

ТРАНСФЕРНЕ ЦИЈЕНЕ КАО САВРЕМЕНИ РЕГУЛАТОРНИ ИЗАЗОВ ЗА ЗЕМЉЕ У РАЗВОЈУ

TRANSFER PRICING AS A CONTEMPORARY REGULATORY CHALLENGE FOR DEVELOPING COUNTRIES

Љиљана Танасић¹

Универзитет у Источном Сарајеву, Економски факултет Брчко,
Брчко (БиХ)

Сажетак: У раду је назначено да за земље у развоју трансферне цијене, као главни носиоци све изражајнијег тзв. пословања унутар групе, представљају недовољно разријешено питање са становишта законског регулисања и контролисања њихове примјене. Из тог разлога приказано је који су то основни сегменти идентификовања главних изазова трансферних цијена за ове категорије земаља, као и који су то општи, широко прихваћени кораци, односно смјернице за овладавање тим изазовима. Међутим, узимајући у обзир да земље у развоју углавном немају одговарајуће знање и способности за реализацију представљених корака, у завршном дијелу рада указано је на који начин међународне организације приступају и потпомажу у рјешавању овог глобалног проблема 21. вијека.

Кључне ријечи: трансферне цијене, земље у развоју, међународни програми подршке

Abstract: The paper states that for developing countries transfer pricing, as the main carriers of increasingly expressive so-called doing business within the group, represent an insufficiently resolved issue from the point of view of legal regulation and control of their application. For this reason, it is shown the basic segments of identifying the main challenges of transfer pricing for these categories of countries, and the general, widely accepted steps, or guidelines for mastering these challenges. However, taking into account that developing countries do not generally have adequate knowledge and skills for the implementation of the presented steps, the final part of the paper outlines how international organizations approach and support the resolution of this global problem of the 21st century.

Keywords: transfer pricing, developing countries, international support programs

УВОД

У посљедњих неколико година евидентна је растућа свијест земаља у развоју о негативним изазовима примјене трансферних цијена, као доминантног средства обављања пословних трансакција између повезаних правних лица и о неопходности увођења прописа о трансферним цијенама (погледати Zinn et al., 2014). Основни циљ земаља у развоју у погледу законског уобличавања њихове примјене суштински се не разликује од основног циља развијених земаља.

¹ ljiljana.tanasic.efb@gmail.com

Заштитом јавних прихода, путем очувања пореске основице, уз привлачење страних директних инвестиција и олакшавања прекограничне трговине, остварује се директан позитиван утицај на економски и друштвено-социјални статус сваке земље.

Сам процес глобализације је у значајној мјери омогућио интензивирање промета производа и услуга између држава, као и подстицање инвестиција у друге земље у облику страних директних улагања. При томе, један од главних носилаца концепта глобализације у контексту повећања међународне размјене јесу мултинационалне компаније (МНК). 70-их година прошлог вијека у свијету је постојало 7.000 МНК, 1998. године било их је нешто више од 53.600, да би се 2006. године тај број попео на 78.000, са најмање 780.000 регистрованих филијала широм свијета (Rixen, 2011, p. 207). Са повећањем броја мултинационалних пословних субјеката повећала се и количина трговинских трансакција у оквиру једног пословног субјекта на међународном нивоу. При томе, МНК су путем страних директних улагања (што је нарочито изражено у последњих неколико деценија), постале значајан актер у погледу повећања учешћа земаља у развоју у међународној размјени производа и услуга. И управо узимајући у обзир њихов глобални раст, величину и значај за привредни развој земаља у развоју, као и став да се оне налазе "на челу глобалног избјегавања пореза" (Sikka, 2018, p. 9), у раду је пажња усмјерена на сагледавање неадекватне примјене трансферних цијена у домену међународних трансакција између повезаних правних лица.

Међутим, код земаља у развоју постоје одређене препреке које онемогућавају успјешно овладавање проблематиком девијантног обрачуна трансферних цијена, а то су: одсуство законске регулативе у овој области, са једне стране, а са друге стране, у земљама гдје је чак обезбијеђен регулаторни оквир, не постоје адекватни механизми контроле исправности реализације законских прописа од стране пореских обвезника који послују као повезана правна лица.

Износ изгубљених пореских прихода по основу малверзацијске примјене трансферних цијена у земљама у развоју, гдје не постоје комплетирани законски и контролни механизми за њихову регулацију, тешко је утврдити. Међутим, постоје одређене процјене да земље у развоју, по том основу, могу губити и преко 150 милијарди америчких долара пореског прихода на годишњем нивоу (Jansky & Prats, 2015, p. 275). Из тог разлога трансферне цијене представљају отворену опасност за очување пореских прихода у земљама у развоју и нерегулисан изазов за њихове пореске управе.

На тај начин, преливањем опорезиве добити, широм свијета, у земље са "прихватљивијим" пореским прописима, директно се угрожава равноправност земаља да заштите своју пореску основицу и по тој основи свој економски и друштвено-социјални развој.

