

Obavezni elementi studije o transfernim cenama

Pravilnikom o transfernim cenama i metodama koje se po principu "van dohvata ruke" primenjuju kod utvrđivanja cene transakcija među povezanim licima je propisano da se dokumentacija podnosi u formi izveštaja. Pravilnik dalje propisuje sadržinu izveštaja. Prema Pravilniku, izveštaj u punom obimu sadrži sledeće elemente:

1. analizu grupe povezanih lica kojoj pripada obveznik;
2. analizu delatnosti
3. funkcionalnu analizu;
4. izbor metoda za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke";
5. zaključak;
6. priloge.

Analiza grupe povezanih lica kojoj pripada obveznik

Analiza grupe povezanih lica kojoj pripada poreski obveznik naročito uključuje:

1. opis privredne delatnosti (privrednih delatnosti) u kojoj grupa povezanih lica posluje
2. organizaciona i pravna struktura grupe, uključujući akcionare, istorijat i opšte finansijske podatke;
3. opšti opis poslovanja i poslovne politike grupe, posebno ističući eventualne promene poslovne politike u odnosu na prethodni poreski period

Date informacije u vezi sa analizom grupe koje obveznik prema odredbama trebalo bi da budu od značaja za razumevanje poslovanja grupacije povezanih lica u tekućem, kao i proteklim periodima, kao i za dobijanje podataka o bitnim događajima koji mogu objasniti eventualne promene u nivou cena, odnosno nivou ostvarenih marži u transakcijama sa povezanim licima.

Naime, podaci o promenama poslovne politike u odnosu na prethodni period mogu biti od značaja za objašnjenje zašto u određenim transakcijama sa povezanim licima, a koje su bile pod uticajem takvih promena, nije ostvarena cena koja bi bila ostvarena da nije došlo do takvih promena.

Za razumevanje ekonomske suštine, kao i položaja koji obveznik ima u određenoj transakciji, od značaja mogu biti opšti podaci o poslovanju grupe koji se navode u ovom delu izveštaja.

4. opšte informacije o obvezniku: istorijat, vlasnička i organizaciona struktura, pregled finansijskog poslovanja, poslovna politika, ključni poslovni činiooci;
5. osnovne podatke o povezanim licima - članovima grupe, sa kojima obveznik ima transakcije koje su obuhvaćene obavezom iskazivanja transfernih cena i njihove usklađenosti sa principom "van dohvata ruke".
6. Informacije da li je obveznik članica međunarodne grupe povezanih pravnih lica i da li se smatra krajnjim matičnim pravnim licem u smislu člana 61v Zakona o porezu na dobit pravnih lica, odnosno informaciju o identitetu i državi rezidentnosti krajnjeg matičnog pravnog lica ukoliko se obveznik ne smatra krajnjim matičnim pravnim licem.

Opšte informacije o obvezniku, kao i povezanim licima sa kojima je obveznik imao transakcije u toku poreske godine, najčešće se nalaze na web stranici obveznika, grupe, u okviru Napomena uz finansijske izveštaje obveznika, u određenoj internoj dokumentaciji koju poseduje obveznik (podaci sa intraneta grupe itd.), odnosno u okviru pripremljene dokumentacije o transfernim cenama na nivou grupe (Master file, politika transfernih cena grupe).

Analiza delatnosti

Obveznik u okviru ovog dela izveštaja priprema opis svih delatnosti u kojima posluje, bez obzira na to koju delatnost je definisao kao pretežnu. Izuzetno, obveznik nije dužan da priprema navedenu analizu za delatnost koju nije definisao kao pretežnu delatnost ukoliko po osnovu njenog obavljanja ostvaruje manje od 10% svojih ukupnih prihoda.

