

мр *Ивана Б. ЉУТИЋ*

## СПОРАЗУМИ О УТВРЂИВАЊУ ЦЕНА УНАПРЕД ИЗМЕЂУ ПОВЕЗАНИХ ДРУШТАВА И ПОРЕСКИХ УПРАВА

### Резиме

*Улога повезаних друштва на међународном плану, као и број међукомпанијских трансакција, последњих година, знатно се повећала. Тако је и ишњање ојорезивања међународних рупа друштва постало сложеније. У том смислу аутор констатиује да су одговори пореских органа на манипулативне трансакције повезаних друштва, до сада били незадовољавајући. У раду су дати преглед и анализа примене традиционалних метода утврђивања цена „ван дохвати руке“, као и закључак да поред примене ових метода, пореске регулативе треба да дојуне своје процедуре. Једна од тих дојуна су споразуми о утврђивању цена унапред, као административни и алтернативни механизам избегавања и решавања спорова везаних за трансферне цене. Аутор такође констатиује да се тако елиминише неизвесност у ојорезивању трансакција између повезаних друштва и обезбеђује праведан исход и једнакост пореских обвезника.*

**Кључне речи:** *повезана друштва, трансферне цене, споразуми, пореске власти, правна сигурност.*

## I Развој регулативе трансферних цена које се формирају између повезаних друштава

Трансферне цене су цене за трансакције добара, услуга и права интелектуалне својине између повезаних лица – чланица мултинационалне групе компанија, односно између две повезане компаније које су резиденти различитих држава, или између централе и огранка када је централа у једној, а огранак у другој држави.<sup>1</sup> Успостављају се између повезаних друштава приликом промета добара, и нису уговорене на слободном тржишту (најчешће, али не и увек, нису реално постављене и утврђене).<sup>2</sup> Повезана друштва на међународном терену (мултинационалне компаније, у даљем тексту: МНК) злоупотребљавају политике трансферних цена са главним разлогом осигурања опорезивања добити у оној пореској јурисдикцији, коју оцене најповољнијом са аспекта пореског планирања групе. Пореске власти, са друге стране, настоје да прилагоде цене остварене у тим трансакцијама са ценама у трансакцијама између неповезаних лица – ценама која се слободно формирају на тржишту (цене „ван дохвата руке“).

Савремено међународно пореско право има за један од значајних циљева хармонизацију пореских прописа различитих пореских система и афирмацију начела забране дискриминације и начела неутралности у конкурентским односима, односно у опорезивању међуграничних делатности, где порези примарно не утичу на доношење пословне одлуке.<sup>3</sup> Међуграничне активности и њихов раст условљен је порезима и пореским стопама, а развој уклањањем препрека, које могу настати као последица истих. Конкурентска неутралност може бити остварена елиминацијом, или макар ублажавањем међународног двоструког опорезивања.<sup>4</sup>

1 Гордана Илић-Попов, *Пореско право Европске уније*, Службени гласник, Београд, 2004, стр. 167.

2 Ивана Б. Љутић, *Порески и пословни аспекти трансферних цена*, магистарски рад, Правни факултет Универзитета у Београду, стр. 25.

3 Christoph Tryaskalik (Collaborator, Editor), Eusebio Gonzales (Editor), *International Tax Law*, Aspen Publisher, Aspen, 2006.

4 Феномен међународног двоструког опорезивања означава појаву када се исти објект опорезивања опорезује истим порезом, у истом временском периоду од стране две или више пореских власти, те долази до сукоба две или више суверених пореских држава. Претходно одређивање појма међународног двоструког опорезивања односи се на правно двоструко опорезивање, док је проблем двоструког опорезивања везан за трансферне цене, најчешће, економско двоструко опорезивање, у коме су сви елементи исти, осим елемента идентичности пореског обвезника. Наиме, ради се о два пореска обвезника, која су идентична у економ-

Принцип „ван дохвата руке“ прихватају све земље-чланице ОЕЦД у својим пореским законодавствима, у ситуацијама када треба ускладити добит повезаних компанија са добити независних (неповезаних) компанија у сврхе опорезивања. Најважнији услов манипулације профита МНК је својство повезаности које филијале могу остварити својим статусом као чланице групе.<sup>5</sup> Разлози одређивања таквих цена могу бити узроковани и спољашњим факторима, попут пословне стратегије компаније, као и различитим мотивима пословања карактеристичним за тај период, нпр. освајања новог тржишта. Трансферне цене, у оквиру пословне политике компаније, могу се у одређеним ситуацијама користити у сврхе избегавања плаћања пореза, односно минимизације пореске обавезе.

