

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

ANA OSOLNIK

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

DAVČNI VIDIK PRENOSNIH CEN MED POVEZANIMI
OSEBAMI

Ljubljana, maj 2008

ANA OSOLNIK

IZJAVA

Študentka Ana Osolnik izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom doc. dr. Maje Zaman in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 19. maj 2008

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

Uvod	1
1 Prenosne cene in povezane osebe	2
1.1 Opredelitev prenosnih cen	2
1.2 Opredelitev povezanih oseb	3
2 Zahteve OECD na področju prenosnih cen	6
2.1 Tržno načelo	7
2.2 Analiza primerljivosti	8
2.3 Metode določanja prenosnih cen	10
2.3.1 Tradicionalne transakcijske metode	11
2.3.1.1 Metoda primerljivih prostih cen	11
2.3.1.2 Metoda preprodajnih cen	13
2.3.1.3 Metoda dodatka na stroške	15
2.3.2 Transakcijske profitne metode	17
2.3.2.1 Metoda porazdelitve dobička	17
2.3.2.2 Metode stopnje čistega dobička	18
2.3.3 Posebnosti pri storitvah	19
2.3.4 Posebnosti pri neopredmetenih sredstvih	21
2.3.5 Predhodni cenovni sporazumi	23
3 Zakonske zahteve na področju prenosnih cen v Sloveniji	24
4 Oblikovanje prenosnih cen na primeru podjetja X	28
4.1 Predstavitev podjetja in skupine ter lastniške strukture	28
4.2 Opredelitev transakcij med povezanimi podjetji	32
4.2.1 Najemnina poslovnih prostorov	33
4.2.2 Najemnina vozil	33
4.2.3 Najemnina osnovnih sredstev in drobnega inventarja	33
4.2.4 Menedžerske storitve	34
4.2.5 Kadrovske storitve	34
4.2.6 Pravne storitve	34
4.2.7 Storitve računovodstva in kontrolinga	34
4.2.8 Storitve splošnih služb in informatike	35
4.2.9 Storitve marketinga	35
4.3 Funkcijska analiza in analiza prevzetih tveganj	36
4.4 Prenosne cene v izbranem podjetju	40
Sklep	41
Literatura in viri	44

KAZALO SLIK

<i>Slika 1: Ponazoritev notranje primerjave prenosnih cen</i>	12
<i>Slika 2: Ponazoritev zunanje primerjave prostih cen</i>	12
<i>Slika 3: Ponazoritev uporabe metode preprodajnih cen</i>	14
<i>Slika 4: Ponazoritev metode dodatka na stroške</i>	16
<i>Slika 5: Organizacijska in lastniška struktura podjetja X</i>	29

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Tabela priznanih obrestnih mer za mesec december 2007</i>	26
<i>Tabela 2: Opravljene funkcije v transakcijah med povezanimi osebami</i>	36
<i>Tabela 3: Razdelitev tveganj med povezanimi osebami</i>	38

UVOD

V današnjem času globalizacije so podjetja, ki želijo obstati, rasti in se razvijati ter tako zadovoljevati interese vlagateljev kapitala, prisiljena širiti svoje poslovanje na vedno nove trge. Tako podjetja preraščajo v multinacionalke s podružnicami, hčerinskimi družbami, skupnimi vlaganji širom po svetu. Posledično pa se tako večja število pravnih oseb, ki se štejejo za povezane. Globalizacija ekonomskih aktivnosti in rast opravljenih transakcij med povezanimi osebami pa predstavlja pomembno in zapleteno vprašanje obdavčenja, ne samo za davčne uprave v posameznih državah, temveč prav tako za podjetja sama. Takšna podjetja se ne sme obravnavati izolirano v eni sami državi, temveč jih je potrebno obravnavati širše v mednarodnem okolju.

Cilj diplomskega dela je bralcu predstaviti politiko oblikovanja prenosnih cen, v tem sklopu predstaviti možne načine vrednotenja medsebojnih transakcij povezanih oseb ter zakonske zahteve in omejitve na tem področju. S primerom skupine povezanih družb pa želim ponazoriti uporabo politike prenosnih cen v praksi.

Raziskave ugotavljajo, da se velik del svetovne trgovine odvija med povezanimi osebami in takšne transakcije potekajo po prenosnih cenah, ki se določajo znotraj skupine povezanih podjetij. Tako oblikovane cene so lahko višje ali nižje od ekonomsko utemeljenih in imajo velik pomen prav zaradi davčnega učinka. Gre za cene, ki navzven niso transparentne in se zaračunavajo zgolj znotraj skupine podjetij, določajo pa dohodke in stroške podjetja in s tem tudi dohodke, ki so obdavčljivi.

Namen diplomskega dela je spoznati ali oblikovane prenosne cene ustrezajo zahtevam davčne zakonodaje. Države zakonsko predpisujejo natančne smernice za oblikovanje prenosnih cen z namenom, da bi čim bolj omejile morebitna prilagajanja prenosnih cen ter s tem posledično prilagajanja obdavčljivih dohodkov.

Nalogo sestavlja pet vsebinsko zaokroženih delov. Po uvodnih mislih sledi poglavje v katerem so opredeljene prenosne cene in povezane osebe. V tretjem poglavju so bralcu predstavljene smernice in zahteve Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj, kateri pripada vodilna vloga na področju prenosnih cen. Smernice so opredeljene v Vodilih s področja prenosnih cen za multinacionalna podjetja in davčne uprave, ki jih v tem delu diplomskega dela obravnavam. Pojasnjeno je temeljno tržno načelo pri določanju cen med povezanimi osebami, analiza primerljivosti in metode določanja prenosnih cen. Poglavje se zaokroži z obravnavo posebnosti pri storitvah in neopredmetenih sredstvih ter predhodnih cenovnih sporazumov. Četrto poglavje obravnava zakonske zahteve na področju Slovenije. Sledi poglavje, v katerem

predstavljeno problematiko prikažem na primeru iz prakse. Delo zaključujem s sklepnimi ugotovitvami.

1 PRENOSNE CENE IN POVEZANE OSEBE

1.1 OPREDELITEV PRENOSNIH CEN

Prenosne cene so cene, po katerih si povezane osebe prodajajo poslovne učinke. Različni avtorji jih imenujejo različno. Uporabljajo se izrazi notranje cene, prisojene, senčne cene in transferne cene. Slednje pojmovanje je izpeljanka iz angleškega izraza *transfer prices*. V slovenskih zakonskih predpisih, torej v Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb, Zakonu o davčnem postopku in Pravilniku o določanju primerljivih tržnih cen, se uporablja angleška izpeljanka transferne cene. Prenosne cene so tiste cene, ki so določene za proizvode ali storitve, s katerimi se trguje znotraj podjetja. So posledica tega, da praviloma en ali več delov podjetja pri svojem poslovanju uporabljajo proizvode ali storitve, ki jih proizvajajo drugi deli podjetja. Posamezne enote kupujejo in prodajajo druga drugi. Te transakcije se imenujejo prenosi. Cene, po katerih se prodaja oziroma kupuje pa prenosne cene (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 1998, str. 207).

V Pojmovniku računovodstva, financ in revizije najdemo opredelitev prenosna oziroma notranja cena in je opredeljena kot cena po kateri se znotraj podjetja ali skupine povezanih oseb obračunava vrednost poslovnih učinkov, ki prehajajo iz enega dela v drugi del iste celote. Oblikovati in presojsati je mogoče po metodi primerljive neobvladovane cene, metodi preprodajne cene, metodi priznavanja stroškov in dodatka ter metodi upoštevanja delitve skupnega dobička (Turk, 2004, str. 546).

Prenosna cena je po opredelitvi Guzine (2007, str. 7) vsaka cena, po kateri si dve ali več povezanih oseb med seboj zaračunavajo določeno blago oziroma storitve. Takšna cena je lahko enaka ali podobna ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi. V takšnem primeru imamo tržno ceno in takšno prenosno ceno lahko imenujemo neprilagojena prenosna cena. V kolikor, pa prenosna cena odstopa od cene, ki bi jo dosegli na trgu, torej cene za katero bi med seboj poslovale nepovezane osebe, pa jo imenujemo prilagojena prenosna cena. Slednje je rezultat dejstva, da se medsebojno pogajata ali dogovarjata dve povezani osebi, ki lahko zasledujeta cilj zniževanja davčnih bremen skupine povezanih podjetij in ne maksimizacije dobička posamezne enote.

Če povzamem omenjene opredelitve, velja da prenosne cene nastajajo zgolj v poslovnih transakcijah med povezanimi osebami. Zaradi različnih interesov in ciljev so lahko

bistveno drugačne kot cene na prostem trgu. Obvladujoče podjetje jih lahko uporablja za doseganje svojih globalnih ciljev.

1.2 OPREDELITEV POVEZANIH OSEB

Področje prenosnih cen je v Sloveniji urejeno v treh predpisih, in sicer v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb, Pravilniku o določanju primerljivih tržnih cen in Zakonu o davčnem postopku. Osnovni davčni predpis, na katerem temelji obravnava prenosnih cen, je Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (od 1.1.2007 ZDDPO-2).

Po Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb (2006) se skladno s 16. členom šteje za povezano osebo zavezanca rezidenta ali nerezidenta in tujo pravno osebo ali osebo brez pravne osebnosti, v kolikor:

1. ima zavezanec neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, v tuji osebi ali obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med povezanimi osebami; ali
2. ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali števila delnic v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v zavezancu ali obvladuje zavezanca na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
3. ima ista oseba hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh zavezancih ali jo obvladuje na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali
4. imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali vrednosti v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh rezidentih ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.

Za povezani osebi se po 17. členu Zakona o davku od dohodka pravnih oseb štejeta rezidenta, če sta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru, in (Zakon o davku od dohodka pravnih oseb, 2006):

- eden vpliva ali ima možnost vplivanja na drugega ali
- je med njima drugo razmerje, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami, zlasti razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj, in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo.

O ugodnejšem davčnem položaju govorimo predvsem takrat, ko je ena od povezanih oseb bodisi oproščena plačevanja davka od dohodkov pravnih oseb bodisi plačuje davek po nižji stopnji ali pa izkazuje davčno izgubo.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb ločuje med povezavami, v katerih je eden od udeležencev tuja oseba ali rezident, ki se povezuje prek druge osebe, in povezavami, v katerih sta obe osebi rezidenta. Za povezavo poleg neposredne ali posredne udeležbe v kapitalu šteje tudi neposredna ali posredna udeležba pri upravljanju ali nadzoru. Pri vseh vrstah udeležbe je postavljena meja 25%. Če je torej zbir posameznih vrst udeležbe 25% ali več, se osebi štejeta za povezani (Prusnik & Prislan, 2006, str. 232).

Zakon o gospodarskih družbah v četrtem delu ureja povezane družbe. Ne glede na to, da se je Zakon o gospodarskih družbah od svoje prve uveljavitve v letu 1993 že večkrat spremenil, pa poglavje, ki ureja povezane družbe ni doživelo bistvenih sprememb. V skladu s 527. členom Zakona o gospodarskih družbah se za povezane osebe štejejo pravno samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da:

- ima ena družba v drugi večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinskim deležem),
- je ena družba odvisna od druge (odvisna in obvladujoča družba),
- so koncernske družbe,
- sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi ali
- so povezane s podjetniškimi pogodbami.

Pojmovanje povezanih družb v Zakonu o gospodarskih družbah je ožje in je uporabljeno za namene korporacijskega prava. Namen obravnavanja povezanih družb je zaščititi manjšinske delničarje in družbenike v povezanih družbah ter zunanje delničarje oziroma družbenike in tudi upnike odvisnih družb. Povezane družbe so po Zakonu o gospodarskih družbah zagotovo tudi povezane osebe za potrebe davčne zakonodaje. Z davčnim zavezancem so povezane praviloma kapitalsko, kot je na primer dejanski koncern, oziroma poslovno, kot bi to lahko bil pogodbeni koncern. Zanje je značilno, da možnost, da lahko vplivajo na sprejemanje odločitev, tudi dejansko uporabljajo, Zakon o gospodarskih družbah pa želi preprečiti, da bi izvajanje tega vpliva škodovalo katerikoli interesni skupini odvisne družbe (Guzina, 2007, str. 15).

V Slovenskih računovodskih standardih je v 13. točki Uvoda v Slovenske računovodske standarde (2006) opredeljena skupina podjetij. Opredelitev skupine podjetij je v Slovenskih računovodskih standardih pomembna zgolj zaradi uskupinjevanja računovodskih izkazov, ki pa ima pravno podlago v Zakonu o gospodarskih družbah. Skladno s Slovenskimi računovodskimi standardi skupino podjetij sestavljajo:

- a) obvladujoče podjetje;
- b) podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;
- c) podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo obvladujoče podjetje (SRS, 2006, str. 15).

Mednarodni računovodski standard 24, ki obravnava področje razkrivanja povezanih strank, natančno opredeljuje povezane stranke kot (MSR, 1995, str. 271):

- podjetja, ki neposredno ali posredno usmerjajo poročajoče podjetje, ali jih to usmerja, ali pa so usmerjana skupaj z njim (v to skupino spadajo tudi posedovalna ali holdinška podjetja, odvisna podjetja in soodvisna podjetja),
- pridružena podjetja,
- posameznike, ki imajo posredno ali neposredno deleže pri glasovanju v poročajočem podjetju, kar jim omogoča bistven vpliv nad podjetjem, pa tudi ožji člani družin¹ omenjenih posameznikov,
- ključno vodilno osebje podjetja, člani uprave in vodilni funkcionarji podjetij ter ožji člani omenjenih posameznikov, in
- podjetja, v katerih ima neposredno ali posredno bistveni delež pri glasovanju posameznik, opisan v prejšnjih dveh točkah, ali na katera posameznik lahko bistveno vpliva. V to skupino uvrščamo tudi podjetja, ki so v lasti članov uprave ali glavnih delničarjev poročajočega podjetja in podjetij, ki imajo s poročajočim podjetjem skupnega ključnega člana uprave.

Pri proučevanju vseh možnih oblik povezav med strankami je pozornost namenjena zlasti vsebini povezave in ne le pravni obliki.

V primerljivih tujih zakonodajah se izraz povezane osebe uporablja za pravne ali fizične osebe, ki imajo zaradi svojih kapitalskih ali poslovnih povezav možnost vpliva na odločitve pri oblikovanju medsebojnih cen in v takšnem primeru je možnost, da se cene ne oblikujejo popolnoma tržno večja (Guzina, 2007, str. 9).

¹ Ožji člani posameznikove družine so tisti, za katere lahko pričakujemo, da bodo vplivali na omenjenega posameznika pri stikih s podjetjem, in na katere bo tudi omenjeni posameznik sam vplival (MRS, 1995, str. 273).

2 ZAHTEVE OECD NA PODROČJU PRENOSNIH CEN

Vodilna vloga na področju prenosnih cen pripada Organizaciji za ekonomsko sodelovanje in razvoj² (org. Organisation for Economic Co-operation and Development), s sedežem v Parizu. Delovanje organizacije sega v leto 1948, ko je bila ustanovljena z namenom izvajanja Marshallovega načrta za povojno obnovo Evrope. Združuje 30 držav članic, ki so zavezane k demokraciji in tržnem gospodarstvu. S svojim delovanjem si organizacija prizadeva za oblikovanje in prispevanje k močnim in učinkovitim ekonomijam, k dvigovanju ravni zaposlenosti in življenjskega standarda ter nudi svojo pomoč državam pri njihovem ekonomskem razvoju. OECD oblikuje globalne standarde in načela na področju gospodarskih in razvojnih politik in je na tem področju postala elitna in nosilna organizacija na svetu. Leta 1995 je organizacija izdala Vodila s področja prenosnih cen za multinacionalna podjetja in davčne uprave (org.: *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) katera so temelj zakonodaje razvitih držav na področju prenosnih cen, med njimi tudi Slovenije.

Vodila služijo kot osnova za obravnavo problematike prenosnih cen tako davčnim zavezancem kot tudi davčnim upravam. Sestavljena so iz 8 poglavij, ki opredeljujejo tržno načelo (angl.: *Arm's length principle*), analizo primerljivosti podatkov o transakcijah med povezanimi osebami, metode ugotavljanja prenosnih cen, postopke in priporočila za izogibanje in reševanje sporov v zvezi s prenosnimi cenami. Vodila podajajo tudi smernice pri pripravi dokumentacije o prenosnih cenah, katero pripravlja podjetje in obravnava problematiko pri opravljanju storitev in prometu z neopredmetenimi sredstvi znotraj skupine povezanih podjetij.

Glavna razlika med slovensko zakonodajo na področju prenosnih cen in Vodili je v pristopu k problematiki, saj imajo Vodila precej uravnotežen pristop med obveznostmi davčnih zavezancev ter zahtevami davčnih organov do zavezancev, zlasti kar se tiče zahtevane dokumentacije, medtem ko slovenska zakonodaja, torej Zakon o davčnem postopku, poudarja predvsem obveznosti davčnih zavezancev (Petauer, 2005a, str. 14).

² Za Organizacijo za ekonomsko sodelovanje in razvoj se uporablja kratica OECD, ki jo bom uporabljala v nadaljnjem besedilu.

2.1 TRŽNO NAČELO

Tržno načelo (ang. *Arm's length principle*) je osnovno načelo smernic, ki jih podaja OECD za določanje prenosnih cen. S pomočjo tržnega načela se najlažje opiše pogoje, v katerih poslujejo nepovezane osebe. Nanaša se na dve ali več oseb, ki med seboj niso povezane in njihovo medsebojno poslovanje temelji na popolnoma tržnih pogojih. Oblikovanje prenosnih cen v skladu s tržnim načelom je splošno sprejeta metoda, s pomočjo katere davčni zavezanci porazdeljujejo dobičke med različnimi podjetji ali deli podjetij v različnih državah (Guzina, 2007, str. 27).

Smernice OECD vpeljujejo tržno načelo v 1. odstavku 9. člena, ki določa: »Ko se sklenjeni pogoji med dvema povezanima podjetjema razlikujejo od tistih, ki bi nastali med nepovezanimi podjetji, se vsak dobiček, ki bi brez pogojev povezanosti med podjetjema, nastal pri enem od obravnavanih podjetij, vendar pa zaradi upoštevanih pogojev ni nastal, vključi v dobiček podjetja in se ustrezno obdavči« (Smernice OECD, 2001, str. I-3). Tržno načelo predstavlja mednarodni standard, ki so ga sprejele države članice OECD in tudi mnoge druge države pri določanju prenosnih cen za davčne namene. Tržno načelo daje podjetjem smernice pri določanju prenosnih cen in davčnim upravam pravico, da za obdavčitev lahko prilagodijo dobiček, ki je nastal med dvema povezanima podjetjema tako, da ta ustreza dobičku, ki bi nastal med nepovezanima podjetjema v primerljivih okoliščinah.

V skladu z obravnavanim členom smernic OECD, se torej primerjajo komercialni in finančni pogoji med povezanimi osebami s tistimi, ki vladajo med nepovezanimi osebami na prostem trgu. V kolikor obstajajo med obravnavanimi pogoji razlike, ki se odražajo v višini dobička enega izmed udeleženi podjetij, se v poslovnih knjigah prikazani dobički lahko ustrezno popravijo in obdavčijo. Povezana podjetja morajo primerjati svoje prodajne pogoje in cene z istovrstnimi kategorijami pri transakcijah med nepovezanimi osebami. V praksi je potrebno odgovoriti na vprašanje po kakšni ceni bi prodali enako blago pod enakimi pogoji nepovezani in povezani osebi. Načelo je relativno enostavno in v primeru obstoja ustreznih primerljivih podatkov, v kolikor gre za na primer blago, posojilo, enostavno uporabno v praksi. Podjetja pa se nemalokrat znajdejo v situaciji, ko je težko najti primerljive transakcije na trgu, posebno v primeru prodaje oziroma nakupa specializiranega blaga oziroma storitev ali unikatnih neopredmetenih sredstev. V takšnih primerih pa je načelo težje uporabljivo, vendar do sedaj zadovoljive alternative načelu razdalje še ne poznamo.

2.2 ANALIZA PRIMERLJIVOSTI

Analiza primerljivosti pomeni primerjavo nadzorovane transakcije med povezanima osebama z nenadzorovano transakcijo med nepovezanima osebama. Nadzorovana in nenadzorovana transakcija sta primerljivi, če nobena razlika med transakcijama ne more pomembno vplivati na dejavnik, ki se ga primerja, torej na ceno ali dobiček.

Pri ugotavljanju primerljivosti tržnih cen se mora primerjati pogoje iz povezanih transakcij s pogoji v enakih ali primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Šteje se, da so povezane in nepovezane transakcije primerljive, če nobena od razlik med transakcijama ne more bistveno vplivati na dejavnik, ki se proučuje. Slednjega v večini primerov predstavlja cena ali čisti dobiček. Če je mogoče, je potrebno bistvene vplive na ceno ali dobiček odpraviti z ustreznimi prilagoditvami. Primerljivost transakcij se presoja na način, kot ravnajo nepovezane osebe, ki primerjajo možne transakcije z razpoložljivimi alternativami, in se odločijo za najboljšo možno alternativo v danih okoliščinah. Pri ugotavljanju primerljivosti je potrebno opraviti primerjalno analizo dejavnikov, ki določajo primerljivost transakcij. Takšna analiza vključuje:

- značilnost prenesenih sredstev oziroma storitev,
- funkcije, ki jih izvajajo povezane in nepovezane osebe ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj,
- pogodbene pogoje,
- ekonomske okoliščine in
- poslovne strategije.

Podatki pri ugotavljanju primerljivosti nepovezane transakcije s povezano transakcijo se nanašajo na poslovno leto, v katerem se je začela nepovezana transakcija (Pravilnik o transfernih cenah, 2006).

Analiza primerljivosti je sestavljena iz več elementov, pri čemer je njihova pomembnost odvisna od tega ali primerjamo transakcije ali dobičke. Elementi analize primerljivosti pri transakcijah so v večini (Petauer, 2005b, str. 18):

- lastnost proizvodov,
- značilnosti storitev,
- opravljanje poslovnih funkcij,
- opredmetena in neopredmetena sredstva,
- razlike na prodajnih trgih,
- prevzeta tveganja,
- poslovne strategije.

Pri analiziranju naštetih elementov govorimo o funkcijski analizi v širšem smislu. Slednja obsega več kot samo čisto analizo v ožjem smislu, ki je kot funkcijska analiza

poznana tudi v modelu OECD (Petauer, 2005b, str. 19). Funkcijska analiza v ožjem smislu obsega analizo opravljenih funkcij analiziranih podjetij.

Lastnosti proizvodov in storitev, ki se prodajajo med povezanimi osebami in na prostem trgu, so vsekakor pomembne za primerjavo dejanskih transakcij, kot so: fizične lastnosti, obseg in vsebina lastnosti, letni ali mesečni obseg prometa ter pogodbeni pogoji.

V situaciji, ko primerjamo dobičke, so lastnosti proizvodov ali storitev, manj pomembne. Bolj je pomembno, katere izmed funkcij in v kakšnem obsegu jih opravljajo podjetja, ki so predmet primerjave. Različne funkcije in različen obseg njihovega opravljanja imajo za posledico različne dobičke. Najpogosteje se primerjajo naslednje funkcije:

- oblikovanje proizvodov,
- proizvodnja,
- trženje in oglaševanje,
- raziskave in razvoj,
- financiranje in
- upravljanje.

Podobna ugotovitev kot za funkcije v okviru doseženega dobička, velja za uporabljena sredstva. Povezane in nepovezane osebe ne uporabljajo nujno istih sredstev kot so na primer stroji in oprema, kateri se lahko razlikujejo v vrsti, starosti, lokaciji, ali neopredmetena sredstva, kot so patenti, licence in njihova vrednost.

Dobički primerjalnih podjetij se lahko razlikujejo tudi zaradi različne učinkovitosti izvajanja funkcij in uporabe sredstev. Omenjene razlike ne vplivajo toliko na cene proizvodov ali storitev, ker te določa trg, temveč imajo pomemben vpliv na dosežen dobiček. Multinacionalna podjetja lahko koristijo prednost velikega obsega poslovanja v primerjavi z majhnimi neodvisnimi podjetji, prav tako pa je po drugi strani velikost lahko ovira. Tudi razlike med prodajnimi trgi lahko pomembno vplivajo na višino dobička. Razlike so lahko v geografski lokaciji in velikosti trgov, v nivoju prodaje, razmerah na trgu ali v zakonski ureditvi trga.

Tveganja, ki jih prevzemajo primerljiva podjetja, se lahko razlikujejo na dveh področjih in sicer v vrsti prevzetih tveganj, kot so tveganja glede cen, stroškov, tečajnih valut, obrestnih mer in v nivoju prevzetih tveganj.

Razlike v poslovnih strategijah se najbolj odražajo pri osvajanju novih trgov, kar je povezano na primer z večjimi stroški in prilagojeno cenovno politiko. Razlika je torej, če prodajamo na nekem ustaljenem trgu ali pa si na njem želimo pridobiti ali pa povečati tržni delež. Posledici slednjega sta pogosto (Petauer, 2005b, str. 20):

- nizke cene, ki ne samo da ne prinašajo dobička, ampak lahko kratkoročno ustvarjajo izgubo, in
- visoke stroške, povezane z ustvarjanjem prepoznavnosti blagovne znamke, ki so posledica povečanega oglaševanja in drugega marketinga ter uporabljenih sredstev za razvoj blagovne znamke.

Kadar gre za manjše razlike v primerjavah med povezanimi in nepovezanimi osebami, obstaja več metod opredelitve in izločanja teh razlik, zaradi česar postanejo podatki primerljivi. Podjetja bodo morala prepričati davčne uprave vseh udeleženih držav, da so njihove prenosne cene tem bolj ustrezne ali vsaj najboljše v danih okoliščinah. Ni namreč vedno lahko dokazati, da prenosne cene popolnoma ustrezajo načelu razdalje, saj se poslovne transakcije, ki se sklepajo med povezanimi osebami marsikdaj razlikujejo od transakcij, ki jih sklepajo nepovezane osebe, razlike med njimi pa ni vedno lahko opredeliti, še manj pa ustrezno kvalificirati.

Podatki, ki jih pridobimo s primerjalno analizo nam pomagajo pri uporabi načela razdalje brez potrebnih oziroma s potrebnimi prilagoditvami. Na podlagi teh podatkov se odločimo o izbiri ene izmed metod ugotavljanja prenosnih cen. Rezultati analize nas pripeljejo do razpona tržnih cen, znotraj katerega so cene ali dobički še skladni z načelom razdalje.

Za primerjavo se torej lahko uporablja tudi razpon tržnih cen (angl. *Arm's length range*), ki predstavlja sprejemljiv okvir cen ali dobičkov, znotraj katerega se jemlje, da so prenosne cene v skladu z načelom razdalje. To velja tako za primer, da se uporablja ista metoda za ugotavljanje prenosnih cen na več primerljivih podatkih, ali pa se na istih podatkih uporabljajo različne metode (Petauer, 2005, str. 20).

2.3 METODE DOLOČANJA PRENOSNIH CEN

Prenosne cene so lahko predmet tržnih pogajanj in se tako njihovo oblikovanje ne razlikuje od oblikovanja prenosnih cen med dvema nepovezanima osebama, lahko pa so določene administrativno, kot dogovor o načinu oziroma metodi oblikovanja prenosne cene ali pa so rezultat obeh dejavnikov hkrati. Izbrana metoda oblikovanja prenosne cene določa višino prenosne cene in zato je izbira metode eno najpomembnejših opravil pri oblikovanju prenosne cene (Guzina, 2007, str. 37).

V skladu z OECD-jevim modelom poznamo več metod za ugotavljanje prenosnih cen, ki jih lahko razvrstimo v dve glavni skupini:

1. **tradicionalne transakcijske metode**, v okviru katere lahko izbiramo med: metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen in metodo dodatka na stroške; in
2. **transakcijske profitne metode**, med katere spadata metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička.

2.3.1 TRADICIONALNE TRANSAKCIJSKE METODE

Klasične transakcijske metode izhajajo iz tržnega načela. Njihova osnovna značilnost je, da prenosno ceno določajo zgolj na podlagi primerjave transakcij med povezanimi osebami s transakcijami med nepovezanimi osebami. Na trgu iščejo primerljive situacije ter med seboj primerjajo cene po katerih trgujejo nepovezane osebe s cenami, ki se določajo med povezanimi osebami. V svoji bolj zapleteni različici pa med seboj primerjajo razliko v ceni oziroma različne ravni dobička, ki ga dosegajo nepovezana podjetja s tistimi v povezanih podjetjih.

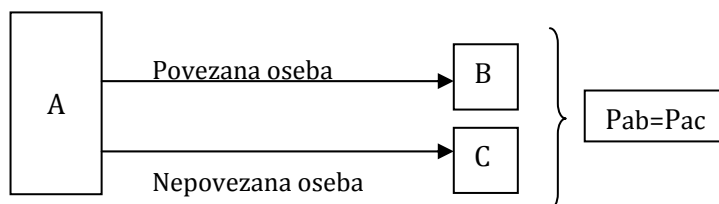
2.3.1.1 METODA PRIMERLJIVIH PROSTIH CEN

Metodo primerljivih prostih cen (angl.: *sales comparison method*) Turk opredeljuje kot metodo ocenjevanja vrednosti sredstev na podlagi opazovanja trga in ob upoštevanju tržno ocenjene amortizirane vrednosti (Turk, 2004, str. 270). Med klasičnimi transakcijskimi metodami je najpomembnejša metoda primerljivih prostih cen, saj pride pri njej tržno načelo pri ugotavljanju prenosnih cen najbolj do izraza. Prav to je razlog, da mnoge zakonodaje na področju prenosnih cen dajejo tej metodi prednost. Po tej metodi presojava nevtralnost cen in pogojev sklenjenih poslov med povezanimi podjetji tako, da jih primerjamo s cenami in pogoji primerljivih poslov, ki so bili izpeljani med nepovezanimi podjetji. Metoda najbolj neposredno izpolnjuje tržno načelo, saj se opira na podatke, ki so nedvomno rezultat tržnih cen in pogojev, ki veljajo na trgu ali pa neposrednih pogajanj med dvema nepovezanima podjetjema.

Z metodo primerljivih prostih cen se torej primerjajo cene, zaračunane za blago oziroma storitve povezanim osebam, s cenami, zaračunanimi za blago oziroma storitve nepovezanim osebam, v primerljivih okoliščinah. Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo cene primerljivega blaga ali storitve v transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Gre za primerjavo na prostem trgu z nekontroliranimi transakcijami. Primerjava cene se opravi na podlagi notranje ali zunanje primerjave.

Pri notranji primerjavi se primerjajo cene, dosežene med povezanimi osebami s tistimi, ki so jih dosegle povezane osebe zaračunavale nepovezanim osebam za enako ali podobno blago ali storitve v enakih ali podobnih okoliščinah. Če ponazorim s primerom slednje pomeni, da primerjamo prenosno ceno, ki jo podjetje A zaračuna povezanemu podjetju B, s ceno, ki jo podjetje A zaračuna nepovezani osebi C. Cena zaračunana podjetju B mora biti enaka ceni zaračunani podjetju C. Metodiko ponazarja Slika 1.

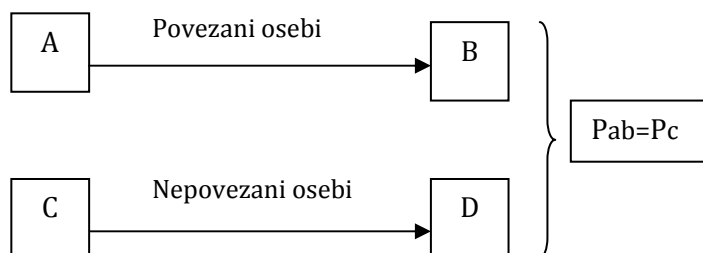
Slika 1: Ponazoritev notranje primerjave prenosnih cen



Vir: Lasten prikaz.

Pri zunanji primerjavi pa se primerja prenosna cena med povezanima osebama s ceno, ki jo za enako ali podobno blago ali storitve dosežejo nepovezane osebe na trgu. Tu pa se pojavi problem dostopnosti do informacij. Ti podatki običajno niso javni, ali pa je do njih vsaj zelo težko priti. Prav s tem razlogom je dopustno, da se prenosna cena primerja s ceno, ki jo povezana oseba dosega z nepovezano osebo za enako ali podobno blago v enakih oziroma podobnih okoliščinah. Če zopet ponazorim s primerom, zunanja primerjava pomeni, da podjetje A primerja ceno, ki jo zaračuna svojemu povezanemu podjetju B, s ceno, ki jo dosega neodvisni, torej nepovezani podjetji C in D na trgu. Primer je ponazorjen v Sliki 2.

Slika 2: Ponazoritev zunanje primerjave prostih cen



Vir: Lasten prikaz.

Za uporabnost metode primerljivih prostih cen pa vodila OECD postavljajo dva pogoja, od katerih mora biti izpolnjen vsaj eden, da smemo primerjati transakcije med povezanimi podjetji s transakcijami med nepovezanimi podjetji. Prvi pogoj pravi, da med povezanima podjetjema in neodvisnima ne smejo obstajati razlike, ki bi lahko vplivale na oblikovanje cene. Drugi pogoj pa veli, da če razlike obstajajo, jih lahko z manjšimi prilagoditvami odpravimo, da bo primerjava možna (OECD, 2001, str. II-4).

Če se bistveni vpliv razlik med transakcijami ne more odpraviti z ustreznimi prilagoditvami, se mora metodo primerljivih prostih cen kombinirati ali nadomestiti z drugimi metodami. Pri uporabi te metode je, pri primerljivosti transakcij, potrebno posebej paziti na (Petauer, 2005a, str. 31):

- razlike v proizvodih, njihovi kvaliteti ter tudi kvantiteti,
- prodajne pogoje,
- obseg posla, saj večji obsegi lahko zajemajo tudi količinske popuste,
- vplive različnih trgov,
- možni dobiček pri preprodaji (vpliv licenc, zaščitnih znakov).

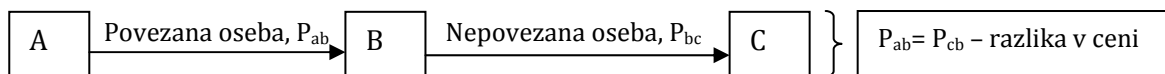
V gospodarstvu se metodo primerljivih prostih cen uporablja v primerih prodaje blaga ali storitev, ki imajo na trgu več ponudnikov ter v primeru posojil med povezanimi osebami. Obstaja pa množica situacij, ko uporaba metode ni možna iz preprostega dejstva, ker na trgu ni primerljive situacije. Metode primerljivih prostih cen ni mogoče uporabljati kar samodejno, brez predhodne ocene ekonomskih okoliščin v katerih potekajo transakcije med podjetji. Praksa sodnih odločb v ZDA, ki se nanašajo na presojo ustreznosti prenosnih cen, kaže, da se tedaj ko obstaja negotovost o tem ali je transakcija med povezanima osebama primerljiva s transakcijo med nepovezanima osebama, podatki o transakciji med nepovezanima osebama v veliki večini ali celo v celoti ovržejo (Feinschreiber, 2001, str. 834).

2.3.1.2 METODA PREPRODAJNIH CEN

V Pojmovniku računovodstva, financ in revizije Turk opredeljuje metodo preprodajne cene (angl.: *price resale method*) kot metodo oblikovanja cen in njihovega presojanja pri poslih s povezanimi osebami, po kateri se pri prenosni ceni izhaja iz preprodajne cene, zmanjšane za razliko v ceni, s katero preprodajalec pokriva svoje stroške in dosega svoj dobiček. Uporablja se predvsem pri poslih, pri katerih prodajalec bistveno ne poveča vrednosti blaga ali kadar ni podatkov o primerljivi prodaji med nepovezanimi osebami (Turk, 2004, str. 270).

Metoda torej izhaja iz cen, po katerih je blago, ki se trgujejo med povezanima osebama, preprodano nepovezani osebi. Uporablja se tako, da se od končne prodajne cene, po kateri se prodaja proizvod neodvisnemu kupcu, odšteje primerna razlika v ceni. Dobljena razlika predstavlja ustrezno prenosno ceno, po kateri prodajalec kupi proizvod od povezane osebe. Če ponazorim povedano na primeru, ko sta podjetje A in podjetje B povezani osebi, podjetje C pa je neodvisno, nepovezano podjetje. Podjetje B nastopa v prikazanem primeru v vlogi trgovca. Cena P_{bc} je končna prodajna cena po kateri podjetje B prodaja blago neodvisnemu podjetju C. Ko od končne cene odštejemo primerno razliko v ceni dobimo ustrezno prenosno ceno P_{ab} , po kateri podjetje B kupi proizvod od povezanega podjetja A. Primer ponazarja Slika 3 na naslednji strani.

Slika 3: Ponazoritev uporabe metode preprodajnih cen



Vir: Lasten prikaz.

Funkcije, ki jih podjetje opravlja za druga podjetja, uporaba sredstev in prevzemanje tveganj opravičujejo razliko v ceni. Pri obravnavani metodi je pomembno določiti primerno razliko v ceni. Slednja je namreč tista, ki jo na trgu dosega neodvisno podjetje v podobni situaciji, ki opravlja podobne poslovne funkcije.

Po vzoru metode primerljivih prodajnih cen se tudi pri tej metodi lahko opravi primerjava razlike v ceni na podlagi notranjih ali zunanjih preprodajnih cen. Po metodi notranjih preprodajnih cen se primerjajo razlike v ceni, dosežene med povezanima osebama s tistimi razlikami, ki so jih dosegale povezane osebe z nepovezanimi osebami. Če uporabimo metodo zunanje preprodajne cene, pa bi to pomenilo, da bi primerjali relativno razliko v ceni dveh različnih podjetij, pri čemer eno posluje s povezano osebo, drugo pa je na trgu neodvisno. Tudi za to metodo OECD postavlja enaka pogoja kot pri metodi primerljive tržne cene, pri čemer mora biti izpolnjen vsaj eden od njiju.

Za metodo preprodajnih cen je značilno, da ni nujno, da neodvisno podjetje prodaja enako ali podobno blago, pa ga kljub temu lahko uporabimo za primerjavo. Zaradi tega so pri uporabi te metode ponavadi potrebne manjše prilagoditve kot pri metodi primerljivih prostih cen, saj razlike v blagu manj vplivajo na relativno izraženo razliko v ceni kot na absolutno izraženo končno prodajno ceno. Glede na ti dve značilnosti, lahko predpostavljamo, da je metoda uporabna v večjem številu situacij kot metoda primerljive proste cene (Guzina, 2007, str. 45).

Metodo preprodajnih cen uporabljamo v primerih, ko razlike med transakcijami med povezanimi osebami in transakcijami med nepovezanimi osebami očitno vplivajo na ceno, vendar pa je vpliv težko meriti in ovrednotiti.

Metoda je, ob upoštevanju naslednjih značilnosti, najbolj uporabna v primerih (Guzina, 2007, str. 45):

- kadar je poslovanje dveh povezanih oseb primerljivo s poslovanjem dveh neodvisnih oseb v vseh pomembnejših značilnostih, razen v vrsti blaga, ki je predmet poslovanja, je metoda preprodajnih cen zanesljivejša od metode

primerljivih prostih cen. Kljub temu, pa daje metoda preprodajnih cen boljši rezultat, če so vsi proizvodi, ki so predmet poslovanja, podobnejši med seboj;

- kadar prodajalec, ki kupi blago od povezane osebe, le-temu doda relativno majhno dodano vrednost, je metoda preprodajnih cen zanesljivejša. Relativno majhna dodana vrednost namreč pomeni majhno razliko v ceni, ki pomeni manjšo možnost napake. Majhno dodano vrednost doda prodajalec v primerih, kadar je blago bolj ali manj le predmet preprodaje in ni na primer predmet dodatne obdelave oziroma predelave;
- pri merjenju zanesljivosti metode preprodajnih cen je pomemben tudi čas, ki preteče med nakupom blaga od povezanega podjetja in prodajo tega neodvisnemu podjetju. