

# Smjernice za rješavanje implikacija pandemije bolesti COVID-19 na transferne cijene

18. prosinca 2020.

„Smjernice za rješavanje implikacija pandemije bolesti COVID-19 na transferne cijene“ predstavljaju konsenzus 137 zemalja članica Uključivog okvira BEPS-a o primjeni načela nepristrane transakcije i OECD-ovih Smjernica o transfernim cijenama u odnosu na izazove koji se mogu pojaviti ili pogoršati uslijed pandemije bolesti COVID-19. Smjernice pomažu poreznim obveznicima koji izvještavaju o poreznim razdobljima koja su pogođena pandemijom kao i poreznim upravama koje procjenjuju način na koji su porezni obveznici proveli politike transfernih cijena. U Smjernicama se iznose komentari s pojašnjenjima te prikazuju praktične primjene načela nepristrane transakcije, u četiri prioriteta područja koja su prepoznata tijekom savjetovanja unutar OECD-a: (i) analiza usporedivosti, (ii) gubici i raspodjela troškova specifičnih za COVID-19, (iii) programi državnih potpora; i (iv) prethodni sporazumi o transfernim cijenama (APA).

## Sažetak

Jedinstveni gospodarski uvjeti koji su proizašli iz pandemije bolesti COVID-19 kao i odgovori vlada na nju doveli su do praktičnih izazova u primjeni načela nepristrane transakcije. Poreznim obveznicima koji primjenjuju pravila o transfernim cijenama za porezne godine na koje je utjecala pandemija bolesti COVID-19 kao i poreznim službenicima koji će tu primjenu procjenjivati potrebno je što prije odgovoriti na ta praktična pitanja.

Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama za multinacionalna poduzeća i porezne uprave iz 2017. (dalje u tekstu: OECD STC) nastoji se pomoći poreznim upravama i multinacionalnim poduzećima (dalje u tekstu: MNP) u zajedničkom traženju zadovoljavajućih rješenja za slučajeve određivanja transfernih cijena te se na njih valja i dalje oslanjati u analizi transfernih cijena, a to uključuje i jedinstvene okolnosti uzrokovane pandemijom.

Prema tome, umjesto izrade posebnih smjernica koje bi prelazile okvire onoga što je obrađeno u OECD STC-u, ove se smjernice bave načinom na koji se načelo nepristrane transakcije primjenjuje zajedno s OECD STC-om u odnosu na pitanja koja mogu proizaći iz pandemije bolesti COVID-19 ili se zbog nje pogoršati. Smjernice su fokusirane na četiri prioriteta pitanja u kojima se dodatni praktični izazovi koje predstavlja COVID-19 prepoznaju kao najznačajniji: (i) analiza usporedivosti; (ii) gubici i raspodjela troškova specifičnih za COVID-19; (iii) programi državnih potpora; i (iv) prethodni sporazumi o transfernim cijenama (APA).

## Uvod

1. Učinak koronavirusa (COVID-19) bio je dalekosežan. Brzo širenje virusa opteretilo je nacionalne zdravstvene infrastrukture, dovelo do ograničenja u putovanjima i socijalnih kontakata, te stvorilo dotad neviđene smetnje u svjetskom gospodarstvu.

2. Tijekom pandemije, mnoga su se poduzeća suočila ili se i dalje suočavaju s ozbiljnim ograničenjima novčanog toka, zbog čega su morala razviti i provesti strategije za očuvanje i stvaranje gotovine. Poduzeća su doživjela velike oscilacije u profitabilnosti, u smislu njezina rasta, ali i pada. Poduzeća koja posluju u različitim industrijskim granama doživjela su prekide u opskrbnim lancima, uključujući smanjenje poslovanja i povezana smanjenja u proizvodnji te su bila prisiljena promijeniti način svojeg poslovanja (npr. rad od kuće). U mnogim su jurisdikcijama tvornice, rudnici, trgovine i restorani bili prisiljeni na prestanak rada, barem privremeno. Neke su industrijske grane doživjele potpuni slom potražnje, dok su ostale samo promijenile kanale ili je potražnja porasla (npr. tržište videokonferencijskih usluga). Uslijed velikih financijskih poteškoća, neka su poduzeća revidirala svoje ugovorne aranžmane s trećim stranama kako bi utvrdila obvezuju li ih i dalje, ili su pokušala ponovno pregovarati o ključnim uvjetima, pritom tražeći popuste ili odgode plaćanja. S obzirom na značaj i brzinu kojom virus djeluje na gospodarstvo, vlade su donijele opsežne političke odgovore za pružanje potpore gospodarstvu te zaštite radnih mjesta i dohodaka.

3. Utvrđeno je da načelo nepristrane transakcije funkcionira u velikoj većini slučajeva<sup>1</sup>, a taj pristup koji se temelji na određivanju cijena između poduzeća, jednako je pouzdan za procjenu kontroliranih transakcija i u vrijeme pandemije bolesti COVID-19. S pomoću OECD STC-a nastoji se pomoći poreznim upravama i MNP-ovima u traženju obostrano zadovoljavajućih rješenja za slučajeve određivanja transfernih cijena<sup>2</sup> te se na njih treba oslanjati prilikom analize transfernih cijena u jedinstvenim okolnostima uzrokovanim pandemijom.

4. Međutim, jedinstveni gospodarski uvjeti koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19, a koji su gotovo bez presedana, kao i odgovori vlada na nju, doveli su do praktičnih izazova u primjeni načela nepristrane transakcije. Na primjer, pandemija može uzrokovati nove probleme ili povećati složenost ili magnitudu pojavnosti pojedinih problema povezanih s transfernim cijenama (npr. učinak državne potpore na dostupnost pouzdanih usporedivih podataka). Poreznim obveznicima koji primjenjuju pravila o transfernim cijenama za porezne godine na koje je utjecala pandemija bolesti COVID-19 kao i poreznim službenicima koji će tu primjenu ocjenjivati potrebni su odgovori na ta praktična pitanja. U ovim se smjernicama rješavaju četiri prioritetna pitanja, na temelju odgovora na upitnike upućene članovima Uključivog okvira i poduzećima, imajući na umu potrebu za praktičnim i pravovremenim smjernicama: (i) analiza usporedivosti, (ii) gubici i raspodjela troškova specifičnih za COVID-19, (iii) programi državnih potpora; i (iv) prethodni sporazumi o transfernim cijenama (APA). Radi jednostavnijeg prikaza, pitanja su predstavljena kao odvojene teme, ali je važno naglasiti da u analizi transfernih cijena navedene teme mogu biti međusobno povezane te ih stoga treba promatrati zajedno i unutar analitičkog okvira OECD STC-a. Na primjer, za određivanje treba li subjekt dodijeliti troškove za vrijeme pandemije u skladu s uvjetima načela nepristrane transakcije, relevantne su smjernice u Poglavlju II. ovih smjernica, ali su relevantne i smjernice u Poglavlju I. (s obzirom na to da se odnose na rezultate analize usporedivosti), te smjernice u Poglavlju III. (ako subjekt prima državnu potporu).

5. Važno je ne izgubiti iz vida cilj, a to je pronalaženje razumne procjene ishoda načela nepristrane transakcije, što zahtijeva donošenje prosudbe i od strane poreznih obveznika i poreznih uprava.<sup>3</sup> Prema tome, ove se smjernice bave načinom na koji se načelo nepristrane transakcije i OECD STC primjenjuju na probleme koji se mogu pojaviti ili pogoršati uslijed pandemije bolesti COVID-19. Stoga, valja ih gledati kao na primjenu postojećih smjernica u okviru OECD STC-a za provjeru uzoraka koji se mogu pojaviti u vezi s pandemijom, a ne kao proširivanje ili reviziju OECD STC-a, bilo u odnosu na takve činjenične

<sup>1</sup> Stavak 1.9 Poglavlja I. OECD STC-a.

<sup>2</sup> Stavak 15. Predgovora OECD STC-a.

<sup>3</sup> Stavak 1.13 Poglavlja I. OECD STC-a.

obrasce u vezi s pandemijom ili općenito.

6. U ovim smjernicama prepoznaje se činjenica da se učinak pandemije bolesti COVID-19 razlikuje među ekonomijama, industrijskim granama i poduzećima, što je ključno u razmatranju i tumačenju njihova sadržaja. Stoga, u svakoj analizi transfernih cijena radi procjene implikacija pandemije bolesti COVID-19, poduzeća bi trebala istovremeno dokumentirati kako su, i u kojoj mjeri, osjetila učinak pandemije.

7. Značaj rizika u trenutačnoj je gospodarskoj klimi osobito relevantan za četiri pitanja iz ovih smjernica. Pandemija bolesti COVID-19, koja predstavlja rizik od opasnosti, nekim je poreznim obveznicima prouzročila neobične ishode drugih rizika, uključujući: (i) tržišne rizike, s obzirom na to da je potražnja za nekim proizvodima i uslugama nestala; (ii) operativne rizike jer je pandemija prekinula lance dostave i spriječila proizvodnju; i (iii) financijske rizike, jer su troškovi posuđivanja za neke industrijske grane porasli te kupci kasne s plaćanjima ili ih ne izvršavaju.<sup>4</sup>

8. U tom kontekstu, porezni obveznici i porezne uprave trebaju pažljivo pratiti smjernice o preciznom određivanju kontroliranih transakcija u Poglavlju I. OECD STC-a kako bi sa sigurnošću identificirali gospodarski važne rizike i odredili specifične gospodarski važne rizike koje preuzima svaka stranka u kontroliranoj transakciji.<sup>5</sup> Stoga, kod razmatranja preuzimanja rizika u određenoj kontroliranoj transakciji, treba procijeniti međusobno djelovanje rizika od opasnosti povezanih s pandemijom bolesti COVID-19 i drugih gospodarski važnih rizika. U ovoj se analizi može utvrditi da stranka u kontroliranoj transakciji ne može utjecati na rizik od opasnosti koji je povezan s pandemijom, ali ipak preuzima rizike koji su se materijalizirali kao rezultat pandemije bolesti COVID-19. Potrebno je poduzeti mjere kojima će se utvrditi kako povezana poduzeća i grupa u cjelini odgovaraju na manifestacije rizika od opasnosti i njegove naknadne učinke na druge gospodarski važne rizike koji su utvrđeni u kontroliranoj transakciji (vidjeti stavke 1.34 i 1.35 Poglavlja I. OECD STC-a). Konkretno, učinci pandemije bolesti COVID-19 rasprostranjeni u industrijskoj grani ili unutar grupe MNP-ova nisu dovoljni za tvrdnju da član grupe MNP-ova mora snositi posljedice rizika materijaliziranih uslijed pandemije bolesti COVID-19 bez analize načina na koji je pandemija utjecala na ishod gospodarski važnih rizika koje kontrolira član grupe.

---

<sup>4</sup> Stavak 1.72 Poglavlja I. OECD STC-a.

<sup>5</sup> Stavci 1.59 – 1.60 Poglavlja I. OECD STC-a.

# POGLAVLJE I. SMJERNICE O TRANSFERNIM CIJENAMA ZA ANALIZU USPOREDIVOSTI

## 1. Uvod

9. Dosad neviđena promjena u gospodarskom okruženju nakon pojave pandemije bolesti COVID-19 stvara jedinstvene izazove u provođenju analize usporedivosti. Pandemija može imati velik utjecaj na određivanje cijena nekih transakcija između neovisnih poduzeća te može smanjiti pouzdanost povijesnih podataka prilikom provođenja analize usporedivosti. Zbog toga porezni obveznici i porezne uprave trebaju razmotriti usvajanje praktičnih pristupa za rješavanje problema nedostatka informacija, kao što je usklađenje usporedivosti. Takvi praktični pristupi u vezi s provođenjem analize usporedivosti trebaju se s vremenom uskladiti s politikom određivanja transfernih cijena poreznih obveznika.

10. Izazovi povezani s provođenjem analize usporedivosti mogu se razlikovati ovisno o učinku pandemije bolesti COVID-19 na gospodarski relevantna obilježja precizno određene transakcije. Na primjer, ako je kontrolirana transakcija obuhvaćena postojećim ugovorom između poduzeća (na primjer, ako je 2018. određeno da bi prema načelu nepristrane transakcije stranka trebala pet godina ostvarivati dogovoreni fiksni prihod te da bi stranke pri načelu nepristrane transakcije ostale vezane prema tom ugovoru), analiza usporedivosti za poreznu godinu 2020. možda neće biti potrebna, pod uvjetom da su činjenice i okolnosti precizno određene kontrolirane transakcije ostale nepromijenjene. Pri donošenju tog zaključka, važno je uzeti u obzir svaku promjenu gospodarski relevantnih obilježja, uključujući uvjete ugovora te bi li nepovezane stranke pokušale, prema načelu nepristrane transakcije, ponovno pregovarati o tim uvjetima.<sup>6</sup> Nasuprot tomu, ako je cijena kontrolirane transakcije prema načelu nepristrane transakcije određena na godišnjoj razini, bit će nužno obaviti analizu usporedivosti za poreznu godinu 2020.

## 2. Koji se izvori informacija iz predmetnog razdoblja mogu koristiti za provođenje analize usporedivosti za poreznu godinu 2020.?

11. U načelu, svaki oblik javno dostupnih informacija o učinku pandemije bolesti COVID-19 na poduzeća, industrijsku granu i kontroliranu transakciju može biti relevantan za utvrđivanje prirode nepristrane transakcije u politici određivanja transfernih cijena koju je poduzeće provelo za poreznu godinu 2020. Sljedeći izvori informacija mogu pomoći u takvom utvrđivanju kroz analizu usporedivosti, općenito procjenjivanjem učinka pandemije bolesti COVID-19 na kontrolirane transakcije koje se ispituju:

- analiza promjene u obujmu prodaje tijekom pandemije bolesti COVID-19, uključujući i pitanje je li do promjene došlo zbog korištenja drugih prodajnih kanala, osobito u usporedbi s prodajom ostvarenom u godinama prije pandemije;
- analiza promjene u iskorištenosti kapaciteta relevantne za grupu MNP-ova i kontrolirane transakcije<sup>7</sup>, i/ili transakcija s neovisnim strankama;
- posebne informacije koje se odnose na inkrementalne ili izvanredne troškove koje snose stranke kontrolirane transakcije (s povezanim ili nepovezanim strankama) ili cijele grupe MNP-ova.
- razmjer primljene državne potpore i, ako jest, kvantitativno određivanje učinka i utvrđivanje vrste potpore i njezin računovodstveni tretman;

<sup>6</sup> U tom pogledu vidjeti i razmatranja u stavcima od 42. do 46.

<sup>7</sup> Stavak 2.76 Poglavlja II. i ilustracija 3 u Prilogu I. do Poglavlja II. OECD STC-a.

