



REPUBLIKA HRVATSKA
MINISTARSTVO FINANCIJA
CARINSKA UPRAVA
SREDIŠNJI URED

KLASA: 413-01/14-22/106
URBROJ: 513-02-1331/1-14-1

Zagreb, 5. prosinca 2014. godine

PODRUČNIM CARINSKIM UREDIMA
- svima –

Predmet: Posebnosti postupanja kod povezanih osoba i transfernih cijena
- pojašnjenje, dostavlja se

Ovim pojašnjenjem detaljnije se pojašnjava postupanje u slijedećim slučajevima:

- kupac i prodavatelj su povezane osobe
- povezanost je utjecala na cijenu
- odnos transferne cijene i carinske vrijednosti
- posebnosti kod multinacionalnih kompanija

1. TEMELJNE ODREDBE ZA UTVRĐIVANJE CARINSKE VRIJEDNOSTI

Utvrđivanje carinske vrijednosti propisano je slijedećim propisima:

- članci 29 - 36 Uredbe Vijeća (EC) br. 2913/92 - Carinski zakonik Zajednice;
- Uredba Komisije (EC) br. 2454/93 o odredbama za provedbu Uredbe Vijeća (EEZ) br. 2913/92 o uspostavi Carinskog zakonika Zajednice.

2. CARINSKA VRIJEDNOST ROBE I POVEZANE OSOBE

Prema čl. 29. Carinskog zakonika Zajednice¹ carinska vrijednost robe je njezina transakcija vrijednost tj. cijena stvarno plaćena ili plativa za robu kada je prodana za izvoz u carinsko područje Zajednice i usklađena gdje je potrebno u skladu s člancima 32. i 33. CZZ. Carinska vrijednost predstavlja vrijednost uvezene robe za potrebe carinjenja i služi za primjenu Carinske tarife Zajednice i necarinskih mjera utvrđenih propisima Zajednice, te je ista od značaja ne samo radi utvrđivanja iznosa carine, već je od utjecaja i na primjenu mjera gospodarske politike, obračun PDV, u nekim slučajevima i posebnog poreza, statistiku i dr.

Sam CZZ propisuje proceduru utvrđivanja carinske vrijednosti i definira da se carinska vrijednost uvezene robe utvrđuje korištenjem jedne od 6 metoda utvrđivanja carinske vrijednosti uz poštivanje načela hijerarhije. Metoda transakcijske vrijednosti je prva i osnovna metoda, druga metoda razmatra se samo ukoliko se carinska vrijednost ne može utvrditi temeljem 1. metode itd.

Kada se utvrđuje carinska vrijednost na temelju metode transakcijske vrijednost nužno je postupiti kako slijedi:

1. treba utvrditi postoje li kakva ograničenja ili uvjeti iz članka 29. koji bi bili prepreka primjeni metode transakcijske vrijednosti;
2. utvrđuje se cijena stvarno plaćena ili plativa za robu koja se uvozi (članak 29 stavak 3 (a) CZZ-a *"Cijena koja se zaista plaća ili cijena koju treba platiti ukupno je učinjeno plaćanje ili plaćanje koje treba učiniti kupac u korist prodavača za uvezenu robu i uključuje sva plaćanja koja je kao uvjet prodaje za uvezenu robu učinio ili će učiniti kupac prodavaču ili trećoj osobi da bi se ispunile obveze prodavaču..."*);
3. utvrđuju se troškovi ili davanja iz članka 32. koji se uključuju u transakcijsku vrijednost robe i članka 33. CZZ-a koja se ne uključuju u carinsku vrijednost ukoliko su razdvojeni od cijene stvarno plaćene ili plative za robu.

Nužno je istaknuti da su člankom 32. CZZ-a propisani svi troškovi koji se uključuju u carinsku vrijednost, dok člankom 33. svi troškovi koji se, ukoliko su odvojeni od cijene stvarno plaćene ili plative za robu, neće uključivati ili će se isključivati.

Kada govorimo o uvozu od strane povezane tvrtke i utvrđivanju carinske vrijednosti moramo napomenuti da postoje razlike ukoliko robu uvozi podružnica strane tvrtke koja nije odvojena pravna osoba ili povezana tvrtka odvojena pravna osoba (detaljnije razrađeno u točki 4.5.).

2.1. Definicija povezanosti

Sve više svjetske trgovine odvija se između povezanih tvrtki koje često između sebe ne posluju prema realnim tržišnim cijenama (kako bi poslovale s nepovezanim tvrtkama) već robu ili usluge s jedne strane fakturiraju prema cijenama koje im osiguravaju najmanje opterećenje porezom na dobit ili pak s druge strane po cijenama koje im osiguravaju najmanje carinsko i porezno opterećenje.

Člankom 29. Stavkom 1.d CZZ propisano je da carinska vrijednost robe je transakcijske vrijednost pod uvjetom da kupac i prodavatelj nisu povezani ili ako jesu povezani da je transakcijska vrijednost prihvatljiva ukoliko povezanost nije utjecala na cijenu.

Člankom 143. UZPCZZ-a propisano je da će se osobe smatrati povezanim samo ako:

- je jedna službenik ili direktor tvrtke u vlasništvu druge osobe i obratno;
- su pravno priznati partneri u poslu;
- su poslodavac i posloprimac;

¹ Na dalje CZZ

- je jedna od njih izravni ili neizravni vlasnik, nadzire ili posjeduje 5% ili više posto dionica s pravom glasa u svakoj tvrtki;
- jedna izravno ili neizravno nadzire drugu;
- su izravno ili neizravno pod nadzorom treće osobe;
- zajedno izravno ili neizravno nadziru treću osobu; ili
- su članovi iste obitelji. Osobe će se smatrati članovima iste obitelji samo ako su u jednom od sljedećih odnosa jedan s drugim:
 - suprug i supruga,
 - roditelj i dijete,
 - brat i sestra (i polubrat i polusestra),
 - djed ili baka i unuk ili unuka,
 - ujak ili ujna i tetak ili tetka i stric ili strina i nećak ili nećakinja,
 - roditelj od supružnika, snaha ili zet,
 - šurjak i šurjakinja.

