

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**Določanje prenosnih cen v mednarodnih
podjetjih z upoštevanjem davčnega vidika**

V Ljubljani, avgust 2003

Alenka Šimc

IZJAVA

Študentka Alenka Šimc izjavljam, sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 27.8.2003

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
1.1 Oprelitev problema, namen in cilj dela	1
1.2 Metode proučevanja in zasnova dela	4
2 POMEN PRENOSNIH CEN ZA POSLOVANJE V MEDNARODNIH PODJETJIH 5	
2.1 Mednarodno podjetje in globalizacija	5
2.2 Oprelitev pojma povezanih oseb	7
2.2.1 Povezane osebe po Zakonu o gospodarskih družbah	7
2.2.2 Povezane osebe po Slovenskih računovodskih standardih	9
2.2.3 Povezane osebe po Mednarodnih računovodskih standardih	10
2.2.4 Povezane osebe po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb	11
2.2.5 Povezane osebe po Zakonu o zavarovalništvu	12
2.2.6 Povezane osebe po Zakonu o davku na dodano vrednost	12
2.2.7 Povezane osebe v sporazumih o dvojnem obdavčevanju	13
2.3 Oprelitev pojma prenosnih cen	13
2.4 Neodvisno tržno načelo	15
2.4.1 Analiza primerljivosti	16
2.4.1.1 Analiza lastnosti blaga in storitev	17
2.4.1.2 Analiza funkcij	19
2.4.1.3 Pogodbeni pogoji	21
2.4.1.4 Gospodarski položaj	21
2.4.1.5 Poslovne strategije	22
2.5 Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja	22
2.6 Dejavniki, ki vplivajo na politiko določanja prenosnih cen	25
2.6.1 Ustrezne stroškovne informacije	26
2.6.2 Stopnja davka od dobička	26
2.6.3 Tveganje spremembe deviznega tečaja	27
2.6.4 Omejitve pri prenosu denarnih sredstev	27
2.6.5 Uvozne dajatve	28
2.6.6 Konkurenca	28
3 METODE DOLOČANJA PRENOSNIH CEN ZA DAVČNE NAMENE	28
3.1 Metoda primerljive neusmerjene cene	30
3.1.1 Zunanja primerjava	31
3.1.2 Notranja primerjava	33
3.2 Metoda ponovne prodaje	34
3.3 Metoda pribitka na stroške	35
3.4 Metode transakcijskega dobička	37
3.4.1 Metoda razdelitve dobička	37
3.4.2 Metoda neto razlike v ceni	40
3.5 Razpon nevtralnih izidov	42
3.6 Prikaz praktičnega primera razpona nevtralnih izidov z metodo ponovne prodaje, metodo pribitka na stroške in metodo primerjave dobička	43

4	PRENOSNE CENE Z VIDIKA DAVKA OD DOBIČKA	47
4.1	Obdavčitev dobička in njegov vpliv na sprejemanje poslovnih odločitev	50
4.2	Obdavčitev dobička in njegov vpliv na lokacijo dejavnosti.....	50
4.3	Obdavčitev dobička in njegov vpliv na financiranje in investiranje	53
4.4	Obdavčitev dobička in njegov vpliv na denarni tok.....	53
4.5	Obdavčitev dobička in njegov vpliv na delitveno politiko poslovnega izida.	54
5	NADZOR NAD PRENOSNIMI CENAMI	54
5.1	Zagotovitev ustrezne dokumentacije	54
5.2	Kazni	56
5.3	Priporočila pri določanju prenosnih cen.....	57
5.4	ODNOS POSAMEZNIH DRŽAV DO PRENOSNIH CEN	65
5.4.1	Združene države Amerike.....	65
5.4.2	Evropska unija	66
5.4.2.1	Nemčija.....	66
5.4.2.2	Nizozemska	67
5.4.2.3	Portugalska.....	68
5.4.3	Druge države	68
5.4.3.1	Južna Afrika.....	68
5.4.3.2	Avstralija.....	68
5.4.3.3	Južna Koreja.....	69
5.4.4	Slovenija	70
6	ZAKLJUČEK.....	70
7	LITERATURA	74
8	VIRI.....	77

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV
SLOVARČEK OKRAJŠAV

1. UVOD

1.1 Opredelitev problema, namen in cilj dela

Ena od posledic rasti svetovne trgovine in globalizacije je, da je področje prenosnih cen postalo eno najpomembnejših s katerim se soočajo mednarodna podjetja in davčne uprave. Za povečan razvoj svetovne trgovine obstajajo številni razlogi, kot so denimo želje po širitvi mednarodnih podjetij, razvoj njihove proizvodnje, ki vključuje stroške dela ter povečujejo povpraševanje po blagu in storitvah manj razvitih okolij pri bolj razvitih narodih.

Mednarodna podjetja zmanjšujejo plačilo davka od dobička tako, da proizvode ali storitve izvažajo v države z relativno nižjo efektivno stopnjo obdavčitve davka od dobička po najnižji mogoči prenosni ceni in uvažajo v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička s čim višje določenimi prenosnimi cenami. Na ta način se poveča izkazani dobiček v državah z relativno nizko efektivno stopnjo obdavčitve, medtem ko se zniža izkazani dobiček v državah z relativno višjo efektivno stopnjo obdavčitve.

Prenosne cene (imenovane tudi transferne, notranje, senčne itd.) so posledica tega, da praviloma en (ali več organizacijskih enot znotraj podjetja ali povezanih oseb) uporablja proizvode ali storitve, ki jih proizvaja druga enota ali povezana oseba. Posamezne enote prodajajo in kupujejo druga drugi. Te transakcije med posameznimi enotami ali povezanimi podjetji imenujemo transferji; cene, po katerih prodajajo ali kupujejo, pa transferne cene. To so cene, določene za proizvode in storitve znotraj podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1997, str. 207). Predpogoj za oblikovanje prenosnih cen so ustrezne računovodske informacije, ki pri sprejemanju odločitev o prenosnih cenah predstavljajo informacijsko podlago.

Bistvo določanja prenosnih cen je v tem, kako najti pravo vrednost prenosne cene pri optimalni količini proizvodnje, s katero se maksimizira dobiček multinacionalke kot celote in ne posamičnega podjetja ali njegovega dela.

Večji poudarek prenosnim cenam je tudi posledica zahtev, da morajo mednarodna podjetja določati svoje cene na podlagi neodvisnega tržnega načela in da o tem zagotavljajo evidence. Zato mednarodna podjetja posvečajo veliko časa prilagajanju obdavčljivemu dohodku, še posebej na Japonskem in v ZDA (Štrumbelj, 1999, str. 60).

V preteklosti davčni organi niso imeli specialistov, ki bi lahko opravili podrobno in kompleksno poizvedovanje na področju prenosnih cen. Lokalni davčni inšpektorji so poizvedovali o vseh davčnih področjih mednarodnega podjetja. Vendar pa na tem

področju prihaja do sprememb. Nekatere razvite države (ZDA, Velika Britanija, Avstralija in Japonska) so v okviru davčne uprave ustanovile skupine specialistov za področje prenosnih cen, ki opravljajo preglede sami ali pa svetujejo lokalnim inšpektorjem, pristojnim za posamezne davčne zavezance. Tudi davčne uprave drugih držav bodo verjetno v bližnji prihodnosti zasnovale podobne postopke preverjanja.

Leta 1979 je komite Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (Organization for Economic Cooperation and Development - v nadaljevanju OECD) za fiskalne zadeve objavil poročilo o prenosnih cenah in mednarodnih podjetjih, s katerim so države članice spodbudili, da so sprejele neodvisno tržno načelo kot splošno pravilo pri transakcijah med podjetji. Med članicami OECD, Združenimi narodi in Evropsko skupnostjo tako velja dogovor, da morajo tako davčni zavezanci kot davčne uprave pri prenosnih cenah upoštevati neodvisno tržno načelo.

Glavni namen neodvisnega tržnega pravila pa je, da združi posamezne davčne politike davčnih uprav v splošno stališče in tako zmanjša oziroma prepreči morebitno dvojno obdavčitev. Eden glavnih problemov je tudi dejstvo, da je neodvisno tržno načelo bazirano na pristopu ločene poslovne enote, medtem ko so mednarodna podjetja v večjem delu integrirane združbe. Drugi problem nastaja iz situacije, v kateri so mednarodna podjetja vključena v take transakcije, v katerih nepovezana podjetja ne bi nikoli bila.

Osrednje problemsko izhodišče naloge je, katere metode uporabiti, da bodo prenosne cene med povezanimi podjetji odražale tak obseg in vrednost poslov, kot če bi šlo za poslovanje med neodvisnimi subjekti. Rezultat je učinkovita aplikacija neodvisnega tržnega načela, ki doseže tako poslovne kot tudi davčne zahteve [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000156643781&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

Med vsemi davčnimi organi na svetu so Združene države Amerike pripravile podroben skupek pravil v zvezi z vzpostavitvijo in vzdrževanjem dokumentacije prenosnih cen. Veliko mednarodnih podjetij je ugotovilo, da so v primeru revizije brez ustrezne dokumentacije lahko podvrženi kazni in to samo zato, ker so delovale brez ustreznih dokumentacijskih standardov. Ustrezna dokumentacija mora biti razvidna za vsako državo, kjer mednarodno podjetje deluje. Zato je nujno potrebno, da takšno podjetje ustrezno planira vnaprej, kakšno politiko prenosnih cen bo oblikovalo

[URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000155467011&Fmt=3&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

Praktično nemogoče je sestaviti model, iz katerega izhaja ena sama prenosna cena, ki bi bila v danih pogojih optimalna. Zato se je potrebno pri politiki določanja

prenosnih cen nujno omejiti le na najpomembnejše dejavnike. Ohranjanje globalnega pogleda omogoča, da lahko predvidimo tako prednosti kot tudi slabosti odločitev, povezanih s prenosnimi cenami. Te lahko prinašajo neželene posledice, ki za mednarodno podjetje lahko predstavljajo precejšnje tveganje.

Da bi prenosne cene nudile primerno podlago za odločanje in da bi jih bilo moč zagovarjati pred davčnimi oblastmi, morajo temeljiti na realni osnovi in na zagotovljenih evidencah. Realne osnove predstavljajo lahko tržne cene ali stroški. Načeloma so tržne cene boljša alternativa, saj so bližje načelu nevtralnosti, vzpodbujajo učinkovito uporabo virov podjetja in omogočajo enostavno ugotavljanje uspešnosti.

V osnovi sta priznani dve vrsti metod za ugotavljanje prenosnih cen, in sicer standardne transakcijske metode (metoda primerljive neusmerjene cene, metoda preprodajne cene in metoda pribitka na stroške) in tiste metode, ki temeljijo na dobičku (metoda delitve dobička, metoda neto razlike v ceni in metoda primerljivega dobička). V večini davčnih zakonodaj dajejo prednost standardnim metodam pred metodami, ki temeljijo na dobičku.

V Republiki Sloveniji je področje prenosnih cen zakonsko pomanjkljivo urejeno, saj obstoječa davčna zakonodaja natančno ne predpisuje metod in postopkov za ugotavljanje prenosnih cen in njihovo skladnost s sprejetim neodvisnim tržnim načelom. To naj bi se spremenilo z novim zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb, ko bo ta nadomestil obstoječi zakon o davku od dobička pravnih oseb in bo v skladu z Evropsko zakonodajo do vstopa Slovenije v Evropsko unijo, in sicer do maja leta 2004.

Namen naloge je prikazati oblikovanje prenosnih cen in predstavitev pomembnosti prenosnih cen tistim skupinam ljudi, ki so udeleženi posredno oz. neposredno s področjem prenosnih cen. Omenjena skupino naj bi sestavljali računovodje, kontrolorji, poslovodje oz. vodje gospodarskih družb, davčni organi ter notranji in zunanji revizorji. Razumevanje problematike prenosnih cen je izredno pomembna za vsakega od omenjenih udeležencev. Računovodje potrebujejo informacije o prenosnih cenah za pravilno sestavo davčnih poročil, poslovodstvo naj bi razumelo prispevek oseb, ki se neposredno ukvarjajo z določanjem prenosnih cen in njihov vpliv na finančni izid. Zunanji udeleženci naj bi poznali postopek oblikovanja prenosnih cen za zagotovitev ustrezne presoje o uporabi neodvisnega tržnega načela.

Magistrska naloga naj bi predstavila teoretična spoznanja na področju oblikovanja prenosnih cen z upoštevanjem davčnega vidika in tudi predstavila večplastnosti problematike določanja prenosnih cen v mednarodnih podjetjih. Predstavila bom tudi izsledke ekonomske teorije na področju sprejemanja odločitev o oblikovanju prenosnih cen. Ugotavljanje neodvisnega tržnega načela je lahko zelo zahtevno in v

nekaterih primerih tudi zelo težavno, v kolikor želimo, da se doseže ne samo zakonske, ampak tudi poslovne in davčne zahteve. Cilj naloge je tudi prikaz metod za določanje prenosnih cen v okviru zakonskih zahtev.

Procesi globalizacije kažejo na povečanje mednarodnega poslovanja in s tem se poveča pomen prenosnih cen. Temeljna hipoteza je, da se države na to odzivajo tako, da spremenijo zakonodajo, ki naj bi preprečevala odliv dobička odvisnih podjetij ter zmanjšala problematiko dvojnega obdavčevanja. Podjetja morajo pri mednarodnem poslovanju izbrati take metode, da bodo zadovoljila zakonske kriterije in da bodo hkrati zagotovila evidence.

1.2 Metode proučevanja in zasnova dela

Magistrsko delo je zasnovano tako, da gre za logično sosledje poglavij in njihovo vsebinsko nadgradnjo, tako da je prejšnje poglavje vsebinska osnova naslednjemu. Pri povezovanju posameznih vsebin, dodajanju lastnih ugotovitev in izdelavi analiz bom uporabila znanja, ki sem jih pridobila v času dodiplomskega in podiplomskega študija, v veliko pomoč pa mi bodo izkušnje iz svojega dela, in seveda pogovori ter konzultacije s strokovnjaki, izkušenimi posamezniki in poznavalci problematike proučevanja.

Strokovne literature, ki bi s teoretičnega vidika osvetljevala področje politike določanja prenosnih cen, je relativno veliko. Problem se kaže predvsem glede praktičnih primerov. Podjetja o oblikovanju prenosnih cen namreč ne dajejo podatkov. Zato so povzetki primerov prevzeti iz tuje literature. Viri v magistrski nalogi so tako predvsem v gradiva iz tujih člankov ter gradiva iz raznih študij, ki se nanašajo na področje tovrstnega proučevanja. Med drugo strokovno literaturo pa spadajo knjige, članki iz strokovnih revij ter strokovne vsebine s spletnih strani.

V drugem poglavju sem predstavila pomen prenosnih cen za poslovanje v mednarodnih podjetjih, in sicer sem začela s kratko vsebino delovanja mednarodnih podjetij, njihove značilnosti delovanja v mednarodnem okolju ter prikazala vplive globalizacije. Nadalje prikazujem opredelitev pojma povezanih oseb glede na različne zakonske okvire, in sicer zato, ker je predpostavka o povezanosti temeljni pogoj za ugotavljanje prenosnih cen. Nato opredelim neodvisno tržno načelo ter sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja. V nadaljevanju predstavim tudi dejavnike, ki vplivajo na politiko določanja prenosnih cen.

V osrednjem delu naloge sem prikazala metode določanja prenosnih cen za davčne namene. Pri tem sem izhajala iz neodvisnega tržnega načela, ki velja v svetu za svetovni standard oblikovanja prenosnih cen za davčne potrebe. To je to lahko kot podlaga za oblikovanje prenosnih cen. Tu sem uporabljala Smernice OECD o

prenosnih cenah za mednarodna podjetja. V nadaljevanju sem predstavila razpon nevtralnih izidov, in sicer glede smernic OECD in ameriške prakse. Pri tem bom s primerom poskušala predstaviti uporabnost metod za ugotavljanje prenosnih cen kot podlago za sprejemanje poslovnih odločitev kakor tudi za potrebe davčnih organov pri nadzoru morebitne zlorabe prenosnih cen. Poslovnega vidika določanja prenosnih cen v magistrskem delu nisem obravnavala.

V četrtem delu bom prikazala razmerje med prenosnimi cenami in obdavčitvijo. Poglavje govori o tem, kako lahko različne prenosne cene vplivajo na različne države z različno obdavčitvijo. S tem seveda mednarodna podjetja vplivajo na višino dobička tako posameznega dela mednarodnega podjetja kot tudi celoto. Predstavim tudi davčni vidik oblikovanja prenosnih cen, kjer bom opisala temeljne značilnosti obdavčitve z davkom od dobička v svetu in pri nas ter vpliv obdavčitve dobička na sprejemanje poslovnih odločitev.

V petem delu bom opredelila pomen nadzora nad prenosnimi cenami in predvsem, kako se v posameznih državah nadzor opravlja. Kot je razvidno že iz prejšnjih poglavij, je pomen prenosnih cen izredno velik, in davčne oblasti s sprejemanjem nove zakonodaje poskušajo zmanjšati prenose dobička iz držav z visoko obdavčitvijo v države z nizko. Zato z lokalnimi zakonodajami predpisujejo ustrezno dokumentacijo, iz katere je razvidno, zakaj je uporaba določene metode ustrezna za posamezno podjetje. Veliko držav predpisujejo kazni za kršitev zakonodaje. Predstavila bom praktični vidik, kako naj podjetja organizirajo določanje prenosnih cen znotraj svoje organizacije na učinkovit način. Opredelila bom tudi odnos posameznih držav do omenjene problematike, predvsem z vidika spreminjanja lokalne davčne zakonodaje. Pri tem se bom omejila predvsem na Združene države Amerike, Evropsko unijo, nekatere druge države (Koreja, Avstralija) in Slovenijo.

Sledi sklepni del, kjer bom zaključila, da je pomembnost dobrega nadzora, organizacije, koordiniranosti ključnih ljudi v podjetju bistvena, da lahko podjetje dejansko izvaja politiko določanja prenosnih cen na način, ki bo zadovoljiv tako za davčne kot tudi za podjetniške zahteve. Podjetje naj bi v okviru notranjih aktov oziroma pravilnika določilo globalni proces določanja prenosnih cen. Seznanjenost ključnih ljudi v podjetju s posledicami v primeru davčne revizije mora biti zagotovljena.

2 POMEN PRENOSNIH CEN ZA POSLOVANJE V MEDNARODNIH PODJETJIH

2.1 Mednarodno podjetje in globalizacija

Ko matično podjetje razširi delovanje prek meja domače države z ustanavljanjem odvisnih podjetij v tujini, se problematika določanja prenosnih cen močno poveča. V

zadnjem desetletju so mednarodna podjetja postala pogon globalne proizvodnje in trgovine. Svetovni trgi, ki so bili nekdanj ločeni, se vedno bolj združujejo v eno samo tržišče. Globalizacija je postala beseda tega desetletja. Proces globalizacije vključuje rast multinacionalnih podjetij, krepitev in pospeševanje mednarodnih kapitalskih tokov ter porast mednarodne trgovine. Posamezna nacionalna gospodarstva postajajo vedno bolj odvisna od mednarodnega okolja, ki ga v veliki meri določajo transnacionalna podjetja. Za moderne države lahko rečemo, da danes ne morejo več živeti niti z multinacionalnimi podjetji niti brez njih. Multinacionalna podjetja predstavljajo danes najbolj razširjene nosilce neposrednih investicij in gibal gospodarskega razvoja, ki ga skuša vsaka država vzpodbuditi.

V tem obdobju opazimo povečano število podjetij, ki poslujejo v več kot eni državi. Za povečan razvoj svetovne trgovine obstajajo številni razlogi, kot so denimo želje po širitvi mednarodnih podjetij, razvoj njihovih proizvodenj, ki vključujejo stroške dela ter povečanje povpraševanja po blagu in storitvah manj razvitih držav pri bolj razvitih narodih. Poleg naštetega obstaja še en dejavnik, in sicer svetovni razvoj na področju tehnologije, še posebno računalniškega sistema. To pomeni, da so posamezne informacije iz množice informacij dostopne v trenutku. Rezultat razvoja informacijske tehnologije je, da se transakcije izvajajo z manj vloženega truda in z manjšimi stroški. Obseg, lokacija ali narava izdelkov in storitev ne predstavljajo več ovire za opravljanje dejavnosti. Večja uporaba tehnologije in zmanjševanje transakcijskih stroškov povečujejo profitno priložnost v izdelkih, storitvah in na geografskih območjih, kar je bilo nekoč naravnost nedosegljivo. S tako širino in s pravočasnimi podatki so mednarodna podjetja sposobna, da se odločajo bolj učinkovito kot kdajkoli prej (Štrumbelj, 2000, str.60).

Mednarodna podjetja so motivirana za poslovanje v tujih državah zaradi različnih razlogov, kot na primer:

- a) povečujejo konkurenčnost tako na domačem kot tudi na mednarodnih trgih;
- b) odkrivajo nova tržišča;
- c) maksimizirajo dobičke;
- d) se srečujejo z različnimi omejitvami (npr. kontingenti) v tujih državah;
- e) pridobivajo surovine za proizvodnjo v domači državi, kar bi jim bilo sicer nedosegljivo;
- f) odkrivajo redke ekonomske vire v državah v razvoju;
- g) izbirajo države z nizkimi carinskimi oz. davčnimi stopnjami ter omejitvami;
- h) proizvajajo blago v manj razvitih državah z nizkimi proizvodnimi stroški in hkrati tržijo iste proizvode v druge države po bistveno višjih cenah (Abdallah, 1989, str. 1).

Uspešna mednarodna podjetja morajo tako imeti dobro organizacijo, izvajati globalno planiranje, globalno kontrolo in hkrati morajo tudi seveda ustrezno odločati. Kontrola je izjemno pomemben dejavnik pri delovanju mednarodnega podjetja in jo lahko opredelimo kot proces, ki zagotavlja, da je organizacija sprejemljiva za posamezno

okolje in v obliki, ki bo zagotavljala dolgoročen uspeh podjetja kot celote (Abdallah, 1989, str. 3).

V nadaljevanju sem zaradi lažjega razumevanja v začetku opredelila nekatere pojme, ki so nujni za razumevanje problematike prenosnih cen. Pri posameznih pojmihi so v oklepaju navedeni izrazi v angleškem jeziku.

2.2 Opredelitev pojma povezanih oseb

Zaradi povečevanja konkurenčne sposobnosti in težnje po večji donosnosti kapitala se lastniki podjetij čedalje bolj odločajo za medsebojna povezovanja in združevanja. Pri večini povezovanj ostanejo podjetja samostojne pravne osebe, vendar uveljavljajo enoten gospodarski interes. Pojavljajo se različne organizacijske oblike, zlasti glede razmerij med vodilno (krovno) družbo (družba mati) in podrejenimi družbami (hčerami), kar se izraža zlasti v razmejitvi pristojnosti med njimi pri odločanju o ekonomskih vprašanjih. Med povezanimi družbami pridobi krovna družba praviloma pravico njihovega strateškega vodenja, ukvarja se z osnovnimi vprašanji, pri čemer je v ospredju povečati dohodkovno sposobnost podjetij v skupini in doseči njihovo rast in razvoj (Šinkovec, 2001, str. 11).

Slovenska zakonodaja obravnava povezane osebe na različne načine, pri čemer so v gospodarski zakonodaji (Zakon o gospodarskih družbah – v nadaljevanju ZGD, Zakon o zavarovalništvu – v nadaljevanju ZZAVR) povezane osebe opredeljene drugače kot v davčni zakonodaji (Zakon o davku od dobička pravnih oseb – v nadaljevanju ZDDPO). Zaradi različnosti ureditve povezanih oseb v veljavni zakonodaji in predvsem zaradi nejasne ureditve povezanih oseb je opredelitev povezanih oseb v davčne namene zelo težavna (Šešok, 2001, str. 70).

2.2.1 Povezane osebe po Zakonu o gospodarskih družbah

Povezane osebe se štejejo po 460. členu Zakona o gospodarskih družbah (Zakon o gospodarskih družbah, 2001) kot pravno samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da:

- a) ima ena družba večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinskim deležem);
- b) je ena družba odvisna od druge (odvisna in obvladujoča družba);
- c) so koncernske družbe;
- č) sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi;
- d) so povezane s podjetniškimi pogodbami.

a) Družbe v večinski lasti in družbe z večinskim deležem

Družbe v večinski lasti in družbe z večinskim deležem po 461. členu ZGD (Zakon o gospodarskih družbah, 2001) so naslednje:

- Če večina deležev pravno samostojne družbe pripada drugi družbi ali če drugi družbi pripada večina glasovalnih pravic (večinski delež), se šteje ta družba za družbo v večinski lasti, druga družba pa je družba v večinskem deležem.
- Deleži, ki pripadajo družbi v kapitalski družbi, se ugotovijo iz razmerja med seštevkom nominalnih zneskov njenih deležev in osnovnim kapitalom kapitalske družbe. Lastni deleži se pri kapitalskih družbah od osnovnega kapitala odštejejo. Deleži, ki pripadajo drugemu za račun družbe, so izenačeni z lastnimi deleži družbe.
- Glasovalne pravice, ki pripadajo družbi, jih ta družba lahko uresničuje iz svojih deležev, do skupnega števila vseh glasovalnih pravic. Od skupnega števila vseh glasovalnih pravic se odštejejo glasovalne pravice iz lastnih deležev družbe, kakor tudi iz deležev, ki pripadajo drugemu za račun družbe.
- Za deleže družbe z večinskim deležem veljajo tudi tisti deleži, ki pripadajo od nje odvisni družbi ali drugemu za račun te družbe ali za račun od nje odvisne družbe, če je imetnik družbe podjetnik, pa tudi deleži, ki predstavljajo imetnikovo premoženje.

b) Odvisna in obvladujoča družba

Odvisna in obvladujoča družba po 462. členu ZGD je naslednja:

- Odvisna družba je pravno samostojna družba, ki jo neposredno ali posredno obvladuje druga družba (obvladujoča družba).
- Domnevati je treba, da je družba v večinski lasti odvisna od družbe, ki ima v njej večinski delež.

c) Koncern in koncernske družbe

Po 463. členu ZGD (Zakon o gospodarskih družbah, 2001) koncern tvorijo:

- ena obvladujoča in ena ali več odvisnih družb, povezanih pod enotnim vodstvom obvladujoče družbe (dejanski koncern);
- družbe, ki so povezane s pogodbo o obvladovanju (pogodbeni koncern);
- pravno samostojne družbe, povezane z enotnim vodstvom, ne da bi bile pri tem družbe medsebojno odvisne (koncern z razmerjem enakopravnosti).

Domnevati je treba, da tvori odvisna družba z obvladujočo družbo koncern. V koncern vključene in z enotnim vodstvom povezane družbe so koncernske družbe.

č) Vzajemno kapitalsko udeležene družbe

Vzajemno kapitalsko udeležene družbe po 464. členu ZGD so naslednje:

- Vzajemno kapitalsko udeležene družbe so kapitalske družbe s sedežem v Republiki Sloveniji, ki so povezane tako, da vsaki družbi pripada več kot četrtnina deležev druge družbe. Koliko deležev druge družbe pripada prvi družbi, se ugotavlja po drugem in četrtem odstavku 461. člena Zakona o gospodarskih družbah.
- Če ima ena vzajemno kapitalsko udeležena družba v drugi družbi večinski delež ali če lahko drugo družbo neposredno ali posredno obvladuje, velja prva za obvladujočo, druga pa za odvisno družbo.
- Če ima vsaka vzajemno kapitalsko udeležena družba v drugi družbi večinski delež ali če lahko vsaka družba drugo neposredno ali posredno obvladuje, veljata obe družbi za obvladujoči in za odvisni.

V praksi je vzajemna družba precej razširjena, saj rešuje probleme zbiranja in ohranjanja kapitala, kakor tudi oblikovanje volje na skupščini družbenikov (Šinkovec, 2001, str. 38).

d) Podjetniške pogodbe

Zakon o gospodarskih družbah posebej ne opredeljuje podjetniške pogodbe. Sicer pa od 466. člena in do 473. člena navaja pogodbo o obvladovanju in pogodbo o prenosu dobička, druge podjetniške pogodbe in preostala določila pa po mojem prepričanju niso bistvena za to magistrsko delo.

2.2.2 Povezane osebe po Slovenskih računovodskih standardih

V Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju – SRS), ki veljajo od januarja leta 2002, ni posebnega standarda, ki bi posebej urejal povezane družbe. Je pa v uvodu v 9. točki SRS opredeljena skupina podjetij, ki jo sestavljajo:

- a) obvladujoče podjetje;
- b) podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;
- c) podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov;
- d) pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv (šteje se, da ima obvladujoče podjetje v pridruženem podjetju pomemben vpliv, če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20%) in
- e) podjetja, obvladovana skupaj z drugimi podjetji (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 18 - 22).

Pod skupino podjetij razumemo gospodarsko, pa tudi pravno enoto, ki ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih računovodskih izkazih, ki se sestavljajo na osnovi izvornih računovodskih izkazov upoštevanih podjetij z ustreznimi

uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih izkazih upoštevanih podjetih – je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje (SRS, 9. točka). Iz navedene definicije izhaja, da so podjetja, ki so vključena v skupino, med seboj povezana, zato bodo predmet našega obravnavanja z vidika njihovih medsebojnih transakcij in oblikovanja prenosnih cen.

Po SRS 3.43 je potrebno v zvezi z odvisnimi in pridruženimi podjetji razkriti narave razmerja med obvladujočim in posameznim odvisnim podjetjem, v katerem obvladujoče podjetje neposredno ali prek odvisnih podjetij nima več kot polovico glasovalne moči. Poleg tega je potrebno razkriti, zakaj posamezno odvisno podjetje ni uskupinjeno. Razkriti je treba tudi seznam pridruženih podjetij, v katera so naložene dolgoročne finančne naložbe, ki vsebuje njihov opis, kapitalske deleže in deleže glasovalne moči, če se razlikujejo od kapitalskih deležev.

Po SRS 5.8. je potrebno terjatve razčlenjevati na tiste, ki se nanašajo na uskupinjena odvisna podjetja, neuskupinjena odvisna podjetja, pridružena podjetja, skupaj obvladovana podjetja in druge. Prav tako je potrebno posebej obravnavati deleže v skupnih terjativah v primerih skupnih podvigov. Po SRS 11.5. je potrebno enako razčlenitev opraviti tudi pri kratkoročnih dolgovi, ki so sicer lahko finančni in poslovnici.

2.2.3 Povezane osebe po Mednarodnih računovodskih standardih

V uvodu k novim Slovenskim računovodskim standardom priporočajo uporabo Mednarodnih računovodskih standardov (v nadaljevanju - MRS), kjer sami področja ne urejajo. Iz tega izhaja, da se določbe iz MRS ne štejejo kot določbe v SRS neposredno. To je pojasnjeno z dejstvom, da MRS velikokrat dopuščajo več rešitev, medtem ko SRS te možnosti omejujejo (Slovenski računovodski standardi, 2002, str. 22 - 23).

MRS, številka 24, obravnava razkrivanje povezanih oseb ter poslov med matičnim podjetjem in podjetji, ki so z njim povezane. Po njem sta stranki povezani, kadar ima ena možnost obvladovati drugo ali pa bistveno vplivati nanjo pri odločanju o financiranju in poslovanju. Obvladovanje podjetij pa definira kot lastništvo, bodisi posredno ali pa neposredno preko odvisnih podjetij, z več kot polovico glasov v podjetju ali z velikim deležem glasov in zmožnostjo na pravni podlagi ali na podlagi sporazuma odločati o finančnih in poslovnih usmeritvah ravnateljstva podjetja. Kot pomemben vpliv pa razume udeležbo pri odločanju o usmeritvah financiranja in poslovanja podjetja, vendar ne določanje teh usmeritev. Pomemben vpliv se lahko izraža na več načinov, običajno z zastopstvom v upravnem odboru ali na primer z udeležbo pri oblikovanju usmeritev, pri bistvenih poslih med povezanimi podjetji, pri izmenjavanju vodilnega osebja ali pri vplivanju na strokovne informacije. Pomemben vpliv si je mogoče pridobiti na podlagi lastništva delnic, zakona ali sporazuma. Pri

lastništvu delnic velja predpostavka, da je pomemben vpliv v skladu z opredelitvijo, ki jo vsebuje MRS 28 – Obračunavanje finančnih naložb v pridružena podjetja (Mednarodni računovodski standardi, 2001, str. 573 - 575).

Iz navedenega izhaja, da je bistvo povezanosti v tem, da se povezane stranke utegnejo vključiti v posle, za katere se nepovezane stranke ne bi nikoli odločile.

2.2.4 Povezane osebe po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb

Med povezane osebe štejemo po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO):

- lastnike in njihove ožje družinske člane;
- druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalsko oziroma poslovno povezane in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev pravne osebe;
- zasebnike, pri katerih sodeluje v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala, ali ista pravna oseba kot pri davčnem zavezancu (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2002).

Ker Zakon o davku od dobička pravnih oseb ne vsebuje posebnih določb, katere osebe se štejejo za kapitalsko oz. poslovno povezane z davčnim zavezancem in imajo lahko vpliv na sprejemanje njegovih odločitev, je treba glede na navedene opredelitve upoštevati določbe z Zakona o gospodarskih družbah, ki v 7. poglavju ureja povezane družbe ter hkrati tudi določila Slovenskih računovodskih standardov – predvsem 9. točko iz uvoda v Slovenskih računovodskih standardih.

Glede kapitalske povezanosti lahko razumemo to povezanost kot udeležbo ene družbe v drugi s kapitalom, kot je v primeru družbe v večinski lasti in družbe z večinskim deležem po 461. členu Zakona o gospodarskih družbah. Za poslovno povezanost pa lahko štejemo poslovne povezave, ki se morajo registrirati v sodnem registru. To so podjetniške pogodbe, opredeljene v 467. členu Zakona o gospodarskih družbah. V navedenem členu so opredeljene podjetniška pogodba, s katero nastane profitna skupnost, pogodba o delnem prenosu dobička, pogodba o zakupu obrata ter pogodba o prepustitvi obrata.

S 1. januarjem 2003 so začele veljati spremembe in dopolnitve ZDDPO, ki pa niso prinesle nobenih sprememb na področju obdavčitve povezanih oseb. V času nastajanja tega dela je Ministrstvo za finance RS pripravilo predlog Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb, ki bo nadomestil trenutno veljavni ZDDPO. Z njim naj bi bile bolj natančno opredeljene povezane osebe, davčna obravnava njihovih medsebojnih transakcij in določena ustrezna dokumentacija.

2.2.5 Povezane osebe po Zakonu o zavarovalništvu

Zakon o zavarovalništvu (v nadaljevanju – ZZAVAR), ki je začel veljati 3. 3. 2000, opredeljuje povezane osebe kot pravno samostojne osebe, ki so med seboj bodisi upravljalno, kapitalsko ali kako drugače povezane tako, da zaradi navedenih povezav skupno oblikujejo poslovno politiko in delujejo usklajeno z namenom doseganja skupnih poslovnih ciljev, oziroma tako, da ima ena oseba možnost usmerjati drugo ali bistveno vplivati nanjo pri odločanju o financiranju in poslovanju, oziroma tako, da poslovanje ene osebe oziroma njeni rezultati poslovanja lahko pomembno vplivajo na poslovanje ali rezultate poslovanja druge osebe.

Poleg tega je zakonodajalec v ZZAVAR opredelil kot povezane tiste osebe, ki so med seboj povezane:

- kot ožji družinski člani;
- tako, da je ena oseba oziroma osebe, ki se štejejo za povezane po drugih točkah tega člena, skupaj posredno ali neposredno udeležena v drugi osebi;
- tako, da je v obeh osebah udeležena ista oseba oziroma osebe, ki se štejejo za povezane po drugih točkah tega člena;
- tako, da sestavljajo koncern po zakonu o gospodarskih družbah;
- kot člani uprave ali nadzornega sveta oziroma zaposleni na podlagi pogodbe o zaposlitvi, za katero ne velja tarifni del kolektivne pogodbe, z družbo, v kateri opravlja to funkcijo oziroma v kateri so zaposleni, in ožji družinski člani te osebe.

Obličnost, kot je predpostavka za opredelitev povezanih oseb po ZGD (kapitalska udeležba, pogodbeno povezava), je v ZZAVAR zamenjala možnost opredelitve povezanih oseb že na podlagi opredelitve vpliva ene družbe na odločanje in sprejemanje odločitev druge družbe. Zaradi te evolucije povezanih oseb v gospodarski zakonodaji lahko v nadaljevanju označimo opredelitev povezanih oseb v davčni zakonodaji kot delno neustrezno (Šešok, 2001, str. 70).

2.2.6 Povezane osebe po Zakonu o davku na dodano vrednost

Zakon o davku na dodano vrednost je pričel veljati 1. julija 1999. Zakon omenja povezane osebe, čeprav jih posebej ne opredeljuje (5. odstavek 45. člena Zakona o davku na dodano vrednost). Za njihovo opredelitev se sklicuje na “ predpise o obdavčitvi dohodkov pravnih in fizičnih oseb ”, torej na Zakon o davku od dobička pravnih oseb, ki med predpisi o obdavčitvi dohodkov zaenkrat edini opredeljuje povezane osebe. Na povezane osebe se Zakon o davku na dodano vrednost sklicuje pri opredelitvi davčnega zavezanca. Osebe, katerih vrednost opravljenega prometa blaga oziroma storitev v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegla 5 milijonov SIT, niso davčni zavezanci za davek na dodano vrednost. Izjema, ki jo določa zakon, pa velja za povezane osebe. Če povezane osebe opravljajo promet blaga iste vrste

oziroma promet storitev iste vrste, se seštevek njihovega skupnega prometa v obdobju zadnjih 12 mesecev šteje kot promet vsake izmed njih, pri določitvi praga vstopa v sistem davka na dodano vrednost. Iz tega izhaja, da se pri določitvi praga 5 milijonov SIT seštevek prometa vseh povezanih oseb skupaj šteje kot promet vsake izmed povezanih oseb.

Predlog Zakona o davku na dodano vrednost, ki je šel junija 2003 v parlamentarno obravnavo, in povzema spremembe 6. smernice Evropske skupnosti, in sicer direktive 77/388 in njene kasnejše dopolnitve (direktiva 86/560, 2001/115, 92/111 in 91/680), ne spreminja dosedanjega obravnavanja prometa blaga med povezanimi osebami.

2.2.7 Povezane osebe v sporazumih o dvojnem obdavčevanju

Prvi odstavek 9. člena modela OECD v sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (OECD Model Tax Convention, 1977) določa, da govorimo o povezanih osebah: ...”ko je a) pravna oseba ene države pogodbenice neposredno ali posredno udeležena v kapitalu, pri poslovanju ali nadziranju druge pravne osebe v drugi državi pogodbenici ali ko je b) ista fizična oseba neposredno ali posredno udeležena v kapitalu pri poslovanju ali pri nadziranju pravne osebe v eni državi pogodbenici in pravne osebe v drugi državi pogodbenici...”.

Poslovnoizidni enoti v mednarodnem podjetju sta povezani družbi, če je prva družba udeležena v kapitalu in/ali pri poslovanju druge družbe. Spremenljivki udeležba v kapitalu in udeležba pri poslovanju vrednostno nista opredeljeni, zato je v takšnem primeru odločilna notranja zakonodaja držav, ki sta sklenili meddržavni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (Babič, Kavčič, 2001, str. 31).

Poleg podjetij, ki jih upravlja oseba s sedežem v eni od držav pogodbenic (točka c prvega odstavka 3. člena Modela), se štejejo kot povezane osebe tudi fizične osebe, za katere ni obvezno niti rezidenstvo v eni od držav pogodbenic niti poslovanje podjetja. Za ugotovitev povezanosti dveh podjetij zadostuje, da imata skupno vodstvo. To pomeni, da se dejavnosti nadzora oz. kontrole izvajajo iz istega vira.

2.3 Opredelitev pojma prenosnih cen

Opredelitev pojma prenosnih cen se v slovenski literaturi zelo pogosto pojavlja ime transferne cene in ne prenosne. V svojem magistrskem delu uporabljam ves čas izraz prenosne cene. Vsekakor pa bo zakonodajalec tisti, ki bo v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb določil ime, ki se bo uporabljalo v prihodnosti.

Transferne cene (imenovane tudi prenosne, notranje, senčne itd.) so posledica tega, da praviloma en (ali več organizacijskih enot znotraj podjetja ali povezanih oseb)

uporablja proizvode ali storitve, ki jih proizvaja druga enota ali povezana oseba. Posamezne enote si med seboj prodajajo in kupujejo. Te transakcije med posameznimi enotami ali povezanimi podjetji imenujemo transferji; cene pa, po katerih prodajajo ali kupujejo, pa transferne cene. To so cene, določene za proizvode in storitve znotraj podjetja (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1997, str. 207).

Prenosne cene se lahko pojavljajo tudi pri poslovanju med posameznimi oddelki (dobičkovnimi mesti) znotraj posameznega podjetja. Pri tem pa je potrebno upoštevati, da ne gre več za notranjo prodajo znotraj podjetja in z njo povezanimi stroški, ampak le za prenašanje stroškov med posameznimi deli ekonomske celote (podjetja). V tej magistrski nalogi takšno obravnavanje ni predmet raziskave.

Prenosna cena je torej cena, s katero matično podjetje zaračunava blago, storitve ali neopredmeteno premoženje podružnici ali povezanemu podjetju. Ker se o teh cenah ne dogovarja na prostem, odprtem trgu, se te lahko razlikujejo od cen, ki jih določijo nepovezani poslovni partnerji, v primerljivih transakcijah pod enakimi ali podobnimi okoliščinami (Hirsch, 1988, str. 557).

Za pravilno ugotovitev poslovnih izidov povezanega podjetja v vsaki državi bi morale biti prenosne cene za blago, storitve, opredmetena in neopredmetena sredstva, finančne naložbe in obveznosti, licenčnine (royalty) med povezanimi osebami znotraj mednarodnega podjetja enake ali vsaj podobne cenam med nepovezanimi osebami. Da bi dosegli realno davčno osnovo, je potrebno v davčnem izkazu opraviti določene prilagoditve.

Mednarodno podjetje se pri svojem poslovanju srečuje z različnimi davčnimi sistemi v državah, v katerih je ustanovilo povezano podjetje, z različnimi stopnjami obdavčitve dobička ter z različnimi davčnimi olajšavami. Mednarodna podjetja si prizadevajo, da bi preko prenosnih cen izkazovale večino dobička v državah z nižjo obdavčitvijo. Tako poslovni učinek prehaja iz držav z manjšo davčno obremenitvijo v države z večjo obremenitvijo tako, da mu določijo večje prenosne cene kot normalno. Na znesek davka poleg davčnih stopenj vpliva davčna osnova, ki ni nujno enaka poslovnemu izidu, izkazanemu v letnem poročilu. V primeru, da je ena ali več stroškovnih postavk izvzetih iz davčne osnove, je lahko tudi davek ob enakih davčnih stopnjah različen.

Problem za nacionalne oblasti je postaviti in uveljaviti pravila pri določanju takšnih cen. V interesu posameznih držav je, da regulirajo prenosne cene na način, ki zmanjšuje nasprotja z drugimi davčnimi upravami, hkrati pa ščiti svoje davčne osnove. V tej zvezi se priporoča uporaba mednarodnih smernic o oblikovanju prenosnih cen, tako davčnim zavezancem kot tudi davčnim upravam.

2.4 Neodvisno tržno načelo

Po točki 1.1. uvoda smernic OECD predstavlja neodvisno tržno načelo mednarodni standard za prenosne cene, za katerega so se države članice OECD dogovorile, da bi ga mednarodna podjetja in davčne oblasti uporabljale za namene obdavčitve. Neodvisno tržno načelo izhaja iz predpostavke, da pri sodelovanju neodvisnih podjetij njihove medsebojno dogovorjene komercialne in finančne odnose ponavadi določajo vplivi trga. Ko pa sodelujejo med seboj povezane osebe, ni nujno, da na komercialne in finančne odnose na enak način vpliva trg, čeprav se povezana podjetja pogosto trudijo, da bi v medsebojnem sodelovanju posnela dinamiko delovanja trga. Zaradi tega davčne oblasti ne bi smele avtomatično domnevati, da želijo povezane osebe manipulirati z njihovim dobičkom, saj lahko obstaja resnična težava pri natančnem določanju tržne cene v odsotnosti:

- a) vplivov trga ali
- b) pri privzemanju posebne komercialne strategije (Smernice OECD, 1997, tč. 1.2.).

V skladu s smernicami OECD se uporablja kot osnovno načelo za določanje prenosnih cen neodvisno tržno načelo, kot je to opredeljeno v prvem odstavku 9. člena Vzorčnega sporazuma OECD, ki pravi, da "...se v primerih, ko (če) se prodajni ali finančni pogoji, dogovorjeni med povezanima osebama, razlikujejo od pogojev, pri katerih bi poslovali neodvisni podjetji, dobiček, ki bi lahko nastal iz tega razmerja, pa ni, vključi v dobiček podjetja, kateremu pripada, in ustrezno obdavči" (Smernice OECD, 1997, tč. 1.6.).

Davčni organi se morajo zavedati, da so mednarodni koncerni (gledano s stališča vodenja) spodbujeni k temu, da uporabljajo cene, ki so primerljive z nepovezanimi osebami, saj lahko le tako presodijo resnično uspešnost različnih poslovnih enot (Smernice OECD, 1997, tč. 1.5.)

Pri ugotavljanju skladnosti prenosnih cen z neodvisnim tržnim načelom je potrebno upoštevati tudi druge faktorje, ki niso povezani z davčnimi okoliščinami, a lahko popačijo komercialne in finančne pogoje, ki so vzpostavljeni med povezanima osebama. Med te spadajo navzkrižni državni pritiski, ki se kažejo v obliki carin, kontroliranja cen, nadzovanja deviznih tečajev, zahtev glede denarnih tokov, obveznosti izvoza pod ceno idr. V koncernih se lahko čuti tudi vpliv delničarjev, zaradi katerih se na nivoju materinske firme prikazuje visoka rentabilnost, posebej še, če poslovna poročila ne temeljijo na konsolidiranih podatkih skupine (Smernice OECD, 1997, tč. 1.4.).

Uporaba neodvisnega tržnega načela je v večini primerov, ki vključujejo nakup in prodajo blaga, pa tudi posojanje denarja, učinkovita, saj ni težko najti tržne cene, ki je bila dogovorjena v primerljivi transakciji in okoliščinah med nepovezanimi osebami.

Težave pa se pojavljajo v primerih, ko gre za integrirano proizvodnjo visoko specializiranih izdelkov, pri edinstvenih neopredmetenih sredstvih in pri določenih specifičnih storitvah. Posebno težavo pri uporabi načela primerjave z nepovezanimi osebami predstavlja dejstvo, da se lahko povezana podjetja ukvarjajo s transakcijami, s katerimi se neodvisna ne bi. Pri tem ni nujno, da so transakcije motivirane zaradi davčne prevare, ampak lahko do njih pride zato, ker so člani mednarodnega koncerna pri sklepanju poslov med seboj soočeni z drugačnimi komercialnimi okoliščinami, kot bi bila neodvisna podjetja. Take težave se posebej pojavljajo v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (Smernice OECD, 1997, tč. 1.10.).

Za ugotavljanje prenosnih cen na podlagi neodvisnega tržnega načela morajo tako davčne oblasti kot multinacionalne družbe zbrati informacije o podobnih transakcijah, tržnih pogojih v času, ko je prišlo do transakcij, in oceniti nepovezane transakcije ter poslovne dejavnosti nepovezanih oseb in jih primerjati s transakcijami ter dejavnostmi povezanih oseb. Pri tem se oboji srečujejo s težavami, saj so lahko informacije, ki so dostopne, nepopolne, tiste, ki obstajajo, jih je težko ali nemogoče pridobiti, določene informacije bi lahko bile relevantne, pa preprosto ne obstajajo.

Torej osnova za uporabo neodvisnega tržnega načela predstavljajo pri poslih med povezanimi osebami ustrezne informacije o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Takšne informacije pa lahko dobimo samo, če se napravi ustrezna primerjalna analiza dejavnikov, ki določajo primerljivost med posameznimi transakcijami. V nadaljevanju bom predstavila analizo primerljivosti.

2.4.1 Analiza primerljivosti

Davčne uprave in povezane osebe morajo primerjati pogoje z usmerjenimi in neusmerjenimi transakcijami s t.i. primerljivkami in so le-te temeljnega pomena za uporabo neodvisnega tržnega načela.

Da bi dosegli uporabne rezultate, morajo biti ekonomsko relevantne značilnosti transakcij, ki jih primerjamo, zadosti primerljive, kar pomeni, da:

- med poslova, ki se primerjata, ni bistvenih razlik, ki bi vplivale na opazovani podatek, oz.
- je te razlike s primerno natančnimi popravki mogoče odpraviti (Smernice OECD, 1997, tč. 1.15.).

Pri ugotavljanju stopnje primerljivosti je pomembno upoštevati dejstvo, da neodvisna podjetja pred sklenitvijo posla ovrednotijo možne alternative, ki so jim realno na razpolago in da sklenejo posel le takrat, ko nimajo na razpolago nedvoumno boljše alternative. Tako je npr. zelo malo verjetno, da bi podjetje sprejelo ceno za določen proizvod od nekega neodvisnega podjetja, če ve, da je drug potencialni partner pripravljen pod enakimi pogoji plačati več. Navedeno dejstvo je za primerjavo poslov

med povezanimi podjetji zelo pomembno, saj neodvisna podjetja sklepajo posle ob upoštevanju gospodarskih pogojev in zelo razpoložljivih alternativ (Smernice OECD, 1997, tč. 1.15).

Zaradi tega je potrebno (v skladu z smernicami OECD) izvesti primerjalno analizo faktorjev, ki določajo primerljivost prodajnih in finančnih pogojev. Praviloma se to izvaja v naslednjih korakih:

- analiza lastnosti blaga (proizvodov) in storitev;
- analiza funkcij (analiza lastnosti dobavljenih proizvodov);
- preverjanje pogodbenih pogojev;
- analiza gospodarskega položaja v trenutku sklenitve posla (zunanji tržni dejavniki);
- analiza poslovne strategije posameznega poslovnega partnerja (subjektivni dejavnik).

2.4.1.1 Analiza lastnosti blaga in storitev

Pri analizi lastnosti blaga in storitev nam pogosto veliko povejo že razlike v njihovi vrednosti, ki jo dosegajo na prostem trgu. Med lastnosti, ki jih je pomembno upoštevati in analizirati pri blagu, spadajo naravne značilnosti blaga, njegova kvaliteta, zanesljivost, razpoložljivost in obseg dobave: pri analizi storitev predvsem naravo in obseg teh storitev; pri neopredmetenih sredstvih obliko transakcije (npr. izdajanje licence), tip imetja (npr. patent, blagovna znamka), trajanje, stopnjo zaščite in pričakovano korist od uporabe sredstva (Smernice OECD, 1997, tč. 1.19).

Izhajajoč iz teh spoznanj je nujnost razmejitev proizvodov posebej v mednarodnem vidiku ilustrirana na podlagi petih kriterijev (Vögele et.al., 1997, str. 343-347):

1. kakovost
2. image proizvoda
3. obseg pojma proizvoda
4. realizacija diferenciacije proizvoda
5. dobavni in plačilni pogoji.

a) Kakovost

Dejavnik kakovosti kot objektivne lastnosti proizvoda ni mogoče izolirano ugotoviti. Ta lastnost proizvoda se definira s pomočjo uporabnih namenov in dejanske stopnje primernosti proizvoda za te namene.

Primer:

Lastnosti proizvoda, kot na primer ekološka primernost, življenjska doba, varnost uporabe in ostale, ki so po družbenih konvencijah del pojma kakovosti, veljajo kot take le, če jih uporabnik tudi zahteva ali vsaj zazna.

Razlika, ki obstaja med pričakovanji potrošnikov in dejansko obstoječim potencialom, poskušajo v novejšem času zapolniti uporabni sistemi kakovosti. Smiselna uporaba teh sistemov predpostavlja redno specifikacijo značilnosti, ki so relevantne za odjemalca. Deloma se lahko potrebni ukrepi, katerih izvršitev zahteva obsežno certificiranje, raztezajo na celotno vrednostno verigo podjetja (na primer ISO 9001).

Ovisno od intenzivnosti sistema kakovosti in označevanja produktov, ki je povezano s tem, nastane kljub funkcionalni ekvivalenci produktov po subjektivnih zaznavah potrošnikov različen produkt, za katerega je smiselna pri ugotavljanju primernosti prenosnih cen le posredna primerjava. Glede na uporabljene sisteme kakovosti je možno najprej razlikovati med ukrepi, ki se nanašajo na proizvod, in tistimi, ki se nanašajo na proces. Medtem ko prvi vsebujejo zgolj preverjanje funkcionalne kakovosti komponent produkta, imajo slednji za cilj kakovostno enak nivo izdelovanja proizvodov. V zadnjem primeru na kvantificiranje cenovnih efektov v največji meri vplivajo ukrepi, ki se nanašajo na posamezni produkt na eni strani in stopnjo avtomatizacije procesa na drugi strani. Višja kot je stopnja, tem pomembnejše je zagotavljanje enake ravni kakovosti posameznih komponent, saj možne pomanjkljivosti ni mogoče odpraviti tako kot v ročnem procesu.