- detalji o vladinim intervencijama koje su utjecale na određivanje cijena i provođenje kontroliranih transakcija;
- informacije iz privremenih financijskih izvješća kao što su tromjesečni SEC izvještaj ili izvješća o dobiti;
- makroekonomske informacije kao što su podaci o BDP-u za određenu zemlju ili pokazatelji za industriju iz centralnih banaka, državnih agencija, industrijskih i trgovinskih udruženja u opsegu koji je koristan za razumijevanje konteksta kontrolirane transakcije;<sup>8</sup>
- statističke metode kao što su regresijska analiza ili analiza varijance koje se koriste za predviđanje iznosa do kojeg će se određena varijabla razlikovati u odnosu na ostale varijable u određenim posebnim uvjetima (npr. odgovor korporativne dobiti u određenim sektorima na kretanje BDP-a);
- usporedba internih proračunskih podataka/prognoza koji se odnose na prodaju, troškove i profitabilnost, u odnosu na stvarne rezultate; i
- analiza učinka na profitabilnost ili na ponašanje treće strane koje je uočeno u ranijim razdobljima recesije ili upotrebom svih dostupnih podataka koji su dostupni u tekućoj godini, čak i ako su djelomični.

### 3. Mogu li se proračunske financijske informacije upotrijebiti kod određivanja cijena prema načelu nepristrane transakcije?

12. Drugi mogući pristup je da se prilikom određivanja transfernih cijena usporede proračunski ili prognozirani financijski rezultati s onima koji su stvarno postignuti, kako bi se približno odredili specifični učinci pandemije bolesti COVID-19 na prihode, troškove i marže. Financijski rezultati koje bi porezni obveznici ostvarili unutar kontrolirane transakcije „kad ne bi bilo“ pandemije bolesti COVID-19 mogu pružiti korisne informacije, posebno prilikom procjene financijskih učinaka pandemije (npr. smanjena količina prodaje ili povećani operativni troškovi) te određivanja pojedinačnih odgovarajućih posljedica na cijene između društava, u svijetlu ugovornih odredbi i preuzimanja rizika stranaka. Analiza može uključivati:

- a. pripremu detaljne analize dobiti i gubitka u kojoj su iskazane promjene u prihodima i troškovima, uz objašnjenje za varijance koje proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19, u to se može uključiti analiza varijance proračunskih rezultata (prije COVID-a) nasuprot stvarnih rezultata;
- b. pojedinosti o profitabilnosti, prilagođene ishodu kakav bi bio da nije bilo pandemije – s time da bi se u obzir trebali uzeti svi čimbenici koji imaju pozitivan ili negativan učinak na dobit poreznog obveznika u kontroliranoj transakciji te sve treba biti potkrijepljeno dokazima;
- c. obrazloženje i dokaz za svaku uvećanu raspodjelu troškova ili smanjenje prodaje (i naknadne promjene u operativnim maržama) za testiranu stranku u kontroliranoj transakciji, uzimajući u obzir njezinu funkciju, imovinu i profil rizika; i
- d. sve dokaze o državnoj potpori koja je pružena testiranoj stranci ili ima učinak na nju u kontroliranoj transakciji, njezin učinak i računovodstveni tretman.

13. Takvo se ispitivanje može obaviti u okviru općenitijeg skupa pristupa koji se koriste za procjenu konteksta i čimbenika koji mogu utjecati na cijene utvrđene prema načelu nepristrane transakcije.

<sup>8</sup> Stavak 3.7 Poglavlja III. OECD STC-a.

#### 4. U kojim je okolnostima najizraženiji problem vremenskog određivanja?

14. Informacije koje se odnose na uvjete usporedivih nekontroliranih transakcija koje su izvršene u istom razdoblju kao i kontrolirana transakcija („istovremene nekontrolirane transakcije“) najpouzdanije su informacije za analizu usporedivosti. Te informacije govore kako se neovisne stranke ponašaju u gospodarskom okruženju koje je jednako ili bitno slično gospodarskom okruženju kontrolirane transakcije.<sup>9</sup>

15. U nekim primjerima, analiza usporedivosti može se obaviti s pomoću istovremenih (ili gotovo istovremenih) nekontroliranih transakcija. Na primjer, javno dostupne komercijalne baze podataka obično imaju trenutačne ili posljednje podatke o financijskim transakcijama među nepovezanim strankama, koje mogu pružiti pouzdane informacije na kojima se može temeljiti analiza usporedivosti u važećim gospodarskim uvjetima. Slično tome, veća je vjerojatnost da će porezni obveznici imati trenutačne podatke o potencijalnim internim usporedivim informacijama, za primjere gdje se mogu koristiti za određivanje cijena u transakcijama povezanih stranaka.

16. U drugim slučajevima, veći izazov može biti upotreba istovremenih nekontroliranih transakcija kao dio analize usporedivosti, prije svega u primjeni metode neto dobitka (metode transakcijske neto marže – engl. Transaction Net Margin Method „TNMM“). Kod primjene metode neto dobitka (TNMM-a), porezni obveznici i porezne uprave obično se oslanjaju na povijesne informacije iz komercijalnih baza podataka za određivanje i testiranje cijena. Informacije za poreznu godinu 2020. neće biti dostupne najranije do sredine porezne godine 2021. jer se komercijalne baze podataka koriste s javno dostupnim informacijama dobivenima iz financijskih izvješća koja se obično podnose tek nekoliko mjeseci nakon razdoblja na koja se odnose. Na temelju toga može se zaključiti da će porezni obveznici trebati izvršiti analizu usporedivosti na temelju dostupnih financijskih podataka za prethodnu godinu te, ovisno o činjenicama i okolnostima predmeta, koristeći se dostupnim podacima iz tekuće godine kako bi potkrijepili svoje transferne cijene.

17. Međutim, u načelu, neće svaka primjena metode neto dobitka (TNMM-a) zahtijevati podatke iz istovremenog predmetnog razdoblja za poreznu godinu 2020. Na primjer, može postojati dugoročni aranžman koji obuhvaća porezne godine od 2019. do 2022. i koji uključuje cijenu određenu prema načelu nepristrane transakcije na temelju usporedivih podataka koji su istovremeni s vremenom ugovaranja aranžmana, a koji osigurava testiranu stranku od rizika koje testirana stranka ne preuzima, poput onih koji se događaju tijekom pandemije. Vidi stavak 10.

#### 5. Kojim se praktičnim pristupima može riješiti pitanje nedostatka informacija?

18. S obzirom na to da se gospodarske okolnosti koje su uzrokovane pandemijom nastavljaju i razvijaju vremenom, porezni obveznici mogu naići na teškoće u određivanju uvjeta za načelo nepristrane transakcije zbog vremenskog pomaka između nastupanja kontrolirane transakcije i dostupnosti informacija u vezi s istovremenim nekontroliranim transakcijama.

19. Podaci iz neovisnih usporedivih transakcija ili društava iz drugih razdoblja, kao što je prosječan povrat u prethodnim godinama, možda nisu dovoljno pouzdani kao referentna točka za trenutačno razdoblje, ne uzimajući u obzir karakterističan učinak pandemije na kontrolirane transakcije koje se ispituju.

20. U raspravi u nastavku prikazano je nekoliko pragmatičnih pristupa tom pitanju. Porezne bi uprave mogle te pragmatične pristupe uzeti u obzir u nastojanju da se smanji broj sporova u slučajevima u kojima porezni obveznici u dobroj vjeri određuju cijene prema načelu nepristrane transakcije u kontekstu nedovoljno informacija zbog pandemije bolesti COVID-19. Međutim, ti pristupi nisu prikladni za slučajeve u kojima porezni obveznici pokušavaju iskoristiti okolnosti koje se vežu uz pandemiju bolesti COVID-19 kako bi manipulirali svojim strategijama određivanja cijena na način koji nije u skladu s načelom nepristrane transakcije.

---

<sup>9</sup> Odjeljak B Poglavlja II. OECD STC-a.



## **5.1. Dopustiti upotrebu razumne komercijalne prosudbe dopunjene informacijama iz istovremenog predmetnog razdoblja kako bi se utvrdila razumna procjena cijene prema načelu nepristrane transakcije**

21. Moguće je da je pandemija bolesti COVID-19 povećala problem odgođene dostupnosti istovremenih podataka o usporedivim društvima ili transakcijama. Porezni obveznici i porezne uprave trebaju imati na umu da određivanje pouzdanog ishoda nepristrane transakcije zahtijeva fleksibilnost i dobru prosudbu.<sup>10</sup> Poteškoće povezane s transfernim cijenama koje se pojavljuju kao rezultat pandemije bolesti COVID-19 mogu dovesti do porasta broja sporova u postupcima zajedničkog dogovaranja koji mogu ozbiljno opteretiti resurse poreznih uprava. Porezne se uprave potiče da imaju na umu te kompleksnosti kod procjene rizika, kod ocjenjivanja stajališta o transfernim cijenama tijekom poreznog nadzora te kod ispitivanja podrške i dokumentacije koje su porezni obveznici osigurali kao dokaz razumnog napora i brige u nastojanju da se usklade s načelom nepristrane transakcije. Porezni obveznici trebali bi provesti razumnu i odgovarajuću dubinsku analizu kod procjene vjerojatnih učinaka pandemije bolesti COVID-19, kao i u izvršavanju odgovarajućih promjena u njihovim transfernim cijenama. Grupe MNP-ova trebaju evidentirati najbolje trenutačno dostupne tržišne dokaze, koji mogu biti u obliku internih usporedivih podataka, vanjskih usporedivih podataka, ili drugih relevantnih dokaza o gospodarskom učinku pandemije bolesti COVID-19 (vidjeti stavak 11.), uključujući učinke na razinu potražnje za robom i uslugama, te na lanac proizvodnje i isporuke u određenim gospodarskim sektorima.

## **5.2. Ako je moguće, omogućiti pristup ispitivanja ishoda načela nepristrane transakcije**

22. U OECD STC-u opisuju se dva pristupa za prepoznavanje i prikupljanje podataka koji su potrebni za analizu transfernih cijena. Prvi je pristup „određivanje cijene“, tj. *ex-ante* pristup, u kojem se koriste povijesni podaci ažurirani na način da je vidljiva svaka promjena u gospodarskim uvjetima do i uključujući datum ugovora. Drugi je pristup „ispitivanje ishoda“, kojim se mogu obuhvatiti informacije koje postanu dostupne nakon zaključivanja porezne godine kako bi se odredili uvjeti nepristrane transakcije i iskazali rezultati u poreznoj prijavi. Prema OECD STC-u, oba pristupa, ili njihova kombinacija, koriste države članice OECD-a.<sup>11</sup>

23. Ako je moguće, te samo privremeno za vrijeme trajanja pandemije, porezne uprave koje inače upotrebljavaju pristup „određivanja cijena“ mogu razmotriti da se, za one kontrolirane transakcije koje su pod utjecajem pandemije, poreznim obveznicima omogućiti da kod podnošenja poreznih prijava uzimaju u obzir one informacije koje postaju dostupne nakon zaključenja porezne godine (u slučajevima kada je to zakonski dopušteno i propisno opisano u dokumentaciji o transfernim cijenama). Porezne uprave mogu biti fleksibilne po pitanju dopuštanja izmjena u poreznim prijavama za poreznu godinu 2020. tako da se transferne cijene odrede na temelju načela nepristrane transakcije i s pomoću dostupnih informacija. Također, s obzirom na potencijalno dvostruko oporezivanje do kojeg može doći uslijed jednostranih usklađivanja, porezne uprave mogu razmotriti sljedeće:

- omogućiti veću fleksibilnost kod „kompenzacijskih usklađivanja“ koja se trebaju napraviti prije podnošenja porezne prijave, kada je to zakonski dopušteno, kako bi se omogućilo da porezni obveznici i porezne uprave bolje ocjene svaku dostupnu informaciju iz predmetnog istovremenog razdoblja, tako da se cijene prema načelu nepristrane transakcije mogu pouzdano utvrditi<sup>12</sup>; ili
- osigurati mogućnost postupka međusobnog dogovaranja, ili nekog drugog primjenjivog postupka, u kojem bi odgovarajuće porezne uprave mogle rješavati problem između sebe te tako postići prijevremenu sigurnost u izbjegavanju dvostrukog oporezivanja, uzimajući u obzir da se kroz postupak međusobnog dogovaranja ili alternativne postupke mogu rješavati pitanja bez međusobnih sporova postizanjem nagodbe, u interesu svih stranaka.

<sup>10</sup> Stavci 1.13 i 2.74 Poglavlja I. i Poglavlja II. OECD STC-a.

<sup>11</sup> Stavak 3.71 Poglavlja III. OECD STC-a.

<sup>12</sup> Stavci 4.38 i 4.39 Poglavlja IV. OECD STC-a.



### **5.3. Upotreba više od jedne metode određivanja transfernih cijena**

24. U specifičnim okolnostima pandemije bolesti COVID-19, primjena više od jedne metode određivanja transfernih cijena može biti korisna za potvrđivanje cijene kontrolirane transakcije određene prema načelu nepristrane transakcije. U tom kontekstu, važno je napomenuti da, prema načelu nepristrane transakcije, primjena više od jedne metode nije nužna te kod upotrebe više od jedne metode treba slijediti smjernice iz stavaka 2.2. i 2.12 OECD STC-a.

### **6. Mogu li se koristiti podaci iz drugih kriza kao pomoć pri određivanju cijena?**

25. Analiza usporedivosti koja se temelji isključivo na financijskim informacijama iz globalne financijske krize 2008./2009. izazvala bi velike dvojbe (unatoč očitim površnim sličnostima između te krize i trenutačne pandemije), s obzirom na jedinstvenu i dosad neviđenu prirodu pandemije bolesti COVID-19 i njezina učinka na gospodarske uvjete te na promjenjivost učinka krize iz 2008./2009. po poslovnim sektorima. U svakom slučaju, analiza usporedivosti treba se provesti referirajući se na specifično određivanje kontrolirane transakcije, uključujući trenutačne gospodarske okolnosti te transakcije.