Водећи се наведеним, међународне и регионалне организације, које су овом питању дале епитет глобалног проблема, креирале су одговарајуће смјернице, приручнике, акционе планове, кодексе и друге публикације везане за његово законско уобличавање. Међутим, наглашавајући да успјешно рјешавање примјене трансферних цијена захтијева континуирану сарадњу између развијених земаља и земаља у развоју, ове организације активно раде на дистрибуирању вјештина, знања и искустава земаља које су се у прошлости суочиле са одређеним негативним изазовима законског и контролног регулационог примјене трансферних цијена.

1. ФОРМАЛНА ИДЕНТИФИКАЦИЈА ИЗАЗОВА ТРАНСФЕРНИХ ЦИЈЕНА

Сагледавајући изазове трансферних цијена, неопходно је назначити постојећи јаз између рачуноводствених и пореских правила при утврђивању остварене добити пословног субјекта. Рачуноводствена правила представљају примјену концепта обрачунског рачуноводства, са већим степеном дискреције, односно флексибилнијим правилима (дозвољено је више опција и честа употреба процјене), док се пореска правила требају базирати на примјени готовинског концепта са малим степеном дискреције, односно на примјени ригидних, законом утврђених прописа. Те разлике у погледу рачуноводственог и пореског приступа утврђивању добити доводе до појаве сталних и привремених разлика између рачуноводствене и опорезиве добити. Сталне разлике настају услед неподударности рачуноводствених и пореских правила у погледу (не)признавања одређених ставки прихода и расхода и њихов карактер је дефинитиван и коначан. Привремене разлике, такође, одражавају неподударност рачуноводствених и пореских правила, али само у погледу временског признавања одређених ставки прихода и расхода. Наиме, оне настају када се одређена позиција прихода и расхода признаје и у пословном и у пореском билансу и то у истом износу, али у различитим обрачунским периодима. На тај начин настају одложена пореска средства и одложене пореске обавезе као "износи пореза на добитак, повративи или плативи у будућим периодима, настали као посљедица привремених разлика између вриједности у пословним и пореским

евиденцијама, неискоришћених пореских губитака и пореских кредита" (Вржина, 2018, стр. 88). Већина земаља, кроз своје прописе, захтијева јасно расвјетљавање извора разлика између опорезиве и рачуноводствене добити, с циљем добијања транспарентног увида у подручја гдје односне разлике настају, како би се пажња усмјерила, управо, на оне пореске пријаве и оне разлике које се сматрају некоректно исказаним са становишта пореских власти.

Доношењем Међународних рачуноводствених стандарда / Међународних стандарда финансијског извјештавања (МРС/МСФИ) постигнута је у значајној мјери уједначеност обрачуна рачуноводствене добити на глобалном нивоу, али порески прописи утврђивања опорезивог добитка остали су отворено, неуједначено и недовољно регулисано подручје, поготово када су у питању земље у развоју.

Процес глобализације је "отворио врата" за интензивније креирање и ширење пословања мултинационалих пословних субјеката и омогућио им да бирају "прихватљивија" пореска окружења, водећи се ставом да је "свето правило пословних субјеката да се по сваку цијену оствари што већи профит, при чему циљ оправдава средство" (Милачић & Костић, 2018, стр. 5).

Из тог разлога први и главни корак земаља у развоју јесте утврђивање броја и врста мултинационалних пословних субјеката који послују у оквиру надлежности њихове пореске јурисдикције, а затим и процјена фактора ризика трансферних цијена, које се по основу тог пословања могу јавити, као што су (ОЕСД, 2013, pp. 11-13):

- прекограничне трансакције које се континуирано понављају – ризик је условљен интензитетом учесталости трансакције, природом трансакције и идентитетом повезаних лица која учествују у трансакцији;

- велике или сложене једнократне трансакције – ризик је повезан са односима између чланова групе у годинама које тек долазе;

- понашање пореског обвезника у погледу управљања, пореске стратегије или способности за сарадњу – ризик се везује за историју неадекватног пореског понашања и недовољне спремности обвезника да се повинује постојећим пореским прописима.

Односна процјена представља полазну тачку ка осмишљавању и изградњи адекватног система примјене трансферних цијена у складу са стратешким потребама самог пореског окружења.

При томе је, генерално, потребно сагледати неколико фундаменталних фактора, као основних предуслова за овладавање примјеном трансферних цијена (United Nations, 2017, pp. 493-522):

- однос између пореске политике и пореске администрације – креирање пореске политике, у већини пореских јурисдикција, у надлежности је министарства финансија, одвојено од пореске администрације (што је углавном случај и са осталим органима власти који генеришу приход), те је неопходно премостити тај јаз између функције креирања политике и пореске администрације;

- постојеће пореске могућности и празнине које је потребно попунити – потребно је процијенити стварни ниво постојећег знања (постојећи ниво образовања и стручности, правно окружење, мреже свеобухватних билатералних пореских уговора, доступност информација у пореској администрацији, доступност информационих технологија итд.) и утврдити најбољи организациони приступ за изградњу недостајућих капацитета;

- визију, мисију и културу понашања пореске јединице за трансферне цијене – основни циљеви успостављања и функционисања пореске јединице за трансферне цијене морају бити јасно постављени, како за чланове тима, тако и за пореске обвезнике и њихове савјетнике;