Најбољи начин утврђивања да ли су такве цене у складу са условима слободног тржишта јесу управо методе за утврђивање цена „ван дохвата руке“: 1) метода упоредивих неконтролисаних цена, 2) метода препродајне цене, 3) метода цене коштања увећана за уобичајену маржу, 4) метода упоредивих неконтролисаних трансакција, 5) метода упоредивих профита, 6) метода поделе профита, и 7) метода трансакционе нето марже. То су методе које су у употреби у земљама-чланицама ОЕЦД.<sup>6</sup> У циљу анализе и поређења наших позитивноправних прописа са другим водећим националним законодавствима осврнућемо се на решења дата у Закону о порезу на добит предузећа, Републике Србије. Методе које се користе у Србији код утврђивања цена „ван дохвата руке“ су: упоредиве цене на тржишту, односно, метода коштања увећана за уобичајену зараду, или метода препродајне цене.<sup>7</sup> Можемо закључити да је у српском законодавству релативно ограничен број метода за утврђивање цена „ван дохвата руке“. Наше законодавство би превасходно морало да унесе нове методе које су настале у пракси утврђивања цена између повезаних компанија, као и додатно усклађивање са правилима ОЕЦД и ЕУ, што може бити један је од начина привлачења страних инвестиција у Србију.

ском смислу, али не и у правном. То су повезана друштва. Дејан Поповић, *Пореско право, ојшии гео*, Цекос ИН, Београд, 2006, стр. 322.

5 Мирко Васиљевић, *Компанијско право*, Правни факултет Универзитета у Београду – Центар за публикације, Београд, 2005, стр. 421–444.

6 *Practical Solutions for Intercompany Pricing – International Transfer Pricing*, NERA Economic Consulting, (Revised November 2002), 2002 (даље у фуснотама: NERA), стр. 23–24; Robert Feinschreiber, *Transfer Pricing Methods An Applications Guide*, John Wiley & Sons, Inc. Hoboken, New Jersey, 2004, стр. 213–217; Ивана Б. Љутић, *нав. дело*, стр. 170–173.

7 Закон о порезу на добит предузећа (*Службени гласник РС*, бр. 25/01, 80/02, 43/03 и 84/04), чл. 61 ст. 2.

## II Увођење и примена споразума о утврђивању цена унапред

У међународном пореском праву последњих година дошло је до нових промена и допуна процедура које спроводе националне пореске власти. Правац промена и допуна процедура у решавању спорова везаних за трансферне цене у САД представљен је још 1991. и модификован 1996. године, кроз закључене „споразуме о утврђивању цена унапред“ (енгл. *Advance Pricing Agreements*) у којима порески обвезник преговара и договара са пореским властима коју ће методологију применити за трансферне цене.<sup>8</sup> Уколико се споразум закључи, прихваћена методологија постаје обавезна за обе уговорне стране: пореску управу и пореског обвезника. Период примене споразума се одређује самим споразумом и најчешће траје од три до пет година. У зависности од броја пореских јурисдикција које могу истаћи свој порески захтев према компанији која је обавила одређени трансфер другој компанији и/или компанијама (својство повезаности у оквиру МНК), споразуми о утврђивању цена унапред могу бити: 1. једностранни, 2. двострани и 3. вишестрани. Природа споразума зависи од броја укључених пореских власти у поступак закључивања, и резидентних компанија за које се везује обављена трансакција.<sup>9</sup> Неопходно је истаћи основни недостатак једностраног споразума, који се своди на аутоматско искључење других пореских власти, на чијој територији се налази нека од чланица МНК. Последица таквог искључења је смањење пореског прихода одређене државе и утицај на пореску обавезу интегрисане компаније.<sup>10</sup> Двострани и вишестрани споразуми су поузданији, сигурнији и прецизнији, јер обухватају све пореске обвезнике који се могу везати за контролисану трансакцију, као и све меродавне пореске власти. Њих карактерише већа објективност у утврђивању „глобалне пореске обавезе“ и непристрасност из разлога непосматрања ствари из једног пореског угла. За