Osobe koje su poslovno međusobno povezane na način da je jedna od njih jedini zastupnik, jedini distributer ili jedini koncesionar drugoga, bez obzira na to kako je odnos opisan, smatraju se međusobnom povezanima samo ako su u nekom od gore navedenih statusa.

Sama činjenica da su kupac i prodavač povezani ne može biti temelj da se transakcijska vrijednost smatra neprihvatljivom. U takvu slučaju okolnosti prodaje moraju biti ispitane i transakcijska će se vrijednost prihvatiti pod uvjetom da povezanost nije utjecala na cijenu. Ukoliko carinska služba ima razloga pretpostaviti, na temelju informacija dobivenih od uvoznika ili na drugi način, da je postojeća povezanost utjecala na cijenu, o tome je dužna obavijestiti uvoznika i dati mu primjerenu mogućnost za odgovor.

2.2. Deklariranje povezanosti

U situacijama kada su kupac i prodavatelj povezani povezanost može i ne mora imati utjecaja na cijenu.

U slučaju da ne utječe na cijenu robe tj. da kupac i prodavatelj trguju kao nepovezane osobe, moguće je carinsku vrijednost utvrditi temeljem metode transakcijske vrijednosti (ako ne postoje neki drugi uvjeti i ograničenja).

U slučaju da postoji povezanost kupca i prodavača i ista je utjecala na cijenu robe tj. kupac je zbog povezanosti stekao određeni povlašteni tretman i ostvario cijenu robe koju nije moguće dobiti drugim kupcima, deklarant carinsku vrijednost ne može deklarirati temeljem članka 29. CZZ-a tj. temeljem transakcijske vrijednosti robe. Iako ta cijena po kojoj je kupac dobio robu odražava stvarno plaćenu cijenu prema definiciji transakcijske vrijednosti, povezanost kupca i prodavača koja ima utjecaja na cijenu robe jedno je od ograničenja kad se ista metoda utvrđivanja carinske vrijednosti ne može upotrebljavati. U takvim situacijama deklarant treba carinsku vrijednost utvrditi i deklarirati temeljem druge raspoložive metode utvrđivanja poštujući pravilo hijerarhije.

Prilikom popunjavanja Deklaracije o carinskoj vrijednosti (D.V.1 i D.V.1 bis)² uvoznik je dužan prijaviti povezanost s prodavačem robe i utjecaj povezanosti na cijenu. Kako se carinska vrijednost utvrđuje na temelju samodeklarirajućeg ili tzv. "self assessment" principa tj. uvoznik sam utvrđuje i deklarira carinsku vrijednost i prijavljuje je temeljem obrasca D.V.1 i deklariranjem u polju 44/2 carinske deklaracije, uvoznik je dužan poznavati sve propise i biti unaprijed pripremljen na moguća

² Uvjeti podnošenja Deklaracije o carinskoj vrijednosti definirani su člancima 178 i 179 U CZZ

pitanja od strane carinskih službenika.

U D.V.1 propisane su rubrike koje su vezane za odnos kupca i prodavača i njihovu povezanost i to prije svega rubrika 6, te rubrike 7a, 7b i 7c.

U rubrici 6. stoji „*Broj i datum bilo koje prethodne carinske odluke koja se odnosi na rubriku 7 do 9*“. Ovo se polje odnosi na slučajeve kada je carinska služba već ranije ispitivala odnos kupca i prodavatelja, njihovu povezanost i utjecaj na cijenu i zaključila da ista povezanost ne utiče na cijenu robe. U tom slučaju uvoznik se može pozivati na tu raniju odluku (ukoliko su svi parametri uvoza ostali isti) i na taj način ubrzati postupak ponovne provjere povezanosti kupca i prodavatelja. U ovu rubriku upisuju se i prijašnje odluke carinske službe vezane uz postojanje ograničenja raspolaganja robom ili uporabe robe, kao i odluke vezane uz tantijeme i licencije i daljnju preprodaju robe.

U rubrici 7a. neophodno je označiti postoji li povezanost između kupca i prodavatelja bez obzira utječe li ista na cijenu robe ili ne. Rubrikama 7b. i 7 c. uvoznik objašnjava prihvatljivost deklarirane vrijednosti kao transakcijske vrijednosti bez obzira na postojanje povezanosti. Uz svaku od ovih rubrika moraju postojati dokumentirani dokazi koji će potkrijepiti prihvaćanje deklarirane vrijednosti.

Ukoliko su kupac i prodavatelj povezani, neovisno o deklariranju istog u D.V.1, deklarant je isto u obvezi deklarirati i u carinskoj deklaraciji šiframa DV007A (kupac i prodavatelj su povezani) te DV007B (povezanost je utjecala na cijenu) u polju 44/2.

3. ODNOS CARINSKE VRIJEDNOSTI I TRANSFERNIH CIJENE

U postupku dokazivanja da je deklarirana vrijednost cijena stvarno plaćena ili plativa za robu i da ista zadovoljava sve odredbe³, te da povezanost nije utjecala na cijenu, često uvoznici prilažu dokumentaciju koja je od strane multinacionalne tvrtke pripremljena za poreznu službu i to prvenstveno Studije o transfernim cijenama. U nastavku detaljnije o istima kao i o činjenicama da li su iste cariniku dostatne za odlučivanje da li je deklarirana carinske vrijednost prihvatljiva ili ne.

Prema Pravilniku o porezu na dobit⁴, koji je u RH stupio na snagu 2005. godine, porezni obveznici koji posluju sa povezanim društvima u inozemstvu imaju obvezu pripremiti studije o transfernim cijenama za poreznu službu. Studijama o transfernim cijenama deklaranti žele dokazati da povezanost nije utjecala na cijenu tj. da je cijena formirana na način koji je uobičajen u grani industrije koja je u pitanju. Isto iz razloga što je člankom 13. Zakona o porezu na dobit⁵ propisano da „Ako se između povezanih osoba u njihovim poslovnim odnosima ugovore takve cijene ili drugi uvjeti koji se razlikuju od cijena ili drugih uvjeta koji bi se ugovorili između nepovezanih osoba, tada se sva dobit u svoti u kojoj bi bila ostvarena, kad bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, uključuje u poreznu osnovicu povezanih osoba“.