### **7. Mogućnosti određivanja razdoblja za korištenje podataka u procjeni određivanja cijena prema načelu nepristrane transakcije za potrebe analize usporedivosti**

26. I dalje se primjenjuju načela navedena u Odjeljku B.5 Poglavlja III. OECD STC-a u vezi s upotrebom podataka i prosjeka iz više godina. U uobičajenim okolnostima, upotreba podataka i prosjeka iz više godina u analizi usporedivosti može imati određene prednosti. Na primjer, može se koristiti za ublažavanje učinka računovodstvenih razlika, za odgovarajuće mjerenje učinaka na profitabilnost za testiranu stranku na temelju njezina poslovnog ciklusa i životnog ciklusa proizvoda, te za procjenu istih elemenata za usporediva društva tako da raste pouzdanost usporedbe.<sup>13</sup>

27. Kao pragmatično sredstvo za tretiranje različitih gospodarskih uvjeta u pred ili post-pandemijskom razdoblju, odnosno za vrijeme pandemije kada su njezini učinci na gospodarske uvjete bili materijalni, može biti primjereno imati odvojena razdoblja testiranja (i razdoblja za određivanje cijena) za vrijeme trajanja pandemije ili za razdoblje kada su određeni materijalni učinci pandemije bili najočitiiji. To može biti primjereno sve dok se podaci dobiveni od neovisnih usporedivih društava mogu dosljedno mjeriti tijekom sličnog razdoblja. Potrebno je pripaziti kako bi se osiguralo da financijski podaci iz godina pod utjecajem pandemije ne naruše neopravdano rezultate iz pred ili post-pandemijskog razdoblja. Uz to, vladine intervencije na tržištu mogu materijalno utjecati na obavljanje djelatnosti. Na primjer, u određenim situacijama, djelatnosti koje bi se normalno obavljale da pandemija ne postoji možda se ne obavljaju na isti način (ili uopće) u razdobljima u kojima vrijede vladine mjere. Također, u nekim slučajevima vladina intervencija može omogućiti nastavak djelatnosti koje bi pandemija u drugim okolnostima onemogućila ili zaustavila. Precizno određivanje kontrolirane transakcije odredit će koji je utjecaj tih intervencija, ako postoji, na cijene ili oblik kontrolirane transakcije povezane s tim djelatnostima.

28. Taj je aspekt također važan u provođenju analize usporedivosti. Na primjer, pretpostavimo da vladine mjere zahtijevaju da porezni obveznik zatvori svoje distribucijske objekte na tri mjeseca. Prilikom provođenja analize usporedivosti valja pripaziti da usporediva poduzeća imaju ista ograničenja ili uvjete. U suprotnom, može biti nužno prilagoditi razdoblja za koja se radi usporedba (npr. isključivanje gospodarskih podataka za tri mjeseca u kojima porezni obveznik nije bio u mogućnosti raditi). Porezni obveznici i porezne uprave za pojedinačne slučajeve trebaju odrediti opseg u kojem su te prilagodbe potrebne u okolnostima u kojima potencijalne razlike možda nemaju materijalan učinak na usporedivost. U tom su pogledu relevantne smjernice iz stavaka 3.50 do 3.52 OECD STC-a.

---

<sup>13</sup> Stavak 3.77 Poglavlja III. OECD STC-a.

29. Kao i u drugim analizama u okviru OECD STC-a, u obzir može doći velik broj elemenata, uključujući dostupnost i odabir potencijalnih metoda određivanja transfernih cijena i usporedivih društava, odnos između njih te parametri razdoblja testiranja (npr. metoda koja se temelji na transakciji može imati drugačiji vremenski okvir od metode koja se temelji na dobiti). Na isti način na koji upotreba odvojenih ili preciznije ograničenih testnih razdoblja (ili razdoblja za određivanje cijena) može poboljšati pouzdanost u nekim činjeničnim obrascima (vidjeti stavak 27.), pouzdanost u drugim činjeničnim obrascima može poboljšati upotreba kombiniranih razdoblja (koja uključuju godine na koje je utjecala pandemija i godine bez tog utjecaja).<sup>14</sup> U tom bi se pristupu objedinili financijski rezultati porezne godine 2020., koji mogu biti izvanredni, s uobičajenim rezultatima iz prijašnjih godina, kako bi se ispitala priroda načela nepristrane transakcije koja se primijenila u poreznoj godini 2020.

## **8. Jesu li mehanizmi usklađenja cijena prikladni?**

30. Jedno od potencijalnih rješenja za nesigurnost koju je uzrokovala pandemija bolesti COVID-19 bilo bi omogućiti uključivanje mehanizama usklađenja cijene kontrolirane transakcije. Time bi se omogućila fleksibilnost uz zadržavanje ishoda načela nepristrane transakcije. Konkretno, taj bi pristup, u opsegu koji je dopušten nacionalnim zakonodavstvom, omogućio usklađenje cijena relevantnih za poreznu godinu 2020. kroz prilagođeno fakturiranje ili izvršavanje plaćanja između društava s odgodom (vjerojatno porezna godina 2021.), u trenutku kada postanu dostupne točnije informacije za utvrđivanje transfernih cijena prema načelu nepristrane transakcije. U jurisdikcijama koje se koriste pristupom ispitivanja ishoda (vidjeti pitanje 5.2) često se koriste mehanizmi usklađenja cijena kako bi se prikazale ažurirane informacije koje su relevantne za određivanje transferne cijene prema načelu nepristrane transakcije. Jurisdikcija koja privremeno dopušta pristup ispitivanja ishoda (vidjeti pitanje 5.2) može privremeno dopustiti i upotrebu mehanizama usklađenja cijena u tu svrhu te se od poreznog obveznika očekuje da opiše primjenu mehanizma usklađenja cijena u dokumentaciji o transfernim cijenama. Takvim mehanizmima usklađenja cijena (pod uvjetom da su konkretne činjenice i okolnosti u skladu s načelom nepristrane transakcije) riješilo bi se pitanje nedostatka informacija iz istovremenog predmetnog razdoblja o usporedivim elementima ili drugim izravnim dokazima ponašanja u skladu s načelom nepristrane transakcije u odgovoru na pandemiju. Time bi se osigurala fleksibilnost za porezne obveznike i porezne uprave, osiguravajući pritom krajnju usklađenost s načelom nepristrane transakcije. Međutim, s obzirom na opseg potencijalnih usklađenja, kod njihove karakterizacije treba pripaziti na učinke koje plaćanja mogu imati na analizu usporedivosti za poreznu godinu 2021. te njihov potencijalan učinak na PDV i carinu (koji nisu predmet ovog poglavlja ni smjernica).

## **9. Koji se koraci mogu poduzeti za procjenu skupine usporedivih društava ili korištenih transakcija?**

31. Pandemija bolesti COVID-19 stvorila je gospodarske uvjete koji se uvelike razlikuju od onih iz prethodnih godina. U tim uvjetima, kada porezni obveznik koristi prethodne usporedive podatke kako bi obuhvatio 2020. godinu, može biti nužno preispitati prikladnost tih postojećih usporedivih podataka te u nekim slučajevima može biti korisno iste revidirati, na temelju ažuriranih kriterija pretrage.

32. Na primjer, pretpostavimo da se geografska usporedivost smatra najrelevantnijim čimbenikom usporedivosti s obzirom na prirodu učinaka pandemije bolesti COVID-19 na pojedinom tržištu. U tim okolnostima, kako bi dobili pouzdane podatke s određenog tržišta, može biti nužno ublažiti druge kriterije usporedivosti te zatim pročitati uzorak.

---

<sup>14</sup> Stavci 3.75 i 3.79 Poglavlja III. OECD STC-a.

## 10. Mogu li se koristiti usporediva društva koja generiraju gubitke?

33. Općenito, u OECD STC-u ne postoji prevladavajuće pravilo o uključivanju ili isključivanju usporedivih društava koja generiraju gubitke.<sup>15</sup> Sukladno tome, usporediva društva koja generiraju gubitke a koja zadovoljavaju kriterij usporedivosti ne treba isključiti u određenom slučaju samo na temelju toga što trpe gubitke u razdobljima pogođenim pandemijom.<sup>16</sup> Prema tome, prilikom analize usporedivosti za poreznu godinu 2020., može biti prikladno uključiti usporediva društva koja generiraju gubitke kada precizno utvrđivanje funkcija, rizika i imovine upućuju na to da su ta usporediva društva dovoljno usporediva odnosno slična (npr. usporediva društva preuzimaju slične razine rizika te koja su na sličan način zahvaćena pandemijom).

---

<sup>15</sup> Stavak 3.64 Poglavlja III. OECD STC-a.

<sup>16</sup> Stavak 3.65 Poglavlja III. OECD STC-a.

# POGLAVLJE II. SMJERNICE O TRANSFERNIM CIJENAMA ZA GUBITKE I RASPODJELU TROŠKOVA POVEZANIH S PANDEMIJOM BOLESTI COVID-19

## 1. Uvod

34. U vrijeme pandemije bolesti COVID-19, mnoge grupe MNP-ova pretrpjele su gubitke zbog pada potražnje, nemogućnosti nabave ili isporuke proizvoda ili usluga, ili zbog izvanrednih, jednokratnih operativnih troškova.<sup>17</sup> Raspodjela troškova između povezanih subjekata može izazvati spor i prema tome predstavlja pitanje koje treba raspraviti s obzirom na moguć porast učestalosti i opsega gubitaka u trenutačnom gospodarskom okruženju. Za pitanje gubitaka i raspodjele troškova specifičnih za COVID-19, tri pitanja zahtijevaju posebnu raspravu.

35. Prije svega, važno je naglasiti da raspodjela rizika između ugovornih stranaka utječe na način kako se dobit ili gubitci koji su proizašli iz transakcije raspodjeljuju prema načelu nepristrane transakcije kroz određivanje cijene transakcije.<sup>18</sup> Prema tome, postojeće smjernice u dijelu analize rizika u trgovačkim ili financijskim odnosima bit će osobito važne za određivanje načina na koji se gubitci raspodjeljuju između povezanih stranaka.

36. Nadalje, bit će nužno ispitati kako se izvanredni, jednokratni operativni troškovi koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19 trebaju raspodijeliti između povezanih stranaka.<sup>19</sup> Ti bi se troškovi trebali raspodijeliti sukladno procjeni načina raspodjele navedenih troškova od strane neovisnih poduzeća koji posluju u usporedivim okolnostima. S obzirom na to da izvanredni troškovi mogu biti operativni ili neoperativni, usklađenja usporedivosti mogu biti nužna radi poboljšanja pouzdanosti analize usporedivosti. Važno je imati na umu da tretman „iznimnih“, „jednokratnih“ ili „izvanrednih“ troškova u analizi transfernih cijena, koji su nastali kao rezultat pandemije, neće ovisiti o nazivu tih troškova, već o preciznom određivanju transakcije, analizi rizika koje su preuzele stranke u transakciji između povezanih društava, razumijevanju načina na koji bi neovisna poduzeća mogla takve troškove prikazivati u cijenama određenima prema načelu nepristrane transakcije, i naposljetku o načinu na koji bi ti troškovi mogli utjecati na cijene obračunate u transakcijama između povezanih poduzeća (vidjeti OECD STC, stavak 2.86, na primjer). U studiji usporedivosti treba u obzir uzeti standarde financijskog računovodstva jer sadržavaju relevantne i potencijalno korisne koncepte utvrđivanja prirode troškova. Međutim, treba napomenuti da može biti neizvjesno jesu li pojedini troškovi propisno okarakterizirani kao jednokratni ili izvanredni troškovi čak i na temelju tih financijsko računovodstvenih koncepata.

---

<sup>17</sup> Na primjer, to može biti trošak za osobnu zaštitnu opremu, IT infrastrukturu koja je potrebna za uvođenje sustava testiranja i pronalaženja kontakata, mjere za prilagodbu uredskog prostora kako bi se mogli provesti zahtjevi za fizičku distancu, ili za ostalu zdravstveno-sigurnosnu opremu.

<sup>18</sup> Stavak 1.58 Poglavlja I. OECD STC-a.

<sup>19</sup> Ovisno o trajanju pandemije bolesti COVID-19 i širem učinku pandemije, može se pojaviti pitanje što predstavlja „izvanredne, jednokratne“ operativne troškove i kada se takvi troškovi više neće smatrati „izvanrednima“ ili „jednokratnima“. S obzirom na to da se učinci pandemije razlikuju prema industrijskim granama, poslovnom modelu ili tržištu, na ovo se pitanje vjerojatno može odgovoriti samo putem pažljive analize specifičnih troškova koji se promatraju.

37. Naposljetku, pandemija bolesti COVID-19 stvorila je uvjete u kojima povezane stranke mogu razmatrati mogućnost primjene klauzule o višoj sili, opoziva svojih ugovora između društava ili mogućnost njihove revizije na neki drugi način. To može utjecati na raspodjelu gubitaka i troškova specifičnih za COVID-19 među povezanim strankama, i stoga zahtijeva posebnu pažnju u trenutačnom gospodarskom okruženju.

## 2. Mogu li subjekti koji posluju u aranžmanima ograničenog rizika pretrpjeti gubitke?

38. U analizi transfernih cijena, subjekt se zbog djelatnosti koje obavlja može opisati kao subjekt „ograničenog rizika“ ako ima relativno nižu razinu funkcija i rizika.<sup>20</sup> Iako se uobičajeno koristi izraz „ograničeni rizik“, s obzirom na to da izraz nije definiran u OECD STC-u, razlikuju se funkcije koje se obavljaju, korištena imovina i rizici koje su subjekti „ograničenog rizika“ preuzeli, te stoga nije moguće utvrditi općenito pravilo prema kojem bi subjekti opisani na taj način trebali snositi gubitke ili ne. Također treba napomenuti da samo označavanje djelatnosti kao djelatnosti „ograničenog rizika“ kao i činjenica da subjekt prima fiksnu naknadu ne znače sami po sebi da subjekt posluje pod ograničenim rizikom u kontroliranoj transakciji.<sup>21</sup> Nadalje, nemoguće je pretpostaviti najprikladniju metodu transfernih cijena koja se može primijeniti u bilo kojem skupu okolnosti, bez prethodnog potpunog i preciznog određivanja transakcije koje će pomoći u izboru odgovarajuće metode za analizu usporedivosti.

39. U svim će okolnostima biti potrebno ispitati specifične činjenice i okolnosti kod određivanja bi li tzv. subjekt „ograničenog rizika“ mogao snositi gubitke u skladu s načelom nepristrane transakcije. To se vidi u OECD STC-u gdje se navodi da se „ne očekuje da jednostavne funkcije ili one niskog rizika stvaraju gubitke kroz duže razdoblje“,<sup>22</sup> te se prema tome otvara mogućnost da jednostavne funkcije ili funkcije niskog rizika mogu ostvariti gubitke u kratkoročnom razdoblju. Konkretno, kod ispitivanja specifičnih činjenica i okolnosti, u analizi treba u obzir uzeti precizno određivanje transakcije i provođenje robusne analize usporedivosti. Na primjer, ako gubitci koje su generirale treće strane odražavaju razinu rizika koja nije usporediva s onom koju preuzima porezni obveznik u svojoj kontroliranoj transakciji, tada bi takvo usporedivo poduzeće trebalo biti izuzeto s popisa usporedivih poduzeća (vidjeti stavak 3.65 OECD STC-a).