Nadaljnje razlikovanje ukrepov, ki se nanašajo na sisteme kakovosti in je bistvenega pomena za oblikovanje prenosnih cen, se ravna po tem, ali je management kakovosti aktivno ali pasivno naravnani. Pasivni management se omejuje na ugotavljanje napak in preprečevanje dobavljanja izdelkov z napako. To se opravlja na koncu procesa ali pa smiselno po določenih korakih proizvodnje. Zaradi naraščajočega pomena kakovosti ne obsega le vzorčnih preizkusov, temveč celotno kontrolo. Aktivni management kakovosti pa poleg teh obsega tudi ukrepe, ki se nanašajo na preprečevanje potencialnih izvorov napak (Vögele et. al., 1997, str. 343 - 347).

Obe varianti sistemov kakovosti sta povezani s stroški v različni višini, kar posledično vodi tudi k različnim prenosnim cenam.

b) Image proizvoda

Dejstvo, da mednarodni marketinški management razlikuje med dobrinami, ki so povezane z določeno kulturo, in tistimi, ki niso, zahteva, da je pri oblikovanju cen za določen produkt potrebno razlikovati med proizvodi, ki so uveljavljeni na nekem tržišču, in tistimi, ki niso.

c) Obseg pojma proizvoda

V strokovni literaturi se avtorji ne morejo zediniti glede tega, kaj naj bo vsebovano v pojmu proizvod. Nesporno pa ostaja dejstvo, da je za veliko proizvodov možnost diferenciranja tako izčrpana, da je to možno le še preko dodatnih storitev. Zaradi tega prihaja do primerov, da so celo homogeni proizvodi zaradi obsega dodatnih storitev,

ki so ponujene v paketu z njimi, tako neenaki, da uporaba neposredne primerjave cen ni več upravičena.

Primer:

Proizvajalec hladilnikov ponuja pri nakupu hladilnika dodatno še 24-urno servisno službo in možnost uporabe nadomestnega hladilnika za čas popravila. Cena je bistveno višja kot pri konkurenci, ki prodaja tehnično enakovreden produkt, vendar ne ponuja nobene dodatne storitve.

Pri primerjavi cen pa ni potrebno le utemeljiti dodatne storitve, temveč jih tudi natančno opisati. Tako se dajo storitve te vrste dodatno klasificirati npr. glede tega, ali so bile izvedene v fazi pred ali po nakupu proizvoda. V prvo kategorijo spadajo problemske analize, izdelave projektov, tehnično svetovanje, dobava poskusnih vzorcev in tudi finančne storitve. V drugo skupino pa spadajo storitve, ki se nanašajo na garancijo, montažo, popravila in po novem tudi odstranitev. Lahko pa razvrstimo storitve po vrsti. Prvi način je boljše oblikovanje rezultata storitve kot npr. skrajšanje dobavnega roka. Drugi način je diferenciranje storitvenega procesa, kot tretja možnost pa so lahko ponujene storitve, ki se nanašajo ne na storitveni proces in ne na rezultat storitve (Vögele et. al., 1997, str. 343 - 347).

d) Realizacija razlikovanja proizvoda

Realizacijske možnosti, ki se nanašajo na diferenciacijo produkta in stroški povezani z njimi, so določene pri dosledni naravnosti na okolje, večinoma za elementi produkta, ki jih je potrebno modificirati. Te modifikacije pa obsegajo lahko vse, od enostavne modifikacije fizikalnih, funkcionalnih, estetskih ali celo simboličnih lastnosti do novega razvoja proizvoda.

Primer:

Matična firma, ki deluje v kozmetični dejavnosti, razpečava serijo različnih mil v deželi A preko povezane hčerinske družbe, v deželi B pa preko neodvisne družbe. Povezano podjetje je moglo pri nabavi serije mil doseči le diferenciranost glede arome, medtem ko pozicioniranje na trgu dežele B zahteva prilagoditev ph vrednosti.

e) Dobavni in plačilni pogoji

Možnosti oblikovanja dobavnih in plačilnih pogojev vodijo pri drugače homogenih proizvodih do različnih prenosnih cen. Že različne vsebine transportnih klavzul (npr. Incotermsi), ki urejajo npr. prehod tveganja in lastništva, se praviloma odražajo v oblikovanju prenosnih cen.

2.4.1.2 Analiza funkcij

V razlagi pojmov Smernic OECD je funkcijska analiza opredeljena kot postopek, s katerim multinacionalke in davčne uprave analizirajo opravljene funkcije, ki jih

prevzema posamezna povezana oseba v nadzorovanih transakcijah in neodvisna oseba v primerljivih nenadzorovanih transakcijah – ob upoštevanju uporabljenih srestev in prevzetega tveganja.

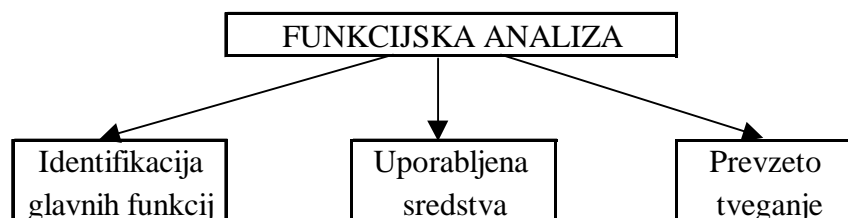
Cilj funkcijske analize je ugotoviti primerljive transakcije in ugotoviti njihovo (ne)primerljivost. Funkcijska analiza daje vsem, ki proučujejo politiko prenosnih cen multinacionalke, hiter pregled organizacije, tako da se seznanijo z njenimi glavnimi dejavnostmi. Istočasno pa skuša opredeliti naloge, ki jih opravlja vsaka posamezna družba multinacionalke, ne glede na to, ali jih zaračunava ali ne; z njo je mogoče oceniti pomembnost vsake posamezne naloge za celotno poslovanje multinacionalke (Transfer Pricing Guidelines, 2000, str. 26).

Analiza funkcij je eden od bistvenih elementov vsake oblike razdelitve dobička; po eni strani je edini smiselni kriterij, ki omogoča razdelitev dobička, po drugi strani pa odgovarja tudi neodvisnemu tržnemu načelu, t. j. da ustreza razmeram, ki bi bile v primeru poslovanja med nepovezanima osebama. Določanje cen med nepovezanimi osebami vedno temelji na primernem poplačilu za prevzete funkcije, tveganje in vloženi kapital. V okviru analize funkcij bo potrebno najprej opredeliti organizacijo oz. strukturo koncerna, da bi dobili pregled nad relevantnimi podjetji. Predvsem je potrebno upoštevati pravno obliko posameznih podjetji, iz česar so razvidni prvi napotki o prevzemu tveganja.

Cilj funkcijske analize je torej ugotoviti primerljive transakcije in ugotoviti njihovo (ne)primerljivost. Opravljena mora biti tako, da bo zajela tri področja, in sicer:

- identifikacijo glavnih funkcij
- uporabljena sredstva
- prevzeto tveganje.

Slika 1: Dejavniki, ki jih mora zajeti funkcijska analiza



Vir: Transfer Pricing Guidelines, 2000, str. 26.

Pri poslih med dvema nepovezanima podjetjema je poplačilo odvisno od prevzetih funkcij. Pri ocenjevanju primerljivosti poslov je zato pomembno opraviti primerjavo

prevzetih funkcij. Analiza funkcij ugotavlja gospodarsko pomembne dejavnosti in odgovornosti ter njihovo razdelitev med obema podjetjema.

Funkcije, katere je potrebno ugotoviti in primerjati, so npr. raziskovanje in razvoj, nabava, proizvodnja, montaža, servis, dizajn, prodaja, marketing, transport, financiranje in menedžment. Pomembna je tudi ugotovitev in primerjava vloženih sredstev. Prav tako je potrebno upoštevati prevzeta tveganja, saj naj bi teoretično na prostem trgu veljalo pravilo, da je večje tveganje poplačano tudi z večjim dobičkom. Vrste tveganja, ki jih je potrebno upoštevati, so: tržni riziki, kot so predvsem nihanje proizvodnih stroškov in prodajnih cen, tveganje izgube, ki je povezana z vlaganji v opremo, tveganja v zvezi z uspehom ali propadom investicij v raziskovanje in razvoj ter finančno tveganje, ki ga povzročajo nihanje obrestnih stopenj in deviznih tečajev, kreditni riziki itd.

2.4.1.3 Pogodbeni pogoji

Pri analizi pogodbenih pogojev je potrebno ugotoviti, kako se dogovorjeni pogodbeni plačilni, finančni in dejanski pogoji v kontrolirani transakciji med povezanima podjetjema razlikujejo od pogojev v nekontrolirani transakciji. Za sklenjene posle med neodvisnima podjetjema so odgovornosti, tveganja in koristi v pogodbah natančno določeni in razdeljeni med obe stranki. Preučevanje teh pogojev predstavlja del funkcijske analize (Smernice OECD, 1997, tč. 1.28.).

Pogodbeni pogoji pri poslih med nepovezanimi osebami določajo razdelitev funkcij, tveganja, obveznosti in prednosti ter zaradi nasprotnih interesov obeh strani je možno realno pričakovati, da se teh pogojev tudi držijo. Pri povezanih podjetjih pogosto takšnega različnega interesa ni, zato je potrebno preveriti, kakšne so dejanske razmere. Ti pogoji ne izhajajo le iz pogodb, temveč tudi iz poslovne korespondence in obnašanja.

2.4.1.4 Gospodarski položaj

Na dosežene cene na nekem trgu ima splošni gospodarski položaj velik vpliv. Da bi si ustvarili primerljivost, je pomembno, če so tržišča, na katerih so dejavna, tudi primerljiva nepovezana podjetja podobna in da razlike nimajo bistvenega vpliva na ceno oziroma, da so možni potrebni popravki.

Ker podjetja dosegajo pri nabavi oz. prodaji proizvodov oz. storitev na različnih trgih različne cene, je potrebno pri primerjavi prenosnih cen, oblikovanih v transakcijah med povezanimi podjetji, s tistimi, ki jih dosegajo pri istovrstnih poslih neodvisna podjetja, preučiti relevantne faktorje, ki določajo primerljivost trgov, in sicer:

- geografsko lokacijo trga,

- stopnjo konkurence na trgu,
- razpoložljivost nadomestnih dobrin in storitev,
- transportne stroške,
- velikost trga,
- kupno moč potrošnikov,
- stroške proizvodnje, dela in kapitala,
- obliko in obseg poseganja države v gospodarstvo,
- čas sklenitve posla idr. (Smernice OECD, 1997, tč. 1.30).

Omenjeni dejavniki so še posebej pomembni za majhno državo, kot je Slovenija, saj je v taki državi pogosto težko dobiti ustrezne primerljivke.

2.4.1.5 Poslovne strategije

Pri poslovnih strategijah je potrebno upoštevati veliko podjetniških vidikov, kot so:

- inovacija in razvoj novih proizvodov,
- stopnja diverzifikacije,
- strategije tveganja,
- ocena političnih sprememb,
- vpliv obstoječih zakonov o zaposlovanju in druge.

Strategije je potrebno ugotoviti, tako pri podjetjih v koncernu kot tudi pri neodvisnemu podjetju (Smernice OECD, 1997, tč. 1.31).

Smernice OECD v točki 1.35 dopuščajo tudi možnost, da npr. strategija vstopa na trg ne uspe in kako to še ne pomeni, da se prenosne cene, ki so bile ravno zaradi te strategije ustrezno modificirane, ne sprejmejo kot pravilne. Taka določba izhaja iz načela ugotavljanja prenosnih cen na temelju primerjave istovrstnih poslov med neodvisnimi podjetji, saj lahko neko neodvisno podjetje zaradi vstopa na določen trg dobavlja trgovcu blago prav tako po nižji ceni, pa kljub temu ne uspe izboljšati svojega tržnega položaja in ne poveča bodočih dobičkov. Če smernice OECD tega ne bi dopuščale, bi bila povezana podjetja, ki ne bi zlorabila prenosnih cen, v neenakopravnem položaju.

2.5 Sporazumi o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Države se v primerih, kadar dohodki ali premoženje segajo preko meja ene države, dogovarjajo o razdelitvi izplena od posameznih davkov in v ta namen sklepajo sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Le-te sklepajo na podlagi vzorčnih sporazumov, ki jih pripravljajo mednarodne organizacije, pri čemer sta najpomembnejša:

- Vzorčni sporazum Združenih narodov in
- Vzorčni sporazum OECD (Svilar, Šircelj, 1998, str. 24 - 25).

Z nekaterimi državami ima Slovenija sklenjene sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

Sporazum v določenih pogojih odpravlja dvojno obdavčitev, in sicer v primerih:

- če se podjetju s sedežem v eni državi pripiše dobiček iz druge države in nato dejansko obdavči v državi s sedežem podjetja,
- če je bil ta dobiček obdavčen tudi v drugem povezanem podjetju v drugi državi.

Pri sklepanju sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju države zasledujejo tako neposredne kot tudi posredne namene (Šušteršič, 2000, str. 6 - 7). Med neposredne namene spadajo:

- odprava dvojnega obdavčevanja; odvisna je od uporabljene metode. Na splošno gre za podelitev pravice obdavčevanja le v državi vira ali le v državi rezidenta ali pa v obeh državah, vendar z zgornjo mejo v državi vira in z obveznostjo države rezidenta odpraviti dvojno obdavčenje;
- odprava dvojnega neobdavčevanja;
- preprečevanje davčnih utaj;
- preprečevanje izogibanja davkom; tako ravnanje davčnih zavezancev je lahko zakonito ali nezakonito, vendar v obeh primerih nezaželeno z vidika davčnih uprav. V primeru davčnih utaj se morajo davčne službe dogovarjati in delovati usklajeno, sicer bodo pri svojem delu zelo težko uspešne;
- Razdelitev pravic obdavčevanja med državama;
- preprečevanje davčne neenakosti, kar je v prid davčnim zavezancem, saj sklenitev sporazuma preprečuje državi pogodbenici, da bi bolj obdavčevala le nerezidente, poslovne enote tujih podjetij ali kako drugače določala davčne osnove nerezidentom.

V nadaljevanju bom prikazala zelo poenostavljen postopek, kako poteka izplačilo dividend, v primeru, ko ima Republika Slovenija sklenjen Sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja z državo Švico.

Primer:

V primeru, ko slovensko podjetje izplača dividende lastniku podjetja (100% lastništvo), ki je rezident države Švice, mora pred plačilom dividend plačati akontacijo davka od dobička, in sicer 15% od zneska bruto dividend. Ob plačilu davka mu davčni organ izda odločbo o plačani akontaciji davka od dobička oz. da izjavo, da podjetje nima neplačanih davčnih obveznosti do države. Po izdani odločbi podjetje lahko izplača dividende lastniku podjetja (bruto dividenda, manj akontacija davka od dobička). V skladu s Sporazumom lahko podjetje (v skladu z predpisanimi postopki, ki potekajo približno mesec do dva meseca od oddaje vloge) vloži vlogo za vračilo preveč plačane akontacije davka od dobička v višini 10%, ki mu jih davčni organ dejansko tudi povrne ter izplača na sedež podjetja v Republiki Sloveniji. Slovensko

podjetje tako lahko izplača znesek v vrednosti 10% bruto dividend lastniku podjetja v državi Švici.

Postopki izvajanja oz. vloga za zahtevek vračila akontacije davka od dobička lahko ocenim, da je v naši državi relativno zapleten, predvsem pa dolgotrajen. Slovenska lokalna zakonodaja ne dopušča možnosti, da bi se v takih primerih izplačal neto davek (v prikazanem primeru 5%; $15\% - 10\% = 5\%$), kar razvitim državam ni povsem logično. V takih primerih se pojavlja tudi vprašanje likvidnosti in zalaganje finančnih sredstev ter izguba prihodkov financiranja iz naslova prejetih obresti.

V nadaljevanju predstavljam tabeli 1. in 2., kjer so prikazane države, s katerimi ima Slovenija sklenjene sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Tabela 1: Države, s katerimi je imela nekdanja SFRJ sklenjene sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Sporazumi sklenjeni z SFRJ	Pričetek veljave
Država	
Ciper	1987
Slovaška	1984
Finska	1998
Francija	1976
Nemčija	1989
Madžarska	1988
Italija	1986
Nizozemska	1983
Norveška	1986
Romunija	1988
Švedska	1982
Velika Britanija	1982

Vir: Taxation in Slovenia, Ministry of Finance, 2003.

Tabela 2: Države, s katerimi ima Slovenija sklenjene sporazume o izogibanju dvojnega obdavčevanja

Sporazumi sklenjeni z Republiko Slovenijo	Pričetek veljave
Država	
Avstrija	1999
Belgija	2000
Kanada	2003
Kitajska	1996
Češka	1999
Danska	2003
Irska	2003
Latvija	2003
Litvija	2003
Luxemburg	2003
Makedonija	2000
Poljska	1998
Ruska federacija	1998
Španija	2003
Švica	1998
ZDA	2002

Vir: Taxation in Slovenia, Ministry of Finance, 2003.

Naša država v primerjavi z razvitimi državami nima široke mreže sklenjenih sporazumov, za kar leži vzrok v veliki meri na nekdanji državi in na kratkem času, ki je potekel od osamosvojitve. Vendar pa je Republika Slovenija kot naslednica nekdanje Jugoslavije prevzela vse mednarodne dogovore, ki jih je sklenila Jugoslavija, če niso v nasprotju z ustavno pravnim sistemom Republike Slovenije (3. in 4. člen Ustavnega zakona za izvedbo temeljne ustavne listine o samostojnosti in neodvisnosti Republike Slovenije, Ur. list RS/I, št. 1-6/91).

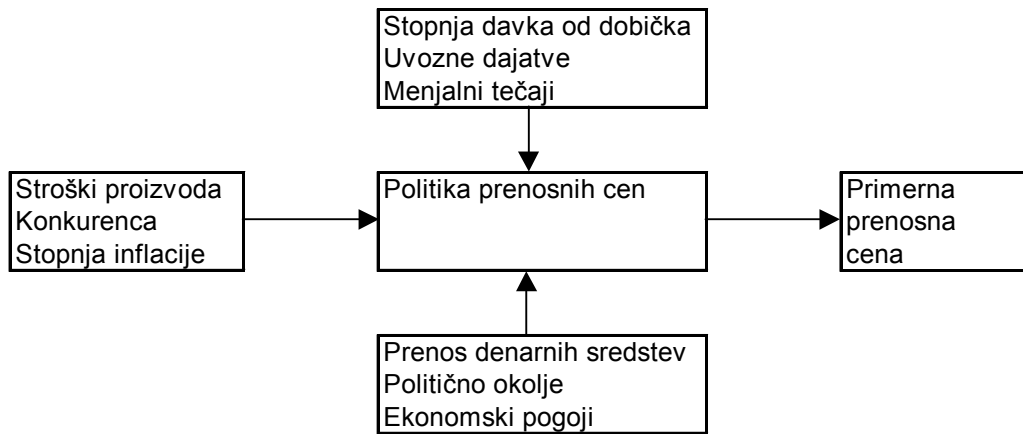
2.6 Dejavniki, ki vplivajo na politiko določanja prenosnih cen

Multinacionalna podjetja vsekakor upoštevajo določene dejavnike, ki so različni za vsako posamezno državo in ki sicer pomembno vplivajo na njihovo odločitev o poslovanju v tej državi ter o politiki določanja prenosnih cen. Preden se odločijo za takšno poslovno potezo, morajo proučiti dejavnike, ki vplivajo na njihovo odločitev.

Dejavniki za določanje prenosnih cen se sestojijo iz šestih elementov, ki naj bi jih upoštevali pri določanju primerne cene in po katerih naj bi se zaračunavalo blago oz.

storitve iz ene države v drugo (Abdallah, 1989, str.14). Le-te so prikazane v naslednji sliki:

Slika 2: Dejavniki, ki vplivajo na določanje prenosnih cen



Vir: Abdallah, 1989, str. 15.

2.6.1 Ustrezne stroškovne informacije

Pri določanju ustrezne prenosne cene je informacija o stroških in prihodkih o blagu oziroma storitvah, ki so predmet prenosa iz ene države v druge, vsekakor najbolj pomemben podatek. Vprašanje je, kakšen strošek je relevanten za upravljalca, ko se odloča za ceno blago oz. storitve, ki bodo prenesene iz njegovega oddelka oz. družbe (Abdallah, 1989, str. 15).

Stroški so definirani kot pričakovani bodoči stroški, ki bodo povzročili razliko med zaračunano višjo oz. nižjo ceno za blago oz. storitve, prenesene med odvisnimi podjetji istega matičnega podjetja v različnih državah. Upravljalca (ravnatelj, manager) povezane družbe v tujini mora imeti ustrezne informacije o stroških, možnost, da jih uporabi v procesu odločanja in razumevanje njihovega vpliva na profitabilnost obeh podjetij, tako matične kot odvisne družbe. Stroški vključujejo neposredne materialne stroške, stroške dela in stroške uprave. Drugi stroški vključujejo prodajne in administrativne stroške, ki so vezani na odvisno družbo, plus stroški, ki jih ima matično podjetje (Abdallah, 1989, str. 15).

2.6.2 Stopnja davka od dobička

Najpogosteje v literaturi navedeni cilj, ki si ga multinacionalna podjetja prizadevajo doseči pri oblikovanju prenosnih cen, je minimiziranje davčnih obveznosti iz naslova plačila davka na dobiček za multinacionalno podjetje kot celoto. Stopnje davka od dobička različnih držav so zelo različne in si niso niti blizu druga drugi. Obdavčitev

ima izredno močan vpliv na multinacionalna podjetja glede njihovih odločitev o prenosnih cenah, lahko bi dejali, da je to verjetno najpomembnejši vpliv. Mednarodno podjetje lahko preko prenosnih cen usmeri dobičke iz podjetij z visoko davčno obremenitvijo v podjetja v državah z nizko. Če matično ali odvisno podjetje drugemu odvisnemu podjetju zaračunava visoke prenosne cene, iz njega črpa dobičke, če pa mu zaračunava nizke prenosne cene, pa jih vanj preliva.

Tako so davčne stopnje davka na dobiček v posameznih državah zelo različne, npr. v Avstriji je 34%, Francija ima 33,33%, Italija 36%, Madžarska 18%, Nemčija 25% in Hrvaška 20% (European Tax Handbook, 2001).

V kolikor bi bile davčne stopnje enake v različnih državah, potem ne bi bilo razloga za preferiranje višje prenosne cene ali nižje v smislu globalnega dobička multinacionalnega podjetja. Tako domača kot tuja država sta zainteresirani v zvezi s profiti, ki jih realizira multinacionalno podjetje in prenosne cene predstavljajo veliko razliko v znesku davka od dobička, plačanega v posamezni državi. Davčnim upravam v obeh državah je postalo zelo jasno, kakšen je vpliv različnih davčnih stopenj (Abdallah, 1989, str.18).

2.6.3 Tveganje spremembe deviznega tečaja

Aktivnosti multinacionalnih podjetij vključuje veliko držav in le tam poslujejo z različnimi valutami. Ena izmed pomembnih dejavnikov pri določanju prenosnih cen je tudi skrb multinacionalnega podjetja glede tečajnega tveganja. Vrednost določene valute lahko devalvira oz. depreciira. Predvsem je to tudi pomembno takrat, ko odvisno podjetje plačuje blago v tuji valuti in je v takem primeru izpostavljenost večja (Abdallah, 1989, str. 19).

Spremembe deviznega tečaja vplivajo na spremembo vrednosti sredstev, nominiranih v tuji valuti in s tem povezani dobiček ali izguba, ki se kaže tudi v konsolidiranem poslovnem izidu multinacionalnega podjetja. Uporaba manipulativnih prenosnih cen v mednarodni trgovini je eden najučinkovitejših načinov za zmanjševanje izgub, povezanih s spremembo deviznega tečaja. Velja splošno pravilo, po katerem se vrednost sredstev, nominirana v tisti valuti, ki bo po pričakovanjih depreciirala ali ji grozi devalvacija, da se s povečanimi prenosnimi cenami spremeni v stabilno valuto (Gernon, 2001, str. 174).

2.6.4 Omejitve pri prenosu denarnih sredstev

Poleg izplačila dividend, plačila licenčin in storitev upravljanja je uporaba prenosnih cen ena izmed najpomembnejših tehnik, ki se uporablja pri prenosu denarnih sredstev iz ene države v drugo (Abdallah, 1989, str. 40). Z določanjem

manipulativnih prenosnih cen se multinacionalka lahko izogne tudi tem omejitvam, ni pa nujno, da so manipulativne prenosne cene uporabljene tudi v davčne namene.

2.6.5 Uvozne dajatve

Uvozne dajatve, predvsem carine, so tudi pomemben dejavnik pri določanju prenosnih cen. Nizke prenosne cene pri uvozu zmanjšujejo plačilo z visokimi davčnimi stopnjami. Mednarodna podjetja bodo tako oblikovala čim nižje prenosne cene, tam, kjer bodo visoke uvozne carinske dajatve, in obratno. V manj razvitih državah uporaba nizkih prenosnih cen na uvoz bi močno vplivala na plačilno bilanco teh držav.

Ne glede na to se s kombiniranjem tako uvoznih dajatev kot tudi davka od dobička zakomplicira odločitev pri določanju primerne prenosne cene, predvsem v državah, kjer so v veljavi nizke carinske stopnje in visoke stopnje davka od dobička (Abdallah, 1989, str. 20).

2.6.6 Konkurenca

Ko novo tuje podjetje prične s poslovanjem v novem okolju, je konkurenca naslednji dejavnik, ki mora biti upoštevan pri določanju prenosnih cen. Multinacionalno podjetje lahko določi nizke prenosne cene za blago, distribuirano v novo odvisno podjetje v tuji državi, s čimer si poveča finančno in konkurenčno pozicijo v prvih letih poslovanja. Po drugi strani pa lahko to povzroči, da država - gostiteljica intervenira tako, da zaščiti svojo domačo proizvodnjo, če je uvozna cena (prenosna) bistveno nižja od tiste, ki jo imajo domači proizvajalci.

