proizvedena dobra i nastaviće da ih prodaje nepovezanim kupcima.

Restrukturisanje može prouzrokovati troškove restrukturisanja za poreskog obveznika, ali istovremeno može omogućiti uštede na osnovu budućih nabavki od povezanog lica po nižim cenama u odnosu na troškove koje bi imao u slučaju da nastavi sa sopstvenom proizvodnjom. Nepovezana lica implementiraju ovakve aranžmane izmeštanja i ne zahtevaju uvek neposrednu naknadu od sticaoca aktivnosti ako je očekivana ušteda za prenosioca veća od troškova restrukturisanja.[5]

E. Obeštećenje restrukturisanog entiteta zbog prestanka ili značajnih izmena postojećih ugovora

9.100 Kada se postojeći ugovorni odnos ugasi ili znatno izmeni u kontekstu restrukturisanja poslovanja, restrukturisani entitet može pretrpeti štetu poput troškova restrukturisanja (na primer, otpis sredstava, okončanje ugovora o radu), troškova izmene poslovanja (na primer, kako bi se prilagodilo postojeće poslovanje drugim potrebama kupaca), i/ili gubitka profitnog potencijala. Prilikom restrukturisanja poslovanja, često dolazi do znatih izmena ugovora što prouzrokuje drugačiju raspodelu rizika među ugovornim stranama pa samim tim i do posledica na alokaciju profitnog potencijala među njima. Na primer, ugovor o potpunoj distribuciji se konvertuje u distribuciju sa niskim nivoom rizika, ili komisioni ugovor; proizvođački ugovor se konvertuje u ugovornu ili uslužnu proizvodnju. U tim situacijama, postavlja se pitanje da li bi nepovezana lica pod uporedivim okolnostima pristala da isplate obeštećenje restrukturisanom entitetu (i ukoliko bi, kako bi se utvrdila visina odštete).

9.101 Promena postojećih ugovora u nekim slučajevima je propraćena prenosom prava, ili drugih sredstava. Na primer, raskid ugovora o distribuciji ponekad je propraćen prenosom nematerijalne imovine. U takvim slučajevima, smernice u Odeljcima D i E ovog Dela trebalo bi imati u vidu kao celinu.

9.102 Za potrebe ove glave, obeštećenje predstavlja bilo koji tip kompenzacije koja se može isplatiti za štetu koju je pretrpelo restrukturisano lice, bilo u formi isplate unapred, podele troškova restrukturisanja, nižih (ili viših) kupovnih (prodajnih) cena u kontekstu radnji koje se vrše posle restrukturisanja, ili u bilo kom drugom obliku.

[5] Drugo pitanje objašnjeno je u paragrafima 9.148-9.153, a odnosi se na to kako bi lokacijske uštede trebalo da se rasporede između strana po principu van dohvata ruke.

9.103 Ne bi trebalo da postoji pretpostavka da svako okončanje ugovora, ili znatna promena ugovornih uslova daje pravo na obeštećenje u skladu sa principom van dohvata ruke. Kako bi se procenilo da li bi obeštećenje bilo odobreno van dohvata ruke, bitno je proceniti okolnosti u trenutku restrukturisanja, tj. proceniti prava i druga sredstva koja poseduju ugovorne strane, kao i to, ukoliko je to relevantno u konkretnom slučaju, koje su sve mogućnosti na raspolaganju ugovornim stranama. U ovom kontekstu sledeće četiri okolnosti mogu biti značajne:

- Da li je ugovor koji je prestao da važi, a nije obnovljen ili je njegova sadržina suštinski izmenjena novim pregovorima, zaključen u pismenoj formi i da li predviđa odštetnu klauzulu (vidi Odeljak E 1 dole);

- Da li su uslovi pod kojima je zaključen ugovor, kao i postojanje ili nepostojanje odštetne klauzule, ili bilo kog drugog tipa garancije (kao i uslovi pod kojima je ugovorena takva klauzula u slučaju kad je predviđena) u skladu sa principom van dohvata ruke (vidi Odeljak E 2 dole);

- Da li su odštetna prava predviđena privrednim pravom ili sudskom praksom (vidi Odeljak E 3 dole); i

- Da li bi pod uslovima van dohvata ruke neko drugo lice bilo spremno da obešteti ono lice za koje nastaje šteta zbog prekida ugovora ili njegovih izmena u novim pregovorima (vidi Odeljak E 4 dole).

E.1 Da li je ugovor koji je prestao da važi, a nije obnovljen ili je njegova sadržina suštinski izmenjena novim pregovorima, zaključen u pismenoj formi i da li predviđa odštetnu klauzulu

9.104 Kada ugovor koji je prestao da važi nije obnovljen, ili je njegova sadržina suštinski izmenjena novim pregovorima, zaključen u pisanoj formi[6], početna tačka za analizu bi trebalo da bude provera da li su ugovorne strane postupale u skladu sa uslovima predviđenim za prestanak

[6] Kao što je navedeno u paragrafu 1.52, uslovi transakcije se, osim u pismenom ugovoru, takođe mogu naći u korespondenciji/komunikaciji između strana. Kada ugovorni uslovi nisu utvrđeni u pisanoj formi, o njihovom sadržaju zaključak se mora izvesti na osnovu ponašanja ugovornih strana i ekonomskih principa po kojima se, uopšteno posmatrajući, uređuju odnosi između nepovezanih lica.

ugovora, izostanak obnavljanja ugovora ili izmenu ugovornih uslova (na primer, u vezi sa predviđenim otkaznim rokom), kao i da li je predviđena odštetna klauzula, ili bilo koja druga vrsta garancije za prestanak ugovora, izostanak obnavljanja ugovora ili izmenu ugovornih uslova. Kao što je naglašeno u paragrafu 1.53, u transakcijama između nepovezanih lica, razlika u interesima garantuje da će ugovorne strane redovno zahtevati poštovanje ugovorenih uslova, kao i da će se ugovorni interesi uopšteno posmatrano ignorisati ili menjati samo ako je to u interesu obe strane.

9.105 Međutim, ispitivanje ugovornih uslova između povezanih lica možda neće biti dovoljno sa aspekta transfernih cena, zato što sama činjenica da konkretan ugovor koji prestaje, ne obnavlja se ili se menja, ne sadrži odštetnu ili garantnu klauzulu, ne mora nužno da znači da je zaključen u skladu sa principom van dohvata ruke, kao što se objašnjava u nastavku.

E.2 Da li su uslovi pod kojima je zaključen ugovor, kao i postojanje ili nepostojanje odštetne klauzule ili bilo kog drugog tipa garancije (kao i uslovi pod kojima je ugovorena takva kaluzula u slučaju kad je predviđena) u skladu sa principom van dohvata ruke

9.106 Između nepovezanih lica, postoje slučajevi ugovora koji su prestali, a nisu obnovljeni ili su znatno izmenjeni bez plaćanja odštete. Međutim, pošto razlika interesa koja postoji između nepovezanih lica ne mora postojati u slučaju povezanih lica, postavlja se pitanje da li su uslovi ugovora između povezanih lica u skladu sa principom van dohvata ruke, odnosno da li bi nepovezana lica pod uporedivim okolnostima zaključila takav ugovor (na primer, ugovor koji ne sadrži odštetnu klauzulu ili garanciju bilo koje vrste u slučaju prestanka, izostanka obnavljanja ili ponovnog pregovaranja). Kada uporedivi podaci dokazuju postojanje slične odštetne klauzule (ili njeno nepostojanje) pod uporedivim okolnostima, za postojanje odštetne klauzule (ili njeno nepostojanje) u kontrolisanoj transakciji smatraće se da je transakcija u skladu sa principom van dohvata ruke. S druge strane, kada se uporedivi podaci ne pronađu prilikom utvrđivanja da li bi nepovezana lica ugovorila takvu odštetnu klauzulu (ili je ne bi ugovorila) trebalo bi imati u vidu prava i druga sredstva ugovornih strana u trenutku zaključenja ugovora, njegovog prestanka ili ugovaranja

novih uslova, a kao pomoćni argument trebalo bi ispitati koje su sve mogućnosti ugovorne strane realno imale na raspolaganju.[7] .

9.107 Kada se ispituje da li su ugovorni uslovi u skladu sa principom van dohvata ruke, može biti potrebno da se proveri i naknada za transakcije koje su predmet ugovora i finansijski uslovi prestanka ugovora, s obzirom da te dve okolnosti mogu biti međusobno povezane. U suštini, uslovi predviđeni za prestanak ugovora (ili njihovo nepostojanje) mogu biti bitan element funkcionalne analize transakcija, a posebno analize rizika strana, i shodno tome može biti neophodno da se imaju u vidu prilikom utvrđivanja naknade van dohvata ruke za transakcije. Slično tome, ugovorena naknada za transakcije uticaće na donošenje zaključka da li su uslovi predviđeni za prestanak ugovora u skladu sa principom van dohvata ruke.

9.108 U nekim situacijama, može se desiti da, pod uporedivim okolnostima, nepovezano lice nema realno dostupnu mogućnost koja bi za njega jasno bila povoljnija u odnosu na to da prihvati uslove prestanka ugovora ili njegovih suštinskih izmena. U nekim drugim slučajevima, na osnovu ispitivanja suštine ugovora i stvarnog ponašanja povezanih lica, moći će da se zaključi da su ugovorne strane implicitno pristale na zaključenje dugoročnog ugovora s tim da bi strana kojoj se otkazuje ugovor imala pravo na određenu odštetu u slučaju prevremenog prestanka ugovora.

9.109 Jedna okolnost koja zaslužuje posebnu pažnju zato što bi mogla uticati na uslove ugovora zaključenog između nepovezanih lica, postoji kada je prema ugovoru koji je prestao jedna strana imala obavezu da preduzme značajnu investiciju za koju se objektivno očekuje povrat van dohvata ruke samo u slučaju kada bi ugovor bio na snazi u dužem vremenskom periodu. Ovakva odredba stvara finansijski rizik za stranu koja je preduzela investiciju u slučaju da je ugovor okončan pre isteka odgovarajućeg vremenskog perioda. Stepen rizika bi zavisio od toga da li je investicija bila visoko specijalizovana, ili bi se ipak mogla koristiti (eventualno uz određena usklađivanja) u poslovanju sa drugim klijentima. Kada je rizik značajan, osnovano je očekivati da bi ga nepovezana lica pod uporedivim okolnostima imala u vidu prilikom pregovara za zaključenje ugovora.

9.110 Primer za to bi bio kada bi ugovor o proizvodnji između povezanih lica predviđao da proizvođač izvrši ulaganje u novu proizvodnu jedinicu. Pretpostavimo da bi proizvođač u trenutku zaključenja ugovora mogao sa velikom verovatnoćom da pretpostavi da će ostvariti povraćaj

[7] Vidi paragrafe 9.59-9.64 za raspravu o realno dostupnim mogućnostima.

van dohvata ruke ukoliko se ispune sledeći uslovi: da se ugovor o proizvodnji primenjuje najmanje 5 godina, da se realizuje proizvodnja od najmanje *x* jedinica godišnje s tim da se obračun naknade za proizvode vrši na način koji obezbeđuje povraćaj van dohvata ruke u odnosu na celokupnu investiciju u novu proizvodnu jedinicu (na primer y$/jedinici). Pretpostavimo da posle tri godine povezano lice otkaže ugovor u skladu sa predviđenim uslovima u okviru restrukturisanja proizvodnih aktivnosti na nivou celokupne grupe. Pretpostavimo da je proizvodna jedinica visoko specijalizovana i da proizvođač zbog otkaza ugovora nema drugog izbora sem da otpiše sredstva. Postavlja se pitanje da li bi pod uporedivim okolnostima nepovezani proizvođač na samom početku pokušao da umanji finansijski rizik povezan sa investicijom u slučaju otkaza proizvodnog ugovora pre isteka petogodišnjeg perioda koji je potreban da se postigne povraćaj van dohvata ruke za njegovu investiciju.

9.111 U ovakvom slučaju relevantne su opšte smernice date u Delu I ove glave u vezi sa načinom za utvrđivanje da li je alokacija rizika u skladu sa principom van dohvata ruke. U situaciji kada se mogu pronaći uporedive nekontrolisane transakcije koje ukazuju na sličnu raspodelu rizika u nekontrolisanim transakcijama (uzimajući u obzir konkretne uslove investicije, naknade za proizvodnu aktivnost i uslove za prestanak ugovora), onda bi se smatralo da je alokacija rizika među povezanim licima bila u skladu sa principom van dohvata ruke.

9.112 U slučaju da takvi dokazi ne mogu da se pronađu, pitanje je da li bi nepovezana lica pristala na sličnu raspodelu rizika. Ovo će zavisiti od konkretnih činjenica i okolnosti pod kojima je transakcija izvršena, a posebno od prava i drugih sredstava koje su angažovale ugovorne strane.

- Strana koja preduzima investiciju verovatno neće biti voljna da bez određenih garancija prihvati rizik (u vezi sa prestankom ugovora) koji je u potpunosti pod kontrolom druge ugovorne strane (vidi paragrafe 1.49 i 9.17-9.33). Postoje brojni načini da se takav rizik ima u vidu prilikom utvrđivanja ugovornih uslova, na primer ugovaranjem odgovarajuće odštetne klauzule u slučaju prestanka ugovora pre utvrđenog roka, ili davanjem opcije strani koja preduzima investiciju da po utvrđenoj ceni proda drugoj strani sredstva u koja je investirano u slučaju da ona za nju postanu neupotrebljiva zbog prestanka ugovora pre utvrđenog roka.

- Drugi mogući pristup bi bio da se prilikom utvrđivanja naknade za aktivnosti obuhvaćene ugovorom ima u vidu rizik povezan sa mogućnošću prestanka ugovora (na primer, uključivanje rizika u

postupak određivanja naknade za proizvodne aktivnosti uz korišćenje uporedivih podataka o trećim licima koja preuzimaju uporedivi rizik). U takvom slučaju strana koja preduzima investiciju svesno prihvata rizik i biva nagrađena za to; u skladu sa tim, nikakva posebna odštetna klauzula za slučaj prestanka ugovora pre roka ne bi bila potrebna.

- Konačno, u nekim slučajevima, rizik bi mogao da bude podeljen između strana, na primer, strana koja otkazuje ugovor može da preuzme deo troškova prestanka ugovora koji padaju na teret druge strane.

9.113 Sličan problem se može javiti u slučaju kada ugovorna strana obavi razvojne aktivnosti koje za rezultat imaju gubitke, ili mali povraćaj u početnom periodu, a natprosečan povraćaj se očekuje u periodima nakon prestanka ugovora.

9.114 U slučaju da ugovoreni ili nametnuti uslovi poslovanja između povezanih lica u vezi sa prestankom ugovora, izostankom obnavljanja ugovora, ili suštinskih izmena ugovora odstupaju od uslova koji bi nastali između nepovezanih lica, onda svaki profit koji bi neko lice ostvarilo da ugovorni uslovi nisu odstupali od onih koji bi nastali između nepovezanih lica, može da se uključi u dobit tog lica i da se oporezuje.

E.3 Da li je pravo na odštetu predviđeno privrednim pravom ili sudskom praksom

9.115 U proceni da li su uslovi za prestanak, ili izostanak obnavljanja postojećeg ugovora u skladu da principom van dohvata ruke, potencijalno rešenje koje propisuje privredno pravo bi moglo da pruži korisne smernice. Pozitivno privredno pravo ili sudska praksa mogu pružiti korisne informacije u vezi sa odštetnim pravima i uslovima predviđenim za slučaj prestanka posebnih vrsta sporazuma, na primer, ugovora o distribuciji. U skladu sa takvim pravilima može biti predviđeno da ugovorna strana kojoj je otkazan ugovor ima pravo da pred sudom zahteva isplatu odštete bez obzira na to da li je takvo pravo ugovoreno. Međutim, u slučaju kada stranke pripadaju istoj GMNP, teško je očekivati da se stranka kojoj je otkazan ugovor upustiti u parnicu protiv povezanog lica kako bi tražila tu odštetu i, shodno tome, može se zaključiti da uslovi prestanka ugovora odstupaju od uslova koji bi postojali između nepovezanih lica pod sličnim okolnostima.

E.4 Da li bi pod uslovima van dohvata ruke neko drugo lice bilo spremno da obešteti ono lice za koje nastaje šteta zbog prekida ugovora ili njegovih izmena u novim pregovorima

9.116 Analiza uslova za prestanak ili suštinsku izmenu ugovora sa stanovišta pitanja transfernih cena bi trebalo da uzme u obzir perspektivu i prenosioca i sticaoca. Uzimanje u obzir perspektive sticaoca je od značaja i za utvrđivanje vrednosti odštete van dohvata ruke, ako je u opšte ima, kao i za utvrđivanje koja strana bi trebalo da je snosi. Nije moguće dati jedinstven odgovor za sve slučajeve, a rešenje konkretnog slučaja trebalo bi da se zasniva na ispitivanju činjenica i okolnosti slučaja, posebno prava i drugih angažovanih sredstava strana, ekonomskog razloga za prestanak ugovora, pogodnosti koje su ugovorne strane očekivale da će ostvariti, i mogućnosti koje su realno dostupne ugovornim stranama. Navedeno se može ilustrovati na sledeći način.

9.117 Pretpostavimo da je ugovor o proizvodnji između povezanih lica A i B (B je proizvođač) prestao na osnovu otkaza ugovora koji je dalo lice A. Pretpostavimo da lice A odluči da angažuje drugog povezanog proizvođača, lice C, da nastavi da proizvodi ono što je prethodno proizvodilo lice B. Kao što je naglašeno u paragrafu 9.103, ne bi trebalo da postoji pretpostavka da svako okončanje ugovora, ili znatna promena ugovornih uslova daje pravo na obeštećenje u skladu sa principom van dohvata ruke. Pretpostavimo da je utvrđeno da bi, prateći Smernice iz Odeljaka E 1 do E 3 gore navedenim, u konkretnom slučaju, lice B bilo u poziciji da traži odštetu za gubitke zbog prestanka ugovora, da je transakcija izvršena između nepovezanih lica. Postavlja se pitanje da li bi takvu odštetu trebalo da snosi lice A (odnosno, strana koja okončava ugovor), lice C (odnosno, strana koja preuzima proizvodnu aktivnost koju je prethodno vršilo lice B), njihova matična kompanija P, ili neka druga strana.

9.118 Kao što je to ukazano u Odeljku E 1, početna tačka bila bi analiza ugovornih uslova između lica A i B. U nekim slučajevima, ugovorni uslovi koji uključuju lice C, matičnu kompaniju P i/ili neko drugo lice takođe mogu biti relevantni. Odgovor zavisi od toga da li bi u skladu sa principom van dohvata ruke ti entiteti bili spremni da plate odštetu na osnovu prestanka ugovora.

9.119 Mogu se desiti i situacije u kojima bi lice A bilo spremno da snosi troškove odštete van dohvata ruke, na primer zato što očekuje da će prestanak ugovora sa licem B njemu omogućiti da ostvari smanjenje

troškova putem zaključenja ugovora o proizvodnji sa licem C i da je sadašnja vrednost očekivanog umanjenja troškova veća od iznosa odštete.

9.120 Može nastati i situacija u kojoj bi lice C bilo spremno da plati odštetu kao naknadu za ulaz u proizvodni ugovor sa licem A, na primer ako sadašnja vrednost profita koji se očekuje od novog ugovora o proizvodnji čini ovo isplativom investicijom za lice C. U takvoj situaciji, lice C bi moglo da izvrši plaćanje na više načina, na primer lice C bi moglo da plati licu B ili licu A, ili da lice C skriveno izvrši plaćanje licu A tako što će neposredno platiti odštetu koju lice A duguje licu B.

9.121 Mogu postojati i slučajevi u skladu sa principom van dohvata ruke u kojima bi lica A i C bila spremna da podele troškove odštete.

9.122 Takođe, mogu se desiti slučajevi kada ni lice A ni lice C ne bi bili spremni da snose troškove odštete u skladu sa principom van dohvata ruke, zato što ni jedan od njih ne očekuje da ostvari dovoljnu korist iz te promene. Može postojati situacija u kojoj je takav prestanak ugovora deo restrukturisanja na nivou celokupne grupe o čemu je odluku donela matična kompanija P kako bi ostvarila sinergiju na nivou grupe. U takvom slučaju odštetu bi trebalo da snosi matična kompanija P u skladu sa principom van dohvata ruke (osim u slučaju kada, na primer, lice B, uprkos prestanku ili izmeni ugovora ostvari korist od sinergije koja nastaje na nivou grupe u visini koja prevazilazi troškove koji su za njega nastali na osnovu prestanka ili izmene ugovora).

Deo III: Naknada za transakcije između povezanih lica posle izvršenog restrukturisanja

A. Restrukturisanje poslovanja prema "strukturiranju"

A.1 Osnovno načelo: nema različite primene principa van dohvata ruke

9.123 Princip van dohvata ruke i ove smernice se ne primenjuju i ne bi ni trebalo da se primenjuju različito na transakcije koje se vrše posle izvršenog restrukturisanja u odnosu na one čija je struktura određena od samog početka poslovanja. U suprotnom, došlo bi do poremećaja konkurencije između postojećih učesnika koji restrukturišu svoje aktivnosti i novih, koji implementuju isti poslovni model i ne moraju da izvrše restrukturisanje poslovanja.

9.124 Uporedive situacije se moraju tretirati na isti način. Za izbor i praktičnu primenu odgovarajućih metoda transfernih cena mora se opredeliti analizom uporedivosti, uključujući funkcionalnu analizu ugovornih strana i elemenata ugovornog odnosa. Isti standard uporedivosti i iste Smernice za izbor i primenu metoda transfernih cena primenjuju se bez obzira na to da li je ugovor zaključen kao posledica restrukturisanja već postojećeg poslovanja između ugovornih strana.

9.125 Međutim, restrukturisanje poslovanja podrazumeva postojanje promene, tako da se princip van dohvata ruke mora primeniti ne samo na transakcije koje se vrše posle završenog restrukturisanja, već i na dodatne transakcije koje se zaključuju u cilju realizacije restrukturisanja i sastoje se od prenosa funkcija, sredstava i/ili rizika. Primena principa van dohvata ruke na te dodatne transakcije je objašnjena u Delu II ove glave.

9.126 Dodatno, analiza uporedivosti ugovora koji je zaključen kao rezultat restrukturisanja poslovanja može imati određene činjenične razlike u poređenju sa ugovorom kome je struktura određena na samom početku poslovanja, kao što se objašnjava u nastavku teksta. Ove faktičke razlike ne utiču na primenu principa van dohvata ruke, ili na način na koji bi trebalo primenjivati i tumačiti uputstva data u ovim Smernicma, ali ove razlike mogu uticati na analizu uporedivosti i tako na rezultat primene navedenih pravila. Vidi Odeljak D u vezi sa poređenjem situacija koje nastaju pre i posle restrukturisanja.

A.2 Moguće činjenične razlike između situacija koje su posledica restrukturisanja i situacija čija je struktura određena na početku obavljanja određene aktivnosti

9.127 Kada neki ugovor između povezanih lica zameni već postojeći (restrukturisanje), mogu nastati činjenične razlike u početnoj poziciji restrukturisanog entiteta u poređenju sa pozicijom novog poslovanja. Takve razlike mogu da se jave, na primer, usled činjenice da je aranžman zaključen posle restrukturisanja između strana koje su imale prethodne ugovorne i trgovačke veze. U takvoj situaciji, u zavisnosti od činjenica i okolnosti i konkretno od prava i obaveza koje su strane stekle na osnovu prethodnih aranžmana, postojeći prethodni odnosi mogu uticati na to koje realno dostupne opcije strane imaju prilikom pregovora o uslovima novog ugovora i shodno tome uslovima pod kojima se vrši restrukturisanje i/ili zaključuju ugovori nakon završetka restrukturisanja.[8] Na primer, pretpostavimo da je stranka dokazala u prošlosti da je sposobna da posao obavlja kao *potpuni distributer*, vršeći čitav spektar marketinških i prodajnih funkcija, koristeći i razvijajući vrednu marketinšku nematerijalnu imovinu i preuzimajući širok krug rizika povezanih sa tom aktivnošću, kao što su rizik zaliha, rizik naplate potraživanja i tržišni rizik. Pretpostavimo da je taj ugovor o distribuciji izmenjen tako da je postao ugovor o „distribuciji sa ograničenim rizikom“ prema kom će prethodni potpuni distributer vršiti samo ograničene marketinške aktivnosti pod nadzorom stranog povezanog lica, koristiti samo ograničen deo marketniške nematerijalne imovine i preuzimati ograničeni rizik u poslovanju sa stranim povezanim licem i kupcima. Restrukturisani distributer može zaključiti ugovor koji ne sadrži probni period ili neki sličan nepovoljni uslov, dok ti probni periodi ili uslovi mogu biti uobičajeni za nove distributere.

9.128 Kada postoji tekući poslovni odnos između stranaka pre i posle restrukturisanja, može postojati i međusobni odnos između uslova pod kojima se obavlja poslovanje pre restrukturisanja i/ili samog restrukturisanja, sa jedne strane, i uslova pod kojima se zaključuje ugovor posle restrukturisanja, sa druge strane, kao što je objašnjeno u Odeljku C u nastavku teksta.

9.129 Neke od razlika u početnim pozicijama restrukturisanih entiteta u poređenju sa pozicijom novouspostavljanog poslovanja mogu se dovesti u vezu sa već uspostavljenom pozicijom koju ima poslovanje. Na primer, ako

[8] Vidi paragrafe 9.59-9.64 za raspravu o realno dostupnim mogućnostima u kontekstu utvrđivanja naknade van dohvata ruke za sam postupak restrukturisanja.

se poredi situacija u kojoj se davno osnovani *potpuni distributer* konvertuje u *distributera sa ograničenim rizikom* sa situacijom kada se *distributer sa ograničenim rizikom* osniva na tržištu gde grupa nije imala nikakvo prethodno trgovinsko prisustvo, novoosnovani distributer moraće da uloži određene napore da bi prodrla na tržište za razliku od konvertovanog entiteta. Navedena razlika može uticati na analizu uporedivosti i određivanje naknade van dohvata ruke u obe situacije.

9.130 Kada se poredi situacija u kojoj se *potpuni distributer* osnovan pre dužeg vremenskog perioda konvertuje u *distributera sa ograničenim rizikom* sa situacijom u kojoj je *distributer sa ograničenim rizikom* prisutan na tržištu isti taj period, takođe mogu postojati razlike zato što je *potpuni distributer* vršio određene funkcije, snosio troškove (na primer, troškove marketinga), preuzimao rizike i doprineo razvoju nematerijalne imovine pre nego što je izvršena njegova konverzija za razliku od *distributera sa ograničenim rizikom* koji nije bio u prilici da obavlja takve aktivnosti u istom obimu. Postavlja se pitanje da li bi u skladu sa principom van dohvata ruke te dodatne funkcije, sredstva i rizici trebalo da utiču samo na naknadu koja se isplaćuje distributeru pre nego što je izvršena njegova konverzija, da li bi ove okolnosti trebalo imati u vidu i prilikom utvrđivanja naknada za transfere koji se obavljaju na osnovu vršenja konverzije (i ukoliko je odgovor pozitivan na koji način), kao i naknade koje dobija *distributer sa ograničenim rizikom* nakon izvršene konverzije (i ukoliko je odgovor pozitivan na koji način), ili treba primeniti kombinaciju ove tri mogućnosti. Na primer, ako se otkrije da je poslovanje pre restrukturisanja rezultiralo u tome da *potpuni distributer* stekne nematerijalnu imovinu koju dugoročni *distributer sa ograničenom odgovornošću* nije stekao, princip van dohvata ruke će možda zahtevati da se za ovu nematerijalnu imovinu isplati naknada prilikom restrukturisanja na osnovu prenosa te imovine sa *potpunog distributera* na strano povezano lice, ili ukoliko nije došlo do prenosa navedene imovine da se njeno posedovanje ima u vidu prilikom utvrđivanja naknade van dohvata ruke za poslovanje koje se obavlja nakon izvršenog restrukturisanja.[9]

9.131 Kada restrukturisanje obuhvata i prenos rizika na strano povezano lice koje je prethodno preuzimao poreski obveznik, može biti značajno da se ispita da li se transfer rizika odnosi samo na buduće rizike koji će se pojaviti u vezi sa obavljanjem poslovanja posle restrukturisanja, ili i na rizike koji su postojali u trenutku restrukturisanja kao posledice obavljanja

[9] Vidi paragrafe 9.80-9.92 za raspravu o primeni principa van dohvata ruke na prenos nematerijalne imovine.

poslovanja pre završetka postupka restrukturisanja, odnosno postavlja se pitanje trenutka prelaska rizika. Na primer, pretpostavimo da je distributer snosio rizik naplativosti potraživanja koji više neće imati nakon što se izvrši njegovo restrukturisanje u *distributera sa ograničenim rizikom* i da se izvrši poređenje ovakvog njegovog položaja sa situacijom u kojoj se nalazi *distributer sa ograničenim rizikom* koji je osnovan pre dužeg vremenskog perioda, ali nikada nije snosio rizik naplativosti potraživanja. Može da bude značajno, prilikom poređenja ove dve situacije, da se ispita da li *distributer sa ograničenim rizikom* koji je nastao na osnovu konverzije još uvek snosi rizik povezan sa nenaplativim potraživanjima koja su nastala pre restrukturisanja kada je on još uvek imao status punog distributera, ili je u celosti izvršen prenos rizika uključujući i one koji su postojala u trenutku konverzije.

9.132 Iste primedbe i pitanja su primenljivi na ostale vrste restrukturisanja, uključujući i ostale vrste restrukturisanja prodajnih aktivnosti kao i restrukturisanje proizvodnih aktivnosti, aktivnosti istraživanja i razvoja, ili ostale uslužne aktivnosti.