40. Prilikom određivanja može li subjekt „ograničenog rizika“ ostvariti gubitke, osobito su važni rizici koje preuzme subjekt. To pokazuje da prema načelu nepristrane transakcije, raspodjela rizika između stranaka u aranžmanu utječe na raspodjelu dobiti ili gubitaka koji proizlaze iz transakcije.<sup>23</sup> Na primjer, ako postoji znatan pad potražnje zbog bolesti COVID-19, distributer „ograničenog rizika“ (koji je tako klasificiran zbog ograničenog vlasništva nad zalihama - npr. upotrebom „*flash title-a*“ (prodaja i dostava od treće strane pod imenom stvarnog prodavatelja) i „*drop-shipping-a*“ (dostava kupcu po narudžbi direktno od proizvođača) i sukladno tome zbog ograničenog rizika zastarijevanja zaliha), a koji preuzima neke tržišne rizike (na temelju preciznog određivanja transakcije), može prema načelu nepristrane transakcije snositi gubitak koji je povezan s odigravanjem tog rizika. Količina gubitka koji se može ostvariti u skladu s načelom nepristrane transakcije odredit će se prema uvjetima i gospodarski relevantnim obilježjima precizno određene transakcije u usporedbi s onima iz usporedivih nekontroliranih transakcija, uz primjenu najprikladnije metode određivanja transfernih cijena te slijedeći upute Poglavlja II. ovih smjernica i Poglavlja II. i III. OECD STC-a. U primjeru iz ovog stavka, metoda neto dobitka (TNMM) ili, potencijalno, metoda trgovačkih cijena ovisno o detaljnijim činjenicama i okolnostima, mogli bi se koristiti kao najprikladnije metode za testiranje povrata u skladu s načelom nepristrane transakcije, a u tim bi okolnostima usporedivi distributeri mogli ostvariti gubitak, do kojeg bi primjerice moglo doći ako zbog pada potražnje vrijednost prodaje nije dovoljna za pokrivanje fiksnih troškova. Valja napomenuti da bi odabrani usporedivi distributeri trebali biti prikladni u svjetlu preciznog određivanja transakcije, posebno u odnosu

<sup>20</sup> Stavak 9.2 Poglavlja IX. OECD STC-a.

<sup>21</sup> Stavak 1.81 Poglavlja I. OECD STC-a.

<sup>22</sup> Stavak 3.64 Poglavlja III. OECD STC-a.

<sup>23</sup> Stavak 1.58 Poglavlja I. OECD STC-a.

na rizike koje su preuzele svaka od stranaka u transakciji. Međutim, ukoliko distributer „ograničenog rizika“ ne preuzima nikakav tržišni rizik ili neki drugi specifični rizik, tada ne može niti snositi dio gubitka koji je povezan s odigravanjem tog rizika. Na primjer, distributer „ograničenog rizika“ koji ne preuzima kreditni rizik ne bi trebao snositi gubitke proizašle uslijed kreditnog rizika. Zbog toga, za utvrđivanje može li subjekt koji djeluje u aranžmanima ograničenog rizika trpjeti gubitke, posebno će biti relevantne smjernice iz Poglavlja I. OECD STC-a, osobito jer se odnose na analizu rizika u trgovačkim ili financijskim odnosima.<sup>24</sup>

41. Prilikom proučavanja rizika kojeg preuzima stranka kontrolirane transakcije, porezne bi uprave trebale pažljivo razmotriti komercijalne razloge za svaku namjeravanu promjenu u rizicima koje preuzima stranka prije i nakon izbijanja pandemije bolesti COVID-19 (te uzimajući u obzir precizno određivanje takve namjeravane promjene). Konkretno, problemi mogu nastati ako porezni obveznik prije pojave pandemije bolesti COVID-19 tvrdi da distributer „ograničenog rizika“ nije preuzeo nijedan tržišni rizik te da je prema tome imao pravo samo na nisku stopu povrata, ali tvrdi da je isti distributer nakon pandemije preuzeo neke od tržišnih rizika (na primjer, zbog promjena u funkcijama upravlja rizikom) te bi mu se s tim u skladu trebali dodijeliti gubici. U ovom scenariju treba ispitati sljedeće: je li prije izbijanja pandemije bolesti COVID-19 distributer „ograničenog rizika“ preuzimao bilo kakav tržišni rizik; da li je nakon izbijanja pandemije distributer „ograničenog rizika“ stvarno preuzeo bilo koji tržišni rizik; i je li (ili je) preuzimanje ovog rizika nakon izbijanja pandemije bolesti COVID-19 rezultat poslovnog restrukturiranja. Ukoliko precizno razgraničenje transakcije potvrdi da je i prije postojala raspodjela rizika, naknadna preraspodjela tog rizika treba biti potkrijepljena analizom svih činjenica i okolnosti te dokumentirana prikupljenim relevantnim dokazima. Za to mogu biti relevantne smjernice iz Poglavlja IX. OECD STC-a. Općenito, treba obratiti pažnju na dosljednost u ponašanju poreznog obveznika prije i poslije pandemije i, ako ono nije dosljedno, razmotriti je li ponašanje u skladu s preciznim određivanjem transakcije.

### **3. U kojim se okolnostima aranžmani mogu promijeniti kako bi se riješile posljedice pandemije bolesti COVID-19?**

42. Kao odgovor na pandemiju bolesti COVID-19, neovisne stranke mogu zatražiti ponovno pregovaranje određenih uvjeta u svojim postojećim aranžmanima.<sup>25</sup> Povezane stranke mogu također uzeti u obzir mogućnost revidiranja svojih sporazuma između društava i/ili svojeg postupanja u vlastitim trgovačkim odnosima. Porezne uprave stoga trebaju revidirati sporazume i/ili postupanje povezanih poduzeća, u svjetlu smjernica u Odjeljku D Poglavlja I. OECD STC-a, zajedno sa zabilježenim relevantnim ponašanjima neovisnih stranaka i ovim smjernicama, kako bi se osiguralo da se u ponovnim pregovorima slijedi OECD STC. Preciznim određivanjem kontrolirane transakcije odredit će se odgovara li revizija ugovora između društava ponašanju nepovezanih stranaka koje djeluju u usporedivim okolnostima.

43. S obzirom na gospodarsko okruženje, moguće je da neovisne stranke ne mogu strogo obvezivati drugu stranku na njihove ugovorne obveze, osobito ako je u interesu obje stranke da ponovno pregovaraju o ugovoru ili da izmjene određene aspekte svojeg ponašanja. Na primjer, nepovezana poduzeća mogu se odlučiti ponovno pregovarati o ugovoru kako bi se podržao financijski opstanak svih stranaka u transakciji s obzirom na potencijalne troškove ili poremećaje u poslovanju kod provođenja ugovornih obveza, ili zbog očekivanog povećanog opsega poslovanja s drugom ugovornom strankom. To treba uzeti u obzir kad se određuje bi li se povezane stranke složile revidirati svoje sporazume između društava uslijed pandemije bolesti COVID-19.

44. Na primjer, pretpostavimo da distributer X kupuje proizvode u kontroliranoj transakciji od povezanog društva Y, i te proizvode prodaje kupcima trećim stranama (nepovezanim društvima). Nadalje, pretpostavimo da glavni kupac distributera X ne plaća kupljene proizvode unutar svojeg standardnog roka od 30 dana, te to uzrokuje problem s priljevom novca za distributera X koji snosi rizik u precizno određenoj transakciji. U tim okolnostima, distributer X može zatražiti ponovno pregovarati o svojim privremenim uvjetima plaćanja s društvom Y. Odluka je li takvo ponovno pregovaranje u skladu s načelom nepristrane

<sup>24</sup> Stavci 1.56 -1.106 Poglavlja I. OECD STC-a.

<sup>25</sup> Dio 1., Odjeljak F Poglavlja IX. OECD STC-a.



transakcije treba se temeljiti na onome što bi neovisne stranke napravile u usporedivim okolnostima te, ako postoje slučajevi nepristrane transakcije u kojima ugovorni uvjeti nisu provedeni ili su promijenjeni, to se može upotrijebiti kao razuman dokaz kojim porezni obveznici mogu opravdati revidirane uvjete u sporazumima unutar grupe u usporedivim slučajevima.

45. Stranke u transakciji trebaju utvrditi je li ponovno pregovaranje trgovačkog aranžmana u njihovom najboljem interesu (uključujući određivanje cijena u aranžmanu koji se nastavlja i potencijalne nadoknade za sam postupak ponovnog pregovaranja), a to zahtijeva da stranke pažljivo razmotre opcije koje su im realno dostupne<sup>26</sup>, kao i dugoročan utjecaj na potencijal za dobit stranaka.<sup>27</sup> Na primjer, subjekt se može složiti sa restrukturiranjem transakcije ako je druga opcija gubitak ključnog kupca ili dobavljača, ili ako zaključi da će mu restrukturiranje dugoročno maksimalno povećati dobit. Treba obratiti pažnju na to povlači li gospodarski učinak koji proizlazi iz ponovnog pregovaranja za sobom i obeštećenje oštećene stranke (kako je definirano u OECD STC-u, stavku 9.75).<sup>28</sup>

46. U gore navedenoj analizi navode se čimbenici koje treba uzeti u obzir kada se određuje mogu li povezane stranke u skladu s načelom nepristrane transakcije smatrati da je revidiranje njihovih sporazuma između društava i/ili postupaka u svojim trgovačkim odnosima posljedica pandemije bolesti COVID-19. Međutim, važno je naglasiti da ako nema jasnih dokaza da bi neovisne stranke u usporedivim okolnostima revidirale svoje postojeće aranžmane ili trgovačke odnose, tada se smatra da izmjena postojećih aranžmana između društava i/ili trgovačkih odnosa povezanih stranaka nije u skladu s načelom nepristrane transakcije. S tim u skladu, takve izmjene treba oprezno tumačiti te popratiti dokumentacijom u kojoj se objašnjava kako su u skladu s načelom nepristrane transakcije.

#### **4. Kako bi se operativni ili izvanredni troškovi koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19 trebali raspodijeliti između povezanih stranaka?**

47. Uslijed pandemije bolesti COVID-19, mnoga poduzeća su imala izvanredne, jednokratne operativne troškove koji su bitni za razlikovanje operativnih uvjeta u razdoblju pandemije. Uključuju trošak za osobnu zaštitnu opremu, prilagodbu radnog prostora radi osiguranja fizičkog razmaka, troškove za IT infrastrukturu koja se odnosi na obveze testiranja, praćenja i određivanja položaja te za provođenje aranžmana za rad na daljinu. Kod raspodjele troškova između povezanih stranaka bit će važno odrediti kako bi se ti troškovi raspodijelili između neovisnih stranaka koje posluju u usporedivim okolnostima.

48. Raspodjela operativnih ili izvanrednih troškova slijedila bi preuzimanje rizika i način na koji treće strane tretiraju takve troškove. Prema tome, kako bi se odredilo koje povezano poduzeće treba snositi izvanredne troškove, prije svega bi bilo nužno precizno odrediti kontroliranu transakciju, čime bi se utvrdilo tko ima odgovornost za obavljanje djelatnosti koje su povezane s relevantnim troškovima, a tko preuzima rizike koji su povezani s tim djelatnostima. Na primjer, ako se trošak izravno odnosi na određen rizik, tada bi stranka koja preuzima taj rizik uobičajeno snosila troškove povezane s tim rizikom. Nadalje, stranka koja u početku snosi izvanredne troškove ne mora biti stranka koja preuzima rizike povezane s tim troškom u skladu s načelom nepristrane transakcije, te bi prema tome možda bilo potrebno takve troškove prenijeti na stranke koje preuzimaju takve rizike. Prema tome, detaljna analiza trebala bi se provesti prije no što se zaključi trebaju li se među povezanim strankama raspodijeliti cjelokupni operativni ili iznimni troškovi ili samo njihov dio.

49. Nadalje, treba imati na umu da se određeni operativni troškovi možda neće tretirati kao izvanredni ili jednokratni u okolnostima u kojima su troškovi povezani s dugoročnim ili trajnim promjenama u načinu na koji poduzeća posluju. Na primjer, određeni troškovi koji su povezani s aranžmanima za rad na daljinu

---

<sup>26</sup> Treba imati na umu da bi u nekontroliranoj transakciji jedna stranka mogla pokušati nametnuti ponovno pregovaranje pod prijetnjom da će prekršiti uvjete postojećeg sporazuma, uzdajući se u to da druga stranka neće smatrati vrijednim truda tražiti sudsku provedbu sporazuma, s obzirom na to da takav tijek možda realno nije dostupan u okviru kontrolirane transakcije.

<sup>27</sup> Stavci 9.78 -9.97 Poglavlja IX. OECD STC-a.

<sup>28</sup> Stavci 9.78 -9.97 Poglavlja IX. OECD STC-a.



mogu postati stalni ako je rad od kuće postao češći oblik rada zbog pandemije. S tim u skladu, ako se trošak ne smatra izvanrednim ni jednokratnim te se više odnosi na uobičajeniji način poslovanja, tada bi se tako trebao tretirati prilikom određivanja transakcije na koju se odnose troškovi te prilikom vršenja analize usporedivosti. Nadalje, treba uzeti u obzir da je za neka poduzeća pandemija bolesti COVID-19 dovela do redukcije ili eliminiranja određenih troškova koji su bili tipični u razdoblju prije pandemije bolesti COVID-19. Oni će se razlikovati ovisno o činjenicama i okolnostima, ali mogu uključivati troškove najma, svakodnevne tekuće troškove uredskog prostora te putne troškove, između ostalog. Troškovi koji se odnose na nadomjestke za način obavljanja poslovnih aktivnosti vjerojatno će se tretirati kao operativni troškovi, ovisno o temeljnim činjenicama i okolnostima. Ako troškove rada od kuće, ili druge troškove koji se odnose na rad na daljinu, centralno snosi jedan subjekt unutar grupe MNP-ova, takvi se troškovi mogu naplatiti strankama koje koriste temeljni proizvod ili uslugu na koje se trošak odnosi.

50. U nepristranoj transakciji, izvanredni troškovi mogu se ili ne mogu (u cijelosti ili djelomično) prenijeti na kupce ili dobavljače ovisno o tome tko je odgovoran za preuzimanje takvih troškova i (uključujući u slučajevima u kojima takva odgovornost nije izričito predviđena) za posljedice preciznog određivanja kontrolirane transakcije (uključujući preuzimanje rizika) i analizu usporedivosti. Na primjer, na činjenicu koja stranka na kraju preuzima takve troškove može utjecati konkurentnost industrijske grane unutar koje se obavlja djelatnost te način na koji potražnja reagira na promjene u cijeni. Na primjer, proizvođač na iznimno konkurentnom tržištu, s nediferenciranim proizvodima, možda neće biti u mogućnosti prenijeti izvanredne troškove svojim kupcima bez pada potražnje za svojim uslugama (osim ako konkurenti prenose slične troškove). Međutim, sličan proizvođač koji proizvodi diferencirane proizvode u usporedivo nekonkurentnoj industriji može biti u mogućnosti prenijeti te troškove na svoje kupce, barem djelomično, bez pada u potražnji.

