



UDK: 336.22

Specifičnosti određivanja transfernih cijena kod nematerijalne imovine

Nada Gajić, dipl. oec., dr. sc. Ivana Dražić Lutilsky

Transakcije s nematerijalnom imovinom zahtijevaju posebnu pozornost iz razloga što je često teško odrediti njihovu vrijednost u svrhu oporezivanja. U članku se raspravlja o primjeni odgovarajućih metoda u skladu s načelom nepristrane transakcije za određivanje transfernih cijena u kojima se nematerijalna imovina koristi u komercijalnom poslovanju, uključujući i poslove marketinga.

1. Uvod

U članku se govori o posebnim aspektima koji se javljaju pri utvrđivanju jesu li uvjeti, stvoreni ili propisani u transakcijama između povezanih poduzetnika koje uključuju nematerijalnu imovinu, u skladu s načelom nepristrane transakcije. Također se govori o posebnim problemima koji se javljaju kada poduzetnici koji obavljaju marketinške poslove nisu zakoniti vlasnici nematerijalne imovine, npr. zaštitnog znaka i/ili trgovačkog naziva. Unutar te tematike mogu se razmatrati i dogovori između povezanih poduzetnika o sudjelovanju u troškovima istraživanja i razvoja koji mogu rezultirati nematerijalnom imovinom.

2. Pojam nematerijalne imovine

Za potrebe ovog članka izraz „nematerijalna imovina“ znači prava na korištenje industrijskih dobara kao što su patenti, zaštitni znakovi, trgovački nazivi, idejni projekti i uzorci. Pojam također uključuje prava vlasništva književnih i umjetničkih djela i intelektualno vlasništvo kao što je know-how (stručno znanje i iskustvo) i poslovne tajne. Ovaj članak prvenstveno se bavi poslovnim pravima tj. nematerijalnom imovinom u vezi s poslovnom djelatnošću, uključujući marketing. Nematerijalna imovina može imati znatnu vrijednost iako ne i knjigovodstvenu u bilanci trgovačkog društva. Takva imovina može također uključivati velike rizike, npr. rizik ugovorne odgovornosti i odgovornost za proizvod).

2.1. Komercijalna nematerijalna imovina

Komercijalna nematerijalna imovina obuhvaća patente, know-how, idejne projekte i uzorke koji se koriste za proizvodnju neke robe ili pružanje usluge, kao i prava na nematerijalnu imovinu koja je sama po sebi poslovna imovina prenesena na korisnike ili upotrijebljena za obavljanje poslovanja (npr. računalni softwear). Marketinška nema-

terijalna imovina posebna je vrsta komercijalne nematerijalne imovine i drukčije je prirode. Radi jasnoće, komercijalna nematerijalna imovina, osim marketinške, naziva se trgovačkom nematerijalnom imovinom. Ona se često stvara kao rezultat rizičnih i skupih aktivnosti istraživanja i razvoja, a vlasnik uglavnom nastoji pokriti njihove troškove i od njih ostvariti zaradu prodajom proizvoda, sklapanjem ugovora o uslugama ili licencijskih ugovora. Vlasnik može obavljati istraživačke djelatnosti u vlastito ime, ili u vlastito ime i u ime jednog ili više članova grupe prema sporazumu u kojemu se zainteresirani članovi bave zajedničkom djelatnošću i ekonomski su vlasnici nematerijalne imovine. Nije neuobičajeno ni uzajamno (unakrsno) licenciranje, a mogući su i drugi složeniji oblici dogovaranja.

2.2. Marketinška nematerijalna imovina

Marketinška nematerijalna imovina obuhvaća zaštitne znakove, trgovačke nazive koji pomažu u komercijalnom iskorištavanju proizvoda ili usluge, zatim popise kupaca, distribucijske kanale, te jedinstvene nazive, simbole ili slike koje imaju značajnu promotivnu vrijednost za predmetni proizvod. Marketinška nematerijalna imovina (npr. zaštitni znak) može se zaštititi zakonima dotične države i može se koristiti jedino uz odobrenje vlasnika. Vrijednost marketinške nematerijalne imovine ovisi o mnogim čimbenicima kao što su: ugled i vjerodostojnost trgovačkog naziva ili zaštitnog znaka koji se temelje na kvaliteti proizvoda i usluga pruženih pod navedenim nazivom ili znakom proizvoda u prošlosti, razina kontrole kvalitete, stalna kontrola istraživanja i razvoja, distribucija i raspoloživost robe i usluga koje se reklamiraju, opseg i uspjeh promotivnih rashoda koji su nastali u svrhu upoznavanja potencijalnih kupaca (poglavito troškova oglašavanja i marketinga nastalih u cilju razvijanja mreže distribucije, zastupnika i drugih pomoćnih agencija), vrijednost tržišta za taj proizvod ili uslugu, te vrsta eventualnih prava nastalih u vezi s nematerijalnom imovinom na osnovi zakona.