B. Primena u situacijama poslovnog restrukturisanja: odabir i primena metode transfernih cena za kontrolisane transakcije nakon restrukturisanja

9.133 Izbor i primena metoda transfernih cena kod kontrolisanih transakcija nakon izvršenog restrukturisanja mora proisteći iz analize uporedivosti transakcije. Neophodno je da se razume koje se funkcije, sredstva i rizici javljaju prilikom transakcije nakon restrukturisanja i koja ih učesnica u transakciji obavlja, koristi ili preuzima. Ovo zahteva da informacije o funkcijama, sredstvima i rizicima budu dostupne obema učesnicama u transakciji, npr. za entitet koji je restrukturisan kao i za i strano povezano lice sa kojim taj entitet obavlja transakcije. Analizu ne treba ograničavati samo na naziv koji je dat društvu koje je izvršilo restrukturisanje, jer se za entitet koji je označen kao „komisionar" ili „delimični distributer" može utvrditi da poseduje sopstvenu lokalnu nematerijalnu imovinu, kao i da je nastavio da preuzima značajne rizike na tržištu, dok se za društvo kome je dat naziv „ugovorni proizvođač" ponekad može utvrditi da obavlja značajne aktivnosti razvoja ili da poseduje i koristi jedinstvenu nematerijalnu imovinu. U situacijama koje nastanu nakon restrukturisanja, potrebno je naročito obratiti pažnju prilikom identifikovanja vredne nematerijalne imovine i značajnih rizika koje će efektivno zadržati restrukturisani entitet, uključujući, kada je primenljivo, i

lokalnu nezaštićenu nematerijalnu imovinu, kao i to da li je ova raspodela nematerijalnih ulaganja i rizika u skladu sa principom van dohvata ruke. Pitanja u vezi sa rizicima i nematerijalnim ulaganjima su razmotreni u Delu I i II ove glave (posebno videti paragrafe 9.44 - 9.46 o raspravi o izboru metode transfernih cena i opredeljenja stepena rizika koji preuzimaju učesnice u transakciji).

9.134 Ugovori koji se primenjuju nakon restrukturisanja mogu dovesti do nedoumica u pogledu identifikacije potencijalnih uporedivih transakcija u slučajevima kada proces restrukturisanja implementira poslovni model koji je teško naći u poslovanju između nezavisnih društava.

9.135 U nekim slučajevima dostupne su uporedive transakcije, uključujući interne uporedive transakcije, pod uslovom da se izvrše određena usklađivanja u cilju postizanja uporedivosti. Na primer, moguća je primena metode uporedive cene na tržištu u slučaju kada društvo koje je samostalno obavljalo transakcije sa GMNP neko kupi, a nakon postupka sticanja se izvrši restrukturisanje sada kontrolisane transakcije. Može se desiti da uslovi nekontrolisane transakcije, koja se odvila pre izvršenog sticanja društva, obezbeđuju uporedivu cenu za kontrolisanu transakciju, koja se vrši nakon izvršenog sticanja, ako se izvrši analiza pet faktora uporedivosti, kao i mogućeg uticaja činjenice da se kontrolisana i nekontrolisana transakcija odvijaju u različito vreme. Čak i kada su uslovi transakcija restrukturisani, može ipak biti moguće, u zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja, da se izvrši usklađivanje u vezi sa prenosom funkcija, imovine i/ili rizika koji je nastao usled restrukturisanja. Na primer, korekcija uporedivosti se može izvršiti kako bi se otklonile razlike u pogledu toga koja strana preuzima rizik naplativosti potraživanja.

9.136 Još jedan primer moguće primene metode uporedive cene na tržištu bio bi kada nezavisne učesnice obavljaju proizvodnju, prodaju ili uslužne delatnosti koje su uporedive sa onima koje obavljaju povezana društva koja su restrukturisana. Imajući u vidu sve obimniju primenu izmeštanja aktivnosti (*outsourcing*) u skorašnje vreme, u određenim slučajevima moguće je pronaći nezavisne transakcije nastale na osnovu izmeštanja aktivnosti koje pružaju osnovu za korišćenje metode uporedive cene na tržištu u cilju utvrđivanja naknade po principu van dohvata ruke za kontrolisane transakcije koje nastaju između povezanih lica nakon izvršenog restrukturisanja. Naravno, ovo važi pod uslovom da su transakcije izmeštanja aktivnosti kvalifikovane kao nekontrolisane i da analiza pet faktora uporedivosti obezbeđuje dovoljnu osnovu za zaključak da ne postoje materijalne razlike između uslova pod kojima se obavljaju nekontrolisane transakcije izmeštanja aktivnosti i uslova pod kojima se obavljaju kontrolisane transakcije nakon izvršenog restrukturisanja ili u

slučaju kada razlike postoje ali je moguće izvršiti dovoljno pouzdana usklađivanja, koja su i efektivno izvršena, kako bi se takve razlike otklonile.

9.137 U svim slučajevima kada se razmatra upotreba uporedivih transakcija, važno je obezbediti da se analiza uporedivosti uradi u cilju identifikovanja materijalnih razlika između kontrolisane i nekontrolisane transakcije, ako takve postoje i da se izvrše odgovarajuća usklađivanja kada je to potrebno i moguće. Konkretno, analiza uporedivosti može otkriti da restrukturisano društvo nastavlja da obavlja vredne i značajne funkcije i/ili da ima značajnu lokalnu nematerijalnu imovinu i/ili da preuzima značajne rizike i nakon restrukturisanja, za razliku od situacije kada se radi o transakciji koja je trebalo da se koristi kao osnova za primenu metode uporedive cene na tržištu . Videti Deo A o mogućim razlikama između transakcija koje se obavljaju nakon izvršenog restrukturisanja i transakcija koje se obavljaju od samog započinjanja poslovanja.

9.138 Identifikacija potencijalnih uporedivih transakcija mora se izvršiti sa ciljem pronalaženja najpouzdanijih uporedivih podataka u odnosu na okolnosti određenog slučaja koji se analizira, imajući u vidu ograničenja koja postoje u dostupnosti informacija i troškove koji nastaju u postupku njihovog pronalaženja (vidi paragrafe 3.2 i 3.80). Sasvim je jasno da podaci neće uvek biti savršeni. Takođe, postoje i slučajevi u kojima uporedivi podaci nisu pronađeni. Ovo ne znači automatski da kontrolisane transakcije nisu u skladu sa principom van dohvata ruke. U takvim slučajevima neophodno je da se utvrdi da li bi kontrolisana transakcija bila zaključena pod istim ugovornim uslovima da su se ugovorne strane u postupku zaključenja ugovora ponašale u skladu sa principom van dohvata ruke.. Bez obzira na poteškoće koje mogu nastati u procesu pronalaženja uporedivih podataka, neophodno je da se pronađe odgovarajuće rešenje za sve slučajeve transfernih cena. U skladu sa smernicama datim u paragrafu 2.2, čak i u slučajevima kada su uporedivi podaci oskudni i nesavršeni, a imajući u vidu sve okolnosti konkretnog slučaja, izbor najpogodnije metode transfernih cena treba izvršiti u skladu sa prirodom kontrolisane transakcije utvrđene primenom funkcionalne analize.

C. Odnos između naknde koje se isplaćuje za samo restrukturisanje i naknade koja se isplaćuje za transakcije koje se obavljaju nakon restrukturisanja

9.139 U nekim slučajevima može biti značajan međusobni odnos između naknade za restrukturisanje i naknade po principu van dohvata ruke

za obavljanje poslovanja nakon restrukturisanja. Takav je, recimo, slučaj kada poreski obveznik prepusti deo poslovanja povezanom društvu sa kojim nakon toga mora uspostaviti poslovne odnose kao deo celokupnog aranžmana. Primer takvog odnosa može se naći u paragrafu 9.99 u vezi sa izmeštanjem aktivnosti[10].

9.140 Još jedan primer predstavlja slučaj kada poreski obveznik koji se bavi proizvodnjom i distribucijom izvrši restrukturisanje svog poslovanja tako da prepusti distributivnu aktivnost stranom povezanom društvu kome će u budućnosti prodavati robu koju on proizvodi. Strano povezano društvo će na osnovu preuzimanja i obavljanja poslovanja biti u mogućnosti da zaradi naknadu po principu van dohvata ruke. U takvoj situaciji, poreski obveznik može da se dogovori sa stranim povezanim društvom da se odrekne dela ili celog iznosa akontacije za prenos poslovanja koji može biti naplativ po principu van dohvata ruke, i da umesto toga dobije uporedivu finansijsku korist kroz neko vreme putem prodaje svoje robe stranom povezanom društvu po cenama koje su više nego što bi bile da je izvršeno akontativno plaćanje naknade za prenos poslovanja. Alternativno, učesnice se mogu dogovoriti oko plaćanja naknade unapred za restrukturisanje koje se delimično prebija sa budućim nižim transfernim cenama proizvoda u odnosu na situaciju kada se ne plaća naknada za restrukturisanje. Vidi Deo II ove glave o raspravi o situaciji u kojoj se naknade plaćaju po principu van dohvata ruke za sâmo restrukturisanje.

9.141 Drugim rečima, u ovakvoj situaciji kada poreski obveznik u svojstvu dobavljača ima kontinuirani poslovni odnos sa stranim povezanim licem koje obavlja delatnost koju je prethodno obavljao poreski obveznik, postoji mogućnosti da i poreski obveznik i strano povezano lice ostvare ekonomske i tržišne koristi u obavljanju tog poslovanja – npr. putem prodajne cene robe, čime se može objasniti zašto nije plaćena naknada unapred za transfer poslovanja ili zašto je buduća transferna cena za proizvode eventualno različita od cene koja bi bila ugovorena da nije izvršeno restrukturisanje. U praksi, međutim, može biti teško da se ustanovi i nadgleda takav sporazum. Iako su poreski obveznici slobodni da izaberu oblik isplate naknade, da li bi poreska uprava u toku revizije takvih sporazuma, unapred ili kasnije nakon određenog vremenskog perioda, tražila objašnjenja kako je na visinu naknade za transakcije koje se obavljaju nakon izvršenog restrukturisanja uticala okolnost da nije plaćena naknada za samo restrukturisanje. Konkretno, u takvom slučaju, poreska uprava će analizirati sporazum u celosti, a dobiće odvojene procene naknade po principu van dohvata ruke za restrukturisanje i za transakcije koje se vrše nakon restrukturisanja.

[10] Vidi takođe paragrafe 9.82 – 9.86.

D. Poređenje situacije koja postoji pre i nakon izvršenog restrukturisanja

9.142 Relevantno pitanje je da li je poređenje profita koje ostvaruju ugovorne strane pre i posle izvršenog restrukturisanja od bilo kakvog značaja. Konkretno, može se postaviti pitanje da li bi bilo prikladno da se utvrdi profit restrukturisanog subjekta nakon restrukturisanja na osnovu profita koji je ostvarivao pre restrukturisanja, usklađenog na način koji obezbeđuje iskazivanje efekata koji nastaju na osnovu transfera ili ustupanje određenih funkcija, sredstava i rizika.[11]

9.143 Za poređenje profita pre i posle restrukturisanja veoma je važna činjenica da ono ne bi bilo dovoljno kao takvo, s obzirom na to da Član 9. Model-konvencije OECD predviđa poređenje sa nekontrolisanim transakcijama. Poređenja kontrolisanih transakcija obveznika sa drugim kontrolisanim transakcijama nisu relevantna za primenu principa van dohvata ruke i zato poreske uprave ne treba da ih koriste kao osnov za korekciju transfernih cena, niti bi to trebalo da čine poreski obveznici kako bi podržali svoju politiku formiranja transfernih cena.

9.144 Još jedan problem poređenja situacije pre i posle izvršenog restrukturisanja predstavlja okolnost da postoji velika verovatnoća da će u konkretnom slučaju biti veoma teško vrednovati kombinacije funkcija, imovine i rizika koje je restrukturisani entitet izgubio, imajući u vidu da se te funkcije, sredstva i rizici ne prenose uvek na drugu ugovornu stranu.

9.145 Kao što je već rečeno, u poslovnom restrukturisanju, poređenje situacije pre i posle izvršenog restrukturisanja može imati značaj za razumevanje samog restrukturisanja i može biti deo analize uporedivosti situacije pre i posle izvršenog restrukturisanja (uključujući i funkcionalnu analizu) zato što omogućuje razumevanje promena o kojima se vodilo računa prilikom alokacije dobiti/gubitka na ugovorne strane. U stvari, informacije o aranžmanima koji su postojali pre restrukturisanja i o uslovima samog restrukturisanja mogu biti od suštinskog značaja za razumevanje konteksta u kojem je restrukturisanje izvršeno, kao i za procenu da li su takvi aranžmani u skladu sa principom van dohvata ruke. Poređenje situacije pre i posle izvršenog restrukturisanja može da dodatno

[11] Ovo pitanje se razlikuje od pitanja profitnog potencijala objašnjenog u Delu II ove glave.

rasvetli pitanje koje su to druge mogućnosti realno bile na raspolaganju restrukturisanom društvu.[12]

9.146 Analiza uporedivosti poslovanja, uključujući i funkcionalnu analizu, pre i posle izvršenog restrukturisanja može otkriti da, i pored toga što su neke funkcije, sredstva i rizici prepušteni stranom povezanom društvu, ostale funkcije prema ugovoru i dalje obavlja restrukturisano društvo za strano povezano lice . Detaljna analiza položaja stranog povezanog društva i restrukturisanog društva će odrediti koja je metoda transfernih cena najpogodnija u skladu sa okolnostima slučaja, na primer, da li je prikladno alocirati ceo ostatak profita stranom povezanom društvu, imajući u vidu stvarni rizik i nematerijalnu imovinu restrukturisanog društva i stranog povezanog društva.

9.147 Takođe, postoje slučajevi u kojima se može napraviti poređenje situacije pre i posle restrukturisanja zato što transakcije pre restrukturisanja nisu bile kontrolisane, na primer, kada restrukturisanje prati sticanje restrukturisanog društva i kada se mogu izvršiti pouzdana usklađivanja razlika koje postoje između nekontrolisane transakcije koja se obavlja pre restrukturisanja i kontrolisanih transakcija koje se obavljaju nakon izvršenog restrukturisanja. Vidi primer u paragrafu 9.135. Da li takve nekontrolisane transakcije daju pouzdanu uporedivu transakciju trebalo bi proceniti u skladu sa smernicama datim u paragrafu 3.2.

E. Lokacijske uštede

9.148 Lokacijsku uštedu može ostvariti GMNP koje premesti neke od svojih aktivnosti na mesto gde su troškovi, kao što su troškovi radne snage, troškovi nekretnina, itd, niži nego što su u mestu gde su se aktivnosti prethodno obavljale. Tu spadaju i troškovi preseljenja, kao što su troškovi prestanka postojećih aktivnosti, eventualno veći troškovi infrastrukture na novoj lokaciji, veći transportni troškovi, ako je novo mesto za obavljanje poslovanja mnogo udaljenije od tržišta, troškovi obuke lokalne radne snage, itd. U tom slučaju, poslovna strategija usmerena na to da se ostvari lokacijska ušteda predstavlja poslovni razlog za restrukturisanje. Relevantna objašnjenja data su u raspravi u paragrafima 1.59-1.63.

[12] Vidi paragrafe 9.59 – 9.64 za raspravu o realno dostupnim mogućnostima (opcijama). Vidi takođe paragrafe 9.127 – 9.132 za raspravu o mogućim činjeničnim razlikama između situacije koja proizilazi iz restrukturisanja i situacije koja su strukturisane kao takve od početka poslovanja i o tome kako takve razlike mogu uticati na realno dostupne mogućnosti (opcije) koje su na raspolaganju stranama u pregovorima, a samim tim i na uslove restrukturisanja i/ili ugovore koji se zaključuju posle izvršenog restrukturisanja.

9.149 Kada su značajne lokacijske uštede nastale na osnovu restrukturisanja, postavlja se pitanje da li i kako treba raspodeliti lokacijsku uštedu između učesnika. Očigledno je da odgovor zavisi od sporazuma nezavisnih stranaka u sličnim okolnostima. Kakvi uslovi će biti dogovoreni između nezavisnih strana obično zavisi od funkcija, sredstava i rizika svake od strana, kao i od njihove pregovaračke moći.

9.150 Uzmimo primer društva koje dizajnira, proizvodi i prodaje brendiranu odeću. Pretpostavimo da je proces proizvodnje jednostavan i da je brend poznat i predstavlja izuzetno vrednu nematerijalnu imovinu. Takođe, pretpostavimo i da je društvo osnovano u zemlji A, u kojoj su troškovi radne snage visoki i da ono odluči da zatvori svoje proizvodne aktivnosti u zemlji A i preseli ih u povezano društvo u zemlji B u kojoj su troškovi radne snage znatno niži. Društvo u zemlji A zadržava pravo na robnu marku i nastavlja da se bavi dizajniranjem odeće. Po izvršenom restrukturisanju, odeću će proizvoditi strano povezano društvo u zemlji B kao ugovorni proizvođač. Na osnovu sporazuma strano povezano društvo ne koristi nikakvu značajnu sopstvenu ili licenciranu nematerijalnu imovinu i ne preuzima nikakve značajne rizike. Kada strana filijala u zemlji B proizvede odeću, ona se dalje prodaje društvu u zemlji A koja je dalje prodaje trećim licima. Pretpostavimo da ovo restrukturisanje grupe koju je osnovalo društvo iz zemlje A njemu i njegovom povezanom licu u zemlji B omogućuje ostvarenje značajne lokacijske uštede. Postavlja se pitanje da li lokacijske uštede treba pripisati društvu iz zemlje A ili njegovom povezanom licu iz zemlje B ili i jednom i drugom društvu, a neophodno je utvrditi i proporciju u kojoj se pripisivanje vrši.

9.151 Kod ovakvog primera, s obzirom na to da je premeštena aktivnost veoma konkurentna, društvo iz zemlje A verovatno realno može da bira između toga da li da koristi povezano lice iz zemlje B ili nekog drugog nepovezanog proizvođača. Usled toga, trebalo bi da bude moguće pronalaženje uporedivih podataka na osnovu kojih bi se utvrdili uslovi pod kojima bi treće lice bilo spremno u skladu sa principom van dohvata ruke da proizvodi odeću za društvo A. U takvoj situaciji, a u skladu sa principom van dohvata ruke ugovornom proizvođaču uopšteno posmatrajući ne bi se mogla pripisati lokacijska ušteda ili bi se ovom licu mogao pripisati samo njen manji deo. Drukčiji pristup stavio bi povezanog proizvođača u situaciju koja se razlikuje od situacije u kojoj se nalaze nezavisni proizvođači, što bi bilo u suprotnosti sa principom van dohvata ruke.

9.152 U sledećem primeru, pretpostavićemo da društvo iz zemlje X pruža visoko specijalizovane usluge inženjeringa nezavisnim klijentima. Društvo je veoma dobro poznato po svom visokom standardu kvaliteta.

Društvo naplaćuje svojim nezavisnim klijentima naknadu na osnovu fiksne satnice koju poredi sa satnicom koju naplaćuje konkurencija za slične usluge na istom tržištu. Pretpostavimo da su plate za kvalifikovane inženjere u zemlji X visoke. Društvo naknadno otvara filijalu u zemlji Y u kojoj angažuje podjednako kvalifikovane inženjere koje znatno manje plaća. Za obavljanje velikog dela svojih inženjerskih radova društvo iz zemlje X angažuje kao podizvođača filijalu iz zemlje Y putem ugovora, na osnovu čega se ostvaruju značajne lokacijske uštede za grupu koju formira društvo iz zemlje X i njegovo povezano lice. Klijenti nastavljaju direktno da posluju sa društvom u zemlji X i ne znaju uvek za podizvođački ugovor. U određenom vremenskom periodu, renomirano društvo iz zemlje X može nastaviti da naplaćuje svoje usluge po originalnoj satnici, uprkos značajno smanjenim troškovima angažovanja inženjera. Posle izvesnog vremena zbog pritisaka konkurencije, ono će biti prinuđeno da smanji satnicu i prenese deo lokacijske uštede svojim klijentima. U ovom slučaju, takođe se postavlja pitanje kojoj strani ili stranama GMNP treba pripisati lokacijsku uštedu u skladu sa principom van dohvata ruke: filijali u zemlji Y, društvu u zemlji X ili i jednoj i drugoj strani, kada je neophodno utvrditi i procenat za pripisivanje.

9.153 U prethodnom primeru, može doći do situacije u kojoj postoji visoka potražnja za konkretnim uslugama inženjeringa koje jedino filijala u zemlji Y može pružiti u skladu sa standardom kvaliteta koji se traži, tako da društvo u zemlji X nema druge opcije osim da angažuje ovog pružaoca usluga. Takođe, postoji mogućnost da je filijala u zemlji Y razvila vrednu nematerijalnu imovinu koja odgovara njenim tehničkim znanjima. Takvu nematerijalnu imovinu bi trebalo imati u vidu pri određivanju naknade za podizvođača u skladu sa principom van dohvata ruke . U odgovarajućim okolnostima (npr. ako oba društva daju značajan jedinstven doprinos, kao što je nematerijalna imovina) može se razmotriti upotreba metode podele transakcione dobiti.

F. Primer: implementacija funkcije centralne nabavke

9.154 Ovaj odeljak ilustruje primenu principa van dohvata ruke u slučaju implementacije funkcije centralne nabavke. U njemu se iskazuje najbitnija vrednost komparativne analize, a posebno funkcionalne analize, a sve sa ciljem da se razume uloga svake od učesnica u stvaranju sinergije, ušteda u troškovima ili drugi efekti integracije. Lista data u nastavku nema za cilj da obuhvati sve moguće situacije, već samo one koje se najčešće pojavljuju. Od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja će zavisiti koja metoda transfernih cena je najpogodnija. Ove konkretne okolnosti slučaja

su posebno značajne za određivanje na koju učesnicu ili učesnice treba alocirati uštede ili neefikasnosti nastale na osnovu centralizacije funkcije nabavke.

9.155 Pretpostavimo da GMNP organizuje društvo koje se bavi centralnom funkcijom nabavke, s tim da će ovo društvo pregovarati sa dobavljačima o kupovini sirovina koje u svojim proizvodnim procesima koriste sve članice grupe koje imaju proizvodne pogone. Izbor metoda transfernih cena se razmatra u zavisnosti od pojedinačnih funkcionalnih analiza odnosa proizvodnih pogona i društva koje obavlja funkciju centralne nabavke, njihovih međusobnih ugovora, kao i raznih varijacija u vezi plaćanja naknada.

9.156 Pod jedan, postojaće slučajevi kada se primenjuje metoda uporedive cene na tržištu. Pretpostavimo da društvo koje obavlja funkciju centralne nabavke nabavlja sirovine od dobavljača i prodaje ih proizvodnim pogonima. Metoda uporedive cene na tržištu je primenljiva ukoliko se sirovinama trguje na robnoj berzi (vidi paragraf 2.18). Takođe može postojati slučaj u kome se cene koje su proizvodni pogoni plaćali za sirovine, pre uvođenja društva koje obavlja funkciju centralne nabavke ili cene koje plaćaju nezavisna društva za uporedive sirovine, mogu koristiti kao uporedive cene na osnovu kojih se utvrđuju cene po kojima je društvo koje obavlja centralnu funkciju nabavke trebalo da proda sirovine proizvodnim pogonima. Naravno, da bi navedeno bilo moguće potrebno je izvršiti analizu svih okolnosti određenog slučaja i efekte činjenice da su kontrolisana i nekontrolisana transakcija izvršene u različito vreme. Međutim, takva uporediva cena na tržištu, ako nije usklađena, može značiti da će se sve uštede pripisati društvu koje obavlja funkciju centralne nabavke. Kao što je navedeno u paragrafu 9.154, utvrđivanje da li je ova okolnost u skladu sa principom van dohvata ruke mora se utvrđivati za svaki slučaj pojedinačno. Ukoliko se u određenom slučaju utvrdi da deo uštede troškova treba pripisati proizvodnom društvu, onda je pitanje da li je potrebno i moguće usklađivanje uporedive cene na tržištu u skladu sa ovom okolnošću.

9.157 Kada metoda uporedive cene na tržištu ne može da se koristi, npr. zbog njenih čestih fluktuacija i shodno tome cena koju su plaćala proizvodna društva pre uspostavljanja centralne nabavne funkcije ne može da posluži kao odrednica, trebalo bi razmotriti primenu metoda povećanja cene za uobičajenu zaradu. Na primer, društvo koje obavlja centralnu funkciju nabavke može da kupi sirovine od treće strane i da ih ponovo proda proizvodnim pogonima po ceni uvećanoj za uobičajenu zaradu, to jest nova nabavna cena sirovina društva koje obavlja centralnu nabavnu funkciju uvećava se za maržu po principu van dohvata ruke. U tom slučaju,

marža pripisana društvu koje obavlja centralnu funkciju nabavke treba da bude uporediva sa maržom ostvarenom u uporedivim nekontrolisanim tržišnim aktivnostima.

9.158 U pojedinim slučajevima, društvo koje obavlja centralnu funkciju nabavke ima ulogu agenta dobavljačima, kupcima ili obema stranama i naplaćuje proviziju bilo od dobavljača, kupca ili oba. Do ovoga može doći kada društvo koje obavlja centralnu funkciju nabavke pregovara sa trećim stranama, ali ne preuzima sirovine na svoje ime, odnosno proizvodna društva nastavljaju da kupuju sirovine direktno od dobavljača, po sniženoj ceni zahvaljujući aktivnostima društva koje obavlja centralnu nabavnu funkciju i učešću grupa proizvodnih pogona u aranžmanu. Provizija može biti srazmerna isporukama, naročito ako je plaća dobavljač ili dobijenim popustima, naročito ako je plaćaju proizvodni pogoni. To bi trebalo da bude uporedivo sa provizijom koju naplaćuju nezavisna lica koja obavljaju uporedivu agentsku funkciju pod sličnim okolnostima.

9.159 Može se desiti da ono što bi bilo *prima facie* ocenjeno kao marža po principu van dohvata ruke na troškove ili proviziju iz perspektive društva koje obavlja centralnu funkciju nabavke, u stvari dovodi do utvrđivanja nabavnih cena koje su veće od cena po kojima bi proizvodna društva sama mogla obezbediti nabavku. Ako su dodatni troškovi proizvođača koji su nastali materijalni (npr. ukoliko kontinuirano utiču na obim proizvoda nabavljenih od društva koje se bavi centralnom nabavnom funkcijom), postavlja se pitanje da li bi nezavisni proizvođači pristali da plate veću cenu i koji bi ekonomski razlozi za to postojali, odnosno da li bi u skladu sa principom van dohvata ruke društvo koje obavlja centralnu funkciju nabavke trebalo da snosi deo troškova neefikasnosti kroz smanjenje svoje prodajne cene proizvođačima. Odgovor će zavisiti od činjenica i okolnosti svakog pojedinačnog slučaja. Ključ za analizu će biti utvrđivanje koristi koje bi učesnice mogle da očekuju, kako proizvodna društva tako i društvo koje obavlja centralnu funkciju nabavke, od implementacije centralne nabavne funkcije i opcija realno dostupnih za njih, uključujući, u odgovarajućim slučajevima, i opciju da ne učestvuju u centralnoj nabavci kada očekivane koristi nisu tako atraktivne kao kod izbora druge moguće opcije. Kada bi učesnice mogle očekivati korist, ključno je analizirati razloge očigledne neefikasnosti društva koje obavlja centralnu nabavnu funkciju, ugovorne uslove po kojima društvo koje obavlja funkciju centralne nabavke posluje i funkcionalnu analizu proizvođača i društva koje obavlja centralnu funkciju nabavke, a naročito njihove uloge i odgovornosti prilikom donošenja odluka koje su dovele do neefikasnosti. Ova analiza treba da omogući da se utvrdi kojoj članici ili članicama treba da se dodele troškovi neefikasnosti i u kom obimu. Ako

ove analize ukazuju da bi neefikasnost trebalo da bude alocirana na društvo koje obavlja funkciju centralne nabavke, jedan od načina da se to sprovede je da se cena transakcije prodaje proizvodnom društvu odredi na osnovu uporedive tržišne cene tj. na osnovu cene koju bi proizvodna društva mogla da postignu na slobodnom tržištu za uporedive isporuke pod uporedivim okolnostima. Ne treba izvoditi zaključak da svaka neefikasnost treba da bude dodeljena društvu koje obavlja centralnu funkciju nabavke ili da pozitivni efekti sinergije treba uvek da se dele među članovima grupe.

9.160 Konačno, u nekim slučajevima može doći do uštede u troškovima ili do troškova generisanih na osnovu centralizacije funkcije nabavke koje bi trebalo podeliti između društva koje obavlja centralnu funkciju nabavke i proizvodnih pogona putem nekog oblika podele dobiti.

DEO IV: Priznavanje stvarno obavljenih transakcija

A. Uvod

9.161 Važna polazna tačka pri svakoj analizi transfernih cena je pravilna identifikacija i karakterizacija kontrolisane transakcije koja je predmet posmatranja. Paragrafi 1.64-1.69 bave se značajem stvarno izvršenih transakcija među povezanim licima i razmatraju izuzetne okolnosti u kojima može biti legitimno i adekvatno da poreska uprava ne prizna, za potrebe transfernih cena, transakcije koje je prezentirao poreski obveznik..

9.162 Paragrafi 1.64-1.69 bave se samo nepriznavanjem transakcija za potrebe korekcija transfernih cena obuhvaćenih Članom 9. Model-konvencije OECD tj. usklađivanja u skladu sa principom van dohvata ruke. U njima se ne daju nikakve smernice u pogledu sposobnosti zemlje da okarakteriše transakcije drugačije s obzirom na druge aspekte njenog domaćeg prava. Rasprava o odnosu između lokalnih antiabuzivnih pravila i ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja sadržana su u Komentaru na Član 1. Model-konvencije OECD (videti posebno paragrafe 9.5, 22 i 22.1 Komentara).

9.163 GMNP su slobodne da organizuju svoje poslovanje kako njima odgovara. Poreska uprava nema pravo da odredi GMNP kako će osmisliti svoju strukturu ili gde će locirati svoje poslovanje. GMNP ne mogu biti prisiljene da imaju ili da održavaju određeni nivo poslovnog prisustva u bilo kojoj zemlji i ovom pogledu one su slobodne da deluju u svom najboljem tržišnom i ekonomskom interesu. Na donošenje ove odluke može uticati oporezivanje. Međutim, poreska uprava ima pravo da odredi poreske implikacije strukture koju je uspostavila GMNP, s tim da poštuje ugovore o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, a posebno Člana 9. Model-konvencije OECD, što znači da poreska uprava može da izvrši usklađivanje transfernih cena, u skladu sa Članom 9. Model-konvencije OECD i/ili druge vrste korekcija u skladu sa domaćim zakonima (npr. u skladu sa opštim ili posebnim antiabuzivnim pravilima), u meri u kojoj su te korekcije u skladu sa obavezama koje proističu iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

B. Stvarno izvršene transakcije. Uloga ugovornih uslova. Odnos između paragrafa 1.64 – 1.69 i drugih delova ovih smernica

9.164 U kontekstu Člana 9, ispitivanje primene principa van dohvata ruke u kontrolisanim transakcijama treba da počne od transakcija koje su povezana lica stvarno izvršila, pri čemu uslovi ugovora igraju glavnu ulogu (vidi paragraf 1.64). Međutim, kao što je navedeno u paragrafima 1.47 – 1.51 i 1.64 – 1.69 , nije dovoljno izvršiti pregled ugovornih obaveza..

