



Mazars Poreske novosti

Novembar 2022

Ministarstvo finansija Crne Gore objavilo je „Uputstvo o bližem načinu utvrđivanja transfernih cijena transakcija“.

Ovim uputstvom propisuje se bliži način utvrđivanja transfernih cena transakcija i sadržaj dokumentacije kojom se utvrđuje ta cena. U skladu sa Zakonom o porezu na dobit pravnih lica, obveznik je dužan da dokumentaciju o transfernim cenama dostavi do 30. juna tekuće za prethodnu godinu, do 2027. godine.

Uz Poreske Novosti dostavljamo i tekst navedenog Uputstva objavljenog od strane Ministarstva Finansija Crne Gore na crnogorskom jeziku.

Na osnovu člana 38 stav 6 i člana 38c stav 4 Zakona o porezu na dobit pravnih lica ("Službeni list RCG", br. 65/01 i 80/04 i "Službeni list CG", br. 40/08, 86/09, 14/12, 61/13, 55/16 i 146/21), Ministarstvo finansija donijelo je

UPUTSTVO O BLIŽEM NAČINU UTVRĐIVANJA TRANSFERNIH CIJENA TRANSAKCIJA

("Službeni list Crne Gore", br. 121/22 od 02.11.2022)

Član 1

Ovim uputstvom propisuje se bliži način utvrđivanja transfernih cijena transakcija i sadržaj dokumentacije kojom se utvrđuje ta cijena.

Član 2

Transferna cijena transakcije utvrđuje se provjerom usklađenosti sa cijenama transakcije utvrđenim po principu "van dohvata ruke".

Član 3

Cijena transakcije po principu "van dohvata ruke" iz člana 2 ovog uputstva utvrđuje se primjenom:

- 1) metode uporedive cijene na tržištu;
- 2) metode cijene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu (metoda troškova uvećanih za bruto maržu);
- 3) metode preprodajne cijene;
- 4) metode transakcione neto marže;
- 5) metode podjele dobiti;
- 6) nekom drugom metodom kojom je moguće utvrditi cijenu transakcije po principu "van dohvata ruke", ako nije moguće cijenu transakcije utvrditi u skladu sa metodama iz tač. 1 do 5 ovog stava;
- 7) kombinacijom metoda iz tač. 1 do 6 ovog stava, ako je to potrebno.

Član 4

Radi provjere usklađenosti transferne cijene transakcije sa principom "van dohvata ruke" treba da se izabere metoda koja odgovara okolnostima u svakom konkretnom slučaju.

Cijena transakcije iz stava 1 ovog člana obuhvata provjeru:

- 1) prirode transakcije koja je realizovana između dva povezana lica (u daljem tekstu: kontrolisana transakcija) koja je određena sprovedenom funkcionalnom analizom;
- 2) dostupnosti i pouzdanosti podataka za analizu;
- 3) stepena uporedivosti između transakcija obavljenih po transfernim cijenama sa transakcijama koje se obavljaju sa ili između nepovezanih lica kada se ove transakcije koriste za provjeru usklađenosti transfernih cijena sa cijenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke".

Prilikom izbora metode iz stava 1 ovog člana, može se primijenti objedinjeni pristup za veći broj pojedinačnih transakcija, odnosno razloženi pristup u slučaju složenih transakcija, gdje je jednom transakcijom obuhvaćen veći broj pojedinačnih transakcija.

Član 5

Metoda uporedive cijene na tržištu je direktan način utvrđivanja cijene "van dohvata ruke" u kojoj se cijena imovine, imovinskih prava i usluga određena u kontrolisanoj transakciji, upoređuje sa cijenom imovine, imovinskih prava i usluga u transakciji koja je realizovana između dva nepovezana lica (u daljem tekstu: nekontrolisana transakcija), pri čemu se transakcije koje se porede obavljaju pod uporedivim uslovima i okolnostima i uporedive su.

Metoda uporedive cijene na tržištu primjenjuje se kada su dostupni podaci o cijeni za uporedivu imovinu, imovinska prava, odnosno usluge.

Radi primjene metode uporedive cijene na tržištu, uporediva nekontrolisana transakcija je realizovana uporediva transakcija sprovedena:

- 1) od strane jednog od učesnika kontrolisane transakcije i nepovezanog lica, ili
- 2) između nepovezanih lica pod uslovom da su javno dostupni podaci kojima je moguće utvrditi cijenu i uslove pod kojima se transakcija odvija.