2.3. Know-how

Intelektualno vlasništvo kao što je know-how i poslovne tajne mogu biti trgovačka ili marketinška nematerijalna imovina. Know-how i poslovne tajne jesu zaštićene informacije ili znanje kojim se unaprijeđuje neka komercijalna djelatnost, ali koje nisu registrirane u svrhu zaštite poput patenta ili zaštitnog znaka. Izraz „know-how“ možda nije precizno određen. U točki 11. Komentara na članak 12. OECD-ovog Modela ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja ponuđena je sljedeća definicija: „Know-how jesu neobjavljene stručne informacije, bez obzira mogu li se patentirati ili ne, potrebne za ponovnu industrijsku proizvodnju nekog proizvoda ili procesa, neposredno i pod istim uvjetima. Budući da se temelji na iskustvu, know-how predstavlja ono što proizvođač ne može znati isključivo na osnovi ispitivanja proizvoda i poznavanja tehnološkog napretka.“ Know-how tako može obuhvaćati tajne postupke ili formule, te druge tajne informacije u vezi s industrijskim, komercijalnim ili znanstvenim iskustvom koje nisu obuhvaćene patentom. Svako otkrivanje know-howa ili poslovne tajne može znatno umanjiti vrijednost imovine. Know-how i poslovne tajne često imaju značajnu ulogu u poslovnim aktivnostima grupe multinacionalnih trgovačkih društava.

2.4. Razlike u tretiranju nematerijalne imovine

Treba biti oprezan pri određivanju radi li se, i kada se radi o marketinškoj materijalnoj imovini. Na primjer, izdaci za istraživanje i razvoj ne rezultiraju uvijek vrijednom trgovačkom nematerijalnom imovinom, a sve aktivnosti marketinga ne dovode do stvaranja marketinške nematerijalne imovine. Naprimjer, marketinške aktivnosti mogu obuhvaćati širok raspon poslovnih aktivnosti kao npr. istraživanje tržišta, projektiranje ili planiranje proizvoda koji odgovaraju potrebama tržišta, definiranja strategija prodaje, odnose s javnošću, prodaju, usluge i kontrolu kvalitete. Neke od tih djelatnosti imaju učinak samo na godinu u kojoj se obavljaju te bi se trebale tretirati kao tekući izdaci, a ne kao izdaci koji se mogu kapitalizirati. Tako i druge djelatnosti mogu imati kratkoročan i dugoročan učinak. Način tretiranja takvih djelatnosti može biti važan za funkcionalnu analizu u svrhu utvrđivanja usporedivosti u kontekstu određivanja transfernih cijena. U nekim slučajevima može postojati tendencija da se troškovi marketinških aktivnosti i izdaci za istraživanje (u slučaju trgovačkih aktivnosti) pokriju naplaćivanjem robe i usluga koje su s njima povezane.

2.5. Patenti i zaštitni znakovi

Patenti se odnose na proizvodnju robe (koja se može prodavati ili koristiti u vezi s pružanjem usluga), dok se zaštitno ime koristi za promicanje prodaje robe ili usluga. Patent daje korisniku isključivo pravo na korištenje određenog izuma u ograničenom vremenskom razdoblju. Zaštitni znak može trajati neograničeno, a njegova zaštita prestaje samo pod posebnim okolnostima (npr. dragovoljno odricanje, poništenje na osnovi sudske odluke itd.). Zaštitni znak jedinstven je naziv, simbol ili slika koju vlasnik ili korisnik licencije može koristiti za označavanje posebnih proizvoda ili usluga nekog proizvođača ili distributera i pod zaštitom je domaćih i međunarodnih pravnih propisa. Zaštitni znakovi mogu osigurati vrijedan tržišni status robi ili uslugama koje ih nose, bez obzira jesu li te robe ili usluge jedinstvene. Patenti pak mogu stvoriti monopol određene robe ili usluga, dok zaštitni znakovi to ne mogu.