Da bi predmetnu studiju mogli uzeti u obzir kod razmatranja prihvatljivosti deklarirane carinske vrijednosti kod povezanih osoba potrebno je prvenstveno razumjeti osnovne pojmove iz studija o transfernim cijenama:

„Transferna cijena je cijena koju trgovačko društvo naplaćuje za dobra, usluge ili nematerijalnu imovinu društvu kćerki ili drugom povezanom trgovačkom društvu.“⁶ Temeljna pravna regulativa za primjenu transfernih cijena su OECD-ove smjernice o transfernim cijenama, bilateralni porezni sporazumi i nacionalni porezni zakoni.

Transferne cijene pod kontrolom su poreznih organa iz razloga naplate poreza na dobit.

³ Sumnja u deklariranu vrijednost – Uputa 45/13

⁴ Narodne novine« broj 95/05, 133/07, 156/08, 146/09, 123/10, 137/11, 61/12, 146/12, 160/13 i 12/14

⁵ Narodne novine br. 177/04, 90/05, 57/06, 146/08, 80/10, 22/12, 148/13

⁶ Porezni leksikon. Institut za javne financije, Zagreb 1999., str. 352

Kontrola transfernih cijena vrši se kontrolom ukupnog financijskog i trgovačkog odnosa dviju strana i to iz razloga što ukoliko povezane osobe u njihovim poslovnim odnosima ugovore takve cijene ili druge uvjete koji se razlikuju od onih koje bi se ugovorile između nepovezanih osoba, tada se sva dobit u svoti u kojoj bi bila ostvarena, kad bi se radilo o odnosima između nepovezanih osoba, uključuje u poreznu osnovicu povezanih osoba. Iz tog razloga tvrtke temeljem metodologije transfernih cijena dokazuju da je deklarirana transakcija u nivou transakcije između nepovezanih tvrtki.

Tržišna cijena je cijena koju bi nepovezani kupac platio nepovezanom prodavaču, u isto vrijeme i na istom mjestu, za istu ili sličnu robu ili uslugu, u uvjetima slobodne konkurencije

Transferna cijena nije uvijek tržišna cijena već je optimalna transferna cijena veća ili jednaka materijanom trošku i manja ili jednaka tržišnoj cijeni.

Iako postoje velike sličnosti prilikom prihvaćanja transfernih cijena (s poreznog i carinskog stajališta) i to poglavito princip „arm's length“ (načelo nepristrane transakcije ili načelo „van dohvata ruke“⁷) koji je zajednički i carinskim i poreznim propisima, postoje i velike razlike. Razlike se odnose na različitu zakonsku osnovu koja se primjenjuje kod utvrđivanja, različitu metodologiju, fokus promatranja (carinska se vrijednost utvrđuje za svaku konkretnu pošiljku koja se uvozi dok se kod transfernih cijena gleda agregatna razina), različito je i vrijeme koje se promatra i drugo te se, ne uzimajući u obzir ostale razlike, u nastavku daje kratki pregled usporedbe metodologija sa carinskog i poreznog stanovišta.

3.1. Metodologija utvrđivanja carinske vrijednosti i transfernih cijena

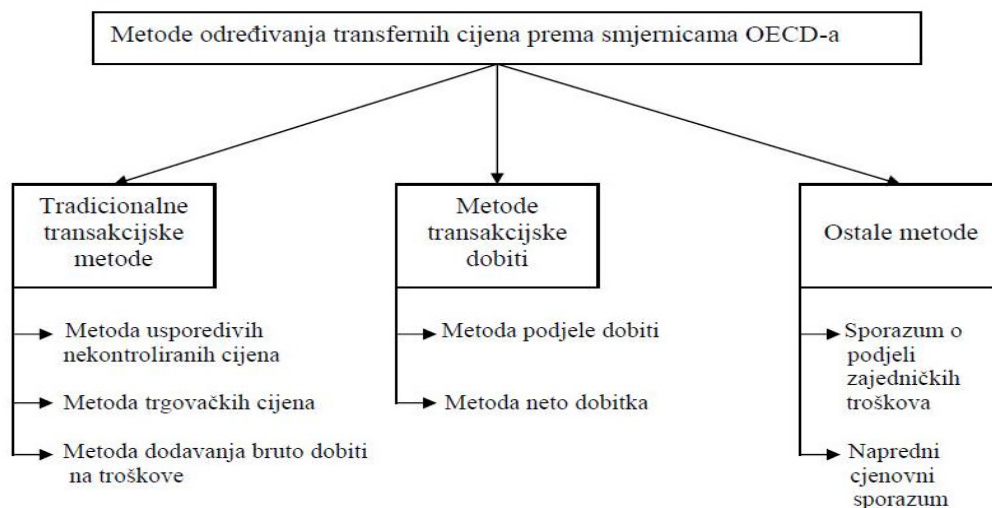
Kako je već navedeno carinska se vrijednost utvrđuje temeljem šest metoda utvrđivanja s time da je prva metoda transakcijske vrijednosti. Ukoliko se carinska vrijednost ne može utvrditi na temelju nje, poštujući pravilo hijerarhije, carinska će se vrijednost utvrditi temeljem slijedeće raspoložive metode i to:

- transakcijska vrijednost istovjetne robe propisuje da će u situacijama kada carinsku vrijednost nije bilo moguće utvrditi temeljem metode transakcijske vrijednosti, istu utvrditi temeljem transakcijske vrijednosti istovjetne robe koja je prodana za izvoz i izvezena u zemlju uvoza u isto ili približno isto vrijeme kao i roba koja se vrednuje;
- transakcijska vrijednost slične robe propisuje da će u situacijama kada carinsku vrijednost nije bilo moguće utvrditi temeljem prijašnjih metoda, istu utvrditi temeljem transakcijske vrijednosti slične robe koja je prodana za izvoz i izvezena u zemlju uvoza u isto ili približno isto vrijeme kao i roba koja se vrednuje;
- deduktivna metoda propisuje da ukoliko se carinska vrijednost ne može utvrditi na temelju prve tri metode, a roba koja se uvozi (ili istovjetna ili slična roba) prodaje se u zemlji uvoza, carinsku ćemo vrijednost utvrditi temeljem jedinične cijene po kojoj se najveći mogući broj jedinica uvezene robe ili istovjetne ili slične robe prodaje nepovezanim osobama u zemlji uvoza i to u istom ili približno istom vremenskom razdoblju kao i roba koja se procjenjuje, s time da se od te cijene oduzmi slijedeći odbici:
 - troškova provizije ili dobiti i općih troškova koji nastaju za uvezenu robu u zemlji uvoza,
 - troškova prijevoza i osiguranja i drugi s tim povezani troškovi nakon uvoza;
 - carinski i porezni troškovi koji se naplaćuju u zemlji uvoza;
- metoda izračunate vrijednosti se temelji na zbroju materijalnih troškova, općih troškova i profita, te ostalih troškova i davanja koji se uključuju u carinsku vrijednost;