Radi primjene metode uporedive cijene na tržištu treba da postoje približno isti:

- 1) predmet transakcije;
- 2) ugovorni uslovi;
- 3) ekonomski, odnosno tržišni uslovi;
- 4) suština transakcije;
- 5) rizici sa kojima se strane suočavaju.

Metoda uporedive cijene na tržištu primjenjuje se ako razlike između transakcija koje se upoređuju mogu biti pouzdano kvantifikovane ili su takve da ne mogu bitno uticati na cijenu.

Član 6

Metoda cijene koštanja uvećana za uobičajenu zaradu se koristi kada se prodaju poluproizvodi između povezanih lica, ili kada su različita društva iz grupe povezanih lica ugovorila zajedničku ili ugovornu proizvodnju, ili kada se radi o transakcijama preprodaje robe ili u transakcijama pružanja usluga između povezanih lica.

Metoda cijene koštanja uvećana za uobičajenu zaradu polazi od troškova koji nastaju u vezi sa transakcijom, na koje se dodaje bruto marža u zavisnosti od preduzetih aktivnosti koje se vrše, rizika koji su mogući i imovine koja se koristi.

Radi primjene metode cijene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu treba da se koristi ostvarena bruto marža u uporedivoj transakciji sa nepovezanim licem.

Izuzetno od stava 3 ovog člana, prilikom primjene metode cijene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, može se koristiti bruto marža ostvarena od strane nepovezanih lica u uporedivoj transakciji.

Prilikom korišćenja bruto marži iz stava 4 ovog člana utvrđuje se tržišni raspon eksternih bruto marži u skladu sa članom 8 ovog uputstva.

Radi utvrđivanja raspona bruto marže iz stava 4 ovog člana, kod uporedivih društava, bruto marža se utvrđuje prema sljedećoj formuli:

$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{Prihod od prodaje proizvoda ili usluga} - \text{Cijena koštanja proizvoda ili usluga}}{\text{Cijena koštanja proizvoda ili usluga}} \times 100$$

Radi primjene metode cijene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu, neophodno je da postoje približno isti:

- 1) predmet transakcije;
- 2) ugovorni uslovi;
- 3) ekonomski, odnosno tržišni uslovi;
- 4) suština transakcije;
- 5) rizici sa kojima se strane suočavaju;
- 6) osnovica troškova na koju se dodaje uobičajena zarada treba da bude utvrđena na uporedivoj osnovi u transakciji iz koje je proistekla transferna cijena i transakciji sa nezavisnim licem, uzimajući u obzir funkcije, rizike i imovinu;
- 7) računovodstvene politike koje se primjenjuju sa aspekta strukture troškova, treba da budu dosljedne i uporedive između onih u kontrolisanim i nekontrolisanim transakcijama.

Metoda cijene koštanja uvećane za uobičajenu zaradu primenjuje se na troškove koji:

- 1) su nastali neposredno u vezi sa sprovođenjem transakcije (npr. troškovi materijala utrošenog stupanjem u kontrolisanu transakciju);
- 2) se ne mogu direktno pripisati određenoj aktivnosti, ali su povezani sa troškovima iz tačke 1 ovog stava ili se odnose na proces obavljanja aktivnosti (npr. troškovi održavanja).

Član 7

Metoda preprodajne cijene primjenjuje se u transakcijama u kojima prodavac neposredno dodaje relativno malu vrijednost proizvodima, a ako je proizvodima koji se distribuiraju dodata veća vrijednost kroz funkcije koje obavlja prodavac, umanjuje se pouzdanost primjene metode preprodajne cijene.

Metoda preprodajne cijene polazi od cijene po kojoj se proizvod nabavljen u kontrolisanoj transakciji prodaje nepovezanom licu, koja se umanjuje za uporedivu bruto maržu, kako bi se utvrdila cijena "van dohvata ruke" za isti proizvod koji je nabavljen od povezanog lica.

Kao uporediva bruto marža iz stava 2 ovog člana može da se koristi bruto marža ostvorena od strane:

- 1) društava iz grupe povezanih lica, u uporedivoj transakciji sa nepovezanim licem, ili
- 2) nepovezanih lica u uporedivoj transakciji.

Bruto marža iz stava 2 utvrđuje se prema sljedećoj formuli:

$$\text{Bruto marža} = \frac{\text{Prihod od prodaje} - \text{Nabavna vrijednost prodane robe}}{\text{Prihod od prodaje}} \times 100$$

Odredbe člana 5 stav 4 ovog uputstva shodno se primjenjuju i na metodu preprodajne cijene.