Patenti su često posljedica rizičnih i skupih istraživanja i razvoja, a vlasnik pritom nastoji nadoknaditi vlastite troškove (i ostvariti zaradu) prodajom proizvoda koji su obuhvaćeni patentom, davanjem licencije drugima za korištenje izuma ili izravnom prodajom patenta. Vrijednost i eventualne njene promjene u izvjesnoj će mjeri ovisiti o učinkovitoj promidžbi zaštitnog znaka na tržištima na kojima se koristi. Vrijednost također ovisi o ugledu vlasnika na osnovi kvalitete proizvodnje i usluga i o očuvanju ugleda. U nekim slučajevima patenti mogu, zbog svoje izuzetne kvalitete, također imati vrlo jak marketinški učinak, sličan učinku čistog zaštitnog znaka. Naknade za pravo na korištenje takvih patenata moraju se tretirati isto kao i naknade za pravo na korištenje zaštitnog znaka. Nazivi nekih multinacionalnih poduzeća u farmaceutskoj i elektroničkoj industriji, npr., imaju visoku komercijalno-promotivnu vrijednost, te se mogu koristiti za marketing različitih roba i usluga. Imena poznatih osoba, kreatora, uglednih sportaša, glumaca, estradnih ličnosti itd. mogu također biti povezana sa zaštitnim znakovima, i ona su vrlo često uspješni marketinški instrumenti.

Zaštitni znak može se prodavati, licencirati ili na drugi način prenositi s jedne osobe na drugu. U praksi se sklapaju različite vrste ugovora o licenciji, a njihovi uvjeti mogu biti vrlo različiti.

3. Načelo nepristrane transakcije kod nematerijalne imovine

Određivanje transfernih cijena prema načelu nepristrane transakcije između povezanih poduzetnika može biti jako teško primjenjivo na nematerijalnu imovinu tj. na kontrolirane transakcije koje uključuju nematerijalnu imovinu, jer njen karakter može biti takav da otežava traženje usporednica i određivanje vrijednosti u vrijeme transakcije. Osim toga, iz potpuno opravdanih poslovnih razloga koji proizlaze iz njihovog međusobnog odnosa, povezani poduzetnici mogu strukturirati transfer na drukčiji način nego što bi to činili neovisni poduzetnici.

3.1. Primjena načela nepristrane transakcije

Pri određivanju cijena nematerijalne imovine prema načelu nepristrane transakcije treba, za potrebe uspoređivanja, uzeti u obzir i stajalište prodavatelja imovine i primatelja. Sa stajališta prodavatelja, na osnovi načela nepristrane transakcije, ispitivale bi se cijene po kojima bi usporedivi neovisni poduzetnik bio voljan prodati predmetnu imovinu. Sa stajališta primatelja imovine, usporedivi neovisni poduzetnik može, ali ne mora biti spreman platiti takvu cijenu, ali će uglavnom biti spreman platiti predmetnu licencijsku naknadu, ako je korist koju on objektivno očekuje od korištenja te nematerijalne imovine zadovoljavajuća. Budući da korisnik licencije mora izvršiti određena ulaganja ili na drugi način pretrpjeti troškove zbog korištenja licencije, treba odrediti da li bi neovisni poduzetnik bio spreman platiti navedenu licencijsku naknadu s obzirom na očekivane koristi od dodatnih ulaganja i drugih troškova koje će vjerojatno morati snositi.

Ova analiza važna je jer potvrđuje da se od povezanog poduzetnika ne traži da za kupnju ili korištenje nematerijalne imovine plaća cijenu koja vrijedi za najintenzivnije ili najproduktivnije korištenje, ako ta imovina ima ograničenu korisnost za povezanog poduzetnika s obzirom na poslovno okruženje i prateće okolnosti. U takvim slučajevima pri ispitivanju usporedivosti treba uzeti korisnost imovine. To naglašava koliko je važno pri određivanju usporedivosti transakcija uzeti u obzir sve činjenice i okolnosti.