⁷ Načelo "van dohvata ruke" primjenjuje se da bi se ustanovilo jesu li cijene poslova između povezanih osoba dogovorene po tržišnim uvjetima.

- alternativna metoda propisuje da će se carinska vrijednost robe koja se uvozi, ukoliko je nije moguće utvrditi dosad navedenim metodama, odrediti korištenjem razumnih sredstava u skladu sa temeljnim načelima i općim odredbama propisanim člankom VII i Sporazumom o primjeni članka VII GATT-a, a na temelju podataka dostupnih u zemlji uvoza⁸ tj. u našem slučaju na temelju podataka dostupnih u EU.

S poreznog stajališta pri utvrđivanju i procjeni jesu li poslovni odnosi između povezanih osoba ugovoreni po tržišnim cijenama može se koristiti jedna od sljedećih metoda:



Tradicionalne metode sličnije su metodama utvrđivanja carinske vrijednosti nego što su tradicionalne metode dobiti. U nastavku daje se kratki pregled tradicionalnih transakcijskih metoda i metoda transakcijske dobiti.

- Metoda usporedivih nekontroliranih cijena po kojoj se cijene za prodane proizvode, robu ili usluge u kontroliranim poslovima uspoređuju s onima u nekontroliranim poslovima i usporedivim okolnostima. Kad je moguće provesti odgovarajuće usporedne analize, ova metoda ima prednost pred ostalim metodama. Ova metoda u temeljenim načelima mogla bi se uspoređivati sa transakcijskom vrijednosti istovjetne ili slične robe.
- Metoda trgovačkih cijena po kojoj se utvrđuje cijena po kojoj se roba nabavljena od povezanih osoba prodaje nepovezanim osobama. Tako utvrđena cijena umanjuje se za odgovarajuću bruto trgovačku maržu koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima. Dobiveni ostatak je cijena po kojoj je roba mogla biti nabavljena od nepovezanih osoba. Ova metoda u temeljenim načelima mogla bi se uspoređivati sa deduktivnom metodom.
- Metoda dodavanja bruto dobiti na troškove po kojoj se prvo utvrđuju troškovi proizvoda, poluproizvoda ili usluga koje je imala osoba koja je proizvode, poluproizvode ili usluge prodala drugoj povezanoj osobi. Na tako utvrđene troškove dodaje se odgovarajuća bruto dobit koja se može postići u postojećim tržišnim uvjetima. Tako dobiveni iznos je cijena po kojoj su proizvodi, poluproizvodi ili usluge mogli biti nabavljeni od nepovezanih osoba. Ova metoda u temeljenim načelima mogla bi se uspoređivati sa metodom izračunate vrijednosti.
- Metoda podjele dobiti po kojoj se eliminira učinak posebnih uvjeta na dobit u poslovima između povezanih osoba. Ova eliminacija provodi se utvrđivanjem podjele dobiti koju bi nepovezane osobe očekivale sudjelovanjem u jednom ili više poslova. Po metodi podjele dobiti, najprije se utvrđuje podjela dobiti između povezanih osoba u jednom ili više poslova

⁸ Tehnički odbor u Savjetodavnom mišljenju (Advisory Opinion) 12.1 definira što znači podaci dostupni u zemlji uvoza. U tom smislu podaci vezani uz uvezenu robu mogu biti iz stranog izvora kao i roba, međutim moraju biti dostupni u zemlji uvoza s time da carinska služba ne mora ići izvan zemlje po te podatke. Ujedno carinska služba mora biti zadovoljena u pogledu istinitosti i točnosti takvih podataka.

u kojima te osobe sudjeluju. Nakon toga procjenjuje se podjela dobiti do koje bi došlo da su u poslu u postojećim tržišnim uvjetima sudjelovale nepovezane osobe te se tako utvrđeni udjeli u dobiti raspoređuju na povezane osobe.

- Metoda neto dobitka po kojoj se ispituje ostvarena neto dobit u odnosu na neku osnovu kao što su ukupni troškovi, prihodi od prodaje, imovina ili vlastiti kapital koju jedna osoba ostvaruje u poslovima s jednom ili više povezanih osoba. Tako ostvarena neto dobit uspoređuje se s neto dobitkom sličnih osoba u sličnim okolnostima.

4. POSTUPANJE CARINIKAMA KOD ODLUČIVANJA O PRIHVATLJIVOSTI TRANSAKCIJSKE VRIJEDNOSTI KOD POVEZANIH OSOBA

4.1. Sumnja

Činjenica da su kupac i prodavatelj povezani ne znači da će se automatski provjeravati okolnosti svake prodaje te utvrđivati da li je povezanost utjecala na cijenu ili ne. Isto je nužno samo ako postoji sumnja je li povezanost utjecala na cijenu.

U slučaju da deklarant ne deklarira povezanost (ili da je povezanost utjecala na cijenu), a carinski službenik ima sumnju da je na deklariranu carinsku vrijednost utjecala povezanost treba postupiti sukladno Uputi 45/13 Postupanje kod sumnje u vjerodostojnost deklarirane carinske vrijednosti tj. od deklaranta tražiti dodatne informacije vezano uz dokazivanje, dati mu odgovarajući rok za dostavu dokumentacije te odlučiti o puštanju robe. Ukoliko deklarant ne dokaže da povezanost nema utjecaja na cijenu robe tj. ne opravda moguću razliku u cijenama ili ne podnese nikakvu dokumentaciju, carinska služba ima pravo ne prihvatiti deklariranu vrijednost kao transakcijsku, te carinsku vrijednost utvrditi temeljem druge metode utvrđivanja.