Član 8

Metoda transakcione neto marže je metoda koja se koristi kada je teško upoređivati bruto maržu, a posebno u slučajevima u kojima se primjenjuju različite računovodstvene politike.

Metoda transakcione neto marže iz stava 1 ovog člana je način upoređivanja transakcione neto marže koje se ostvaruju u transakcijama sa povezanim licima sa transakcionim neto maržama koje su ostvorene u sličnim transakcijama sa nepovezanim licima, odnosno između nepovezanih lica.

Transakcione neto marže iz stava 2 ovog člana predstavljaju odnos neto operativne dobiti prema odgovarajućoj osnovici koja može predstavljati iznos operativnih troškova, operativnih prihoda ili sredstava.

Izuzetno od stava 3 ovog člana, kod pojedinih oblika transakcione neto marže može se koristiti odnos bruto dobiti prema operativnim troškovima.

Prilikom primjene metode transakcione neto marže, koriste se sljedeće transakcione neto marže:

- 1) operativna dobit u odnosu na prodaju, koja se izračunava po sljedećoj formuli:

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Neto dobit}}{\text{Prihod od prodaje}} \times 100$$

pri čemu je ovaj oblik transakcione neto marže posebno primjenljiv za transakcije nabavke dobara od povezanih lica radi prodaje nepovezanim licima;

- 2) operativna dobit u odnosu na operativne troškove, koja se izračunava po sljedećoj formuli:

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Neto dobit}}{\text{Operativni troškovi}} \times 100$$

pri čemu je ovaj oblik transakcione neto marže posebno pogodan za transakcije u kojima se pružaju usluge ili obavljaju proizvodne aktivnosti;

- 3) operativna dobit u odnosu na imovinu koja se izračunava po sljedećoj formuli:

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Neto dobit}}{\text{Poslovna imovina}} \times 100$$

pri čemu se ovaj oblik transakcione neto marže može koristiti kod proizvodnih aktivnosti koje zahtevaju značajno angažovanje sredstava, kao i u slučaju kapitalno intenzivnih finansijskih aktivnosti;

- 4) bruto dobit u odnosu na operativne troškove koja se izračunava po sljedećoj formuli:

$$\text{Transakciona neto marža} = \frac{\text{Bruto dobit}}{\text{Operativni troškovi}}$$

pri čemu je primjena ovog oblika transakcione neto marže pogodna za analizu posredničkih aktivnosti. Izuzetno od stava 5 ovog člana, mogu se primjenjivati i druge neto transakcione marže, odnosno može se prilagoditi način primjene transakcionih neto marži, uz obrazloženje takvog pristupa u dokumentaciji o transfernim cijenama.

Prilikom primjene metode transakcione neto marže kod utvrđivanja transakcione neto marže koja se ostvaruje u transakciji iz koje je proistekla transferna cijena, u obzir se uzimaju samo oni operativni prihodi i operativni rashodi koji se direktno ili indirektno odnose na tu transakciju, i to u mjeri u kojoj su doprinijeli ostvarivanju neto dobiti u toj transakciji.

Prilikom primjene metode transakcione neto marže, transakciona neto marža koja se ostvaruje u transakciji sa povezanim licem upoređuje se sa transakcionom neto maržom koju ostvaruju nepovezana lica koja se bave sličnim aktivnostima, i to primjenom statističkog metoda kojim se neto marže u transakcijama između nepovezanih lica dijele na kvartile (prvi kvartil, medijana - drugi kvartil, treći kvartil).

Podaci koji su ispod prvog kvartila predstavljaju minimum analiziranog skupa podataka, a podaci koji su iznad trećeg kvartila predstavljaju maksimum analiziranog skupa podataka.

Prilikom primjene metode transakcione neto marže, transakcione neto marže između nepovezanih lica utvrđuju se kao ponderisani neto prosjek ostvarenih transakcionih neto marži u periodu od tri do pet godina, s tim da u prvoj poreskoj godini za koju se priprema dokumentacija u skladu sa ovim uputstvom, završna godina navedenog perioda treba da bude ona godina za koju su dostupni neophodni finansijski podaci u bazama javno dostupnih podataka koji se koriste.

Tržišni raspon transakcionih neto marži iz stava 10 ovog člana predstavljaju neto marže koje se nalaze u rasponu od prvog do trećeg kvartila (interkvartilni raspon).