9.165 U skladu sa Članom 9 Model-konvencije OECD, poreska uprava može da koriguje dobit poreskog obveznika kada se uslovi kontrolisane transakcije razlikuju od uslova koji bi bili dogovoreni između nezavisnih društava. U praksi, korekcije transfernih cena se sastoje od prilagođavanja dobiti društva koja se mogu pripisati ceni i/ili drugim uslovima kontrolisane transakcije (npr. uslovima plaćanja ili raspodele rizika), što ne znači da sve korekcije transfernih cena treba posmatrati kao sastavni deo nepriznavanja kontrolisane transakcije na osnovu paragrafa 1.64 – 1.69, u slučajevima koji uključuju samo korekcije cena i ili alternativno, drugih uslova kontrolisane transakcije ili nastaju kao rezultat procene odvojene transakcije koja je predstavljena kao deo paketa u skladu sa smernicama u paragrafima 3.11 i 6.18. U stvari, takve korekcije mogu biti rezultat ispitivanja uporedivosti, posebno vidi paragraf 1.33. Paragrafi 1.48 – 1.54 daju uputstva o mogućnostima koje ima poreska uprava da ospori ugovorne uslove kada oni nisu u skladu sa ekonomskom suštinom transakcije ili kada ne odgovaraju stvarnom ponašanju učesnica.

9.166 Rasprava o tome kako da se utvrdi da li je alokacija rizika u transakciji između povezanih društava u skladu sa principom van dohvata ruke nalazi se u Delu I ove glave. Kao što je rečeno u paragrafu 9.11, ispitivanje rizika u kontekstu Člana 9. počinje od ispitivanja ugovornih uslova među strankama, obzirom na to da oni uopšteno govoreći definišu kako su rizici podeljeni među stranama. Međutim, kao što je naznačeno u paragrafima 1.48 – 1.54, navodna raspodela rizika između povezanih lica se poštuje samo u meri u kojoj je u skladu sa ekonomskom suštinom transakcije. Prema tome, pri ispitivanju raspodele rizika između povezanih lica i posledica na transferne cene, važno je ne samo analizirati uslove ugovora, već i to da li se povezana lica pridržavaju ugovorene raspodele rizika, kao i da li ugovorni uslovi predviđaju raspodelu rizika koja je u skladu sa principom van dohvata ruke. Pri ocenjivanju da li je ugovorena raspodela rizika u skladu sa principom van dohvata ruke, dva važna faktora koja treba ispitati su da li postoje dokazi da se u uporedivim nekontrolisanim transakcijama vrši uporediva raspodela rizika i da li, u odsustvu takvih dokaza, raspodela rizika ima tržišnog smisla, a naročito da

li je rizik dodeljen učesnici koja ima veću kontrolu nad njim. Paragrafi 9.34 – 9.38 sadrže objašnjenja o razlici koja postoji između usklađivanja koje se vrši u cilju postizanja uporedivosti i nepriznavanja raspodele rizika u kontrolisanim transakcijama, kao i raspravu o odnosu smernica u paragrafu 1.49 i paragrafima 1.64 – 1.69.

9.167 Došlo se do sličnog zaključka u Delu II ove Gglave u pogledu prava na naknadu štete na osnovu prekida ugovora ili njegovih značajnih izmena. Paragraf 9.103 ukazuje na to da, pored ispitivanja da li ugovor koji je prestao da važi nije obnovljen ili je njegova sadržina suštinski izmenjena novim pregovorima, a zaključen je u pismenoj formi i da li predviđa odštetnu klauzulu, može biti važno i to da se proceni da li su, u skladu sa principom van dohvata ruke, ugovorni uslovi i eventualno postojanje ili nepostojanje obeštećenja ili nekog drugog tipa garancija, kao i njihovih uslova u slučaju kada su takve garancije predviđene.

C. Primena paragrafa 1.64 – 1.69 ovih smernica u slučaju poslovnog restrukturisanja

C.1 Transakcije se ne priznaju samo u izuzetnim slučajevima

9.168 Paragrafi 1.64 – 1.69 eksplicitno ograničavaju moguće nepriznavanje konkretnih transakcija ili ugovora samo pilikom izuzetnih slučajeva Ovo ukazuje da nepriznavanje transakcije nije pravilo, već izuzetak od opšteg principa da poreska uprava ispitivanje kontrolisane transakcije po pravilu treba da zasniva na transakcijama koje su stvarno izvršila povezana lica i to onako kako su povezana lica te transakcije osmislila.[13] Reč „izuzetno" u ovom kontekstu ima sličan smisao kao „retko" ili „neuobičajeno". Ona odražava okolnost da se u većini slučajeva očekuje da će za poštovanje principa van dohvata ruke prema Članu 9. biti dovoljno da se cena van dohvata ruke odredi prema tome kako je ugovor izvršen i strukturisan.

9.169 U skladu sa paragrafima 1.64 – 1.69, u posebnim okolnostima poreska uprava može imati osnova da ne prizna način na koji su ugovorne

[13] Kao što je navedeno u paragrafu 1.53, važno je ispitati da li je ponašanje ugovornih strana u skladu sa ugovorenim uslovima, kao i da li ponašanje učesnica ukazuje na to da ugovorni uslovi nisu ispoštovani ili su lažni. U takvim slučajevima, dalje analize su potrebne kako bi se utvrdili stvarni uslovi transakcija što možda neće rezultirati u korekciji cena.

strane definisale svoju transakciju ili kako su je strukturisale ukoliko ima u vidu činjenično stanje konkretnog slučaja, a utvrdi da se:

- ekonomska suština transakcije ili ugovora razlikuje od njegov forme (Odeljak C 2.),
- nezavisna društva u uporedivim okolnostima ne bi okarakterisala ili strukturirala transakcije ili ugovore na način na koji su to učinila povezana društva, kao i to da se cena po principu van dohvata ruke ne može pouzdano utvrditi za tu transakciju ili ugovor (Odeljci C 3. i C.4.).

U oba ova slučaja ugovorne strane nisu definisale svoj poslovni odnos ili ga nisu strukurisale na način kako bi to učinila nepovezana društva (vidi paragraf 1.66).

C.2 Određivanje ekonomske suštine transakcije ili ugovora

9.170 Ekonomska suština transakcije ili ugovora određuje se na osnovu ispitivanja svih činjenica i okolnosti, kao što su ekonomski ili tržišni kontekst transakcije ili ugovora, njen predmet i efekat sa praktične i poslovne tačke gledišta, kao i ponašanje učesnica, uključujući i obavljene funkcije, sredstva koja koriste i rizike koje preuzimaju.

C.3 Utvrđivanje da li bi nezavisna društva zaključila takve ugovore

9.171 Druga okolnost u paragrafu 1.65 eksplicitno upućuje na situaciju u kojoj se ugovori koje zaključuju povezana lica „razlikuju od onih koje bi zaključila nezavisna društava koja se ekonomski racionalno ponašaju..." U skladu sa paragrafom 9.163, poreska uprava ne bi trebalo da se meša u poslovne odluke obveznika u pogledu načina na koji on osmišljava strukturu svojih poslovnih aranžmana. Zaključak da kontrolisane transakcije nisu tržišno racionalne mora se doneti sa velikim oprezom, a samo u izuzetnim okolnostima takav zaključak može dovesti do nepriznavanja poslovnih aranžmana povezanih društava.

9.172 Kada pouzdani podaci pokazuju da postoje uporedive nekontrolisane transakcije, ne može se tvrditi da bi takvim transakcijama između povezanih lica nedostajao ekonomski smisao. Postojanje uporedivih podataka koji dokazuju cene van dohvata ruke za aranžmane koje osmišljavaju povezana lica pokazuje da je zaključivanje takvih aranžmana ekonomski racionalno za nezavisna društva pod sličnim okolnostima. S druge strane, sama činjenica da aranžman koji su osmislila

povezana lica nije viđen u poslovanju između nepovezanih lica ne znači automatski da takav aranžman nije u skladu sa principom van dohvata ruke, kao ni to da nije tržišno racionalan (vidi paragraf 1.11).

9.173 Poslovna restrukturisanja GMNP često rezultiraju u sprovođenju globalnog poslovnog modela koji je teško, ponekad i nemoguće naći između nezavisnih preduzeća, zbog toga što GMNP ima tu prednost da može kao celina poslovati na ujednačen način imajući u vidu to da posluje kao GMNP. Na primer, GMNP mogu da implementiraju globalne lance snabdevanja ili centralizovane funkcije koje ne postoje u slučaju samostalnih društava. Zbog toga je često teško proceniti da li bi takve poslovne modele implementirala nezavisna društva koja posluju u skladu sa tržišnim principima. Ovaj nedostatak uporedivih transakcija, naravno, ne znači da primenu takvih globalnih poslovnih modela automatski treba smatrati tržišno neracionalnom.

9.174 Testira se da li rezultat (usvojenih aranžmana) odgovara onome što bi bio rezultat koji nastaje na osnovu uobičajenog tržišnog ponašanja nezavisnih društava; to nije test ponašanja gde se zahteva da se povezana društva zapravo ponašaju kao nezavisna društva u pregovorima i pri zaključivanju ugovora. Zato, da li su prilikom prihvatanja restrukturisanja povezana lica stvarno pregovarala ili su se jednostavno ponašala u najboljem interesu GMNP kao celine, ne određuje da li bi u skladu sa tržišnim uslovima nezavisna društva pristala na takav aranžman, kao ni to da li je postignuta cena u skladu sa principom van dohvata ruke.

9.175 Primena principa van dohvata ruke je zasnovana na ideji da nezavisna društva neće ulaziti u određene transakcije ako imaju očigledno povoljnije mogućnosti (vidi paragrafe 9.59-9.64). Kao što je tu rečeno, razmatranje realnih mogućnosti može biti od značaja za određivanje cene u skladu sa principom van dohvata ruke za određeni aranžman. Takođe ovo može biti od značaja za pitanje da li se aranžmani koje primenjuju povezana lica razlikuju od onih koje bi primenjivala nezavisna društva u skladu sa tržišnim uslovima. Mogu postojati izuzetni slučajevi u kojima cena u skladu sa principom van dohvata ne može pouzdano da se odredi za stvarno primenjene aranžmane, pa se na osnovu toga može zaključiti i da u uporedivim okolnostima nezavisna društva koja posluju po tržišnim uslovima ne bi primenila takav aranžman (videti Odeljak C 4).

9.176 Samostalno društvo neće preduzeti restrukturisanje, ako ima alternativnu opciju koja je realno moguća, a jasno je da je za njega povoljnija, uključujući i opciju da ne vrši restrukturisanje. Pri proceni da li bi učesnica u skladu sa principom van dohvata ruke imala na raspolaganju realno dostupne druge mogućnosti koje su za nju zaista povoljnije, posebnu

pažnju treba posvetiti svim relevantnim uslovima restrukturisanja, pravima i drugim sredstvima učesnica, svakoj nadoknadi ili obeštećenju za restrukturisanje, nadoknadi koju strane dobijaju nakon izvršenog restruktrisanja kao rezultat implementiranog poslovnog aranžmana (kao što je objašnjeno u Delovima II i III ove glave), kao i za komercijalne okolnosti koje proizilaze iz članstva u GMNP (vidi paragraf 1.11).

9.177 U proceni komercijalnog osnova za vršenje restrukturisanja, može doći do nedomumice da li je bolje izolovano posmatrati pojedinačnu transakciju ili je treba ispitati u širem kontekstu, uzimajući u obzir druge transakcije koje su ekonomski međusobno povezane. Uopšteno posmatrano, adekvatno je analizirati u celini tržišne razloge za restrukturisanje. Na primer, kada se ispituje prodaja nematerijalne imovine kao deo šireg restrukturisanja koje uključuje promene aranžmana koji se odnose na razvoj i korišćenje nematerijalne imovine, tržišni razlozi prodaje nematerijalne imovine ne bi trebalo da budu ispitani izolovano od ovih promena. S druge strane, kada restrukturisanje podrazumeva promene kod više od jednog elementa ili aspekata poslovanja koji nisu ekonomski međusobno povezani, tržišni razlozi pojedinih promena mogu biti posebno razmatrani. Na primer, restrukturisanje može uključiti centralizovanje nabavne funkcije grupe i centralizovanje vlasništva vredne nematerijalne imovine koje nisu u vezi sa nabavnom funkcijom. U tom slučaju, tržišne razloge centralizacije funkcije nabavke i centralizacije vlasništva vredne nematerijalne imovine potrebno je odvojeno procenjivati.

9.178 Može postojati razlog na nivou GMNP da se izvrši restrukturisanje. Međutim, potrebno je dodatno naglasiti da princip van dohvata ruke tretira članice GMNP kao zasebne entitete, a ne kao neodvojive delove jedinstvenog poslovanja (vidi paragraf 1.6), što za posledicu ima da nije dovoljno, iz perspektive transfernih cena, da aranžman restrukturisanja ima tržišni smisao za grupu kao celinu, već on mora biti u skladu sa principom van dohvata ruke za svakog pojedinačnog poreskog obveznika, imajući u vidu njegova prava i druga sredstva, očekivane koristi od aranžmana, tj. razmatranje aranžmana nakon restrukturisanja kao i isplatu nadoknade za samo restrukturisanje, kao i realno raspoložive opcije.

9.179 Kada je restrukturisanje komercijalno odgovara GMNP kao celini, očekuje se da bi odgovarajuća transferna cena, tj.. naknada za aranžmane nakon restrukturisanja i isplata nadoknade za samo restrukturisanje, uopšteno posmatrajući mogla postojati kako bi celokupno restrukturisanje bilo u skladu sa principom van dohvata ruke za svaku pojedinačnu članicu grupe koja učestvuje u njemu. Videti Deo II ove glave, Odeljak B.

C.4 Određivanje da li transakcija ili ugovor mogu biti u skladu sa principom van dohvata ruke

9.180 U slučaju da postoje druge okolnosti objašnjene u paragrafu 1.65, drugi kumulativni kriterijum je da „aktuelna struktura praktično sprečava poresku upravu da odredi adekvatnu transfernu cenu." Ako bi se odgovarajuća transferna cena, tj. cena u skladu sa principom van dohvata ruke koja obuhvata analizu uporedivosti, uključujući i funkcionalnu analizu i obe strane u transakciji ili ugovoru, mogla utvrditi imajući u vidu okolnosti slučaja, bez obzira na to što je nemoguće pronaći takvu transakciju ili ugovor zaključen između nezavisnih društava, kao i okolnosti kada poreska uprava sumnja u tržišnu opravdanost toga što poreski obveznik preduzima takvu transakciju ili zaključuje takav ugovor, ne bi postojali uslovi da se oni ne prihvate na osnovu postojanja drugog uslova predviđenog paragrafom 1.65. Ukoliko navedeni uslov nije ispunjen, poreska uprava mogla bi odlučiti da se radi o transakciji ili ugovoru koji se ne priznaju s obzirom na postojanje druge okolnosti predviđene paragrafom 1.65.

C.5 Značaj postojanja motiva poreske uštede

9.181 Prema Članu 9. Model-konvencije OECD, činjenica da je restrukturisanje motivisano dobijanjem poreskih olakšica sama po sebi ne dovodi do zaključka da restrukturisanje nije u skladu sa principom van dohvata ruke.[14] Prisustvo motiva poreske uštede samo po sebi ne opravdava nepriznavanja karakterizacije ili strukture ugovora prema paragrafima 1.64 do 1.69.

9.182 Pod uslovom da je stvarno izvršen prenos funkcija, imovine i/ili rizika, iz perspektive Člana 9. za GMNP može biti tržišno racionalno da izvrši restrukturisanje u cilju ostvarivanja poreske uštede. Međutim, ovo nije relevantno za donošenje zaključka o tome da li je princip van dohvata ruke narušen na nivou članica grupe za poreskog obveznika na čije poslovanje utiče izvršeno restrukturisanje (vidi paragraf 9.178).

C.6 Posledice nepriznavanja prema paragrafima 1.64 – 1.69

9.183 U slučaju postojanja prve okolnosti predviđene paragrafom 1.65, kada se ekonomska suština transakcije razlikuje od svoje forme, poreska

[14] Kao što je navedeno u paragrafu 9.8 domaća antiabuzivna pravila nisu predmet razmatranja ove glave.

administracija ne mora da prihvati karakterizaciju transakcije koju su izvršile učesnice u transakciji i može da izvrši novu karakterizaciju transakcije u skladu sa njenom ekonomskom suštinom.

9.184 U pogledu druge okolnosti paragraf 1.65 sadrži primer nepriznavanja prodaje i ističe da, iako je pravilno okarakterisati transakciju kao prenos komercijalne imovine, ipak bi moglo biti adekvatno da poreska uprava izvrši usklađivanje uslova tog transfera u celini, a ne samo u pogledu cena, sa onima za koje se osnovano moglo očekivati da nastanu kada je transfer imovine bio predmet transakcije između nezavisnih društava. U tom slučaju, poreska uprava će težiti tome da se uslovi aranžmana koriguju u skladu sa tržišnim uslovima.

9.185 U oba slučaja, Član 9 omogućava usklađivanje uslova tako da odgovaraju onima koje bi postigli učesnici u transakcijama koje su strukturisane u skladu sa njihovom ekonomskom i tržišnom realnošću i u skladu sa principom van dohvata ruke (vidi paragraf 1.66). Na taj način, poreska uprava bi trebalo da utvrdi šta predstavlja realnu osnovu za zaključenje ugovornih aranžmana prilikom primene principa van dohvata ruke (vidi paragraf 1.67).

9.186 Paragraf 1.68 pruža neka uputstva o slučaju kada poreska uprava smatra korisnim korišćenje alternativne strukture transakcije ugovorenu između nezavisnih društava, kako bi utvrdila da li su kontrolisane transakcije strukturisane u skladu sa principom van dohvata ruke. Da li će dokazi koji se dobijaju analizom određene alternativne moći da se koriste, zavisiće od činjenica i okolnosti konkretnog slučaja, uključujući broj i preciznost korekcija neophodnih da bi se otklonile sve razlike između kontrolisane transakcije i upotrebljene alternativne, kao i kvalitet bilo kog drugog dokaza koji bi mogao da se upotrebi.

9.187 Ta smernica ukazuje da će poreska uprava nastojati da zameni nepriznatu transakciju nekom transakcijom sa alternativnom karakterizacijom ili strukturom, koja će u najvećoj mogućoj meri odgovarati konkretnim činjenicama analiziranog slučaja, odnosno onu koja je u skladu sa funkcionalnim promenama poslovanja poreskog obveznika koje nastaju iz restrukturisanja, koja se slaže u najvećoj meri sa ekonomskom suštinom slučaja i koja odgovara rezultatima koji bi se dobili da je transakcija bila struktuirana u skladu sa tržišnom realnošću koja postoji između nezavisnih društava. Na primer, kada jedan elemenat aranžmana restrukturisanja uključuje zatvaranje fabrike, prilikom bilo kakve nove karakterizacije restrukturisanja ne može se zanemariti da fabrika više ne posluje. Slično tome, kada je jedan od elemenata restrukturisanja premeštanje poslovnih funkcija, prilikom bilo kakve nove

karakterizacije restrukturisanja ne može se zanemariti da su funkcije stvarno premeštene. U drugom primeru, kada aranžman restrukturisanja podrazumeva prenos imovine između dve strane, prilikom bilo kakve nove karakterizacije restrukturisanja ne može se zanemariti da je došlo do prenosa imovine između dve stranke, iako će možda biti pogodno da se zameni karakter prenosa sa alternativnom karakterizacijom koja odgovara što je moguće većem broju činjenica određenog slučaja (na primer tobožnji prenos svih prava na imovinu može da bude okarakterisan kao običan zakup ili davanje licence za korišćenje imovine, kao i obrnuto).

D. Primeri

D.1 Primer (A): Konverzija potpunog distributera u distributera koji snosi manji rizik

9.188 Kompanija Z je veoma poznat distributer luksuznih proizvoda. Ona poseduje prepoznatljivo tržišno ime, vrednu maloprodajnu mrežu i dugoročne ugovore sa dobavljačima. Nju kupuje GMNP koja u poslovanju koristi globalni poslovni model prema kojem su sve robne marke i druga vredna nematerijalna imovina u vlasništvu društva V u zemlji V, a sve ključne ugovore sa dobavljačima zaključuje društvo W u zemlji W koje je odgovorno za upravljanje ugovorima sa dobavljačima na globalnom nivou, dok su sva prodajna mesta u vlasništvu društva za nekretnine u zemlji X. Odmah nakon kupovine, grupa odlučuje da restrukturiše društvo Z prenošenjem njegovog tržišnog imena društvu V, njegovih značajnih ugovora sa dobavljačima društvu W i njegovih maloprodajnih objekata društvu X, a sve u zamenu za jednokratnu nadoknadu. Kao posledica transfera, društvo Z sada posluje kao komisionar društva W. Njegov profitni potencijal je znatno niži nakon restrukturisanja. Predstavnici GMNP objašnjavaju da je poslovni razlog za restrukturisanje usklađivanje operativnog modela poslovanja društva Z sa operativnim modelom ostatka GMNP i da je to bio jedan od ključnih faktora pri kupovini. Menadžment društva Z nije imao drugog izbora nego da prihvati restrukturisanje, imajući u vidu kupovinu koja je obavljena. To ukazuje na to da je cena prenosa njegovog tržišnog imena, ugovora i prodajnih mesta izvršena u skladu sa principom van dohvata ruke, i da će naknade za aktivnosti nakon restrukturisanja, takođe, biti određene u skladu sa principom van dohvata ruke.

9.189 Pod pretpostavkom da je u ovom slučaju stvarno ponašanje učesnica bilo u skladu sa formom restrukturisanja, ekonomska suština

aranžmana se ne bi razlikovala od toga kako su je učesnice okarakterisale i strukturisale. Očekuje se da će određivanje cene van dohvata ruke za samo restrukturisanje i za aktivnosti nakon restrukturisanja biti izvršeno u skladu sa principom van dohvata ruke za svaku od učesnica, u kom slučaju bi se priznala transakcija restrukturisanja.

D.2 Primer (B): Transfer vredne nematerijalne imovine u praznu kompaniju

9.190 GMNP proizvodi i distribuira proizvode čija vrednost se ne određuje na osnovu tehničkih karakteristika proizvoda, već na osnovu robne marke i položaja na tržištu. GMNP želi da se diferencira od svojih konkurenata kroz razvoj robnih marki velike vrednosti, primenom pažljivo razvijene i skupe marketinške strategije. Robne marke su u vlasništvu društva A u zemlji A. Razvoj, održavanje i izvršavanje marketinške strategije širom sveta su glavni pokretač vrednosti GMNP koje izvršava 125 zaposlenih u sedištu društva A. Vrednost brendova rezultuje visokom cenom za proizvode. Iz glavnog sedišta društva A se takođe pružaju centralizovane usluge za članice grupe (npr. upravljanje ljudskim resursima, pravne i poreske usluge). Proizvodnju dobara koji se prodaju vrše članice grupe kao ugovorni proizvođači u skladu sa ugovorima koje su zaključile sa društvom A. Distribuciju proizvoda vrše članice grupe nakon njihove kupovine od društva A . Dobit koju ostvaruje društvo A, nakon što alocira naknadu van dohvata ruke za ugovor sa proizvođačima i distributerima, predstavlja naknadu za nematerijalnu imovinu, marketinške aktivnosti i centralizovane usluge društva A.

9.191 Naknadno se obavlja restrukturisanje. Robne marke su prenete sa društva A na novo povezano lice, na društvo Z u zemlji Z u zamenu za jednokratnu isplatu. Nakon restrukturisanja, društvo A dobija naknadu po principu metode cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu za usluge koje obavlja za društvo Z i ostatak grupe. Naknada po ugovorima za povezana društva proizvođače i distributere ostaje ista. Višak profita nakon isplate naknade po ugovoru sa proizvođačima, distributerima i za usluge društva A se plaćaju društvu Z. Na osnovu analize uporedivosti mogu se izvući sledeći zaključci:

- Nema pouzdanih dokaza koji se mogu pronaći u nekontrolisanim uporedivim transakcijama u kojima se vlasništvo nad robnom markom i povezani rizici prenose između nezavisnih društava na isti način kao u kontrolisanoj transakciji između društva A i društva Z;

- Društvom Z upravlja lokalni trust. Nema ljudi, zaposlenih ili direktora, koji imaju ovlašćenje da obavljaju funkcije kontrole, niti bilo ko efektivno vrši kontrolu u pogledu rizika koji nastaju u vezi sa strateškim razvojem brendova. Šta više, društvo Z nema ni finansijski kapacitet za preuzimanje tih rizika.

- Visoki funkcioneri iz društva A lete do zemlje Z jednom godišnje da formalno potvrde strateške odluke neophodne za rad društva. Ove odluke su pripremljene u sedištu društva A u zemlji A pre nego što se sastanci održe u zemlji Z. GMNP smatra da ove aktivnosti zapravo predstavljaju usluge koje se pružaju iz sedišta društva A za društvo Z. Naknada za ove strateške aktivnosti plaća se u visini cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu kao i u slučaju naknade za centralizovane usluge (npr. upravljanje ljudskim resursima, pravne usluge, poreske usluge).

- Razvoj, održavanje i izvršenje marketinških strategija širom sveta i dalje obavljaju isti zaposleni u sedištu društva A i za ove aktivnosti se centrali društva A u sedištu društva plaća naknada u visini cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu. Društvo A nema ugovorni podsticaj da poveća vrednost robne marke ili udeo na tržištu, jer je plaćeno na osnovu cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu.

9.192 Potpuno razmatranje svih činjenica i okolnosti garantuje donošenje zaključka da se ekonomska suština aranžmana razlikuje od njegove forme. Posebno, činjenice ukazuju na to da društvo Z nema realne mogućnosti da preuzme rizik koji mu je dodeljen u skladu sa aranžmanom čiju su strukturu i karakter opredelile ugovorne strane. Osim toga, nema dokaza o bilo kakvim poslovnim razlozima za osmišljavanje ovakvog aranžmana. U takvom slučaju paragraf 1.65 omogućava poreskoj upravi da ne prizna strukturu koju su usvojile učesnice.[15]

D.3 Primer (C): Prenos nematerijalne imovine koji se priznaje

9.193 Činjenice su iste kao u primeru (B), osim što je deo sedišta stvarne uprave društva A efektivno preseljen u zemlju Z (30 od 125 zaposlenih matičnog društva je otpušteno, još 30 zaposlenih je prebačeno na novo društvo Z u zemlji Z, a 15 novih radnika je direktno angažovano od strane društva Z u zemlji Z da preuzme dužnosti otpuštenih radnika). Zaposleni u društvu Z imaju znanje i iskustvo da izvrše strateški razvoj

[15] Ovaj zaključak se donosi nezavisno od moguće primene opštih pravila za sprečavanje izbegavanja poreza i odgovora na pitanje o sedištu stvarne uprave društva Z

brenda i da izvrše marketing strategiju na globalnom nivou. Nadalje, u ovom primeru se pretpostavlja da društvo Z ima dovoljan finansijski kapacitet za preuzimanje rizika strateškog razvoja robnih marki. Društvo Z, koje je sada pravni vlasnik robnih marki aktivno nastavlja razvoj, održavanje i izvršavanje marketinške strategije na globalnom nivou. Zaposleni društva Z imaju ovlašćenja i mogu da obavljaju funkcije kontrole u odnosu na rizike koji nastaju u vezi sa strateškim razvojem brendova. Usluge koje pruža preostali deo društva A u sedištu društva u zemlji A su centralizovane usluge (na primer, upravljanje ljudskim resursima, pravne i poreske usluge), kao i funkcije marketinške podrške čije vršenje je pod aktivnim nadzorom zaposlenih u društvu Z. Glavni razlog zbog koga se grupa odlučila za restrukturisanje je ostvarivanje poreske uštede u zemlji Z na osnovu povoljnijeg poreskog režima u zemlji A u odnosu na poreski režim koji primenjuje zemlja A.

9.194 Promene činjenica u odnosu na primer (B) doprinosi zaključku da se ekonomska suština aranžmana ne razlikuje od svoje forme, i da bi nezavisna društva koja posluju po tržišnim uslovima u uporedivim okolnostima okarakterisala i strukturisala aranžman na isti način kao povezana društva. Imajući navedeno u vidu, poreska uprava bi trebalo da nastoji da u ovoj situaciji postigne rezultat u skladu sa principom van dohvata ruke određivanjem cene van dohvata ruke za samo restrukturisanje i za aktivnosti članica nakon restrukturisanja koje se zasnivaju na priznavanju aranžmana koji je stvarno preduzet. [16]

[16] Ovo ne govori ništa o mogućoj primeni domaćih antiabuzivnih pravila.

Spisak Aneksa

- Aneks OECD Smernica za transferne cene: Smernice za procedure nadzora OECD Smernica za transferne cene i učešće poslovne zajednice.
- Aneks I Glave II: Osetljivost indikatora bruto i neto dobiti.
- Aneks II Glave II: Primer u cilju pojašnjenja primene metode podele rezidualne dobiti.
- Aneks III Glave II: Primer različitih pokazatelja dobiti u slučaju primene metode podele transakcione dobiti.
- Aneks Glave III: Primer usklađivanja obrtne imovine.
- Aneks Glave IV: Smernice za primenu Prethodnih Sporazuma o Cenama u Postupku Zajedničkog Dogovaranja („PZD PSC“).
- Aneks Glave VI: Primeri koji ilustruju Smernice za transferne cene za nematerijalnu imovinu u slučaju značajne nepouzdanosti procene.