4.2. Otklanjanje sumnje – deklarant

U propisanom roku deklarant je dužan podnijeti svu raspoloživu dokumentaciju kojom može otkloniti sumnju i to dokumentaciju kojom dokazuje:

- da transakcijska vrijednost odgovara jednoj od "test vrijednosti" ili
- da povezanost nije utjecala na cijenu.

4.2.1. Test vrijednost

Članak 29. stavak 2 b) CZZ predvidio je slučajeve kada će se transakcijska vrijednost, unatoč tome što su kupac i prodavač povezane osobe, smatrati prihvatljivom i to ukoliko uvoznik može dokazati da je vrijednost predmetne robe gotovo jednaka jednoj od slijedećih "test" vrijednosti, pod uvjetom da se koriste podaci iz istog ili približno istog vremenskog razdoblja:

- transakcijskoj vrijednosti u prodaji među nepovezanim osobama za istovjetnu ili sličnu robu namijenjenu za izvoz u EU;
- carinskoj vrijednosti istovjetne ili slične robe utvrđenoj na temelju izvedene vrijednosti tj. članku 30. stavak 2 (c) CZZ-a;
- carinskoj vrijednosti istovjetne ili slične robe utvrđenoj na temelju izračunate vrijednosti tj. članku 30. stavak 2 (d) CZZ-a.

Sve tri gore navedene "test" vrijednosti temelje se na istom principu tj. deklarirana transakcijska vrijednost robe koja se uvozi uspoređuje se sa test vrijednosti i prihvaća se ukoliko se približava test vrijednosti koja predstavlja već ranije prihvaćenu carinsku vrijednost za istovjetnu ili sličnu robu.

Ukoliko postoji gore navedena "test" vrijednost tj. uvoznik posjeduje informaciju o vrijednosti

istovjetne ili slične robe koja je već ranije ocarinjena prema jednoj od gore navedenih metoda, potrebno je izvršiti prilagodbu iste tj. mora se uzeti u obzir slijedeće razlike: u komercijalnim razinama, količinskim razinama, elementima nabrojenima u članku 32. i troškovima koje je imao prodavatelj pri prodaji u kojoj on i kupac nisu povezani, te ako prodavatelj nije imao te troškove pri prodaji u kojoj su on i kupac povezani.

Treba navesti da se prilikom uspoređivanja transakcijske vrijednosti tj. uspoređivanja prijavljene/deklarirane vrijednosti od strane deklaranta sa test vrijednosti, mora obratiti pažnja na niz činjenica koje imaju utjecaj na određivanje da li se jedna vrijednost približava drugoj. Prilikom usporedbe treba obratiti pažnju i na slijedeće odnose:

- na prirodu same robe (npr. trošnost robe, roba visoke tehnologije, i sl.);
- prirodu same industrije (kemikalije, lako pokvarljiva roba, elektronika i sl.);
- godišnje doba u kom je roba uvezena (sezonsko ili vansezonsko voće i povrće ili sezonska roba kao npr. skije u zimi i dr.);
- razlike koje su značajne.

Prilikom usporedbe mora se obratiti pažnju na sve gore navedene činjenice, te je nemoguće bilo kakvo poopćenje na sve slučajeve. Svaka roba je drugačija, ima različite karakteristike, te treba obratiti pažnju na mnoge okolnosti koje su promjenjive ovisno o vrsti robe.

Kako se gore navedeni čimbenici mogu razlikovati od slučaja do slučaja, bilo bi nemoguće primijeniti isti standard, kao što je fiksni postotak, u svakom pojedinom slučaju. Na primjer, neznatna razlika u vrijednosti u slučaju gdje se radi o jednoj vrsti robe može biti neprihvatljiva, dok kod druge vrste robe može biti prihvatljiva i velika razlika prilikom utvrđivanja da li je transakcijska vrijednost gotovo jednaka "testnim" vrijednostima.

Nadalje, treba napomenuti da prilikom uspoređivanja cijene robe sa "test" vrijednosti moramo voditi računa i o vremenskoj dimenziji, tj. sama definicija u članku 29 stavak 2 (b) CZZ-a kaže: *"...transakcijska će se vrijednost smatrati prihvatljivom ukoliko uvoznik može dokazati da je vrijednost predmetne robe gotovo jednaka jednoj od slijedećih vrijednosti, pod uvjetom da se koriste podaci iz istog ili približno istog vremenskog razdoblja."*

Članak 29. stavak 2. govori da test vrijednosti trebaju biti korištene na inicijativu uvoznika i u komparativne svrhe. To znači da nam usporedna (test) vrijednost koristi samo kao usporedba o prihvatljivosti prijavljene vrijednosti robe kao transakcijske vrijednosti tj. ukoliko se transakcijska vrijednost približava test vrijednosti, transakcijska vrijednost biti će prihvaćena kao carinska vrijednost.

Međutim, ukoliko carinska služba posjeduje informaciju o test vrijednosti i o prihvatljivosti transakcijske vrijednosti može je koristiti bez obzira na inicijativu. To znači da ukoliko postoji povezanost između kupca i prodavača i carinska služba posjeduje informaciju o test vrijednosti i o prihvatljivosti transakcijske vrijednosti, ista će biti prihvaćena bez obzira na nepostojanje inicijative uvoznika, te će se transakcijska vrijednost prihvatiti bez provođenja daljnje istrage i to iz razloga da se roba ne zadržava, te da se postupak carinjenja izvede što brže i efikasnije. CZZ daje opciju da ukoliko postoji povezanost treba ispitati sve okolnosti ali time se ne misli da istraživanje okolnosti treba biti provedeno u svim slučajevima u kojima su kupac i prodavač povezani. Takva će istraga biti potrebna samo onda kad postoji sumnja u prihvatljivost cijene. Kad carinska služba nema sumnje oko prihvatljivosti cijene, ona bi se trebala prihvatiti bez traženja daljnjih podataka od uvoznika.