- организациону структуру пореске јединице за трансферне цијене – разликују се два модела организационе структуре, и то: централизовани модел (јединствена пореска јединица за трансферне цијене која покрива све индустријске гране и сва географска подручја) и децентрализовани модел (посебне пореске јединице за трансферне цијене за сваку индустријску грану и свако географско подручје);

- приступе за изградњу способности тима – обука постојећег кадра и запошљавање недостајуће спољне експертизе у кључним улогама у складу са идентификованим циљевима пореске јединице за трансферне цијене и ширим административним циљевима;

- ефикасне и ефективне пословне процесе – рационализација и поједностављивање процедура је саставни дио активности везаних за смањивање трошкова пореских обвезника, као и смањивање трошкова наплате за пореску администрацију;

- креирање приступа остваривања дугорочних циљева – иако је у првим годинама имплементације фокус на мање сложеним активностима (као што су уговорена производња или унутаргрупне услуге), а затим се постепено прелази на активности веће сложености (као што су нематеријална имовина и реструктурирање

предузећа), важно је одмах на почетку дефинисати компликованије области које ће бити путоказ дугорочне оријентације;

- мониторинг за процјену ефикасности и тзв. фино подешавање – најбоље је успоставити систем праћења учинака на бази мјерења перформанси установљених кључних излаза (нпр. временски период трајања спорова око трансферних цијена, прилагођавање процјене пореза, ефикасност образовних кампања, процентуално учешће трошкова администрације у укупној наплати, број међусобних аранжмана итд.) који се користе за процјену напретка и спровођење одређених прилагођавања и подешавања.

Наведени фактори представљају користан оријентациони оквир у сагледавању изазова трансферних цијена и изградњи предуслова за њихову контролу, али то није јединствени шаблон који ће у потпуности одговарати свим земљама у развоју, што значи да се они морају прилагођавати пореској политици и нивоу развијености пореске администрације.

2. КЉУЧНА РЈЕШЕЊА ЗА УСПЈЕШНУ РЕГУЛАЦИЈУ ПРИМЈЕНЕ ТРАНСФЕРНИХ ЦИЈЕНА

Одређена рјешења која се сматрају елементарним у погледу достизања високог нивоа успјешности превазилажења негативних изазова трансферних цијена у земљама у развоју, по значајности, су:

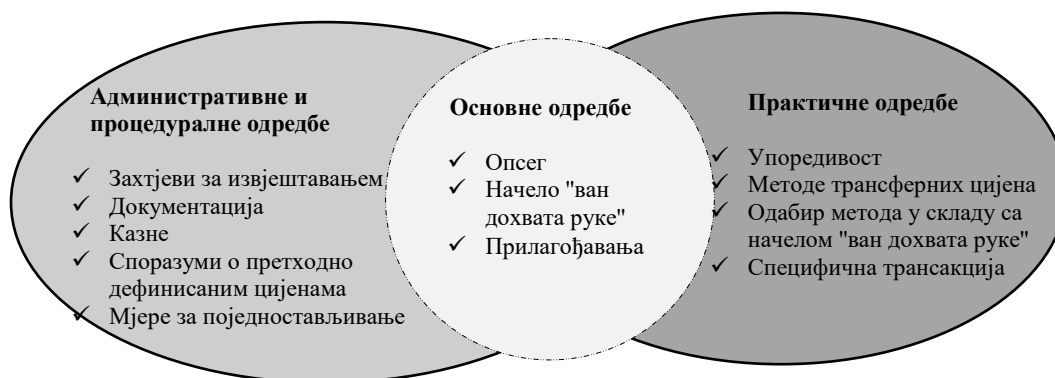
- успостављање законског оквира,
- обука и развој људи,
- побољшан приступ информацијама и
- утврђивање механизма за рјешавање спорова.

2.1. Законска легислатива

Свеобухватна законска легислатива о трансферним цијенама састоји се од неколико одредби (слика 1) које се могу подијелити на три сегмента (Cooper et al., 2016, pp. 58-112):

- основне одредбе,
- административне и процедуралне одредбе и
- практичне одредбе.

Слика 1.: Компоненте законске легислативе о трансферним цијенама



Основне одредбе постављају оквир за законску легислативу о трансферним цијенама у земљи. Оне дефинишу опсег законодавства (нпр. на које дијелове пореског законодавства се примјењују односни прописи, на које категорије пореских обвезника и које врсте трансакција ће њима бити регулисане, односно обухваћене), прописују важећи референтни стандард (нпр. принцип "ван дохвата руке") и пружају неопходна овлашћења надлежној пореској администрацији за извршавање одређених врста прилагођавања трансферних цијена (нпр. примарно, секундарно, компензација, итд.).

Административне и процедуралне одредбе тичу се питања административне и процедуралне природе, као што су захтјеви за усклађеност (нпр. извјештавање и документација), казне, напредни цјеновни споразуми и ауторитет за издавање секундарног законодавства.

Практичне одредбе усмјеравају практичну примјену принципа "ван дохвата руке" (обично само постојање стандарда није довољно за обезбјеђивање неопходног нивоа сигурности) и укључују одредбе које се односе на упоредивост, методе трансферних цијена, избор одговарајућег метода и слично.