## **5. Na koji bi se način izvanredni troškovi koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19 trebali uzimati u obzir?**

51. Kod provođenja analize usporedivosti, može biti potrebno posebno obratiti pozornost na način na koji bi se izvanredni troškovi koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19 trebali uzimati u obzir.

52. Nadalje, izvanredni troškovi općenito se trebaju izuzeti iz pokazatelja neto dobiti osim ako su ti troškovi precizno određeni u odnosu na kontroliranu transakciju.<sup>29</sup> Izuzimanje izvanrednih troškova mora se provesti dosljedno na razini testirane stranke i usporedivih elemenata kako bi se osigurao pouzdan ishod, uzimajući u obzir da dostupnost tih informacija može biti ograničena.<sup>30</sup> Treba osigurati da su takvi troškovi na odgovarajući način izmjereni te dosljedno objašnjeni koliko je to moguće.

53. Drugo, kod određivanja osnovice troška, bit će važno ispitati treba li u osnovicu uključiti ili od nje izuzeti izvanredne troškove za koje se smatra da su u vezi s kontroliranom transakcijom (gore navedena odrednica), te, ako se uključuju, treba li ili ne treba tretirati te troškove kao prolazne troškove kojima se ne trebaju pripisivati elementi dobiti (vidjeti stavak 2.99 OECD STC-a). Uključivanjem izvanrednih troškova u osnovicu troška, ti bi se troškovi prenijeli na drugu ugovornu stranku, dok bi se njihovim izuzimanjem oni raspodijelili na testiranu stranku. Stoga, za određivanje najprikladnijeg pristupa, bit će važno razmisliti koja bi stranka prema načelu nepristrane transakcije u kontroliranoj transakciji snosila te dodatne troškove, za koje bi se pak podatci trebali dobiti iz preciznog određivanja transakcije.<sup>31</sup>

54. Treće, radi poboljšanja ili preciznije usporedivosti, može biti potrebno provesti usklađenja radi računovodstvene dosljednosti. Ista su osmišljena kako bi se uklonile razlike u računovodstvenim praksama između kontroliranih i nekontroliranih transakcija te ih treba uzeti u obzir samo u slučaju ako se očekuje da će se njima podići pouzdanost rezultata u analizi usporedivosti.<sup>32</sup> U nekim slučajevima, ako različiti

<sup>29</sup> Stavak 2.86 Poglavlja II. OECD STC-a.

<sup>30</sup> Stavak 2.74 Poglavlja II. OECD STC-a.

<sup>31</sup> Stavci 2.51 i 2.98 Poglavlja II. OECD STC-a.

<sup>32</sup> Stavci 3.48 i 3.50 Poglavlja III. OECD STC-a.

porezni obveznici u različitim transakcijama tretiraju izvanredne troškove koji su proizašli iz pandemije bolesti COVID-19 kao operativne ili neoperativne, tada može biti potrebno usklađenje usporedivosti. U drugim slučajevima mogu postojati razlike ovisno o tome uzimaju li se u obzir troškovi povezani s pandemijom bolesti COVID-19 iznad ili ispod linije bruto dobiti. Na primjer, ako se testiranoj stranci kupnja osobne zaštitne opreme prizna kao operativni trošak, a usporedivoj stranci kao trošak prodane robe, to može znatno utjecati na izračun pokazatelja razine dobiti na temelju bruto dobiti te može zahtijevati usklađenje usporedivosti.

## **6. Kako viša sila može utjecati na raspodjelu gubitaka proizašlih iz pandemije bolesti COVID-19?**

55. Klausula o višoj sili može se primijeniti u određenim situacijama za potrebe obustave, odgode, ili oslobođenja poduzeća od ugovornih obveza, a da se pritom ne postavlja pitanje odgovornosti.<sup>33</sup> Poduzeću to može prouzročiti gubitke zbog gubitka kupca, dobavljača ili unosnog ugovora te može dovesti do zaključenja poslovanja i prouzročiti troškove povezane s restrukturiranjem.

56. Zbog pandemije bolesti COVID-19, stranka može inzistirati da je do neizvršavanja ugovora došlo zbog ekstremnih okolnosti, a to se može postići pozivanjem na klauzulu o višoj sili, u kojoj se navode okolnosti koje su izvan kontrole stranaka u transakciji, a koje mogu otežati ili onemogućiti izvršenje ugovora. Na primjer, događaji više sile u okviru pandemije bolesti COVID-19 mogu biti zabrana obavljanja djelatnosti od strane vladinih tijela, na primjer putem prisilnog zatvaranja proizvodnih ili maloprodajnih prostora.

57. Ako jedna stranka kontrolirane transakcije želi primijeniti klauzulu o višoj sili, početna točka za analizu transfernih cijena trebaju biti sporazum i temeljni pravni okvir unutar kojih se klauzula više sile može primijeniti. Ne može se automatski predvidjeti, u slučaju da odgovarajući ugovor između društava sadržava klauzulu o višoj sili, da je pandemija bolesti COVID-19 dovoljna da stranka tog ugovora primijeni tu klauzulu, ili predvidjeti, u slučaju da takva klauzula u ugovoru između društava ne postoji, da bi ponovno pregovaranje s potencijalno sličnim ishodom u skladu s načelom nepristrane transakcije bilo neprikladno (vidjeti stavak 59. u nastavku). Predstavlja li COVID-19 u određenom slučaju višu silu, ovisit će o izričaju odredbe o višoj sili (te vjerojatno o interakciji te odredbe s drugim pojmovima, kao što su sami pojmovi kontrolirane transakcije). Uz to, bit će važno analizirati ponašanje stranaka kod revizije postojeće odredbe o višoj sili ili utvrđivanja može li se ona primijeniti u nedostatku određenog pojma. Preciznim određivanjem kontrolirane transakcije odredit će se je li primjena više sile dopustiva, s obzirom na ponašanje stranaka, a ne samo na temelju pravnog dogovora. Mora se voditi računa da se procijeni kvalificira li se magnituda poremećaja koje je uzrokovao COVID-19 u određenoj situaciji sa strankom kao događaj više sile, te da se klauzulu o višoj sili pregleda u kontekstu cjelokupnog odnosa i ugovornog sporazuma. Kako bi se utvrdilo bi li stranka u nepristranoj transakciji odlučila primijeniti klauzulu o višoj sili, važno je analizirati gospodarske okolnosti trgovačkog sporazuma.

58. Na primjer, pretpostavimo da Društvo G u jurisdikciji G pruža usluge proizvodnje Društvu H sukladno dugotrajnom sporazumu o pružanju usluga proizvodnje koji sadržava klauzulu o višoj sili. Vlada u jurisdikciji G određuje zatvaranje proizvodnog pogona na određeno kratko razdoblje koje se može produžiti ovisno o trajanju pandemije. S obzirom da opseg poremećaja nije jasan, važno je analizirati ugovor kako bi se uvidjelo kvalificira li se prekid kao događaj više sile te razmotriti hoće li Društvo G ili

---

<sup>33</sup> Napominjemo da se u ovim smjericama ne nastoje zakonski definirati koncepti kao što je „viša sila“ ili dati primjedba o tome kada se oni mogu zakonski primijeniti, već je fokus stavljen na implikacije koje na određivanje transfernih cijena ima postojanje koncepta više sile i pozivanje na nju. Koncept „više sile“ potječe iz sustava građanskog prava. Iako se princip ne primjenjuje automatski u svim državama građanskog prava, određene europske države građanskog prava barem implicitno prepoznaju načelo više sile u svojim građanskim zakonima (tj. nije nužno uključiti ga u ugovor jer se u tim jurisdikcijama zakonom donesene odredbe o višoj sili automatski primjenjuju na sve ugovore). U jurisdikcijama običajnog prava, primjena više sile ne podrazumijeva se u ugovorima; prema tome, stranke ugovora moraju izričito uključiti tu klauzulu, navodeći točne okolnosti u kojima stranke mogu obustaviti ili prekinuti obavljanje svojih ugovornih obveza. U jurisdikcijama običajnog prava, u nedostatku klauzule o „višoj sili“ u ugovoru, stranke mogu primijeniti određene principe običajnog prava kako bi pokušale prekinuti ugovorne obveze te se osloboditi od njih.

Društvo H željeti, u nepristranoj transakciji, primijeniti tu klauzulu. Pod pretpostavkom da se klauzula može pravno primijeniti prema odgovarajućem pravnom okviru, s obzirom na dugotrajnu prirodu odnosa i kratkotrajnu prirodu prekida, može biti da nijedno od društava ne bi primijenilo tu klauzulu, čak i ako se događaj kvalificirao kao događaj više sile. Ako je prekid trajao dugo, okolnosti mogu biti drugačije te je veća vjerojatnost da će se primijeniti klauzula o višoj sili.

59. U odgovoru na COVID-19, pojedini porezni obveznici mogu tražiti da se viša sila primijeni u situacijama koje nisu sadržane u relevantnim sporazumima između društava (pod pretpostavkom da zakon kojim se uređuje ugovor nije zakon iz jurisdikcije građanskog prava gdje bi se odredba o višoj sili automatski primijenila), mogu tražiti da se u postojeći sporazum između društava umetne klauzula o višoj sili, ili mogu tražiti da se u ponovnim pregovorima prema načelu nepristrane transakcije dogovore slični gospodarski ishodi. U takvim bi okolnostima porezne uprave trebale pažljivo proučiti takve tvrdnje u okviru precizno određene transakcije (pri čemu se u obzir uzima postupanje stranaka, u prošlosti i sadašnjosti) te gospodarski relevantne okolnosti transakcije. Porezne uprave stoga trebaju revidirati sporazume i/ili postupanje povezanih poduzeća, u svjetlu smjernica u Odjeljku D Poglavlja I. OECD STC-a, te zabilježenog relevantnog ponašanja neovisnih stranaka i ovih smjernica, kako bi se osiguralo da se u svakoj navedenoj tvrdnji, reviziji ili ponovnom pregovaranju slijedi OECD STC, a da su ishodi određivanja transfernih cijena u okviru preciznog određivanja transakcije.

# POGLAVLJE III. SMJERNICE ZA ODREĐIVANJE TRANSFERNIH CIJENA ZA PROGRAME DRŽAVNIH POTPORA

## 1. Uvod

60. Državna potpora novčani je ili nenovčani program u kojem vlada i druga javna tijela osiguravaju izravnu ili neizravnu gospodarsku korist prihvatljivim poreznim obveznicima u obliku bespovratnih sredstava, subvencija, oprosta kredita, poreznih odbitaka ili investicijskih odbitaka. Na primjer, vlada može izravno subvencionirati troškove rada koji su nastali prilikom obavljanja određenih djelatnosti ili mogu izravno podržati poduzeća putem odredbe o lokalnoj infrastrukturi, kao što je poslovni park.

61. U pandemiji bolesti COVID-19, prevladavajuća briga je ona za javno zdravlje i kontrolu širenja virusa dok se u isto vrijeme nastoji poduzećima pomoći upravljati učinkom koji ima pad poslovne aktivnosti te radnicima koji se suočavaju s padom poslovnih prilika i prihoda.

62. Programi očuvanja radnih mjesta koristili su se u više jurisdikcija kako bi se sačuvala radna mjesta koja su zahvaćena privremenim smanjenjem poslovne aktivnosti.<sup>34</sup> Primjeri tih programa uključuju kratkoročne programe rada kojima se izravno subvencioniraju neodrađeni sati<sup>35</sup> te programi subvencioniranja plaća u kojima se subvencioniraju odrađeni sati ili nadopunjuje zarada radnika u smanjenim satnicama.<sup>36</sup>

63. Vlade su osigurale i širu financijsku potporu i potporu likvidnosti kako bi se osiguralo da poduzeća mogu nastaviti raditi u razdobljima smanjene poslovne aktivnosti. Mjere uključuju: (i) kreditna jamstva; (ii) izravno financiranje poduzeća prema povlaštenim uvjetima; (iii) odgode kredita; (iv) specifična bespovratna sredstva i (v) porezne olakšice.

64. Dostupnost, sadržaj, trajanje i prihvaćanje tih programa ima potencijalne implikacije na određivanje transfernih cijena, ovisno o tome je li državna potpora pružena izravno članici grupe MNP-ova ili je dostupna neovisnim stranama unutar tržišta u kojem posluje grupa MNP-ova (na taj način vršeći utjecaj na ponašanje poduzeća angažiranih u potencijalno usporedivim transakcijama).<sup>37</sup>

65. Potrebno je uzeti u obzir odredbe i uvjete programa državne potpore zbog pandemije bolesti COVID-19 kod određivanja potencijalnog učinka tih programa na kontrolirane transakcije te kod uspoređivanja njihovih učinaka s učincima već postojećih programa potpora. Na primjer, neki programi potpora zbog pandemije bolesti COVID-19 osmišljeni su kao privremena potpora za očuvanje kontinuiteta poslovanja trgovačkih društava te njihov učinak na analizu transfernih cijena može biti drugačiji od onoga koji imaju trajni programi potpore (koji jesu ili nisu povezani s potporom zbog pandemije), a koji mogu trajati nekoliko godina.

66. Uz to, postoje mnogi izazovi u utvrđivanju prirode državne potpore koju primaju potencijalna

---

<sup>34</sup> Ključan aspekt svih programa očuvanja radnih mjesta je da zaposlenici zadržavaju svoje ugovore s poslodavcem čak i kada im je rad obustavljen.

<sup>35</sup> Na primjer, njemački *Kurzarbeit* ili francuski *Activité partielle*.

<sup>36</sup> Na primjer, nizozemska prijelazna mjera za slučaj nužde (*Noodmatregel Overbrugging Werkgelegenheid*, odnosno "NOW") ili australska mjera *Job Keeper Payment* (plaćanja za očuvanje radnih mjesta).

<sup>37</sup> Ovo se poglavlje bavi s programima državnih potpora. U njemu se ne navode učinci drugih državnih intervencija, uključujući intervencije kojima se sprečava ili ograničava mogućnost stranke da ispuni postojeći sporazum između društava.

usporediva društva, s obzirom na vrste programa državnih potpora zbog utjecaja pandemije bolesti COVID-19, praktične poteškoće prilikom dobivanja detaljnih i pouzdanih informacija te kašnjenje dostupnih podataka. U tom kontekstu, u analizi specifičnih karakteristika državnih potpora treba se uzeti u obzir gospodarski učinak koji potpora ima na precizno određenu transakciju. Stoga, iscrpna analiza specifičnih karakteristika državnih potpora ne bi bila nužna u okolnostima u kojima primitak državne potpore nema materijalni učinak na precizno određenu kontroliranu transakciju (vidjeti odjeljak C Poglavlja III. OECD STC-a).