Ukoliko postoji više od jedne "test" vrijednosti koristit će se ona koja ima najnižu vrijednost.

4.2.2. Dokazivanje da povezanost nije utjecala na cijenu

Za očekivati je da će uvozniku biti mnogo lakše i da će mnogo češće biti u stanju osigurati dokaze da povezanost ne utječe na cijenu, nego što će biti u stanju dokazati da transakcijska vrijednost odgovara jednoj od gore navedenih "test vrijednosti"

Uvoznik može posjedovati druge informacije koje mogu predstavljati dovoljan dokaz da povezanost nije imala utjecaja na cijenu stvarno plaćenu ili plativu za robu koja se uvozi kao npr:

- *Informacije da je cijena dogovorena u skladu sa trgovačkom praksom za granu industrije u pitanju* (deklarant mora posjedovati objektivne dokaze i dokumentaciju kojom će dokazati da je cijena dogovorena u skladu sa trgovačkom praksom određene industrijske grane npr. burzovne cijene);
- *Kupac i prodavač međusobno trguju kao da nisu povezani.* Deklarant posjeduje dokaze daje politika cijene jednoobrazna tj. kupac s kojim je povezan mora imati isti nivo cijene kao i za nepovezane kupce ili formula s kojom dolazi do cijene mora biti ista. Usporedna cijena za nepovezane kupce trebala bi se odnositi na druge kupce u EU, ali ukoliko nema takve prodaje, može se odnositi i na kupoprodaje za kupce koji nisu u EU. Hoće li te cijene biti prihvatljive ovisit će od situacije do situacije ovisno o dokumentaciji;
- *Cijena plaćena za robu je puna cijena robe* tj. ista pokriva sve troškove i dobit (ostvarenu u reprezentativnom periodu za robu iste vrste). Ova metoda ispituje nadoknađuje li cijena između povezanih osoba prodavaču sve troškove plus profit. Ova je metoda vrlo dobra u situacijama kada nema prodaje nepovezanim kupcima koje bi se koristile kao reprezentativne.

4.3. Otklanjanje sumnje – postupanje carinskog službenika

Nakon primitka ovakvih dokaza na carinskom službeniku je da odluči jesu li takvi dokazi dovoljni ili će naložiti daljnje postupanje vezano uz povezanost (detaljnije razrađeno u točki 4.3.1.). U ovakvim slučajevima carinska služba mora biti spremna ispitati bitne aspekte transakcije, uključujući i način na koji kupac i prodavač organiziraju svoje trgovačke odnose te način na koji su došli do cijene koja se provjerava, kako bi se utvrdilo je li povezanost utjecala na cijenu.

Carinski službenik ne mora imati opravdani razlog za ispitivanje okolnosti vezanih uz prodaju, već je isto propisano samim CZZ-om, te postojanje odnosa povezanosti samo po sebi daje razloga za postavljanje pitanje je li odnos između kupca i prodavača utjecao na cijenu i to iz razloga što cijena može biti korištena kao osnova za transakcijsku vrijednost samo u okolnostima kad na međusobni odnos nije utjecala povezanost.

Ujedno treba istaknuti da deklaranti često ne donose dokumentaciju kao što je gore navedeno već donose prije navedene studije o transfernim cijenama koje su pripremljene za porezna tijela i očekuju da ukoliko su iste dostatne za određivanje da povezanost nije utjecala na cijenu za određivanje poreza na dobit da je isto dostatno i kod utvrđivanja carinske vrijednosti.

Studije o transfernim cijenama najčešće se sastoje od:

- dokaza o formiranju transfernih cijena u skladu sa načelom neovisnosti;
- opis poslovanja tvrtke;
- definiranje povezanih osoba i međusobnih transakcija;
- politika formiranja transfernih cijena.

Treba istaknuti da studije o transfernim cijenama koje su pripremljene prema OECD-ovom vodiču za povezane tvrtke mogu biti od koristi prilikom dokazivanja da je deklarirana vrijednost ispravna carinska vrijednost, pogotovo opis poslovanja tvrtke i funkcijske analize i sl., ali isto nije i ne mora uvijek biti dostatna dokumentacija.

Npr. ako uvoznik dokazuje da povezanost sa stanovišta utvrđivanja carinske vrijednosti nije utjecala na cijenu na temelju metode podjele dobiti, ta metoda nije niti u kojem slučaju približna nekoj od metoda utvrđivanja carinske vrijednosti kao niti samom širem smislu dokazivanja da povezanost nije utjecala na cijenu robe, te takova studija nije od značaja za prihvaćanje deklarirane carinske vrijednosti. Međutim, ukoliko se studija temelji na metodi usporedivih nekontroliranih cijena ista se može usporediti sa metodom istovjetne ili slične robe kod utvrđivanja carinske vrijednosti, te ista može biti od značaja pri odlučivanju.

Sa stanovišta utvrđivanja carinske vrijednosti propisan je način dokazivanja da povezanost nije utjecala na cijenu i predmetne studije moraju biti prilagođene carinskim zahtjevima i potrebama ukoliko uvoznici istima žele dokazivati deklariranu vrijednost.

Ukoliko je zaključak predmetne studije da tvrtke posluju prema uobičajenim zakonitostima između nepovezanih tvrtki, isto ne znači da je transferna cijena zadovoljavajuća za utvrđivanje carinske vrijednosti već transferna studija samo služi kao dokaz da je cijena formirana na način sukladan normalnoj, uobičajenoj praksi za granu industrije koja je u pitanju. Ako je zaključak bio da se posluje u skladu sa uobičajenom praksom isto može poslužiti i kao osnova da povezanost nije utjecala na cijenu sa stanovišta utvrđivanja carinske vrijednosti, ali je nužno utvrditi da li transferna cijena obuhvaća sva plaćanja za robu kao i jesu li u deklariranoj vrijednosti uključeni svi troškovi iz članka 32. CZZ-a koji se uključuju u carinsku vrijednost. Isto iz razloga što tvrtke pored samih računa za plaćanje robe plaćaju i razne druge iznose (u postotku ili u fiksnom iznosu) koji čine dio cijene stvarno plaćene ili plative od kupca prodavatelju u svezi kupoprodaje robe ili pak naknade i troškove iz članka 32 CZZ-a (npr. kalupi, licence, postotak od preprodaje i sl.) i nužno ih je uključiti u carinsku vrijednost. Iako uvoznici često iste ne deklariraju, isti su vidljivi kroz knjigovodstvenu dokumentaciju tvrtke.