3.2. Nematerijalna imovina kao paket-ugovor

U nekim slučajevima nematerijalna imovina predmet je paket-ugovora koji uključuje prava na patente, zaštitne znakove, poslovne tajne i know-how. Npr. poduzetnik može dati licenciju za svu industrijsku i intelektualnu imovinu koju posjeduje. Dijelovi paketa ne moraju se uzimati pojedinačno radi utvrđivanja je li transfer u skladu s načelom nepristrane transakcije. Također je važno uzeti u obzir vrijednost usluga kao što je tehnička pomoć i stručno osposobljavanje zaposlenika koje vlasnik može pružiti s transferom. Na sličan način treba uzeti u obzir koristi koje korisnik licencije osigurava davatelju licencije u vidu usavršavanja proizvoda ili procesa. Te usluge se trebaju vrednovati primjenom načela nepristrane transakcije, uzimajući u obzir posebne naknade za usluge. U tom kontekstu važno je uočiti razlike između načina na koji se stručno znanje i iskustvo (know-how) daje na raspolaganje. Ugovor o korištenju know-howa i ugovor o uslugama mogu se različito tretirati u različitim državama ovisno o njihovom internom poreznom zakonodavstvu ili ugovorima o oporezivanju zaključenima s drugim državama. To je jedno od pitanja koje Radna skupina OECD-a o dvostrukom oporezivanju i sličnim pitanjima uvijek dodatno razmatra. Npr. ako se plaćanje smatra naknadom za usluge, obično se ne oporezuje u zemlji podrijetla, osim ako poduzetnik koji je primatelj plaćanja obavlja djelatnost u toj zemlji putem stalne poslovne jedinice koja je tamo smještena, a naknada pripada toj stalnoj poslovnoj jedinici. S druge strane, licencijske naknade za korištenje nematerijalne imovine u nekim zemljama podliježu porezu po odbitku.

4. Metode izračunavanja naknade u skladu s načelom nepristrane transakcije

U primjeni načela nepristrane transakcije na nekontrolirane transakcije koje uključuju nematerijalnu imovinu treba uzeti u obzir neke posebne čimbenike važne za usporedbu između kontroliranih i nekontroliranih transakcija. Ti čimbenici obuhvaćaju očekivane koristi od nematerijalne imovine koje se mogu odrediti izračunavanjem sadašnje neto vrijednosti. Ostali čimbenici obuhvaćaju: eventualna ograničenja geografskog područja na kojem se prava koriste, izvozna ograničenja za robu proizvedenu na temelju korištenja prenesenih prava, isključivost ili neisključivost prenesenih prava, kapitalna ulaganja za izgradnju novih postrojenja ili kupnju posebnih strojeva, troškovi započinjanja djelatnosti i razvojnih aktivnosti na predmetnom tržištu, mogućnost davanja podlicencija, distribucijsku mrežu korisnika licencije i eventualno pravo korisnika licencije da sudjeluje u daljnjem razvijanju imovine od strane davatelja licencije.

Ako je nematerijalna imovina patent, pri analizi usporedivosti treba također voditi računa o vrsti patenta (tj. je li predmet patenta proizvod ili postupak), kao i o stupnju i trajanju zaštite u skladu s propisima o patentima mjerodavnih država, imajući na umu da se novi patenti mogu brzo dobiti na osnovu postojećih, tako da se učinkovita zaštita nematerijalne imovine može značajno produžiti. Važno je ne samo trajanje pravne zaštićenosti, nego i dužina razdoblja tijekom kojega patenti zadržavaju svoju gospodarsku vrijednost. Zatim, ako patentirani izum predstavlja samo jednu komponentu nekog uređaja, neprimjereno je izračunati licencijsku naknadu za taj izum prema prodajnoj cijeni kompletnog proizvoda. Osim toga, u analizi funkcija koje se obavljaju (uključujući upotrijebljenu imovinu i preuzete rizike) u transakcijama koje uključuju nematerijalnu imovinu, u rizike koji

se uzimaju u obzir treba uključiti odgovornost za proizvod i ekološku odgovornost, koje postaju sve značajnije.

Pri ispitivanju primjene načela nepristrane transakcije u određivanju cijena prodaje ili licenciranja nematerijalne imovine može se primijeniti metoda usporedive nekontrolirane cijene ako isti vlasnik prenese ili licencira usporedivu nematerijalnu imovinu pod sličnim okolnostima neovisnim poduzetnicima. Mjerilo može biti i visina naknade naplaćene u usporedivim transakcijama između neovisnih poduzetnika u istoj djelatnosti, ako je takav podatak dostupan, a raspon cijena odgovarajući. Također se mogu uzeti u obzir ponude nepovezanim strankama ili prave ponude međusobno konkurentnih korisnika licencije.

Pri prodaji robe koja sadrži nematerijalnu imovinu može se također primijeniti metoda usporedive nekontrolirane cijene ili metoda preprodajne cijene.