Aneks OECD Smernica za transferne cene

Smernice za procedure nadzora OECD Smernica za transferne cene i učešće poslovne zajednice

A. Istorijat

1. U julu 1995. godine, Savet OECD je odobrio objavljivanje *Smernica za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave* („Smernice“), koje je sačinio Komitet za fiskalna pitanja („Komitet“). U isto vreme, Savet OECD podržao je preporuku Komiteta da se Smernice periodično, po potrebi, usklađuju i ažuriraju u skladu sa iskustvima zemalja članica i poslovne zajednice u primeni načela i metoda predviđenih u Smernicama. Sa tim ciljem, kao i da bi se omogućilo konstantno pojašnjavanje i unapređivanje, Savet OECD je predložio Komitetu da u određenom vremenskom intervalu vrši nadzor međunarodnih iskustava u oblasti transfernih cena. Smatra se da je uloga ovog nadzora deo dogovora postignutog u julu 1995, a njegova uspešna implementacija je bila način za postizanje konzistentne primene Smernica. Predlog Saveta „nalaže Komitetu za fiskalna pitanja da preduzme nadzor nad implementacijom Izveštaja iz 1995. godine u saradnji sa poreskim organima zemalja članica uz učešće poslovne zajednice kao i da po potrebi preporučuje Savetu izmene i ažuriranje Izveštaja iz 1995. godine u svetlu izvršenog nadzora“.

2. Ukratko, osnovna svrha nadzora je da ispita u kojoj meri su zakonodavstvo zemalja članica, njihovi propisi i administrativna praksa u skladu sa Smernicama, kao i da identifikuje oblasti u kojima bi Smernice trebalo da budu izmenjene ili dopunjene. Nadzor ne samo da bi trebalo da vodi uočavanju problematičnih pitanja, već takođe identifikaciji prakse jedne ili više zemalja članica u primeni Smernica koju bi bilo korisno proširiti na druge zemlje. Svrha nadzora nije da zauzima stavove u konkretnim slučajevima.

3. Nadzor bi trebalo da bude stalan i da obuhvati sve aspekte Smernica, ali sa posebnim naglaskom na upotrebu metoda transakcione dobiti. Svrha ove napomene je da ustanovi određene procedure za sprovođenje nadzora, i da istovremeno implementira uputstvo Saveta OECD. Ove procedure biće implementirane postepeno. Dalje revizije će možda biti potrebne onog trenutka kada procedure postanu deo prakse.

4. U skladu sa Preporukom Saveta, poslovnoj zajednici biće dodeljena uloga u nadzoru i ta uloga je predviđena Odeljkom C.

B. Postupak

5. Postupak nadzora odvijaće se kroz četiri povezana projekta: profesionalna analiza prakse zemalja članica, uočavanje i analiza tipičnih slučajeva u kojima se pojavljuju problemi u primeni, analiza promena zakona, podzakonskih propisa i administrativne prakse i osmišljavanje primera. Svaki od napred pomenutih projekata opisan je u nastavku.

B.1 Profesionalna analiza

6. Radna grupa br. 6 za Oporezivanje multinacionalnih preduzeća („Radna grupa“) vršila je profesionalnu analizu prakse zemalja članica u oblasti transfernih cena u poslednjih nekoliko godina. Profesionalna analiza ima za cilj dobijanje detaljnih informacija o zakonodavstvu, praksi i iskustvima zemalja članica u oblasti transfernih cena. Delegati Radne grupe zajednički odlučuju koja bi zemlja trebalo da bude predmet analize i koje zemlje bi trebalo da izvrše analizu. Analize se rade u skladu sa smernicama koje je odobrio Komitet.

7. Smernice za profesionalnu analizu nalažu da se Radnoj grupi dostavi izveštaj za svaku analiziranu zemlju. Izveštaj sadrži pravni osnov za rešavanje pitanja transfernih cena, sve smernice koje su date za neposrednu primenu pravila o transfernim cenama, često korišćene pristupe za rešavanje komplikovanih problema u oblasti transfernih cena, administrativna uputstva za vođenje predmeta u oblasti transfernih cena, sudsku praksu, i iskustva u vezi sa pribavljanjem podataka i dokumentacijom poreskih obveznika. Izveštaj takođe treba da opiše iskustva u administrativnim pristupima sa ciljem izbegavanja i rešavanja sporova u oblasti transfernih cena (npr. postupak zajedničkog dogovaranja, prethodni sporazum o cenama i poreska utočišta).

8. Profesionalne analize nastaviće da se sprovode, ali na tri različita nivoa:

1. Prvi nivo bio bi *„analiza značajnih pitanja“*, koja bi se bavila pristupom svih zemalja članica prema određenom pitanju koje ima veći značaj. U najboljem slučaju, analiza bi bila povezana sa drugim aspektima postupka nadzora. Na primer, najbolji način da se reši bilo koji problem koji nastaje u takvoj analizi mogao bi biti detaljnija razrada pitanja i osmišljavanje tipičnih slučajeva u kojima se takav problem pojavljuje (vidi Odeljak B 2 ovog aneksa) ili osmišljavanje praktičnih primera koji bi bili uključeni u Smernice (vidi Odeljak B.4 ovog aneksa).

2. Drugi nivo bi bio *„ograničena analiza“* koja bi se samo bavila pristupom određene zemlje ili zemalja u vezi sa tačno određenim i relativno ograničenim pitanjem. Analizu bi obavila dva analitičara za svaku zemlju, a potreban nivo bi zavisio bi od prirode pitanja.

3. Treći nivo bi bio „potpuna analiza“ određene zemlje koja bi bila obavljena u skladu sa postojećim smernicama za profesionalnu analizu, pomenutim u paragrafu 7 ovog aneksa. „Potpuna analiza“ bi se, zato, odnosila direktno na tumačenje i primenu Smernica u određenoj zemlji članici.

Kriterijumi za vršenje izbora

9. U cilju unapređenja efikasnosti profesionalne analize od suštinskog je značaja da se analize sprovode selektivno i da budu fokusirane na najkomplikovanije oblasti za primenu Smernica. Konačnu odluku o otpočinjanju bilo koje od ove tri vrste analiza doneće pun sastav Radne grupe imajući u vidu kako sveukupni značaj bilo koje analize za rad Radne grupe u nadzoru nad primenom Smernica, tako i činjenicu da li raspolaže dovoljnim resursima za izvršenje predložene analize. Kada se jednom otpočne sa analizom, važno je da ona bude obavljena na visokom nivou koji omogućuje donošenje korisnih zaključaka.

B.2 Identifikacija i analiza tipičnih slučajeva u kojima se pojavljuju problemi u primeni

10. Ključna stvar u nadzoru biće identifikacija, a potom i analiza tipičnih složenih slučajeva i oblasti koje mogu biti ilustrovane praktičnim primerima i koje predstavljaju prepreku međunarodno usklađenoj primeni metoda transfernih cena predviđenih Smernicama. Nadzor će takođe

obuhvatiti oblasti u kojima se čini da Smernice ne nude adekvatna uputstva ili nude neadekvatna uputstva za poreske uprave ili poreske obveznike. Sve zemlje članice biće aktivno uključene u ovaj postupak i prihvatiće činjenicu da će biti potrebni resursi kako bi se osigurao njegov uspeh. Poslovna zajednica će takođe biti uključena u nadzor (vidi Odeljak C ovog aneksa).

11. Prvo pitanje je procedura koja će se koristiti i preuzimanje odgovornosti za identifikaciju tipičnih slučajeva u kojima se pojavljuju problemi u primeni, fokusiranje na pitanja i situacije u kojima Smernice ne nude odgovarajuća uputstva ili nude neodgovarajuća uputstva, kao i onih situacija u kojima zemlje članice eventualno različito tumače Smernice čime se stvaraju prepreke za međunarodno usklađenu primenu Smernica. Zemlje članice mogu uočiti oblasti u kojima, po njihovom mišljenju, Smernice ne daju odgovor ili daju neadekvatan odgovor na određeno pitanje.

12. U kontekstu redovnih sastanaka poreskih inspektora koje organizuje Komitet za fiskalna pitanja, Radna grupa organizovaće sastanke poreskih inspektora jednom u dve godine kako bi se raspravljalo o tipičnim slučajevima u kojima se pojavljuju problemi u primeni i kako bi se pružile informacije za usvajanje adekvatnih izmena Smernica. OECD će razmotriti tipične slučajeve u kojima se pojavljuju problemi u primeni isključivo u svetlu nadzora nad primenom Smernica.

13. Pojedinačne zemlje bi preuzele odgovornost na sastancima Radne grupe br. 6 za vođenje rasprave o tipičnim slučajevima u kojima se pojavljuju problemi u primeni i problematičnim oblastima koje se mogu ilustrovati praktičnim primerima.

14. U zaključke koje daje Radna grupa na osnovu uočavanja i analize tipičnih slučajeva kod kojih se pojavljuju problemi u primeni, moglo bi da se uključi osmišljavanje primera koji bi ilustrovali primenu Smernica na slučajeve, pripremljenih za diskusiju, gde bi načela koja su već sadržana u Smernicama našla primenu. Takođe, ovi zaključci mogli bi da uključe i identifikaciju oblasti u kojima bi se Smernice mogle izmeniti kako bi pružile jasnija uputstva ili gde bi Smernice mogle biti dopunjene novim materijalom.

B.3 Ažuriranje zakonodavstva i prakse

15. Sekretarijat će od zemalja članica tražiti izveštaje o razvoju njihovog zakonodavstva u oblasti transfernih cena, podzakonskih akata kao i administrativne prakse, u skladu sa odlukom Saveta.

B.4 Osmišljavanje primera

16. Napred pomenute procedure nadzora odvijaće se paralelno sa osmišljavanjem hipotetičkih primera koji će biti uneti u Smernice. Nije cilj da se ovim primerima osmišljavaju nova načela ili da se daju rešenja za nove probleme već da se pomogne u tumačenju principa i razjašnjavanju problematičnih pitanja već obrađenih u Smernicama. Da bi se osigurala praktična vrednost i izbegla naredbodavnost, primeri će biti kratki, zasnovani na zadatim pretpostavkama i u velikoj meri direktni kako bi se izbeglo da njihova primena bude uska i ograničena. Primeri će biti svrstani u dve široke kategorije. Prva će se sastojati od ilustracija primene metoda i pristupa opisanih u Smernicama. Primeri druge kategorije su predviđeni kao pomoć prilikom izbora poželjne metode ili metoda transfernih cena. Iako hipotetički, primeri će biti posledica praktičnih iskustava poreskih uprava i poreskih obveznika u primeni principa van dohvata ruke u skladu sa Smernicama, i doprineće ustanovljavanju dobre prakse.

C. Uključivanje poslovne zajednice

17. Nije cilj da OECD interveniše u rešavanju sporova u oblasti transfernih cena između poreskih obveznika i poreske uprave. Takođe, postupak nadzora nema za cilj da se prikloni jednoj strani u sporu, tako da poreski obveznici neće biti u mogućnosti da daju svoje konkretne predmete Radnoj grupi na odlučivanje. Uprkos tome, kao što je predviđeno Smernicama i Preporukom Saveta, poslovna zajednica biće ohrabrena da identifikuje problematična pitanja (poželjno i ilustrovana praktičnim, ali hipotetičkim primerima) koja dovode u pitanje međunarodno usaglašenu primenu Smernica.

18. Savetodavni komitet poslovnih delatnosti („SKPD“) biće pozvan da Radnoj grupi na razmatranje dostavi praktične probleme u nadzoru nad primenom Smernica kako bi Radna grupa razmotrila adekvatnosti uputstava predviđenih Smernicama u takvim slučajevima uz poštovanje poverljivosti informacija.

19. Prilikom davanja svog doprinosa ulozi OECD u nadzoru nad implementacijom Smernica, poslovna zajednica se ohrabruje da posebnu pažnju obrati na paragraf 17 ovog aneksa. Zato bi trebalo obratiti posebnu pažnju na teoretske i praktične poteškoće, a ne na određene i nerešene slučajeve iz oblasti transfernih cena. Ipak, moglo bi biti korisno da se posebna pitanja ilustruju kroz hipotetičke primere. Prilikom sačinjavanja

takvih primera, čiji bi delovi mogli biti preuzeti iz niza stvarnih slučajeva, posebnu pažnju bi trebalo obratiti da primeri ostanu hipotetički i da ne podsećaju na prave slučajeve, kao i da činjenični opis bude ograničen na problematično pitanje koje se obrađuje kako bi se izbegao utisak da ovi primeri postavljaju opšte precedente za rešavanje tačno određenih slučajeva.

C.1 Profesionalna analiza

20. Smatra se da je jedna od prednosti profesionalnih analiza to što ih isključivo vrše profesionalci, tj. u ovom slučaju druge zemlje članice. U tom smislu, postupak se obavlja na pozitivan i konstruktivan način tako da dolazi do stvaranja najbolje prakse, a loša praksa se unapređuje. Ipak, opšte uputstvo poslovnoj zajednici je da bude slobodna u uočavanju problematičnih pitanja koja bi mogli da budu predmet dalje analize kako bi Radna grupa imala mogućnost da uzme u obzir informacije koje im pruža poslovna zajednica u postupku konačnog izbora pitanja za revidiranu profesionalnu analizu.

21. Takođe je predviđeno da se SKPD obavesti u trenutku kada Radna grupa jedno pitanje ili jednu zemlju odabere za dalju analizu, kako bi imali mogućnost da daju svoj komentar. Ukoliko je pitanje prvi put identifikovao SKPD, naročito u kontekstu izvršenih analiza, neophodno je da on bude obavešten o diskusijama Radne grupe o ovakvom pitanju, kao i da se po potrebi od SKPD zahtevaju dodatna objašnjenja. Ipak, dodatna uloga SKPD u postupku profesionalne analize, osim već opisane, u ovom trenutku nije predviđena.

C.2 Identifikacija i analiza tipičnih slučajeva u kojima se pojavljuju problemi u primeni i osmišljavanje primera

22. Tipični slučajevi kod kojih se pojavljuju problemi u primeni trebalo bi da ilustruju pitanja i situacije u kojima Smernice ne pružaju uputstva ili ne pružaju adekvatna uputstva. Nakon što se završi njihovo osmišljavanje, praktični primeri će biti dodati Smernicama u cilju objašnjenja pojedinih principa. Poslovna zajednica treba da pruži pomoć pri razvoju modela ili primera putem praktičnog iskustva njenih članova. Radna grupa će redovno tražiti komentare kako o problematičnim model-slučajevima, tako i o praktičnim primerima u toku njihovog osmišljavanja. SKPD može takođe predlagati modele ili primere uzimajući u obzir ograničenja predviđena u paragrafu 17 ovog aneksa, kako bi se sprečila

mogućnost korišćenja ovog postupka u svrhe rešavanja stvarnog slučaja iz oblasti transfernih cena.

C.3 Ažuriranje zakonodavstva i prakse

23. Cilj ovog nivoa u postupku nadzora je informisanje zemalja članica o napretku u drugim zemljama. Obično postoje dobro ustanovljeni postupci na nacionalnom nivou zemalja članica u kojima poslovna zajednica može dati svoj doprinos zakonodavstvu, podzakonskim propisima i administrativnoj praksi iz oblasti transfernih cena te države članice. Na nivou OECD, SKPD će imati mogućnost da skrene pažnju Radnoj grupi na promene u zakonodavstvu i praksi zemalja članica i ostalih zemalja za koje smatra da ne rade u skladu sa Smernicama ili za koje se smatra da bi mogle da vode praktičnim poteškoćama u smislu implementacije, pri tom, naravno, vodeći računa da se ne navode konkretni slučajevi.

24. Informacije dobijene od SKPD biće razmatrane na redovnim zajedničkim sastancima SKPD i Radne grupe.

Aneks I, Glave II

Osetljivost indikatora bruto i neto dobiti

Videti Glavu II, Deo III, Odeljak B ovih Smernica u svrhu opšteg uputstva za primenu metode transakcione neto marže.

Pretpostavke o rezultatima van dohvata ruke u narednim primerima samo su u ilustrativne svrhe i ne treba da se uzimaju kao predložene ispravke ili transakcije van dohvata ruke u stvarnim slučajevima tačno određenih poslovnih delatnosti. Iako ovi primeri nastoje da objasne načela odeljaka Smernica kojima pripadaju, ova načela se moraju primenjivati u svakom posebnom slučaju, u zavisnosti od specifičnih činjenica i okolnosti datog slučaja.

Takođe, komentari u nastavku se odnose samo na primenu metode transakcione neto marže u situacijama u kojima je ovaj metod najprikladniji za korišćenje, imajući u vidu činjenice i okolnosti slučaja i naročito analizu uporedivosti, uključujući i funkcionalnu analizu, transakcije i pregleda raspoloživih informacija o tržišnim uporedivim vrednostima.

1. Poznato je da metoda transakcione neto marže može biti manje osetljiva na određene razlike u karakteristikama proizvoda u odnosu na metodu uporedive cene na tržištu i metodu preprodajne cene. U praksi, prilikom primene metode transakcione neto marže, veća pažnja se načelno pridaje funkcionalnoj uporedivosti nego karakteristikama proizvoda. Ipak, metoda transakcione neto marže može da bude manje osetljiva na neke razlike u funkcijama koje se ogledaju u varijacijama operativnih troškova kao što je prikazano u nastavku.

Ilustracija 1:

Efekat razlike u količini i složenosti funkcije marketinga koju vrši distributer

Nemena primera u nastavku isključivo je ilustrativna. Nije predviđeno da ovaj primer pruži bilo kakvo uputstvo o izboru metode transferne cene ili uporedivih vrednosti, efektivnosti distributera ili vrednosti dobiti van dohvata ruke, već samo da ilustruje efekte razlika između količine i složenosti funkcije marketinga distributera i uporedivih vrednosti.

	Slučaj 1 Distributer vrši ograničene marketinške funkcije	**Slučaj 2 Distributer vrši značajne marketinške funkcije**
Prodaja proizvoda (Za ilustrtivne svrhe, pretpostavimo da oba prodaju istu količinu istog proizvoda na istom tržištu i pod istim cenama)	1.000	1.000
Nabavna cena od proizvođača uzimajući u obzir značaj marketinške funkcije u skladu sa funkcionalnom analizom	600	480(*)
Bruto marža	400 (40%)	520 (52%)
Troškovi marketinga	50	150
Ostali troškovi (režijski)	300	300
Neto marža	50 (5%)	70 (7%)

* Pretpostavimo da razlika u transakcionoj ceni od 120 odgovara razlici u ograničenjima i složenosti marketinške funkcije koju obavlja distributer (dodatni trošak od 100 uvećan za naknadu za distributera)

2. U skladu sa Ilustracijom 1, ukoliko poreski obveznik posluje sa povezanim proizvođačem kao u slučaju 2, dok uporediva treća strana posluje kao u slučaju 1, i pod pretpostavkom da razlika u količini i složenosti funkcije marketinga nije identifikovana iz razloga (na primer,

nedovoljno detaljnih informacija o uporedivim podacima o trećoj strani), onda rizik greške prilikom primene metode bruto marže može da iznosi do 120 (12% x 1,000), dok bi u slučaju primene metode neto marže iznosio do 20 (2% x 1,000). Ovo ukazuje na činjenicu da u zavisnosti od okolnosti slučaja i naročito od efekata funkcionalnih razlika na strukturu troškova i od prihoda uporedivih trećih strana, marža neto dobiti može biti manje osetljiva od marže bruto dobiti u zavisnotsti od razlike u količini i složenosti funkcija.

Ilustracija 2:

Efekat razlike u nivou rizika preuzetog od strane distributera

Namena primera u nastavku je isključivo ilustrativna. Nije predviđeno da ovaj primer pruži bilo kakvo uputstvo o izboru metode transferne cene ili uporedivih vrednosti, efektivnosti distributera ili vrednosti dobiti van dohvata ruke, već samo da ilustruje efekte razlika između nivoa rizika preuzetog od strane distributera ili uporedive vrednosti.

	Slučaj 1 **Distributer ne preuzima rizik od zastarelosti proizvoda, s obzirom da je ugovorena klauzula povrata neprodatih proizvoda**	**Slučaj 2** **Distributer preuzima rizik od zastarelosti proizvoda, s obzirom da nije ugovorena klauzula povrata neprodatih proizvoda**
Prodaja proizvoda **(Za ilustrtivne svrhe, pretpostavimo da oba prodaju istu količinu istog proizvoda na istom tržištu i pod istim cenama)**	1.000	1.000
Nabavna cena od proizvođača uzimajući u obzir značaj preuzimanja rizika zastarelosti u skladu sa funkcionalnom analizom	700	640(*)
Bruto marža	300 (30%)	360 (36%)
Gubitak po osnovu zastarelih zaliha	0	50
Ostali troškovi (režijski)	250	250
Neto marža	50 (5%)	60 (6%)

* Pretpostavimo da razlika u transakcionoj ceni od 60 odgovara razlici u podeli rizika zastarelosti između proizvođača i distributera (gubitak je procenjen na 50 uvećan za naknadu distributeru za rizik), tj. to je cena za klauzulu povrata zastarelih proizvoda.

3. U skladu sa Ilustracijom 2, ukoliko je transakcija između povezanih lica izvršena kao u slučaju 1 dok uporediva treća strana posluje kao u slučaju 2, i pod pretpostavkom da razlika u nivou rizika nije ustanovljena iz razloga nedovoljno detaljnih informacija o uporedivoj trećoj strani, onda rizik od greške prilikom primene metode bruto marže može dostići 60 (6% x 1,000) umesto 10 (1% x 1,000) koliko bi bilo da je primenjena metoda neto marže. Ovo ukazuje na činjenicu da u zavisnosti od okolnosti slučaja, posebno efekata razlika u nivou rizika na strukturu troškova i od prihoda uporedive treće strane, marža neto dobiti može biti manje osetljiva od marže bruto dobiti na razlike u nivou rizika, pod pretpostavkom da je alokacija rizika određena u skladu sa načelom van dohvata ruke.

4. Prema tome, preduzeća koja obavljaju različite funkcije mogu da imaju širok spektar marži bruto dobiti i u isto vreme slične iznose neto dobiti. Na primer, stručni komentatori primećuju da bi metoda transakcione neto marže bila manje osetljiva na razlike u obimu, količini i složenosti funkcija i operativnih troškova. S druge strane, metoda transakcione neto marže može da bude osetljivija od metode cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu ili metode preprodajne cene na razlike u iskorišćenosti kapaciteta iz razloga što bi razlike u nivoima apsorbcije indirektnih fiksnih troškova (npr. fiksni proizvodni troškovi ili fiksni troškovi distribucije) uticale na neto dobit, ali možda ne bi uticale na bruto maržu ili maržu na troškove ukoliko ne bi za posledicu imale razlike u ceni, kao što je prikazano u nastavku.

Ilustracija 3:

Efekat razlike u proizvođačevoj iskorišćenosti kapaciteta

Namena primera u nastavku je isključivo ilustrativna. Nije predviđeno da ovaj primer pruži bilo kakvo uputstvo o odabiru metode transferne cene ili uporedivih vrednosti ili vrednosti dobiti van dohvata ruke, već samo da ilustruje efekte razlika između iskorišćenosti kapaciteta proizvođača i uporedive vrednosti.

U monetarnim jedinicama	Slučaj 1 Proizvođač koristi pun kapacitet: 1.000 jedinica po godini	Slučaj 2 Proizvođač ima višak kapaciteta, tj. proizvodi samo 80% od ukupnog raspoloživog obima kada bi koristio pun kapacitet: 800 jedinica po godini
Prodaja proizvoda (za ilustrtivne svrhe, pretpostavimo da oba proizvođača imaju isti ukupan kapacitet, da proizvode i prodaju isti proizvod na istom tržištu koji ima istu cenu izraženu u monetarnim jedinicama) (*)	1.000	800
Troškovi prodatih proizvoda: direktni troškovi uvećani za standardnu alokaciju indirektnih troškova (za ilustrativne svrhe pretpostavimo da oba proizvođača imaju iste varijabilne troškove po proizvedenim jedinicama, tj. 0,75 monetarnih jedinica po proizvedenoj jedinici i fiksne troškove radne snage od 50.	Varijabilni: 750 Fiksni: 50 Ukupno: 800	Varijabilni: 600 Fiksni: 50 Ukupno: 650
Bruto marža na troškove prodatih proizvoda	200 (25%)	150 (23%)
Indirektni troškovi (za ilustrativne svrhe pretpostavimo da oba proizvođača imaju jednake indirektne troškove)	150	150
Neto marža	50 (5%)	Prelomna tačka

* Pretpostavlja se da iskorišćenost kapaciteta proizvođača ne utiče na formiranu cenu van dohvata ruke.

5. U skladu sa Ilustracijom 3, ukoliko je transakcija između povezanih lica izvršena kao u slučaju 1, dok uporediva treća strana posluje kao u slučaju 2, i pod pretpostavkom da razlika u iskorišćenosti kapaciteta nije identifikovana iz razloga nedovoljnih informacija o uporedivoj trećoj strani, onda bi rizik greške prilikom primene metode bruto marže mogao da dostigne 16 (2% x 800) umesto 50 (5% x 1,000) koliko bi mogao iznositi ukoliko bi bila korišćena metoda neto marže. Ovo ukazuje na činjenicu da pokazatelji neto dobiti mogu da budu osetljiviji od bruto zarada ili bruto marži na razlike u iskorišćenosti kapaciteta, u zavisnosti od činjenica i okolnosti slučaja i posebno od srazmere fiksnih i varijabilnih troškova kao i da li je poreski obveznik ili uporediva treća strana u situaciji prezasićenosti.

Aneks II, Glave II

Primer u cilju pojašnjenja primene metode podele rezidualne dobiti

Videti Glavu II, Deo III, Odeljak C ovih Smernica za opšte uputstvo za primenu metoda podele dobiti.

Usklađivanja i pretpostavke o transakcijama van dohvata ruke u narednim primerima su isključivo ilustrativne prirode i ne bi trebalo da se smatraju preporukama u pogledu usklađivanja i prilikom stvarnih slučajevima transakcija van dohvata ruke ili određenim poslovnim delatnostima. Iako ovi primeri nastoje da objasne načela odeljaka Smernica kojima pripadaju, ova načela moraju se primenjivati tako što će se uzimati u obzir specifične činjenice i okolnosti u svakom posebnom slučaju.

1. Uspeh elektronskih proizvoda povezan je sa inovativnim tehnološkim dizajnom kako elektronskog procesa, tako i njegovih najvažnijih komponenti („delova“). Ti delovi dizajnirani su i proizvedeni od strane povezanog preduzeća A, preneseni na povezano preduzeće B koje dizajnira i proizvodi ostatak proizvoda i distribuirani od strane povezanog preduzeća C. Postoje informacije koje su neophodne da bi se metodom preprodajne cene moglo proveriti da li su distributivne funkcije i rizici koje preduzeće C preuzima adekvatno nagrađeni transfernom cenom gotovog proizvoda koji preduzeće B prodaje preduzeću C.

2. Možda bi najprikladniji metod za formiranje cene delova koji se prenose sa preduzeća A na preduzeće B bila metoda uporedive cene na tržištu, ukoliko bi se mogla pronaći dovoljno slična uporediva veličina. Vidi paragraf 2.14 Smernica. Ipak, imajući u vidu da prenos komponenti sa preduzeća A na preduzeće B odražava inovativnu tehnološku prednost koju preduzeće A ima na ovom tržištu, u ovom primeru, nakon sprovođenja adekvatne funkcionalne i analize uporedivosti, pokazalo se nemogućim da se pronađe pouzdana uporediva cena na tržištu radi procene ispravne cene koju bi A moglo da zahteva za svoj proizvod, u skladu sa načelom van dohvata ruke. Izračunavanje prinosa u odnosu na troškove proizvodnje preduzeća A moglo bi, ipak, dati procenu dela dobiti koju bi A ostvarilo za

svoju proizvodnu funkciju, ne uzimajući u obzir deo dobiti koja nastaje kao posledica nematerijalne imovine korišćene u procesu proizvodnje. Slično izračunavanje moglo bi da se primeni i na troškove proizvodnje preduzeća B, kako bi se dobila procena dobiti preduzeća B, ostvarena na osnovu njegove proizvođačke funkcije, ne uzimajući u obzir deo dobiti koji može da se pripiše korišćenju nematerijalne imovine. S obzirom da je prodajna cena preduzeća B preduzeću C poznata i prihvaćena kao cena van dohvata ruke, može se utvrditi zajednički iznos rezidualne dobiti preduzeća A i B na osnovu korišćenja njihove nematerijalne imovine. Vidi paragraf 2.108 i 2.121 Smernica. U ovom trenutku deo ove rezidualne dobiti koji se ispravno može pripisati svakom od preduzeća ostaje nepoznat.

3. Rezidualna dobit se može podeliti na osnovu analiza činjenica i okolnosti koje bi mogle da ukažu kako bi se dodatna vrednost mogla alocirati u skladu sa načelom van dohvata ruke. Paragraf 2.121 Smernica. Aktivnost istraživanja i razvoja svakog preduzeća usmerena je ka tehnološkom dizajnu koji se odnosi na istu klasu jedinice proizvoda i u svrhu ovog primera određeno je da relativna vrednost troškova istraživanja i razvoja verno odgovara relativnoj vrednosti doprinosa svakog od preduzeća. Videti paragraf 2.120 Smernica. To znači da se ulaganje svakog od preduzeća u tehnološki razvoj proizvoda može sa sigurnošću izračunati preko relativnog iznosa njihovih troškova istraživanja i razvoja, tako da, ako je trošak istraživanja i razvoja preduzeća A – 15, a B - 10, rezidualna dobit bi se mogla podeliti na 3/5 za A i 2/5 za B.