8 Први споразуми, налик споразумима о утврђивању цена унапред, настали су још почетком осамдесетих година 20. века. Деведесетих година претрпели су одређена унапређења, допуна и измене због потребе праксе, све већег броја МНК и појаве процеса глобализације. Први двострани споразум које су закључиле САД био је са Аустралијом 1991. године. Покривао је све пословне односе између компаније *Apple Computer* и њене филијале у Аустралији, уско специјализоване за маркетинг. Од тада је примена споразума нагло порасла.

9 NERA, *нав. дело*, стр. 13.

10 Смернице о трансферним ценама за мултинационалне компаније и пореске управе (јул 1995), OECD Publications, Paris, 2001 (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*; даљеу фуснотама: Смернице ОЕЦД), стр. IV-42, 4.130.

пореског обвезника, основна предност споразума је постизање веће извесности за порески третман међудржавних трансакција.

Наиме, наведене процедуре обезбеђују сарадњу пореских власти и пореских обвезника у циљу смањења административних трошкова пореског обвезника и постизању уштеда везаних за рад и ефикасност пореске управе. Ове процедуре, такође, мире супротстављене интересе, с једне стране, компанија да плате што мањи порез – минимизација пореске обавезе (пословни интерес) и, с друге стране, пореских власти у смислу прикупљања прихода од пореза. Предности споразума огледају се у постизању временских уштеда и уштеда трошкова у одређеним случајевима.<sup>11</sup> Да би се поменуте уштеде постигле, неопходно је имати мноштво значајних информација везаних за МНК и њене филијале.

Споразуми о утврђивању цена су унапред закључени споразуми између пореске управе и пореског обвезника, у којима се одређују будуће трансферне цене, у одређеном фиксном временском периоду, пре самог трансфера добра/услуге, односно пре уговарања и реализовања контролисаних трансакције, на основу одређених критеријума.<sup>12</sup> Елементи који могу да се промене у међувремену, односно у току важења споразума мењају и сам споразум. То су порески режим, и околности које се везују за пореског обвезника и дату индустрију.

Споразуми се могу односити на сва питања трансферних цена, у смислу свих трансакција између повезаних компанија групе МНК, или се могу односити само на одређене филијале у оквиру групе и њихове међусобне трансфере. Најчешће обухватају будуће трансакције, односно одређивање цена трансакција унапред за одређени временски период, сем у изузетним случајевима када њихова употреба може бити ретроактивна, али само уз сагласност свих страна учесника.

*Ratio* увођења и примене споразума о утврђивању цена унапред је њихова превентивна функција у решавању проблема трансферних цена. Споразуми које формално иницира и покреће порески обвезник замењују управни и судски поступак решавања спорних питања везаних за трансферне цене. Са друге стране, они могу да буду главно средство решења, када се други механизми покажу као мање корисни или уколико је њихова примена отежана.

11 Принцип минимизације трошкова плаћања пореза је важан у смислу угодности плаћања пореза. Захтев да трошкови намирања и плаћања пореске обавезе буду што мањи има за циљ да не смање могућност обављања пословања компаније. Дејан Поповић, *Наука о њорезима и њореско њраво*, ЦОЛПИ, Будимпешта и Савремена администрација, Београд, 1997, стр. 281–284, 312–317.

12 Смернице ОЕЦД, стр. IV–41, 4.124.

### III Извори и анализа поступка „споразума о утврђивању цена унапред“

Смернице ОЕЦД споразуме о утврђивању цена унапред дефинишу као један од административних начина избегавања, односно решавања спорова везаних за трансферне цене. Споразум формално иницира један порески обвезник, отпочињући прво договоре са другим пореским обвезницима – повезаним компанијама, а онда и преговоре са једном и/или више пореских управа. Меродавно национално законодавство може, чак, одредити у својим пореским прописима да међусобни директни преговори пореских управа и пореских обвезника буду искључени, те да се могу закључити само између надлежних пореских власти, у заједничким споразумним поступцима.