U slučajevima kada se radi o visoko vrijednoj nematerijalnoj imovini, teško je pronaći usporedive nekontrolirane transakcije. Stoga je teško primijeniti klasične transakcijske metode i metodu transakcijske neto marže, osobito ako su oba sudionika u transakciji vlasnici vrijedne nematerijalne imovine ili unikatne imovine koja se koristi u transakciji, i po kojoj se ta transakcija razlikuje od transakcija potencijalnih konkurenata. U takvim slučajevima može se primijeniti metoda podjele dobiti, iako uz neke praktične poteškoće.

5. Poteškoće u određivanju usporedne nekontrolirane cijene

Pri ocjenjivanju jesu li uvjeti neke transakcije koja uključuje nematerijalnu imovinu u skladu s načelom nepristrane transakcije može se ispitati visina, priroda i učestalost troškova koji nastaju u stvaranju ili održavanju nematerijalne imovine, kao pomoć za određivanje usporedivosti ili, eventualno, relativne vrijednosti udjela svakog sudionika, posebice ako se primjenjuje metoda podjele dobiti. Međutim, ne postoji nužna veza između troškova i vrijednosti. Naime, stvarna fer tržišna vrijednost nematerijalne imovine često je nemjerljiva u odnosu na troškove koji nastaju pri stvaranju i održavanju te imovine. Jedan od razloga jest taj što nematerijalna imovina, kao što su patenti i know-how, može biti rezultat dugotrajnog i skupog istraživanja i razvoja. Stvarni proračun za financiranje istraživanja i razvoja ovisi o različitim čimbenicima, uključujući politiku stvarnih ili potencijalnih konkurenata, očekivanu profitabilnost istraživačke djelatnosti i trendove dobiti, zatim o čimbenicima koji se odnose na promet, o procjeni prijašnjih prinosa od istraživanja i razvoja kao osnovi za procjenu budućih rashoda. Sredstva za financiranje istraživanja i razvoja mogu se osigurati prodajom proizvoda, iako ti proizvodi ne moraju biti izravan pa čak ni neizravan rezultat tog istraživanja i razvoja. Drugi je razlog to što nematerijalna imovina zahtijeva kontinuirano istraživanje i razvoj i kontrolu kvalitete koji mogu biti korisni za asortiman proizvoda, a rashod su razdoblja ili se kapitaliziraju.

Kao što je rečeno, nematerijalna imovina može otežavati traženje usporednica, a u nekim slučajevima i određivanje njene vrijednosti u vrijeme odvijanja transakcije koja uključuje tu imovinu. Kada je u vrijeme transakcije određivanje vrijednosti nematerijalne imovine vrlo nesigurno, pitanje je kako utvrditi jesu li cijene u skladu s načelom nepristrane transakcije. To pitanje trebaju riješiti i porezni obveznici i porezne uprave utvrđivanjem načina na koji bi u sličnim okolnostima postupili neovisni poduzetnici s obzirom na nesigurnost vrednovanja imovine u svrhu određivanja cijene transakcije. Ovisno o činjenicama i okolnostima, postoje različite mjere koje neovisni poduzetnici mogu poduzeti radi ublažavanja nesigurnosti vrednovanja pri određivanju cijene transakcije. Jedna od njih je anticipiranje

koristi kao sredstva za određivanje cijena na početku transakcije. U drugim slučajevima neovisni poduzetnici mogu sklopiti kratkoročnije sporazume ili uključiti klauzule o usklađivanju cijena u ugovor, kako bi se zaštitili od budućih nepredvidljivih događaja. Na primjer, stopa licencijske naknade mogla bi se odrediti tako da raste u slučaju da poraste prodaja korisnika licencije. Neovisni poduzetnici mogu također odlučiti da će u određenoj mjeri snositi rizik nepredvidljivih budućih kretanja, ali uz dogovor da će u slučaju značajnih nepredviđenih događaja koji mijenjaju temeljne pretpostavke za određivanje cijena ponovno pregovarati o načinu određivanja cijena uz suglasnost objiju stranaka.

6. Sporazum o zajedničkom sudjelovanju u troškovima kod nematerijalne imovine

U ovom poglavlju se govori o sporazumu o zajedničkom sudjelovanju u troškovima (Cost Contribution Arrangement – CCA) između dvaju ili više poduzetnika (eventualno zajedno s neovisnim poduzetnicima), je li sporazum u skladu s načelom nepristrane transakcije i je li adekvatno dokumentiran. Naime, potrebne su dodatne upute za mjerenje vrijednosti doprinosa CCA. Osobito o tome kada su prikladne troškovne, a kada tržišne cijene. Dogovor o sudjelovanju u troškovima reguliran je u poglavlju VIII. Smjernica OECD-a.