Analiza delatnosti naročito uključuje:

1. definisanje i klasifikaciju delatnosti

Obveznici pri definiciji pretežnih delatnosti najčešće polaze od opisa delatnosti navedenih u ***Uredbi o klasifikaciji delatnosti***. Značajno je spomenuti da je Uredba usklađena sa Statističkom klasifikacijom ekonomskih delatnosti u Evropi na koju se oslanjaju komercijalne baze podataka koje se koriste za pretragu podataka o uporedivim društvima prilikom analize transakcija sa povezanim licima.

2. informacije o tržišnim uslovima u obveznikovoj delatnosti: opšti pregled tržišnih uslova, pregled posebnih zakonskih propisa ukoliko postoje, pregled tržišnog učešća, pregled glavnih konkurenata, dobavljača i kupaca

Naime, podaci o kretanjima na tržištu vezanom za delatnost obveznika mogu biti od velikog značaja za samu analizu transfernih cena. Na primer, u transakciji prodaje proizvoda od junećeg mesa došlo je do smanjenja marži u odnosu na marže ostvarene u prethodnim godinama. Kako podaci o maržama uporedivih društava za tekuću godinu postaju dostupni tek u narednom periodu (nakon objavljivanja finansijskih izveštaja društava), u slučaju u kom se analiza transakcija zasniva na eksterno uporedivim maržama, analiza tržišta može biti veoma korisna za ublažavanje nedostatka tekućih finansijskih podataka, odnosno podataka o tekućem nivou tržišnih marži uporedivih društava (koji će biti raspoloživi tek u narednom periodu) takođe pogođenih promenama na tržištu junećeg mesa, te dati objašnjenja o razlogu negativnih kretanja u nivou marži obveznika.

Pojedine delatnosti su manje ili više regulisane, te mogu biti izložene većem riziku od promena regulative. Na primer, regulativa u pogledu nadzora nad prehrambenim proizvodima se može razlikovati od zemlje do zemlje, te imati i različit uticaj na pojedine članice grupe povezanih lica izražen kroz različit nivo ostvarenih profitnih marži. Navođenjem zakonskih propisa od značaja za delatnost, obveznik daje objašnjenja koje uticaje različita regulativa može imati na konkretnu delatnost, a stoga i na nivo ostvarenih marži.

Kao što je prethodno navedeno, u okviru analize grupe, na osnovu zahtevanih informacija, stiče se predstava o položaju koji obveznik ima u okviru svoje grupe, dok se na osnovu informacija o tržišnim uslovima u delatnosti, stiče predstava o položaju koji obveznik ima na tržištu, odnosno prema konkurenciji. Obveznici najčešće raspolažu podacima o učešću koji imaju na tržištu, kao i koja društva za njih predstavljaju najznačajnije konkurente. Ukoliko obveznici ne raspolažu tim podacima mogu im biti od koristi pojedini javno dostupni podaci. Obveznik ako ima pristup komercijalnim bazama podataka, jednostavnom pretragom po šifri delatnosti može doći do podataka o drugim tržišnim učesnicima u okviru svoje delatnosti, kao i o poziciji koju zauzima u odnosu na njih. Navedeni podaci treba da doprinesu boljem razumevanju poslovanja obveznika, njegove poslovne, odnosno cenovne strategije u odnosu na konkurenciju, što može biti od značaja i za samu analizu transfernih cena.

3. opis činilaca koji imaju uticaj na određivanje cena u okviru pojedine delatnosti, kao i na profitabilnost privrednih društava koja se bave odgovarajućom delatnošću;

Obveznik navodi da li se cene proizvoda i usluga slobodno formiraju na tržištu ili je tržište u većoj ili manjoj meri regulisano, te da li privredna društva imaju manja ili veća ograničenja pri određivanju cena za svoje proizvode ili usluge. Značajan faktor na formiranje cena je svakako konkurencija određena brojem društava koja se nalaze na strani ponude. Značajni faktori pri formiranju cena su: svojstva proizvoda, cene sirovina, promene kursa stranih valuta, navike potrošača u kupovini, postojanje supstituta za proizvode/usluge obveznika.