Споразуми о утврђивању цена унапред баве се чињеничним питањима која се везују за трансакције пореског обвезника у одређеном, најчешће дужем временском периоду, или само за одређене трансакције. У том смислу, споразуми се разликују од мишљења које може дати министарство финансија, односно пореска управа, на захтев пореског обвезника, јер је у мишљењима садржан одговор правне природе спрам чињеница које је презентирао порески обвезник и најчешће се односе на тачно одређену трансакцију.<sup>13</sup>

Порески обвезник дужан је да прибави и пружи неопходне информације у поступку преговарања са пореском управом. Његов статус у закључивању ових споразума далеко је активнији, него код споразума о избегавању двоструког опорезивања, који закључују државе. Захтев подноси порески обвезник, а пре подношења захтева најчешће се одржава уводни састанак са пореском управом, где се утврђују предности закључивања таквог споразума.<sup>14</sup> Када се споразум закључи, следећа фаза је његово ступање на снагу у оквиру државе потписнице споразума. Задатак пореске управе у овом поступку је осигурање услова да корекција трансферних цена неће бити, уколико порески обвезник поштује услове споразума за одређивање цена између повезаних компанија. Но, такав став не значи да, уколико се околности или саме пословне операције промене, неће доћи до ревизије споразума или можда, чак, и до његовог отказивања. Разлози отказивања споразума могу бити и преварне радње пореског обвезника, погрешно тумачење чињеница у току преговора или непоштовање одредби споразума од стране пореског обвезника.<sup>15</sup> Закључени споразум ствара права за по-

13 Смернице ОЕЦД, стр. IV-43.

14 Смернице ОЕЦД, стр. IV-44.

15 Смернице ОЕЦД, стр. AN-49-AN-52; стр. AN-35-AN-36.

реске обвезнике и правно је обавезујући за све учеснике, односно има приоритет у примени над националним законодавством.<sup>16</sup>

Према Смерницама ОЕЦД, споразуми о утврђивању цена унапред разматрају се у оквиру узајамног поступка споразумевања предвиђеног Модел-конвенцијом, кроз позив меродавним/надлежним властима да реше сваку разлику или тешкоћу која се односи на тумачење и примену Модел-конвенције кроз узајамне поступке споразумевања, као и да обаве заједничке консултације у циљу елиминисања двоструког опорезивања у случајевима који нису обухваћени Модел-конвенцијом. Уколико у националном законодавству нема основа за улазак у узајамни поступак споразумевања, који би резултирао закључењем споразума, довољно је постојање било које конвенције о избегавању двоструког опорезивања, која садржи сличне одредбе онима из члана 25 Модел-конвенције. Такав статус би управо могла имати Србија, с обзиром да домаће законодавство не садржи правила о споразумима о утврђивању цена унапред.

Настанак споразума у пракси САД везује се за два случаја, која су се одвијала осамдесетих година 20. века, а односила су се на алокацију профита између америчких компанија и повезаних компанија у Европи и Јапану. Само је General Motors, у циљу избегавања економског двоструког опорезивања, због пословања и постојања повезаних компанија у Европи, закључио 16 писмених уговора (сличних споразумима о утврђивању цена унапред). Тако је приморао европске земље да поштују његову новоразвијену методологију ценовних механизма, који се базира на методи препродајне цене. Други пример који је имао удела у настанку програма споразума односио се на јапанску компанију, када су 1986–1987. године јапанске пореске власти усвојиле процедуру сличну споразумима о утврђивању цена унапред. Међутим, ово су била унилатерална решења, што је био њихов основни недостатак, те су друге земље, изван Јапана, које су евентуално инволвиране у трансакције трансферним ценама, биле искључене из примене ових споразума.

Честе контроле пореских обвезника од стране пореске управе (IRS) и велики број спорова у САД, указали су на релативан неуспех традиционалних метода за утврђивање цена.<sup>17</sup> Ефективно администрирање трансферних цена доживело је неуспех, јер су америчке компаније са својством повезаног лица са компанијама које се налазе у другим земљама злоупотребљавале у продуженом периоду трансферне цене за интеркомпанијске трансакције.<sup>18</sup> То је довело до великог губитка при-

16 Д. Поповић, *Пореско право, општи гео*, стр. 352–360.