Tako ugotovimo, da pri politiki določanja prenosnih cen lahko postane zelo kontroverzen problem v mednarodnih podjetjih na poročanju rezultatov njihovih mednarodnih poslovnih transakcij. Vodstvo mednarodnega podjetja poskuša doseči minimiziranje izgube pri tečajnih poslih, poskuša se izogniti omejitvam pri iznosu denarnih tokov, plačati čim nižje uvozne dajatve, minimizirati celotno davčno obveznost, tako v državi gostiteljici kot tudi v domači državi in hkrati pomagati odvisnim podjetjem v tuji državi konkurirati z ostalimi podjetji ter tako doseči skupne cilje mednarodnega podjetja kot celote (Abdallah, 1989, str. 21).

V nadaljevanju bom opredelila teoretična spoznanja na področju metod določanja prenosnih cen za davčne namene.

3 METODE DOLOČANJA PRENOSNIH CEN ZA DAVČNE NAMENE

V poročilu OECD so kot običajne metode za določanje prenosnih cen priznane metoda primerjave cen, metoda pribitka stroškov in metoda ponovne prodaje.

Njihova skupna značilnost je njihova naravnost na osnovno pravilo primerjave s tretjimi, četudi zavzemajo različne oblike. Te tri standardne metode veljajo tako za materialne kot tudi za nematerialne dobrine.

V poročilu OECD ni naveden prioriteten vrstni red teh metod in je podjetjem prepuščena v tej smeri določena fleksibilnost. V svetu, še posebno pa v državah OECD, so se uveljavile naslednje metode:

Tradicionalne transakcijske metode (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 1995, str. 42):

- metoda primerljive neusmerjene cene (Comparable uncontrolled price method – CUP);
- metoda ponovne prodaje oz. metoda preprodajnih cen (Resale price method - RPM);
- metoda pribitka na stroške (Cost plus method - CPM).

Navedene metode se v praksi najpogosteje uporabljajo. Učinkovite pa so lahko le v primeru, ko gre za realne dobrine. Pogosto pa ne delujejo v primerih, kjer se plačila izvršujejo matičnemu podjetju za uporabo, kot npr. intelektualne lastnine, provizij in drugih podobnih storitev.

Druga skupina sta **metodi na osnovi dobička** (oz. metode transakcijskega dobička), in sicer:

- metoda razdelitve dobička (Profit split method – PSM);
- metoda neto razlike v ceni (Transactional net margin method – TNMM);

Sicer obstajajo tudi druge metode na osnovi dobička (metoda primerljivega dobička, metoda spremenljivih stroškov in globalno predpisana porazdelitev), vendar jih v nalogi podrobno ne opredeljujem, saj samo omenjeni metodi ustrezata neodvisnemu tržnemu načelu, ki v Smernicah OECD predstavljata osnovo za ugotavljanje prenosnih cen.

V ZDA za razliko od Smernic OECD so standardne transakcijske metode in metodi primerjave dobička ter razdelitve dobička enakovredne, vendarle je potrebno izbrati tisto metodo, ki v neki situaciji daje najbolj zanesljive izračune za cene po neodvisnem tržnem načelu ali pa najboljše rezultate (pravilo najboljše metode, angl. Best method rule).

S pomočjo metod za ugotavljanje prenosnih cen je mogoče ugotoviti, ali so pogoji, ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami, skladni z neodvisnim tržnim načelom. Pri tem ne obstaja ena sama metoda, ki bi bila primerna za vrednotenje vsakršne možne situacije, kot po drugi strani tudi ne more biti ovržena uporabnost katerekoli specifične metode. Davčni zavezanec mora hraniti in ob

potrebi pristojnemu davčnemu organu pravočasno predložiti dokumentacijo, ki kaže, kako je določil prenosne cene.

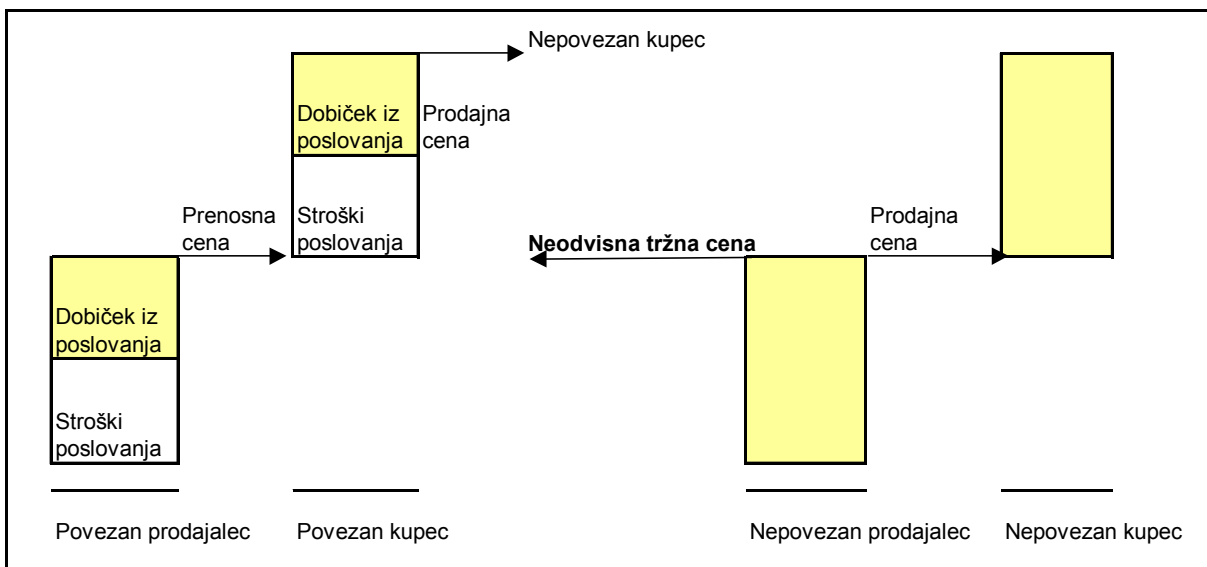
3.1 Metoda primerljive neusmerjene cene

Metoda primerljive neusmerjene cene najbolj neposredno uporablja osnovno načelo za določanje prenosnih cen. Čeprav rangiranja med metodami ne poznamo, pa v določenih primerih dajemo prednost tej metodi, kot npr. pri kreditih ter licenčnih pogodbah. Če obstajajo primerljivi posli, predstavlja metoda primerjave cen najzanesljivejšo in najbolj neposredno metodo za ugotavljanje primernosti prenosnih cen (Smernice OECD, 1997, tč. 2).

Pomemben predpogoj za uporabo metode primerljive neusmerjene cene predstavlja neposredna ali vsaj posredna možnost primerjave cen posameznih poslov, ki so predmet menjave ali razmer, v katerih se le-ta dogaja.

Naslednja slika prikazuje metodo primerljive neusmerjene cene:

Slika 3: Metoda primerljive neusmerjene cene



Vir: International Tax Journal, 2003, str. 4.

Metoda primerljive neusmerjene cene ustvari neodvisno tržno ceno z direktno povezavo s tržno ceno enakega proizvoda pod enakimi ali podobnimi pogoji z nepovezanim prodajalcem in kupcem. Možne so manjše prilagoditve v proizvodu oz. v pogojih prodaje, s predpostavko, da imajo te razlike vpliv na ceno. Mednarodna podjetja, ki poslujejo s proizvodi, bodo praviloma uporabljale to metodo oz. ceno za njihove notranje transakcije.

Z veliko polproizvodi se pa ne trguje na prostem trgu, oz. če se, se zelo razlikujejo po obliki, funkcionalnosti in uporabi. Tako proizvodi pa niso predmet metode primerljive neusmerjene cene, temveč se uporabljajo metode, vezane na dobiček, metoda preprodajnih cen in metoda pribitka na stroške

[URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000156643781&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

V skladu z MRS 24.13 pri tej metodi primerjamo cene blaga, storitev, materialnih in nematerialnih pravic, ki se oblikujejo med povezanimi osebami s cenami blaga, storitev, materialnih in nematerialnih pravic, te se oblikujejo med osebami, ki niso povezane (neodvisne tretje stranke) v primerljivih okoliščinah.

Upoštevajo se torej cene, ki jih pri podobnih poslih dosegajo popolnoma nepovezani kupci in prodajalci. Metoda daje zadovoljive rezultate v primeru, ko nepovezana oseba prodaja enako blago kot povezana oseba. Metodo primerjalnih cen je možno uporabiti le, če obstajajo vsi primerljivi podatki o transakcijah med povezanimi družbami. Primerjava le enega elementa poslovanja davčnega zavezanca ne daje zadovoljivih rešitev (Vögele et. al., 1997, str. 337).

Pri praktični uporabi te metode nastanejo težave pri pridobivanju podatkov o primerljivih tržnih cenah, ker ti niso na voljo ali niso primerljivi, ali pa zbiranje ni izvedljivo. Je pa najposrednejša metoda in ima zato prednosti pred drugimi metodami. Trditev, da so na podlagi primerjave cen prenosne cene v matičnem podjetju (koncernu) napačno postavljene, ni vedno točna. Na več področjih sploh ni primerljivih transakcij, kot npr. na področju visoke tehnologije, kjer je določen know-how licenciran le znotraj koncerna.

Glede na metodiko primerjave cen razlikujemo zunanjo in notranjo cenovno primerjavo. Notranja cenovna primerjava pomeni, da prodaja povezana oseba istovrstne storitve oz. blago pod podobnimi pogoji istočasno drugi povezani in neodvisni osebi. Ceni naj bi bili enaki. Pri zunanji cenovni primerjavi jemljemo za zunanje cene javno dostopne podatke (Babič, Kavčič, 2001, str. 52 - 53).

V nadaljevanju bosta primerjavi podrobneje prikazani.

3.1.1 Zunanja primerjava

Za zunanjo primerjavo so primerne predvsem takšne cene, ki so bile sklenjene na podlagi borznih poslov, cene, ki so običajne v panogi med nepovezanimi tretjimi osebami. Takšna formulacija jasno določa, da zunanja primerjava cen s tistimi cenami, ki so bile sklenjene v drugem koncernu, ni mogoča. Pri opiranju na interne cene nekega drugega koncerna manjka za primerjavo bistvena značilnost te metode, namreč neodvisnost od koncernskega vpliva. Čeprav je v 9. členu Vzorčnega modela

OECD izrecno napisano, da veljajo cene le med neodvisnimi tretjimi osebami, skuša vodstvo podjetij primerjavo pogosto bazirati na cenah, ki izhajajo iz drugih koncernskih podjetij. Brez primerjave z neodvisnimi tretjimi subjekti ni možno postaviti objektivnega merila.

Tudi v strokovni literaturi je deloma zastopano mnenje, da je t. i. neprava cena v okviru drugega koncerna možna, pri čemer je poudarjeno, da je objektivna primerjava dosežena šele z večjim številom primerov. Zaradi jasnega zapisa v zakonih pa ni dopustna nobena takšna uporaba prenosnih cen, ki bi bila v škodo davčnega zavezanca. Obratno pa seveda ne obstaja noben pomislek, ki bi bil proti primerjavi s koncernskimi cenami, če so prenosne cene v korist davčnega zavezanca.

Borzne cene ni možno ugotavljati le pri vrednostnih papirjih, temveč pri produktih, če se z njimi trgujejo na blagovnih ali terminskih poslih. Borzni ali tržni zapisi so javni. Pomemben primerjalni dejavnik je čas opravljanja določenega posla, kajti na trgu in borzah prihaja do urinih, dnevnih, tedenskih ali mesečnih sprememb cen. Cene, ki so običajne v panogi, so praviloma cene za blago, s katerim v industriji, storitvah ali trgovini trgujejo v velikih količinah. Takšne cene so v vsaki panogi poznane, četudi se razlikujejo glede različnih količin, velikosti posamezne pošiljke ali podobnih panožnih pogojev (Vögele et. al., 1997, str. 336).

V nadaljevanju bom opredelila neposredno in posredno primerjavo cen.

a) Neposredna primerjava prenosnih cen

Za neposredno primerjavo morajo biti primerjani posli čim bolj enaki. To pomeni, da je ta možna le, če so odločilni dejavniki identični ali vsaj podobni. Če pride do različnih cen, to še ne pomeni, da je treba cene popraviti. Podobni dejavniki le redko vodijo k enakim, marveč k podobnim cenam. Upoštevati je treba, da imajo poslovodje določen manevrski prostor pri postavljanju cen, kar jim priznava tudi davčna uprava. Če je pri zunanji primerjavi na podlagi različnih primerjalnih poslov ugotovljen razpon cene, potem je potrebno sprejeti vse cene, ki se nahajajo v tem razponu. Po drugi strani pa je potrebno sprejeti tudi tiste cene, ki so zunaj tega razpona, če ni na razpolago dovolj poslov za primerjavo ali če navkljub podobnim dejavnikom obstaja odklon, ki ne opravičuje neposredne primerjave.

Primer:

Neko avstrijsko podjetje proizvaja likalnike in jih dobavlja hčerinskemu podjetju, ki jih v Sloveniji prodaja. Cene različnih modelov se gibljejo od 40 do 100 EUR. Neodvisno avstrijsko podjetje iz iste panoge proizvaja prav tako v Avstriji likalnike iste vrste in jih prodaja neodvisnemu podjetju v Sloveniji, pri čemer se gibljejo cene za posamezne modele med 50 do 200 EUR. Kvaliteta proizvodov obeh proizvajalcev je

približno enaka; prav tako sta blagovni znamki v približno enakem razredu. Če so tudi drugi pogoji podobni, je zunanja primerjava mogoča.

Iz zgornjega primera lahko vidimo, da cene niso identične, kar pa še ne pomeni, da je potrebna korektura prenosnih cen. Podjetja zelo redkokdaj nastopajo na tržišču pod enakimi pogoji, ampak najpogosteje pod podobnimi pogoji, ki zelo poredko vodijo do enakih cen, ampak le k podobnim cenam. Zato bi morali davčni organi davčnim zavezancem praviloma priznati prenosne cene, ki se gibljejo v takem razponu cen, pri katerih je še mogoče reči, da odgovarjajo neodvisnemu tržnemu načelu.

V praksi je tako povezanim podjetjem kakor tudi davčnim upravam zelo težko, da bi našli primerljive posle, saj veljajo podatki o sklenjenih poslih za strogo varovane poslovne skrivnosti. Zato je praktično nemogoče ugotoviti vse okoliščine poslov med neodvisnimi posli, kot so dobavljene količine, odobreni rabati, transportni pogoji, prevzeto valutno tveganje idr. ter jih primerjati s pogoji med povezanimi podjetji. Zaradi tega se je potrebno poslužiti posredne primerjave cen, pri kateri je potrebno izločiti vpliv odklonilnih dejavnikov in preračunati dogovorjeno ceno na ceno, ki bi jo sklenili neodvisni podjetji (Vögele et. al, 1997, str. 337).

b) Posredna primerjava prenosnih cen

Pri posredni primerjavi so lahko uporabljene tudi neenaki posli, če je vpliv dejavnikov, ki niso enaki, odstranjen in je dogovorjena cena lahko preračunana. V kolikor tako obstajajo razlike v količini, kakovosti, tveganju menjalnega tečaja ter dobavnih pogojih, je potrebno izračunati vpliv teh dejavnikov na ceno in jih nato izločiti, da nato lahko pride do primerjave poslov.

3.1.2 Notranja primerjava

Pri notranji primerjavi je cena, ki si uporabi kot kriterij primerjave tista, ki je bila sklenjena med podjetjem – davčnim zavezancem samim ali med povezano osebo in tretjo neodvisno osebo. Ta postopek je uporaben tedaj, če so enaki posli sklenjeni med povezanimi in neodvisnimi osebami. Cena, ki jo plača neodvisna tretja oseba, velja kot primerjalna cena za ugotavljanje prenosnih cen. Pri tem internem poslu velja predpostavka, da gre za posel, ki je nastal v pravih tržnih razmerah. Tega pa ne moremo trditi v primeru, da davčni zavezanec zavestno sklepa na trgu nenavadne posle, ki odstopajo od normalnih, da bi ustvarilo primerjalno bazo.

Če podjetje posluje izključno s povezanimi podjetji, je v literaturi delno zastopano mnenje, da se lahko primerjava izvrši tudi samo z naslanjanjem na notranje cene. Čeprav le-te nimajo takšne dokazne moči kot zunanje cene, pa je doslednost teh cen lahko jasn indic za njihovo poslovno pravilnost. Vsekakor pa s tem manjka pomemben atribut primerjave, namreč primerjava z neodvisnimi tretjimi.

3.2 Metoda ponovne prodaje

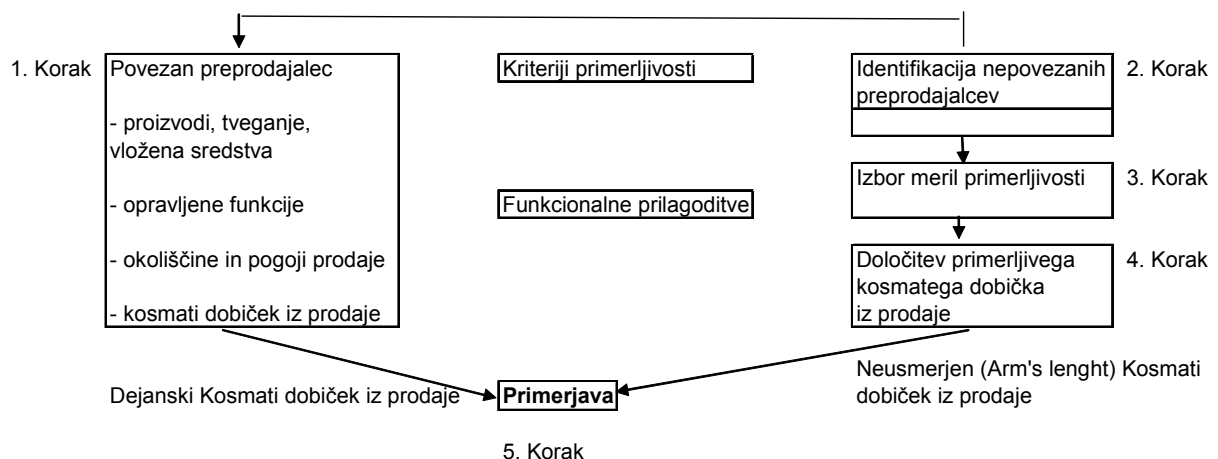
Metoda ponovne prodaje (Resale price method – RPM) je uporabna vedno, kadar povezano podjetje proda proizvode ali storitve drugemu podjetju v koncernu, katero jih nato proda izven koncerna. Po čl. 56 OECD poročila pri tej metodi izhajamo iz končne prodajne cene, od katere je potrebno odšteti primerno trgovsko maržo, ki pokriva stroške in dobiček ponovne prodaje.

Izhodiščno točko metode preprodajne cene predstavlja prodajna cena blaga ali storitve, kupljenega pri povezani osebi in ponovno prodanega neodvisni osebi. Ko od te prodajne cene odštejemo razliko v ceni (celotni dobiček preprodajne cene), ki vsebuje stroške posrednika – v skladu z vložki, prevzetim tveganjem in primernim delom dobička (nabavna cena + pokritje stroškov + dobiček prodajalca), dobimo prenosno ceno, ki ustreza neodvisnemu tržnemu načelu in po kateri bi si morali zaračunati blago ali storitev povezani osebi (Smernice OECD, 1997, tč. 2.14).

Po točki 2.16 smernic OECD je mogoče metodo ponovne cene pri primerjavi poslov med povezanimi in neodvisnimi podjetji uporabiti, če sta izpolnjena dva pogoja:

1. nobeno od podjetij, ki sodeluje pri poslu, nima možnosti, da bi v veliki meri vplivalo na višino razlike v ceni;
2. z določenimi popravki je mogoče nevtralizirati bistvene razlike med posameznimi posli.

Slika 4: Metoda ponovne prodaje in analiza



Vir: International Tax Journal, 2003, str. 5.

V prvem koraku je najprej treba opredeliti vse pomembne značilnosti povezanega podjetja, ki se ukvarja s preprodajo. Identifikacija nepovezanih preprodajalcev sledi v drugem koraku. Izmed teh izločimo vse tiste preprodajalce, ki strogih meril primerljivosti ne izpolnjujejo, za morebitne manjše razlike pa opredelimo njihov vpliv

na kosmati dobiček iz prodaje. Razpon nevtralnih kosmatih dobičkov iz prodaje poslovnega učinka, ki ga dobimo ob uporabi metode ponovne cen, je podlaga za primerjavo s kosmatim dobičkom iz prodaje poslovnega učinka povezanega podjetja. Če se kosmati dobiček iz prodaje poslovnega učinka pri povezanem podjetju uvrsti v razpon nevtralnih kosmatih dobičkov iz prodaje poslovnih učinkov pri nepovezanih preprodajalcih je prenosna cena usmerjenega posla z davčnega vidika primerna [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=00000255229921&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

Glavni problem pri tej metodi je določitev primerne marže, pri čemer je potrebno upoštevati tveganje in tržni položaj. To je v poročilu zelo nejasno izraženo. Določitev primerne tržne marže je neproblematična tedaj, ko prodajalec bistveno ne nadgradi vrednosti prodanega blaga ali storitve in je časovni razmik med prodajo in ponovno prodajo kratek. Zato ima relativno nizke stroške in nizko tveganje. V takšnem primeru je primerna le minimalna marža. Če prodajalec prevzame vso tveganje in celotne stroške razpečave, t. j. prelivanje, pakiranje, transport itd., to opravičuje višji dobiček. Omenjena metoda pride največkrat v upoštevanje tedaj, ko prodajalec izvaja le funkcijo trgovskega podjetja. Uporaba te metode je bolj problematična, če prodajalec blago bistveno preoblikuje ali ga združi v kompleksnejši proizvod.

Splošni zadržek proti tej metodi je ta, da ne upošteva tveganja, ki ga prevzame prodajno podjetje, s tem da mu prizna maržo, ki je običajna v panogi in ne upošteva dejanskih okoliščin. Metodo cen pri vnovični prodaji se uporablja le pri primerjavi istovrstnega blaga.

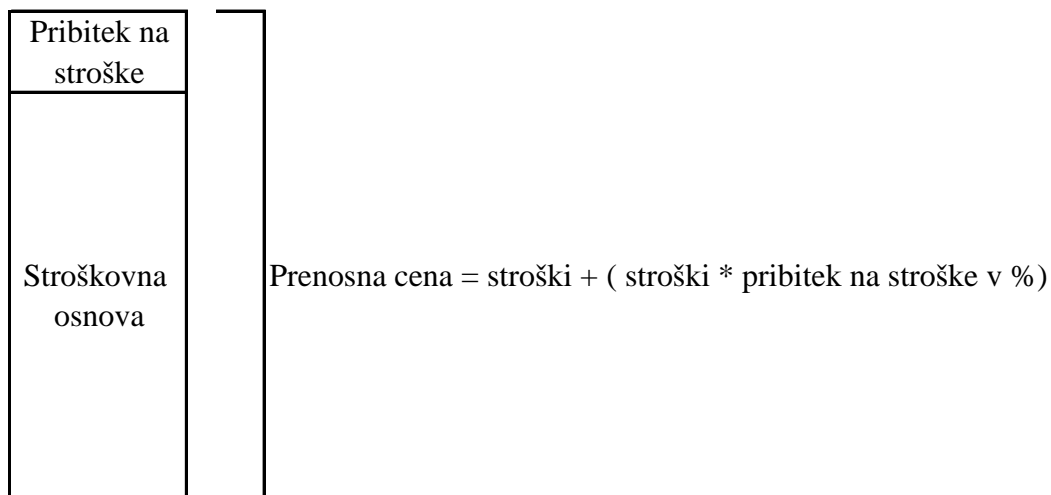
Za kontrolo, če te cene res ustrezajo cenam na tržišču (arm's length princip), je potrebno opraviti tako **notranjo** kot tudi **zunanjo** primerjavo. Pri prvi gre za primerjavo marže iz kontrolirane poslovne povezave z maržo, ki jo je podjetje uporabilo pri primerljivem poslu z neodvisno tretjo osebo. Vendar je potrebno opomniti, da takšen primer v praksi skoraj ne obstaja. Pri zunanji primerjavi je potrebno preveriti marže, ki jih dosežejo primerljiva neodvisna podjetja pri podobnih poslih.

3.3 Metoda pribitka na stroške

Metoda pribitka na stroške (Cost plus method – CPM) izhaja iz stroškov, ki jih ima proizvodno podjetje, na katere je potrebno pribiti še primeren dobiček. V nasprotju z drugimi metodami gre pri tej le za hipotetično primerjavo s tujimi cenami. Pri metodi pribitka na stroške izhajamo iz notranjih stroškov dobavitelja sredstev in storitev v povezani transakciji za sredstva in storitve, ki jih je zagotovil kupcu. Tem stroškom prištejemo primeren pribitek oz. dodatek – ki je najpogosteje določen v odstotkih, lahko pa tudi v znesku, ki upošteva prevzete funkcije, tveganje in razmere na trgu pri poslovanju med neodvisnimi podjetji. Metoda pribitka na stroške je najprimernejša

metoda za oblikovanje prenosnih cen med povezanimi družbami pri dobavah polproizvodov, pri uporabi iste opreme s strani več povezanim oseb, dolgoročnih dogovorih o nakupu in dobavi ter zaračunavanju storitev med povezanimi osebami (Smernice OECD, 1997, tč 2.32.).

Slika 5: Metoda pribitka na stroške



$$\text{Pribitek na stroške v \%} = \frac{\text{prodajna cena} - \text{stroškovna osnova}}{\text{stroškovna osnova}}$$

Predpogoj za uporabo te metode je, da se lahko proizvodni stroški brez problema pripišejo proizvodu. V praksi nastajajo problemi v okviru ugotavljanja in dodeljevanja stroškov, v kolikor gre za povezano proizvodnjo in pri določitvi primernega dobička, če enakih ali podobnih poslov ni moč najti. Zelo pomembno je, da se definirajo stroški proizvodnje, katerim se bo pripisal ustrezen dobiček. Da bi merili ekonomske stroške pravilno, bi verjetno bile potrebne številne računovodske prilagoditve. Proizvodni stroški bi za nekatera podjetja bili višji kot dejanski stroški in lahko vključujejo prodajne stroške, stroške uprave in stroške za raziskovanje ter razvoj [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=00000255229921&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

Pomembna slabost te metode je v tem, da se podjetju, ki proizvaja te proizvode ali storitve na podlagi primernega dobička, vedno pripisuje dobiček, medtem ko v realnosti podjetniški dobički niso zagotovljeni. Tudi dejstvo, da dobiček ni le rezultat internih stroškov, ampak tudi doseženih cen na trgu, je zanemarjeno. Če bi metoda upoštevala tudi razmere pri povpraševanju, bi bile tako ugotovljene cene bolj upravičene (Helbing, 1995, str. 15).