4. definisanje rizika koji se javljaju u vezi sa poslovanjem u konkretnoj delatnosti i slično.

Rizici kojima su izložene gotovo sve delatnosti jesu kreditni rizik, rizik likvidnosti, valutni rizik, rizik promene kamatnih stopa. Pored prethodno navedenih, pojedini rizici su više zastupljeni u proizvodnim delatnostima (rizik neiskorišćenosti kapaciteta), dok su drugi više zastupljeni u trgovinsko-uslužnim delatnostima (rizik zalih). Obveznik u okviru ovog dela dokumentacije može objasniti koje mere koristi za smanjene rizika koji najviše pogađaju njegovu delatnost.

Funkcionalna analiza

Prema odredbama člana 5. Pravilnika, obveznik je dužan da detaljno opiše i definiše transakcije sa povezanim licima, a kroz pripremanje dokumentacije koja naročito uključuje:

1. podatke o vrstama transakcija sa pojedinačnim povezanim licima (definisane vrste transakcija, njihov opis, da li su zaključeni ugovori u pisanoj formi, najvažniji elementi zaključenih ugovora, postoji li mogućnost da se svaka transakcija posmatra pojedinačno, obrazloženje razloga za primenu objedinjenog ili razložnog pristupa);
2. opis preuzetih aktivnosti i rizika, kao i angažovanih sredstava u transakcijama iz tačke 1) ovog stava;
3. opis odlučujućih činilaca koji su uticali na određivanje cena u transakcijama sa povezanim licima;
4. utvrđivanje suštinskog ekonomskog položaja poreskog obveznika u transakcijama iz tačke 1) ovog stava.

Obveznici najčešće pripremaju preglede podataka o transakcijama sa svakim pojedinačnim povezanim licem na način što za svaku vrstu transakcija iskazuju podatke o njihovom efektu koji iste imaju na Bilans uspeha, a preko ostvarenih transfernih prihoda i rashoda poreskog perioda. Pregled vrsta transakcija predstavlja osnovu za detaljnu (funkcionalnu) analizu svake pojedinačne transakcije, a koja se dalje analizira u okviru izveštaja u punom obimu (transakcije sa povezanim licem sa kojim je ostvarena ukupna vrednost transakcija iznad 8.000.000 RSD).

U okviru funkcionalne analize svake konkretne transakcije vrši se opis same transakcije, navode značajni elementi ugovora, obrazlažu razlozi za primenu objedinjenog ili razloženog pristupa. Potom se pristupa **najznačajnijem delu izveštaja** - analizi izvršenih funkcija, preuzetih rizika i angažovane imovine. Svi navedeni elementi funkcionalne analize imaju za cilj da, sa jedne strane, obezbede analizu poslovanja obveznika sa njegovim povezanim licima, kao i da sa druge strane, obezbede podatke za određivanje da li su kontrolisane i nekontrolisane transakcije ili entiteti uporedivi. Značaj funkcionalne analize naveden je i u *Smernicama OECD za primenu pravila o transfernim cenama za multinacionalna preduzeća i Poreske uprave*, na sledeći način: "*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*".

Pored toga, funkcionalna analiza je veoma korisna i za razumevanje same strukture i organizacije grupe, tj. odnosa između povezanih lica u okviru kontrolisane transakcije koja je predmet analize. Izvršene funkcije, uzimajući u obzir korišćena sredstva i preuzete rizike, opredeljuju do određenog nivoa alokaciju rizika, a sledstveno i alokaciju prinosa (veći rizik, uz više angažovanih resursa i izvršenih aktivnosti, donosi i veći prinos).

Analiza funkcija je veoma važna prilikom primene metoda koje se zasnivaju na uporedivosti funkcija, odnosno metoda zasnovanih na analizi bruto marži (metoda cene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu i metoda preprodajne cene), odnosno neto marži (metoda transakcione neto marže), jer date metode više naglašavaju sličnost funkcija nego sličnost proizvoda (kao u slučaju metode uporedive cene na tržištu).

