

УТИЦАЈ ГЛОБАЛНИХ ПРОМЕНА НА ОПОРЕЗИВАЊЕ ДОБИТИ – ОБРАЧУН ТРАНСФЕРНИХ ЦЕНА

IMPACT OF GLOBAL CHANGES ON TAX LIABILITY – TRANSFER PRICES CALCULATION

Проф. др Дејан Јакшић,

Економски факултет у Суботици, Универзитет у Новом Саду
Република Србија, jaksicd@ef.uns.ac.rs

Проф. др Мирко Андрић,

Економски факултет у Суботици, Универзитет у Новом Саду
Република Србија, andricim@ef.uns.ac.rs

Кристина Мијић, мастер

Економски факултет у Суботици, Универзитет у Новом Саду
Република Србија, mijick@ef.uns.ac.rs

Абстракт: Глобализација савременог пословања представља велики изазов за пореске системе појединачних земаља будући да различити услови опорезивања остављају маневарски простор за привредне субјекте да оптимизују пореске обавезе евазивним избором земље у којој ће бити опорезовани. Код обрачуна пореза на добит, државе се против овакве праксе боре прописивањем корекције пореске обавезе вредновањем одступања између трансферних и тржишних цена. Утврђивање цена „ван дохвата руке“ представља сложена проблематику будући да постоје различите методологије за њено утврђивање које су објашњене у овом раду.

Кључне речи: трансферне цене; принцип дохвата руке; методе трансферних цена; порез на добит.

Abstract: The globalization of modern business is a major challenge to the tax systems of individual countries, since different conditions of taxation leave leeway for companies to optimize tax liability evasive choice of countries in which they will be taxed. For income tax purposes, the countries are fighting against these practices by prescribing correction of tax liability valuation discrepancies between transfer and market prices. Determining the arm's length principle is a complex problem since there are different

methodologies for its determination, which are explained in this paper.

Key words: transfer prices; arm's length principle; transfer pricing methods; corporate tax.

1 Увод

Са становишта економске ефикасности, порески системи би требало да буду идеално „неутрални“ у смислу економских избора. У таквом окружењу, избор инвестиција, њихово финансирање или избор државе у којој ће бити инвестирано у принципу не треба да буду руковођени разликама у пореским системима. Из ове перспективе, а у међународном контексту, ако не желимо да одлука о инвестирању буде донета на основу разлика у системима опорезивања, онда те разлике не би смеле да буду значајне. Разлике у нивоима ефективног корпоративног опорезивања у стварности ипак могу значајно да утичу на инвестиционе одлуке. Конкуренција између држава за привлачење иностраног капитала кроз стварање привлачног амбијента усмерава државе ка снижавању пореског терета. Мултинационалне компаније морају планирати да узму у обзир и разлике у пореским теретима у појединим земљама или да изналазе начине за избегавање повећаног пореског терета кроз манипулисање оствареним профитима кроз њихово исказивање у оним земљама где су

порески услови најповољнији. Оваква пракса избегавања плаћања пореза у држави у којој је и остварена добит је у основи неетична, али у високо конкурентивном свету она је и очекивана, под условом да се не изнађу начини да се таква активност учини нелегалном.

Основни инструмент којим се државе боре против трансферисања добити је кроз дефинисање услова под којим се врше трансакције између повезаних лица. Основне полазне претпоставке приликом избора оваквог приступа су следеће:

- трансфер добити из једне земље у другу претпоставља да је власник пословања у обе државе исти, што значи да се ради о трансакцијама између повезаних страна,
- основни начин на који се добит трансферише из једне државе у другу је преко трансакција које се врше по нетржишним условима, и
- основни смисао у трансферу добити из једне државе у другу је да се добит из земље са вишим пореским оптерећењем премешта у земљу са нижим пореским оптерећењем. То значи да се држава треба штитити од умањења пореских обавеза кроз елиминисање ефеката оних

