

lipanj 2025.

Primjenjivost PDV-a na prilagodbe transfernih cijena na kraju godine

Pružanje usluga unutar grupe članicama predstavlja značajan izazov za multinacionalna poduzeća, jer moraju uskladiti različite sustave izravnog i neizravnog oporezivanja (kao što su porez na dobit i transferne cijene za izravno oporezivanje te PDV za neizravno). Svaki od tih sustava sam po sebi dovoljno je složen, a dodatna kompleksnost nastaje kada se oni počnu međusobno preplitati i kad je potrebno ocijeniti primjenjuje li se neizravno oporezivanje (npr. oporezivanje PDV-om), primjerice, na određena usklađenja koja se temelje na pravilima izravnog oporezivanja (npr. pravilima o utvrđivanju transfernih cijena).

Ovo pitanje već neko vrijeme predstavlja aktualni problem europskog zakonodavstva u području oporezivanja PDV-om, te se Sud Europske unije (ECJ) sve češće bavi pitanjima vezanim za povezanost PDV-a i transfernih cijena. U tom kontekstu, kao bitno pojavljuje se pitanje koje transakcije podliježu PDV-u.

Prema odredbi članka 2. stavka 1. točki c) PDV Direktive: „1. Sljedeće transakcije podliježu PDV-u:

...

(c) isporuka usluga uz naknadu na teritoriju određene države članice koju obavlja porezni obveznik koji djeluje kao takav;“

Iako pojam „isporuka usluga uz naknadu“ može izgledati jasan izvan poreznih propisa, u kontekstu oporezivanja PDV-om, pitanje „isporuke uz naknadu“ nije tako jednostavno, jer utvrđivanje postojanja takve isporuke može ući u složene rasprave koje se lako mogu pretvoriti u upitna tumačenja.

Pitanje smatra li se neka transakcija “isporukom usluga uz naknadu” često je razmatrano u kontekstu PDV-a od strane Suda Europske unije (ECJ) u brojnim situacijama, kao što je primjerice slučaj donacija koje je prikupio ulični svirač od slučajnih prolaznika, a ovo pitanje je važno jer određivanje toga hoće li neka transakcija biti oporeziva

PDV-om često ovisi o tome je li usluga bila obavljena uz naknadu kako ju propisuju PDV propisi.

Jedan od ključnih čimbenika koji ECJ uzima u obzir, osim postojanja same usluge i naknade, je postojanje izravne veze između usluge i naknade koju primatelj usluge plaća, kako bi se utvrdilo hoće li se transakcija smatrati oporezivom PDV-om.

U slučaju „isporuke usluga uz naknadu“, riječ je o konceptu europskog PDV zakonodavstva za koji nije ostavljena mogućnost državama članicama da ga tumače prema svojoj diskrecijskoj ocjeni. Međutim, u praksi se javljaju problemi u tumačenju ovog pojma i različitim zaključcima o (ne)postojanju „isporuke usluga uz naknadu“ od strane nacionalnih poreznih uprava i sudova, što rezultira pokretanjem raznim postupaka pred Sudom Europske unije, kako bi se osigurala ujednačena primjena prava EU-a u području PDV-a.

Tako je nezavisni odvjetnik ECJ-a Jean Richard de la Tour 3. travnja 2025. godine iznio svoje mišljenje u predmetu SC Arcomet Towercranes SRL, C-726/23, u kojem se, među ostalim, razmatra pitanje treba li članak 2. stavak 1. točku (c) PDV Direktive tumačiti tako da iznosi koje je društvo majka, koje snosi poslovne rizike, fakturiralo društvu kćeri sa sjedištem u drugoj državi članici, a koji su dobiveni primjenom metode koja je preporučena Smjernicama OECD-a o transfernim cijenama (u ovom slučaju metoda neto dobitka), mogu **predstavljati protučinidbu za isporuku usluga uz naknadu koja je obuhvaćena područjem primjene PDV Direktive.**

Činjenice u predmetu C-726/23 su sljedeće: društvo SC Arcomet Towercranes SRL (Arcomet Rumunjska) je dio globalne grupe Arcomet koja se bavi najmom dizalica. Društvo Arcomet Rumunjska kupuje ili iznajmljuje dizalice kako bi ih prodalo ili iznajmilo svojim klijentima, dok društvo Arcomet Service NV Belgija (Arcomet Belgija) traži dobavljače i pregovara o uvjetima ugovora za društva kćeri, uključujući i za društvo Arcomet Rumunjska. Iako ugovori o prodaji i najmu sklapaju Arcomet Rumunjska i njezini dobavljači i klijenti, studija o transfernim cijenama iz 2010. pokazala je da bi društva kćeri trebala ostvarivati operativnu dobit unutar raspona od -0,71% do 2,74%. Operativna dobit temeljila se na metodi neto dobitka,

kako je predviđeno Smjernicama OECD-a za transferne cijene, te je bila podržana dokumentacijom o transfernim cijenama. Na temelju toga, sklopljen je ugovor između Arcometa Belgija i Arcometa Rumunjska prema kojem je društvu Arcomet Rumunjska osigurana operativna marža unutar navedenog raspona, dok je društvo Arcomet Belgija bilo obvezno izdati račun za godišnju prilagodbu transfernih cijena u slučaju da dođe do viška dobiti iznad 2,74% ili, s druge strane, društvo Arcomet Rumunjska u slučaju da operativni gubitak padne ispod -0,71%.