17 Diane M. Ring, *Inside The United States Apa Program*, April 2006, стр. 5.

18 Одељак 482. америчке регулативе – Алокација прихода и одбитака (*Section 482 – Allocation of Income and Deductions*, Rev. Proc. 2006–9, *Internal Revenue Bulletin*: 2006–2, Section 4 – Section 5).

хода пореских власти САД. Највећи проблем у примени традиционалних метода је постојање, односно непостојање компаративних података и информација о независним, трећим лицима/компанијама, које се налазе ван граница САД. На то се још може додати и околност да друге пореске јурисдикције могу имати другачију перцепцију и анализу адекватне цене пореског обвезника и износа, или дела прихода који припада њима. Потреба за новим процедуралним механизмом у делу трансферних цена, као алтернативним, утемељена је на два фактора.<sup>19</sup> Први фактор је неуспех досадашње комплексне регулативе, која није дала јасне одговоре у већини случајева. Друго, та регулатива је била индивидуални приступ решавању проблема трансферних цена, што је довело до различитих погледа, правне и чињеничне анализе и одређивања различитих, укључених пореских јурисдикција. Насупрот индивидуалном приступу, споразуме можемо окарактерисати као колективан приступ решењу проблема трансферних цена, у коме је координација и сарадња различитих пореских власти важно начело.

На основу података којима располажемо, јасно се уочава тенденција раста закључивања и примене споразума на територији САД. Од 1991. године, извршено је 294 једностраних, двостраних и вишестраних споразума, а поднета су још 492 захтева (пријава) за њихово закључивање. Према годишњем извештају из 2006. године, 75% поднетих захтева за закључење двостраних и вишестраних споразума чека разрешење. Од тога највећи број који аплицира обухвата велике компаније, док се мали порески обвезници ређе одлучују за ове процедуре решења проблема трансферних цена, због великих трошкова ових споразума.<sup>20</sup>

#### IV Положај пореског обвезника

Иако смо нагласили да порески обвезник иницира овај поступак, пореска управа не може натерати пореског обвезника да уђе у процес.<sup>21</sup> Без обзира на иницијацију, порески обвезник доноси одлуку о прихватању споразума и његовом закључивању са пореском службом. Када порески обвезник доноси одлуку о начину разрешења

19 Споразуми о утврђивању цена унапред не искључују примену традиционалних метода за утврђивање цена „ван дохвата руке“, већ их, напротив, укључују у процедуру као једну од саставних компоненти које бирају порески обвезници.

20 Чл. 9.01. *Rev. Proc. 2006-9*, као и одељак 9, који се односи на мале пореске обвезнике и приступ овим споразумима. Доступно на адреси: <http://www.irs.gov/businesses/small/international/article/0,id=97321,00.html>, 16.9.2009. (*IRS First Annual Report on Advance Pricing Agreement; IRS Second Annual APA Report, 2001*), у: NERA, *нав. дело*, стр. 14.

21 Diane M. Ring, *нав. дело*, стр. 46.



проблема трансферних цена, трошковна анализа има великог утицаја. Таксе које се плаћају, да би се закључили споразуми, важан су фактор за пореског обвезника. Поред материјалног аспекта, на споразуме утиче и индустријска грана за коју се везује будућа трансакција, у смислу конкурената, пословне структуре, пословних интереса и ризика, казни и др. Споразуми су свакако јефтинији од каснијих поступака пореске контроле, жалбених поступака и судских спорова.

Можемо закључити да порески обвезници, поред директног учешћа у споразумима, имају и другу улогу. То би био њихов утицај на сам развој ове процедуре, јер они стварају амбијент за доношење нових правила, формирањем новог приступа и тумачења споразума, и константног унапређивања постојећег модела. Једнообразни третман пореских обвезника може бити остварен само у двостраним и вишестраним споразумима. Када би се на глобалном нивоу закључивали само једностранни споразуми, резултати би били различити, јер би свака држава применила своју анализу и свој теоретски поглед. То је и био дугогодишњи проблем између Америке и Јапана, у коме је став америчке пореске управе у поступку примене споразума био да је метода упоредивих профита, у односу на методу поделе профита, више адекватна за однос произвођача/продаваца и дистрибутера.