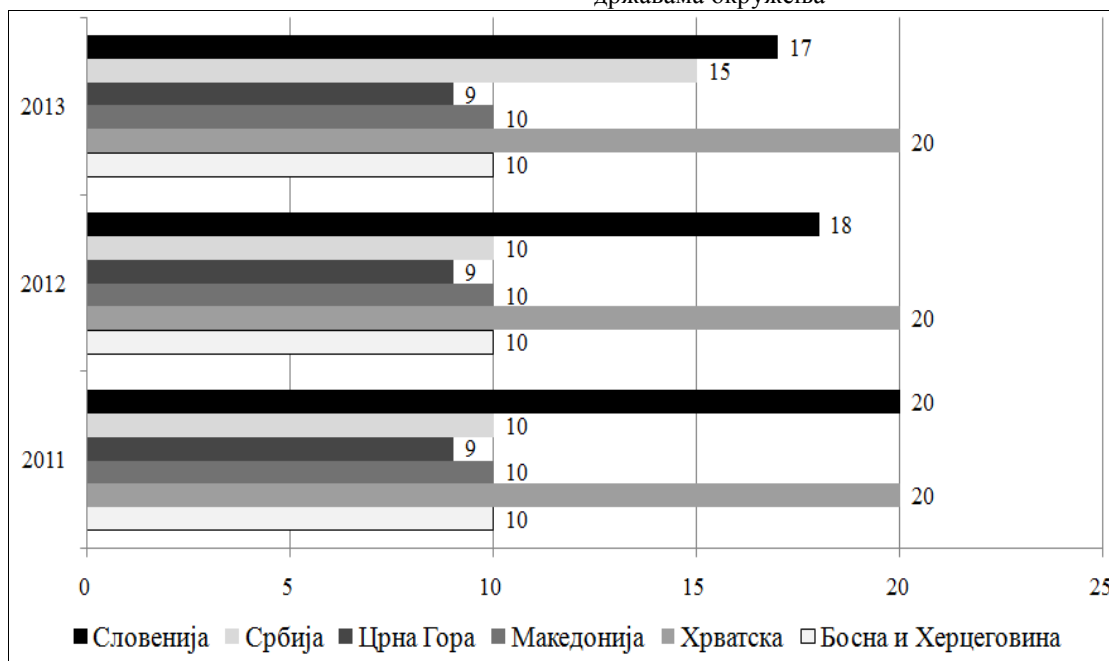
трансакција којима се смањују приходи или повећавају расходи.

Из оваквог приступа проистиче и чињеница да обвезници пореза на добит не могу умањити износ пореза на добит ако су оштећени у трансакцијама са повезаним странама. Осим тога, треба имати у виду и да су избегавањем плаћања пореза на добит посебно погођене државе са високим стопама пореза.

II Висина пореског оптерећења као мотивациони фактор за избегавање опорезивања

Порез на добит има амбивалентну функцију у финансирању државе. Са једне стране, ниске стопе пореза на добит требало би да привуку потенцијалне инвеститоре кроз обећање повољних услова опорезивања ако та предузећа остваре добит. Са друге стране, ниске стопе пореза на добит утичу на пуњење државног буџета и финансирање буџетских издатака, јер мали буџетски приходи онемогућују државама квалитетну инфраструктуру која треба да подржи успешно пословање.

За државе које се боре да привуку стране инвестиције карактеристично је да се оне ипак често опредељују за ниже стопе пореза на добит. На наредној слици приказан је номинални ниво стопа пореза на добит у државама окружења