Najčešće se u praksi, pored detaljnog opisivanja svih funkcija, rizika i angažovanih sredstava određene transakcije, koriste i sumarni tabelarni pregledi funkcija, rizika i angažovanih sredstva. Dati pregledi prikazuju suštinu funkcionalne analize, opisujući značajne faze, odnosno funkcije u okviru svake transakcije, poput funkcija istraživanja i razvoja, proizvodnje, marketinga, prodaje, transporta itd., tako da se na taj način identifikuju glavne funkcije koje obavlja svaka od strana u transakciji, kao i u kom obimu. Na osnovu sprovedene funkcionalne analize stiče se predstava o društvu koje je predmet analize, a sve sa ciljem da se, ukoliko postoje suštinske razlike u odnosu na funkcionalni profil uporedivih društava, izvrše potrebna prilagođavanja u odnosu na nepovezana lica sa kojima se testirano društvo poredi.

Važan element u okviru funkcionalne analize je **analiza angažovanih sredstava**, te je bitno utvrditi koja sredstva i od strane kog društva u transakciji su korišćena. Važno je ustanoviti da li je u analiziranoj transakciji angažovana vredna nematerijalna imovina (patenti, zaštitni znakovi, robne marke, baze kupaca itd.), odnosno koje vrste materijalne imovine se koriste (postrojenja, oprema, skladišta, transportna sredstva itd.).

Analiza rizika kao sastavni deo funkcionalne analize utvrđuje kojoj vrsti, poput tržišnog, kreditnog, valutnog, rizika likvidnosti, rizika zaliha, rizika odgovornosti za proizvode su izložene strane u transakciji, kao i u kom obimu. Na osnovu sprovedene funkcionalne analize utvrđuje se suštinski ekonomski položaj koji poreski obveznik ima u analiziranoj transakciji, odnosno da li društvo u određenoj transakciji ima npr. položaj tipičnog distributera ili distributera sa ograničenim rizicima, ili samo položaj zastupnika stranog povezanog lica koje posluje kao nalogodavac. Ukoliko društvo distributer pak poseduje netipičnu materijalnu/nematerijalnu imovinu, to je značajan podatak, jer je za takve suštinske razlike potrebno vršiti usklađivanja u odnosu na uporediva društva tipične distributere.

Izbor metoda za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke"

Nakon sprovedene funkcionalne analize, obveznik opisuje odlučujuće razloge za donošenje zaključka koja metoda za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke" u najvećoj meri odgovara okolnostima pod kojima su pojedine transakcije izvršene.

Izbor metode se zasniva na analizi činjenica pri čemu je potrebno sagledati:

1. prirodu transakcija koje su predmet analize;
2. dostupnost i pouzdanost podataka za analizu;
3. stepen uporedivosti između transakcija obavljenih po transfernim cenama sa transakcijama koje se obavljaju sa ili između nepovezanih lica kada se ove transakcije koriste za proveru usklađenosti transfernih cena obveznika sa cenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke";
4. primerenost korišćenja finansijskih podataka nepovezanih lica za analizu usklađenosti transfernih cena po pojedinim vrstama transakcija koje obveznik obavlja sa povezanim licima;
5. prirodu i pouzdanost pretpostavki.

U praksi se najčešće polazi od obrazloženja vezanog za (ne)postojanje mogućnosti primene metode uporedive cene na tržištu (kroz ispunjenost najznačajnijih faktora uporedivosti za potrebe primene ove metode), jer ova metoda na najdirektniji način poredi cene u transakcijama između povezanih i nepovezanih lica. Stoga je njena primena preporučljiva kad god je to moguće, ali i iz razloga što je ova metoda najjednostavnija za kontrolu od strane nadležnih organa.