2.2. Обука и развој

Један од кључних проблема за земље у развоју, када се говори о способности пореских управа у погледу заустављања злоупотребе

трансферних цијена, јесте недостатак стручног знања и релевантних вјештина локалних инспектора.

Циљ је да се креирају порески тимови за трансферне цијене који ће бити структурирани тако да представљају праву мјешавину вјештина и пореске администрације ради максимализације ефикасности својих расположивих средстава за трансферне цијене.

При томе, неопходно је ослањати се и користити широко и разнолико искуство развијених земаља или других земаља у развоју (које су прошле тај пут), ради изградње адекватних тимова за трансферне цијене и њиховог правилног позиционирања унутар надлежне пореске управе. Један од начина пружања помоћи, по наведеном основу, јесте пружање техничке помоћи директно на терену од стране оспособљених екстерних стручњака из развијених земаља. Међутим, такав приступ мора одговарати конкретним потребама сваке земље, а пружаоци помоћи имају одговорност да је координишу на прави начин и у право вријеме. Други начин везује се за активности развијених земаља да у своје постојеће пореске тимове за трансферне цијене, одређени временски период, укључе колеге из земаља у развоју, који имају намјеру и вољу да науче нове вјештине и технике.

2.3. Побољшан приступ информацијама

Адекватно рјешавање питања трансферних цијена је оскудно и скупо за пореске управе у земљама у развоју, из разлога што су порески ресурси у знатној мјери ограничени. Због тога је важно да се правовремено идентификују случајеви највишег ризика, како би се осигурала најефикаснија употреба пореских ресурса.

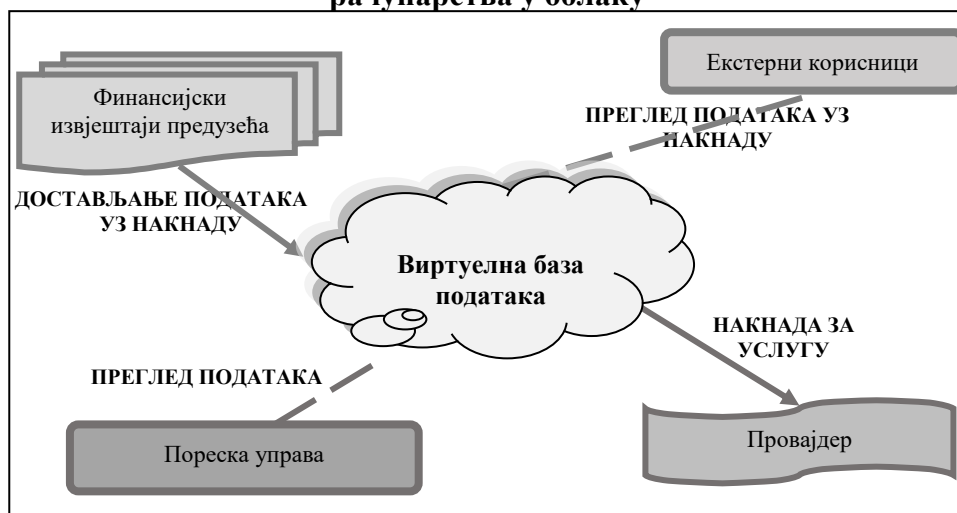
За поуздану процјену фактора ризика трансферних цијена неопходне су одговарајуће информације. У највећем броју случајева, пореске управе у земљама у развоју можда и имају проходан приступ пословним и комерцијалним базама података, али обично немају довољно финансијских података које би били од користи приликом утврђивања подударности трансферне цијене са принципом "ван дохвата руке". Овакво стање често "тјера" надлежну пореску администрацију да као упоредне вриједности користи екстерне податке, односно податке са иностраних тржишта, што подразумијева вршење одређених прилагођавања како би се коришћене вриједности свеле на локалну упоредиву мјеру. Констатована ситуација повећава сложеност, трошкове и изискује знатно више времена.

Доступност финансијских података у земљи је знатно побољшана уколико постоји систем извјештавања који подстиче финансијску транспарентност у пословним комуникацијама. То се може постићи постављањем законског оквира којим се од предузећа, укључујући и приватни сектор, захтијева да достављају своје извјештаје и да ти извјештаји буду јавно доступни. Односно рјешење није новина и уграђено је у законодавства многих земаља, при чему се истичу и додатне непореске користи од тога, као што је побољшана транспарентност тржишта. Међутим, проблем је како на једноставан начин осигурати јавну доступност информација свим категоријама корисника и обезбиједити ефикасну обраду потребних података.

Један од најједноставнијих и најефикаснијих начина за осигурање јавне доступности релевантних података јесте путем интернета, односно да се пријем и обрада података врши електронским путем. У највећем броју случајева, земље у развоју немају довољно средстава (или једноставно сматрају да то није приоритет у погледу трошења ограничених финансијских ресурса) за капиталне инвестиције у овакву врсту информационе технологије.

Међутим, у посљедњих неколико година тзв. "рачунарство у облаку" (cloud computing) представља праву револуцију у погледу пружања рачунарских капацитета као услуга (слика 2).