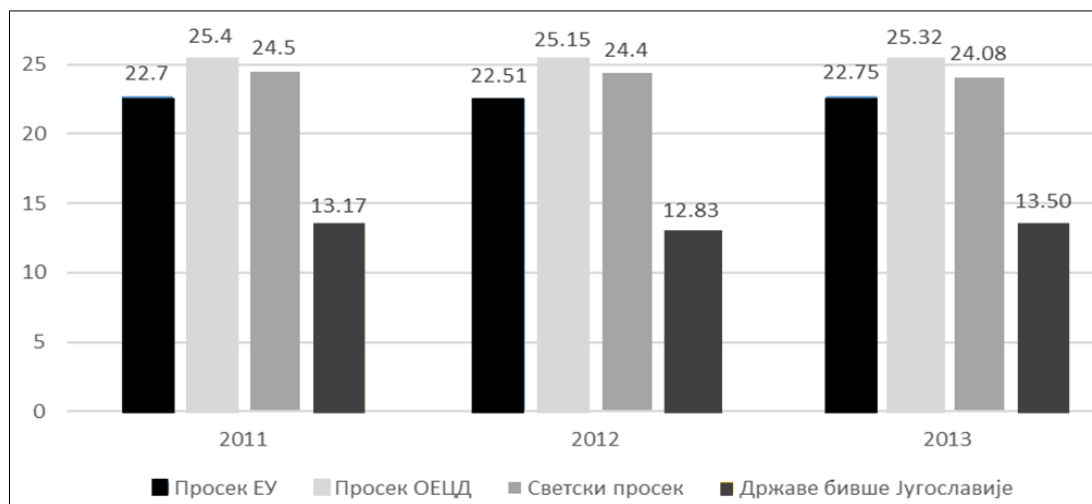


Слика 1. Преглед стопа пореза на добит у периоду 2011-2013. година у државама бивше Југославије (KPMG, 2014, <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>)

На слици се може приметити да државе бивше Југославије које су сада чланице Европске уније имају више стопе пореза на добит (Хрватска и Словенија - 20%), да Босна и Херцеговина (10%), Црна Гора (9%) и Македонија (10%) имају ниске стопе пореза на добит које нису мењане у претходне три године, а да се Србија у 2013. години одлучила за повећање стопе пореза на добит са 10% на 15%. Познато је да велики број предузећа на овим просторима послује само у националним оквирима, а и када је и повезан са

иностранством, онда углавном оснива предузећа у државама окружења. Будући да нема значајних разлика у стопама пореза на добит између држава региона, може се приметити је да не постоји изражен ризик од умањивања пореза на добит кроз пословање са повезаним странама у другим државама.

Интересантно је упоредити и стопе пореза на добит држава у окружењу са другим државама у свету и појединим регионима, што је приказано на наредној слици:

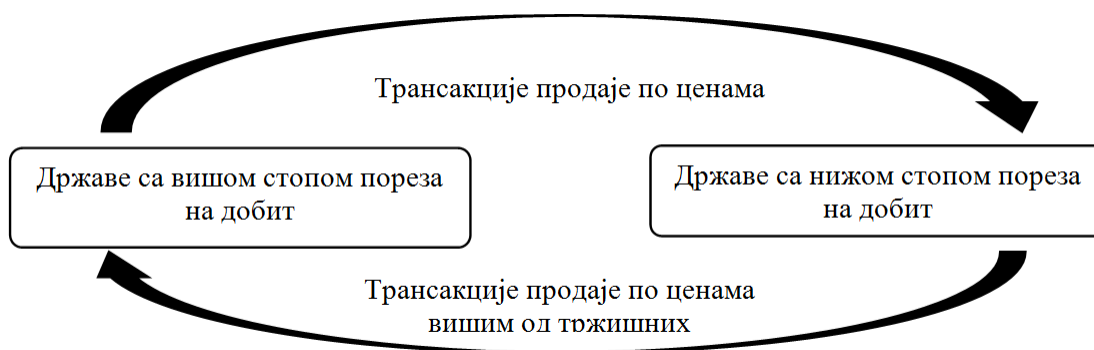


Слика 2. Преглед просечних стопа пореза на добит у периоду 2011-2013. година (KPMG, 2014, <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>)

На слици се уочава да су номиналне стопе пореза на добит држава у окружењу на релативно ниском нивоу у односу на друге делове света. Још једном се може приметити да мотивација држава у окружењу да кроз трансакције са повезаним странама оштећује национални буџет није посебно изражена.