4. Neke cifre bi mogle da pomognu u sledećem primeru:

a) Bilans uspeha A i B

	A		B	
Prodaja		50		100
Minus:				
Nabavke		(10)		(50)
Troškovi proizvodnje		(15)		(20)
Bruto dobit		25		30
Minus:				
Istraživanje i razvoj	15		10	
Operativni troškovi	10	(25)	10	(20)
Neto dobit		**0**		**10**

b) Određivanje uobičajene dobiti od proizvodnje preduzeća A i B i izračunavanje ukupne rezidualne dobiti

5. Za obe jurisdikcije je određeno da uporedivo treće lice, odnosno proizvođač bez inovativne nematerijalne imovine, može ostvariti prinos na proizvodne troškove, bez troškova nabavke, od 10% tj. odnos neto dobiti prema direktnim i indirektnim troškovima proizvodnje.[1] Vidi paragraf 2.121 Smernica. Proizvodni troškovi preduzeća A su 15, tako da prinos na troškove donosi preduzeću A dobit od proizvodnje od 1,5. Ekvivalentni troškovi preduzeća B su 20, tako da bi prinos na troškove doneo tom preduzeću dobit od proizvodnje od 2,0. Rezidualna dobit je, zato, 6,5, a do nje smo došli tako što smo od kombinovane neto dobiti (10) oduzeli kombinovanu dobit od proizvodnje (3,5).

c) Alokacija rezidualne dobiti

6. Inicijalna alokacija dobiti (1,5 za A i 2,0 za B) predstavlja naknadu preduzećima A i B za preduzete proizvodne funkcije, ali ne odražava vrednost njihovog istraživanja i razvoja koji su rezultirali tehnološki naprednim proizvodom. Taj ostatak može se podeliti između A i B na osnovu njihovog udela u ukupnim troškovima istraživanja i razvoja, s obzirom da se u svrhe ovog primera[2] može sa sigurnošću pretpostaviti da relativni troškovi preduzeća za istraživanje i razvoj verno odslikavaju njihove relativne doprinose kreiranju vrednosti na osnovu tehnološke inovativnosti proizvoda. Trošak istraživanja i razvoja preduzeća A je 15, a preduzeća B 10, te je ukupan trošak istraživanja i razvoja 25. Rezidualna dobit je 6,5 i može se alocirati u u srazmeri 15/25 preduzeću A i 10/25 preduzeću B, dajući tako udela od 3,9 i 2,6 respektivno kao što je u nastavku prikazano:

Udeo preduzeća A: 6,5 x 15/25= 3,9

Udeo preduzeća B: 6,5 x 10/25= 2,6

[1] Ovaj prinos od 10% tehnički ne odgovara zaradi koja se dodaje na cenu koštanja u najstrožem smislu reči, jer se odnosi na neto dobit, a ne na bruto dobit. Ali isto tako, prinos od 10% ne odgovara marži u metodi transakcione neto marže u najstrožem smislu reči, s obzirom da troškovna osnova ne uključuje operativne troškove. Neto prinos na troškove proizvodnje se koristi kao pogodna i praktična prva faza metoda podele dobiti, zato što pojednostavljuje određivanje iznosa rezidualne neto dobiti koja se može pripisati nematerijalnoj imovini.

[2] Vidi paragraf 6.27 Smernica

d) Ponovno izračunavanje dobiti

7. Neto dobit preduzeća A bi tako iznosila 1,5 + 3,9 = 5,4

Neto dobit preduzeća B bi tako iznosila 2,0 + 2,6 = 4,6

Revidirani bilans uspeha za poreske svrhe bio bi prikazan na sledeći način:

	A		B	
Prodaja		55,4		100
Minus:				
Nabavke		(10)		(55,4)
Troškovi proizvodnje		(15)		(20)
Bruto dobit		30,4		24,6
Minus:				
Istraživanje i razvoj	15		10	
Operativni troškovi	10	(25)	10	(20)
Neto dobit		**5,4**		**4,6**

8. Primer je osmišljen kako bi na jednostavan način pokazao mehanizme podele rezidualne dobiti i ne bi trebalo da se tumači kao opšte uputstvo o tome kako primeniti načelo van dohvata ruke prilikom odabira uporedivih transakcija/lica van dohvata ruke i određivanja odgovarajuće podele. Važno je da se načela koja ovaj primer pokušava da ilustruje primenjuju posebno za svaki slučaj, uzimajući u obzir specifične činjenice i okolnosti tog slučaja. Naročito je važno napomenuti da alokacija rezidualne raspodele može zahtevati mnoga sitna podešavanja u praksi, kako bi se odredila i kvantifikovala odgovarajuća osnova za alokaciju. Kada se koriste troškovi istraživanja i razvoja, možda bi trebalo uzeti u obzir razlike u vrsti sprovedenog istraživanja i razvoja, npr. iz razloga što različite vrste istraživanja i razvoja mogu nositi različite vrste pripadajućeg rizika, što bi dalje vodilo različitim vrednostima očekivanog prinosa van dohvata ruke. Takođe je moguće da relativne vrednosti sadašnjeg troška istraživanja i razvoja ne odražavaju adekvatno doprinos svakog od lica ostvarivanju dobiti u sadašnjosti, ako je ta dobit povezana sa nematerijalnom imovinom koja je razvijena ili pribavljena u prošlosti.

Aneks III, Glave II

Primer različitih pokazatelja dobiti u slučaju primene metoda podele transakcione dobiti

Videti Glavu II, Deo III, Odeljak C ovih Smernica u svrhu opšteg uputstva za primenu metoda podele transakcione dobiti.

Pretpostavke o transakcijama van dohvata ruke u narednim primerima su isključivo ilustrativne prirode i ne bi trebalo da se smatraju preporukama u pogledu ispravki i transakcija van dohvata ruke u stvarnim slučajevima ili određenim poslovnim delatnostima. Iako ovi primeri nastoje da objasne načela odeljaka Smernica kojima pripadaju, ova načela se moraju primenjivati u svakom posebnom slučaju uzimajući u obzir specifične činjenice i okolnosti datog slučaja.

Takođe, komentari u nastavku odnose se samo na primenu metoda podele transakcione dobiti u situacijama u kojima je ovaj metod najprikladniji za korišćenje, imajući u vidu činjenice i okolnosti slučaja i naročito analizu uporedivosti, uključujući i funkcionalnu analizu, transakcije i pregleda raspoloživih informacija o tržišnim uporedivim vrednostima.

1. U nastavku su prikazane neke ilustracije efekata pri izboru načina utvrđivanja dobiti u cilju određivanja kombinovane dobiti koja će biti podeljena u slučaju primene metode podele transakcione dobiti.

2. Pretpostavimo da su A i B dva povezana preduzeća sa sedištem u dve različite poreske jurisdikcije. Oba preduzeća proizvode mehaničke naprave i snose troškove koji rezultiraju stvaranjem nematerijalne imovine koju međusobno mogu da koriste. Za svrhe ovog primera, pretpostavimo da je priroda ove nematerijalne imovine takva da je vrednost doprinosa koji nastaje na osnovu te imovine, a koja se može pripisati preduzećima A i B u odnosnoj godini, proporcionalna relativnim troškovima preduzeća A i B nastalim u vezi sa tom nematerijalnom imovinom u toj godini. Važno je napomenuti da ova pretpostavka neće uvek odgovarati stvarnosti, iz razloga što mogu da postoje slučajevi gde bi relativne vrednosti uloga u imovinu koji se može pripisati svakom licu, bile zasnovane na akumuliranom trošku

iz prošle, kao i iz tekuće godine. Pretpostavimo da preduzeća A i B prodaju proizvode isključivo trećim licima. Pretpostavimo da je utvrđeno da je najprikladniji za korišćenje metod podele rezidualne dobiti, da su proizvodne aktivnosti preduzeća A i B jednostavne transakcije koje nisu unikatnog karaktera i da bi te aktivnosti trebalo da obezbede incijalni prinos od 10% na trošak nabavne vrednosti prodate robe (COGS), kao i da bi rezidualna dobit trebalo da bude podeljena srazmerno troškovima preduzeća A i B na nematerijalnu imovinu. Vrednosti navedene u nastavku su isključivo ilustrativne prirode.

	A	B	Kombinovano A + B
Prodaja	100	300	400
Troškovi nabavne vrednosti prodate robe	60	170	230
Bruto dobit	40	130	170
Režijski troškovi	3	6	9
Ostali operativni troškovi	2	4	6
Trošak nematerijalne imovine	30	40	70
Operativna dobit	5	80	85

3. ***Prvi korak: određivanje inicijalnog prinosa za transakcije proizvodnje koje nisu unikatnog karaktera (Troškovi nabavne vrednosti prodate robe + 10% u ovom primeru)***

A	60 + (60*10%) = 66	Inicijalni prinos za transakcije proizvodnje za A = 6
B	170 + (170*10%) = 187	Inicijalni prinos za transakcije proizvodnje za B = 17
		Ukupno distribuirana dobit na bazi inicijalnog prinosa (6+17) = 23

4. ***Drugi korak: određivanje rezidualne dobiti koja će biti predmet podele***

a) U slučaju da je određena kao operativna dobit

Kombinovana operativna dobit	85
Dobit koja je već distribuirana (inicijalni prinos za transakcije proizvodnje)	23
Rezidualna dobit koja će biti predmet podele u proporciji sa troškovima nematerijalne imovine A i B	62

Rezidualna dobit alocirana na A	62*30/70	26,57
Rezidualna dobit alocirana na B	62*40/70	35,43
Ukupno - dobit alocirana na A	6 (inicijalni prinos) + 26,57 (rezidual)	32,57
Ukupno - dobit alocirana na B	17 (inicijalni prinos) + 35,43 (rezidual)	52,43
Ukupno		85

b) U slučaju da je određena kao operativna dobit pre režijskih troškova (pod pretposavkom da je utvrđeno da se režijski troškovi A i B ne odnose na posmatranu transakciju i da bi trebalo da budu isključeni iz utvrđivanja kombinovane dobiti za raspodelu)

	A	B	Kombinovano A + B
Prodaja	100	300	400
Troškovi nabavne vrednosti prodate robe	60	170	230
Bruto dobit	40	130	170
Ostali operativni troškovi	2	4	6
Trošak nematerijalne imovine	30	40	70
Operativna dobit pre režijskih troškova	8	86	94
Režijski troškovi	3	6	9
Operativna dobit	5	80	85

Kombinovana operativna dobit pre režijskih troškova	94
Dobit koja je već distribuirana (inicijalni prinos za transakcije proizvodnje)	23
Rezidualna dobit pre režijskih troškova koja će biti predmet podele u proporciji sa troškovima nematerijalne imovine A i B	71

Rezidualna dobit alocirana na A	71*30/70	30,43
Rezidualna dobit alocirana na B	71*40/70	40,57

Ukupno - dobit alocirana na A	6 (inicijalni prinos) + 30,43 (rezidual) - 3 (režijski troškovi)	33,43
Ukupno - dobit alocirana na B	17 (inicijalni prinos) + 40,67 (rezidual) - 6 (režijski troškovi)	51,57
Ukupno		85

5. Kao što je prikazano u prethodnom primeru, isključivanje nekih specifičnih stavki iz određivanja kombinovane dobiti za podelu znači da svako lice ostaje odgovorno za svoje troškove. Posledično, odluka o tome da li bi trebalo isključiti neke određene stavke mora da bude konzistentna sa analizom uporedivosti transakcije, uključujući i funkcionalnu analizu.

6. Još jedan primer se javlja u određenim slučajevima kada je može biti prikladno izdvajanje određenih kategorija troškova, tako da se ključ

raspodele korišćen u analizi rezidualne podele dobiti oslanja na ove troškove. Na primer, u slučajevima gde je relativni trošak koji doprinosi razvoju nematerijalne imovine određen kao najadekvatniji faktor podele dobiti, rezidualna dobit može da bude bazirana na operativnoj dobiti pre umanjenja za pomenute troškove. Nakon određivanja podele rezidualne dobiti, svako povezano lice oduzima svoje troškove. Ovo može da bude ilustrovano na sledeći način. Pretpostavimo da su činjenice iste kao i prethodno pomenute u paragrafu 2 i pretpostavimo da režijski troškovi nisu isključeni iz određivanja rezidualne dobiti za podelu.

7. Prvi korak: određivanje osnovnog prinosa na proizvodne aktivnosti (trošak nabavne vrednosti prodate robe + 10% u ovom primeru)

Isto kao u paragrafu 3.

8. Drugi korak: određivanje rezidualne dobiti za podelu

a) U slučaju da se određuje kao operativna dobit nakon odbitka troška nematerijalne imovine:

Isto kao paragraf 4, slučaj a)

b) U slučaju da se određuje kao operativna dobit pre odbitka troška nematerijalne imovine:

	A	B	Kombinovano A + B
Prodaja	100	300	400
Troškovi nabavne vrednosti prodate robe	60	170	230
Bruto dobit	40	130	170
Režijski troškovi	3	6	9
Ostali operativni troškovi	2	4	6
Operativna dobit pre troškova nematerijalne imovine	35	120	155
Troškovi nematerijalne imovine	30	40	70
Operativna dobit	5	80	85

Kombinovana operativna dobit pre troškova nematerijalne imovine		155
Dobit koja je već distribuirana (inicijalni prinos za transakcije proizvodnje)		23
Rezidualna dobit pre odbitka troškova nematerijalne imovine koja će biti podeljena srazmerno troškovima nematerijalne imovine A i B		132
Rezidualna dobit alocirana na A	132*30/70	56,57
Rezidualna dobit alocirana na B	132*40/70	75,43

Ukupno - dobit alocirana na A	6 (inicijalni prinos) + 56,57 (rezidual) - 30 (troškovi nematerijalne imovine)	32,57
Ukupno - dobit alocirana na B	17 (inicijalni prinos) + 75,43 (rezidual) - 40 (troškovi nematerijalne imovine)	52,43
Ukupno		85

tj. preduzeću A i B alocirani su isti iznosi dobiti, kao u slučaju gde je dobit za podelu određena kao operativna dobit nakon odbitka troška nematerijalne imovine, videti prethodni slučaj pod a).

9. Ovaj primer ilustruje činjenicu da kada se ključ korišćen za podelu rezidualne dobiti zasniva na kategoriji troškova nastalih tokom tog perioda, nebitno je da li je rezidualna dobit za podelu određena pre odbitka pomenutih troškova, a dobit svakog od lica je zatim umanjena za te troškove ili je rezidualna dobit za podelu određena nakon odbitka pomenutih troškova. Ishod, ipak, može biti različit u slučaju kada je faktor podele zasnovan na akumuliranom trošku prethodne, kao i tekuće godine (videti prethodno navedeni paragraf 2).

Aneks Glave III

Primer usklađivanja obrtne imovine

Videti Glavu III, Odeljak A.6 ovih Smernica za opšte uputstvo o usklađivanju u cilju obezbeđenja uporedivosti.

Pretpostavke o transakcijama van dohvata ruke u narednim primerima su isključivo ilustrativne prirode i ne bi trebalo da se smatraju preporukama u pogledu ispravki i transakcija van dohvata ruke u stvarnim slučajevima ili određenim poslovnim delatnostima. Iako ovi primeri nastoje da objasne načela odeljaka Smernica kojima pripadaju, ova načela se moraju primenjivati u svakom posebnom slučaju uzimajući u obzir specifične činjenice i okolnosti datog slučaja.

Ovaj primer je ilustrativne prirode, s obzirom na to da predstavlja samo jedan način, koji nije nužno i jedini način za obračun neophodnih usklađivanja.

Takođe, komentari u nastavku odnose se na primenu metoda transakcione neto marže u situacijama u kojima je ovaj metod najprikladniji za korišćenje, imajući u vidu činjenice i okolnosti slučaja, a naročito analizu uporedivosti, uključujući i funkcionalnu analizu, transakcije i pregled raspoloživih informacija o nekontrolisanim uporedivim transakcijama/licima.

Uvod

1. U ovom jednostavnom primeru pokazan je način na koji se može izvšiti usklađivanje u cilju uzimanja u obzir razlika u iznosima obrtne imovine između testiranog preduzeća (TestCo) i uporedivog lica (UpCo). Vidi paragrafe 3.47-3.54 ovih smernica u cilju dobijanja opšteg uputstva o usklađivanju u cilju obezbeđenja uporedivosti. Usklađivanja obrtne imovine mogu biti opravdana u slučaju korišćenja metoda transakcione

neto marže. U praksi, najčešće se sreću kada se primenjuje metod transakcione neto marže, iako mogu biti primenljiva i u slučaju korišćenja metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu i metoda preprodajne cene. Usklađivanje obrtne imovine bi trebalo da se primenjuje samo u slučaju kada bi se time povećala pouzdanost uporedivih lica i kada je moguće sprovesti dovoljno precizna usklađivanja. Usklađivanja ne bi trebalo da se vrše automatski i ne bi ih automatski prihvatili poreski organi.

Iz kog razloga se vrše usklađivanja obrtne imovine?

2. Na konkurentskom tržištu novac ima vremensku vrednost. Ukoliko preduzeće ugovorom predvidi rok od 60 dana za plaćanje obaveze, cena dobara trebalo bi da odgovara ceni plaćanja u momentu ugovaranja uvećanoj za kamatu za period od 60 dana, obračunatu na tu cenu. Održavajući veliki saldo na računu potraživanja, preduzeće dozvoljava kupcima relativno dug rok za plaćanje njihovih dugovanja. Preduzeće bi moralo da pozajmi sredstva, kako bi finansiralo duge rokove naplate potraživanja i/ili bi moralo da smanji iznos držanog gotovog novca, koji bi u suprotnom bio na raspolaganju za investicije. Na konkurentskom tržištu, cena bi, zato, morala da obuhvati jedan deo koji bi odražavao ovakve rokove plaćanja i obezbedio kompenzaciju za efekte gubitka na osnovu vremenske vrednosti novca.

3. Suprotno važi za veliki saldo na računu obaveza prema dobavljačima. Održavajući veliki saldo na računu obaveza prema dobavljačima, preduzeće ima koristi od relativno dugog roka za plaćanje dospelih dugovanja prema dobavljačima. Preduzeće bi u tom slučaju moralo da pozajmi manje novca, kako bi finasiralo nabavke i/ili bi imalo koristi od povećanja pozitivnog salda gotovine koji je raspoloživ za investicije. Na konkurentskom tržištu nabavna cena prodate robe bi trebalo da uključi deo koji bi odražavao ove rokove plaćanja i obezbedio kompenzaciju za pomenute efekte vremenske vrednosti novca.

4. Preduzeće sa velikim zalihama, isto tako, moralo bi ili da pozajmi sredstva neophodna za nabavku ili da smanji zalihe gotovog novca raspoloživog za investiranje. Napominjemo da je na kamatnu stopu mogla imati uticaja struktura izvora finansiranja (npr. u slučaju da je nabavka zaliha delom finansirana iz sopstvenog kapitala) ili rizik povezan sa držanjem određenih vrsta zaliha.

5. Vršenje usklađivanja obrtne imovine predstavlja pokušaj da se usklade razlike u vremenskoj vrednosti novca između testiranog lica i

potencijalnog uporedivog lica, sa pretpostavkom da bi se ta razlika odrazila na dobit. Osnovna logika je sledeća:

- Preduzeću će biti potrebna finansijska sredstva kako bi premostilo vremenski jaz između trenutka u kojem ulaže novac, tj. plaća obaveze dobavljaču i trenutka u kome naplaćuje investiciju, tj. naplaćuje potraživanje od kupca.

- Ovaj vremenski jaz izračunava se na sledeći način: vreme potrebno da se zalihe prodaju kupcima + (plus) vreme koje je potrebno da se naplati potraživanje od kupaca – (minus) period u kojem se vrši izmirenje obaveza prema dobavljačima.

6. Postupak obračuna usklađivanja obrtne imovine:

a) Utvrditi razlike u nivoima obrtne imovine. Načelno su potraživanja od kupaca, zalihe i obaveze prema dobavljačima tri konta koja se razmatraju. Metod transakcione neto marže se koristi u odnosu na odgovarajuću osnovicu, na primer troškove, prihod od prodaje ili imovinu (vidi paragraf 2.58 Smernica). Ukoliko je odgovarajuća osnovica, na primer prihod od prodaje, onda bi bilo koja razlika u nivou obrtne imovine trebalo da se meri u odnosu na prihod od prodaje.

b) Obračunati vrednost razlika u nivoima obrtne imovine između testiranog lica i uporedivog lica, u odnosu na odgovarajuću osnovicu i uzimajući u obzir vremensku vrednost novca korišćenjem odgovarajuće kamatne stope.

c) Uskladiti rezultat kako bi se u obzir uzele i razlike u nivoima obrtne imovine. U narednom primeru se vrši usklađivanje rezultata uporedivog lica, kako bi se u obzir uzeo nivo obrtne imovine testiranog lica. Alternativno, može se vršiti usklađivanje rezultata testiranog lica, kako bi se u obzir uzelo stanje obrtne imovine uporedivog lica ili se može vršiti usklađivanje rezultata i testiranog i uporedivog lica, polazeći od pretpostavke o nultom stanju na zalihama.

Praktični primer obračuna usklađivanja obrtne imovine:

7. Naredna kalkulacija je hipotetička i izvodi se isključivo u cilju pokazivanja načina na koji se usklađivanje obrtne imovine može obračunati.

Testirano preduzeće	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
Prihod od prodaje	$179,5m	$182,5m	$187 m	$ 195 m	$ 198 m
Dobit pre kamate i oporezvianja (EBIT)	$1,5 m	$ 1,83 m	$ 2,43 m	$ 2,54 m	$1,78 m
EBIT/Prihod od prodaje (%)	0,8%	1%	1,3%	1,3%	0,9%

Obrtna imovina (na kraju godine)[1]

Potraživanja od kupaca (P)	$ 30 m	$ 32 m	$ 33 m	$ 35 m	$ 37 m
Zalihe (Z)	$ 36 m	$ 36 m	$ 38 m	$ 40 m	$ 45 m
Obaveze prema dobavljačima (O)	$ 20 m	$ 21 m	$ 26 m	$ 23 m	$ 24 m
Potraživanja + Zalihe - Obaveze (P+Z-O)	$ 46 m	$ 47 m	$ 45 m	$ 52 m	$ 58 m
(P+Z-O)/Prihodi od prodaje	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%

Uporedivo preduzeće	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
Prihod od prodaje	$120,4m	$121,2 m	$121,8 m	$ 126,3 m	$ 130,2 m
Dobit pre kamate i oporezvianja (EBIT)	$1,59 m	$ 3,59 m	$ 3,15 m	$ 4,18 m	$ 6,44 m
EBIT/Prihod od prodaje	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%

Obrtna imovina (na kraju godine)[1]

Potraživanja od kupaca(P)	$ 17 m	$ 18 m	$ 20 m	$ 22 m	$ 23 m
Zalihe (Z)	$ 18 m	$ 20 m	$ 26 m	$ 24 m	$ 25 m
Obaveze prema dobavljačima (O)	$ 11 m	$ 13 m	$ 11 m	$ 15 m	$ 16 m
Potraživanja + Zalihe - Obaveze (P+Z-O)	$ 24 m	$ 25 m	$ 35 m	$ 31 m	$ 32 m
(P+Z-O)/Prihod od prodaje	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%

[1] Vidi komentar u paragrafu 8

Korekcija obrtne imovine	Godina 1	Godina 2	Godina 3	Godina 4	Godina 5
TestiranoPreduzeće (P+Z-O) /Prihod od prodaje	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%
Uporedivo Preduzeće (P+Z-O) /Prihod od prodaje	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%
Razlika (R)	5,7%	5,1%	-4,7%	2,1%	4,7%
Kamatna stopa (k)	4,8%	5,4%	5,0%	5,5%	4,5%
Usklađivanje (R*k)	**0,27%**	**0,28%**	**-0.23%**	**0,12%**	**0,21%**
Up Preduzeće EBIT/Prihod od prodaje (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%
EBIT korigovana za usklađivanje obrtne imovine/Prihod od prodaje Uporedivog preduzeća	**1,59%**	**3,24%**	**2,35%**	**3,43%**	**5,16%**

8. Neka zapažanja:

- Prilikom usklađivanja obrtne imovine postavlja se pitanje u kojem vremenskom trenutku se vrše poređenja potraživanja, zaliha i obaveza prema dobavljačima između testiranog i uporedivog lica. Prethodni primer upoređuje iznose na ovim kontima poslednjeg dana u finansijskoj godini. Taj trenutak, ipak, ne mora biti odgovarajući ukoliko on nije reprezentativan u smislu pokazivanja nivoa obrtne imovine tokom godine.

- Glavno pitanje prilikom usklađivanja obrtne imovine odnosi se na izbor odgovarajuće kamatne stope ili stopa. Stopa ili stope načelno bi trebalo da budu određene na osnovu kamatne stope tj. kamatnih stopa koje se primenjuju na lica koja posluju u istoj delatnosti kao i testirano lice. U većini slučajeva kamatna stopa komercijalnog zajma biće odgovarajuća. U slučaju kada je saldo obrtne imovine testiranog lica negativan (tj. obaveze prema dobavljačima > potraživanja + zalihe), druga kamatna stopa može biti odgovarajuća. Stopa korišćena u prethodnom primeru odražava stopu po kojoj je TestCo u mogućnosti da pozajmi novac na svom lokalnom tržištu. Prethodni primer pretpostavlja da je ista kamatna stopa odgovarajuća za dugovanja, potraživanja i zalihe, ali to može i ne mora da bude slučaj u praksi. U slučaju kada su različite kamatne stope odgovarajuće i primenljive na pojedinačne vrste imovine i obaveza, obračun može biti značajno komplikovaniji od prethodno prikazanog.

- Svrha usklađivanja obrtne imovine je da se poboljša pouzdanost uporedivih lica. Postavlja se pitanje da li bi usklađivanja obrtne imovine trebalo sprovoditi slučaju kada se rezultati nekih uporedivih lica mogu pouzdano uskladiti, a nekih drugih ne?

Aneks Glave IV:

Smernice za primenu prethodnih sporazuma o cenama u postupku zajedničkog dogovaranja („PZD PSC“)

A. Istorijat

A.1 Uvod

1. Prethodni sporazumi o cenama („PSC“) predmet su opširne diskusije u *Smernicama za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske administracije,* u Glavi IV, Odeljku F. Razvoj radnih dogovora između nadležnih organa razmotren je u paragrafu 4.164:

> “Između onih zemalja koje upotrebljavaju PSC, veća uniformnost u PSC praksama može biti od koristi kako poreskim upravama tako i obveznicima. U skladu sa time, poreske uprave ovakvih zemalja mogu želeti da razmotre radne sporazume sa nadležnim vlastima za sprovođenje PSC. Ovi sporazumi mogu utvrditi načelne smernice i shvatanja za postizanje zajedničkog dogovora u slučajevima kada obveznik zahteva PSC koji uključuje pitanja transfernih cena.”

Potrebno je napomenuti da korišćenje termina „sporazum“ u prethodno pomenutom citatu nema nameru da pridaje status takvim prethodno navedenim proceduralnim dogovorima kao što to čini Model-konvencija OECD. Takođe, Komitet za fiskalna pitanja je naveo u paragrafu 4.160 Smernica da namerava „da pažljivo nadgleda svako proširenje primena PSC i da promoviše veću doslednost u praksi među onim zemljama koje odaberu da ih koriste.”

2. Ovaj aneks se oslanja na prethodne preporuke. Cilj je da se unapredi konzistentnost primene PSC kroz pružanja smernica poreskim upravama kako da sprovedu zajedničku proceduru PSC. Iako je ovaj aneks fokusiran na ulogu poreske uprave, pogodan je trenutak da se diskutuje o tome kako poreski obveznik može najbolje da doprinese ovom postupku. Ova smernica predviđena je za primenu od strane onih zemalja – kako članica OECD tako i nečlanica koje žele da koriste PSC.

A.2 Definicija PSC

3. Veliki broj jurisdikcija već neko vreme ima procedure (npr. obavezujuća rešenja-tumačenja) koje pružaju poreskom obvezniku određen nivo pravne sigurnosti u pogledu načina na koji će zakon biti primenjivan u zavisnosti od okolnosti. Pravne posledice izložene aktivnosti određene su unapred, na osnovu pretpostavke činjeničnog stanja. Pravna vrednost ovih odredaba zavisi od pretpostavki koje se potrekpljuju činjenicama u trenutku dešavanja stvarnih transakcija. Termin PSC odnosi se na proceduralni dogovor između poreskog obveznika ili poreskih obveznika i poreske uprave koji za cilj ima da unapred reši potencijalni spor iz oblasti transfernih cena. PSC se razlikuje od klasičnog rešenja poreske uprave u tome što je za PSC potreban detaljan pregled, i do određene mere, verifikacija činjeničnih pretpostavki, a na kojima se zasniva određivanje pravnih posledica, pre nego što se bilo kakvo određivanje može dati. Dalje, PSC omogućuje kontinuirani nadzor pitanja da li činjenične pretpostavke ostaju validne kroz ceo period PSC.

4. PSC je definisan u prvoj rečenici paragrafa 4.123 Smernica kao „sporazum koji utvrđuje, pre nastanka kontrolisanih transakcija, odgovarajući skup kriterijuma (npr. metod, uporedive parametre i adekvatna usklađivanja uz njih, kritične pretpostavke za buduće događaje) za utvrđivanje primene pravila o transfernim cenama za te transakcije za određeni vremenski period.“ Takođe je navedeno u paragrafu 4.131 da „koncept PSC takođe može biti koristan u razrešavanju pitanja nastalih na osnovu Člana 7. Model-konvencije OECD u vezi sa problemima alokacije, stalnih poslovnih jedinica i poslovanja ogranaka.“

5. Sporazum isključivo između poreskog obveznika ili poreskih obveznika i poreske uprave u Smernicama se nazivaju „unilateralni PSC“. Smernice podstiču bilateralne PSC i u paragrafu 4.162 preporučuju da „kada god je to moguće, PSC treba da bude zaključen na bilateralnoj ili multilateralnoj osnovi između nadležnih vlasti putem postupka zajedničkog dogovaranja iz relevantnog međunarodnog ugovora.” Bilateralni PSC

zasnovan je na jednom zajedničkom dogovoru između nadležnih organa dve poreske uprave u skladu sa relevantnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Multilateralni PSC je termin koji se koristi da opiše situaciju u kojoj postoji više od jednog bilateralnog zajedničkog dogovaranja.

6. Iako PSC često obuhvata prekogranične transakcije koje uključuju više od jednog poreskog obveznika i pravnog lica, tj. između članova GMNP, takođe je moguće da PSC bude primenljiv na samo jednog poreskog obveznika i pravno lice. Na primer, zamislimo na trenutak preduzeće u zemlji A koje trguje preko svojih ogranaka u zemljama B, C i D. Kako bi se osigurala činjenica da neće doći do dvostrukog oporezivanja, zemlje A, B, C i D moraju da imaju zajednički stav o visini dobiti koja će pripasti svakoj od jurisdikcija u odnosu na poslovnu aktivnost u skladu sa Članom 7. Model-konvencije OECD. Ovo bi se zasigurno moglo postići kroz pregovaranje o nizu odvojenih, ali usklađenih bilateralnih sporazuma, tj. između A i B, A i C i A i D. Postojanje višestrukih bilateralnih zajedničkih sporazuma dovodi do niza posebnih pitanja, a o njima će posebno biti reči u Odeljku B, paragrafima 21-27 ovog aneksa.

7. Važno je razlikovati vrste PSC, tako da će se za bilateralne i multilateralne PSC koji su predmet ovog aneksa od sada koristiti termin „PZD PSC“. Za PSC koji nisu nastali kao posledica zajedničkog dogovaranja biće korišćen termin „unilateralni PSC“. Generički termin „PSC“ se koristi kada se diskutuje o pitanju koje se odnosi na obe vrste PSC. Trebalo bi napomenuti da se u najvećem broju slučajeva bilateralni PSC zaključuju u skladu sa PZD ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Ipak, u nekim slučajevima kada se zahteva bilateralni PSC, a ugovor nije odgovarajući ili u slučaju kada ugovor nije primenljiv, nadležni organi nekih zemalja mogu uprkos tome zaključiti sporazum koristeći izvršnu vlast poverenu poreskoj upravi. Termin PZD PSC bi trebalo da bude tumačen, sa neophodnim izmenama, tako da obuhvata ovakve izuzetne sporazume.