Član 9

Metoda podjele dobiti primjenjuje se kada:

- 1) aktivnosti povezanih lica su objedinjene na način koji znatno otežava posebnu analizu pojedinačnih transakcija između njih; ili
- 2) postojanje vrijedne i jedinstvene intelektualne svojine onemogućava pronalaženje uporedivih podataka koji bi omogućili da svako povezano lice zasebno analizira usklađenost svojih transfernih cijena sa cijenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke".

Prilikom primjene metode podjele dobiti potrebno je:

- 1) utvrditi ukupan iznos dobiti koji ostvaruju povezana lica po osnovu transakcije koja se kontroliše; i

- 2) podijeliti dobit ostvarenu po osnovu kontrolisane transakcije na pojedinačna povezana lica koja učestvuju u kontrolisanoj transakciji u skladu sa principom "van dohvata ruke".

Radi primjene metode podjele dobiti, podjela dobiti u skladu sa principom "van dohvata ruke" na povezana lica koja učestvuju u kontrolisanoj transakciji, utvrđuje se:

- 1) analizom doprinosa u sticanju profita u kontrolisanoj transakciji koji nastaju po osnovu rutinskih aktivnosti, upotrebe sredstava i preuzimanja rizika;
- 2) dodjelom dobiti koja prevazilazi iznos dobiti koju bi nepovezana lica u transakciji koja je uporediva sa kontrolisanom transakcijom ostvarila nakon dodjele dobiti po osnovu rutinskih aktivnosti, upotrebe sredstava i preuzimanje rizika.

Dodatne analize prilikom sticanja profita iz stava 3 tačka 1 ovog uputstva u kontrolisanoj transakciji, ne treba da se obavljaju ako ne postoji uslov posjedovanja posebne intelektualne svojine.

Odredbe st. 1, 2 i 3 ovog člana, shodno se primjenjuju na ostvareni gubitak povezanih lica.

Metoda podjele dobiti sastoji se od dodjele svakom povezanom licu koje učestvuje u kontrolisanoj transakciji dijela zajedničke dobiti (ili gubitka) koji proističe iz te transakcije u onom odnosu u kojem bi nepovezana lica očekivala da ostvare tu dobit (gubitak) u uporedivoj nekontrolisanoj transakciji.

Član 10

Radi utvrđivanja transferne cijene transakcije u skladu sa članom 38c stav 1 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, treba da se dostavi sljedeća dokumentacija, i to:

- 1) analiza grupe povezanih lica obuhvata:
 - a) opis privredne djelatnosti, odnosno privrednih djelatnosti, u kojoj grupa povezanih lica posluje;
 - b) organizacionu i pravnu strukturu grupe, uključujući akcionare, istorijat grupe i opšte finansijske podatke;
 - c) opšti opis poslovanja i poslovne politike grupe, posebno ističući eventualne promjene poslovne politike u odnosu na prethodni poreski period;
 - d) opšte informacije o: vlasnička i organizaciona struktura, pregled finansijskog poslovanja, poslovna politika, ključni poslovni faktori; i
 - e) osnovne podatke o povezanim licima - članovima grupe, sa kojima postoje transakcije i koje su obuhvaćene obavezom iskazivanja transfernih cijena i njihove usklađenosti sa principom "van dohvata ruke";
- 2) analiza djelatnosti koja obuhvata opis djelatnosti u kojima se posluje, bez obzira na to koju je djelatnost definisao kao pretežnu, a koja obuhvata:
 - a) definisanje i klasifikaciju djelatnosti;
 - b) informacije o tržišnim uslovima u djelatnosti: opšti pregled tržišnih uslova, pregled posebnih propisa ako postoje, pregled tržišnog učešća, pregled glavnih konkurenata, dobavljača i kupaca;
 - c) opis faktora koji imaju uticaj na određivanje cijena u okviru pojedine djelatnosti, kao i na profitabilnost privrednih društava koja se bave odgovarajućom djelatnošću; i
 - d) definisanje rizika koji se javljaju u vezi sa poslovanjem u konkretnoj djelatnosti;
- 3) funkcionalna analiza u kojoj treba da se detaljno opišu i definišu transakcije sa povezanim licima, uključujući funkcije koje obavljaju, sredstva koja koriste i rizike koje preuzimaju, a koja obuhvata:
 - a) podatke o vrstama transakcija sa pojedinačnim povezanim licima (definisanje vrsta transakcija, opis tih transakcija, da li su zaključeni ugovori u pisanoj formi, najvažniji elementi zaključenih ugovora, postoji li mogućnost da se svaka transakcija posmatra pojedinačno, obrazloženje razloga za primjenu objedinjenog ili razložnog pristupa iz člana 4 stav 3 ovog uputstva);
 - b) opis preuzetih funkcija i rizika, kao i angažovanih sredstava u transakcijama iz podtačke a ove tačke;
 - c) opis odlučujućih faktora koji su uticali ili utiču na određivanje cijena u transakcijama sa povezanim licima; i
 - d) utvrđivanje ekonomskog položaja u transakcijama iz podtačke a ove tačke.