6.1. Definicija CCA

CCA je okvirni sporazum između poslovnih poduzeća o podjeli troškova i rizika razvoja, proizvodnje ili stjecanja imovine, usluga ili prava, te o određivanju vrste i opsega udjela svakog sudionika u toj imovini, uslugama ili pravima. U praksi, CCA su ugovori zaključeni između povezanih društava čiji je cilj objedinjavanje nužnih sredstava za razvoj jednog prava, proizvoda ili vrste usluge čime bi ugovornici takvog sporazuma ostvarili dobit. CCA su prvenstveno osmišljeni kako bi olakšali korištenje prava na intelektualno vlasništvo unutar međunarodnih grupa. Njihov cilj je prvenstveno ostvarivanje prava na nematerijalnu imovinu (troškovi razvoja patenta koji bi mogli smanjiti troškove izrade jednog proizvoda i sl.) CCA se mogu koristiti za svako zajedničko funkcioniranje ili podjelu troškova i rizika, za stvaranje ili stjecanje dobara ili pribavljanje usluga npr. društva mogu objediniti resurse radi pribavljanja centraliziranih usluga upravljanja ili radi razvijanja reklamnih kampanja koje su zajedničke tržištima sudionika. Njihova primjena je moguća i u uslužnim djelatnostima u svrhu optimizacije koordiniranja aktivnosti među zajedničkim službama grupe poput pravnih ili knjigovodstvenih usluga. U okviru CCA razmjerni udio svakog sudionika u ukupnim doprinosima odgovara razmjernom udjelu tog sudionika u ukupnim očekivanim pogodnostima koje će biti rezultat dogovora, imajući u vidu da određivanje transfernih cijena nije egzaktna disciplina.

6.2. Značajke CCA i sudionici

Neke pogodnosti od CCA znaju se unaprijed, dok neke, npr. rezultati istraživanja i razvoja, nisu sigurne. U poglavlju VIII. Smjernica OECD-a navedene su i korisne informacije u početnoj fazi primjene CCA.

Glavne sastavnice CCA su:¹

- sudionici,
- određivanje doprinosa svakog sudionika,

- očekivane pogodnosti koje je moguće izvesti za svakog sudionika, koje mogu biti poznate unaprijed ili biti neizvjesne kao npr. istraživanje i razvoj, mogu biti neposredne kao npr. usluge ili dugoročno istraživanje i razvoj. Napominje se da se uvijek radi o očekivanoj pogodnosti,
- vlasništvo nad stvorenom nematerijalnom imovinom,
- CCA bi trebao dovesti do rezultata u skladu s nepristranom transakcijom.

CCA mora odrediti popis sudionika ili strana u ovakvom dogovoru. Društvo koje ne ulazi u zadani popis ne može koristiti prava, usluge ili dobra koja proizlaze iz takvog dogovora, uz izuzeće uplate naknade nepristrane transakcije za račun sudionika CCA (pojam prava ulaza ili „buy in“). Sudionici CCA su društva koja mogu razumno očekivati pogodnosti koje je moguće izvesti za svakog sudionika. Sudionici CCA ne moraju sudjelovati u aktivnom vođenju poslovanja ili aktivnostima. Moguć je njihov doprinos u novcu ili u naturi. Troškovi razvoja su raspodijeljeni među stranama u dogovoru sukladno omjeru očekivanih pogodnosti koje svaka od njih želi ostvariti iz dobivenog budućeg rezultata.

Ovakav mehanizam financiranja u pogledu pitanja transfernih cijena zahtijeva sljedeće:²

- određivanje ključa raspodjele troškova proizašlih iz danog CCA i
- određivanje vrijednosti doprinosa svakog od sudionika dogovora.

Ključ raspodjele mora odražavati udio svakog društva koje je sudionik dogovora u ukupnim očekivanim pogodnostima (dobiti). (poglavlje VIII. Smjernica OECD-a). U praksi, raspodjela se mora zasnivati na najpouzdanijoj metodi određivanja očekivane dobiti koja se može izraziti u broju proizvedenih jedinica (prodanih ili korištenih), prometu društva ili operativnoj dobiti. Za određivanje ključa raspodjele troškova mogu se koristiti i drugi pokazatelji koji se smatraju ekonomski relevantnim (u slučaju pružanja usluga u vidu ljudskog potencijala: broj zaposlenih, ili kod informatičkih usluga: broj računala svakog od sudionika).