Obveznik obrazlaže razloge za primenu jedne od preostalih pet propisanih metoda. Na primer, metoda preprodajne cene je izabrana za analizu nabavke robe koju distributer kao testirana strana preprodaje, iz razloga što se data metoda najčešće primenjuje u transakcijama u kojima se imovina kupuje i preprodaje i u kojima preprodavac dodaje relativno malu vrednost proizvodima.

U skladu sa utvrđenim metodom obveznik definiše uporedive transakcije ili uporediva nepovezana privredna društva na osnovu kojih je utvrdio cenu ili raspon cena u skladu sa principom "van dohvata ruke", ukoliko ne može da koristi interne (sopstvene) podatke o uporedivim transakcijama.

Prilikom odabira uporedivih nepovezanih privrednih društava i uporedivih transakcija, obveznik prvenstveno koristi podatke koji se odnose na Republiku Srbiju. Ukoliko na ovaj način nije moguće utvrditi uporedive podatke, analiza se može proširiti i na druge države, s tim da se ima u vidu uporedivost uslova poslovanja na tržištima tih država i tržišta Republike Srbije.

Nakon izbora metode za analizu, pristupa se ekonomskoj analizi zasnovanoj na izabranoj metodi, te se u okviru ekonomske analize obrazlaže: kako su utvrđene uporedive transakcije ili uporediva društva, koji izvor podataka je korišćen za analizu, da li su korišćeni interni ili eksterni podaci (javno dostupni podaci ili podaci dobijeni iz određene komercijalne baze podataka). Najčešće se u praksi navedeni detaljni podaci prilažu u okviru posebnog dela izveštaja, odnosno u Prilogu izveštaja, dok se u okviru ekonomske analize navode ključni rezultati same analize poput pregleda uporedivih cena (ukoliko se primenjuje metoda uporedive cene na tržištu), obračuna marži (bruto ili neto), kao i raspona marži uporedivih društava (kod primene metoda zasnovanih na primeni marži).

Zaključak

Obveznik u zaključku utvrđuje da li su cene u transakcijama sa pojedinačnim povezanim licima u skladu sa cenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke" ili je neophodno vršiti njihove korekcije u skladu sa izabranim metodom za proveru usklađenosti transfernih cena sa cenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke".

Dakle, u zaključku dokumentacije obveznik prvo utvrđuje iznos korekcije transfernih cena za svaku pojedinačnu transakciju sa pojedinačnim povezanim licem, odnosno za svaku vrstu transakcije sa pojedinačnim povezanim licem. Sabiranjem iznosa korekcija iz svake pojedinačne transakcije, obveznik utvrđuje ukupan iznos korekcije transfernih cena po osnovu transakcija sa pojedinačnim povezanim licem.

Obveznik ima pravo da ukupan iznos korekcije transfernih cena po osnovu transakcija sa pojedinačnim povezanim licem umanji za:

1. iznos negativne razlike između prihoda po osnovu transakcije sa tim pojedinačnim povezanim licem po ceni utvrđenoj primenom principa "van dohvata ruke" i prihoda po osnovu te transakcije po transfernoj ceni, ili
2. iznos negativne razlike između rashoda po osnovu transakcije sa tim pojedinačnim povezanim licem po transfernoj ceni i rashoda po osnovu te transakcije po ceni utvrđenoj primenom principa "van dohvata ruke".

Po umanjenju iznosa korekcije transfernih cena po osnovu transakcija sa pojedinačnim povezanim licem, obveznik utvrđuje konačan iznos korekcije transfernih cena po osnovu transakcija sa pojedinačnim povezanim licem.

Obveznik uključuje u poresku osnovicu zbir konačnih korekcija transfernih cena po osnovu transakcija sa svim pojedinačnim povezanim licima.

Obveznik ima pravo da ukupan iznos korekcije transfernih cena po osnovu transakcija sa pojedinačnim povezanim licem umanji za iznos negativne razlike, ali pod uslovom da iznos negativne razlike ne može biti veći od iznosa pozitivne razlike.