III Потреба за вредновањем трансакција између повезаних страна по принципу „ван дохвата руке“

Основни начин за избегавање плаћања пореза на добит у условима различитог нивоа пореског оптерећења је одвијање трансакција између повезаних страна по нетржишним условима које резултирају тиме да се већа добит исказује у државама са преференцијалним пореским оптерећењем.



Слика 3. Нетржишне трансакције између повезаних страна

Да би се порез на добит платио у држави у којој је и остварен, неопходно је да се трансакције између повезаних страна реализују по тржишним условима, односно под условима под којима се оне остварују и са другим правним лицима са којима предузеће није власнички повезано. Вредновање трансакција под оваквим условима назива се принципом „ван дохвата руке“.

Принцип „ван дохвата руке“ је метода која „даје најближи увид у деловање отвореног тржишта у случајевима када је извршен трансфер имовине (као што су добра, друга материјална или нематеријална добра) или су пружене услуге међу повезаним предузећима“ (ОЕЦД, 2010). ОЕЦД смернице налажу да се примена принципа „ван дохвата руке“ углавном заснива на упоређивању свих битних услова једне контролисане (повезане) трансакције и услова неконтролисане (између независних странака) трансакције. Према ОЕЦД смерницама, трансакција се може упоредити, ако нема разлике у условима који могу да буду значајно да утичу на цену или ако разлике могу да буду уклоњене пригодним исправкама. Да би утврдили да ли постоје неке значајне разлике између поређених трансакција и послова, следећих пет фактора треба пажљиво размотрити:

- карактеристике вредности или услуга,
- функционалну анализу и анализу ризика,
- услове уговора,
- економске околности,
- пословну стратегију.

Принцип „ван дохвата руке“ значи да повезана лица треба да одреде примењене цене за своје међусобне трансакције као да их је одредила независна страна. Принцип се у главном заснива на поређењу свих околности контролисане трансакције и околности неконтролисане трансакције.

IV Методе утврђивања принципа „ван дохвата руке“

Да би се утврдила цена „ван дохвата руке“, ОЕЦД смернице праве разлику између традиционалне и трансакционе добити, остављајући слободу пореским обвезницима да се одлуче за примену и неке друге методе, ако то оправдавају околности и карактеристике трансакције, под условом да те друге методе допуштају принципу „ван дохвата руке“ да превлада (ОЕЦД, 2010).

Традиционалне методе засноване на трансакционој анализи користе директне и индиректне методе (нпр. бруто добит) у испитивању природе трансакције „ван дохвата руке“ међу повезаним лицима.

Законским решењем у Републици Србији предвиђене су следеће методе за утврђивање цена по принципу „ван дохвата руке“:

1. метода упоредиве цене на тржишту,
2. метода цене коштања увећане за уобичајену зараду (метода трошкова увећаних за бруто маржу),
3. метода препродајне цене,
4. метода трансакционе нето марже,
5. метода поделе добити и
6. било која друга метода којом је могуће утврдити цену трансакције по принципу „ван дохвата руке“, под условом да примена метода претходно наведених у овом ставу није могућа или да је та друга метода примеренија околностима случаја од метода претходно наведених у овом ставу. (Службени гласник РС бр. 25/01 итд., члан 61)

A. Метод упоредиве цене на тржишту

По дефиницији ОЕЦД смерница, метод упоредне цене на тржишту подразумева поређење цене добара и услуга у контролисаној трансакцији са ценама које се примењују у упоредивој трансакцији под упоредивим условима (околностима). Ако постоје неке разлике између ових цена то може указати да комерцијални и финансијски односи између повезаних лица нису у складу са принципом ван дохвата руке. То значи да цену у контролисаној трансакцији треба заменити ценом која се примењује у неконтролисаној трансакцији.

Ове трансакције (контролисана и неконтролисана) су упоредиве ако су испуњени следећи услови:

- разлике између трансакција које се пореде могу бити поуздано класификоване или су такве да не могу битно утицати на цену,
- могу бити спроведена разумна усклађивања како би се елиминисале разлике.