## **2. Je li primanje državne potpore gospodarski relevantno obilježje?**

67. Gospodarski relevantna obilježja koja se odnose na kontroliranu transakciju trebaju se procijeniti: (i) kod preciznog određivanja kontrolirane transakcije; i (ii) za pojednostavljenije usporedbe između precizno određene kontrolirane transakcije i usporedivih nekontroliranih transakcija, kako bi se odredila cijena kontrolirane transakcije.<sup>38</sup>

68. Opseg u kojem se primanje državne potpore može smatrati gospodarski relevantnim obilježjem može se razlikovati. Primjer u kojem državna potpora može biti gospodarski relevantnija jesu subvencije za plaće, državno jamstvo za dug ili kratkoročna pomoć za potporu likvidnosti. U takvim okolnostima, dobivanje državne potpore može imati izravan utjecaj na kontroliranu transakciju i usporedive transakcije između neovisnih stranaka, uključujući njihove cijene. U drugim situacijama, primanje državne potpore može biti manje gospodarski relevantno. Na primjer, osiguravanje lokalne infrastrukture od strane vlade može biti samo neizravno povezano s kontroliranom transakcijom i njezinom kompenzacijom. Uz to, mogu postojati druge situacije u kojima stranke kontrolirane transakcije ne primaju državnu potporu, ali druga stranka prima, i to može utjecati na gospodarski relevantna obilježja transakcije.

69. Utvrđivanjem gospodarske relevantnosti državne potpore odredit će se njezin učinak, ako postoji, na precizno određivanje kontrolirane transakcije i obavljanje analize usporedivosti. Ako je državna potpora gospodarski relevantno obilježje, ta bi se informacija trebala uključiti u dokumentaciju za analizu transfernih cijena.

## **3. Jesu li smjernice o ostalim karakteristikama lokalnog tržišta važne za analizu implikacija državnih potpora na određivanje transfernih cijena?**

70. U odjeljku D.4 Poglavlja I. OECD STC-a objašnjavaju se učinci državnih politika navodeći da bi se, kao općenito pravilo, državne intervencije trebale tretirati kao tržišni uvjeti u određenoj zemlji. Stoga, primanje državne potpore može biti dio gospodarskih okolnosti stranaka i karakteristika tržišta u kojem stranke posluju. U tom pogledu, u odredbama u odjeljku D.6.2 Poglavlja I. OECD STC-a o ostalim karakteristikama lokalnog tržišta mogu se pronaći smjernice koje su relevantne za implikacije državnih potpora na određivanje transfernih cijena, izravno ili analogijom.

71. Konkretno, analogno s odjeljkom D.6.2 Poglavlja I. OECD STC-a, u analizi implikacija primanja državne potpore trebalo bi razmotriti sljedeće čimbenike (ne samo radi identificiranja pouzdanih tržišnih usporedivih elemenata ako postoje, već i u slučajevima gdje se oni ne mogu prepoznati):

- osigurava li državna potpora tržišnu prednost za primatelja;
- iznos svakog rasta prihoda, pada troškova, u odnosu na pouzdana usporediva društva, koji se može povezati s dobivenom državnom potporom i trajanjem potpore;
- stupanj u kojem se korist od državne potpore, prema nepristranoj transakciji, prenosi na neovisne kupce ili dobavljače (vidjeti stavak 76.); i
- ako postoje povlastice koje se mogu pripisati državnoj potpori te se ne prenose u potpunosti neovisnim kupcima ili dobavljačima, način na koji bi neovisna poduzeća koja

<sup>38</sup> Stavak 1.33 Poglavlja I. OECD STC-a.

posluju u sličnim okolnostima raspodijelila takve povlastice između sebe.

72. Analiza primanja državne potpore kao obilježja lokalnog tržišta može pomoći u dobivanju podataka potrebnih za analizu utječe li primanje potpore na cijenu kontrolirane transakcije (o čemu se detaljnije raspravlja u pitanju 4. u nastavku). To može biti bitno i kod provođenja analize usporedivosti (o čemu se detaljnije raspravlja u pitanju 6. u nastavku). Međutim, u analizi transfernih cijena uvijek treba proučiti prirodu državne potpore jer u određenim prilikama možda ne predstavlja općenitu karakteristiku tržišta, i/ili možda ne donosi korist za nijednu stranku.

#### **4. Utječe li primanje državne potpore na cijenu kontrolirane transakcije?**

73. Potencijalan učinak primanja državne potpore na određivanje cijene kontrolirane transakcije ovisit će o gospodarski relevantnim obilježjima transakcije, nakon preciznog određivanja kontrolirane transakcije i provođenja analize usporedivosti. Stoga, bilo bi suprotno načelu nepristrane transakcije pretpostaviti da bi samo primanje državne potpore utjecalo na cijenu precizno određene kontrolirane transakcije, bez provođenja temeljite analize usporedivosti (uključujući analizu načina na koji bi primanje državne potpore utjecalo na cijenu nekontroliranih transakcija, ako uopće, i na stajalište obaju stranaka u transakciji).

74. Gospodarski relevantna obilježja precizno određene kontrolirane transakcije pomoći će u određivanju potencijalnog učinka državne potpore na određivanje cijene kontrolirane transakcije, ako postoji. Na primjer, neki od aspekata koje treba razmotriti prilikom analiziranja učinka državne potpore, ako postoji, na cijenu kontrolirane transakcije, jesu dostupnost, svrha, trajanje i drugi uvjeti koje je vlada navela kao uvjet za dobivanje potpore; raspodjela gospodarski značajnog rizika; te razina konkurentnosti i potražnje unutar relevantnih tržišta. Osim toga, kako je navedeno u stavku 1.34 OECD STC-a, identificiranje tih gospodarski relevantnih obilježja zahtijevalo bi sveobuhvatnu ocjenu načina na koji grupe MNP-ova odgovaraju na primanje državne potpore.

75. Programi državne potpore mogu podlijevati različitim pravnim uvjetima kojima se ograničava ili čak sprječava kapacitet stranke koja prima potporu da promijeni cijene svojih transakcija s drugim strankama u vrijednosnom lancu te je to potrebno uzeti u obzir u analizi usporedivosti, zajedno s drugim faktorima usporedivosti opisanima u stavku 74. Slično tome, programi državne potpore mogli bi, primjerice, ovisiti o kriterijima prihvatljivosti kojima bi se od primatelja moglo tražiti da dokaže značajan pad prihoda ili mogu biti namijenjeni očuvanju održivosti poduzeća tijekom pandemije. Osim toga, u nekim programima državne potpore mogu postojati nesigurnosti u vezi s uključenim iznosima. Ti bi aspekti mogli ograničiti učinak državne potpore na cijenu robe ili usluga koje nude subjekti koji primaju potporu i koje treba uključiti u analizu usporedivosti.

76. Gospodarske okolnosti tržišta na kojem posluje stranka koja prima državnu potporu mogu utjecati i na određivanje cijena precizno određene kontrolirane transakcije. U skladu s određenim činjenicama i okolnostima, aspekti kao što je razina konkurencije, promjenjivost potražnje ili dostupnost povlastica konkurentima na tržištu, koji možda nisu poznati ili otkriveni, mogu biti važni čimbenici za utvrđivanje bi li subjekt iskoristio dobivanje državne potpore u svojoj strategiji za određivanje cijene. Nadalje, gospodarske okolnosti na tržištu u kojem grupa MNP-ova prodaje svoje proizvode trećim osobama također su relevantne za određivanje, primjerice, je li, dobivanje državne potpore rezultiralo time da grupa MNP-ova mijenja svoju strategiju određivanja cijena prema nepovezanim kupcima, bilo da zadrži potporu unutar grupe MNP-ova ili da ju prenese trećim stranama.

77. Kod analize učinka državne potpore na cijenu kontrolirane transakcije uzet će se u obzir raspodjela gospodarski važnih rizika na temelju preciznog određivanja kontrolirane transakcije, učinka pandemije na ishod gospodarski važnih rizika, te veze između vrste državne potpore i tih rizika. Na temelju činjenica i okolnosti, učinak državne potpore na cijenu kontrolirane transakcije, ako postoji, ovisio bi, između ostaloga, o tome koja stranka preuzima gospodarski važne rizike pod utjecajem pandemije u kontekstu analize precizno određene kontrolirane transakcije. Kako bi se došlo do zaključka, treba razmotriti sve druge faktore usporedivosti koji su opisani u stavku 74.

78. Prema smjernicama iz Poglavlja II. OECD STC-a, prilikom utvrđivanja cijena prema načelu



nepristrate transakcije s pomoću jednostranih metoda, posebna se pozornost mora posvetiti tome da se izbjegne prihvaćanje određenog mehaničkog pristupa bez daljnje analize (kao što je kompenzacija uštede troškova osigurana putem državne potpore u odnosu na odgovarajuću osnovicu troška za transakciju; prepoznavanje državne potpore kao prihod, ili prepoznavanje državne potpore kao izvanredni prihod) jer bi to moglo dovesti do cijena koje nisu u skladu s načelom nepristrate transakcije između povezanih stranaka.

79. U nedostatku pouzdanih usporedivih podataka ili drugih pouzdanih informacija (kao što je detaljna analiza gospodarski relevantnih obilježja opisana u stavku 74.) u vezi s načinom na koji bi neovisne stranke raspodijelile državnu potporu, valja pripaziti kod utvrđivanja predstavlja li pretpostavljena raspodjela državne potpore ishod prema načelu nepristrate transakcije.

## **5. Mijenja li se raspodjela rizika u kontroliranoj transakciji uslijed primanja državne potpore?**

80. Prianje državne potpore može smanjiti kvantitativni negativni učinak rizika. Na primjer, može se očekivati da stranka koja preuzima kreditni rizik trpi gubitke u transakciji zbog financijskih poteškoća druge ugovorne stranke, Međutim, ugovorna stranka u stvari može ispuniti svoje obaveze uz pomoć državne potpore. Taj se aspekt (tj. smanjenje negativnog učinka rizika) mora razlikovati od raspodjele rizika u skladu sa smjernicama u odjeljku D.1.2.1 Poglavlja I. OECD STC-a.

81. Prema smjernicama iz Poglavlja I. OECD STC-a, zbog državne potpore dane povezanoj stranci neće se promijeniti raspodjela rizika u kontroliranoj transakciji za potrebe određivanja transfernih cijena. Na primjer, pretpostavimo da je Društvo W distributer koji kupuje robu od (povezanog) Društva proizvođača i prodaje tu robu trećim osobama u jurisdikciji svoje rezidentnosti (Država W). U preciznom određivanju transakcije, tržišni rizik preuzima Društvo W. To podrazumijeva da, u normalnim gospodarskim okolnostima, koje uključuju gospodarske cikluse, Društvo W snosi posljedice tržišnog rizika (npr. smanjenje potražnje zbog novog konkurenta koji dolazi na tržište). Pretpostavimo nadalje da potražnja za proizvodima Društva W značajno pada zbog mjera koje je vlada donijela u Državi W kao odgovor na pandemiju bolesti COVID-19. Društvo W prima državnu potporu u obliku novčanih bespovratnih sredstava za pomoć subjektu u fiksnim i operativnim troškovima tijekom razdoblja u kojem mjere ostaju na snazi. Prema smjernicama u stavcima 1.66 i 1.67 Poglavlja I. OECD STC-a, primanje državne potpore ne mijenja ugovorne aranžmane Društva W te ne mijenja kapacitete Društva W ni stvarno odlučivanje u vezi s marketinškim rizicima. Unatoč državnim intervencijama, Društvo W zadržalo bi nadležnost i iskustvo u vezi s tržišnim rizikom te bi razumjelo učinke koje na njegovo poslovanje imaju odluke koje donosi u vezi s tim rizikom. Stoga, prema prevladavajućim činjenicama i okolnostima, državna potpora Društvu W u rješavanju financijskih teškoća proizašlih iz pandemije bolesti COVID-19 ne mijenja raspodjelu tržišnog rizika na Društvo W. Isti bi se zaključak primjenjivao na druge rizike koji su u jednakom omjeru raspodijeljeni distributeru, npr. rizik zaliha ili kreditni rizik.

## **6. Utječe li primanje državne potpore na analizu usporedivosti?**

82. Prianje državne potpore može utjecati na usporedivost transakcija ili poduzeća na slobodnom tržištu, što utječe na način na koji stranke utvrđuju svoje trgovačke ili financijske odnose te kako određuju cijenu svojih transakcija. Stoga, kod provođenja analize usporedivosti, kod pregleda potencijalnih usporedivih društava može biti potrebno uzeti u obzir državnu potporu.

83. Na primjer, s obzirom na to da se državne potpore i određene okolnosti pandemije bolesti COVID-19 mogu razlikovati na pojedinim tržištima, to može različito utjecati na usporediva društva i cijene nekontrolirane transakcije određene prema načelu nepristrate transakcije.<sup>39</sup> Na primjer, pretpostavimo da Društvo D, član grupe MNP-ova, pruža usluge proizvodnje te prima nacionalnu subvenciju za plaće prema

<sup>39</sup> Stavak 1.112 Poglavlja I. OECD STC-a o važnosti razlika između tržišta.



programu za očuvanje radnih mjesta koje nudi vlada Države D. Pretpostavimo da Društvo E, treći proizvođač, u Državi E koristi nacionalni kratkoročni program rada prema kojem se subvencioniraju sati koje zaposlenik ne radi. Usluge koje pružaju Društvo D i Društvo E su možda slične, ali opća dostupnost i primanje državne potpore, za Društvo D i Društvo E mogu u uvjete nepristrane transakcije donijeti materijalne razlike za razdoblje tijekom kojeg je uspostavljen kratkoročan program rada, te potencijalno nisu dovoljne za pouzdanu usporedbu. U tom slučaju, usluge koje pruža Društvo E ne bi bile usporedive za potrebe procjene i određivanja cijene prema načelu nepristrane transakcije za usluge Društva D na temelju načela Poglavlja II. i III. OECD STC-a, osim ako se pouzdano mogu napraviti analize usporedivosti radi uzimanja u obzir tih razlika, na temelju analize svih relevantnih činjenica i okolnosti slučaja. Ostale karakteristike državne potpore koja može imati utjecaja na usporedivost, ovisno o okolnostima, mogu uključivati, primjerice, trajanje programa potpore i odnos između potpore i troškova povezanih s pandemijom ili izgubljenih prihoda.

84. Najpouzdaniji pristup za prepoznavanje pouzdanih usporedivih elemenata je pregledati, ako je moguće, podatke koji se tiču usporedivih nekontroliranih transakcija na istom ili usporedivom geografskom tržištu između neovisnih poduzeća koja obavljaju slične funkcije, preuzimaju slične rizike i koriste se sličnom imovinom.