Ови споразуми су хибридне природе.<sup>22</sup> Са једне стране, споразуми су *ex ante* поступак и методологија, који се односе на будуће трансакције и на будуће цене. Представљају решење проблема трансферних цена и повезаних друштава унапред, пре остварених прихода, гарантујући порески третман пореског обвезника. Посматрано кроз аспект усаглашености, споразуми су и *ex post* поступак, који одређује коначни третман пореског обвезника, односно оцењује пореског обвезника и усаглашеност са условима који су постављени у споразуму.

Подједнаку шансу за коришћење ове методологије треба омогућити и малим и великим компанијама. Споразуми треба да буду гаранција да до судског спора неће доћи, уколико сви учесници поштују његове одредбе. За компанију, они су елемент пореског планирања, и фактор на основу кога се вреднује будућа трансакција и пословна операција. Они обезбеђују правно уобличавање дате трансакције и уређују пореско-правни и пословно-економски однос унапред. Транспарентна правила обезбеђују једнакост у пореском третману интегрисаних и независних компанија. Комплетне регулативе са правилима о документацији, као и казнене одредбе, у случају непоштовања правила, или различитих врста злоупотреба, јесу гаранција независним компанијама за истоветним третманом који ће пружити овај поступак.

22 Diane M. Ring, *нав. дело*, стр. 50–51.

Важно питање које се поставља је питање утицаја ових споразума на пореске обвезнике, са аспекта административног терета и решења проблема трансферних цена, са једне стране, као и њиховог ширег, глобалног утицаја на међуграничне економске активности и на оне који нису стране учеснице конкретног споразума, са друге стране.<sup>23</sup> Правила опорезивања компанија треба да обезбеде неутралност у доношењу пословне одлуке о инвестирању.<sup>24</sup>

## V Ефекти „споразума о утврђивању цена унапред“ на учеснике

Ови споразуми важни су за пореску управу, у ситуацијама када између компанија постоје споразуми о међусобној расподели прихода и трошкова и када компаније креирају стратегије везане за пореско планирање, у циљу остваривања што веће добити, а што мањег плаћања пореза. Одређене импликације ови споразуми могу имати на питање поделе прихода који се могу везати за пословање сталне пословне јединице.

Треба истаћи њихов велики значај и у смислу елиминисања економског двоструког опорезивања, чије су последице далекосежне и многобројне.<sup>25</sup> Поред тога, споразуми отклањају и проблем неплаћања пореза за повезане трансакције интегрисаних компанија.

Основна предност ових споразума за пореског обвезника је у стварању извесности, као и правне сигурности какав ће бити порески третман трансакција везаних за међудржавни трансфер роба и услуга. Тиме се дефинише његова пореска позиција, као и пореско окружење у коме се може инвестирати. Трошкови пореске контроле могу бити смањени или, чак, елиминисани, ако је споразум поштован. Сем материјалних уштеда, постижу се и временске уштеде. Порески обвезник, за један одређени период одређен у споразуму, има јасно дефинисану методологију утврђивања цена, што је део пословне политике компаније. Пореске управе стичу и добијају информације и знање о пословању МНК и могу лакше одредити порески третман њихових трансакција, као и решити пореска питања везана за међународну трговину. Самим тим, квалитет обављања послова пореске управе расте, а филијале МНК су задовољније услугом.

23 Diane M. Ring, *нав. дело*, стр. 8–15.

24 Економски захтев опорезивања је да порези треба да што мање утичу на пословне одлуке компанија и да нису дисторзивни, односно да не ремете ефикасну алокацију ресурса на тржишту. Дејан Поповић, *Наука о порезима и пореско право*, стр. 276–281.

25 Смернице ОЕЦД, *нав. дело*, стр. IV-45, 4.140.