Vrijednost doprinosa mora odgovarati iznosu koji bi bio određen za nepovezana društva u usporedivim okolnostima. (poglavlje VIII. Smjernica OECD-a).

Možda najčešća vrsta CCA jest dogovor o zajedničkom stvaranju nematerijalne imovine prema kojem svaki sudionik dobiva udio u pravima na tu imovinu. U takvom CCA svakom se sudioniku daju posebna prava na iskorištavanje nematerijalne imovine, npr. na posebnim geografskim područjima ili u posebnim aplikacijama. Takva posebna prava mogu predstavljati stvarno pravno vlasništvo. U alternativnom slučaju samo jedan sudionik pravni je vlasnik imovine, ali u ekonomskom smislu svi su sudionici suvlasnici. U slučajevima kada jedan sudionik ima stvarni vlasnički udio u imovini koja je stečena na osnovi CCA, a doprinosi su u odgovarajućem razmjeru, nema potrebe da se plaća licencijska ili neka druga naknada za korištenje stvorene imovine u skladu s udjelom kojega je stekao dotični sudionik.

Iako su CCA za istraživanje i razvoj nematerijalne imovine možda najčešći, oni nisu ograničeni samo na tu djelatnost, te se mogu koristiti za svako zajedničko financiranje ili podjelu troškova i rizika, za stvaranje ili stjecanje imovine i pribavljanje usluga sve dok se transakcije i dogovori obavljaju po načelu nepristrane transakcije.

1 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.

2 Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.



6.3. Opravdanost i priroda troškova u okviru CCA

Klasične problematike povezane s opravdanošću troškova u okviru CCA (knjiženi troškovi i njihov odbitak) su bliske onima koje susrećemo u nadzoru management fees, te također postavljaju pitanje dokumentacije o transfernim cijenama.

U nadzoru treba sačinuti detaljnu analizu koja će omogućiti određivanje tipa CCA i principa prema kojima se vrše povezane transakcije. Prvo treba ustanoviti koristi li kontrolirano društvo uistinu pogodnosti usluga, proizvoda ili nematerijalne imovine razvijenih u okviru CCA. Pružene usluge ne smiju duplirati funkcije koje već postoje na razini društva korisnika. Ako se CCA odnosi na istraživanje i razvoj radi razvoja npr. novog proizvoda, svi sudionici dogovora su gospodarski suvlasnici nematerijalne imovine i imaju pravo na njeno korištenje bez plaćanja naknade za licencu ili autorskih prava. Gospodarski suvlasnici su svi sudionici CCA koji su sudjelovali u troškovima istraživanja i razvoja nematerijalne imovine. Zatim treba provjeriti da troškove snose isključivo potpisnici dogovora. Ako društvo u kojem su evidentirani troškovi obavlja više djelatnosti koje nisu pokriveno CCA, nužno je napraviti detaljnu analizu kako bi se provjerilo ispravno pripisivanje troškova. Detaljna analiza treba obuhvatiti funkcionalnu organizacijsku shemu pružatelja i korisnika usluga.

Kada su centri za istraživanja locirani u Hrvatskoj potrebno je:³

- odrediti je li centar za istraživanja potpisnik CCA ili je jednostavno pružatelj usluga za račun grupe i/ili CCA (eventualna prekvalifikacija u management fees),
- proučiti korištenje prava na industrijsko vlasništvo unutar grupe i lokalizaciju (zemlje povlaštenih poreznih sustava) članova CCA koji imaju licence.

Moguće je da društva dijele sveukupne troškove i rizike razvoja zajedničke nematerijalne imovine (marke, know-how, itd.) pomoću dogovora o management fees. Međutim, ti troškovi su sadržani u drugim troškovima (upravljanje, financije, marketing itd.) koji se također dijele. Ako učešće u stvaranju nematerijalne imovine nije evidentno, društvo matica može neopravdano naplaćivati od svojih društava kćeri i trećih društava naknade za korištenje dane nematerijalne imovine.