ОЕЦД смернице препоручују да овај метод има примат над другим методама.

У Србији је чланом 12. Правилника о трансферним ценама и методама (Службени гласник РС бр. 61/13, 8/2014) детерминисано да се овај метод примењује када:

- Обвезник пружа услугу или продаје производ у сличним количинама на сличном тржишту и по сличним условима повезаним и неповезаним лицима (интерна упоредива цена).
- Неповезано лице пружа услугу или купује производ у сличним количинама на сличним тржиштима под сличним условима (екстерно упоредива цена). Услов је да су подаци о ценама јавно доступни.
- Обвезник прима услугу или купује производ од повезаних и неповезаних лица (интерна упоредива цена).
- Неповезано лице прима услугу или купује производ (екстерно упоредива цена) под условом да су подаци јавно доступни.

Упоредивост цене по трансакцијама треба да обезбеди:

- сличност предмета трансакције,
- уговорене услове,
- економске односно тржишне разлоге.

ОЕЦД смернице у тачки 2.16. наглашавају да практични разлози диктирају флексибилнији приступ коришћења ове методе зато што је јако тешко утврдити прецизно усклађивање којим се елиминишу разлике у погледу ефеката на цене.

В. Метод препродајне цене

Метод препродајне цене или трговачке цене полази од цене по којој је производ купљен од повезаног лица и препродат неповезаном лицу. Препродајна цена се умањује за бруто маржу. Бруто маржа је износ из кога продавац очекује да покрије продајне и друге оперативне трошкове и да оствари одговарајућу добит. Износ који остаје након одбитка бруто марже и корекције других трошкова насталих по основу набавке може се сматрати ценом ван дохвата руке.

Маржа препродајне цене може се проценити по принципу „интерне упоредивости.“ Добра која су предмет контролисаних трансакција требају бити упоредива са добрима којима се тргује у неконтролисаном трансакцији. Када су контролисана и неконтролисана трансакција упоредиве по свим критеријумима осим у погледу самих производа, метод препродајне цене може поузданије одражавати принцип

„ван дохвата руке“ него метод упоредиве цене на тржишту.

Бруто маржа утврђује се на следећи начин:

Бруто маржа = ((приход од продаје-набавна вред. продате робе)/ приход од продаје) x100

Подаци о бруто маржама се могу користити само када су јавно доступни. Интерне упоредиве препродајне марже имају предност у односу на екстерне препродајне марже.

Уколико пре трансакције продаје препродавац додаје вредност обрадом или на неки други начин који доводи до промена карактеристика и вредности, промену вредности треба узети у обзир. Метод препродајне цене у претходном смислу не односи се на трошкове управе.

С. Метод цене коштања увећане за уобичајену зараду (метод трошкови плус)

Овај метод полази од трошкова који су настали у вези са трансакцијама на коју се додаје бруто маржа у зависности од функције која се врши, ризика који се сноси и имовине (ресурса) која се користи. За примену ове методе трошкови се разврставају на:

- директне трошкове,
- индиректне трошкове и
- оперативне трошкове.

Метод цене коштања увећане за уобичајену зараду примењује се на директне и индиректне трошкове. Правилник о трансферним ценама као и ОЕЦД смернице преферирају интерну бруто маржу. Уколико не постоје услови за примену интерне бруто марже утврђује се тржишни распон бруто марже у складу са правилима за утврђивање тржишног распона у случају примене метода трансакционе нето марже.

За потребе утврђивања распона може се користити следећа формула:

Бруто маржа = ((приходи од продаје- цена коштања)/ цена коштања) x 100

ОЕЦД смернице овај метод посматрају као случај када се трошкови прибављања добара или услуга у контролисаном трансакцији увећавају за уобичајену зараду, затим се том износу дода одговарајућа маржа како би се остварила зарада у складу са обављеним функцијама и условима тржишта. Оно што се добије након додавања марже може се сматрати ценом „ван дохвата руке“ оригиналне контролисаних трансакције.