8. Ovaj aneks je usredsređen na sačinjavanje smernica koje bi omogućile poreskim upravama da rešavaju sporove kroz postupak zajedničkog dogovaranja, čime bi se pomoglo odstranjivanju rizika potencijalnog dvostrukog oporezivanja i čime bi se pružila razumna pravna sigurnost poreskog tretmana. Ipak, trebalo bi napomenuti da postoje i drugi mehanizmi za postizanje istih ciljeva o kojima se ne govori u ovom aneksu.

A.3 Ciljevi postupka PSC

9. Iskustva mnogih zemalja govore da se rešavanje sporova iz oblasti transfernih cena tradicionalnim tehnikama poreskih kontrola ili ispitivanja često pokazalo kao veoma teško i takođe skupo po poreske obveznike i poreske uprave kako u smislu novca, tako i u smilu utrošenog vremena. Takvim tehnikama neizbežno se kontrolišu transferne cene i uslovi koji ih okružuju, neko vreme nakon utvrđivanja od strane preduzeća čime se može izazvati niz poteškoća u pribavljanju dovoljnih informacija kako bi se pravilno procenilo da li su u to vreme korišćene cene van dohvata ruke. Ovakve poteškoće delom su dovele do razvoja postupka PSC kao alternativnog načina za rešavanje pitanja iz oblasti transfernih cena u nekim slučajevima kako bi se izbegli neki od prethodno navedenih problema. Cilj postupka PSC je da obezbedi principijelne, praktične i kooperativne pregovore u cilju rešavanja pitanja iz oblasti transfernih cena na ekspeditivan i dalekosežan način, korišćenja resursa poreskog obveznika i poreske uprave na efikasniji način, kao i omogućavanja predvidivosti poslovanja za poreskog obveznika.

10. Postupak, da bi bio uspešan, mora da bude vođen amikabilno, efikasno i praktično, pri čemu zahteva kooperativnost svih strana koje učestvuju. Cilj ovog postupka je da dopuni, pre nego da zameni, tradicionalne upravne, sudske i ugovorne mehanizme za rešavanje sporova iz oblasti transfernih cena. Sadržina PSC mora u što je više moguće da odgovara kada metodologija za primenu načela van dohvata ruke daje povoda značajnim pitanjima o opravdanosti i tačnosti ili kada su specifične okolnosti pitanja iz oblasti transfernih cena koja se obrađuju neuobičajeno komplikovana.

11. Jedan od ključnih ciljeva postupka PZD PSC je da eliminiše potencijalno dvostruko oporezivanje. U oblasti unilateralnih PSC ima povoda da postoji značajna zabrinutost, a to je razlog zašto *„većina zemalja daje prednost bilateralnim ili multilateralnim PSC“* (paragraf 4.130 Smernica). Ipak, neka vrsta potvrde ili sporazuma između poreskog obveznika i poreske uprave neophodna je kako bi se postigao efekat PZD PSC u svakoj od jurisdikcija u postupku. Ispravna forma takve potvrde ili sporazuma zavisi od domaćih procedura u svakoj od jurisdikcija (u više detalja razmatrano u paragrafima 65-66 ovog aneksa). Takva potvrda ili sporazum takođe sadrži i mehanizam koji osigurava da se poreski obveznik pridržava uslova PZD PSC na kojima je takva potvrda ili sporazum postavljen.

12. Nadalje, kako bi se postigli ciljevi opisani u ovom odeljku, postupak PZD PSC mora da bude sproveden neutralno. Naročito je bitno da postupak bude neutralan kada je u pitanju rezidentstvo poreskog obveznika, jurisdikcije u kojoj je podnet zahtev za PZD PSC, status kontrole ili ispitivanja poreskog obveznika kao i selekcija poreskih obveznika koji će biti kontrolisani ili ispitivani. Takođe bi trebalo imati u vidu i smernicu u paragrafu 4.156 Smernica o mogućim zloupotrebama prakse ispitivanja ili dobijenih informacija u postupku PSC od strane poreske uprave. Smernica u ovom aneksu data je u nameri da pruži pomoć u postizanju ciljeva opisanih u ovom odeljku.

B. Podobnost za PZD PSC

B.1 Pitanja iz oblasti ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja

13. Prvo pitanje koje se postavlja je da li je moguće postojanje PSC. Podobnost poreskog obveznika da zahteva unilateralni PSC biće određena na osnovu specijalnih domaćih odredaba relevantnih poreskih zakonodavstava. PZD PSC su uređeni postupkom zajedničkog dogovaranja iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, Članom 25. Model-konvecije OECD, a nadležnost postupka je na relevantnoj poreskoj upravi.

14. U nekim slučajevima poreski obveznik će zahtevati samo unilateralni PSC. Trebalo bi razmotriti razloge zbog kojih poreski obveznik ne zahteva PZD PSC. U skladu sa uputstvom iz paragrafa 4.162 Smernica da „*kada god je to moguće, PSC treba da bude zaključen na bilateralnoj ili multilateralnoj osnovi*“, poreska uprava bi trebalo da podstiče poreskog obveznika da zatraži PZD PSC ukoliko okolnosti to dozvoljavaju. Neke zemlje, ukoliko odrede da bi druga poreska uprava trebalo da bude uključena, mogu da odbiju da pristupe unilateralnim pregovorima sa poreskim obveznikom, iako poreski obveznik i dalje insistira na unilateralnom pristupu.

15. Pregovaranje o PZD PSC zahteva saglasnost od strane nadležnih organa. U nekim slučajevima, poreski obveznik će pokrenuti inicijativu tako što će podneti simultane zahteve zainteresovanim nadležnim vlastima. U drugim slučajevima, poreski obveznik može podneti zahtev jednoj jurisdikciji u skladu sa domaćom procedurom i zatražiti od iste da kontaktira drugu zainteresovanu jurisdikciju ili jusrisdikcije kako bi videla da li je PZD PSC moguć. Posledično, čim je to administrativno izvodljivo, nadležni organ u toj jurisdikciji bi trebalo da obavesti relevantnog

saugovornika/saugovornike iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja kako bi utvrdio da li oni žele da učestvuju. Druga poreska uprava bi trebalo da odgovori na ovaj poziv što je pre moguće, imajući u vidu potrebu da ostavi dovoljno vremena za ocenjivanje da li je njihovo učestvovanje moguće ili izvodljivo.

16. Ipak, 25 ne obavezuje nadležne organe da pristupe PZD PSC na zahtev poreskog obveznika. Volja da se pristupi PZD PSC zavisiće od posebne politike zemlje, kao i načina na koji se tumači član bilateralnih ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja o zajedničkom dogovaranju. Pojedini nadležni organi će takav sporazum uzeti u razmatranje u slučajevima u kojima je potrebno rešavanje „poteškoća ili nedoumica koje nastaju kao posledica tumačenja ili primene ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja." Želja poreskog obveznika za sigurnošću tretmana dakle nije sama po sebi dovoljna da bi se prešao prethodno pomenuti prag. Nadležni organi drugih zemalja primenjuju manje restriktivan prag za pristupanje PZD PSC koji se zasniva na njihovom mišljenju da bi postupak PZD PSC trebalo podržati. Dodatno, poreski obveznik mora da se kvalifikuje kao lice na koga se primenjuje ugovor o izbegavanju dvostrukog oporezivanja (npr. tako što će da se kvalifikuje kao rezident jedne od država ugovornica) i mora ispuniti i bilo koji drugi kriterijum sadržan u članu o zajedničkom dogovaranju.

B.2 Ostali faktori

17. Činjenica da poreski obveznik može da bude predmet kontrole ili ispitivanja ne bi trebalo da spreči poreskog obveznika da zahteva PZD PSC u pogledu budućih transakcija. Kontrola ili ispitivanje i zajedničko dogovaranje su dva odvojena postupka i načelno mogu da budu rešena zasebno. Kontrola ili ispitivanje aktivnosti u normalnim okolnostima ne bi trebalo da budu prekinuti od strane poreske uprave u toku razmatranja PZD PSC, osim u slučaju da su se sve strane dogovorile da bi kontrola ili ispitivanje trebalo privremeno da se obustave zato što bi postizanje PZD PSC doprinelo završetku kontrole ili ispitivanja. Uprkos tome, tretman transakcija koje su predmet kontrole ili ispitivanja može dobiti svoj oblik kroz dogovorenu metodu koja će se koristiti ubuduće u skladu sa PZD PSC, ukoliko su činjenice i okolnosti transakcije koja je predmet kontrole ili ispitivanja uporedive sa onima koje se odnose na buduće transakcije. Ovo pitanje je dalje razmatrano u paragrafu 69 u nastavku.

18. Mogućnost da se zaključi PZD PSC zavisi od pune saradnje poreskog obveznika. Poreski obveznik i bilo koje povezano lice bi trebalo

da: a) pruže punu saradnju poreskoj upravi prilikom evaluacije njihovog predloga i b) pruže, po zahtevu, bilo koje dodatne informacije potrebne za tu evaluaciju (na primer, detalje o transfernim cenama svojih transakcija, poslovne sporazume, prognoze i poslovni plan i finansijske izveštaje). Poželjno je da se ova posvećenost poreskog obveznika zahteva pre pristupanja postupku PZD PSC.

19. U nekim slučajevima sloboda jednog ili više nadležnih organa da se saglase sa PZD PSC može biti ograničena, na primer, pravosnažnom odlukom koja utiče na pitanja koja su predmet predloga PSC. U tom slučaju, kako je postupak PZD PSC po definiciji sporazum, na nadležnom organu je, u skladu sa domaćim pravom i politikom svake jurisdikcije, da odluči da li će se upustiti u razmatranje PZD PSC. Na primer, nadležni organ može da odbije da pristupi pregovorima ukoliko odluči da takvo ograničenje pozicije drugog nadležnog organa neprihvatljivo smanjuje mogućnost postizanja zajedničkog dogovora. Ipak, verovatno je da će u velikom broju slučajeva pregovori PZD PSC biti smatrani poželjnim, iako je fleksibilnost jednog ili drugog nadležnog organa smanjena. Prethodno ostaje na nadležnim organima da donesu odluku od slučaja do slučaja.

20. Prilikom odlučivanja o tome da li je PZD PSC prikladan, najviše treba obratiti pažnju na značaj prednosti koja će se dobiti ako unapred dođe do sporazumevanja oko metoda za izbegavanje rizika od dvostrukog oporezivanja. Ovo zahteva donošenje odluke i potrebu da se izbalansira efikasna upotreba ograničenih resursa, kako ljudskih tako i finansijskih, sa željom da se smanji verovatnost dvostrukog oporezivanja. Poreske uprave mogu uzeti sledeće pojedinosti kao relevantne:

a) Da li su metodologija i drugi uslovi predloga u skladu sa uputstvima koje daju Smernice? Ukoliko nisu, bilo bi poželjno da se poreski obveznik obaveže da revidira predlog u skladu s tim kako bi se povećale šanse postizanja zajedničkog dogovora. Kako je navedeno u Članu 17. Predgovora Smernicama: „Ove Smernice su takođe primarno usmerene ka obuhvatanju rešavanja slučajeva iz oblasti transfernih cena u postupcima zajedničkog dogovaranja."

b) Da li bilo koje „poteškoće ili nejasnoće u vezi s tumačenjem ili primenom ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja" mogu dovesti do značajnog povećanja rizika od dvostrukog oporezivanja i tako opravdati upotrebu resursa za rešavanje bilo kog problema pre predložene transakcije?

c) Da li bi transakcije obuhvaćene predlogom bile po prirodi vremenski neograničene i da li je ostao bilo kakav značajan deo ograničenog trajanja projekta?

d) Da li su ove transakcije stvarno očekivane, a ne čisto hipotetičke prirode? Postupak ne bi trebalo da bude korišćen u svrhu otkrivanja verovatnog stava poreske uprave o opštem pitanju u vezi s načelom – u mnogim zemljama u ovu svrhu postoje drugi ustanovljeni mehanizmi.

e) Da li je kontrola transfernih cena već u toku u odnosu na prethodne godine kada je šablon bio u značajnoj meri sličan? Ako je tako, ishod kontrole može biti ubrzan učešćem u PZD PSC čiji bi uslovi, u tom slučaju, mogli da se koriste u svrhu pružanja informacija ili da reše postupak kontrole i bilo koje drugo nerešeno zajedničko dogovaranje iz ranijih godina.

B.3 Multilateralni PZD PSC

21. Želja za sigurnošću rezultirala je rastom trenda da poreski obveznici traže multilateralne PZD PSC i time obuhvate svoje globalno poslovanje. Poreski obveznik pristupa svakoj od zainteresovanih jurisdikcija sa sveobuhvatnim predlogom i napominje da bi bilo poželjno da se pregovori sprovedu na multilateralnoj osnovi uključivanjem svih zainteresovanih strana pre nego da se vode odvojeni pregovori sa svakom poreskom upravom posebno. Trebalo bi napomenuti da ne postoji multilateralna metoda implementiranja bilo kakvog sporazuma koji bi se mogao postići, osim sprovođenjem niza posebnih bilateralnih PZD PSC. Uspešno pregovaranje o nizu bilateralnih PZD PSC na ovaj način bi omogućilo veću sigurnost i niže troškove multinacionalnoj grupi preduzeća nego kad bi posebni PZD PSC bili dogovarani bilateralno i odvojeno jedni od drugih.

22. Iako, kako je prethodno objašnjeno, postoje potencijalne koristi od postojanja multilateralnog PZD PSC, potrebno je razmotriti veliki broj pitanja. Prvo, teško je izvodljivo da se jedna metodologija tranfernih cena primeni na raznovrsne činjenice i okolnosti, transakcije i zemlje koje će biti predmet multilateralnog PZS PSC, osim ukoliko ta metodologija nije na odgovarajući način upodobljena da odražava posebne činjenice i okolnosti koje postoje u svakoj zemlji. S tim u vezi, sve jurisdikcije koje učestvuju moraju da posvete dužnu pažnju da se osigura da metodologija, čak i nakon

takvog upodobljavanja, predstavlja pravilnu primenu načela van dohvata ruke u skladu sa uslovima koji postoje u njihovim zemljama.

23. Drugo, problemi takođe nastaju zato što je u PZD PSC obuhvaćen veći broj nadležnih organa koji učestvuju u postupku koji je prvenstveno namenjen kao bilateralni. Jedan problem je u kojoj meri može biti neophodna razmena informacija između svih zainteresovanih jurisdikcija. Ovo može izazvati probleme u slučajevima u kojima ne postoje aktivne transakcije ili redovne transakcije između dve ili više zainteresovanih ugovornih strana, što može izazvati nedoumicu da li je informacija relevantna da se o njoj diskutuje u bilateralnom PZD PSC. Ipak, u slučajevima u kojima se sprovode slične transakcije od strane različitih delova MNP ili u kojima se pitanje svodi na trgovinu u okviru grupe, može postojati potreba za informacijom o tokovima između trećih lica radi razumevanja i procene tokova koji su premet određenog bilateralnog PZD PSC. Još jedan problem je što može doći do poteškoća u oceni da li je određena informacija zaista potrebna pre nego što se pribavi.

24. Nadalje, čak i ukoliko je informacija relevantna za određeni bilateralni PZD PSC, i dalje može doći do problema poverljivosti koji sprečava razmenu informacija, da li u skladu sa članom/članovima relevantnog ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koji uređuju uslove razmene informacija ili u skladu sa domaćim pravom jedne od poreskih uprava koje učestvuju u postupku. Imajući u vidu širok spektar okolnosti koje je moguće videti u multilateralnom PZD PSC, ne može se pronaći univerzalno rešenje ovih problema. Ove probleme bi pre trebalo obraditi pojedinačno u svakom posebnom bilateralnom PZD PSC.

25. U slučaju kada se informacije o tokovima između trećih lica smatraju relevantnim, neki od problema razmene informacija se mogu prevazići tako što se neće oslanjati na odredbe ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja o razmeni podataka, već će se od poreskog obveznika tražiti da preuzme odgovornost za pribavljanje informacija za sve zainteresovane poreske uprave, iako će procedure i dalje biti neophodne da se proveri da li su iste informacije pribavljene za sve zainteresovane poreske uprave. Konačno, u nekim slučajevima, članovi ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja o postupku zajedničkog dogovaranja možda neće pružiti adekvatnu osnovu za takvo multilateralno razmatranje ili diskusiju, iako je član Model-konvencije OECD o zajedničkom dogovaranju pisan u svrhu pomoći u izbegavanju dvostrukog oporezivanja za potrebe širokog spektra slučajeva, i time se čini da bi trebalo da, ukoliko je to moguće, obezbedi adekvatan osnov u većini slučajeva.

26. Sve u svemu, kao što je razmatrano u Odeljku A, želja poreskog obveznika za sigurnošću možda nije dovoljna da obaveže poresku upravu da postane deo PZD PSC ukoliko to nije prikladno. Poziv da se učestvuje u multilateralnom PZD PSC bio bi zato ocenjen u skladu sa uobičajenim kriterijumima za odlučivanje o tome da li bi moglo doći do postizanja PZD PSC, a svaki predloženi bilateralni PSC bi takođe bio odvojeno ocenjen. Tada bi se donela odluka da li bi okončanje pregovora o bilateralnom PSC koje je poreska uprava odlučila da preduzme bilo najbolje postignuto kroz učešće u multilateralnim pregovorima. Ova ocena bila bi data u zavisnosti od svakog slučaja ponaosob. Predviđen je nadzor daljeg razvoja na polju multilateralnih PZD PSC.

27. Razvoj multilateralnog PZD PSC nije se u potpunosti razvio, osim možda na globalnom polju poslovanja. Zaista, ukoliko se globalno poslovanje sprovodi u kompletno integrisanom sistemu, tj. poslovanje i menadžment rizika finansijskih rezultata se dešava na velikom broju različitih lokacija, u većini slučajeva najmanje tri, multilateralni PSC postaje dominantan[1] u odnosu na bilateralni.

C. Zahtev za PZD PSC

C.1 Uvod

28. Iako PZD PSC po svojoj prirodi uključuje sporazum između poreskih uprava, tom postupku neophodan je značajan doprinos poreskog/poreskih obveznika kako bi bio uspešan. Ovaj odeljak posmatra početne faze postupka. Naime, zahtev za PZD PSC koji se redovno podnosi od strane poreskog/poreskih obveznika. (Napomena: Neke poreske uprave smatraju da bi one trebalo da preuzmu inicijativu i aktivno podstaknu poreske obveznike da podnose zahteve u odgovarajućim slučajevima, npr. nakon završetka kontrole ili prilikom analize/procene rizika.) Jednom kada je odlučeno da postoji potreba za PZD PSC, primarna odgovornost za pribavljanje informacija za poreske uprave, kako bi one mogle da sprovedu pregovore o zajedničkom dogovaranju, leži neizbežno na poreskom/poreskim obveznicima. Posledično, poreski obveznik bi trebalo da podnese detaljan predlog za sprovođenje pregleda od strane poreske

[1] Za više detalja videti OECD (1998), *Oporezivanje globalnog trgovanja finansijskim instrument*ima (The Taxation of Global Trading of Financial Instruments), OECD, Pariz.

uprave i da bude spreman da pruži dodatne informacije po zahtevu poreske uprave.

C.2 Preliminarni razgovori

29. Karakteristika velikog broja domaćih procedura za dobijanje unilateralnog PSC je postojanje preliminarnog sastanka/ili sastanaka pre nego što se podnese formalni zahtev. Takvim sastankom/sastancima pruža se mogućnost poreskom obvezniku da razgovara sa poreskom upravom o održivosti PSC, o tipu i količini informacija koje mogu biti zahtevane i obimu bilo koje analize potrebne za donošenje uspešnog PSC. (Na primer, razmere bilo koje funkcionalne analize povezanih preduzeća, identifikacija, izbor i usklađivanje uporedivih transakcija ili lica i obim i potrebu za analizom tržišta, delatnosti i geografske analize.) Ovaj postupak takođe pruža poreskom obvezniku mogućnost da razgovara o bilo kakvoj zabrinutosti u vezi obelodanjivanja i poverljivosti podataka, uslova PSC i slično. Iskustvo je načelno pokazalo da održavanje takvih preliminarnih razgovora ubrzava procesuiranje eventualnog formalnog PZD PSC predloga.

30. U kontekstu PZD PSC, mogućnost za relevantne nadležne organa da održe preliminarne razgovore sa poreskim obveznikom, može takođe biti od koristi. Šta više, u vezi sa prethodno navedenim, ovi razgovori mogu da razjasne da li postoje okolnosti koje su pogodne za donošenje PZD PSC, na primer, da li uopšte postoji dovoljno „poteškoća ili nejasnoća u vezi s tumačenjem ili primenom ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja".

31. Preliminarni sastanci takođe mogu da imaju korisnu ulogu u razjašnjenju očekivanja i ciljeva koje žele da postignu poreski obveznik/obveznici i poreska uprava. Oni takođe pružaju mogućnost da se objasni postupak, politika poreske uprave u PZD PSC, kao i da se detaljno objasne procedure za stavljanje sporazuma na pravnu snagu po domaćem zakonu nakon zaključenja. U isto vreme, poreska uprava može dati uputstvo o sadržini predloga, kao i vremenskog okvira za procenu i zaključenje zajedničkog dogovaranja. Poreske uprave bi trebalo da objave opšte smernice za postupak PZD PSC u skladu sa preporukom za ostale vrste zajedničkih dogovaranja u paragrafima 4.60-4.61 Smernica.

32. Preliminarni sastanak se može održati bilo anonimno ili pod zvaničnim imenom, u zavisnosti od domaćih običaja i prakse. Ukoliko se sastanak, ipak, održava na anonimnoj osnovi, biće zahtevano pružanje

dovoljne količine informacija kako bi takav razgovor imao smisla. Forma sastanka bi trebalo da bude dogovorena između strana u postupku, te preliminarni razgovor može varirati od neformalnog razgovora do formalne prezentacije. Tipično, u interesu je poreskog obveznika da poreskoj upravi preda memorandum koji sadrži spisak tema o kojima bi trebalo razgovarati. Nekad je potrebno održavanje više od jednog preliminarnog razgovora kako bi se prešlo na neformalni razgovor o potencijalnoj održivosti PZD PSC zahteva, njegovog verovatnog obima, ispravnosti metodologije ili tipa i obima informacija koju će pružiti poreski obveznik.

33. Kao i neformalni razgovor sa poreskim obveznikom, nekad je korisno da zainteresovani nadležni organi rano razmene utiske o tome da li je prikladno pristupiti PZD PSC. To bi izbeglo nepotreban rad ukoliko je verovatno da jedan od nadležnih organa neće učestvovati u postupku. Ovi razgovori mogu biti neformalne prirode i nije nužno da budu održani licem u lice. Takođe, ovakve razmene utisaka mogu se dogoditi i u toku redovnih sastanaka nadležnih organa, ukoliko za to postoji prilika.

C.3 PZD PSC predlozi

C.3.1 Uvod

34. Ukoliko poreski obveznik želi da podnese zahtev za PZD PSC, morao bi poreskoj upravi da podnese detaljan predlog, u skladu sa domaćim procedurama, npr. pravilom da se zahtev podnosi tačno određenom organu ili ispostavi poreske uprave. U vezi sa PZD PSC, cilj predloga koji podnosi poreski obveznik je da se relevantnom nadležnom organu pruže sve potrebne informacije kako bi se ocenio predlog i počeli razgovori o zajedničkom dogovaranju. Zemlje imaju različite načine na koje mogu da se pobrinu da nadležni organi dobiju potrebne informacije. Jedan od načina je da poreski obveznik bude u prilici da predlog podnese direktno nadležnom organu. Drugi način postizanja ovog cilja je da poreski obveznik obezbedi kopiju bilo kog domaćeg predloga PSC za druge jurisdikcije u postupku. U najboljem slučaju, precizna forma i sadržina predloga trebalo bi da bude utvrđena prilikom preliminarnih razgovora.

C.3.2 Aktivnosti redovno obuhvaćene postupkom PZD PSC

35. Obim PZD PSC zavisiće od želja jurisdikcija u postupku kao i poreskog obveznika. PZD PSC se može primenjivati sa ciljem da reši probleme iz Člana 7. i 9. Model-konvencije OECD i u tom slučaju bi

utvrdio kolika je visina dobiti koja je nastala u svakoj od poreskih jurisdikcija koje su uključene u raspravu.

36. PZD PSC može da obuhvati sva pitanja iz oblasti transfernih cena poreskog obveznika ili članica GMNP ili može da bude ograničen, na primer na tačno određenu transakciju, grupu transakcija, linije proizvoda ili samo na određene članice GMNP. Neke zemlje, iako prepoznaju potrebu za fleksibilnost u postupku, zabrinute su prikladnošću određenih pitanja iz PSC. Može biti teško oceniti neka pitanja koja se postavljaju samostalno, na primer kada su transakcije obuhvaćene predlogom u velikoj meri povezane sa transakcijama koje nisu sadržane u predlogu ili kada postoji potreba da se analizira pitanje iz oblasti transfernih cena u širem kontekstu, jer postoje namerne kompenzacije (vidi paragrafe 3.13-3.17 Smernica).

37. PZD PSC može takođe obuhvatiti druga pitanja osim metodologije transfernih cena, ako su takva druga pitanja dovoljno jasno povezana sa predmetnim pitanjem iz oblasti transfernih cena da može biti korisno pokušati da se ona reše unapred i ukoliko ta druga pitanja potpadaju pod uslove sadržane u članu o zajedničkom dogovaranju u relevantnom ugovoru o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. O tome će se odlučivati između zainteresovanih strana u svakom pojedinačnom slučaju.

C.3.3 Sadržina predloga za PZD PSC

38. Sadržina predloga i količina potrebnih informacija i dokumentacije zavisiće od činjenica i okolnosti pojedinačnog slučaja i zahteva svake poreske uprave u postupku. Zato se ne smatra praktičnim da se predvidi lista ili tačno definiše šta bi trebalo podneti od dokumentacije ili pružiti od informacija. Ipak, vodeće načelo bi trebalo da bude da se pruže informacije i podnese dokumentacija koja je potrebna da se objasne činjenice relevantne za predloženu metodologiju i da dokaže primenu u skladu sa odgovarajućim članom relevantnog ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja. Dakle, predlog bi trebalo da bude konzistentan sa načelnom smernicom datom u Komentaru Model-konvencije OECD o odnosnim članovima, zajedno sa smernicom o primeni načela van dohvata ruke u Članu 9, navedenom u Smernicama za slučajeve koji sadrže pitanja iz oblasti transfernih cena između povezanih preduzeća.

39. U vezi sa informacijama i dokumentacijom koju je potrebno priložiti, trebalo bi imati u vidu smernicu iz Glave IV (paragrafi 4.154-4.157) i Glave V Smernica o neophodnoj dokumentaciji. Ipak, zbog očekivanog budućeg delovanja sporazuma, moguće je da će biti potrebno

da se dostavi drugačija dokumentacija od one u slučajevima zajedničkog dogovaranja koja se odnosi isključivo na transakcije koje su se već dogodile. Naredne informacije od opšteg značaja za PZD PSC mogu poslužiti kao primer, iako bi trebalo istaći da naredni spisak po prirodi nije iscrpan i ne služi kao preporuka:

a) Transakcije, proizvodi, poslovi ili aranžmani koji će biti obuhvaćeni predlogom, uključujući, ukoliko je primenljivo, kratko objašnjenje razloga zbog kojih nisu sadržane sve transakcije, proizvodi, poslovi ili aranžmani poreskog/poreskih obveznika u postupku;

b) Preduzeća i stalne poslovne jedinice koje su deo tih transakcija ili aranžmana;

c) Druga zemlja ili druge zemlje koje traže učešće;

d) Informacije o svetskoj organizacionoj strukturi, istoriji, finansijski izveštaji, proizvodi, funkcije i imovina, materijalna i nematerijalna, svih povezanih preduzeća u postupku;

e) Opis predložene metodologije transfernih cena i informacije i analize koje potkrepljuju takvu metodologiju, npr. identifikacija uporedive cene ili marže i očekivani raspon rezultata itd.;

f) Pretpostavke koje podržavaju predlog i razmatranje efekta promena tih pretpostavki ili drugi događaji, kao što je neočekivani rezultat, koji mogu uticati na nastavak važenja predloga;

g) Računovodstveni periodi ili fiskalne godine koje su obuhvaćene;

h) Opšti opis uslova na tržištu, npr. trendovi u delatnosti i konkurentsko okruženje;

i) Razmatranje o bilo kom prikladnom manje značajnom poreskom pitanju koje se postavlja prilikom primene predložene metodologije;

j) Razmatranje i demonstracija usaglašenosti predloga sa domaćim pravom, odredbama ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i OECD Smernicama koje se odnose na predlog;

k) Bilo koja druga informacija koja može imati značaja za trenutnu ili predloženu metodologiju transfernih cena i povezane podatke za bilo koje lice u postupku.

Ostatak ovog odeljka detaljnije razmatra neke od najvažnijih delova prethodne liste.

C.3.4 Informacije o uporedivim cenama

40. Poreski obveznik bi trebalo da uključi razmatranje o dostupnosti i korišćenju informacija o uporedivim cenama. Prethodno bi se obuhvatio opis načina pretrage uporedivih lica, transakcija ili cena koje su primenjene, uključujući kriterijum pretrage koji je korišćen, koji su podaci o tržišnim transakcijama pribavljeni i iz kog razloga su takvi podaci prihvaćeni ili eliminisani kao uporedivi. Poreski obveznik bi takođe trebalo da uključi i prezentaciju uporedivih transakcija zajedno sa usklađivanjima kako bi obračunao materijalne razlike, ukoliko takve postoje, između povezanih i nepovezanih transakcija. U slučaju da ne postoji mogućnost da se identifikuju bilo kakve uporedive transakcije, poreski obveznik bi trebalo da dokaže, u vezi sa relevantnim tržištem i finansijskim podacima, uključujući podatke o samom poreskom obvezniku, na koji način izabrana metodologija precizno odražava načelo van dohvata ruke.