7. Zaključak

Zaključno, pri ispitivanju primjene načela nepristrane transakcije u određivanju cijena prodaje ili licenciranja nematerijalne imovine može se primijeniti metoda usporedive nekontrolirane cijene ako isti vlasnik prenese ili licencira usporedivu nematerijalnu imovinu pod sličnim okolnostima neovisnim poduzetnicima. Pri prodaji robe koja sadrži nematerijalnu imovinu može se također primijeniti metoda usporedive nekontrolirane cijene ili metoda preprodajne cijene. U slučajevima kada se radi o visoko vrijednoj nematerijalnoj imovini, teško je pronaći usporedive nekontrolirane transakcije. U takvim slučajevima može se primijeniti metoda podjele dobiti, iako uz određene poteškoće. Najčešća vrsta sporazuma o zajedničkoj podjeli troškova upravo je u domeni stvaranja nematerijalne imovine gdje se transferne cijene formiraju na osnovi udjela u troškovima predmetne nematerijalne imovine. Sporazumi o zajedničkoj podjeli troškova (CCA) kao ključ za formiranje transferne cijene ne koriste se samo kod nematerijalne imovine, već i kod drugih vrsta transakcija i poslovnih događaja dok god se obavljaju po načelu nepristrane transakcije. Vrlo često se ovi sporazumi kombiniraju s drugim meto-

da određivanja transfernih cijena za predmetne transakcije jer su cijene u CCA sporazumima podložne čestim promjenama.

Kada porezna uprava ispituju cijene kontrolirane transakcije koja uključuje nematerijalnu imovinu i u kojoj je njeno vrednovanje vrlo nesigurno, u početku trebaju slijediti dogovore koje bi postigli neovisni poduzetnici u sličnim okolnostima. Prema tome, ako bi neovisni poduzetnici odredili cijene na osnovi neke projekcije, isti pristup treba primijeniti porezna uprava za ocjenjivanje cijena. U takvom slučaju porezna uprava mogla bi, npr., ispitati jesu li povezani poduzetnici izradili odgovarajuće projekcije uzimajući u obzir sve objektivno predvidljive događaje i bez osvrtnja unazad. Posebice, treba utvrditi jesu li povezani poduzetnici namjeravali, i jesu li doista napravili projekcije koje bi neovisni poduzetnici smatrali prikladnima, uzimajući u obzir objektivno predvidljive događaje, i koje su primjerene riziku nepredvidljivih događaja, te da li bi neovisni poduzetnici insistirali na nekim dodatnim zaštitnim mjerama protiv rizika velike nesigurnosti vrednovanja nematerijalne imovine. Ako bi neovisni poduzetnici inzistirali na klauzuli usklađivanja cijena u sličnim okolnostima, poreznim upravama bi također trebalo dopustiti da odrede cijene na osnovi takve klauzule. Na sličan način, ako bi neovisni poduzetnici nepredvidljive događaje kasnije smatrali toliko bitnima da bi oni mogli rezultirati ponovnim pregovaranjem o cijenama transakcije, takvi događaji također bi rezultirali promjenama cijena usporedive kontrolirane transakcije između povezanih poduzetnika. Priznato je da porezne uprave ponekad ne mogu obaviti reviziju porezne prijave poreznog obveznika prije isteka roka od nekoliko godina nakon podnošenja iste. U takvim slučajevima porezna uprava treba imati pravo na usklađenje iznosa naknade za sve otvorene godine do vremena obavljanja revizije, na osnovi podataka koje bi u sličnim okolnostima koristili neovisni poduzetnici za određivanje cijena.

Transfernim cijenama unutar domene nematerijalne imovine koja se pokazuje najvećim izazovom u toj sferi se bavi poglavlje VI. Smjernica OECD-a i točka 8. pridružujućeg Akcijskog plana BEPS.

Literatura:

- 1) Priručnik (2021) „Mnogostrana konvencija o provedbi mjera povezanih s ugovorima o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja u svrhu sprječavanja smanjenja porezne osnovice i preusmjeravanja dobiti“ – Institut za javne financije.
- 2) „Priručnik za nadzor transfernih cijena“ (2019) IJF, Zagreb
- 3) Priručnik (2020) „Primjena ugovora o izbjegavanju dvostrukog oporezivanja prilikom oporezivanja dobiti ostvarene u inozemstvu“, IJF, Zagreb.
- 4) Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.
- 5) OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>
- 6) OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/transferpricingaspectsofintangibles.html>
- 7) OECD-ova internetska stranica <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-base-erosion-and-profit-shifting-9789264192744-en.htm>

³ Službeno glasilo Porezne uprave Republike Hrvatske (2009) „Priručnik o nadzoru transfernih cijena“, Porezni vjesnik – institut za javne financije, Zagreb.