Слика 2.: Осигурање финансијске транспарентности помоћу рачунарства у облаку



Ради се о испоруци рачунарских ресурса и складишних капацитета као услуге за хетерогену групу крајњих корисника, гдје

се апликацијама "у облаку" приступа преко веб прегледача, са било ког мјеста (које има приступ интернету), са било ког уређаја (мобилни телефон, таблет, лаптоп, рачунар), док се софтвер и кориснички подаци налазе на серверима на удаљеној локацији. У том случају нема потребе за куповином скувих апликација, нема потребе за јаким машинама (за подржавање односних апликација) и нема трошкова за одржавање хардвера, софтвера и простора за смјештај сервера.

Након што се успостави одговарајући законски оквир, рачунарство у облаку може представљати најповољнији начин за успостављање адекватног електронског сервиса за примање и објављивање финансијских података, јер представља рјешење са ниским или нултим трошковима за пореску администрацију и ниским или нултим напорима, односно ангажовањима надлежних влада. Имплементација односног рјешења састоји се од неколико кључних корака (OECD, 2012, pp. 74-75):

- одговарајући провајдер успоставља јавно доступну базу финансијских података (уколико се неколико земаља усагласи око заједничког формата за извјештавање, такав систем може да буде и мултилатералан), што значи да:

- извјештавање и захтјеви базе података могу бити структурирани на начин да подржавају повећану потребу за финансијском транспарентношћу и анализом пословних резултата у складу са потребама пореске администрације,

- раст односне базе финансијских података, додатне потребе и нова питања по том основу регулише провајдер (не постоје унапријед обрачунати трошкови, трошкови одржавања и замјене, него се једноставно наплаћује само услуга коришћења података);

- предузећа су законски обавезна да достављају извјештаје у електронској форми – с обзиром на то да је база података јавна, аутоматски је видљиво ако предузеће није испунило наведену обавезу (формат за достављање података може бити специфициран у складу са потребама корисника, као што је одређени број земаља прописао електронски образац за достављање додатних финансијских података заједно са подношењем пореског биланса);

- генерисање прихода врши се кроз наплату накнада при достављању извјештаја тј. пријава у одговарајућем формату или путем наплате прописаних казни за неблаговремено достављање истих;

- екстерним корисницима (као што су потенцијални клијенти предузећа и финансијске институције у улози повјерилаца или инвеститора) се зарачунава и наплаћује накнада за приступ подацима

по одговарајућој комерцијалној вриједности (при чему приходи од наплата екстерним корисницима, заједно са накнадама при подношењу пријава и казнама за неблаговремено подношење, могу покрити дио или евентуално све текуће трошкове);

- са становишта пореске управе за приступ подацима потребно је само посјетити релевантну веб страницу, што значи да се не захтијева никаква посебна технологија, изузев приступ интернету.

Временом, кроз овакав систем приступа подацима, пореске управе би биле у могућности да сагледају широк спектар пријављених резултата у корпоративном сектору, првенствено у својој земљи, а затим и у другим земљама.

Иако је одређени број земаља у развоју већ имплементирао или је кренуо у процес имплементације овог електронског сервиса за примање и објављивање финансијских података, највећи проблем са којим се, у том погледу, ове земље сусрећу јесте што обично оне имају додира само са једним малим дијелом пословања мултинационалних пословних субјеката, због чега немају на располагању цјелокупне информације у складу са потребама пореске администрације. Таква ситуација се може превазићи успостављањем одговарајућих билатералних и мултилатералних пореских споразума (погледати Paolini et al. 2016) о размјени информација између пореске администрације земље у развоју са пореским администрацијама других земаља гдје односни мултинационални пословни субјекти послују.

Такође, у настојању да се обезбиједи адекватна основа за неометану провјеру избјегавања пореске обавезе по основу примјене трансферних цијена, надавно је покренута иницијатива (у виду креирања теоријске основе за подстицање јавне дебате, погледати Sikka, 2018) за јавно подношење пореских пријава мултинационалних пословних субјеката, укључујући и све сродне и пратеће информације. На тај начин би се осигурала повећана транспарентност примјене трансферних цијена при обављању трансакција између повезаних правних лица, што би омогућило јавни критички надзор над вјештачки ниским пореским обавезама. Међутим, овај додатни корак у борби против организованог избјегавања пореза за сада није заживио у пракси.

2.4. Рјешавање спорова око трансферних цијена

Спорови око трансферних цијена настају из више разлога (Cooper et al., 2016, p. 317):

- разлика у тумачењу домаћег и међународног права,

- разлика у процјени чињеница и економских околности приликом разматрања информација о предузећу,
- агресивне пореске управе под притиском генерисања додатних пореских прихода,
- пореских обвезника који агресивном пореском политиком покушавају да избјегну или ограниче опорезивање.

Главни недостатак земаља у развоју у погледу спорова око трансферних цијена јесте што оне нису довољно економско-политички јаке да санкционишу неадекватно понашање мултинационалних пословних субјеката по том основу. Наиме, још почетком XXI вијека 51 од 100 највећих економија на свијету чиниле су МНК, а не националне државе, што значи да су оне контролисале 3.400 милијарди долара имовине у свијету, од чега се 40% налазило изван матичне земље (Sikka & Willmott, 2010, p. 345). Тиме су МНК постале глобалне институције у смислу моћи, ауторитета и релативне аутономије (погледати Ruggie, 2018), што им је обезбиједило доминацију у свјетској економији.

Узимајући у обзир наведено, као и чињеницу да трошкови око рјешавања наведених спорова могу бити изузетно високи (у зависности од интензитета развоја одређеног спора), за надлежне пореске управе земаља у развоју повољније је да сагледају како да избјегну спорове и подстакну добровољно усаглашавање. На самом почетку, неопходно је постојање јасног и довољно детаљног упутства везаног за уважавање и примјену принципа "ван дохвата руке" ради осигурања конзистентности, смањења непоузданости и обезбјеђивања брзог и дјелотворног рјешавања насталих спорова. Затим, објављивање смјерница како да се регулишу специфична питања везана за трансферне цијене (као што су унутаргрупне услуге, трансфер нематеријалне имовине, аранжмани око подјеле трошкова, спољнотрговинска размјена, електронско пословање и слично), што доводи до повећања транспарентности и помаже учесницима у пословном сектору у погледу проактивног рјешавања потенцијалних проблема у вези са специфичним унутаргрупним трансакцијама. Такође, неопходно је повећање одговорности треће стране – ревизора, како би се осигурало да се порески ризик пореских обвезника адекватно пријављује.

Спорови око трансферних цијена могу се настојати избјећи и примјеном концепта "уточишта" или "сигурне луке", или, пак, најчешће путем напредних цјеновних споразума. Овакви споразуми обично покривају више наредних година и тиме смањују потребу за спровођењем ревизије у том периоду, смањују неизвјесност, ризик за инвеститоре, као и трошкове усклађивања (Becker et al., 2017, p.

256). Међутим, њихова успјешна примјена захтијева успостављање високо-функционалног тима за ревизију трансферних цијена, што значи да односни споразуми сами по себи узрокују знатан износ трошкова, те стога често нису приоритет при изградњи пореских прописа за трансферне цијене у земљама у развоју.

Узимајући у обзир чињеницу да ће се спорови појавити чак и када су имплементиране одређене стратегије за њихово избјегавање, задатак надлежне пореске управе јесте да размотри начине рјешавања потенцијалних спорова око трансферних цијена, и то (Cooper et al., 2016, pp. 326-337):

- локално рјешавање спорова – примјењује се у ситуацији када нема пореског уговора са земљом у којој је дошло до двоструког опорезивања или када порески обвезник не жели дијелити информације са другом пореском управом;

- међународно рјешавање спорова – уколико двије земље имају потписан уговор о порезу (у складу са Чланом 9. ОЕЦД-овог Модела конвенције о избјегавању двоструког опорезивања дохотка и имовине), али порески обвезник сматра да прилагођавање произилази из погрешног тумачења принципа "ван дохвата руке" од стране пореске управе, подноси се захтјев за поступак узајамног споразума;

- поступак међусобног договора – подразумијева преговарање о случају из поступка међусобног договора између надлежних органа, односно преговарање локалних влада, док порески обвезници у тим преговорима или консултацијама могу учествовати (или присуствовати) само као посматрачи или даваоци појединих појашњења (цјелокупан поступак у просјеку траје 24 мјесеца);

- арбитража – представља укључивање независне странке за процјењивање сваке уговорне стране и одређивање рјешења за пружање олакшица код двоструког опорезивања пореског обвезника;

- алтернативно рјешавање спорова – укључује посредовање, односно ангажовање експерта који треба да одреди потребне чињеничне одреднице самог спора.

3. МЕЂУНАРОДНИ ПРОГРАМИ ПОДРШКЕ У ОБЛАСТИ ТРАНСФЕРНИХ ЦИЈЕНА

Међународне организације и агенције, као што су Организација за економску сарадњу и развој (ОЕЦД), Европска унија, Свјетска банка, Међународни монетарни фонд, Уједињене нације и слично, настојале су да, путем доношења одговарајућих конвенција, смјерница, приручника, акционих планова, кодекса и

других публикација, затим путем пружања одговарајуће техничке помоћи, савјета и финансијских донација помогну земљама у развоју у погледу овладавања и законског уобличавања проблематике трансферних цијена.

Међутим, и поред наведене подршке велики број земаља у развоју није знао како, у практичном смислу, да развије продуктиван систем надзора трансферних цијена. Из тог разлога ОЕЦД је осмислио програм подршке за пореска питања и развој. Сам програм подршке конципиран је као вид двогодишње или трогодишње помоћи у дизајнирању и имплементацији одговарајућих мјера за заштиту домаће пореске основе, кроз подржавање транспарентности и креирање предвидљиве инвестиционе климе, правилима која стварају сигурност и досљедност за бизнис. Односни програм усмјерен је на пружање помоћи у сљедећим областима:

- законодавство – преглед постојећег стања и давање препорука за унапређење, узимајући у обзир специфичне потребе сваке земље;

- изградња капацитета – организовање радионица везаних за ревизорска питања, кроз коришћење студија случаја ради пружања техничког знања ревизорима и вишим нивоима менаџмента;

- процјена ризика – пројектовање и имплементација процеса и процедура како би се осигурало најефикасније коришћење оскудних ресурса за потребе спровођења пореске контроле на међународном нивоу;

- организационе промјене – преглед постојеће организационе структуре и давање препорука за имплементацију међународне пореске јединице у оквиру националне пореске управе.