85. Materijalnost promjene u gospodarski relevantnim okolnostima nastalima zbog državnih potpora dostupnih na tržištu može prouzročiti dodatne izazove u analizi usporedivosti. Može na primjer otežati primjenu analize usporedivosti kroz upotrebu i/ili primjenu određene metode za određivanje transfernih cijena i potragu za usporedivim transakcijama, zbog toga što se razlike u usporedivosti mogu povećati zbog razlika u državnoj potpori između usporedivih društava ili jurisdikcijama.<sup>40</sup> Na primjer, može se smatrati da nekontrolirana transakcija koja se inače može smatrati usporedivom s određenom kontroliranom transakcijom nije usporediva zbog činjenice da jedna od transakcija podliježe državnoj potpori, a druga ne. U tim slučajevima može biti potrebno primijeniti revidiranu strategiju te potencijalno upotrijebiti metodologiju određivanja transfernih cijena kao potvrdu<sup>41</sup> kako bi se u obzir uzele razlike u usporedivosti. Vidi Poglavlje II. ovih smjernica.

86. Naposljetku, kod primjene jednostrane metode kao što je metoda trgovačkih cijena, metoda dodavanja bruto dobiti na troškove ili metoda neto dobitka (TNMM), računovodstveni tretman državne potpore u obje testirane stranke i svi usporedivi elementi možda se trebaju posebno identificirati, posebno kada testirane stranke i usporediva društva primjenjuju različite računovodstvene standarde. Na primjer, državna se potpora može odbiti od troškova prema odgovarajućem računovodstvenom standardu, ili se može odvojeno iskazati. Osim toga, računovodstveni tretman državnih subvencija prema različitim računovodstvenim standardima može utjecati na različite razine profitabilnosti (npr. bruto dobit, operativna dobit, neto dobit itd.) ili se čak može iskazati u izvještaju o ostaloj sveobuhvatnoj dobiti, samo se s vremenom ponovno iskazuje u računu dobiti i gubitka subjekta. Ako se računovodstveni tretmani iste vrste pomoći razlikuju između testirane i usporedive stranke, može biti potrebno provesti usklađenje usporedivosti. Osim toga, razlike u računovodstvenom tretmanu državne potpore mogle bi upućivati na razliku u vrsti pružene državne potpore – npr. računovodstveni tretman uvjetnog zajma razlikuje se od tretmana izravne bespovratne pomoći. Takva razlika može utjecati na usporedivost i može ju biti teže prilagoditi nego jednostavnu računovodstvenu razliku.

---

<sup>40</sup> Kao što se navodi u smjernicama 2.143 OECD STC-a, sam nedostatak usporedivosti nije dovoljan kako bi upotreba transakcijske metode podjele dobiti bila zajamčena.

<sup>41</sup> Kada se razmatra upotreba više od jedne metode, u svakom je slučaju potrebno pratiti smjernice u stavku 2.12 OECD STC-a.

# POGLAVLJE IV. PRETHODNI SPORAZUMI O TRANSFERNIM CIJENAMA (APA)

## 1. Uvod

87. COVID-19 je doveo do materijalnih promjena u gospodarskim uvjetima koji nisu bili očekivani u vrijeme sklapanja mnogih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama (APA) koji obuhvaćaju poreznu godinu 2020. te naredne financijske godine koje potencijalno mogu biti pod utjecajem pandemije. S obzirom na situaciju, važno je odrediti opseg u kojem promjena gospodarskih uvjeta, ako postoji, utječe na primjenu postojećeg prethodnog sporazuma o transfernim cijenama. Porezni obveznici i porezne uprave koji pregovaraju o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama za poreznu godinu 2020. mogu se susresti s pitanjima kako uzeti u obzir gospodarske uvjete koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19. Zbog toga, u ovim se smjernicama objašnjava moguć učinak pandemije COVID-19 na postojeće jednostrane, dvostrane i mnogostrane prethodne sporazume o transfernim cijenama i one čiji su pregovori u tijeku.

88. Jedna od osnovnih prednosti prethodnog sporazuma o transfernim cijenama je da osigurava poreznu sigurnost poreznim obveznicima i poreznim upravama osiguravajući predvidljivost u tretmanu međunarodnih transakcija za porezne svrhe. Važno je naglasiti međutim, da se porezne obveznike i porezne uprave potiče da poduzimaju konstruktivan i zajednički pristup u postupku u vezi s prethodnim sporazumom o transfernim cijenama, koji omogućuju dugoročan uspjeh programa prethodnog sporazuma o transfernim cijenama.

89. Nekim poreznim obveznicima primjena postojećih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u gospodarskim uvjetima koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19 može predstavljati izazov. U tim se primjerima porezne obveznike potiče da usvoje transparentan pristup na način da pravodobno ukazuju na ta pitanja nadležnim poreznim upravama. Porezni obveznici ne smiju nastojati postići jednostrano rješenje bez savjetovanja s nadležnim poreznim upravama.

## 2. Koji učinak COVID-19 ima na postojeće prethodne sporazume o transfernim cijenama?<sup>42</sup>

### ***2.1. Jesu li porezni obveznici i porezne uprave i dalje vezani postojećim prethodnim sporazumima o transfernim cijenama u kontekstu promjena nastalih u gospodarskim uvjetima?***

90. Da, postojeće prethodne sporazume o transfernim cijenama treba poštovati, zadržati te ih se treba pridržavati, osim ako su nastupili uvjeti koji vode do raskida ili revizije prethodnog sporazuma o transfernim cijenama (npr. kršenje kritične pretpostavke). Porezni obveznici i porezne uprave ne mogu automatski zanemariti ili promijeniti uvjete postojećih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama zbog promjene u gospodarskim okolnostima.

91. Općenito se u samom prethodnom sporazumu o transfernim cijenama opisuje što predstavlja neusklađenost ili neispunjavanje kritične pretpostavke, te posljedice koje uzrokuju. Također, u

---

<sup>42</sup> Prilikom razmatranja kako odgovoriti na učinak pandemije bolesti COVID-19 na postojeće prethodne sporazume o transfernim cijenama, sljedeće je predviđeno u smjernicama u Prilogu II. Poglavlju IV. OECD STC-a: relevantne su Smjernice za provođenje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u okviru postupka uzajamnog dogovora.

nacionalnom se zakonodavstvu ili postupovnim odredbama mogu odrediti posljedice ili obveze za poreznog obveznika i predmetne porezne uprave. Sve to porezni obveznici i porezne uprave trebaju uzeti u obzir prilikom određivanja učinka pandemije bolesti COVID-19 na postojeće prethodne sporazume o transfernim cijenama.

## **2.2. Predstavlja li promjena u gospodarskim uvjetima kršenje kritične pretpostavke?**

92. Većina prethodnih sporazuma o transfernim cijenama uključuje kritične pretpostavke o operativnim i gospodarskim uvjetima koji utječu na transakcije obuhvaćene prethodnim sporazumima o transfernim cijenama. Pandemija bolesti COVID-19 i odgovori vlada na nju dramatično su utjecali na gospodarske i tržišne uvjete i vjerojatno se mogu kvalificirati kao kršenje kritične pretpostavke (stavak 44. točke b) i c) Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a). Sama promjena poslovnih rezultata u razdoblju zahvaćenim pandemijom bolesti COVID-19 ne bi, međutim, značila kršenje kritične pretpostavke (osim ako su određeni prethodni sporazumi o transfernim cijenama imali kritične pretpostavke koje se tiču promjena u poslovnim rezultatima).

93. Analiza je li bilo kršenja u kritičnoj pretpostavci treba se provesti na osnovi pojedinačnih slučajeva, te u obzir treba uzeti pojedinačne okolnosti poreznog obveznika i trgovačkog okruženja. Pandemija bolesti COVID-19 nije imala jednak učinak na sva poduzeća. I dok su mnoge industrijske grane i poduzeća iskusili pad potražnje i prihoda zbog prisilnih zatvaranja, ostali su proširili svoje baze kupaca ili potrošača i iskoristili nove poslovne prilike. Nastanak kršenja također može ovisiti o trajanju prekida u poslovanju. Ako je došlo do kršenja, prilikom utvrđivanja odgovarajućeg odgovora, porezna uprava treba pažljivo razmotriti opseg razlika između dogovorenih parametara u prethodnom sporazumu o transfernim cijenama i novih parametara nastalih uslijed gospodarskih utjecaja pandemije COVID-19<sup>43</sup>; te mogućnost da se načelo nepristrane transakcije za određivanje cijena u kontroliranoj transakciji pouzdano primijeni u novoj situaciji s pomoću dogovorene metodologije određivanja transfernih cijena.<sup>44</sup>

94. Ako porezne uprave utvrde da kritična pretpostavka prethodnog sporazuma o transfernim cijenama nije povrijeđena, postojeći se prethodni sporazum o transfernim cijenama mora nastaviti poštovati, zadržati, te ga se treba pridržavati. Ako porezni obveznik smatra da uvjeti prethodnog sporazuma o transfernim cijenama više nisu primjereni, on ne smije jednostrano namjerno kršiti kritične pretpostavke ili ne ispuniti uvjete ili odredbe prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, te ne smije provesti nepouzdana usklađenja cijena ili poduzeti druge mjere koje nisu u skladu s uvjetima prethodnog sporazuma o transfernim cijenama kojeg smatra neprimjerenim (ili uvjetima koji nisu zadovoljeni na drugi način). Umjesto toga, porezni se obveznici trebaju obratiti nadležnoj poreznoj upravi ako imaju pitanja te ih na transparentan način raspraviti.

## **2.3. Kako bi porezne uprave trebale reagirati na neispunjavanje kritičnih pretpostavki?**

95. Kod proučavanja posljedica neispunjavanja kritičnih pretpostavki, porezne uprave i porezni obveznici trebali bi razmotriti (i) uvjete prethodnog sporazuma o transfernim cijenama; (ii) svaki sporazum između nadležne porezne uprave o postupanju u slučaju takvog nepoštivanja sporazuma; i (iii) svaki primjenjiv nacionalni zakon ili postupovnu odredbu.<sup>45</sup> Ovaj odjeljak prati smjernice iz Poglavlja IV., odjeljka F i Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

96. U nekim se slučajevima, u prethodnom sporazumu o transfernim cijenama mogu propisati postupci koje treba slijediti, ili opisati posljedice koje će se pojaviti u slučajevima kad kritične pretpostavke nisu ispunjene. U tim slučajevima, porezna uprava treba slijediti propisane postupke.<sup>46</sup> U ostalim slučajevima

<sup>43</sup> Stavak 45. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

<sup>44</sup> Stavak 43. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

<sup>45</sup> Stavak 74. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a

<sup>46</sup> Stavak 74. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

porezne uprave mogu imati diskrecijsko pravo u svojem odgovoru.<sup>47</sup> Također, ako učinak kršenja nije materijalan (stavak 75. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a), porezni obveznik i porezna uprava mogu se složiti da nastave primjenjivati prethodni sporazum o transfernim cijenama. U slučaju dvostranih ili mnogostranih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama, uobičajena je i korisna praksa za porezne uprave da se savjetuju prije uvođenja bilo kakvih jednostranih promjena,<sup>48</sup> a takvo savjetovanje određeno je u nekim prethodnim sporazumima.<sup>49</sup> U nedostatku drugih pravila i postupaka propisanih u nacionalnom zakonodavstvu, ako se primjenjuju smjernice u Poglavlju IV. OECD STC-a, kršenje kritične pretpostavke u prethodnom sporazumu o transfernim cijenama može imati tri potencijalna ishoda kako je predviđeno u odjeljku E.3 Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.<sup>50</sup>

- **Revizija**, što znači da porezni obveznik i porezne uprave i dalje koriste prethodni sporazum o transfernim cijenama kroz čitavo predloženo razdoblje, ali se primjenjuju drugačiji uvjeti prije i nakon datuma revizije.
- **Raskid**, što znači da se smatra da prethodni sporazum o transfernim cijenama proizvodi učinke te je na snazi, ali samo do datuma raskida, ne i za cijelo predloženo razdoblje.
- **Opoziv**, kod kojeg se poreznog obveznika tretira kao da prethodni sporazum o transfernim cijenama nikad nije sklopljen.

### *2.3.1. Kada je revizija odgovarajući odgovor?*

97. Revizija bi bila odgovarajući odgovor ako je došlo do materijalne promjene uvjeta u kritičnoj pretpostavci prethodnog sporazuma o transfernim cijenama te se porezna uprava i porezni obveznik dogovaraju kako revidirati prethodni sporazum o transfernim cijenama.<sup>51</sup> Revizija postojećeg prethodnog sporazuma o transfernim cijenama značila bi promjenu ranije dogovorenih uvjeta prethodnog sporazuma o transfernim cijenama. U ovom pristupu, vjerojatno je da će izvorni uvjeti prethodnog sporazuma o transfernim cijenama ostati na snazi za razdoblje do porezne godine 2020., s revidiranim uvjetima koji se primjenjuju za poreznu godinu 2020. i sve naknadne godine koje podliježu gospodarskim okolnostima nastalima zbog pandemije bolesti COVID-19.

98. U nekim je okolnostima moguće zadržati neke od uvjeta koji su određeni u prethodnom sporazumu o transfernim cijenama, ali je potrebno revidirati određene odredbe za koje je kršenje kritičnih pretpostavki relevantna. Na primjer, prethodni sporazum o transfernim cijenama može obuhvaćati niz kontroliranih transakcija za koje je potrebna revizija dogovorene metodologije za samo jednu specifičnu transakciju.

99. U drugim okolnostima, mogu biti potrebne općenitije revizije, ovisno o specifičnim činjenicama i okolnostima predmeta, tamo gdje je dozvoljeno nacionalnim zakonodavstvom. Na primjer, porezne uprave imaju mogućnost procjene rezultata metodologije određivanja transfernih cijena koje su navedene u prethodnom sporazumu o transfernim cijenama tijekom njegova trajanja, umjesto svake godine, tj. provoditi ispitivanje određenog razdoblja. U tom bi se pristupu objedinili financijski rezultati porezne godine 2020., koji mogu biti izvanredni, s više uobičajenih rezultata ranijih i budućih godina. U kombinaciji s time, porezne uprave mogu razmotriti i produživanje razdoblja obuhvaćenog prethodnim sporazumom o transfernim cijenama. Porezne uprave mogu razmotriti razdvajanje uvjeta prethodnog sporazuma o transfernim cijenama između poreznih godina koje su bile i onih koje nisu bile pod utjecajem pandemije ili otkazivanje postojećeg prethodnog sporazuma o transfernim cijenama za poreznu godinu 2020. i zatim njegovu obnovu za buduće razdoblje, potencijalno pod revidiranim uvjetima. Nasuprot tome, porezna uprava može razmotriti objedinjavanje financijskih rezultata iz niza obuhvaćenih transakcija koje su obuhvaćene

---

<sup>47</sup> Stavak 66. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a, točka e) (kršenje kritične pretpostavke „pokrenula bi ponovno pregovaranje sporazuma“).

<sup>48</sup> Stavak 75. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a (s obzirom na to što „utvrde porezne uprave“).