C.3.5 Metodologija

41. Predlog PZD PSC trebalo bi da pruži puni opis izabrane metodologije. U slučajevima koji uključuju povezana preduzeća, izabrana metodologija takođe bi trebalo da bude u skladu sa uputstvima sadržanim u Smernicama o primeni načela van dohvata ruke iz Člana 9. Model-konvencije OECD. U paragrafu 2.10 Smernica navedeno je da je „dozvoljeno koristiti bilo koji metod sa čijom primenom su saglasne članice GMNP, koje su učesnice transakcija, kao i poreske uprave zemalja u kojima se odnosne članice GMNP nalaze.“ Takvo uputstvo o načinu korišćenja metoda transfernih cena posebno je važno u kontekstu PZD PSC, iz razloga postojanja mogućnosti da se unapred postigne sporazum o metodi koja će biti korišćena. Primena metodologije trebalo bi da bude potkrepljena podacima koji se mogu pribaviti ili ažurirati u toku trajanja PZD PSC, a da pri tome ne predstavljaju preveliki teret za poreskog obveznika i da se mogu pregledati i potvrditi efikasno od strane poreske uprave.

42. Poreski obveznik bi trebalo do, najveće moguće mere, da pokaže analizu efekata primene izabrane metodologije ili metodologija tokom predloženog vremena trajanja sporazuma. Takva analiza bi svakako morala da bude zasnovana na projektovanim rezultatima što znači da bi bili potrebni i detalji o pretpostavkama na osnovu kojih su napravljene

projekcije. Moglo bi da bude korisno, da se ilustruje efekat primene metodologije ili metodologija PSC na period koji je prethodio periodu PSC. Korisnost ovih analiza, makar kao ilustracije, zavisiće od toga da li su činjenice i okolnosti koje okružuju predmetne transakcije uporedive onima koje se odnose na buduće transakcije predviđene predlogom.

C.3.6 Kritične pretpostavke

43. Prilikom zaključenja PZD PSC u vezi sa određivanjem cena van dohvata ruke transakcija koje još nisu izvršene, neophodno je da se pođe od određenih pretpostavki o operativnim i ekonomskim uslovima koji će se odraziti na te transakcije u trenutku kada budu izvršene. Poreski obveznik bi u predlogu trebalo da opiše pretpostavke na kojima je zasnovana mogućnost da izabrana metodologija precizno prikaže cene van dohvata ruke budućih transakcija. Nadalje, poreski obveznik bi trebalo da objasni na koji način će izabrana metodologija, u zadovoljavajućoj meri, da obuhvati bilo kakve izmene u tim pretpostavkama. Pretpostavke se definišu kao „kritične“ ukoliko su, trenutni uslovi koji postoje u momentu izvršenja transakcije, možda različiti od onih za koje se pretpostavljalo da postoje, do te mere, da je mogućnost da metodologija verno odražava cene van dohvata ruke ugrožena. Primer za to mogla bi biti fundamentalna promena na tržištu koja je nastala kao posledica nove tehnologije, vladinih regulativa ili rasprostranjenog gubitka poverenja klijenata. U tom slučaju, ova promena mogla bi da znači da bi sporazum trebalo da bude izmenjen ili ukinut.

44. Da bi se povećala pouzdanost metodologije PZD PSC, poreski obveznici i poreske uprave trebalo bi da pokušaju da identifikuju kritične pretpostavke koje su, ukoliko je to moguće, zasnovane na proverljivim, pouzdanim i nezavisnim podacima. Takve pretpostavke nisu ograničene na one na koje može uticati sam poreski obveznik. Bilo kakav niz kritičnih pretpostavki mora da bude prilagođen posebnim okolnostima poreskog obveznika, posebnog privrednog okruženja, metodologiji i vrsti transakcije koja je obuhvaćena. Ove pretpostavke ne smeju da budu izvučene tako usko da to može da ugrozi sigurnost koja je obezbeđena sporazumom, ali bi trebalo da obuhvate širok spektar varijacija u navedenim činjenicama u meri u kojoj to odgovara stranama u postupku. Ipak, u načelu, i isključivo kao primer, kritične pretpostavke mogle bi da budu sledeće:

a) Pretpostavke o relevantnom domaćem pravu i odredbama ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja.

b) Pretpostavke o tarifama, obavezama, ograničenjima uvoza i vladinim regulativama.

c) Pretpostavke o ekonomskim uslovima, udelu na tržištu, uslovima tržišta, konačnoj prodajnoj ceni i obimu prodaje.

d) Pretpostavke o prirodi funkcija i rizika preduzeća koja učestvuju u transakcijama.

e) Pretpostavke o deviznom kursu, kamatnoj stopi, kreditnom rejtingu i strukturi kapitala.

f) Pretpostavke o menadžmentu ili finansijskom računovodstvu i klasifikaciji prihoda i rashoda.

g) Pretpostavke o preduzećima koja će poslovati u svakoj jurisdikciji i obliku u kome će poslovati.

45. Korisno je da se postave parametri za prihvatljiv nivo promena za neke od pretpostavki unapred, kako bi se omogućila neophodna fleksibilnost. Ovi parametri trebalo bi da budu postavljeni posebno za svaki PZD PSC i bili bi deo pregovora između nadležnih organa. Samo ukoliko promena od predviđanja prekorači parametar, pretpostavke bi postale „kritične" i razmatralo bi se sprovođenje akcije. Bilo kakva akcija koja bi se sprovela zavisila bi od prirode pretpostavke i nivoa promene.

46. Ukoliko je poznato da je pouzdanost predložene metodologije transfernih cena osetljiva na fluktuacije deviznog kursa, trebalo bi razmisliti o korišćenju metodologije koja ima mogućnost da se prilagodi očekivanim fluktuacijama do određene mere, možda tako što će se odrediti da će se cene usklađivati u skladu sa promenama deviznog kursa. Unapred bi, takoće, moglo da se dogovori da promene u bilo kom pravcu do X% ne budu praćene preduzimanjem bilo kakve akcije, da promene veće od X%, ali manje od Y% uzrokuju detaljan pregled metodologije kako bi se sa sigurnošću utvrdilo da je ista i dalje odgovarajuća, dok bi promene veće od Y% značile da je kritična pretpostavka prekršena i da bi u narednom periodu, bilo neophodno da se ponovo pregovara o PZD PSC. Ovi parametri morali bi da budu postavljeni posebno za svaki PZD PSC i trebalo bi da budu sastavni deo pregovora između nadležnih organa.

C.3.7 Neočekivani rezultati

47. Problem može da nastane kada rezultati primene metodologije transfernih cena koji su dogovoreni u PZD PSC ne ispune očekivanja jedne od strana, jer jedna od tih strana može dovesti u pitanje da li su kritične pretpostavke i metodologija koju zastupaju i dalje ispravni. Rešavanje ovih

pitanja može da zahteva duži vremenski period i znatan trud i time da obesmisli jedan od ciljeva celokupnog postupka. Jedna od mogućnosti za rešavanje ovog problema je da se u predlog uključi dovoljno fleksibilnosti kako bi se izašlo na kraj sa izvesnim promenama činjenica i okolnosti tako da bude manje izvesno da će se neočekivani rezultati dogoditi, čime se postiže manji rizik da se dogodi da nastane potreba za ponovnim pregovaranjem PZD PSC koji je zasnovan na predlogu. Predlog i dalje, naravno, mora da bude u skladu sa načelom van dohvata ruke.

48. Jedan od načina da se postigne prethodno navedeni cilj jeste da se postavi metodologija koja na odgovarajući način uzima u obzir verovatne promene činjenica i okolnosti. Na primer, neke varijacije između projektovanog i stvarnog obima prodaje mogu da se ugrade u metodologiju transfernih cena već na početku tako što će da se uključe klauzule o budućem usklađivanju cena ili tako što će da se omogući da se cene menjaju sa obimom prodaje. Dozvoljeni nivo izmena trebalo bi da se postavi u vezi sa činjenicom šta bi bilo prihvaćeno od strane nepovezanih lica.

49. Još jedan način za postizanje cilja da se poveća sigurnost jeste da se postigne sporazum o prihvatljivom rasponu rezultata od primene metode u PZD PSC. U nameri da bude u skladu sa načelom van dohvata ruke, raspon bi trebalo da bude dogovoren od strane svih zainteresovanih strana unapred, čime bi se izbegli problemi u postizanju kompromisa nakon nastalih promena, i zasnovan na činjenici na šta bi nepovezana lica pristala u sličnoj situaciji (vidi paragrafe 3.55-3.66 koji govore o konceptu raspona). Na primer, iznos autorske naknade bio bi prihvaćen sve dok ostaje u rasponu određenom kao deo dobiti.

50. Ukoliko se rezultati nalaze van dogovorenog raspona, u zavisnosti od toga šta je ugovoreno predlogom u skladu sa zahtevima strana u postupku, bila bi utvrđena i akcija koja će se sprovesti. Neke od strana u postupku možda neće ni želeti da preuzmu rizik da će rezultati biti značajno različiti od očekivanih. U skladu s tim, takvi učesnici u postupku koristili bi koncept raspona jednostavno kao sredstvo za utvrđivanje činjenice da li je prekršena kritična pretpostavka kao što je opisano u paragrafu 46. Drugim učesnicima u postupku sigurnost tretmana može da bude od većeg značaja tako da se mogu saglasiti da bi PZD PSC trebalo da sadrži mehanizam za usklađivanje rezultata tako da oni budu u okviru raspona koji je unapred dogovoren.

C.3.8 Važenje PZD PSC

51. Po svojoj prirodi, PSC se primenjuje na buduće transakcije tako da je jedno od pitanja, koja bi trebalo da se reše, koliko dugo će važiti. Postoje dva seta međusobno suprotstavljenih ciljeva koji utiču na dogovaranje odgovarajućeg roka. Na jednoj strani poželjno je imati dovoljno dug period kako bi se omogućio razuman stepen sigurnosti tretmana. U suprotnom, možda nije vredno ulaganje inicijalnog napora za rešavanje potencijalnog problema iz oblasti transfernih cena unapred, već bi se problemi mogli rešavati tek kada nastanu, kroz postupak redovnog postupka kontrole ili ispitivanja poreske prijave. S druge strane, dugi periodi čine predviđanja budućih događaja na kojim su pregovori zajedničkog dogovaranja zasnovani, manje preciznim, čime dovode u sumnju pouzdanost PZD PSC predloga. Optimalna ravnoteža između ova dva seta ciljeva zavisiće od nekoliko faktora kao što su delatnost, predmetne transakcije i ekonomska klima. Rok bi zato trebalo da se ugovara između nadležnih organa za svaki slučaj posebno. Iskustvo do danas je pokazalo da PZD PSC može u proseku da važi 3-5 godina.

D. Finalizacija PZD PSC

D.1 Uvod

52. Uspeh postupka PZD PSC, kao alternative oslanjanju isključivo na tradicionalne tehnike kontrole ili ispitivanja, zavisi u najvećoj meri od posvećenosti svih učesnika. Sposobnost relevantnog nadležnog organa da postigne sporazum u kratkom roku biće određena kako njihovim aktivnostima tako i, što je još važnije, voljom poreskog (poreskih) obveznika da pruži sve neophodne informacije što je pre moguće. Korisnost postupka, kako za poreskog obveznika tako i za poresku upravu, biće u velikoj meri smanjena ukoliko PZD PSC nije dogovoren skoro do isteka perioda za koji je bilo predloženo da bude obuhvaćen zahtevom poreskog obveznika. Takav zastoj može takođe da oteža da se izbegne naknadno rešavanje problema prilikom ocene predloga zato što će rezultati primene metodologije biti poznati za veći deo perioda predloženog u PZD PSC. Razumljivo, imajući u vidu relativno ranu fazu evolucije postupka PZD PSC, cilj brzog rešenja budućih događaja u prošlosti nije uvek ostvaren. Zastoj u postupku je, naravno, do neke mere neizbežan; PZD PSC se najčešće bavi velikim poreskim obveznicima, komplikovanim činjeničnim stanjima i pravnim i ekonomskim pitanjima, a sve to zahteva vreme i resurse u cilju razumevanja i ocenjivanja.

53. Poželjno je da poreske uprave, ukoliko je to moguće, posvete postupku dovoljno resursa i stručno osoblje kako bi osigurali da se predmeti rešavaju brzo i efikasno. Neke poreske uprave mogu nastojati da poboljšaju efikasnost njihovih PZD PSC programa tako što će postaviti neformalne ciljeve za period koji je potreban da se okonča postupak i tako što će objavljivati prosečno vreme koje je neophodno za završetak postupka. Strane ugovornice iz ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja mogu takođe da se dogovore da postave neformalne ciljeve za završetak svojih bilateralnih pregovora. Imajući u vidu često komplikovana i teška činjenična stanja, moguću potrebu za prevodima i relativnu novinu ovih sporazuma, nije preporučljivo da se postavljaju određeniji ili obavezujući ciljevi u vezi sa zaključivanjem PZD PSC u ovom trenutku. Ipak, bilo bi poželjno da se postavljaju određeniji ciljevi za završetak ovog postupka u budućnosti, kada se bude steklo više iskustva sa postupkom PZD PSC.

54. Kada predlog poreskog obveznika bude primljen od strane poreskih uprava, one bi trebalo da se zajednički dogovore o kooperaciji prilikom pregleda, ocenjivanja i pregovorima u vezi sa PZD PSC. Postupak PZD PSC može da se podeli na najviše dve glavne faze koje su pojedinačno razmatrane u nastavku: a) utvrđivanje činjenica, pregled i ocenjivanje i b) razgovori poreskih uprava.

D.2 Utvrđivanje činjenica, pregled i ocenjivanje

D.2.1 Opšte napomene

55. Prilikom pregleda predloga PZD PSC, poreske uprave mogu preduzeti bilo koje korake koje smatraju odgovarajućim u datim okolnostima kako bi sprovele proceduru zajedničkog dogovaranja. To uključuje, ali nije ograničeno na: zahteve za dodatnim informacijama koje se smatraju relevantnim za pregled i ocenjivanje predloga poreskog obveznika, sprovođenje rada na terenu (npr. posete prostorijama poreskog obveznika, intervjui sa zaposlenima, pregled finansijskih ili menadžerskih operacija itd) i angažovanje neophodnih eksperata. Poreske uprave mogu i da pribegnu informacijama prikupljenim iz drugih izvora, uključujući informacije i podatke o uporedivim poreskim obveznicima.

56. Cilj ove faze postupka PZD PSC je da poreske uprave učesnice u postupku imaju sve relevantne informacije, podatke i analize koje su im potrebne za pregovore. Kada jedna poreska uprava pribavi dodatne

informacije od poreskog obveznika koje su relevantne za predmet PZD PSC, na primer na sastanku sa zaposlenima poreskog obveznika, poreski obveznik i poreska uprava bi trebalo da se pobrinu da ove informacije stignu do druge (drugih) poreske uprave (poreskih uprava) učesnice (učesnica). Relevantni nadležni organi trebalo bi da postave, između sebe i sa poreskim obveznicima, odgovarajuće mehanizme koji bi potkrepili kompletnost i detalje dokumentacije i informacija pribavljenih od poreskog (poreskih) obveznika. Zahtevi nadležnih organa koji učestvuju u postupku trebalo bi da budu poštovani. Na primer, veliki broj jurisdikcija zahteva da se svim nadležnim organima koji učestvuju u postupku dostave ne samo činjenično iste informacije, već, ukoliko je to izvodljivo, da se one dostave u isto vreme.

57. Priroda PZD PSC da uređuje buduće događaje često obuhvata pribavljanje komercijalnih informacija od strane poreskog obveznika o prognozama koje su izvesno osetljivije na obelodanjivanje od informacija nakon određenog događaja. U skladu sa tim, kako bi se osiguralo da poreski obveznici imaju poverenja u postupak PZD PSC, poreske uprave bi trebalo da obezbede da informacije koje pružaju poreski obveznici tokom postupka PZD PSC budu pod zaštitom odredaba relevantnog domaćeg zakonodavstva u pogledu tajnosti, obelodanjivanja i privatnosti kao i bilo koje druge informacije o poreskom obvezniku. Nadalje, u slučaju kada se razmenjuju informacije između nadležnih organa u skladu sa odredbama ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, te informacije se mogu otkriti isključivo u skladu sa tačno određenim uslovima ugovora, i bilo kakva razmena mora da bude usaglašena sa članovima relevantnog ugovora o razmeni podataka.

58. Načelno, nadležni organi bi trebalo da sprovedu simultane, nezavisne preglede i ocene predloga poreskog obveznika, a ukoliko je to potrebno u izvršenju ovog zadatka, uz pomoć stručnjaka iz oblasti transfernih cena, određenih delatnosti ili drugih specijalista poreske uprave. Ipak, moglo bi da bude efikasnije u odgovarajućim slučajevima da postoji zajedničko utvrđivanje činjenica do određene mere. Ovo bi se moglo izvršiti na nekoliko načina, koji bi mogli da variraju od povremenih zajedničkih sastanaka ili poseta terena radi utvrđivanja činjenica do pripreme zajedničkog izveštaja od strane delegiranih radnika na projektu.

D.2.2 Uloga poreskog obveznika u utvrđivanju činjenica, pregledu i postupku ocenjivanja

59. U cilju ubrzanja postupka, poreski obveznik bi trebalo da preuzme odgovornost da se pobrine da nadležni organi, pre početka

pregovora, poseduju istovetne informacija, sve informacija koje su im potrebne i da potpuno razumevju svia druga pitanja. Navedeno se može postići tako što će poreski obveznik rutinski obezbediti dostupnost informacija koje zahteva jedna poreska uprava, u okvirno istom trenutku i drugoj poreskoj upravi, pripremiti i preneti zapisnike sa sastanaka za utvrđivanje činjenica jedne poreske uprave drugoj poreskoj upravi i, u slučaju kada je to logistički i ekonomski moguće, obezbediti uslove za održavanje sastanaka za utvrđivanje činjenica. Poreski obveznik bi trebalo da organizuje obavljanje svih potrebnih prevoda i da osigura da ne nastane bilo kakav nepotrebni zastoj u odgovaranju na zahteve za pribavljanjem dodatnih relevantnih informacija. Poreskom obvezniku bi takođe u toku pregleda i ocenjivanja predloga trebalo da bude dozvoljeno da se posavetuje sa svojom poreskom upravom kada je to zajednički opravdano i prikladno, i trebalo bi da bude obaveštavan o napretku.

D.3 Obavljanje razgovora nadležnih organa

D.3.1 Koordinacija između nadležnih organa

60. Mnoge zemlje daju prednost potpunom uključivanju u postupak i od početka žele blisko da sarađuju sa drugim nadležnim organima. Druge zemlje žele da ograniče svoju umešanost na pregledanje i komentarisanje nakon predloga PZD PSC u trenutku kada je postupak pri kraju. Ipak, preporučuje se umešanost svih poreskih uprava, učesnica u postupku, u ranoj fazi, u skladu sa ograničenjima koje postavljaju resursi na raspolaganju, jer bi to trebalo da vodi maksimizaciji efikasnosti u postupku i pomoći u izbegavanju nepotrebnih zastoja u zaključenju postupka zajedničkog dogovaranja.

61. Nadležni organi trebalo bi da obave razgovore o zajedničkom dogovaranju u kratkom roku. Ovo zahteva obezbeđivanje dovoljnih resursa i stručnjaka u postupku. Poželjno je da nadležni organi razgovaraju i koordiniraju odgovarajući plan akcije o pitanjima kao što su: određivanje ovlašćenih službenika, razmena informacija, koordinacija prilikom pregleda i ocenjivanja predloga, okvirno zakazivanje datuma za sledeće konsultacije, pregovaranje i zaključivanje odgovarajućeg sporazuma. Nivo ulaznih podataka i resursa koji su potrebni trebalo bi prilagoditi individualnim zahtevima slučaja.

62. Iskustvo je pokazalo da rani i česti razgovori između nadležnih organa, kad god iskrsnu problemi, mogu da koriste i njima se mogu izbeći

neprijatna iznenađenja u toku postupka. Imajući u vidu prirodu PZD PSC, često će se postavljati značajna pitanja koja neće moći da se reše jednostavnom razmenom stavova na papiru tako da formalnije razmene, kao što su sastanci licem u lice između nadležnih organa mogu da budu neophodni. Korišćenje konferencijskih telefonskih razgovora ili sastanci putem video linka mogu biti od pomoći.

D.3.2 Uloga poreskog obveznika u razgovorima između nedležnih organa

63. Uloga poreskog obveznika u ovom postupku nužno je više ograničena nego u postupku utvrđivanja činjenica, imajući u vidu činjenicu da je finalizacija postupka PZD PSC, postupak između dve vlade. Nadležni organi mogu da postignu dogovor o tome da poreski obveznik pripremi prezentaciju o činjeničnim i pravnim pitanjima pre nego što sami razgovori počnu, a nakon toga bi se poreski obveznik povukao iz tog postupka. Takođe, korisno je da se omogući da poreski obveznik bude na raspolaganju u toku ovog postupka, da bude u pripravnosti, da može da odgovori na bilo koja pitanja u vezi sa činjenicama koja mogu da se postave u toku razgovora. Poreski obveznik bi trebalo da izbegne predstavljanje novih činjenica ili iznošenje dodatnih stavova na ovom sastanku, zato što bi poreskim upravama bilo potrebno više vremena za pregledanje takvih novina, a to bi izazvalo odlaganje konačne odluke o predlogu PZD PSC. Takve informacije trebalo je da budu pribavljene pre početka razgovora.

D.3.3 Povlačenje iz postupka PZD PSC

64. Poreski obveznik ili poreska uprava mogu da se povuku iz postupka PZD PSC u bilo kom trenutku. Ipak, povlačenje iz postupka, naročito u kasnoj fazi i bez dobrog razloga, nije preporučljivo iz razloga stvaranja neizbežnog rasipanja resursa koje bi ovakav postupak izazvao. Kada bi se povukao zahtev za PZD PSC, ni poreski obveznik ni poreska uprava ne bi trebalo da imaju bilo kakve obaveze jedni prema drugima, i bilo kakvi raniji poduhvati i dogovori između strana učesnica u postupku ne bi imali dalju snagu ili uticaj, osim ako je drugačije predviđeno domaćim zakonom (npr. naknada za postupak PSC možda neće biti vraćena). Ukoliko poreska uprava predloži povlačenje, poreskom obvezniku bi trebalo da se saopšte razlozi takve odluke i trebalo bi da mu se obezbedi mogućnost dodatnog predstavljanja.

D.3.4 Dokument o zajedničkom dogovoru

65. Nadležni organi učesnici u postupku trebalo bi da pripreme nacrt dokumenta o zajedničkom dogovaranju onog trenutka kada postignu dogovor o metodologiji i ostalim uslovima. Može da se desi da, uprkos najboljim naporima nadležnih organa, predloženo zajedničko dogovaranje ne izbegne u potpunosti dvostruko oporezivanje. Poreskom (poreskim) obvezniku (obveznicima) bi zato trebalo da se pruži mogućnost da kažu da li im nacrt PZD PSC odgovara pre nego što bude konačno finalizovano; ne može doći u obzir nametanje takvog sporazuma unapred, bez pristanka poreskog obveznika.

66. PZD PSC će biti donet u formi pisanog dokumenta, a o sadržaju i formatu biće odlučeno od strane nadležnih organa. Kako bi se postigao cilj donošenja jasnog akta o zajedničkom dogovaranju i kako bi se sporazum mogao efektivno implementirati, sporazum o zajedničkom dogovaranju trebalo bi da sadrži sledeći minimum informacija ili bi trebalo da se poziva na informacije sadržane u dokumentaciji predloga PZD PSC:

a) poslovna imena i adrese sedišta preduzeća koja su obuhvaćena sporazumom;

b) transakcije, ugovore ili sporazume, fiskalne godine ili obračunske periode koji su obuhvaćeni;

c) opis dogovorene metodologije i drugih povezanih činjenica kao što su dogovorene uporedive transakcije, cene ili lica ili raspon očekivanih rezultata;

d) definisanje relevantnih uslova koji čine osnovu za primenu i obračun metodologije (npr. prodaje, troškova prodaje, bruto dobiti, itd.);

e) kritične pretpostavke na kojima je zasnovana metodologija, a čije bi kršenje izazvalo ponovno pregovaranje sporazuma;

f) bilo koje dogovorene procedure koje će se baviti promenama u činjeničnim okolnostima koje ne dovode ponovnom pregovaranju sporazuma;

g) dogovoreni poreski tretman sporednih pitanja, ukoliko postoji;

h) uslove koje poreski obveznik mora da ispuni kako bi zajedničko dogovaranje ostalo na snazi zajedno sa procedurama koje bi obezbedile da poreski obveznik ispunjava te uslove;

i) detalje obaveza poreskih obveznika prema poreskoj upravi koje su rezultat domaće implementacije PZD PSC (npr. godišnje izveštaje, knjigovodstvo, izveštaji o promenama kritičnih pretpostavki itd.);

j) potvrdu da će, kako bi se osiguralo poverenje poreskih obveznika i nadležnih organa, u postupku PZD PSC u kojem su informacije razmenjene slobodnom voljom, sve informacije podnete od strane poreskog obveznika u postupku PZD PSC (uključujući identitet poreskog obveznika) biti sačuvane od obelodanjivanja do najveće moguće mere u skladu sa domaćim zakonima odnosnih jurisdikcija i da će sve informacije koje su razmenjene između nadležnih organa u postupku u takvom slučaju biti zaštićene u skladu sa relevantnim bilateralnim ugovorom o izbegavanju dvostrukog oporezivanja i odredbama primenljivog domaćeg prava.

D.4 Implementacija PZD PSC

D.4.1 Stavljanje PZD PSC na snagu i pružanje informacija poreskom obvezniku

67. Kada se konačno postigne dogovor o PZD PSC, poreske uprave, učesnice u postupku, moraju u svojim jurisdikcijama da se pobrinu da isti stekne pravnu snagu. Poreske uprave bi trebalo da obezbede neku vrstu priznanja ili sporazuma sa poreskim obveznicima koji su učestvovali u postupku, u skladu sa zajedničkim dogovorom koji je postignut od strane nadležnih organa. Ovo priznanje ili sporazum obezbedili bi sigurnost za poreskog obveznika da transferne cene transakcija koje su obuhvaćene PZD PSC neće biti usklađivane dokle god se poreski obveznik pridržava uslova zajedničkog dogovora, u skladu sa domaćim priznanjem ili sporazumom, ili ako ne da materijalno neistinite podatke ili izjave koje mogu dovesti u zabludu u toku postupka, uključujući izjave date u godišnjim izveštajima o usklađenosti. Ovi uslovi bi uključivali određene pretpostavke koje bi, ukoliko ne budu ispunjene, mogle da dovedu do usklađivanja ili izmene sporazuma.

68. Način na koji se ovo priznanje ili sporazum postižu razlikovaće se od zemlje do zemlje, a tačna forma zavisiće od posebnog domaćeg prava i prakse. U nekim zemljama priznanje ili sporazum imaće formu PSC u skladu sa domaćom procedurom. Da bi se efektivno implementirao sporazum, domaće priznanje ili sporazum moraju da budu u skladu sa PZD

PSC i takođe moraju minimalno da obezbede iste koristi za poreskog obveznika kao što je odlučeno u zajedničkom dogovaranju. Nadalje, u slučaju da se nije moglo potpuno izbeći dvostruko oporezivanje, jurisdikcije učesnice u postupku slobodne su da obezbede jednostrano oslobođenje od preostalog dvostrukog oporezivanja u svojim domaćim procedurama priznanja. Takođe, takvo priznanje ili sporazum mogu obuhvatiti dodatna pitanja, pored onih koja su sadržana u PZD PSC, na primer, domaći poreski tretman drugih, sporednih pitanja, dodatne obaveze knjigovodstva ili dokumentovanja i podnošenje izveštaja. Pažnju bi trebalo posvetiti osiguranju da ni jedan od dodatnih uslova domaćeg priznanja ili sporazuma ne bude u suprotnosti sa uslovima iz PZD PSC.

D.4.2 Mogućnost retroaktivne primene („roll back – kotrljanje unazad")

69. Poreska uprava, kao ni poreski obveznik, nisu na bilo koji način dužni da primenjuju metodologiju dogovorenu kao deo PZD PSC na fiskalne godine koje se završavaju pre prve godine PZD PSC (čest izraz za takvu situaciju je „rolling back – kotrljanje unazad"). Zaista, to bi moglo da bude i neizvodljivo ukoliko je u to vreme bilo utvrđeno drugačije činjenično stanje. Ipak, metodologija koja će se primenjivati ubuduće u skladu sa PZD PSC može se koristiti kao vodilja prilikom odlučivanja o tretmanu uporedivih transakcija u prethodnim godinama. U nekim slučajevima, transferne cene već mogu da budu predmet kontrole od strane poreske uprave za obračunske periode pre perioda PZD PSC i tada poreska uprava i poreski obveznik mogu da iskoriste priliku da se služe dogovorenom metodologijom u cilju rešavanja poreske kontrole, ili poreska uprava može u skladu sa domaćim pravom da reši da izvrši takva usklađivanja bez zahteva ili odobravanja poreskog obveznika. Ukoliko poreski obveznik želi sigurnost u dobijanju oslobođenja od dvostrukog oporezivanja, bila bi potrebna saglasnost druge zainteresovane poreske uprave (ili drugih poreskih uprava) za retroaktivnu primenu. Mogućnost retroaktivne primene će, takođe, zavisiti od relevantnog domaćeg prava i ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, na primer kad je reč o ograničenjima.

E. Nadzor nad PZD PSC

70. Od suštinskog je značaja da poreske uprave budu u mogućnosti da tokom celog trajanja utvrđuju da li se poreski obveznik pridržava uslova

na kojima se zasniva zajedničko dogovaranje. Kako se zajednički dogovor zaključuje između poreskih uprava i poreski obveznik nije ugovorna strana, poreske uprave moraju da se oslone na postupak domaćeg priznanja ili sporazum koji je prethodno opisan kako bi sprovodile nadzor nad poštovanjem sporazuma od strane poreskog obveznika. Ukoliko poreski obveznik propusti da se ponaša u skladu sa uslovima PZD PSC, tada PZD PSC gubi svrhu primenjivanja. Ovaj odeljak se zato fokusira na aspekte domaćih postupaka koji su neophodni za uspešnu implementaciju PZD PSC i na mere koje osiguravaju da se poreski obveznik pridržava svih uslova PZD PSC.