Овај метод ОЕЦД смернице препоручују када се тргује полупроизводима између повезаних лица, када повезана лица имају закључене уговоре о заједничкој производњи или дугорочни уговор о куповини и продаји или када се контролисана трансакција односи на пружање услуга.

ОЕЦД смернице препоручују да маржа добављача треба бити утврђена по угледу на маржу која се оствари у упоредивој неконтролисаног трансакцији.

ОЕЦД смернице препоручују да се посебно обрати пажња на потешкоће у правилној примени метода, посебно код утврђивања трошкова обављених функција и проблем који произилази из разлика у рачуноводственим политикама које су често и законским прописима наметнуте.

D. Метод трансакционе нето марже

Овај метод испитује нето добит у односу на одговарајућу основу (нпр. трошкове или имовину) коју је порески обвезник остварио из контролисане трансакције. Метод трансакционе нето марже функционише слично као метод цене коштања увећање за уобичајену зараду и метод препродајне цене.

То конкретно значи да нето маржа која произилази из контролисане трансакције у идеалном случају треба бити упоређена са нето маржом која се остварује у неконтролисаног трансакцији. Примену овог метода прате бројни недостаци везани за функционалну анализу и доступност информација. Због тога су ОЕЦД смернице ради лакше примене препоручиле посебне стандарде упоредивости које се примењују код ове методе.

E. Метод поделе добити

Овај метод настоји елиминисати ефекат на профит који у контролисаног трансакцији настаје услед створених услова тако што се утврђује расподела добити коју неповезана лица очекују од исте трансакције. Метод поделе добити прво идентификује добит коју треба поделити на повезана лица у контролисаног трансакцији. Она надаље дели ту добит између повезаних друштава на економски важећој основи што је приближно подели добити која се очекује у независном односу. Допринос сваког лица оствареној добити процењује се функционалном анализом. Ова анализа узима у обзир коришћене ресурсе и претпостављене ризике.

V Хијерархија избора метода за вредновање трансакција по принципу „ван дохвата руке“

Сходно ОЕЦД смерницама редослед примене метода трансферних цена је следећи:

а) Традиционалне методе:

- 1) Метода упоредиве цене на тржишту,
- 2) Метода препродајне цене,
- 3) Метода цене коштања увећане за уобичајену зараду.

б) Остале методе:

- 1) Метода поделе добити,
- 2) Метода трансакционе нето марже.

Приликом анализе трансакција неопходно је изабрати метод за утврђивање трансферних цена који даје најпоузданије резултате. За утврђивање најприкладнијег метода узима се у обзир следеће:

- Ниво упоредивости између контролисаних и неконтролисаних трансакција.
- Доступност података за упоређивање.

Ниво упоредивости процењује се сходно:

- обележјима производа и услуга које су предмет трансакције,
- пословима (делатностима) које обављају повезана лица и ризицима пословања који се преузимају,
- уговореним условима трансакција,
- финансијском и приносном положају повезаних лица,
- пословној стратегији.

Доступност и квалитет података процењује се на основу:

- потпуности, поузданости и тачности евиденција,
- поузданости остварења дефинисаних услова, промета производа и услуга (одобрени попусти)
- осетљивости рачуноводственог софтвера на грешке или одступања од дефинисаних процедура.

ОЕЦД правилник (2010) уважава чињеницу да је могуће доспети у ситуацију када „иако је учињен сваки напор да се искључе тачке које имају мањи степен упоредивости, оно до чега се дође је опсег цифара за које се сматра, имајући у виду процес који је коришћен за селекцију упоредивих и ограничења доступних информација о упоредивим, да остаје одређени дефект упоредивости који се не може идентификовати и/или измерити износ и да

стога није прилагођен. У таквом случају, ако опсег укључује приличан број опсервација, статистички алат који води рачуна о централној тенденцији да смањује опсег (нпр. међуквартални опсег или други проценат) може да помогне да побољша поузданост анализе.