Tehnički odbor za carinsku vrijednost WCO-a donio je Komentar 23.1 Ispitivanje pojma „okolnosti prodaje“ prema članku 1.2 a) a vezano uz korištenje studije o transfernim cijenama gdje se zaključuje da s jedne strane, studija o transfernim cijenama koju dobavlja uvoznik može biti dobar izvor podataka ukoliko sadrži važne informacije o okolnostima prodaje. S druge strane, studija o transfernim cijenama ne mora biti važna ili odgovarajuća u istraživanju okolnosti prodaje zbog značajnih i važnih razlika koje postoje između metoda za utvrđivanje vrijednosti uvezene robe propisanih sporazumom i onih iz OECD Vodiča za transferne cijene. Prema tome, korištenje studije o transfernim cijenama kao moguće osnove za istraživanje okolnosti prodaje treba razmatrati od slučaja do slučaja. Kao zaključak, bilo koja važna informacija i dokument dobavljeni od uvoznika može se koristiti za istraživanje okolnosti prodaje. Studija o transfernim cijenama može biti jedan izvor takvih informacija.“⁹

4.3.1. Postupanje kod multinacionalnih kompanija

Ukoliko se radi o složenim slučajevima dokazivanja carinske vrijednosti kod multinacionalnih kompanija (MNE) i/ili transfernim cijenama gdje nije moguće samo kontrolom donesene dokumentacije utvrditi sve činjenice već je nužna sveobuhvatna kontrola poslovanja tvrtke, carinski službenik konačno će završiti carinsku deklaraciju, ali će uputiti pisani dopis nadležnom PCU da se izvrši kontrola poslovanja tvrtke te se dokaže da povezanost nije utjecala na cijenu robe.

PCU nakon izvršene kontrole dužan je povratnu informaciju dostaviti CU, kao i Središnjem uredu, Službi za carinsku vrijednost i podrijetlo robe.

⁹ Cijeli komentar objavljen u Carinskom vjesniku br.1 iz veljače 2011. godine

4.4. Prilagodba transfernih cijena

Učestala praksa prihvaćena od MNE da putem transfernih cijena u svim svojim međunarodnim filijalama postižu određene ciljeve kao npr.:

- fiksiraju istu cijenu roba i usluga;
- omogućće da svi imaju istu operativnu maržu;
- ili neki drugi cilj.

U nekim slučajevima konačna cijena ovisi o marži ostvarenoj u prodaji u zemlji uvoza pomoću transferne cijene koja se prilagođava na više ili niže ovisno o potrebi. U takvim situacijama deklarant je u obvezi deklarirati privremene podatke a carinska se vrijednost konačno utvrđuje tek nakon konačne prilagodbe cijene.

Primjer 1:

Tvrtka A sa sjedištem u EU kupnje i uvozi motorna vozila od svoje matične tvrtke B iz treće zemlje. Prema ugovoru između A i B cijene vozila bit će određena na razini koja osigurava da A ostvaruje operativnu maržu od 3% na kraju poslovne godine. Svaku pošiljku vozila koju A uvozi, B fakturira po procijenjenoj cijeni, na temelju koje A deklarira carinsku vrijednost. Na kraju poslovne godine procjenjuje se uspjeh tvrtke A i utvrđeno je da je stvarna marža 5%. Kao rezultat B povećava cijene svih vozila isporučenih tijekom godine kako bi B vratio maržu na 3%.

Carinsko postupanje – u trenutku puštanja robe u slobodan promet deklarant je dužan carinsku vrijednost deklarirati na temelju privremenih podataka (čl. 76 CZZ-a). Carinski službeni privremeno završava deklaraciju, daje odgovarajući rok za dostavu dodatne dokumentacije (vodeći računa o ugovornim obvezama) i pušta robu.

Nakon dostavljene dodatne dokumentacije potrebno je detaljnije istražiti slijedeće:

- odgovara li deklarirana vrijednost u nepotpunoj deklaraciji podacima u naknadno donesenoj dodatnoj dokumentaciji (je li naknadno rađena prilagodba cijene) i po potrebi mijenjaju se podaci u deklaraciji
- može li se transakcija smatrati prodajom;
- je li povezanost utjecala na transakciju;
- podliježu li prodaja ili cijena uvjetima ili ograničenjima čija sa se vrijednost ne može utvrditi u pogledu robe koja se vrednuje.

Ako su gore navedeni uvjeti zadovoljeni i nema drugih uvjeta koji bi ograničavali primjenu transakcijske vrijednosti, potrebno je konačno utvrditi carinsku vrijednost i konačno završiti carinsku deklaraciju.

U slučaju da se naknadnim nadzorom u tvrtci ustanovi da deklarant nije deklarirao prilagodbu cijene, potrebno je utvrditi carinsku vrijednost robe uzimajući u obzir predmetnu prilagodbu.

4.5. Uvoz od strane podružnice (nije odvojena pravna osoba)

Sa stanovišta utvrđivanja carinske vrijednosti pod pojmom “**roba koja se uvozi bez prodaje**”podrazumijeva se:

- Darovi, uzorci i promidžbeni materijal dobiveni bez novčane naknade,
- Roba uvezena na konsignaciju,
- Roba koju je uvezao posrednik koji je ne kupuje, a prodaje je poslije uvoza,
- Roba uvezena od podružnica koje nisu odvojene pravne osobe,

- Roba uvezena u najam, zakup ili posudbu,
- Roba (otpad ili ostaci) uvezeni radi uništenja u zemlju uvoza. Pošiljatelj plaća uvozniku za njegove usluge.