E.1 Knjigovodstvo

71. Poreski obveznik i poreske uprave trebalo bi da se dogovore o vrstama dokumenata i drugih akata (uključujući neophodne prevode) koje poreski obveznik mora da vodi i čuva za svrhe potvrđivanja nivoa pridržavanja poreskog obveznika PZD PSC. Trebalo bi se pridržavati preporuka u Glavama IV i V Smernica kako bi se izbeglo da zahtevi dokumentacije postanu preveliki teret. Odredbe o periodu čuvanja i vremenu u kome je neophodno sačiniti dokumentaciju i druga akta mogu takođe da budu uključene.

E.2 Mehanizmi nadzora

E.2.1 Implementacija PZD PSC

72. Za svaku fiskalnu godinu ili obračunski period obuhvaćen PZD PSC, može se zahtevati od poreskog obveznika da podnese, osim poreske prijave, godišnji izveštaj koji opisuje aktuelne aktivnosti poreskog obveznika u godini i koji pokazuje usklađenost aktivnosti poreskog obveznika sa uslovima PZD PSC, uključujući informacije neophodne da bi se odlučilo da li su poštovane kritične pretpostavke ili druge zaštitne mere. Ove informacije poreski obveznik bi trebalo da obelodani poreskoj upravi sa kojom je zaključio domaće priznanje ili sporazum, na način predviđen domaćim pravom ili postupkom.

E.2.2 Kontrola

73. PZD PSC se primenjuje isključivo na strane predviđene sporazumom i u odnosu na tačno određene transakcije. Postojanje takvog sporazuma ne bi trebalo da spreči poreske uprave, učesnice u postupku, da sprovode kontrole u budućnosti, iako bi bilo kakva kontrola transakcija obuhvaćenih PZD PSC bila ograničena na utvrđivanje činjenice u kojoj se meri poreski obveznik pridržava uslova predviđenih PZD PSC i da li okolnosti u pretpostavke koje su neophodne za pravilnu primenu izabrane metodologije i dalje postoje. Zainteresovana poreska uprava može da zahteva od poreskog obveznika da dokaže:

a) da se pridržava svih uslova PZD PSC;

b) da su iskazi u predlogu, godišnjim izveštajima i bilo kojim drugim pratećim dokumentima i dalje na snazi i da su bilo kakve materijalne izmene činjenica ili okolnosti uključene u godišnji izveštaj;

c) da je metodologija precizno i konzistentno primenjena u skladu sa uslovima PZD PSC;

d) da su kritične pretpostavke na kojima se zasniva metodologija transfernih cena i dalje na snazi.

E.3 Posledice nepridržavanja ili promene okolnosti

74. Načelno, posledice nepridržavanja uslova PZD PSC ili propuštanjem da se kritične pretpostavke održe na snazi, pokrenuće mehanizme: uslova PZD PSC, bilo kog drugog sporazuma između nadležnih organa o tome kako će se ophoditi sa ovakvim nepridržavanjem ili propuštanjem i mehanizme bilo kojeg primenljivog domaćeg zakona ili proceduralnih odredaba. Tačnije, PZD PSC može eksplicitno da propiše procedure koje slede ili da opiše posledice koje će nastupiti, u situacijama nepridržavanja ili propuštanja. U takvim situacijama, nadležni organi imaju diskreciono ovlašćenje da započnu razgovore o aktivnostima koje treba preduzeti od slučaja do slučaja. Konačno, domaći zakon ili proceduralne odredbe mogu nametnuti posledice ili obaveze poreskom obvezniku i odnosnoj poreskoj upravi. Naredni paragrafi navode preporučene smernice slične postupcima koji su usvojeni u nekim jurisdikcijama, a koje su se u celosti pokazale uspešnim. Trebalo bi ipak podvući da neke poreske uprave možda žele da usvoje drugačije procedure ili načine.

75. Ukoliko poreske uprave utvrde da neki od zahteva PZD PSC nije ispunjen, one se mogu dogovoriti, na osnovu uslova PZD PSC, da nastave sa primenom, na primer u slučaju da efekat nepridržavanja nije materijalno značajan. Ukoliko se ne dogovore da nastave da primenjuju PZD PSC, postoje tri opcije koje mogu izabrati. Priroda aktivnosti će često zavisiti od ozbiljnosti nepridržavanja.

76. Najdrastičnija mera je poništenje, koji ima efekat da se poreski obveznik tretira kao da nikad nije postignut PZD PSC. Manje drastično je ukidanje, koje znači da se poreski obveznik tretira kao da je PZD PSC bio efektivan i na snazi, ali samo do datuma ukidanja, a ne tokom celog perioda predviđenog važenja. Ukoliko PZD PSC bude ukinut ili poništen, onda će za fiskalne godine ili obračunske periode na koje se primenjuje ukidanje ili poništenje, relevantna poreska uprava i poreski obveznik zadržati sva prava po domaćem zakonu i ugovoru o izbegavanju dvostrukog oporezivanja, kao da do PZD PSC nije ni došlo. Konačno, PZD PSC može biti revidiran, što znači da će poreski obveznik i dalje imati koristi od PZD PSC za ceo predloženi period, s tim što će se primenjivati različiti uslovi pre i nakon datuma izmene. Dodatno objašnjenje dato je u nastavku.

E.3.1 Poništenje PZD PSC

77. Poreska uprava može da poništi PZD PSC (bilo samostalno, bilo sporazumno) ukoliko se ustanovi da je:

a) došlo do pogrešnog tumačenja, greške ili propuštanja koje se može pripisati nemaru, nehatu ili nameri poreskog obveznika prilikom predloga ili podnošenja PZD PSC, godišnjih izveštaja, ili druge prateće dokumentacije ili prilikom pružanja relevantnih informacija;

b) poreski obveznik kao učesnik u postupku nije poslovao u skladu sa osnovnim uslovima PZD PSC.

78. Kada je PZD PSC poništen, poništenje deluje retroaktivno do prvog dana prve fiskalne godine ili obračunskog perioda za koji je PZD PSC bio na snazi i PZD PSC neće ubuduće imati bilo kakvu pravnu snagu i efekat na odnosnog poreskog obveznika (poreske obveznike) i drugu poresku upravu. Da bi efekat ovakve odluke bio ozbiljan, poreska uprava koja predlaže poništenje PZD PSC trebalo bi to da uradi tek nakon pažljivog i detaljnog ocenjivanja relevantnih činjenica i trebalo bi na vreme da obavesti i da se posavetuje sa odnosnim poreskim obveznikom, (obveznicima) i drugom (drugim) poreskom upravom (poreskim upravama).

E.3.2 Ukidanje PZD PSC

79. Poreska uprava može ukinuti PZD PSC (bilo samostalno, bilo sporazumno) ukoliko se ustanovi da je:

a) došlo do pogrešnog tumačenja, greške ili propuštanja koje se ne može pripisati nemaru, nehatu ili nameri poreskog obveznika prilikom predloga ili podnošenja PZD PSC, godišnjih izveštaja ili druge prateće dokumentacije ili prilikom pružanja relevantnih informacija;

b) poreski obveznik, kao učesnik u postupku, nije u punoj meri poslovao u skladu sa uslovima PZD PSC;

c) došlo do materijalnog kršenja jedne ili više kritične pretpostavke;

d) došlo do izmena poreskog zakona, uključujući odredbu ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja koja je u velikoj meri relevantna za PZD PSC i nije dokazano da je moguća izmena sporazuma (vidi paragrafe 80-82 u nastavku) kako bi se uzele u obzir promenjene okolnosti.

80. Kada se ukine PZD PSC, datum ukidanja biće određen u skladu sa prirodom događaja koji je doveo do ukidanja. Ovo može biti tačno određeni datum, na primer u slučaju da se dogodila značajna izmena poreskog zakona (iako bi u PZD PSC mogao da bude predviđen period tranzicije između datuma izmene u zakonu i datuma ukidanja). U drugim slučajevima, ukidanje će imati pravnu snagu za tačno određenu fiskalnu godinu ili obračunski period, na primer u slučaju da je nastala značajna promena u jednoj od kritičnih pretpostavki koja ne bi mogla da bude pripisana određenom datumu u fiskalnoj godini ili obračunskom periodu. PZD PSC neće više proizvoditi pravnu snagu prema odnosnom (odnosnim) poreskom obvezniku (poreskim obveznicima) i drugoj poreskoj upravi od dana ukidanja.

81. Poreska uprava može da izbegne ukidanje, ukoliko poreski obveznik može da dokaže razuman razlog, sa kojim se mora složiti poreska uprava, i ukoliko se poreski obveznik složi da se izvedu bilo koja usklađivanja koja predloži poreska uprava kako bi se ispravila pogrešna tumačenja, greške, propusti ili nepridržavanje ili, ukoliko se poreskom obvezniku uzmu u obzir izmene u kritičnim pretpostavkama, poreskom zakonu, ili odredbama ugovora o izbegavanju dvostrukog oporezivanja relevantnog za PSC. Takva aktivnost može dati osnova reviziji PZD PSC (videti u nastavku).

82. Poreska uprava koja predlaže ukidanje trebalo bi na vreme da obavesti i da se posavetuje sa odnosnim poreskim obveznikom/obveznicima i drugom/drugim poreskom upravom/ upravama. Ova savetovanja bi trebalo da uključe i objašnjenja razloga za predlog ukidanja PZD PSC. Poreskom obvezniku bi trebalo pružiti mogućnost da se izjasni pre donošenja konačne odluke.

E.3.3 Izmene PZD PSC

83. Validnost metodologije transfernih cena zavisi od kritičnih pretpostavki koje nastavljaju da se primenjuju tokom celog trajanja PZD PSC. PZD PSC i bilo koje priznanje ili sporazum trebalo bi zato da predvide da je poreski obveznik u obavezi da obavesti zainteresovanu poresku upravu o bilo kakvim promenama. Ukoliko nakon ocenjivanja od strane poreske uprave bude utvrđeno da je došlo do materijalno značajne promene u uslovima predviđenim kritičnom pretpostavkom, PZD PSC može da bude izmenjen kako bi prikazao te promene. Kao što je prethodno razmatrano, PZD PSC može i da sadrži pretpostavke koje iako nisu kritične za validnost PZD PSC zahtevaju pregled zainteresovanih strana. Jedan od rezultata takvog pregleda mogao bi ponovo da bude izmena PZD PSC. Ipak, u mnogim slučajevima uslovi PZD PSC mogu biti dovoljno fleksibilni da izvrše obračun efekata takvih promena bez potrebe za izmenama.

84. Obaveštenje poreskog obveznika poreskim upravama da je takva promena nastupila trebalo bi da bude podneto što je pre moguće nakon nastanka promena, ili nakon što je poreski obveznik postao svestan da su promene nastale, a u svakom slučaju ne kasnije od datuma podnošenja, ukoliko takva obaveza postoji, godišnjeg izveštaja za tu godinu ili obračunski period. Rano obaveštenje je preporučljivo kako bi se zainteresovanim stranama ostavilo više vremena da pokušaju da postignu dogovor o izmenama PZD PSC, čime bi se smanjila verovatnoća ukidanja.

85. Izmenjeni PZD PSC bi trebalo da navodi datum od kog je izmena na snazi i datum od kog prethodni PZD PSC više nije na snazi. Ukoliko se datum promene može precizno odrediti, onda bi svakako izmena trebalo da bude na snazi od tog datuma, ali ukoliko se datum ne može precizno odrediti, onda bi PZD PSC trebalo da bude izmenjen i na snazi od prvog dana obračunskog perioda koji sledi onome u kome se dogodila promena. Ukoliko poreska uprava i poreski obveznik ne mogu da se dogovore o potrebi za izmenom PZD PSC ili na koji način bi ta izmena trebalo da se izvrši, PZD PSC će biti ukinut i ubuduće neće proizvoditi

pravnu snagu za poreskog obveznika i poreske uprave učesnice. Određivanje efektivnog datuma ukidanja PZD PSC svakako će pratiti ista načela koja su primenjena prilikom određivanja datuma izmene.

E.4 Obnavljanje PZD PSC

86. Zahtev za obnavljanjem PZD PSC trebalo bi da se podnese u roku propisanom od strane poreskih uprava učesnica, imajući u vidu potrebu da se ostavi dovoljno vremena da poreski obveznik (obveznici) i poreske uprave pregledaju i ocene zahtev za obnavljanjem i da postignu o tome dogovor. Zahtev može pomoći da se postupak obnavljanja započne dosta pre isteka roka trajanja postojećeg PZD PSC.

87. Redigovanje, procesuiranje i ocenjivanje zahteva za obnavljanje često bi bilo slično onima za inicijalnu aplikaciju PZD PSC. Ipak, neophodan nivo detalja može da bude smanjen sporazumom poreskih uprava, učesnica u postupku, posebno ukoliko nije došlo do bitnih promena činjenica ili okolnosti slučaja. Obnavljanje PZD PSC nije automatsko i zavisi od saglasnosti svih strana u postupku i od toga da li će poreski obveznik prikazati, između ostalog, pridržavanje uslova postojećeg PZD PSC. Metodologija i uslovi obnovljenog PZD PSC mogu, naravno, da se razlikuju od onih utvrđenih prethodnim PZD PSC.

Aneks Glave VI

Primeri koji ilustruju Smernice za transferne cene za nematerijalnu imovinu u slučaju značajne nepouzdanosti procene

Naredna tri primera ilustruju primenu načela koja se odnose na određivanje cen,e u skladu sa načelom van dohvata ruke u slučaju kada je procena prenesene nematerijalne imovine visoko nesigurna u vreme izvršenja transakcije. Vidi paragrafe 6.28-6.35.

Usklađivanja i pretpostavke o poslovanju u skladu sa načelom van dohvata ruke, u narednim primerima, predviđene su isključivo u ilustrativne svrhe i ne bi trebalo da se prihvate kao preporučene ispravke i transakcije van dohvata ruke u stvarnim slučajevima ili posebnim poslovnim delatnostima. Iako ovi primeri nastoje da objasne načela odeljaka Smernica kojima pripadaju, ta načela se moraju primenjivati u svakom posebnom slučaju, u zavisnosti od specifičnih činjenica i okolnosti datog slučaja.

Primer 1

1. Licenca za pravo proizvodnje i distribucije otkrivenog leka podeljena je između povezanih preduzeća u skladu sa sporazumom koji određuje procenat autorske naknade u roku važenja sporazuma od tri godine. Utvrđeno je da su ovi sporazumi u skladu sa praksom poslovne delatnosti i ekvivalentnih sporazuma van dohvata ruke za uporedive proizvode, a procenat je takođe prihvaćen kao ekvivalentan procentu dogovorenom u tržišnim transakcijama zasnovanim na dobiti koja se objetivno očekuje, od obe strane u vreme izvršenja ugovornih obaveza.

2. U trećoj godini ugovora otkriveno je da lek ima dejstvo i u drugim terapeutskim kategorijama u kombinaciji sa drugim lekom i ovo otkriće vodi značajnom povećanju prodaje i dobiti za vlasnika licence. Da se o ovom ugovoru pregovaralo, u skladu sa načelom van dohvata ruke, u trećoj godini prvi put sa prethodno navedenim saznanjem, nema sumnje da bi bio

ugovoren veći procenat autorske naknade koji bi odrazio povećanu vrednost nematerijalne imovine.

3. Postoje dokazi koji bi podržali mišljenje (ti dokazi su dostavljeni poreskoj upravi) da ove nove mogućnosti leka nisu bile očekivane u vreme zaključenja ugovora i da je autorska naknada koja je bila utvrđena u prvoj godini bila adekvatno ustanovljena u visini dobiti koju su objektivno očekivale obe strane ugovora u to vreme.

4. Imajući u vidu sve ove okolnosti, ne postoji razlog da se autorska naknada usklađuje u trećoj godini. Takvo usklađivanje bi bilo suprotno načelima navedenim u Glavi VI zato što bi predstavljalo neprikladno korišćenje usklađivanja nakon što se događaj već desio. Vidi paragraf 6.29 Smernica. Ne postoji razlog da se smatra da je procena u dovoljnoj meri nesigurna, na osnovu činjenice da su strane u skladu sa načelom van dohvata ruke, zahtevale usklađivanje odredaba ugovora, i ne može da se smatra da je promena vrednosti bila u toj meri značajna da bi razvoj do koga je dovela bilo ponovno pregovaranje o transakciji. Vidi paragrafe 6.30-6.31.

Primer 2

5. Činjenice su iste kao u prethodnom primeru. Pretpostavimo da je na kraju trogodišnjeg perioda ugovor ponovno zaključen između istih strana. U ovom trenutku evidentno je da su prava na lek značajno vrednija nego što se ranije činilo. Ipak, neočekivani razvoj prethodne godine i dalje je svež, i ne može se sa očekivanjem predvideti da li će prodaja nastaviti da raste, da li će dodatni korisni efekti biti otkriveni, i kakav razvoj situacije na tržištu može da utiče na prodaju s obzirom da konkurenti „dišu za vratom“ ovom otkriću. Sve ove činjenice utiču da ponovna procena prava na nematerijalnu imovinu bude visoko neizvestan postupak. Uprkos tome, povezana preduzeća zaključuju novi ugovor o licenci na period od deset godina koji značajno povećava fiksni procenat autorske naknade na osnovu špekulativnih očekivanja stalne i povećane potražnje.

6. Nije praksa delatnosti da se zaključuju ugovori na duži vremenski rok sa fiksnim procentom autorske naknade u slučaju kada nematerijalna imovina koja je predmet ugovora potencijalno ima veću vrednost, ali ta vrednost i dalje nije postignuta izmenom na tržištu. Ne postoje ni dokazi, imajući u vidu nesigurnost procene, da bi bilo kakve projekcije napravljene od strane povezanih preduzeća bile smatrane adekvatnim u slučaju da nepovezana preduzeća pokušaju da opravdaju ugovor sa fiksnim procentom

autorske naknade. Pretpostavimo da postoje dokazi da bi nepovezana preduzeća insistirala na zaštiti u formi odredaba o budućem usklađivanju cene na osnovu pregleda koji bi se obavljali jednom godišnje.

7. Pretpostavimo da u četvrtoj godini prodaja poraste i da procenat autorske naknade utvrđen desetogodišnjim ugovorom bude u skladu sa načelom van dohvata ruke. Ipak, početkom pete godine, konkurent na tržište uvede lek koji ima bolje rezultate od prvog leka u terapeutskoj kategoriji u kojoj je prvi lek u kombinaciji neočekivano dao rezultate, i prodaja prvog leka iz tog razloga naglo opadne. Autorska naknada utvrđena desetogodišnjim ugovorom više nije u skladu sa načelom van dohvata ruke od pete godine i opravdano je da poreska uprava izvrši usklađivanja transfernih cena od početka šeste godine. Ovo usklađivanje je opravdano zato što postoje dokazi napomenuti u prethodnom paragrafu, da bi u uporedivim okolnostima nezavisna preduzeća predvidela usklađivanje cena, na osnovu godišnjeg pregleda. Vidi paragraf 6.34 Smernica.

Primer 3

8. Pretpostavimo da preduzeće X daje licencu novoosnovanom zavisnom preduzeću Y da, na period od pet godina, proizvodi i plasira na tržište mikročip. Autorska naknada je fiksirana na 2 procenta. Ovaj procenat autorske naknade zasnovan je na projekciji dobiti koja će se ostvariti od eksploatacije nematerijalne imovine koja pokazuje očekivanu prodaju od 50 do 100 miliona u svakoj od prvih pet godina.

9. Utvrđeno je da ugovori između nepovezanih lica koja posluju sa uporedivom nematerijalnom imovinom u uporedivim okolnostima ne bi smatrali ove projekcije dovoljno pouzdanim da bi opravdale fiksni procenat autorske naknade, i da bi se zato najčešće sporazumeli o unošenju odredbe o usklađivanju cene kako bi se obračunale razlike između trenutne i projektovane dobiti. Ugovor koji je preduzeće X zaključilo sa nepovezanim proizvođačem u vezi sa uporedivom nematerijalnom imovinom i pod uporedivi okolnostima predviđa sledeća usklađivanja ovih procenata:

Prodaja	Stopa
Do 100 miliona	2,00%
Sledećih 50 miliona	2,25%
Sledećih 50 miliona	2,50%
Preko 200 miliona	2,75%

10. Iako prihodi od prodaje preduzeća Y u prvoj godini iznose 50 miliona, u narednim godinama prihodi su tri puta veći od projektovanih iznosa. U skladu sa principima ustanovljenim u ovom odeljku, za ove naredne godine bilo bi opravdano da poreska uprava utvrdi procenat autorske naknade na osnovu odredaba o usklađivanju koje bi bile predviđene u uporedivoj tržišnoj transakciji kao što je ona između preduzeća X i nezavisnog proizvođača. Vidi paragrafe 6.30, 6.32-6.33 Smernica.

Prilog

Preporuka Saveta za određivanje primene pravila o transfernim cenama između povezanih lica [C(95)126/Final]

sa izmenama od 11. aprila 1996. godine [C(96)46/FINAL], 24. jula 1997. godine [C(97)144/FINAL], 28. oktobra 1999. godine [C(99)138], 16. jula 2009. godine [C(2009)88] i 22. jula 2010. godine [C(2010)99]

SAVET

Imajući u vidu Član 5(b) Konvencije o Organizaciji za ekonomsku saradnju i razvoj od 14. decembra 1960. godine;

imajući u vidu Deklaraciju o međunarodnim investicijama i multinacionalnim preduzećima od 21. juna 1976. godine, usvojenu od strane vlada članica OECD, kao i Smernice uz Konvenciju [C(76)99(Final)];

imajući u vidu Izveštaj o Smernicama za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave, u daljem tekstu Izveštaj iz 1995. godine [DAFFE/CFA(95)19 i Corrigendum I] usvojen 27. juna 1995. godine od strane Komiteta za fiskalna pitanja, dopunjenog izveštajem o nematerijalnoj imovini i uslugama usvojenog 23. januara 1996. godine od strane Komiteta za fiskalna pitanja [DAFFE/CFA(96)2] i uvrštenog u Glave VI i VII; izveštajem od sporazumima o učešću u troškovima usvojenog 25. juna 1997. od strane Komiteta za fiskalna pitanja [DAFFE/CFA(97)27] i uvrštenog u Glavu VIII; izveštajem o smernicama za procedure nadzora OECD Smernica za transferne cene i učešće poslovne zajednice [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], usvojen 24. juna 1997. godine od strane Komiteta za fiskalna pitanja i uvrštenog u Aneks; izveštajem o smernicama za primenu prethodnih sporazuma o cenama u postupku zajedničkog dogovaranja usvojenog 30. juna 1999. godine od strane

Komiteta za fiskalna pitanja i uvrštenog u Anekse [DAFFE/CFA/WD(99)11/31]; izveštajem o poslovnim restrukturisanjima sa aspekta transfernih cena, usvojenog 22. juna 2010. godine od strane Komiteta za fiskalna pitanja [CTPA/CFA(2010)46] i uvrštenog u Glavi IX; revidiranog izveštajem o metodama za određivanje uporedivosti i dobiti, usvojenog 22. juna 2010. godine od strane Komiteta za fiskalna pitanja [CTPA/CFA(2010)55], koji je zamenio Glave I-III; izmenjenog izmenama i dopunama Glave IV koje su usvojene od strane Komiteta za fiskalna pitanja 6. juna 2008. godine [CTPA/CFA(2008)30/REV1]; izmenama i dopunama Predgovora i Uvoda koje su usvojene od strane Komiteta za fiskalna pitanja 22. juna 2009. godine [CTPA/CFA (2009) 51/REV1] i izmenama i dopunama Predgovora, Uvoda, Rečnika pojmova, Glava IV-VIII i Aneksa koje su usvojene od strane Komiteta za fisklana pitanja 22. juna 2010. godine [CTPA/CFA(2010)47];

Imajući u vidu temeljnu potrebu za saradnjom među poreskim upravama da bi se otklonile prepreke koje međunarodno dvostruko oporezivanje predstavlja za slobodan promet dobara, usluga i kapitala između država članica;

S obzirom da se transakcije između povezanih lica mogu odvijati pod drugačijim uslovima od onih koje se odvijaju između nepovezanih lica;

S obzirom da bi, za poreske potrebe, cene kod takvih transakcija između povezanih lica (uobičajeno označavane kao transferne cene), ipak trebalo da budu u skladu sa onim koje bi bile naplaćivane između nepovezanih lica (uobičajeno označavane kao cene van dohvata ruke) kao što to predviđa Član 9 (stav 1) Model-konvencije OECD o porezima na dohodak i na imovinu;

S obzirom da problemi u vezi sa određivanjem transfernih cena u međunarodnim transakcijama imaju naročit značaj, a imajući u vidu znatan obim takvih transakcija;

S obzirom na potrebu da se postigne ujednačenost u pristupima poreskih uprava, sa jedne strane i povezanih lica, sa druge strane, u određivanju dobiti i troškova preduzeća koje je deo multinacionalne grupe preduzeća, koju bi trebalo uzeti u obzir u okviru jedne nadležnosti.

I PREPORUČUJE vladama država članica:

I 1. da njihove poreske uprave, radi određivanja cena van dohvata ruke za transakcije između povezanih lica, prilikom preispitivanja i ukoliko je potrebno usklađivanja transfernih cena između povezanih lica za potrebe određivanja oporezivog dohotka, prate smernice iz *Izveštaja iz 1995. godine*, sa svim izmenama, a imajući u vidu celokupnost *Izveštaja* i uzajamno dejstvo različitih glava;

I 2. da bi poreske uprave trebalo da ohrabruju poreske obveznike da prate uputstva iz *Izveštaja iz* 1995. godine, sa svim izmenama i da u tom cilju objave *Izveštaj iz 1995. godine* u svojim državama i prevedu ga, po potrebi, na njihov nacionalni jezik(e);

I 3. da razviju dalju saradnju između svojih poreskih uprava, na bilateralnoj i multilateralnoj osnovi, u oblastima povezanim sa transfernim cenama.

II POZIVA vlade država članica:

II 1. da obaveste Komitet za fiskalna pitanja o svim izmenama svih zakona ili propisa koji su relevantni za određivanje transfernih cena, ili o uvođenju novih zakona ili propisa.

III POZIVA Komitet za fiskalna pitanja:

III 1. da nastavi rad na pitanjima u vezi sa transfernim cenama i da izda dodatke smernicama pomenutim u *Izveštaju iz 1995. godine* sa svim izmenama;

III 2. da, u saradnji sa poreskim upravama država članica i uz učešće poslovne javnosti, prati implementaciju *Izveštaja iz 1995. godine* sa svim izmenama i da, u skladu sa rezultatima takvog praćenja, po potrebi, preporuči Savetu da izmeni i dopuni *Izveštaj iz 1995. godine* sa svim izmenama;

III 3. da periodično izveštava Savet o rezultatima svog rada u ovoj materiji zajedno sa svim relevantnim predlozima za unapređenje međunarodne saradnje;

III 4. da u skladu sa politikom Organizacije, unapređuje dijalog sa državama koje nisu njene članice, sa ciljem pomaganja tim državama da se upoznaju sa *Izveštajem iz 1995. godine* sa svim izmenama i tamo gde je

prikladno, ohrabri ih da prihvate Izveštaj iz 1995. *godine* sa svim izmenama.

IV DONOSI ODLUKU da stavi van snage Preporuke za određivanje transfernih cena između povezanih lica izdate 19. maja 1979. godine [C(79)83(Final)].

CIP - Каталогизација у публикацији
Народна библиотека Србије, Београд

334.726:336.221
338.53
336.226.14

SMERNICE OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave / [priredila] OECD ; [prevod priredili Dejan Popović ... [et al.]. - Beograd : Srpsko fiskalno društvo, 2011 (Beograd : Planeta print). - 390 str. : graf. prikazi, tabele ; 25 cm

Tiraž 300.

ISBN 978-86-915137-0-2
1. Организација за економску сарадњу и развој
a) Мултинационалне компаније - Опорезивање b) Порез на добит c) Цене - Калкулација

COBISS.SR-ID 187853068

Smernice OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i poreske uprave

Smernice OECD za primenu pravila o transfernim cenama za mulitnacionalna preduzeća poreske uprave pružaju uputstva za primenu načela van dohvata ruke, koje predstavlja međunarodni konsenzus u oblasti primene pravila o transfernim cenama, odnosno o vrednovanju, za poreske potrebe, prekograničnih transakcija između povezanih lica. U globalnoj ekonomiji, gde multinacionalna preduzeća (MNP) igraju značajnu ulogu, pravila o transfernim cenama su veoma značajna kako za poreske uprave, tako i za poreske obveznike. Države moraju da osiguraju da oporeziva dobit MNP ne bude veštački preneta izvan njihove jurisdikcije i da poreska osnovica koju MNP prijavljuju u pojedinačnim državama odgovara ekonomskim aktivnostima koje su u okviru njih preduzete. Za poreske obveznike je od suštinskog značaja da ograniče rizik od ekonomskog dvostrukog oporezivanja koje može biti posledica spora između dve države u pogledu određivanja naknade u skladu sa načelom van dohvata ruke za njihove prekogranične transakcije sa povezanim licima.

Smernice OECD za primenu pravila o transfernim cenama su odobrene od strane Saveta OECD u originalnoj verziji iz 1995. godine. Ograničene izmene su unete u 2009. godini, prvenstveno u cilju usaglašavanja sa novim stavom 5 Člana 25.unetog u Model - konvenciju OECD u 2008. godini, a koji se odnosi na arbitražu i izmenama u Komentaru na Član 25. u vezi sa postupkom zajedničkog dogovaranja. U okviru izdanja iz 2010. godine, Glave I – III su značajno izmenjene, sa novim smernicama u vezi izbora metode za proveru transfernih cena koja najviše odgovara okolnostima slučaja, praktične primene metoda transakcione dobiti (metoda transakcione neto marže i metoda podele dobiti), kao i sprovođenja analize uporedivosti. Pored navedenog, uneta je nova Glava IX o aspektima primene pravila o transfernim cenama na poslovna restrukturisanja. Promene u svrhu usaglašavanja celog teksta su unete u ostatak Smernica OECD za primenu pravila o transfernim cenama. Izvorna verzija ove knjige je objavljena pod naslovom OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (ISBN 9789264090330), © 2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris.

Izvorna verzija ove knjige je objavljena pod naslovom OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (ISBN 9789264090330), © 2010, Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD), Paris.

Ovaj prevod je objavljen u skladu sa sporazumom sa OECD.
On ne predstavlja zvaničan prevod OECD.

www.oecdbookshop.org - OECD online bookshop

www.oecd-ilibrary.org - OECD e-library

www.oecd.org/oecddirect - OECD title alerting service

9 788691 513702

www.oecd.org