Закључак

Утицај глобалних промена на пословање појединих предузећа огледа се у све већој мери и у интернационализацији њиховог пословања у смислу оснивања зависних предузећа у другим државама преко којих се послује и на другим тржиштима.

То отвара питање опорезивања добити коју група предузећа заједнички оствари. Основна идеја у суочавању са проблемом опорезивања добити је да порез треба бити плаћен у држави у којој је добит зарађена што подразумева да се трансакције између повезаних страна одвијају по тржишним условима тј. да нема преливања добити. Приликом вредновања трансакција које се одвијају између повезаних страна, потребно је дефинисати ефекте ових трансакција по тржишним условима што подразумева избор неке од метода за вредновање трансакција по принципу „ван дохвата руке“ (метода упоредиве цене на тржишту, метода препродајне цене, метода цене коштања увећане за уобичајену зараду, метода поделе добити и метода трансакционе нето марже). Утврђивање пореске основице коју ће порески обвезник исказати у пореском билансу, најпримереније је применом метода упоредивих цена на тржишту, али будући да примена ове методе није увек могућа, потребно је понекад одредити се и за неке друге методе које на најбољи начин одсликавају природу трансакције између повезаних страна која се сагледава.

Државе бивше Југославије немају високу стопу пореза на добит. Због тога у овим државама није изражено избегавање плаћања пореза на добит због високог пореског оптерећења трансфером остварене добити у друге државе. Имајући то у виду, поставља се питање оправданости административног терета које компаније на овим просторима морају да носе при доказују тржишности трансакција са повезаним лицима када се сва лица налазе у истој држави. Оправдање за доказивање реалности трансферних цена у оквирима државе може да постоји уколико се примењују различите стопе пореза на добит за различите нивое остварене добити или ако се користе могућности за друга умањења пореза на добит које имају поједини порески обвезници у оквиру групе повезаних лица. Због тога се чини

да би, уместо да сва правна лица буду једнако оптерећена извештавањем за потребе утврђивања цена „ван дохвата руке“, боље решење било да се за предузећа која су повезана са лицима у иностранству детаљније преиспитују услови под којима се реализују трансакције са иностраним ентитетима (посебно ако долазе из тзв. „пореских рајева“), а да се за предузећа која имају само повезана лица у земљи подстиче пореско консолидовање које елиминише све друге мотиве за трансфер добити из једног предузећа у друго.

Литература

- [1] C. Adams and R. Coombes, “Global Transfer pricing,” USA: Bloomsbery Professional, 2012.
- [2] E. Baistrocchi, “Resolving Transfer Pricing Disputes,” United Kingdom: Cambridge University Press, 2012.
- [3] J Li, “Transfer Pricing Audits in China,” United Kingdom: Palgrave Macmillan, 2007.
- [4] KPMG, “Corporate tax rates,” <http://www.kpmg.com/Global/en/services/Tax/tax-tools-and-resources/Pages/corporate-tax-rates-table.aspx>, приступљено дана: 17. марта 2014. године
- [5] OECD, “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations,” OECD, 2010.
- [6] R. Feinschreiber, “Transfer Pricing Methods: An Applications Guide,” SAD, 2004.
- [7] Службени гласник РС бр. 17/2014, “Правилник о каматним стопама за које се сматра да су у складу са принципом ван дохвата руке,” Београд: Службени гласник РС, 2014.
- [8] Службени гласник РС бр. 99/10, 8/11, 13/12, 8/13, “Правилник о садржају пореског биланса и другим питањима од значаја за начин утврђивања пореза на добит правних лица,” Београд: Службени гласник РС, 2013.
- [9] Службени гласник РС бр. 61/13, 8/2014, “Правилник о трансферним ценама и методама које се по принципу ван дохвата руке примењују код утврђивања цена трансакција међу повезаним лицима,” Београд: Службени гласник РС, 2014.
- [10] Службени гласник РС бр. 25/01, 80/02, 43/03, 84/04, 18/10, 101/11, 119/121, 47/13, “Закон о порезу на добит правних лица,” Београд: Службени гласник РС, 2014