Наведени програми подршке до сада су реализовани у више земаља и дали су задовољавајуће резултате. Неки од тих резултата приказани су у табели 1.

Примјер ОЕЦД-а слиједиле су и поједине регионалне организације путем формирања различитих форума о трансферним цијенама (нпр. Афрички форум пореских управа, Европска комисија, Међуамерички центар пореских управа и слично).

Кључна карактеристика успјеха ОЕЦД-овог и других програма подршке јесте међусобна сарадња међународних организација и агенција, као и сарадња са пореским управама/министарствима финансија земаља у развоју, чиме се осигурава кохерентна и координисана подршка унапређењу националне пореске праксе за рјешавање проблематике трансферних цијена.

Такође, у циљу ефикасног искоришћавања имплементираних режима за контролу примјене трансферних цијена, неке од земаља у развоју, кориснице ОЕЦД-овог програма подршке, ослањају се и на помоћ тзв. пореских инспектора без граница, ради постизања консолидованог утицаја односног програма. Концепт порески инспектори без граница представља заједничку иницијативу ОЕЦД-а и Програма Уједињених нација за развој, за подршку земљама у изградњи капацитета пореске контроле. Односни концепт осмишљен је тако да се према потреби стручни тим пореских ревизора шаље у националне пореске управе ради пружања одређене помоћи, чиме се употпуњују напори међународне заједнице на јачању сарадње о пореским питањима и доприноси адекватнијој мобилизацији домаћих ресурса земаља у развоју. Тако су, нпр. у Гани били ангажовани стручњаци из области трансферних цијена пореске управе Холандије, док су пореске управе Албаније, Руанде, Малава и Сенегала сарађивале са пореским управама Велике Британије, Италије и Француске, у циљу унапређења њиховог знања, искуства и способности везаних за ову област.

Табела 1.: Резултати примјене ОЕЦД-овог програма подршке за пореска питања и развој

Остварени утицај	Статус активности / Земља
Преконтролисано и побољшано законодавство / прописи	Завршено: Колумбија, Етиопија, Гана, Јамајка, Кенија, Вијетнам и Зимбабве. У току: Боцвана, Камбоџа, Малави, Нигерија, Руанда, Сенегал, Шри Ланка и Замбија.
Изградња пореских капацитета	Све земље у којима је програм спроведен.
Повећана наплата пореза по основу контроле примјене трансферних цијена	Колумбија: Са 3,3 милиона америчких долара (2012) на 33 милиона америчких долара (2014). Кенија: Са 52 милиона америчких долара (2012) на 107 милиона америчких долара (2014). Вијетнам: Са 3,9 милиона америчких долара (2013) на 40 милиона америчких долара (2014). Замбија: Са 3,22 милиона америчких долара (2012) на 7,91 милион америчких долара (2013). Зимбабве: 105 милиона америчких долара (2015).
Побољшани процеси процјене ризика	Завршено: Колумбија, Гана, Руанда и Вијетнам. У току: Јамајка и Шри Ланка.
Организационе промјене пореске управе	Завршено: Колумбија, Гана и Замбија. У току: Јамајка.

Извор: OECD. Developing Capacity in BEPS and Transfer Pricing.

Овакав начин пружања помоћи представља прави пут ка превазилажењу изазова трансферних цијена у погледу знања и

вјештина запослених у пореским управама земаља у развоју. Из тог разлога сасвим је оправдана и намјера Афричког форума пореских управа око вођења регистра ресурса и потреба, као евиденционог катастра земаља које су спремне да у том сегменту пруже помоћ, с једне стране, и земаља у развоју којима је неопходна екстерна стручност у одређеном аспекту регулисања примјене трансферних цијена, с друге стране.

У погледу размјене података по основу унапређења приступа информацијама, неки мултинационални пословни субјекти су, кроз наведене пројекте подршке, показали спремност да помогну земљама у развоју у погледу осмишљавања ефикасног режима трансферних цијена. То су углавном билатерални програми помоћи одређеним земљама који укључују и пословни и цивилни сегмент друштва, у сарадњи са локалном владом како би се осмислила одговарајућа правила трансферних цијена која су дјелотворна, примјенљива и не превише оптерећујућа.

Такође, постојећи програми подршке доприносе повећању ефикасности у погледу рјешавања спорова око трансферних цијена у земљама у развоју. Наиме, за већину ових спорова прихватљиви исходи се обично постижу преговорима, али пореске администрације земаља у развоју немају довољно искуства за закључивање случајева на тај начин. У том контексту искусније пореске управе могу помоћи дијељењем својих вјештина и својих приступа управљању преговорима.