U svim gore navedenim slučajevima carinska se vrijednost ne može utvrditi temeljem metode transakcijske vrijednosti iz razloga što ne postoji prodaja koja je osnova transakcijske vrijednosti. U tim slučajevima, carinska će se vrijednost utvrditi temeljem neke od ostalih propisanih metoda utvrđivanja carinske vrijednosti kao npr. temeljem transakcijske vrijednosti istovjetne ili slične robe ili temeljem deduktivne vrijednosti.

Ne ulazeći u daljnja objašnjenja vezana uz ostale gore navedene slučajeve, u nastavku ćemo se zadržati na situacijama kada robu uvozi podružnica strane tvrtke registrirana kao takva u zemlji uvoza.

Točka IV. Savjetodavnog mišljenja 1.1 Svjetske carinske organizacije „Pojam prodaja u Sporazumu“ navodi da kada se podružnice, sukladno propisima, ne mogu smatrati izdvojenim pravnim osobama, ne postoji niti prodaja imajući u vidu da prodaja nužno uključuje transakcije dviju odvojenih osoba. I hrvatsko zakonodavstvo u Zakonu o trgovačkim društvima¹⁰ definira da podružnica nije pravna osoba, njenim poslovanjem ne nastaju prava i obveze za nju samu, nego ta prava i obveze stječe društvo. Slijedom istog u slučajevima kada se prilikom carinjenja prilaže račun između strane tvrtke i podružnice iste tvrtke u EU, isti ne predstavljaju dokaz o kupoprodaji robe jer kupoprodaja nužno uključuje transakciju dviju odvojenih osoba. Predmetni račun definira samo prijenos robe sa jedne na drugu organizacijsku jedinicu iste pravne osobe.

Radi jasnijeg razumijevanja navodimo slijedeći primjer:

Primjer 2:

Roba koju proizvodi tvrtka „X“ iz SAD uvozi se preko podružnice „X HRVATSKA“ u EU. Podružnica nema odvojeni pravni status od svoje matične kuće.

„X HRVATSKA“ prikuplja narudžbe od nezavisnih kupaca u RH, carini robu, fakturira, upravlja zalihom.

Iz računovodstvenih razloga tvrtka X iz SAD-a šalje račun za tu robu podružnici „X HRVATSKA“ i to na temelju bazične cijene koja predstavlja samo trošak proizvodnje.

Prodaja robe kupcima u zemlju uvoza (dogovoreni svi elementi za kupoprodaju robe) ostvaruje se ili prije ili poslije samog postupka carinjenja. Cijena koju tvrtka „X HRVATSKA“ fakturira nezavisnim kupcima u zemlji uvoza razlikuje se od cijene koja je fakturirana od strane tvrtke X i SAD-a budući da ista uključuje i profit, uvozne i ostale troškove. Uzevši u obzir da kupoprodaja nužno uključuje transakciju dviju odvojenih osoba, isporuka tvrtci „X HRVATSKA predstavlja prijenos robe od jedne na drugu organizacijsku jedinicu unutar iste pravne osobe i ne predstavlja kupoprodaju robe.

Mišljenje Tehničkog odbora za carinsku vrijednost je da se u takvim slučajevima carinska vrijednost utvrđuje kako slijedi:

- U slučaju da se stvarna prodaja krajnjem kupcu u zemlji uvoza (dogovoreni elementi kupoprodaje) odvija prije samog puštanja robe u slobodan promet, u takvim slučajevima carinska bi se vrijednost trebala utvrđivati na temelju članka 29. Carinskog zakonika Zajednice tj. temeljem *transakcijske vrijednosti* robe uzevši u obzir *prodaju po kojoj je roba prodana krajnjem korisniku uz odbitak troškova koji nastaju vezano uz uvoz u EU (carine, poreza i ostalih davanja u zemlji uvoza, kao i domaće troškove prijevoza i povezane troškove)*. Pri tome nije od značaja da li je samo roba plaćena već će se u obzir uzeti stvarno

¹⁰ Narodne novine 111/1993, 34/1999, 121/1999, 52/2000, 118/2003, 107/2007, 146/2008, 137/2009, 125/2011, 111/2012,

dogovorena cijena sukladno prodajnim uvjetima.

- U slučajevima da se prodaja krajnjem kupcu odvija nakon samog puštanja u slobodan promet (npr. roba je smještena na skladištu u zemlji uvoza i s njega se prodaje), u tim bi se slučajevima carinska vrijednost utvrđivala *temeljem ostalih raspoloživih metoda*, uz pretpostavku da bi se najvjerojatnije koristila deduktivna metoda.

5. ZAKLJUČAK

Za kraj je važno naglasiti da je svako carinjenje za sebe i svakom takvom slučaju treba pristupati s dužnom pažnjom. Kod procesa transfernih cijena izuzetno je važna suradnja i komunikacija uvoznika i carine. Uvoznik bi trebao, znajući da je povezan s prodavateljem, unaprijed tražiti i pripremiti svu dokumentaciju kojom može dokazati deklariranu vrijednost kao i aktivno sudjelovati u procesu utvrđivanja i deklariranja carinske vrijednosti. Pri tome treba voditi računa i o tome da carinska služba ne postupa isključivo u trenutku carinjenja, već se pogotovo sada uvođenjem automatiziranog sustava deklariranja i pristupanja Europskoj uniji najveći broj kontrola radi upravo putem naknadnih kontrola nakon uvoza. Ukoliko se naknadno utvrdi da carinski dug nije bio obračunat u skladu sa propisima isti će se ponovno utvrditi uzimajući u obzir sve okolnosti, te uz kamate i eventualne prekršaje obračunati uvoznicima. Upravo da ne bi došlo do takvih negativnih posljedica izuzetno je važan proaktivan pristup i cjelovito sagledavanje svih transakcija kako s poreznog tako i sa carinskog stajališta kao i suradnja između svih sudionika u postupku.

S poštovanjem,

**P.O. POMOĆNIKA MINISTRA FINACIJA
I RAVNATELJA CARINSKE UPRAVE
VODITELJICA SLUŽBE**

mr.sc. Branka Tuđen

Dostaviti:

- Sektoru za carinski sustav i procedure
- Sektoru za nadzor
- Samostalnom sektoru za drugostupanjski upravni postupak
- Pismohrani

Način otpreme:

- elektroničkom poštom