- 4) izbor metoda za provjeru usklađenosti transfernih cijena sa cijenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke", pri čemu se opisuju odlučujući razlozi za donošenje zaključka koja metoda za provjeru usklađenosti transfernih cijena sa cijenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke", u najvećoj mjeri odgovara okolnostima pod kojima su pojedine transakcije izvršene;
- 5) zaključak u kojem se prvo utvrđuje iznos korekcije transfernih cijena za svaku pojedinačnu transakciju sa pojedinačnim povezanim licem, odnosno za svaku vrstu transakcije sa pojedinačnim povezanim licem, u skladu sa članom 38a stav 4 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, a sabiranjem iznosa korekcija utvrđuje se ukupan iznos korekcije transfernih cijena po osnovu transakcija sa pojedinačnim povezanim licem; i
- 6) prilog u kojem se daje pregled podataka koje je koristio za utvrđivanje cijene po principu "van dohvata ruke" ili raspona cijena utvrđenih po principu "van dohvata ruke", u skladu sa izabranom metodom za provjeru usklađenosti transfernih cijena sa cijenama utvrđenim po principu "van dohvata ruke", a posebno informacije o uporedivim domaćim ili inostranim transakcijama, odnosno društvima, kao i izvore podataka.

Izuzetno od stava 1 tačka 2 ovog člana, analiza djelatnosti ne treba da se priprema, ako takvu djelatnost nije definisao kao pretežnu djelatnost i ako na osnovu obavljanja te djelatnosti ostvaruje manje od 10% svojih ukupnih prihoda.

U skladu sa utvrđenom metodom iz stava 1 tačka 4 ovog člana, treba da se definiše uporedive transakcije ili uporediva nepovezana lica na osnovu kojih je utvrdio cijenu ili raspon cijena u skladu sa principom "van dohvata ruke", ako ne može da koristi interne (sopstvene) podatke o uporedivim transakcijama, a prilikom odabira uporedivih nepovezanih lica i uporedivih transakcija, prvenstveno koristi podatke koji se odnose na Crnu Goru.

Ako nije moguće utvrditi uporedive podatke, u skladu sa stavom 3 ovog člana, analiza može da obuhvati uporedive transakcije drugih država, s tim da treba imati u vidu uporedivost uslova poslovanja na tržištima tih država i tržišta Crne Gore.

Radi utvrđivanja transferne cijene u skladu sa članom 38c stav 3 Zakona o porezu na dobit pravnih lica, neophodno je da se posjeduje sljedeća dokumentacija, i to:

- 1) opis transakcije;
- 2) vrijednost transakcije; i
- 3) povezano lice sa kojim je transakcija izvršena.

Član 11

Ovo uputstvo stupa na snagu osmog dana od dana objavljivanja u "Službenom listu Crne Gore".

Broj: 07-430/22-32/2

Podgorica, 27. oktobra 2022. godine Ministar,

mr Aleksandar Damjanović, s.r.

Kontakt

Pere Mioč, Tax Advisory Partner, Mazars
pere.mioc@mazars.hr

Srna Knežević, Tax Manager, Mazars
srna.knezevic@mazars.rs

Mazars je međunarodno integrisano partnerstvo, Specijalizovano za reviziju, računovodstvo, savetovanje i pravne usluge *. Posluje u preko 90 zemalja i teritorija širom sveta, i okuplja 44.000 profesionalaca – 28.000 u Mazars integrisanom partnerstvu i 16.000 preko Mazars North America Alliance – pomažemo klijentima svih veličina u svakoj fazi njihovog razvoja.
* gde je to dopušteno prema primenjivim državnim zakonima.

www.mazars.rs

© 2022 Mazars d.o.o. Sva prava pridržana.

Odricanje od odgovornosti: Ovaj dokument se ne može smatrati savetom za donošenjem poreskih, računovodstvenih i sličnih odluka. Samim tim, isti je pripremljen isključivo u informativne svrhe.