Tijekom relevantnih godina, zabilježen je višak dobiti u odnosu na predviđeni raspon, a društvo Arcomet Rumunjska primilo je tri računa za godišnju prilagodbu transfernih cijena od društva Arcomet Belgija, što je bilo u skladu s njihovim ugovorom koji je definirao njihove odgovornosti i primjenjivu politiku transfernih cijena. Računi su bili prijavljeni kao isporuka usluga unutar EU. U predmetu C-726/23 je, među ostalim, postavljeno pitanje **predstavljaju li prilagodbe transfernih cijena**, kako ih je izdalo društvo Arcomet Belgija, **naknadu za usluge** koje je društvo Arcomet Belgija pružilo društvu Arcomet Rumunjska.

U svom mišljenju, nezavisni odvjetnik ističe da je riječ o složenom pitanju iz nekoliko razloga:

1. Smjernice OECD-a su izrađene za potrebe izravnog oporezivanja, koje se znatno razlikuje od neizravnog oporezivanja poput PDV-a.
2. Smjernice OECD-a predlažu različite metode za utvrđivanje jesu li poslovni odnosi između povezanih osoba ugovoreni po tržišnim cijenama (npr. metoda usporedivih nekontroliranih cijena, metoda trgovačkih cijena, metoda dodavanja bruto dobiti na troškove, metoda podjele dobiti te metoda neto dobitka). Također, kako navodi Odbor za PDV, postoje različite vrste prilagodbi transfernih cijena (npr. prilagodbe koje provodi porezna uprava i druge prilagodbe koje dobrovoljno provode porezni obveznici), zbog čega je potrebno svakom slučaju pristupiti zasebno.
3. Oporezivanje PDV-om temelji se na gospodarskoj i poslovnoj stvarnosti, stoga je nužno svaki slučaj ispitati pojedinačno kako bi se utvrdilo ispunjava li uvjete za primjenu PDV Direktive

U razmatranju odgovora na pitanje o primjeni PDV Direktive na prilagodbe transfernih cijena u ovom predmetu, nezavisni odvjetnik iznosi sljedeće:

- Isporuka usluga obavljena je uz naknadu ako postoji **pravni odnos** između primatelja i pružatelja usluga u kojem se razmjenjuju međusobne koristi, a naknada predstavlja stvarnu protuvrijednost za pruženu uslugu. To je slučaj kada postoji izravna veza između usluge i naknade. U ovom predmetu, postojao je ugovor između stranaka prema kojem je svaka strana bila obvezna izvršiti određene usluge za korist druge strane, dakle, postojao je pravni odnos. Belgijsko društvo imalo je određene zadatke koje je trebalo izvršiti, a istovremeno snosi rizike povezane s operativnim društvom. Ugovor također predviđa naknadu koja osigurava da operativna dobit rumunjskog društva ostane unutar dogovorenog raspona dobiti, što znači da ugovor uključuje i činidbu i naknadu.
- Preostalo je razjasniti postoji li **odrediva usluga** pružena društvu Arcomet Rumunjska i izravna veza između te usluge i primljene naknade. Što se tiče odredivosti usluge, čini se da je ovaj uvjet ispunjen budući da je društvo Arcomet Belgija bilo odgovorno za pregovaranje uvjeta ugovora koje će sklopiti društvo Arcomet Rumunjska. S obzirom na izravnu vezu, pitanje postaje nešto osjetljivije zbog odredbi o naknadi, jer iznos operativne dobiti veći od 2,74% mora biti isplaćen društvu Arcomet Belgija. Međutim, ECJ dosljedno presuđuje da iznos protučinidbe nije presudan i da izravna veza nije uvjetovana načinom na koji je naknada postavljena (npr. paušalno). Stoga nezavisni odvjetnik smatra da se isto razmatranje može primijeniti i u ovom slučaju jer, iako iznos naknade nije unaprijed određen, uvjeti naknade su jasno definirani u ugovoru s preciznim kriterijima i kao takvi nisu rizični. Naknada za usluge koje je društvo Arcomet Belgija pružilo društvu Arcomet Rumunjska može se stoga smatrati jasno odredivom od trenutka sklapanja ugovora. Činjenica da rumunjsko društvo treba izdati račun kada marža padne ispod -0,71 % ne mijenja ovu analizu, jer je takva marža malo vjerojatna s obzirom na to da je raspon postavljen prema načelu tržišne cijene. Dodatno, usluge koje društva Arcomet Belgija pruža, a koje su uobičajene u okviru odnosa unutar grupe, imaju utjecaj na maržu društva Arcomet Rumunjska kroz

uštete koje omogućuju poboljšanje usluga krajnjim klijentima.

Slijedom navedenog, nezavisni odvjetnik u svom mišljenju sugerira da se na pitanje vezano uz primjenu PDV Direktive na transferne cijene odgovori kako prilagodbe transfernih cijena, koje su ugovorene unutar okvira usluga unutar grupe i izračunate primjenom metode preporučene u Smjernicama OECD-a, **moгу biti smatrane relevantnom naknadom za PDV ako se izravno povežu s pruženim uslugama.**

Iako mišljenje nezavisnog odvjetnika nije obvezujuće za Europski sud, niti ga sud mora slijediti, ono nije nelogično, no ostaje vidjeti koju će odluku donijeti ECJ u ovom, ali i u drugim predmetima koji se bave pitanjima PDV-a i transfernih cijena. Poreznim obveznicima se stoga savjetuje da razmotre PDV aspekte politika transfernih cijena svoje grupe.

This publication has been prepared for general guidance and as such does not constitute professional advice, and it should not be used as a substitute for consultation with professional accounting, tax, legal or other competent advisors.

The application and impact of law, rules and regulations can vary based on specific facts involved. For making any decision or taking any action, you should consult professional advisors.

In case you need additional information or assistance, please contact SIGMA TAX CONSULTING Ltd. You can find our contacts on our web page.



Lička ulica 33, 10000 Zagreb
Phone: +385 1 4699 555
www.sigmabc.eu
info@sigmabc.eu