ЗАКЉУЧАК

Трансферне цијене, као својеврсни продукт савремених услова пословања, представљају прави изазов националним законодавствима широм свијета, нарочито када се говори о земљама у развоју. Недостатак административних, финансијских и кадровских капацитета додатно је отежао рјешавање потенцијалних злоупотреба њихове примјене.

У настојању да се констатовано стање превазиђе неопходно је првенствено формално идентификовати главне изазове које трансферне цијене стављају пред законодавне власти у земљама у развоју, а затим предузети неке опште, широко прихваћене кораке, односно смјернице за овладавање тим изазовима.

Међутим, проста имплементација предвиђених корака без њихове усмјерене, суштинске примјене, није довољна за успјешно контролисање обрачуна трансферних цијена. Из тог разлога, узимајући у обзир важност ове проблематике, међународне

организације и агенције, заједно са регионалним организацијама, покренуле су бројне програме подршке за земље у развоју, с циљем дистрибуирања знања и вјештина земаља које су већ стекле одређено искуство у области законског и контролног регулисања примјене трансферних цијена. Постојећи подаци показују да односни програми подршке дају задовољавајуће резултате и да представљају успјешан пут ка превазилажењу негативних изазова трансферних цијена у земљама у развоју. При томе, важно је нагласити да једино кохерентна и координисана сарадња међународних и националних организација и надлежних институција може обезбиједити глобално овладавање изазовима које трансферне цијене, као главни носилац трансакционих односа између повезаних правних лица у растућем процесу глобализације, са собом носе.

ЛИТЕРАТУРА

1. Becker, J., Davies, R.B. & Jakobs, G. (2017). The Economics of Advance Pricing Agreements. *Journal of Economic Behavior & Organization*, 134(C), 255-268.
2. Bradley, W.E. (2015). Transfer Pricing: Increasing Tension between Multinational Firms and Tax Authorities. *Accounting & Taxation*, 7(2), 65-73.
3. Вржина, С. (2018). Ревизија одложеног пореза на добитак: студија случаја. *Економски погледи*, 20(2), 87-99.
4. Cooper, J., Fox, R., Loerprick, J. & Mohindra, K. (2016). *Transfer Pricing and Developing Economies: A Handbook for Policy Makers and Practitioners*. Washington: International Bank for Reconstruction and Development / The World Bank.
5. Dharmapala, D. (2014). What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature. *Fiscal Studies*, 35(4), 421-448.
6. Jansky, P. & Prats, A. (2015). International Profit-Shifting out of Developing Countries and the Role of Tax Havens. *Development Policy Review*, 33(3), 271-292.
7. Marques, M. & Pinho, C. (2016). Is transfer pricing strictness deterring profit shifting within multinationals? Empirical evidence from Europe. *Accounting and Business Research*, 46(7), 703-730.
8. Милачић, С. & Костић, А. (2018). Проблеми друштвено-економског развоја у условима савремене глобализације. *Економски погледи*, 20(2), 1-15.
9. OECD (2012). *Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing*. Paris: OECD Publishing.

10. OECD. Developing Capacity in BEPS and Transfer Pricing: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/developing-capacity-in-beps-and-transfer-pricing.pdf> (приступљено 10.03.2019).
11. OECD (2015). *Model of Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. Paris: OECD Publishing.
12. OECD (2017). *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. Paris: OECD Publishing.
13. OECD (2013). *Public Consultation: Draft Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment*. Paris: Steering Committee of the OECD Global Forum on Transfer Pricing.
14. Paolini, D., Pistone, P., Pulina, G. & Zagler, M. (2016). Tax treaties with developing countries and the allocation of taxing rights. *European Journal of Law and Economics*, 42(3), 383-404.
15. Plasschaert, S.R.F., Chudson, W.A., Shoup, C.S. & McGuinness, N.W. (2017): *Regulation of Transfer Pricing* (pp. 247-315). Book chapter in: *Multinationals and Transfer Pricing*. New York: Routledge.
16. Rixen, T. (2011) From Double Tax Avoidance to Tax Competition: Explaining the Institutional Trajectory of International Tax Governance, *Review of International Political Economy*, 18(2), 197-227.
17. Ruggie, J.G. (2018). Multinationals as global institution: Power, authority and relative autonomy. *Regulation & Governance*, 12(3), 317-333.
18. Sansing, R. (2014). International Transfer Pricing. *Foundations and Trends in Accounting*, 9(1), 1-57.
19. Sikka, P. (2018). Combating corporate tax avoidance by requiring large companies to file their tax returns, *Journal of Capital Markets Studies*, 2(1), 9-20.
20. Sikka, P. & Willmott, H. (2010). The dark side of transfer pricing: Its role in tax avoidance and wealth retentiveness. *Critical Perspectives on Accounting*, 21(4), 345-456.
21. United Nations (2017). *Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries*. New York: Department of Economic & Social Affairs.
22. Zinn, T., Riedel, N. & Spengel, C. (2014). The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations: A Worldwide Overview. *Inertax*, 42(6/7), 352-404.

Рад је примљен: 23.05.2019.

Коригована верзија примљена: 22.06.2019.

Рад је прихваћен за штампање: 25.06.2019.