Према истраживањима ОЕЦД, интересовање за ове споразуме најчешће изражавају велике компаније.<sup>26</sup> За мале компаније, овај поступак може бити скуп и дуготрајан, јер је њихов проблем везан за трансферне цене сигурно мањи од корпорација гиганата, као што су МНК. Такође, заинтересована лица за закључење споразума могу бити и порески обвезници који су имали проблеме у самом пословању, а везано за политику трансферних цена, као и неспоразуме са пореским управама или, чак, судске спорове поводом трансферних цена.

У контексту ефеката на учеснике споразума, ове споразуме можемо окарактерисати као „процедурални хибрид, са захтевом администрирања трансферних цена“.<sup>27</sup> Положај пореског обвезника у процедури споразума је повољнији, у односу на друге управне и судске поступке. Он је и преговарач, и страна која објективно може да утиче на дефинисање својих пословних и пореских односа. Споразуми укључују различите државе и омогућавају координацију различитих интереса и сигурности решења, али на међународном нивоу.

Статистички посматрано, у САД, број случајева трансферних цена које се решавају на овај начин није велики.<sup>28</sup> У већини случајева, споразуми не покривају све обвезникове контролисане трансакције. Друго питање је да ли споразуми могу да оправдају уложена средства владе за њихову реализацију, што зависи од успеха њихове примене и броја решених случајева на овај начин. Према статистици Билтена, мале компаније, односно мали порески обвезници у САД, у 2005. години закључили су 10 споразума о утврђивању цена унапред. Од тога, један двострани и девет једностраних, односно четири нова, и шест обновљених. Ова чињеница говори у прилог тврдњи да се мале компаније ређе одлучују за ове механизме, јер су за њих они скупи и дуготрајни процеси.<sup>29</sup> Анализирајући употребу споразума у САД кроз природу односа повезаних компанија, можемо закључити, да су 34 споразума закључиле иностране компаније-мајке које имају филијале у САД, а америчке компаније-мајке са иностраним филијалама 16.

За разлику од англосаксонских земаља у којима су ови споразуми нашли велику примену (пре свега мислимо на САД), искуство осталих земаља-чланица ОЕЦД је знатно мање. Неколико земаља-чланица (Канада, Немачка, Француска, Аустралија, Јапан и др.) примењује ове споразуме, а према мишљењима експерата ОЕЦД очекује се раст примене

26 Смернице ОЕЦД, *нав. дело*, стр. IV–49, 4.153., стр. IV–52–IV–53.

27 Diane M. Ring, *нав. дело*, стр. 26–46.

28 *Internal Revenue Bulletin: 2006–16, 2006–22, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, у: Diane M. Ring, *нав. дело*, стр. 7, 43.

29 *Internal Revenue Bulletin: 2006–16, 2006–22, Announcement and Report Concerning Advance Pricing Agreements*, у: Diane M. Ring, *нав. дело*, стр. 110, 111, 114.

овог механизма, с обзиром на постигнут успех у земљама у којима се примењује.

Можемо закључити да су споразуми о утврђивању цена унапред релативно ефикасни, као административни механизам, у решавању проблема интеркомпанијских цена МНК, сагледавајући њихову примену, како код пореских обвезника, тако и код пореске управе.

**Mag. Ivana B. LJUTIĆ**

## **ADVANCE PRICE AGREEMENTS BETWEEN THE RELATED COMPANIES AND THE RELEVANT TAX AUTHORITIES**

### **Summary**

*The role of the subsidiary companies at the international scene and environment, and the number of inter-company transactions in recent years has increased considerably. So the issue of taxation of international business groups became more complex. In this analytical framework, the author concludes that the solutions and models how the national tax authorities handling transactions between the related companies, have so far been unsatisfactory. This paper presents an overview and analysis of the application of traditional methods of price setting at arm's length. The conclusion is that besides the use of these methods, it is necessary to develop further tax regulations as a complementary solution to these tax procedures. One of the proposed improvements to the existing advance pricing agreements on fixing intercompany prices in advance between the related party subsidiaries of the multinationals, to the existing administrative model is a creation of an alternative mechanism aiming to avoid and resolve tax disputes related to transfer pricing. The author also notes that by eliminating the uncertainty over the taxation of transactions between related companies is a way to ensure fair access and equity treatment between the multinationals as taxpayers.*

**Key words:** *related companies, transfer pricing, APA agreements, tax authority, legal certainty.*