<sup>49</sup> Stavak 66. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a, točka e) (kršenje kritične pretpostavke „pokrenula bi ponovno pregovaranje sporazuma“).

<sup>50</sup> Stavak 76. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

<sup>51</sup> Stavci 83. i 85. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

prethodnim sporazumom o transfernim cijenama zasebno te odrediti imaju li kao objedinjene vrijednosti rezultat koji je usklađen s uvjetima prethodnog sporazuma o transfernim cijenama.

### *2.3.2. Kada je raskid odgovarajući odgovor?*

100. U kontekstu pandemije bolesti COVID-19, postoje dvije situacije koje mogu dovesti do raskida prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, ako se utvrdi da: u poreznoj godini 2020. (i) postoji materijalno kršenje kritične pretpostavke prethodnog sporazuma o transfernim cijenama uslijed promjena u gospodarskim okolnostima; ili (ii) porezni obveznik nije materijalno usklađen s uvjetima prethodnog sporazuma o transfernim cijenama. Raskid sporazuma bi, međutim, bio automatski, a porezna uprava raskid može odbaciti u određenim okolnostima.<sup>52</sup> Raskid bi imao učinak prestanka prethodnog sporazuma o transfernim cijenama na dogovoreni datum ili od određene porezne godine ili računovodstvenog razdoblja (npr. nakon porezne godine 2019.).

### *2.3.3. Kada je opoziv odgovarajući odgovor?*

101. Opoziv se može uzeti u obzir ako: (i) postoji krivo iskazivanje, pogreška ili propust koji se može pripisati nemaru, nepažnji, ili namjernoj grešci poreznog obveznika kod ispunjavanja i podnošenja zahtjeva za prethodnim sporazumom o transfernim cijenama i podnošenja godišnjih izvješća, ili drugih popratnih dokumenata ili dobavljanja povezanih informacija; ili (ii) uključeni porezni obveznik nije materijalno usklađen s osnovnim uvjetom prethodnog sporazuma o transfernim cijenama. Pandemija nije promijenila taj standard. Prema tome, opozive prethodnih sporazuma o transfernim cijenama čiji uvjeti vrijede u razdoblju pandemije bolesti COVID-19 treba ograničiti (kao i kod drugih okolnosti) na situacije u kojima postoje mjere, kako su predviđene u gornjem tekstu<sup>53</sup>, koje zadovoljavaju standard za opoziv bez obzira na to jesu li nastale povodom pandemije.

## **2.4. Kada bi porezni obveznici trebali obavijestiti porezne uprave o nemogućnosti zadovoljavanja kritičnih pretpostavki?**

102. Bitan je izbor vremena za ispitivanje uvjeta prethodnog sporazuma o transfernim cijenama na kojeg je djelovala pandemija bolesti COVID-19. Ako su materijalne promjene u gospodarskim uvjetima dovele do kršenja jedne ili više kritičnih pretpostavki, porezni obveznici trebali bi obavijestiti nadležne porezne uprave što je prije moguće nakon što nastupi promjena ili nakon što je porezni obveznik postane svjestan. Potiče se rano obavješćavanje kako bi se predmetnim strankama pružilo više vremena da pokušaju postići dogovor o revidiranju prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, smanjujući na taj način mogućnost njegova raskida.

103. S obzirom na to da gospodarski uvjeti ostaju nesigurni do najmanje kraja 2020., ako porezni obveznici obavijeste porezne uprave o nemogućnosti ispunjavanja kritičnih pretpostavki, porezna uprava može pričekati razumno vrijeme dok informacije o veličini i trajanju gospodarskog učinka pandemije bolesti COVID-19 ne budu dostupne prije nego što se odredi način kako odgovoriti na kršenje. Odgađanjem odgovora do trenutka kada je dostupno više podataka i informacija, porezne uprave mogu utvrditi da je jednostavnije revidirati prethodni sporazum o transfernim cijenama, umjesto raskinuti.

## **2.5. Kako bi porezni obveznici trebali zabilježiti neispunjavanje kritičnih pretpostavki?**

104. Ako je došlo do kršenja kritičnih pretpostavki prethodnog sporazuma o transfernim cijenama, važno je da porezni obveznici prikupe relevantnu prateću dokumentaciju te ju dostave poreznim upravama. Ovisno o određenoj kritičnoj pretpostavci te ostalim činjenicama i okolnostima, ona može uključivati, ali ne mora biti ograničena na:

---

<sup>52</sup> Stavak 81. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

<sup>53</sup> Stavak 77. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

1. Opis najužega poslovnog segmenta koji nadzire rukovodstvo relevantnog poreznog obveznika, a koji uključuje subjekte i obuhvaćene transakcije uključene u prethodni sporazum o transfernim cijenama.
2. Prognozu i stvarnu dobit iz poslovnog segmenta za porezne godine koje završavaju u poreznim godinama zahvaćenima pandemijom bolesti COVID-19 ili unutar njih.
3. Primjeri na kojima se vide predložene ili provedene izmjene za već postojeće sporazume ili za nove ugovore između društava između kontroliranih stranaka, koji utječu na obuhvaćene transakcije.
4. Opisni dio u kojem se objašnjavaju predviđeni učinci trenutnih gospodarskih uvjeta na dogovorenu metodologiju određivanja transfernih cijena tijekom financijskih godina koje su pod utjecajem bolesti COVID-19, uključujući činjenicu je li uzrokovala restrukturiranje poslovanja i/ili promjene u rizicima i odgovornostima, te svako ublažavanje učinka trenutnih gospodarskih uvjeta na testiranu stranku putem državnih mjera ili drugih mehanizama kao što je osiguranje za prekid u poslovanju. U obrazloženju se mora na primjeren način dokazati da se učinak može pripisati gospodarskim uvjetima tijekom pandemije bolesti COVID-19, jer običnu promjenu u poslovnim rezultatima mogu uzrokovati drugi faktori u poslovanju poreznog obveznika i prema tome ne može predstavljati kršenje kritične pretpostavke.
5. Detaljan račun dobiti i gubitka s raščlambom troška prodane robe te prodajnih, općih i administrativnih i drugih beskatnatnih troškova za porezne godine na koje je utjecala pandemija bolesti COVID-19 u kojem se navode obuhvaćene transakcije koje podliježu prethodnom sporazumu o transfernim cijenama. Detaljan račun dobiti i gubitka može uključivati izvanredne operativne troškove koji proizlaze iz pandemije bolesti COVID-19 ili prihod iz programa državne potpore, uključujući obrazloženje računovodstvenog tretmana takvog troška ili prihoda.
6. Informacije o ponašanju trećih strana.

105. Prilikom konzultiranja s poreznim upravama, važno je da su porezni obveznici transparentni te da pravodobno otkrivaju sve važne informacije. Na taj će se način pomoći održati okruženje suradnje i sporazumijevanja koje je ključno za uspjeh pregovora o prethodnom sporazumu o transfernim cijenama.

## ***2.6. Kako bi porezne uprave trebale odgovoriti na neusklađenost s postojećim prethodnim sporazumom o transfernim cijenama?***

106. Kod razmatranja posljedica neusklađenosti s uvjetima postojećeg sporazuma o transfernim cijenama, porezne uprave trebale bi usvojiti sličan pristup u situacijama u kojima postoji nemogućnost zadovoljavanja kritičnih pretpostavki. Na primjer, kod donošenja zaključka, porezne bi uprave trebale ispitati: (i) uvjete prethodnog sporazuma o transfernim cijenama; (ii) svaki sporazum između relevantnih poreznih uprava o tome kako tretirati neusklađenosti; i (iii) sve primjenjive nacionalne (domaće) propise ili postupovne odredbe.<sup>54</sup>

107. Međutim, porezne uprave mogu drugačije odgovoriti na neispunjavanje uvjeta postojećeg prethodnog sporazuma o transfernim cijenama nego na neispunjavanje kritičnih pretpostavki.<sup>55</sup> To se može vidjeti u različitim postupcima koji se propisuju prethodnim sporazumom o transfernim cijenama, nacionalnim zakonodavstvom ili postupovnom odredbom. Na primjer, može biti da se u uvjetima prethodnog sporazuma o transfernim cijenama propisuje da u slučaju kršenja kritične pretpostavke prethodni sporazum o transfernim cijenama treba raskinuti osim ako nije drugačije dogovoreno, dok zbog neusklađenosti porezna uprava može odlučiti raskinuti, opozvati, revidirati ili provesti prethodni sporazum o transfernim cijenama.

<sup>54</sup> Stavak 74. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

<sup>55</sup> Odjeljak E.3. Priloga II. Poglavlja IV. OECD STC-a.

### 3. Koji učinak COVID-19 ima na prethodne sporazume o transfernim cijenama o kojima se pregovara?

108. U trenutačnom okruženju, porezni obveznici možda nisu skloni nastaviti primjenjivati prethodni sporazum o transfernim cijenama ili pokretanju novog sporazuma. To je razumljivo s obzirom na značajnu razinu gospodarske nesigurnosti s kojom se mnoga poduzeća suočavaju, nesigurnost koja za neke porezne obveznike može značiti da trenutačno nije moguće postići dogovor o budućim prethodnim sporazumima o transfernim cijenama. Međutim, važno je prepoznati ulogu prethodnih sporazuma o transfernim cijenama u osiguravanju porezne sigurnosti za porezne obveznike i porezne uprave, te u sprječavanju budućih poreznih sporova.

109. Ako porezni obveznici i porezne uprave pregovaraju o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama koji trebaju obuhvatiti poreznu godinu 2020., sve stranke se potiče da usvoje fleksibilan i zajednički pristup za određivanje načina kako uzeti u obzir trenutačne gospodarske uvjete, te će za reviziju postojećih prethodnih sporazuma o transfernim cijenama od važnosti biti različite opcije koje su predstavljene. Na primjer, u obzir treba uzeti dogovor o kratkoročnom prethodnom sporazumu o transfernim cijenama koji obuhvaća razdoblje zahvaćeno pandemijom bolesti COVID-19 i zaseban prethodni sporazum o transfernim cijenama koji obuhvaća razdoblje nakon pandemije. Još jedno rješenje moglo bi biti sklapanje prethodnog sporazuma o transfernim cijenama na cijelo razdoblje (npr. 2020. – 2024.) uz uvjet da će se relevantni učinci pandemije COVID-19 analizirati i prijavljivati na godišnjoj razini tek kada budu poznati, te se, prema potrebi, vršiti retroaktivne izmjene i dopune prethodnog sporazuma o transfernim cijenama. Drugo bi rješenje moglo biti širenje razdoblja valjanosti prethodnog sporazuma o transfernim cijenama kako bi se ublažio kratkoročan učinak pandemije, ovisno o obuhvatu i trajanju tog učinka. Osim toga, u obzir se može uzeti korištenje kumulativnog testa ili ispitivanje određenog razdoblja tijekom razdoblja valjanosti prethodnog sporazuma o transfernim cijenama. U tom kontekstu, važno je da su porezni obveznici transparentni te da pravodobno dostavljaju sve relevantne informacije u vezi s učinkom pandemije bolesti COVID-19 na obuhvaćene transakcije. Prateći dokumenti navedeni u stavku 104. ovih smjernica mogu služiti kao referenca u tom pogledu.

110. Pandemija bolesti COVID-19 predstavlja praktične poteškoće za porezne uprave i porezne obveznike koji trenutačno pregovaraju o prethodnim sporazumima o transfernim cijenama. Do potencijalnih izazova može doći iz više razloga uključujući ograničenja u nacionalnim i međunarodnim putovanjima; prisilan ili dobrovoljan rad od kuće; pritisak za dodatnim resursima uslijed napora da se odgovori na pandemiju bolesti COVID-19.

111. Unatoč potencijalnim izazovima, i dalje je dojmljiva vrijednost koju prethodni sporazum o transfernim cijenama ima u postizanju napredne sigurnosti i učinkovitoj prevenciji sporova. Nekoliko je poreznih uprava i poreznih obveznika prepoznalo različite načine kako prilagoditi radne prakse kako bi se prevladale praktične prepreke za funkcioniranje prethodnih sporazuma o transfernim cijenama. Porezne uprave i porezni obveznici trebaju uvidjeti da slijepo praćenje radnih praksi prije pandemije može nepotrebno dovesti do odgoda u pregovorima o prethodnom sporazumu o transfernim cijenama. Umjesto toga, treba zagovarati inovativne i fleksibilne pristupe za osiguranje udruženog rada kako bi se smanjila kašnjenja u zaključivanju prethodnog sporazuma o transfernim cijenama o kojima se pregovara.

112. Umjesto tradicionalnih metoda komunikacija, kao što su sastanci licem u lice i razmjena fizičke dokumentacije, ili njihove dopune, dostupan je raspon tehnoloških rješenja kojima se poštuju zahtjevi u pogledu povjerljivosti i sigurnosti. Mogu postojati situacije u kojima fleksibilni pristupi nisu odmah vidljivi ili prikladni, međutim, porezne uprave i porezne obveznike treba poticati da ocjene alternativne pristupe za zadržavanje napretka u raspravama o prethodnom sporazumu o transfernim cijenama na osnovi pojedinačnog slučaja, umjesto vraćanja na ranije radne metode ili univerzalnih rješenja. Učinkovita upotreba resursa porezne uprave i poreznog obveznika ključna je u razdoblju pandemije bolesti COVID-19 te praktično iskustvo govori da su sljedeća rješenja uspješno korištena u nekim slučajevima:

- Virtualne konferencije između porezne uprave i poreznog obveznika umjesto fizičkih sastanaka (na primjer, telefonom ili videokonferencijama)
- Virtualni funkcionalni intervjui sa zaposlenicima poreznog obveznika



- Virtualni posjeti poreznom obvezniku umjesto fizičkih posjeta (pod uvjetom da provođenje odgovarajuće dubinske analize nije dovedeno u pitanje)
- Dijeljenje elektroničke dokumentacije (putem enkriptiranih poruka e-pošte ili elektroničkih platforma za dijeljenje).

---

Za objavu ovog dokumenta nadležan je Uključivi okvir BEPS-a. Stavovi i argumenti iznijeti ovdje ne odražavaju nužno službena stajališta država članica OECD-a.

Ovaj dokument i svaki podatak i karta koja se u njemu nalazi ne dovodi u pitanje status suvereniteta bilo kojeg teritorija, razgraničenje međunarodnih granica i naziv bilo kojeg teritorija, grada ili područja.

Napomena svih država članica Europske unije članica OECD-a i Europske unije  
Republiku Cipar priznaju sve države članice Ujedinjenih naroda osim Turske. Informacije iz ovog dokumenta odnose na područje pod stvarnom kontrolom Vlade Republike Cipar.

Korištenje ovim dokumentom, bilo u digitalnom ili tiskanom obliku, uređeno je Uvjetima i odredbama koji se nalaze na poveznici <http://www.oecd.org/termsandconditions>.