Pribitek na stroške dobavitelja v povezanem podjetju naj bi bil v idealnem primeru enak tistemu, ki ga ima isti dobavitelj pri poslovanju z neodvisnim tujim podjetjem. Pri ugotavljanju primerljivosti veljajo enaki kriteriji kot glede primerljivosti pri metodi ponovne prodaje. V praksi so zelo redko na razpolago neposredno primerljive stopnje dodatka dobička, zato je ponavadi potrebno zaradi največje možne izločitve odstopanj izvesti prilagoditvene izračune (Smernice OECD, 1997, tč. 2.34). Pri tem je treba upoštevati, da ima na vrednost pribitka na stroške odločilen vpliv izbrana stroškovna osnova.

Pravilna uporaba te metode postavlja veliko problemov, še posebej pri ugotavljanju stroškov. Sicer je res, da morajo podjetja stroške določenega časovnega obdobja pokriti, vendar se zgodi, da višina stroškov ni merodajna za dobiček v določenem obdobju. Podjetje je velikokrat prisiljeno, da znižuje svoje cene zaradi pritiska konkurence. V teh primerih ni nobene povezave med višino stroškov in doseženo prodajno ceno ter s tem tudi z dobičkom. Res pa je, da je podjetje posledično zaradi padanja cen na tržišču primorano v zmanjševanje stroškov, da ostane konkurenčno.

3.4 Metode transakcijskega dobička

Metode transakcijskega dobička se za ugotavljanje prenosnih cen uporabljajo v primerih, ko zaradi kompleksnosti poslovnih situacij ni razpoložljivih podatkov oziroma le-ti niso dovolj kakovostni, ali ko zaradi same narave podjetniške situacije ni mogoče uporabiti tradicionalnih transakcijskih metod ali le-te niso dovolj zanesljive. Vendar ne bi bilo primerno avtomatično uporabiti metode transakcijskega dobička brez predhodnega proučevanja zanesljivosti uporabljene metode. Z njimi se ugotavlja ustreznost prenosnih cen na podlagi velikosti dobička, ustvarjenega v transakciji med povezanima osebama (Smernice OECD, 1997, tč. 3.49 do 3.51).

Metoda transakcijskega dobička se nanaša na posamezen poslovni dogodek in temelji na neodvisnem tržnem načelu. Primerja stopnjo neto dobička glede na izbrano osnovo, ki je lahko prihodek, strošek ali pa potrebno sredstvo. Stopnja dobička naj bi bila primerljiva s tisto stopnjo, ki jo proučevano podjetje dosega pri nepovezanih poslih oziroma nepovezana podjetja pri primerljivih nenadzorovanih poslih.

3.4.1 Metoda razdelitve dobička

Metode razdelitve dobička (profit split method – PSM) izhajajo iz ZDA. Zaradi nezadovoljstva s standardnimi metodami in predvsem s pomanjkljivimi možnostmi primerjave so se ameriška sodišča v ex-post razdelitvi vedno bolj odločala za grobo razdelitev dobička 50 : 50 pri določanju pravilne cene. Takšno razdelitev, ki je seveda kazala na to, da so si ZDA skušale zagotoviti polovico dobička, so ostale države,

predvsem članice OECD, ostro obsodile, nakar je bila s spremembo zakonov odpravljena.

V davčni reformi leta 1986 so nato sprejeli pogoje za uporabo standardnih metod in dodatno metodo, ki je temeljila na razdelitvi dobička. Uporaba standardnih metod ima tako prednost, vendar so pogoji (enakost neopredmetenega sredstva, enakost zunanjih pogojev, enakost notranjih pogojev, v primeru spremembe katerega od pogojev transakcija ni več primerljiva) tako ostri, da je uporaba teh metod močno zožena (Helbing, 1995, str. 29).

Postopek ugotavljanja prenosne cene bi moral potekati po naslednjih korakih:

1. identifikacija dobička, ki je nastal v kontroliranih transakcijah med povezanimi podjetji;
2. razdelitev dobička med povezana podjetja v skladu z opravljenimi funkcijami, prevzetimi tveganji in vloženimi sredstvi, pri čemer se je potrebno približati delitvi, ki bi jo sprejela nepovezana podjetja;
3. v določenih primerih, ko celotnega skupnega dobička ni mogoče razdeliti med podjetja po opravljenih funkcijah, saj ne vemo, katera funkcija je zanj zaslužna, zato moramo preostali dobiček razdeliti pavšalno. Taki primeri se pojavljajo predvsem pri visoko inovativnih proizvodih, neopredmetenih sredstvih idr. (Smernice OECD, 1997, tč. 3.5.).

Glede na navedeno delitev dobička v ameriških predpisih o prenosnih cenah razlikujejo med :

- a) delitvijo primerljivega dobička (comparable profit split) in
- b) delitvijo rezidualnega dobička.

a) Delitev primerljivega dobička

V okviru te metode je najprej potrebno ugotoviti celoten dobiček dveh povezanih podjetij iz po možnosti čim ožje določenega poslovnega segmenta. Idealni primer je posamezna transakcija. Ta skupni dobiček je razdeljen med davčna zavezanca na osnovi njunih relativnih prispevkov, t. j. relativnih vrednosti prevzetih funkcij. Da bi preverili primernost razdelitve, je nato te vrednosti potrebno primerjati s tistimi, katere so bile dosežene med dvema neodvisnima podjetjema, ki v relevantnem segmentu opravljata podobne aktivnosti. Ta primerjava pomeni poskus določiti tržno vrednost prevzetih funkcij, da bi dosegli čim pravičnejšo in objektivnejšo razdelitev dobička.

Tudi pri tej metodi je potrebno izpeljati detajlno analizo podobnosti, pri čemer gre upoštevati tako običajne dejavnike, kot so podobnost proizvodov, okvirni gospodarski pogoji, geografska tržišča, strukturo podjetja, zasledovane strategije in tudi sestavo sredstev, prevzete funkcije in tveganja. Zanesljivost metode je odvisna tudi od tega, kako natančno je možno razdeliti prihodke, stroške in sredstva podjetja. Preveriti je

potrebno tudi stroškovne in računovodske sisteme, tako povezanega kot tudi neodvisnega podjetja, in odstraniti razlike, ki bi lahko vplivale na rezultat primerjave.

Uporaba te metode je primerna le, če obstaja dovolj zanesljivih informacij v približno podobnih količinah (podatki za več let).

b) Delitev rezidualnega dobička

Metoda razdelitve preostalega dobička se uporablja tedaj, kadar so navzoča edinstvena in/ali izredno dragocena neopredmetena sredstva, ki onemogočajo primerjavo z neodvisnimi podjetji. Sestavljata jo dva koraka:

- **V prvem koraku** je potrebno ugotoviti osnovne dobičke in jih razdeliti med udeleženi povezanima družbama. To predstavlja nekakšen normalni dobiček, ki bi bil dosežen brez uporabe neopredmetenih sredstev. Pri ugotavljanju je potrebno vključiti primerljive transakcije, ki so bile izvršene med nepovezanimi podjetji in pri katerih so vključena le standardna sredstva.

Vključitev primerjave s tujimi subjekti je neobhodna za določitev dobička, ki je nastal zaradi neopredmetenih sredstev po eni strani in zaradi razdelitve dobička med obema povezanima družbama po metodi, opisani v prejšnji točki (Vögele et. al., 1997, str. 432).

Normalni dobiček se po smernici OECD 1995/96 lahko ugotovi tudi z uporabo standardnih metod. Ker te po definiciji bazirajo na primerljivosti podjetij, lahko z zanesljivostjo ugotovimo, da dobiček, ki je ugotovljen po takšni metodi, nima povezave z neopredmetenimi sredstvi.

Možna je tudi določitev normalnega dobička na podlagi pogajanj med nepovezanimi osebami. Kot normalni dobiček se šteje tisti, ki temelji na najnižji sprejemljivi prodajni ceni oz. na najvišji še sprejemljivi nakupni ceni.

- **V drugem koraku** sledi razdelitev preostalega dobička, ki izhaja iz neopredmetenega sredstva na podlagi relativne vrednosti prispevkov obeh povezanih podjetij.

Ker je na podlagi edinstvenosti neopredmetenega sredstva primerjava z drugimi nemogoča, je potrebno poseči po drugih razdelitvenih kriterijih:

1. Določitev tržne vrednosti neopredmetenega sredstva

Tržna vrednost neopredmetenega sredstva se lahko določi, če je tako sredstvo predmet licenčne pogodbe. Tako se določi tržna vrednost z vidika dajalca in z vidika najemnika licence. Razmerje med tema dvema količinama je izhodišče za razdelitev dobička. Za realno oceno morajo obstajati ali primerljiva neopredmetena sredstva

oziroma morajo med nepovezanimi tujimi osebami potekati pogajanja. Ker je takšen postopek povezan z visokimi stroški, ima podrejeno vlogo.

2. Aktiviranje razvojnih stroškov

Za oceno relativne vrednosti posameznih prispevkov je potrebno aktivirati lastne razvojne stroške in tudi vse kasnejše stroške obnovitev in izboljšav. Ta vsota je nato zmanjšana za primerne odpise, gleda na dobo uporabe. V naslednjem koraku se te stroške primerja s smiselno veličino, npr. s prodajo. Razvojni stroški na enoto prodaje, ki so določeni za vsako udeleženo podjetje posebej, so nato podlaga za razdelitev dobička.

3. Diskontiranje denarnih tokov

Pri tej metodi gre za razmerje med diskontiranimi denarnimi tokovoma med obema podjetjema. Kot časovni okvir je vzeta ocenjena doba izkoriščanja sredstva. Ta metoda je najprimernejša, če jo podjetji uporabljata že od samega začetka. Problem predstavlja določitev trenutka, v katerem gre pričakovati prva vplačila. Pri tem gre za težko ovrednotene vplive, kot so npr. časovna sprejemljivost pri različnih potrošniških skupinah. Prav tako je zahtevna določitev obrestnega faktorja za diskontiranje.

4. Donosnost kapitala

Preostali dobiček je možno razdeliti tudi glede na pričakovano donosnost kapitala, seveda le tedaj, če obe podjetji pričakujeta enako donosnost glede na njun vloženi kapital. Podjetje z višjim kapitalnim vložkom bo zato upravičeno tudi do višjega dela preostalega dobička. Da bi bila takšna razdelitev pravična, je nujno, da imata obe podjetji enako stopnjo tveganja glede na vloženi kapital. Osnovna predpostavka je, da na prostem trgu iz enakih tveganj rezultirajo enake donosnosti. Vendar se postavlja vprašanje, ali to drži tudi pri podjetjih, ki so dejavna na različnih tržiščih. Pri tem so zanemarjeni pogoji kapitalnega trga, tako glede na kapital kot tudi v pogledu na alternativne možnosti naložb (Vögele et. al., 1997, str. 433).

3.4.2 Metoda neto razlike v ceni

Metoda neto razlike v ceni (Transactional net margin method - TNMM) primerja čisti dobiček s stroški, prihodki ali poslovno potrebnimi stroški, katere davčni zavezanec doseže na podlagi transakcije ali celotne skupne transakcije s povezano metodo. Neto dobiček mora biti izračunan ob upoštevanju neto dobička, katerega bi isto podjetje zaslužilo v podobnih transakcijah z nepovezanim osebami. Pri tem gre za notranjo primerjavo, ki jo je mogoče opraviti takrat, ko podjetje naredi enak posel za povezano in neodvisno osebo, pri čemer je možna primerjava stopnje dobička iz posla s povezano osebo s stopnjo dobička iz posla z neodvisno osebo. Če notranja primerjava ni mogoča, se sme uporabiti tudi zunanja, ki ji kot izhodišče služi neto dobiček nepovezane osebe (Smernice OECD, 1997, tč. 3.26).

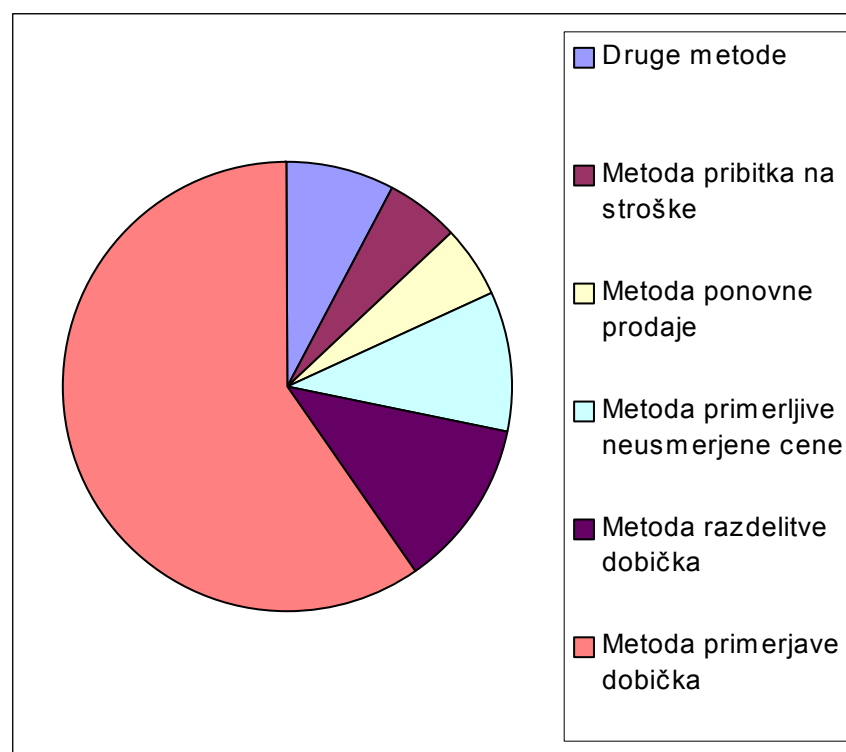
Kot prednost uporabe metode neto razlike v ceni je v strokovni literaturi navedeno dejstvo, da je neto dobiček podjetja lahko manj odvisen od posameznih transakcij kot cene proizvodov oziroma storitev v posamični transakciji. Pomembno prednost predstavlja tudi lažja določitev neto dobička v primerih, ko so podjetja tesno povezana v mnogih dejavnostih in je težko pridobiti natančne informacije o izvedenih funkcijah in odgovornostih posameznih udeležencev transakcije (Smernice OECD, 1997, tč. 3.27. do 3.28).

Največja pomanjkljivost metode neto razlike v ceni je v tem, da lahko na neto dobiček vplivajo zgolj dejavniki, ki imajo zelo majhen ali posreden vpliv na celotni dobiček ali na ceno (npr. relativno visoki stroški, ki so posledica zagona, neuspešnosti, slabega managementa in nemotivirane delovne sile).

Zaradi pomanjkljivosti je v Smernicah OECD zapisano, da se le-ta v nobenem primeru ne uporablja kot samostojna metoda, ampak le kot dodatna kontrola k standardnim transakcijskim metodam. Omenjena metoda pomeni neke vrste kompromis, ki je s težavo nastal med ZDA in množico evropskih držav.

V nadaljevanju bom predstavila Sliko 6, ki prikazuje uporabo metod v praksi, izvedeno v Združenih državah Amerike.

Slika 6: Uporaba metod prenosnih cen v praksi



Vir: Global Transfer Pricing, 2000.

Glede na študijo Internal Revenue Service (v nadaljevanju IRS) je izmed 191 podjetij, ki imajo podpisani Vnaprejšnji cenovni sporazum (Advance Pricing Agreement – v nadaljevanju APA), je razvidno iz grafikona, da je najbolj uporabljena metoda primerjave dobička (59,7%), sledi ji metoda razdelitve dobička (profit split) z 12%, metoda primerljive neusmerjene cene (9,9%), nato metoda preprodajne cene (5,2%), metoda pribitka na stroške (5,2%) in ostale metode (7,9%) [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=00000255229921&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

Pri metodi primerjave dobička se lahko uporablja različne finančne kazalnike (profit level indicator), kot so na primer:

- Dobičkonosnost kapitala (Return on capital employed - ROCE) -14,9%
- Pribitek na stroške (Cost markup) -13,2%
- Berry kazalnik (Berry ratio) – 11,4%
- Donosnost prodaje (Return on sales - ROS) – 50%

Dobičkonosnost kapitala in donosnost prodaje sta najbolj uporabljena in primerna kazalnika.

Mnoge evropske države so in še zmeraj nasprotujejo metodi primerjave dobičkov (CPM) in njenim predhodnim metodam, ki so zapisane v začasni izdaji predpisov ZDA. Metoda primerjave dobičkov temelji na poslovnem dobičku, ki ga je povezano podjetje zasluži v povezani transakciji pod pogojem, da bi bila stopnja dobička enaka neodvisnemu primerljivemu dobičku.

3.5 Razpon nevtralnih izidov

Uporabo razpona nevtralnih izidov opredeljuje, tako smernica OECD 1.45 člen kot tudi IRS v Združenih državah Amerike, in sicer v 482. členu.

OECD

Po razlagi pojmov iz Smernic OECD predstavlja razpon nevtralnih izidov obseg izračunov oziroma rezultatov, ki so sprejemljivi za ugotavljanje, če so pogoji nadzorovane transakcije v skladu z neodvisnim tržnim načelom in da so izpeljani, ali iz uporabe iste metode prenosnih cen pri mnogovrstnih primerljivih podatkih ali iz uporabe različnih metod prenosnih cen.

Razpon je interval, ki predstavlja:

- cene za primerljive transakcije;
- bruto ali neto razlike v ceni pri primerljivih podjetjih ali
- druge indikatorje dobička.

Različne vrednosti se lahko ugotovijo tudi zato, ker obstaja možnost, da neodvisna podjetja, ki sklepajo enake posle pod enakimi pogoji, ne dosegajo točno enake cene. Zaradi tega zahteva ugotavljanje dejansko doseženih cen med neodvisnimi podjetji praktično sposobnost presoje. Če pride do velikega razpona vrednosti pri istem poslu, nas to opozarja na možnost, da uporabljeni podatki niso dovolj zanesljivi, zato jih je potrebno najprej analizirati (Smernice OECD, 1997, tč.1.45 do 1.47).

ZDA

V ameriških predpisih, ki urejajo prenosne cene, točneje v Section 1.482-1(e), je razpon nevtralnih izidov definiran kot razpon zanesljivih rezultatov. Če se prenosna cena giblje znotraj takšnega razpona, prenosne cene davčnega zavezanca ne bodo predmet prilagoditve.

Za razliko od Smernic OECD ameriški predpisi določajo dve kategoriji razponov in imajo jasne zahteve, ki morajo biti izpolnjene, da lahko razpon štejemo v prvo od njih:

- informacije o povezani transakciji in neodvisnih primerljivkah morajo biti tako popolne in natančne, da jih je zlahka identificirati in ovrednotiti;
- vsaka od razlik, ki ima vpliv na ceno ali razliko v ceni, mora biti natančno in smiselno pojasnjena;
- vpliv vsake od razlik mora biti izločen z odgovarjajočo prilagoditvijo (Betten, 1998, str. 178).

3.6 Prikaz praktičnega primera razpona nevtralnih izidov z metodo ponovne prodaje, metodo pribitka na stroške in metodo primerjave dobička

V nadaljevanju bom prikazala praktičen primer uporabe metode ponovne prodaje, metodo pribitka na stroške in metodo primerjave dobička.

Podatki iz primera so fiktivni in predstavljajo samo enega izmed možnih načinov, kako podjetje preveri prenosno ceno iz vidika več vrst metod.

Primer 1:

Tabela 3: Praktični primer uporabe metod prenosnih cen št. 1

Distributerjevi osnovni podatki

	Količina (000)	Cena distributerja (\$/000)	Stroški reklame (\$/000)	Drugi stroški (\$/000)	Stroški uprave, prodaje (\$/000)	Carinske in druge dajatve
vrsta blaga 1	200	42	900	200	200	40%

Pogoji dobave blaga: CIF (Cost, Insurance and Freight)

Incoterms CIF pomeni « Stroški, zavarovanje in prevoznina ».....plačana do namembnega kraja.

Podatki dajalca licence (licensee)

	Stopnja licenčnine	Spremenljivi stroški proizvodnje (\$/000)	Stalni stroški proizvodnje (\$/000)	Stroški uprave, prodaje (\$/000)	Prevoz (\$/000)	Cena neodvisnemu distributerju (\$/000)	Začetna predlagana prenosna cena dajalca licence distributerju (\$/000)
vrsta blaga 1	12%	12	1	1	0,1	30	25

VRSTA BLAGA 1				Strošek (v 000)	
Prvi del (Distributer- metoda ponovne prodaje)		nizka		visoka	
1	Neto prodajna cena distributerja				42,00
2	Odbitek kosmatega dobička	10,05%	4,22	26,58%	11,16
3	Razlika (1-2)		37,78		30,84
4	Carinske dajatve	40%	10,79	40%	8,81
5	Distributerjev razpon nevtralnega izida CIF		26,99		22,03
6	Distributerjeva predlagana prenosna cena CIF				25,00
Drugi del (Dajalec licence - metoda pribitka na stroške)		Valuta (licenca) USD			
7	Spremenljivi stroški proizvodnje				12
8	Stalni stroški proizvodnje				1
9	Stroški uprave, prodaje				1
10	Skupni stroški licenčne prodaje				14,00
11	LICENČNINA	12%			3,00
12	Prilagoditev				0
13	Trgovska prilagoditev				0,1
14	Neodvisna tržna cena dajalca licence				17,1
15	Predlagana prenosna cena distributerja				25
16	Preostanek dobička dajalca licence				7,9

	Visok	Srednji	Nizek
Berry test	13,50%	18%	22,50%
Neto cena distributerja	42	42	42
Stroški uprave, prodaje	-2	-2	-2
Neto dobiček	-0,27	-0,36	-0,45
Uvozne dajatve	-11,35	-11,33	-11,3
Stroški reklame	-4,5	-4,5	-4,5
Berry razpon	23,88	23,81	23,75

Tretji del (davčni vidik distributerja)			
		Strošek (v 000)	
		nizka	visoka
1 Neto prodajna cena distributerja		42,00	
2 Odbitek kosmatega dobička (ozek)	11,65%	4,89	17,24% 7,24
3 Razlika (1-2)		37,11	34,76
4 Carinske dajatve	40%	10,60	40% 9,93
5 Distributerjev razpon neodvisne tržne cene		26,51	24,83
6 Distributerjeva predlagana prenosna cena		25,00	

Iz zgoraj navedenega primera lahko sklepamo, da je bila predlagana prenosna cena povezanih podjetij po vseh treh testih uporabe različnih metod, tako kot tudi upoštevajoč davčni vidik, v okviru neodvisne tržne (Arm's length) cene.

V nadaljevanju bom prikazala primer št. 2, ko je cena po dveh metodah bila ustrezna, v trenutku pa, ko je bilo potrebno upoštevati davčni vidik, pa ne.

Primer 2:

Pogodbeni proizvajalec AvstrijaX proda blago preko ItalijeY (entreprenur) na TajskoZ (distributer). Cena je veljavna od 1. januarja 2003 in je oblikovana za obdobje dvanajstih mesecev (prenosne cene se praviloma ne menjajo pogosto, je pa priporočljivo, da se pregleda njena ustreznost vsaj enkrat na leto).

Tabela 4: Praktični primer uporabe metod prenosnih cen št. 2

Osnovni podatki:			
Vrsta blaga:	torbice	Valuta (kupca):	TWD
Kupec:	Tajska (distributer)	Izvoznik	Avstrija
Prodajalec	Avstrija (proizvajalec)	Posrednik	Italija
Cena veljavna z dnem:	1.jan.03	Cena predlagana do:	31.dec.03
Prodajni pogoji (kupec)	CIF	Ocenjena cena:	TWD 525,00

VRSTA BLAGA : torbice				Strošek
Prvi del (Distributer- metoda ponovne prodaje)				v 000
1	Neto prodajna cena distributerja			1200,00
2	Odbitek kosmatega dobička	10,05%	nizka 120,60	26,58% visoka 318,96
3	Strošek reklame		33,18	33,18
4	Razlika (1-2-3)		1046,22	847,86
5	Carinske dajatve	70%	430,80	70% 349,12
6	Distributerjev razpon nevtralnega izida	CIF TWD	615,42	498,74
7	Distributerjeva predlagana prenosna cena	CIF TWD	525,00	
Drugi del (Proizvajalec- metoda prubitka na stroške)		Valuta	EUR	
8	Spremenljivi stroški proizvodnje		6,73	
9	Stalni stroški proizvodnje		1,95	
10	Stroški uprave, prodaje		0,53	
11	Celotni proizvodnji stroški proizvajalca		9,21	
12	Proizvajalčev pribitek dobička na stroške	4,10%	nizek 0,38	10,30% visok 0,95
13	Prilagoditev		0,04	
14	Trgovska prilagoditev		0,11	
15	Proizvajalčev razpon nevtralnega izida	CIF EUR	9,74	10,31
16	Predlagana cena proizvajalca	CIF EUR	10,00	

Tretji del (davčni vidik distributerja)		Strošek (v 000)	
1 Neto prodajna cena distributerja		1200,00	
2 Odbitek kosmatega dobička (ozek)	12,11%	nizka 145,32	visoka 216,24
3 Stroški reklame		33,18	33,18
3 Razlika (1-2-3)		1021,50	950,58
4 Carinske dajatve	70%	420,62	70% 391,42
5 Distributerjev razpon nevtralnega izida		600,88	559,16
6 Distributerjeva predlagana prenosna cena		525,00	

TajskaZ je predlagala prenosno ceno v višini TWD 525, ki je v nevtralnem razponu prenosnih cen – prvi preizkus je bil opravljen. AvstrijaX je predlagala prenosno ceno EUR 10,00, ki je zopet ustrezala razponu primerljive cene za proizvajalca. Po preračunu v domačo valuto za Italijo, ki je v USD s specificiranim pribitkom na stroške v višini 4,1% ali 0,37\$ - je bil tudi tretji preizkus zadovoljivo opravljen. V trenutku, ko pa se upošteva primernost iz davčnega vidika (direct tax compatibility), predlagana prenosna cena Tajske pade izven razpona nevtralnih izidov – prenosna cena torej iz davčnega vidika ni primerna.

Tako kot je razvidno iz primera, je pomembno, da mednarodno podjetje preveri oziroma oceni predlagano prenosno ceno iz vidika uporabe več metod in le tako lahko zagovorja prenosno ceno pred morebitnim davčnim pregledom.

4 PRENOSNE CENE Z VIDIKA DAVKA OD DOBIČKA

Davek od dobička pravnih oseb je davčna oblika, ki jo srečamo v večini davčnih sistemov sodobnih držav in predstavlja osrednje mesto pri obdavčevanju pravnih oseb. Z njim se obdavčuje dobiček, katerega dolgoročna maksimizacija je temeljni cilj poslovanja multinacionalk.

Davčna zakonodaja je od države do države zelo različna v veliko pogledih, in sicer od davčnih stopenj in dalje. Razvite države določajo davke svojim mednarodnim korporacijam zaradi štirih bistvenih razlogov:

- da povečajo prihodke;
- zagotavljajo davčne vzpodbude;
- da se izogibajo oz. minimizirajo dvojno obdavčevanje;
- preprečijo davčne zlorabe (Abdallah, 1989, str. 81).

Manj razvite države uporabljajo takšen davčni sistem do neke višine, vendar z različnimi cilji od razvitih držav:

- da dosežejo določeno gospodarsko rast;
- ustvarijo prioritete industrijskega razvoja;
- spodbujajo nove investicije v novih industrijah;
- vzdržujejo politično in socialno stabilnost (Abdallah, 1989, str. 82).

V osnovi je obdavčitev dobička podjetij v določenem obdobju enostavna. Zakonodajalec mora najprej določiti, kdo je davčni zavezanec in kaj predstavlja davčno osnovo. Davčna osnova se izračuna na naslednji način:

Davčni prihodki

- Davčno priznani odhodki

Obdavčljiv dobiček (izguba)

Davčna obveznost se določi tako, da se na ugotovljeni obdavčljivi dobiček uporabi predpisana davčna stopnja (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2002).

Obveznost za plačilo davka od dobička = Obdavčljiv dobiček * stopnja davka od dobička

Stopnja davka od dobička se od države do države zelo spreminja. Praktično neprimerljivost nominalnih stopenj davka na dobiček med državami poleg različne računovodske prakse onemogočajo še posamezne bolj ali manj trajne davčne posebnosti v posameznih državah.

V spodnji tabeli prikazujem davčne stopnje nekaterih držav:

Tabela 5: Davčne stopnje davka na dobiček v posameznih državah

Država	Davčna stopnja
Avstrija	34%
Češka	31%
Francija	33,33%
Hrvaška	20%
Italija	36%
Madžarska	18%
Nemčija	25%
Nizozemska	35%
Poljska	28%
Rusija	35%
Slovenija	25%
Irska	20%
Kanada	37%
Švedska	28%

Vir: European Tax Handbook, 2001.

Da bi mednarodno podjetje lahko primerjalo davčne obremenitve med državami, mora za vsako svoje podjetje izračunati efektivno davčno stopnjo davka na dobiček. Raziskave kažejo, da je zaradi množice davčnih ugodnosti v državah Evropske unije efektivna davčna stopnja davka na dobiček v proizvodnem sektorju za 10 odstotnih točk nižja od nominalne, in sicer z velikimi razlikami med posameznimi državami (Joumard, 2001, str.34).

Glavna vprašanja, ki se postavljajo pri obdavčitvi dobička podjetij, so naslednja:

- Kako davčne oblasti določajo obdavčljive prihodke in davčno priznane odhodke?
- Kako vpliva politika razdelitve dividend na davčne obveznosti podjetja in njenih delničarjev?
- Kaj se zgodi, če podjetja ugotovijo izgubo?
- V kakšni smeri vplivajo davčne olajšave na davčne obveznosti podjetij (Sutton, 2000, str. 562).

Glede na to, da so postale prenosne cene glavni davčni problem današnjega časa, se v multinacionalkah sprašujejo, na kakšen način naj oblikujejo te cene in ali naj imajo oblikovane enotne prenosne cene za poslovne in davčne potrebe ter ali naj jih oblikujejo na ločeni osnovi, na kar pa ni mogoče enostavno odgovoriti.

4.1 Obdavčitev dobička in njegov vpliv na sprejemanje poslovnih odločitev

V ekonomski teoriji se davki obravnavajo kot dejavnik okolja, na katerega osebe, ki sprejemajo odločitve v podjetjih, ne morejo vplivati, lahko pa spreminjajo rezultate njihovega delovanja. Davki postanejo pomembni takrat, ko pri ocenjevanju med seboj izključenih si alternativ vplivajo na sprejemanje poslovnih odločitev in ko bi neupoštevanje obdavčitve privedlo do odločitve, ki ne bi bila skladna s temeljnim ciljem podjetja, ki pa je maksimizacija dobička.

Mednarodna podjetja zmanjšujejo plačilo davka od dobička tako, da proizvode ali storitve izvažajo v države z relativno nižjo efektivno stopnjo davka od dobička po najnižji mogoči prenosni ceni, v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička pa uvažajo proizvode in storitve s čim višje določenimi prenosnimi cenami. Na ta način se poveča izkazani dobiček v državah z relativno nizko efektivno stopnjo obdavčitve, medtem ko se zniža izkazani dobiček v državah z relativno višjo efektivno stopnjo obdavčitve. Prihranek pri plačilu davka od dobička zaradi usklajenega oblikovanja prenosnih cen lahko izrazimo tudi aritmetično (Emmanuel, Mehafdi, 1994, str. 72 - 73):

$$TS = (P2 - P1) * (t1 - t2); t1 > t2$$

Pri tem pomeni:

TS – maksimalni prihranek plačila davka od dobička v obeh državah

P2 – visoka prenosna cena

P1 – nizka prenosna cena

t2 – stopnja obdavčitve dobička v državi uvoznici

t1 – stopnja obdavčitve dobička v državi izvoznici

Vendar pa primerjava med stopnjami obdavčitve dobička med posameznimi državami še ne da natančnega odgovora o tem, kje je obdavčitev višja ali nižja (efektivna davčna stopnja). Pri tem je potrebno upoštevati, kdo so sploh davčni zavezanci, način ugotavljanja prihodkov in odhodkov, kateri stroški se lahko v davčni bilanci upoštevajo kot odhodki, kakšne olajšave, oprostitve in druga znižanja davčne osnove dovoljuje zakonodaja posamezne države, kako je urejeno obravnavanje prenosnih cen idr.

4.2 Obdavčitev dobička in njegov vpliv na lokacijo dejavnosti

Pri obdavčitvi dobička podjetij je zelo pomembno, na kakšen način se v določeni državi ugotavlja davčna osnova in kakšna je stopnja obdavčitve. Pri tem se pojavljajo tako imenovane davčne oaze, ki so predmet polemik med državami o njihovi škodljivosti in nelojalni konkurenci, ki jo povzročajo.

Davčna oaza je nacionalno ali pravno geografsko območje, kjer so davčne stopnje nižje kot povprečno v drugih geografskih okoljih; v nekaterih velja celo popolna davčna liberalizacija. Z ustanovitvijo podjetja na takem območju je ustanovitelj dobil možnost in pravico, da postane davčni zavezanec za ustvarjeni dobiček na območju, kjer je ustanovil podjetje, kar mu ustvarja veliko davčno prednost pred konkurenti. Pri tem je potrebno poudariti, da se prenosi premoženja in poslovanja izvedejo legalno brezhibno.

V davčne oaze se običajno zatekajo tisti, ki menijo, da v svoji državi plačujejo absolutno preveč davka. Prav zaradi tega, ker davčne oaze omogočajo izogibanje domačim davkom in s tem zajedajo davčno osnovo domače države (kar pomeni, da breme financiranja države nosijo tisti, ki ostajajo svoji državi zvesti davkoplačevalci), se države na različne načine trudijo, da bi v čimvečji možni meri onemogočile oziroma "kaznovale" zatekanje v davčne oaze, na primer z odrekanjem raznih ugodnosti tistim, ki poslujejo prek davčnih oaz (Sončni mrk nad davčnimi oazami, 2000, str. 15).

Nekatere države so se odločile, da se bodo rešitev težav, ki jih povzroča zatekanje v davčne oaze, reševali na ravni inštitucij. V Evropski uniji so v ta namen na primer sprejeli kodeks obnašanja pri podjetniškem obdavčevanju. Mejo med davčno oazo, škodljivim davčnim preferenčnim režimom in normalnim davčnim sistemom, ki je davčno ugodnejši od sistema neke druge države, je težko potegniti. OECD je podal naslednje definicije:

- a) Kot davčna oaza se šteje tista država, ki za določen dohodek običajno nima predpisanega davka ali gre le za pavšalni (nominalni) davek na ta dohodek.
- b) Če država pobira znatni del svojih prihodkov z davkom na dohodek fizičnih ali pravnih oseb, a ima njen davčni sistem lastnosti, ki omogočajo, da je določeni dohodek obdavčen zelo malo ali pa sploh nič, se šteje za državo s škodljivim preferenčnim režimom (davčno ureditvijo).
- c) Če država pobira znatni del svojih prihodkov z davkom na dohodek fizičnih ali pravnih oseb, njena dejanska davčna stopnja na te dohodke pa je nižja od dejanske stopnje v drugi državi, se šteje, da gre za škodljivo davčno prakso (Sončni mrk nad davčnimi oazami, 2000, str. 15).

Merila za davčno oazo:

Poleg izhodiščnega merila, da neka država z nizkimi ali nikakršnimi davki na določene dohodke ponuja ali ustvarja vtis, da gre za kraj, kjer lahko nerezidenti uidejo davkom države, v kateri so rezidenti, se pri odločanju, ali gre za davčno oazo, tehta tudi, ali velja, da v tej državi:

- ni davka ali obstaja le nominalni davek na določeni dohodek (iz opravljanje finančnih in drugih – zemljepisno gledano – gibljivih storitvenih dejavnosti),

- dejansko ni izmenjave informacij,
- davčne ureditve in obravnave niso zadosti transparentne, tj. podrobnosti o režimu ali njegovem izvajanju niso jasne, nadzor nad spoštovanjem predpisov je neustrezen.
- ni težko ustanoviti podjetja v tuji lasti; za tako podjetje se ne zahteva, da bi bilo v znatni meri prisotno lokalno ali se mu celo prepoveduje, da bi kakorkoli vplivalo na lokalno gospodarstvo.

Seveda je na končno odločitev, ali je neka država davčna oaza, vplivalo tudi to, ali je delež sektorja neobdavčenih zunaj-ozemeljskih (offshore) finančnih oziroma drugih storitvenih dejavnosti v primerjavi z njeno celotno gospodarsko dejavnostjo znaten ali ne (Sončni mrk nad davčnimi oazami, 2000, str. 15).

Na seznamu črne liste davčnih oaz so tako naslednje države:

- Andorra,
- Bahrajn,
- Belize,
- Gibraltar,
- Isle of Man,
- Liberija,
- Liechtenstein,
- Kanalski otoki,
- Karibski otoki,
- Maldivi,
- Monako,
- otoki v Tihem oceanu,
- Panama,
- Sejšeli.

Na seznamu ni šestih držav, ki so se zavezale, da bodo prenehale s škodljivo davčno prakso, opredeljenimi v poročilu OECD, v rokih, dogovorjenih z organi OECD, in sicer predvidoma do konca leta 2005. Te države so naslednje:

- Bermudi,
- Ciper,
- Kajmanski otoki,
- Malta,
- Mavricius in
- San Marino.

Ker se OECD zaveda, da bi zaveza o odpravi škodljive davčne prakse lahko negativno vplivala na gospodarstva teh držav, je v zameno tem državam ponudil pomoč pri prestrukturiranju njihovih gospodarstev.

4.3 Obdavčitev dobička in njegov vpliv na financiranje in investiranje

Z davčnega vidika je bistveno, iz katerih virov se financira podjetje. Možna sta dva vidika financiranja in sicer lastniški in dolžniški. Dolžniški vidik financiranja, za katerega nasplošno velja, da se z rastjo tujih virov financiranja pri posojilojemalcu povečujejo stroški obresti, ker predstavljajo odbitno postavko pri ugotavljanju davčne osnove za davek od dobička. Zato predstavlja za podjetje z davčnega vidika dolžniško financiranje prednost pred lastniškim financiranjem. Vendar morajo biti podjetja pri tem previdna, saj lahko prekomerno zadolževanje privede do likvidnostnih težav, ki so za podjetje lahko usodnega pomena.

Investiranje je v grobem mogoče opredeliti kot uporabo finančnih sredstev za nabavo stvarnega premoženja, kot so stroji, zaloge, patenti, licence, vrednostni papirji in udeležbe. Investicijski načrti, ki jih ni mogoče financirati, so brez pomena, zato moramo najprej posedovati potrebna finančna sredstva oziroma jih biti sposobni zagotoviti. To kaže na tesno povezanost med financiranjem in investiranjem.

4.4 Obdavčitev dobička in njegov vpliv na denarni tok

V SRS 26 so denarni (finančni tokovi) opredeljeni kot prejemi in izdatki oziroma pritoki in odlivi, ki morajo biti prikazani v izkazu finančnega izida, v katerem morajo biti izkazane spremembe stanja denarnih sredstev in njihovih ustreznikov za obdobje, za katero se sestavlja.

Denarni tokovi nastajajo v podjetju na treh področjih:

- pri tekočem poslovanju
- pri financiranju
- pri investiranju (Slovenski računovodski standard, 2002, str. 187 - 190).

Izkaz finančnega izida vsebuje pomembne informacije za odločanje o financiranju in investiranju, na podlagi katerih je mogoče ugotoviti razloge za povečanje ali zmanjšanje denarnih sredstev v obračunskem obdobju. Denarna sredstva se namreč lahko povečajo na podlagi novega financiranja (povečanje obveznosti do virov sredstev) ali dezinvestiranja (zmanjšanje nedenarnih sredstev), zmanjšujejo pa zaradi investiranja (povečanje nedenarnih sredstev) ali zaradi definciranja (zmanjšanja obveznosti do virov sredstev).

Pri obdavčitvi podjetja z davkom od dobička z vidika denarnega toka - je v primeru, ko podjetje prikaže obdavčljiv dobiček – pomembno upoštevati tudi dejstvo, da zaradi enakomerne porazdelitve obremenitve poslovanja z davkom od dobička plačujejo letega za tekoče leto v obliki akontacij. Če bi podjetje imelo možnost plačati davek od dobička ob predložitvi davčnega obračuna, bi lahko z denarnimi sredstvi, ki jih je že

moralo plačati državi, razpolagalo in jih ustrezno oplemenitilo, medtem ko plačane akontacije niso obrestovane in tako ne prinašajo nobenega donosa.

4.5 Obdavčitev dobička in njegov vpliv na delitveno politiko poslovnega izida

Dobiček v zelo veliki meri vpliva na politiko njegove razdelitve, saj so izplačane dividende ponavadi obdavčene dvakrat: najprej mora plačati ob izplačilu dividend davek od dobička podjetje, nakar mora lastnik delnice, ki je fizična oseba, plačati še davek od dobička kapitala kot podvrsto dohodnine.

Tako so npr. v slovenskem ZDDPO določila, po katerih lahko davčni zavezanec uveljavlja 40-odstotno olajšavo za investirani znesek v opredmetena osnovna sredstva - tudi za tista, ki so pridobljena s finančnim najemom (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva, vendar največ do višine davčne osnove, za kar so kot pogoj navedene časovne omejitve glede razporeditve dobička za udeležbo v dobičku. Prav tako ima pravico do olajšave iz naslova investicijske rezerve za vlaganja v opredmetena osnovna sredstva (razen v osebna motorna vozila) in neopredmetena dolgoročna sredstva v višini oblikovanih rezerv, vendar največ v višini 10% davčne osnove.

S spremembami in dopolnitvami ZDDPO, ki so se začele uporabljati z letom 2003, je prišlo do znižanja investiranega zneska na 20%; zožen je tudi krog investicij, od katerih se lahko uveljavljajo olajšave, pri čemer se priznajo olajšave le za investicije v Republiki Sloveniji. Do enakih sprememb glede področja investiranja je prišlo tudi pri oblikovanju investicijske rezerve, pri čemer je potrebno davčno olajšavo izkoristiti po novem v dveh letih (prej štirih), sicer je za neporabljene zneske potrebno povečati davčno osnovo. V nekaterih državah je situacija obratna, saj so višje obdavčeni zadržani, neizplačani dobički.

5 NADZOR NAD PRENOSNIMI CENAMI

V tem poglavju se bom osredotočila na nadzor nad prenosnimi cenami, ki naj bi se izvršil znotraj posameznega podjetja. Po drugi strani pa je nadzor zagotovljen z nacionalnimi zakonodajami. Zato bom v tem poglavju predvsem opisala spremembe oziroma napredek zakonodaje v zadnjih letih v posameznih državah. Navedla bom postopek, kako naj se podjetje obnaša pri sprejemanju politike določanja prenosnih cen.

5.1 Zagotovitev ustrezne dokumentacije

Kot je bilo že predhodno omenjeno, davčne uprave predvsem razvitih držav predpisujejo vodenje potrebne dokumentacije o oblikovanju prenosnih cen, iz katere naj bi bilo jasno in pregledno razvidno, da so prenosne cene oblikovane v skladu s

predpisi, ki urejajo to področje. Podjetje mora vzpostaviti tako dokumentacijo, ki z njo potrdi, da je oblikovalo prenosne cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom in da davčni upravi omogoči dostop do informacij o oblikovanih prenosnih cenah, o vrstah opravljenih transakcijah, o sedežih povezanih podjetij, obsegu povezanih transakcij idr.

Glede na zahtevan obseg dokumentacije se predpisi med posameznimi državami precej razlikujejo. Države po svetu so sprejele različne upravne ukrepe, s katerimi poskušajo zmanjševati ali razrešiti spore v odnosu med davčnimi zavezanci in davčnimi oblastmi, kakor tudi med različnimi davčnimi oblastmi glede prenosnih cen.

Upravni ukrepi, ki jih izvajajo davčne uprave, so v veliki meri odvisni od tega, kdo nosi dokazno breme, da so prenosne cene obračunane v skladu z neodvisnim tržnim načelom. (Smernice OECD, 2001, tč. 5.2.) Tu ločujejo med tremi situacijami :

1. davčna oblast dopušča dokazno breme;
2. ali če je oddal lažno davčno napoved;
3. dokazno breme je na plečih davčnega zavezanca. Davčni zavezanec mora dokazati, da so prilagoditve, ki so bile izdelane s strani davčnih oblasti, napačne. Takšna je praksa predvsem v ZDA.

Čeprav je v Smernicah OECD večkrat navedeno, da davčnemu zavezancu ni potrebno pridobiti in pripraviti več informacij, kot je to nujno potrebno in da davčna uprava ne sme zahtevati dokumentacije, ki bi pomenila za zavezanca nesorazmerno visoke stroške, je v njih podan zelo obsežen seznam dokumentacije, ki ga davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa mora zagotoviti. Te informacije so naslednje :

- Informacije o jasnih lastniških odnosih med povezanimi podjetji;
- vrsta transakcij s tujimi povezanimi podjetji (kooperacija, zastopništvo,..);
- cenovna strategija multinacionalke;
- poslovna strategija multinacionalke (glede na življenjski cikel izdelka idr.);
- komercialni in industrijski pogoji poslovanja;
- poslovno okolje in pričakovane spremembe;
- okvir predpisov v državah ;
- tehnološka raven proizvodov (ali je mogoča primerjava z drugimi sorodnimi proizvodi);
- splošno stanje na trgu in njegov razvoj (recesija lahko upraviči izgubo posameznega podjetja);
- funkcijska analiza (opravljene naloge, uporabljena sredstva in prevzeta tveganja);
- uporabljene metode za oblikovanje prenosnih cen (na kak način so jih izbrali, utemeljitev, zakaj ravno izbrano);
- primerljivke (notranje in zunanje), ki so bile uporabljene pri določanju prenosne cene;

- financiranje (preteklo stanje, načrti, likvidnost, denarni tokovi) (Smernice OECD, 1997, 5.17 – 5.27).

Iz navedenega izhaja, da so pred povezana podjetja postavljene zelo velike zahteve glede potrebne dokumentacije, s katero lahko utemeljujejo skladnost cen z neodvisnim tržnim načelom, in to ne glede na to, ali je dokumentacija predpisana z nacionalnimi zakonodajami ali s smernicami OECD. Vendar je obseg in kakovost razpoložljive dokumentacije odvisna od podjetja samega in njegove ocene o ustreznosti prenosnih cen, verjetnosti, da bodo omenjene cene pregledovane, in sankcij, ki sledijo, če pogoji glede zahtevane dokumentacije ne bi bili izpolnjeni.

V Sloveniji področje dokazovanja v davčnih postopkih (kamor nedvoumno spada tudi področje nadzora prenosnih cen) urejata Zakon o davčnem postopku in Zakon o splošnem upravnem postopku. Po določbah, povzetih iz obeh navedenih zakonov, mora davčni zavezanec v davčnih postopkih za svoje trditve predložiti ustrezne dokaze, pri čemer se kot dokaz lahko uporabi vse, kar je primerno za ugotavljanje stvari. Upošteva določbe veljavnega Zakona o davku od dobička pravnih oseb, ki davčno primerne prenosne cene povezuje s povprečnimi cenami za isto (podobno) blago ali storitve na domačem ali tujem primerljivem trgu, mora davčni zavezanec pri dokazovanju izhajati iz dokumentacije, iz katere je moč razbrati, da bi prenosna cena ostala enaka, če bi se to blago ali storitev prodajala nepovezanim osebam (Debeljak, 2003, str. 29).

V primerih, kadar zavezanec enako blago ali storitve prodaja tako povezanim kot tudi nepovezanim osebam, to najlažje dokaže s ceniki blaga oziroma če s ceniki ne razpolaga, pa z dokumentacijo, iz katere je razvidno, da je cena blaga na enoto, prodanega nepovezanim osebam, enaka ceni blaga na enoto povezanim osebam (Debeljak, 2003, str. 29).

5.2 Kazni

Kot bom sicer v nadaljevanju predstavila, kako različne so zahteve posameznih držav na področju urejanja prenosnih cen, bom omenila IRS Sec. 482 v Združenih državah Amerike. Januarja 1993 je bilo predlagano oziroma določeno obsežno planiranje in dokumentacija kot sredstvo zagovarjanja prenosnih cen IRS-u. Celoten proces kot tak je postal izredno pomemben. Dokumentacija je tisto, kar naj bi naredilo nevtralno tržno načelo delujočega.

Tabela 6: Metode prenosnih cen in zakonodaja – primerjava med državami

Država	Načelo nevtralnosti	Upoštevanje OECD priporočil	Formalna dokumentacijska pravila	Kazni
Argentina	da			da
Avstralija	da	da	da	da
Avstrija	da	da	da	
Belgija	da	da	da	
Brazilija	da		da	
Kanada	da	da	da	da
Čile	da	da		
Kitajska	da	da	da	da
Danska	da	da	da	
Finska	da	da		da
Francija	da	da		da
Nemčija	da	da		
Madžarska	da	da		
Indija	da			
Irska	da	da		
Italija	da	da		da
Japonska	da	da	da	da
Koreja	da	da	da	da
Luxemburg	da	da		
Mehika	da	da	da	
Nizozemska	da	da		
Nova Zelandija	da	da	da	da
Norveška	da	da		da
Peru	da			
Portugalska	da	da	da	
Singapur	da	da		
Španija	da	da	da	
Švedska	da	da	da	
Švica	da	da		
Turčija	da			da
Velika Britanija	da	da	da	da
ZDA	da	da	da	da

Vir:[URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=00000255229921&Fmt=4&Deli=1&Mt d=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

5.3 Priporočila pri določanju prenosnih cen

Do tega poglavja smo govorili predvsem o tem, kako naj bi mednarodna podjetja oblikovala politiko določanja prenosnih cen. Znotraj takih podjetij pa je seveda še širša skupina ljudi, ki mora biti ravno tako seznanjena s prenosnimi cenami. Poglavje govori o tem, kakšni so koraki, ki naj bi jih računovodje, kontrolorji v mednarodnih podjetjih povzeli, za to, da se pripravijo na morebitni davčni pregled o njihovi metodologiji določanja prenosnih cen.

V kolikor prenosne cene oziroma celotna struktura prenosnih cen ni pripravljena na način, ki omogoča dvome davčnega organa, kasneje ni več dovolj časa za popravke.

Tedaj, ko se pregled prične, je nemogoče slabe dejavnike v tistem trenutku popraviti. Rekonstrukcija pozicije podjetja, ki jo je imela v preteklih letih, je praviloma zelo težka oziroma nemogoča. Potrebni dokumenti so se po vsej verjetnosti izgubili. Najbolj pomemben faktor pa je tudi, da so pomembne osebe, oziroma osebe, ki so sodelovale na področju prenosnih cen v podjetju, to podjetje najbrž že zapustile. Zato vnaprejšnje pridobivanje dokumentacije lahko zmanjša velikanske probleme v prihodnosti [URL:<http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm>].

Predstavljeni so koraki za pripravo multinacionalk na revizijo davčne službe glede njihove metodologije oblikovanja prenosnih cen. Ti koraki zajemajo posvetovanje z zunanji svetovalci, s katerimi pripravijo:

- a) strategijo;
- b) preučitev, kako se posli tretje stranke razlikujejo od poslov povezane stranke;
- c) razvoj finančnega modela za testiranje metodologije oblikovanja prenosnih cen v rabi;
- d) in izobraževanje članov vodstva o posledicah ukrepov pri slabem oz. pomanjkljivem oblikovanju prenosnih cen.

Drugi koraki, ki naj bi jim sledili, so še:

- e) zbiranje notranje in zunanje dokumentacije,
- f) naključno preverjanje znotraj podjetja,
- g) opazovanje položaja podjetja v industrijskem obdobju,
- h) zagotavljanje, da davčna napoved dosledno predstavlja politiko oblikovanja prenosnih cen.

Če posameznih prenosnih cen ali celotne strukture oblikovanja prenosnih cen ne moremo zagovarjati, v trenutku davčnega pregleda nimamo časa, da jih popravimo. Spore rešujemo na podlagi dejstev. Slaba dejstva pa je težko spremeniti, po tem ko se je davčna revizija že začela.

V Združenih državah Amerike je George N. Carlson z inštituta Arthur Anderson izjavil v 482 predpisih IRS naslednje:

Skladno z določitvijo katerekoli prenosne cene mora davkoplačevalec narediti naslednje:

- 1) identificirati posle znotraj podjetja;
- 2) analizirati funkcijo in tveganje enot, ki sodelujejo pri poslu;
- 3) razviti podporo/podlago za eno prenosno ceno, ki navadno zajema dokazno gradivo o primerljivih poslih med nepovezanimi strankami;
- 4) izbrati primerno oziroma najboljšo metodo in
- 5) določiti prenosno ceno.

Če bi na predpise gledali kot na "dogovor" med vlado in podjetjem, bi opazili, da podjetjem omogočajo fleksibilnost, hkrati pa od njih zahtevajo dokumentacijo.

Davkoplačevalec se lahko izogne od 20 do 40% kazni, če pokaže, da se utemeljeno oz. razumno trudi pravilno določiti svoje davčne obveznosti, in če dokaže, da se mu lahko utemeljeno verjame, da je njegova metodologija oblikovanja prenosnih cen dala nepristranske rezultate. Jasno je, da to lahko izpolnimo in se tako izognemo visokim kaznim, in sicer z ustrežno dokumentacijo in s pomočjo profesionalnih davčnih svetovalcev pri določanju cen.

V nadaljevanju navajam 10 korakov, ki bi jih morali izpolniti pred davčno revizijo:

- **Prvi korak**

Pred začetkom poslovnega obdobja se sestanite z zunanjimi svetovalci in se zmenite za strategijo. Priprava na revizijo prenosnih cen ni nič drugačna kot priprave na katerokoli drugo strategijo.

Vodja davčnega oddelka podjetja in drugi vodilni delavci, odgovorni za oblikovanje prenosnih cen, se morajo pred začetkom poslovnega obdobja (letnega, sezonskega ali drugega) sestati z zunanjimi davčnimi svetovalci podjetja in davčnimi računovodji podjetja. Namen srečanja je pogovoriti se o tem:

- 1) katero metodo uporabiti pri določanju prenosnih cen podjetja,
- 2) kakšne rezultate bo najverjetneje dala ta metoda,
- 3) kakšni podatki bodo potrebni za najboljšo podporo teh cen,
- 4) kdo bo odgovoren za izvedbo sprememb in zbiranje potrebnih podatkov. Če bodo za študijo konkurenčnih podatkov ali industrijsko študijo uporabili ekonomiste, je zdaj čas, da se uredi vse potrebno.

To je tudi čas za razmislek o tem, ali je potrebno doseči soglasje glede cen – Vnaprejšnji cenovni sporazum (Advance Pricing Agreement) z IRS. Zunanji davčni odvetniki in računovodje podjetja morajo povedati, kako dolgo bo po njihovem mnenju postopek trajal, koliko bo najverjetneje stal in ali lahko pričakujejo ugodna soglasja. Nekateri ne zaupajo APA. Toda sporazum APA je cenejši od spora in daje določeno mero gotovosti, ki jo zahtevajo nekateri davkoplačevalci [URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm>].

Potrebno se je posvetovati tudi z zaposlenimi v podjetju na drugih področjih, ki jih to zadeva, in sicer na sestanku vseh zaposlenih ali po njem. V to skupino spadajo - odvisno od poslova podjetja - carina, prevoz in osebje proizvodnje.

- **Drugi korak**

Potreben je premislek o tem, kako se posli tretje stranke razlikujejo od poslov povezane stranke. Čeprav lahko podjetje nabavi ali proda vse svoje izdelke znotraj

povezanih podjetij, bo nekaj poslov še vedno imelo s tretjimi strankami. Ti posli ustvarijo primerjalno osnovo za pogoje prodaje povezanih strank. Idealno je, če so pogoji in okoliščine prodaje podobni, tako da bi bila prodaja tretje stranke v skladu z načrtovanimi prenosnimi cenami. Če so pogoji drugačni, morate dokumentirati vse razloge za to drugačnost: če ni logične razlage za razlikovanje, je morda potrebno spremeniti cene pri prodaji med povezanimi strankami ali pri prodaji tretji stranki [URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm>].

- **Tretji korak**

Pripravite finančni model, da bi preskusili metodo, o kateri ste se sporazumeli. Včasih dobre zasnove v praksi niso učinkovite. Pred uvedbo načrtovanih metod za določanje cen, te preskusite na finančnem modelu. Ta je lahko proračun podjetja, model davčnega načrtovanja podjetja ali poseben model, ki ga pripravi finančni ali davčni oddelek. Če se rezultati razlikujejo od pričakovanih, se vrnite na PRVI KORAK.

Model bi moral načrtovati tudi finančne rezultate, če se pri poslovanju opazijo razlike v količini proizvodnje ali prodaje, času ali pri drugih spremenljivkah. Skušajte določiti, kdaj med poslovnim obdobjem bo potrebno spremeniti prenosne cene, da bi te spremembe upoštevali pri poslu.

- **Četrty korak**

Ko določite prenosne cene, se prepričajte tudi, ali vodilni delavci razumejo davčni postopek prenosnih cen, posledice in tveganja. Če vodilni delavci ne razumejo postopkov revizije prenosnih cen, strategije prenosnih cen podjetja ali se ne zavedajo tveganj pri reviziji, se lahko zgodi, da bodo onemogočili davčnemu oddelku, da opravi dobro delo in ne bodo spoznali njegovega prispevanja k dobrim rezultatom. Norma na tem področju je dolga revizija, številna in na videz brezciljna revizijska izpraševanja in nenaden predlog davčnega inšpektorja za smešno veliko prilagoditev, ki so brez osnove za kakršnokoli logično poslovno resničnost, ter obdobje pogajanja z agentom ali na seji, ki vodi do zmanjšanega prilagajanja, a na osnovah, ki so pogosto nesmiselne. Stroški obrambe, merjene s časom, ki ga zapravijo vodilni delavci, in s honorarji zunanjih profesionalnih sodelavcev so lahko zelo visoki. Vsi ti elementi so neprijetni, zahtevajo veliko časa in vodilnim delavcem povzročajo velike težave. Skrbno načrtovanje in zbiranje dokumentacije vnaprej lahko zmanjša te težave v prihodnosti

[URL:<http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm>].

- **Peti korak**

Pripravite notranjo dokumentacijo. Prepričajte se, da obstaja prava notranja dokumentacija in da zajema le tisto, kar bi morala (da v njej piše le tisto, kar bi moralo pisati). Pri poslovanju z nepovezanimi strankami poslovneži pričakujejo zapisnike s sestankov upravnega odbora, nakupne pogodbe in posamezna naročila za nakup. Enako dokumentacijo je potrebno pripraviti za poslovanje s povezanimi strankami. Če so posli s sestriškimi podjetji dokumentirani drugače, mora biti razvidno, zakaj je tako.

Prav tako je potrebno, da v dokumentaciji ni nobenega neprijetnega/otežujočega podatka ali ohlapne oz. malomarne izjave, ki bi lahko pripeljala do poznejše napačne razlage ali razumevanja. Vsi, ki so kakorkoli povezani z oblikovanjem prenosnih cen, se morajo zavedati, da lahko pri davčnem pregledu odkrijejo vsa njihova pisma, poslovne dnevnike, fakse itd. Domnevati morajo, da bodo pri davčni reviziji našli vse, kar so zapisali, zato morajo ravnati temu primerno.

- **Šesti korak**

Pripravite zunanjo dokumentacijo. Najmočnejša obramba pri reviziji prenosnih cen je s primerljivkami. Zaposleni v marketingu in prodaji morajo (po zakonitih poteh) zbrati podatke o cenah, stroških in dobičku konkurence. Te podatke lahko dobijo od trgovskih skupin, objavljenih letnih izkazov, strank, nekdanjih zaposlenih, elektronskih baz podatkov v javni domeni. Ko davčni inšpektor poskuša trditi, da je običajni dobiček v vaši industrijski panogi večkrat večji od najboljšega leta vašega podjetja, ni prepričljivejšega odgovora kot seznam primerov, ki prikazujejo, da so bili rezultati podjetja približno enaki ali nad industrijskim povprečjem za revizijsko obdobje. To bo sprožilo določen dvom in k temu bi moralo težiti podjetje.

Seveda lahko podatki pokažejo, da so rezultati podjetja pod industrijskim standardom. Bodite pripravljeni razložiti, zakaj je struktura oblikovanja prenosnih cen podjetja logična glede na okoliščine, oziroma spremenite prenosne cene, če razlaga ni prepričljiva [URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm>].

Za večino davkoplačevalcev je težko ali nemogoče strogo in natančno dokumentirati primerljivke. Po drugi strani pa je nekaj vseeno bolje kot nič, in davkoplačevalec je v večini primerov v veliko boljšem položaju kot davčni inšpektor, kar zadeva ustvarjanje tega podatka. Če je tveganje veliko, je morda ekonomska študija stroškovno upravičena. Lažje in ceneje bo, če to študijo pripravite zdaj, in ne pozneje, ko ključni podatki in posamezniki ne bodo več dosegljivi.

- **Sedmi korak**

Naredite naključni poskus znotraj podjetja. Nihče ne sme domnevati, da ste dokumentacijo in cene podjetja prilagodili glede na načrt. Težave s komunikacijo znotraj podjetja, spremembe znotraj osebja in poslovne težave lahko preprečijo izvedbo potrebnih sprememb. Včasih se med letom lansirajo na tržišče novi izdelki, postopki ali ugodnosti brez vključevanja/integriranja načrta podjetja za prehodne cene. Naključni poskus med letom lahko zmanjša ali odpravi te težave. Če ima podjetje notranji oddelek za revizijo, ga lahko pridobimo za pomoč pri naključnem preverjanju in to vzamemo kot del njihovega rednega revizijskega postopka.

- **Osmi korak**

Premislite o reviziji prehodnih cen s strani zunanjih svetovalcev. Mogoče je, da so prehodne cene podjetja določene že dolgo časa, notranja in zunanja dokumentacija sta videti urejeni, finančni rezultati pa so sprejemljivi. Zunanji profesionalni svetovalci lahko pregledajo knjige in poročila pri posamezni stranki, da bi ugotovili, kakšne težave bi lahko nastale pri reviziji, in predlagajo spremembe, dokler je še čas. Zunanji svetovalci prinašajo nove poglede in lahko odkrijejo težave, ki se jih vodja davčnega oddelka v podjetju niti malo ni zavedal.

- **Deveti korak**

Ocenite svoj položaj na koncu poslovnega obdobja ali na koncu leta, odvisno, kateri pride prej. Na koncu obdobja je potrebno pregledati in revidirati rezultate strukture oblikovanja prenosnih cen. V kolikor marža in delitev dobička nista bila taka, kot je bilo pričakovano, je treba odkriti vzroke in jih dokumentirati. To bo omogočilo spremembe pred začetkom naslednjega leta.

- **Deseti korak**

Davčna napoved mora trdno in dosledno predstaviti položaj oblikovanja prenosnih cen podjetja. Davčna napoved podjetja je prvi dokument, ki zadeva prenosne cene podjetja, ki ga bo videla davčna uprava. To je prva in najboljša priložnost podjetja za uspešen zagovor.

Žal je davčna napoved navadno napisana v naglici in v zadnjem trenutku. Pomanjkljiv, nedosleden ali nelogičen opis bo ogrozil mesece načrtovanja in razmišljanja. Da bi to preprečili, moramo vse razlage in izjave pripraviti precej vnaprej. Te morajo tehtno, trdno in dosledno predstaviti položaj oblikovanja prenosnih cen podjetja [URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm>].

Sklep:

Kot sem opisala v zgoraj omenjenih korakih, torej vidimo, da problematika določanja prenosnih cen ni enostavna. Vsako mednarodno podjetje mora določiti svoj princip, kako bo obvladovalo omenjeno problematiko. Priporočljivo je, da ima vsako mednarodno podjetje torej vnaprej pripravljeno metodo določanja prenosnih cen na konsistenten način. Ni pomembno le, da samo nekateri zaposleni razumejo problematiko prenosnih cen, temveč da obstaja sistem v podjetju, v katerem imajo možnost priti vsi zaposleni do takšnih informacij, in da se istočasno določi ključne osebe, odgovorne za določanje prenosnih cen. Le to lahko podjetja uredijo z notranjim pravilnikom oz. internimi akti, ki zelo jasno določajo razmerja. V kolikor gre za mednarodno podjetje, potem naj bi takšen notranji pravilnik veljal za vse povezane družbe po celem svetu in naj bi bil globalne narave. Takšen sistem bi omogočal upravljati carinsko in trgovinsko tveganje vnaprej in problem bi bil rešen predvsem na globalni ravni. Le-tako bi se tveganju nekonsistentnosti in morebitnim kaznim lahko izognili.

Osnovni princip internih določil naj bi omogočal vse aktivnosti, vezane na nakup in prodajo proizvodov podjetja, in naj bi bil v skladu z vsemi carinskimi in trgovinskimi zakoni in regulativami.

Glede odgovornosti in vloge posameznih oseb naj bi se jih določilo, da so odgovorne za določanje prenosnih cen. Vloga teh oseb je predvsem v zagotavljanju, da se določanje prenosnih cen izvaja v skladu z pravilnikom. Znotraj podjetja naj bi bil opredeljen postopek ocenitve primernosti prenosnih cen za določeno tržišče. Osnovni principi za ugotavljanje vrednosti proizvodov za carinske namene so naslednji:

- testiranje neodvisnega tržnega razpona; družba naj bi sprejela odločitev za oceno primernosti prenosne cene tako, da je v sprejemljivem razponu cen, predno bi se dokončno odločili o končni prenosni ceni;
- specifičnosti cen posameznega tržišča; v primeru, ko cene padejo izven neke sprejemljive prenosne cene, je potrebno oceniti vpliv in upoštevati tveganje, v trenutku ko se določi prenosna cena, ki ni v takšnem sprejemljivem razponu cen.

Mnogi carinski organi se poslužujejo neodvisnega tržnega načela, pri čemer primerjajo vrednost izdelkov, uvoženih s strani povezanih oseb, z vrednostjo podobnih izdelkov, kot so jih uvozile nepovezane osebe. Carinski organi zaradi obveznosti glede predložitve ustreznih listin razpolagajo z dokumentacijo, ki se nanaša na transakcijo, ki bi se lahko izkazala kot relevantna za namene oblikovanja prenosnih cen.

Proizvodi, ki so predmet uvoza preko mednarodnih meja, morajo biti ocenjeni in deklarirani za carinske namene. Vsaka napačna deklaracija carinske osnove lahko povzroči resne finančne in komercialne posledice za družbo. Carinski organi so

ravno tako pod pritiskom dvigovanja državnih prihodkov. Na splošno lahko rečemo, da obstaja povečani interes za preverjanje, da so uvozniki pravilno izračunali in deklarirali vrednost uvoženega blaga za carinske namene. Carinski organi generalno sprejemajo deklarirano vrednost transakcij med nepovezanimi podjetji z omejeno pozornostjo. Ne glede na to pa so mnogi med njimi sumničavi, predvsem pri transakcijah s povezanimi mednarodnimi podjetji. Menijo namreč, da obstaja manipulacija s cenami, podcenitev vrednosti uvoženega blaga in posledično manj plačana carinska dajatev.

V proceduri ugotavljanja primernosti prenosne cene je priporočljivo, da ima družba sistem, kjer lahko testira primernost prenosne cene. Test je potrebno opraviti, predno se družba odloči o višini prenosne cene.

Znesek dobička je odvisen od rezultatov, ki jih vodstvo družbe pričakuje, tako za proizvajalce kot tudi za distributerje. Pravzaprav vodstvo družbe določi primerni dobiček, ki bi omogočal nemoteno razvijanje družbe. Dobiček je izražen lahko v obliki razpona, ki ima določen minimum in maksimum. Kot sem omenila že v prejšnjem poglavju, se le ta imenuje interkvartilni razpon. Rezultat testa se v končni fazi primerja s predlagano prenosno ceno. V kolikor je predlagana prenosna cena v okviru interkvartilnega razpona, potem je prenosna cena primerna in nobena akcija v smislu spremembe cen ni več potrebna. V kolikor cena pade izven omenjenega razpona, se mora vodstvo podjetja odločiti o vnaprejšnjih aktivnostih glede določitve prenosne cene. Zato se priporoča, da ima mednarodno podjetje natančno določen sistem delegiranja odgovornosti določanja prenosne cene na vseh nivojih poslovanja.

V vsaki realni situaciji v tržnem svetu se v nekaterih primerih lahko dogodi, da predlagana prenosna cena ne pade znotraj interkvartilnega razpona. Vsekakor to ne pomeni, da takšna cena pade samo zaradi povezanosti podjetij nasploh. Vsekakor je pomembno, da se podjetje odloči, ali je potrebno, da se prenosna cena spremeni oz. da se ne spremeni in da se pri tem oceni tveganje ter prednosti takšne cene in končno odloči, ali bo ceno podjetje potrdilo oziroma spremenilo v sami končni fazi.

Predvsem je potrebno identificirati naslednje:

- vzroke, zakaj je cena padla izven nevtralnega razpona;
- oceniti vpliv na testiranje nevtralne prenosne cene;
- identificirati argumente za takšno ceno;
- oceniti potencialno tveganje.

Kot sem že omenila v prejšnjih poglavjih, je potrebno, če se vodstvo odloči o takšni ceni, nujno voditi dokumentacijo, ki bo na voljo, v kolikor bi prišlo do davčne revizije. Dokumentacija mora biti periodično vsako leto ponovno pregledana in dopolnjena, v kolikor je le-to potrebno.

5.4 ODNOS POSAMEZNIH DRŽAV DO PRENOSNIH CEN

Mnoge države so pod vplivom metod, ki temeljijo na smernicah OECD glede oblikovanja prenosnih cen, privzele in dopolnile pravila o oblikovanju prenosnih cen, da bi tako izpopolnile in zaščitile svojo davčno osnovo. V tem delu magistrske naloge navajam pomembnejše spremembe pri oblikovanju prenosnih cen po svetu v zadnjem letu.

5.4.1 Združene države Amerike

Sistematična reforma režima prenosnih cen v Združenih državah Amerike v zadnjih 10 letih rezultira v dveh ključnih elementih, t. i. končnih zahtev, kar se tiče ustreznosti določanja prenosnih cen, in sicer dokumentacijske zahteve ter kazni v primeru, če le te niso izpolnjene. Od vseh davčnih uprav, lahko rečemo, da imajo Združene države Amerike najbolj zakonsko urejeno določanje prenosnih cen in vzdrževanje dokumentacije teh cen. Veliko davčnih uprav drugih držav je sledilo režimu ZDA [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000155467011&Ftm=3&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

Sicer dajejo Združene države Amerike s 482. členom Zakonika o državnih prihodkih (Internal Revenue Code) pravico ministru za finance, da morebitno prelivanje dohodkov prepreči z namenom izrabe razlik med nacionalnimi davčnimi stopnjami ter s tem izogibanja plačila davkov.

Davčna služba ZDA je izdala sklep, ki upošteva prvo prodajno pravilo (first sale rule), ki temelji na analizi oblikovanja prenosnih cen. Ta sklep se nanaša na predhodni sklep, v katerem je carinska služba ugotovila, da cene, postavljene v skladu z bilateralnimi vnaprejšnjimi cenovnimi sporazumi (APA), lahko potrdijo neodvisno tržno lastnost prijavljene oziroma deklarirane carinske vrednosti. Ta sklepa bosta verjetno bolj na stežaj odprla vrata uvoznikom, da bodo dosegli oblikovanje carine in prenosnih cen v skladu z nabavo pri tujih povezanih strankah, ki temelji na analizi oblikovanja prenosnih cen.

Od leta 1991 dalje je bilo v Združenih državah Amerike sklenjenih okoli 50 vnaprejšnjih cenovnih sporazumov med ameriško davčno oblastjo in ameriški davčnimi zavezanci. Ta vrsta predpisov o cenovnem sporazumu obstaja v mnogih državah, le da so ti predpisi manj obširno urejeni (Debeljak, 2003, str. 30).

Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) je sporazum med davčnim zavezancem in davčno oblastjo za točno določeno število let, ki podrobno opisuje kriterije za določanje prenosnih cen transakcij med povezanimi osebami v prihodnosti. V postopku sklenitve APA lahko igrajo pomembno vlogo ustrezne metode, in sicer stopnja primerljivosti s situacijo na prostem trgu, popravki primerjav in domneve

glede prihodnjih dogodkov. Gre torej za sporazum, ki pred nadzorovanimi transakcijami določa ustrezen niz kriterijev (npr. metoda primerljivosti in ustrezne prilagoditve le-tem, kritične domneve glede prihodnjih dogodkov) za določanje prenosnih cen za te transakcije v določenem časovnem obdobju. APA je lahko unilateralen in vključuje eno davčno oblast in davčnega zavezanca ali multilateralen in vključuje sporazume dveh ali več davčnih organov.

Unilateralni vnaprejšnji cenovni sporazumi pomenijo tveganje, da se davčne institucije drugih držav ne bi strinjale s sklepi APA. Lahko bi celo napeljevale k prekomerni porazdelitvi dobička v države, v katerih je APA bil sklenjen. Medtem, ko unilateralni sporazumi lahko vplivajo na povezane osebe v drugih državah, poudarjajo vodila OECD pomembnost bilateralnih in multilateralnih sporazumov. Če domača zakonodaja ne predvideva dogovorov med davčnim zavezancem in davčno oblastjo, je APA možno sklepati po postopkih medsebojnega dogovora glede ustreznih davčnih pogodb (Debeljak, 2003, str. 30).

5.4.2 Evropska unija

V nadaljevanju bom navedla dogajanje na področju prenosnih cen v naslednjih državah Evropske skupnosti:

- Nemčija;
- Nizozemska in
- Portugalska.

5.4.2.1 Nemčija

Oktober 2001 je Zvezno davčno sodišče sklenilo, da po nemškem zakonu davkoplačevalcem ni treba pripraviti posebne dokumentacije o oblikovanju prenosnih cen. Ta odločitev dopolnjuje odločitev iz maja 2002, ki določa, da pomanjkanje zakona o dokumentaciji o oblikovanju prenosnih cen preprečuje nemškim davčnim oblastem, da bi kaznovale davkoplačevalce, ki niso dokumentirali metod o oblikovanju prenosnih cen. Dokler ne sprejmejo novega zakona, so davkoplačevalci obvezani le, da priskrbijo ustne odgovore, odgovorijo na vprašanja revizorja in priskrbijo dokumentacijo le, če jo je davkoplačevalec že pripravil.

To je v očitnem nasprotju z zahtevami po obširni dokumentaciji, ki so jih določili pod vplivom smernic o premestitvi osebja v tujino, ki jih je novembra izdalo nemško zvezno ministrstvo za finance. Glavni namen smernic je zahtevati od davkoplačevalcev, da uporabijo neodvisno tržno načelo za razdelitev stroškov, ko matično podjetje prestavi lastne zaposlene v pridruženo/sestrsko podjetje v tujini na začasno nalogo. Zaključne smernice vplivajo tako na tuja podjetja z zaposlenimi na začasni premestitvi v Nemčiji kot na nemška podjetja, ki so zaposlene začasno

premeštila v tujino [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000155467011&Ftm=3&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

5.4.2.2 Nizozemska

Dne 11. decembra 2001 je nizozemski parlament sprejel zakonodajo o oblikovanju prenosnih cen, s katero je sistematično uredil zgodnejše zakonske dekrete, ki jih je izdala vlada. Nova pravila privzemajo načelo neodvisnosti, uvajajo zahteve po dokumentaciji in ustvarjajo formalen program za APA. Sistematično urejena pravila o oblikovanju prenosnih cen veljajo od 1. januarja 2002 za vse transakcije med podjetji in vsebujejo podobna načela kot smernice OECD glede oblikovanja prenosnih cen.

Neodvisni (arm's length) standardi zahtevajo, da če podjetje sodeluje pri upravljanju, kapitalu ali nadzoru drugega podjetja ter se prenosne cene med njima razlikujejo od tistih, ki bi jih določila neodvisna podjetja, v takem primeru bo dohodek teh dveh podjetij določen, kot bi bili neodvisni. Ključna skrb za davkoplačevalce bo, ali ima podjetje zadovoljiv nadzor, da lahko vpliva na odnose med podjetjema. To lahko povzroči ne-neodvisne (non-arm's length) poravnave. To načelo je v skladu s členom št. 9 OECD o davčni konvenciji (model tax convention) in velja za podjetja, za katere velja nizozemska dohodnina za podjetja (vključno z domačimi davkoplačevalci in tujimi davkoplačevalci s stalnimi podjetji).

Pravila o dokumentaciji zahtevajo od davkoplačevalcev, da pripravijo dokumentacijo, takoj ko pride do transakcije med podjetjema ali v razumnem času po tem. Primeren čas je najmanj štiri tedne, čeprav lahko ta čas raztegnemo na tri mesece v primeru zapletenejših transakcij. Zakonodaja ne določa priprave posebne dokumentacije, ampak se nanaša na vse/kakršnekoli podatke, potrebne za določanje, ali so prenosne cene neodvisne (arm's length). Pri pomanjkanju ustrezne dokumentacije je naloga davkoplačevalca, da v primeru spora o prenosnih cenah dokaže neutemeljenost nasprotnikove trditve. Obveznost, da se dokaže neutemeljenost nasprotne trditve v sporih o prenosnih cenah, je pri pomanjkanju ustrezne dokumentacije naloga davkoplačevalca [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000155467011&Ftm=3&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

Novi program APA, s središčem v Rotterdamu, ima pooblastilo, da izdaja obvezujoča obvestila pokrajinskemu revizijskemu uradu. Davkoplačevalci lahko izberejo metodo o oblikovanju prenosnih cen, lahko združijo transakcije in pod določenimi pogoji uporabijo neodvisno tržno načelo za določanje prenosnih cen.

5.4.2.3 Portugalska

Portugalska je nedavno tega izdala predpise, ki pojasnjujejo novo zakonodajo o oblikovanju prenosnih cen, ki je začela veljati 1. januarja 2002. Predpisi še posebej poudarjajo, da novi zakon temelji na obstoječih smernicah OECD o določanju prenosnih cen in priporoča davkoplačevalcem, da se ravna po njih. Predpisi med drugim obravnavajo sprejemljive metode oblikovanja prenosnih cen in dokumentacijo. Uporaba tradicionalnih metod je dovoljena, toda davkoplačevalci morajo najprej izbirati znotraj skupine osnovno metodologijo (metoda primerljive neusmerjene cene, metoda ponovne prodaja in metoda pribitka na stroške); iz sekundarne skupine pa lahko izbirajo le, če se metodologije iz primarne skupine pokažejo za neučinkovite. Davkoplačevalci morajo tudi voditi dokumentacijo (najmanj 10 let), s katero utemeljijo neodvisne tržne cene in pokažejo, da je bila izbrana metoda najprimernejša. Zahteve po dokumentaciji zadevajo le poslovanje, ki presega 3 milijone prometa letno.

5.4.3 Druge države

V nadaljevanju bom navedla še nekatere druge države, in sicer Južno Afriko, Avstralijo in Korejo.

5.4.3.1 Južna Afrika

Marca 2002 je južnoafriška davčna uprava izdala nov vprašalnik o oblikovanju prenosnih cen in ga dala podjetjem, ki jih je izbrala za revizijo. Vprašalnik je zelo obsežen in vsebuje vprašanja o dokumentaciji, ki zadeva oblikovanje prenosnih cen, o podružnicah, ki so vključene v zakonodajo nizkih davkov, o zaposlenih, prostori podjetja, financah in o različnih drugih podatkih o tujih podružnicah. Vprašalnik je del širše pobude, ki so jo uvedli leta 2001, da bi poskrbeli za uskladitev oblikovanja prenosnih cen in da bi našli težavna področja in cilje zaradi nadaljnje preiskave. Davčna uprava bo podatke, ki jih bodo dali vprašalniki, uporabila za izpeljavo revizije v prostorih izbranega podjetja [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000155467011&Ftm=3&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

5.4.3.2 Avstralija

Avstralska davčna uprava je nedavno izbrala 64 podjetij za revizijo oblikovanja prenosnih cen. Večino podjetij so izbrali na podlagi obsega transakcij njihovih povezanih strank in na podlagi tega, ali je imelo podjetje v preteklosti izgube. Kot del revizije zapisnikov o oblikovanju prenosnih cen so podjetjem dopustili raven tveganja, ki temelji na kakovosti njihove dokumentacije o oblikovanju prenosnih cen in dobičkonosnosti. Eden posebnih determinant tveganja je, ali je dobičkonosnost davkoplačevalca poslovno realna. Davčno upravo je ta pristop vzpodbudil, da je

podobnega (na tveganju temelječ pristop) uporabil tudi pri širših sporazumnih dejavnostih. Na primer, davčna uprava je nedavno objavila, da bo pregledala 100 avstralskih največjih korporacij, pri čemer bo uporabila strankin prikaz tveganja (risk review process), po katerem bo korporacijam določena raven tveganja na osnovi tega, kakšna je njihova dobičkonosnost v primerjavi z drugimi v njihovi industrijski panogi. Podjeta, ki so imela v preteklosti izgube, bodo privabila pozornost in davčna uprava jih bo verjetno videla kot podjetja z največjim tveganjem.

5.4.3.3 Južna Koreja

Ministrstvo za finance in gospodarstvo je v Južni Koreji izdalo neuraden sklep, ki določa, da bi prilagoditev nepravilnih transakcij med povezanimi strankami, kot je določeno z zakonodajo o davku na dobiček korporacij, veljala za transakcije s tujimi koncerni, čeprav tuj koncern ni izpolnil tehničnih določitev povezane stranke pod južnokorejsko zakonodajo o oblikovanju prenosnih cen. Pred tem je veljalo, da lahko za prilagajanje oblikovanja prenosnih cen uporabijo le zakonodajo o oblikovanju prenosnih cen. Sklep Ministrstva za finance in gospodarstvo pomeni, da lahko južnokorejski državni davčni urad uporabi širšo definicijo za povezane stranke po zakonodaji o korporacijah, da bi tako prilagodila oblikovanje prenosnih cen pri transakcijah med južnokorejskimi podjetji in njenimi povezanimi strankami v tujini, pa čeprav stranke ne veljajo za povezane pri oblikovanju prenosnih cen.

Novembra 2001 je državni davčni urad oznanil, da bo začelo davčno revizijo približno 40 tujih podjetij, da bi določilo, ali je katero od teh podjetij nepravilno uporabilo razporeditev honorarjev posloводства, da bi se izognilo plačilu davka v Južni Koreji. Ta davčna revizija je nenavadna v tem, da se osredotoča le na honorarje posloводства, izplačane tujim podružnicam. Državni davčni urad je navedel, da so nekatera tuja podjetja zahtevala davčno olajšavo za honorarje posloводства, za katere so prejeli malo ali nič storitev posloводства, in da so druga podjetja, ki so prejela take storitve, plačala pretirane vsote honorarjev, da bi povečala (svojo) davčno olajšavo ter da bi tako izkoristila višjo davčno olajšavo. Podjetja, izbrana za revizijo, so večinoma japonska in iz ZDA ter so namenila več kot eno milijardo KRW (771.426 \$) za honorarje posloводства na leto. Namen pregleda je ugotoviti 1), če so bile storitve opravljene; 2) ali je osebje tuje podružnice res prišlo v Južno Korejo, da bi te storitve tudi opravilo, 3) tržni honorar za primerljive storitve in 4) ali lahko davkoplačevalec, izbran za revizijo, utemelji plačilo honorarjev posloводства. Državni davčni urad se bo pri izvajanju teh revizij ravnal po smernicah OECD o oblikovanju prenosnih cen [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000155467011&Ftm=3&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>].

5.4.4 Slovenija

Za republiko Slovenijo bi bilo najbolje, da bi Smernice OECD neposredno vgradila v svojo davčno zakonodajo, kot so to storile Avstrija in Nizozemska. Razlogi so naslednji:

- v Republiki Sloveniji imamo premalo strokovnjakov in izkušenj na področju prenosnih cen, da bi sami izgrajevali svojo zakonodajo;
- velika večina svetovnih zakonodaj o prenosnih cenah temelji na Smernicah OECD, zato ne bi bilo težav z izobraževanjem davčnih inšpektorjev ter davčnih zavezancev;
- področje prenosnih cen predstavlja zelo kompleksno tematiko, ki jo je mnogo lažje razvijati in dopolnjevati na osnovi izkušenj, do katerih pride širok krog strokovnjakov, ki deluje v okviru OECD in posameznih držav;
- vsi sporazumi o preprečevanju dvojne obdavčitve, ki jih je sklenila Republika Slovenija, temeljijo na Vzorčnem sporazumu OECD, na katerem temeljijo Smernice OECD (Kuhar, 2003, str. 34).

Slovenska davčna zakonodaja določil o sklepanju vnaprejšnjih cenovnih sporazumov ne vsebuje niti v njih niso navedene izrecne zahteve po predložitvi ustreznih podatkov o opravljeni funkcijski analizi in opravljenih primerjavah z nepovezanimi transakcijami. Vendar pa so davčni zavezanci dolžni zadostiti zakonskim določilom glede oblikovanja ustreznih prenosnih cen in za svoje trditve predložiti ustrezno dokumentacijo in dokaze, kot to določa Zakon o davčnem postopku. Zaradi tega bi morali vsekakor težiti k temu, da bi davčnemu organu predstavili podatke o funkcijski analizi in o primerljivosti transakcij, s čimer bi zmanjšali tveganje prilagoditve prenosnih cen in posledično povečanje davčne osnove.

6 ZAKLJUČEK

S širitvijo svetovne globalizacije so postale prenosne cene eno glavnih področij, s katerimi se bodo v naslednjih letih intenzivno ukvarjala mednarodna podjetja in davčne institucije. Uprave multinacionalk imajo s sistemom oblikovanja politike prenosnih cen močno orodje, s katerim lahko usmerjajo poslovanje povezanih podjetij in oblikujejo tako politiko, da bodo zadostili glavnemu cilju, in sicer maksimizaciji dobička. Pri doseganju tega cilja se povezana podjetja srečujejo z davčno zakonodajo, ki ureja področje prenosnih cen. Mednarodna podjetja zmanjšujejo plačilo davka od dobička tako, da proizvode ali storitve izvažajo v države z relativno nižjo efektivno stopnjo davka od dobička po najnižji mogoči prenosni ceni in uvažajo v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička s čim višje določenimi prenosnimi cenami.

Ugotavljanje prenosnih cen je zelo zapleten postopek, ki lahko traja več let. Znani so postopki iz tujine, ko so davčne uprave več držav skupaj kar po več let opazovale ravnanje mednarodnih družb. Zelo je pomembno, da davčne uprave dalj časa opazujejo ravnanje družbe, da bi šele na podlagi ustreznega poznavanja davčnega zavezanca napravile tehten zaključek v postopku ugotavljanja prenosnih cen.

Problematika določanja prenosnih cen je zelo občutljiva (tudi iz političnega vidika), zato je predmet obravnavanja številnih mednarodnih forumov, ki jih organizirajo predvsem Združeni narodi in Organizacija za ekonomsko sodelovanje ter razvoj. Države v razvoju so tiste, ki menijo, da se mednarodna podjetja na njihovih tleh izogibajo plačilom davkov in drugih obveznosti ter zato pritiskajo na Združene narode, naj podpro sprejetje pravil za oblikovanje pravih prenosnih cen ter boljše razkritje informacij, ki bodo omogočale nadzor nad ravnanjem mednarodnega podjetja.

Neodvisno tržno načelo v svetu velja za svetovni standard oblikovanja prenosnih cen za davčne potrebe in izhaja iz predpostavke, da pri sodelovanju neodvisnih podjetij ponavadi določajo njihove medsebojno dogovorjene komercialne in finančne odnose vplivi trga. Ko pa sodelujejo med seboj povezane osebe, ni nujno, da na komercialne in finančne odnose na enak način vpliva trg. Povezana podjetja morajo za potrebe davčnega poročanja izkazati medsebojne transakcije po prenosnih cenah, ki ustrezajo neodvisnemu tržnemu načelu in ker velika večina multinacionalk vodi politiko enotnih cen, iz česar izhaja, da morajo biti tudi prenosne cene za poslovne namene oblikovane skladno z neodvisnim tržnim načelom.

Osnovo pričujočega magistrskega dela sta predstavljala glavna svetovna vira za ureditev obdavčitve povezanih podjetij, to so Smernice OECD iz let 1995/1996 z dopolnitvami in zakonodaja o prenosnih cenah v ZDA. Po objavljenih raziskavah med multinacionalkami je bilo ugotovljeno, da imajo strogi ameriški predpisi glede prenosnih cen in kazenske sankcije v obliki penalov velik vpliv na obdavčitev večine svetovnih multinacionalk.

Prenosne cene so lahko drugačne od cen na trgu in kot take same po sebi niso nekaj negativnega, kot orodje pa predstavljajo veliko skušnjava za upravo in lastnike, da bi z njihovo pomočjo skušali na skrivaj doseči te cilje, ki so z davčnega vidika sporni (izogibanje davkov itd.). Zakonodaja na področju prenosnih cen ne omogoča potegniti jasne meje med dovoljeno uporabo in zlorabo prenosnih cen. Razlog je v kompleksnosti določanja tiste »prave« cene, ki naj se jo uporabi kot prenosno ceno. Možne so najrazličnejše zlorabe, od enostavnejših v eni državi do najzahtevnejših, težko izsledljivih in dokazljivih mednarodnih zlorab prenosnih cen.

V jedru magistrskega dela sem prikazala dejavnike, ki jih je potrebno upoštevati pri določanju prenosnih cen, saj morajo biti le-te skladne z neodvisnim tržnim načelom.

Ugotovljeno je, da morajo podjetja, ki sodelujejo v povezanih transakcijah, cene, ki so jih določila, primerjati s tistimi, ki so jih dosegla v enakih ali primerljivih transakcijah ter pogojih neodvisna podjetja. Pri preverjanju skladnosti prenosnih cen z neodvisnim tržnim načelom se je potrebno osredotočiti na velike razlike med posli, ki jih primerjamo, pri čemer je potrebno upoštevati, tako značilnosti poslov kakor tudi podjetij. Zato je potrebno izvesti primerjalno analizo dejavnikov, ki določajo primerljivost prodajnih in finančnih pogojev, pri čemer sem izpostavila pomembnost funkcijske analize. To je postopek, s katerim morajo tako povezana podjetja kot tudi davčne uprave analizirati opravljene funkcije, ki jih prevzema (upoštevaje uporabljena sredstva in prevzeto tveganje) posamezna povezana oseba v nadzorovanih transakcijah in neodvisna oseba v primerljivih nenadzorovanih transakcijah.

Majhne in srednje družbe se pogosto zatekajo v davčne oaze, kjer družba ali isti družbeniki ustanovijo podjetje, ki poceni kupuje in drago prodaja (dobički so v davčni oazi zelo nizko ali celo nič obdavčeni) podjetju v domači državi, ki ima s tem visoke odhodke in zato majhen obdavčljiv dobiček. Priljubljen je tudi način, ko podjetje dobiva račune za različne neoprijemljive storitve, licence, izume itd., ki jih je izstavilo tuje podjetje, ki ga davkarji ne morejo ali ga težje pregledajo, saj ima sedež v davčni oazi.

Najbolj poznani vrsti metod za ugotavljanje prenosnih cen so standardne transakcijske metode, med katere spadajo metoda primerljive neusmerjene cene (CUP), metoda ponovne prodaje (RPM) in metoda pribitka na stroške (Cost plus) ter metode, ki temeljijo na dobičku, kot so metoda delitve dobička (Profit split), metoda neto razlike v ceni (TNMM) in metoda primerljivega dobička (CPM). Ugotovljeno je, da je v večini davčnih zakonodaj po svetu dana prednost standardnim transakcijskim metodam, pred metodami, ki temeljijo na dobičku. Take standardne transakcijske metode predstavljajo najbolj neposredno pot za oblikovanje prenosnih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom, saj se pri njih primerjajo cene oziroma doseženi razponom celotnega dobička. Metode na osnovi dobička naj bi se uporabljale le v primerih, ko zaradi kompleksnosti poslovnih situacij ni na razpolago podatkov ali le ti niso dovolj kakovostni. Pri tem je pomembna razlika z ureditvijo v ZDA, po kateri morajo biti prenosne cene določene na osnovi pravila najboljše metode, po kateri morajo biti rezultati neodvisnega načela povezane transakcije določeni z metodo, ki predvideva najbolj točno vrednost rezultatov neodvisnega tržnega načela, z upoštevanjem vseh dejstev in okoliščin transakcije. Multinacionalke, za katere veljajo predpisi ZDA, morajo v primeru, da davčna uprava izbere drugo metodo za oblikovanje prenosne cene, kot so jo one, davčni upravi dokazovati z ustrežno dokumentacijo in pojasnili, da so preverjale uporabo tudi drugih metod in ne le tistih, za kar so se odločile; sicer bi jih doletele ostre kazni v obliki penalov, ki se odmerijo v določenih odstotkih od dodatno ugotovljene davčne obveznosti.

Oblikovanje prenosnih cen na temelju tržnih cen je tista najboljša metoda, ki je skladna z neodvisnim tržnim načelom in predstavlja objektivno merilo za določanje prenosnih cen. To pa predvsem zato, ker med neodvisnimi podjetji delujejo ekonomske zakonitosti, pri čemer si podjetja prizadevajo doseči čim večje učinke s čim manjšimi vložki.

Zaključimo lahko, da morajo podjetja imeti izoblikovan način, kako bodo zagotavljale določanje prenosnih cen v skladu z lokalno zakonodajo, in sicer tako, da bodo zagotavljale evidence, dokumentacijo, ustrezne primerljivke idr. Podjetja se morajo pripraviti (v kolikor še nimajo izoblikovanega postopka) na morebitni davčni pregled, in sicer še pred samim pregledom. Omenjen problematiko morajo dobro poznati ključne osebe v podjetju, kar je bistveno za vnaprejšnje delovanje in le tako se je mogoče izogniti morebitnim kaznim.

V zadnjih letih mnogo držav izpopolnjuje ali na novo uvaja zakonodajo o prenosnih cenah, kar je tudi razvidno iz tega magistrskega dela. Veliko držav se zaveda pomembnosti problematike prenosnih cen. Slovenski davčni organi so v zvezi z ugotavljanjem prenosnih cen šele na začetku poti. Posamezni inšpektorji so v nekaterih primerih že inšpicirali prenosne cene, pri čemer so zaradi prekratkega časa opazovanja ravnanja davčnega zavezanca v nekaterih primerih ponudili zaključke, ki so bili za davčnega zavezanca negativni.

Primerne pravne podlage za ugotavljanje prenosnih cen v veljavni slovenski zakonodaji še ni, zato pričakujemo, da bo zakonodajalec v novem Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb in v novem Zakonu o davčnem postopku smiselno uredil prenosne cene. Šele tako bomo v Sloveniji sploh lahko vodili ustrezne postopke ugotavljanja prenosnih cen. V trenutno veljavni davčni zakonodaji namreč ni pravil, ki bi davčnemu organu omogočala uspešno ugotavljanje prenosnih cen.

7 LITERATURA

1. Abdallah M. Wagdy: International Transfer Pricing Policies. New York: Quorum Books, 1991. 172 str.
2. Abdallah M. Wagdy: International Transfer Pricing Policies. New York: Quorum Books, 1989. 153 str.
3. Betten, Rijkele and Carmine Rotondaro. The concept of an Arm's Length Range. International Transfer Pricing Journal, Amsterdam, 1998, No. 4.
4. Davis H. Thomas: Transfer prices in the real world – 10 steps companies should take before it's too late. The CPA Journal on Line. [URL:<http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm>], 9.4.2003.
5. Debeljak - Centa Mojca: Dokazno breme pri dokazovanju primernosti transfernih cen. Davčni bilten, Ljubljana. 2003, št. 5, str. 29 - 30.
6. Debeljak - Centa Mojca: Pomen in vloga transfernih cen. Davčni bilten, Ljubljana. 2002, št. 10, str. 22 - 23.
7. Debeljak - Centa Mojca: Pomen in vloga transfernih cen-II del. Davčni bilten, Ljubljana. 2003, št. 3-4, str. 29 - 30.
8. Deisinger Marta: Posebnosti revidiranja povezanega podjetja; Specialistično delo, Ljubljana, 1996. 78 str.
9. Dodge Bill, Dicensio Giovanni: Global transfer pricing developments, International Tax review, London, 2002. str. 49 - 51.
10. Ernest &Young 2001 survey: Transfer pricing again tops the list of issues for multinationals – Part 1 and 2; Journal of International Taxation; Boston, 2002. [URL:<http://proquest.umi.com/pqweb?Did=000000113772722&Fmt=1&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>], 11. 2. 2003.
11. Feinschreiber Robert: Transfer Pricing Handbook. New York: John Wiley & Sons. 1994. 127 str.
12. Gernon Helen, Meek K. Gary: Accounting: An International Perspective. Boston: Irwin McGraw-Hill, 2001. 191 str.
13. Helbing J. Konzernverrechnungsspreise – Economische Analyse eines Hauptproblems der Internationalen Besteuerung, Bonn: Institut "Finanzen und Steuern, 1995. 29 str.
14. Hickman Andrew: To APA, or not to APA – That is the Question. Tax Planning: International transfer pricing, Washington, D.C., 02/01, str. 23 - 25.
15. Hirsch Maurice L.: Advanced Management Accounting, 1988. str. 557 - 580.
16. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska dizertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
17. Hočevar Marko, Zaman Maja: Problem določanja prenosnih cen. Revizor 12/99. Ljubljana: Zveza računovodij, financačnikov in revizorjev Slovenije, 1999. str. 35 - 43.

18. Hočevar Marko: Notranje ali prenosne cene pri prenosih med poslovnoizidnimi enotami. Ljubljana, Revija za računovodstvo in finance, 19 (1992). 11, str. 105 - 123.
19. Horst Thomas: The Theory of the Multinational Firm: Optimal Behaviour under Different Tariff and Tax Rates. Journal of Political Economy, Chicago, 81 (1971), 5, str. 1059 – 1072.
20. Joumard Isabelle: Tax Systems in European Union Countries. OECD, Economics department working papers No. 301, 2001. 56 str.
21. Kaplan A. Robert, Atkinson A. Antony: Advanced Management Accounting. New York: Prentice Hall, 1989. 144 str.
22. Kavčič Slavka, Babič Mateja: Prenosne cene za storitve v skladu s smernicami OECD. Revizor, Ljubljana, 10 (1999), 12, str. 28 - 62.
23. Keller E. Donald, Bulloch James, Shultis Robert L.: Management Accountants' Handbook. 1992. str. 27.1 - 27. 27.
24. Kovač Matjaž: Metode izravnavevanja transfernih cen med povezanimi osebami. Finance, Ljubljana, 2001, 134, str. 8.
25. Kuhar Štefan: Davčno revidiranje povezanih oseb. Revizor, Ljubljana, 11 (2001), 11, str. 83-107.
26. Kuhar Štefan: Transferne cene – mednarodni davčni problem. Davčni bilten, Ljubljana, št. 3-4, str. 31 - 34.
27. Lynch P. Liam: Tax Pricing in a Low –Tax Jurisdiction. Tax planning: International transfer pricing, Washington, D.C., 01/01, str. 8 - 10.
28. Mednarodni računovodski standardi 2001. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002.
29. Miesel Victor H., Higinbotham Harlow H., Chun W Yi: International transfer pricing: Practical solutions for intercompany pricing. The international Tax Journal. [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000156643781&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>], 11. 4. 2003.
30. Miesel Victor H., Higinbotham Harlow H., Chun W Yi: International transfer pricing: Practical solutions for intercompany pricing – part II. The international Tax Journal. [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000255229921&Fmt=4&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>], 11. 2. 2003.
31. Raby N., Kirsten Blum, K. Treasure, E. Miller Williams; US Transfer pricing strategies International Tax review; London, 2002. [URL:<http://proquest.umi.com/pqdweb?Did=000000155467011&Fmt=3&Deli=1&Mtd=1&Idx=26&Sid=2&RQT=309>], 11.2.2003.
32. Radebaugh H. Lee, Gray J. Sidney: International Accounting and Multinational Enterprises. New York: John Wiley & Sons, 1997. 696 str.
33. Rožič Uroš: Nekateri praktični vidiki uporabe transfernih cen. Davčno finančna praksa, Maribor, 2 (2001), 7 - 8, str. 19 – 24.
34. Saksida Leon: Globalizacija: spremembe, ki jih prinaša in obeti. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 46 str.

35. Sedej Vasilij: Prenosne cene v multinacionalnem podjetju. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002. 111 str.
36. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije; 2002.
37. Stitt P.A.: Current Developments in Transfer pricing. ET European Taxation, Amsterdam, 1995, 7, str. 222 - 225.
38. Sutton Tim: Corporate Financial Accounting and Reporting. Kent: Financial times – Prentice hall, 2000. 754 str.
39. Svetličič Marjan: Svetovno podjetje. Ljubljana: Znanstveno in publicistično središče, 1996. 426 str.
40. Svilar Branka, Andrej Šircelj: Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1998. 179 str.
41. Šešok Klemen, Davki: Povezane osebe in problem transfernih cen, Davki: Ljubljana, 2001, 9, 70 str.
42. Šinkovec Janez: Koncernsko pravo – povezana podjetja. Ljubljana, 2001, Uradni list RS.
43. Štrumbelj Maja, Transferne cene. Diplomsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 45 str.
44. Štrumbelj Maja, Mednarodna podjetja in transferne cene; Svetovalec iz Gospodarskega vestnika, 2000, št. 42, str. 60.
45. Šušteršič Prislana Barbara, Izogibanje dvojnemu obdavčevanju poslovnih dobičkov – stalne poslovne enote, Ljubljana, ZFRS, IKS 1-2/01, str. 285-292.
46. Transferne cene med povezanimi osebami. Denar, Revija o davkih, Ljubljana, 10 (2000), 19 - 20, str. 16 – 19.
47. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo, 1997. 620 str.
48. Turk Ivan: Mednarodni vidik računovodstva. Maribor: Založba Obzorja, 1989. str. 197 - 207.
49. Vogel Klaus: Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen: Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen. 2. izdaja, C. H. Beck, München 1990, str. 659 - 668.
50. Vögele Alexander, Borstell Thomas et al.: Handbuch der Verrechnungspreise. C. H. Beck, München 1997. 1446 str.

8 VIRI

1. Denar: Sončni mrk nad davčnimi oazami. Ljubljana: MFB Consulting, št. 12, 2000. 15 str.
2. European Tax Book. Amsterdam: International Bureau of Fiscal Documentation Publications BV, 2001. 688 str.
3. IRS Publication 3218: Report on the Application and Administration Section 482, [URL:<http://ftp.fedworld.gov/pub/irs-pdf/p3218.pdf>], Internal Revenue Service, 21. 4. 2000.
4. Lastna izdelava.
5. Taxation in Slovenia, Ministry of Finance, March 2003.
6. Transfer Pricing 2001 Global Survey. Rio de Janeiro: Ernst & Young, 2001. 55 str.
7. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: Organization for Economic Co-operation and development, 2000.
8. Turk Ivan; Pojmovnik računovodstva, financ in revizije. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 1083 str.
9. Zakon o davku na dodano vrednost. Predpisi o dajatvah. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. str. 3.1.1. - 3.1.12.
10. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS št. 72/93, 20/95, 18/96-1062, 34/96, 27/98, 50/02 in 108/02).
11. Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. 30/93, 29/94, 45-I/94, 82/94, 20/98, 32/98, 37/98, 84/98, 6/99, 54/99, 36/00, 45/01 in 59/01).
12. Zakon o zavarovalništvu. Spletni portal IUS-INFO.

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

Advance pricing agreement (APA) – vnaprejšnji cenovni sporazum z davčno upravo

Affiliated companies – povezane osebe

Arm's length principle – neodvisno tržno načelo

Arm's length range – razpon nevtralnih izidov

Arm's length rule – načelo razdalje

Associated enterprises – povezane osebe

Avoidance of double taxation – izogibanje dvojni obdavčitvi

Berry ratio – Berry kazalnik

Best method rule – pravilo uporabe najboljše metode

Comparable uncontrolled price method (CUP method) – metoda primerljive neusmerjene cene

Cost markup – pribitek na stroške

Cost, Insurance, Freight – stroški, zavarovanje, prevoznina

Cost plus method – metoda pribitka na stroške

Contribution analysis – metoda analize prispevka

Corporate income tax - davek od dobička pravnih oseb

Cost contribution arrangement – dogovor o razdelitvi stroškov

Double taxation – dvojna obdavčitev

Effective tax rate – dejanska stopnja obdavčitve

Intangible assets – neopredmetena dolgoročna sredstva

Legal entity – pravna oseba

Profit margin – razlika v ceni

Multinational enterprise (MNE) – mednarodno podjetje

Price adjustment – prilagoditev prenosni ceni

Profit level indicator – kazalniki dobičkonosnosti

Profit split method - metoda razdelitve dobička

Resale price method – metoda ponovne prodaje

Return of capital employed (ROCE) – dobičkonosnost kapitala

Return on sales – donosnost prodaje

Royalty - licenčnina

Tax audit – davčni pregled

Tax authorities – davčni organi

Tax deduction – davčna olajšava

Transactional net margin method (TNMM) – metoda neto razlike v ceni

Transfer prices – prenosne cene

SLOVARČEK OKRAJŠAV

MRS – Mednarodni računovodski standardi

SRS – Slovenski računovodski standardi

ZDDPO – Zakon o davku od dobička pravnih oseb

ZGD – Zakon o gospodarskih družbah

ZZAVAR – Zakon o zavarovalništvu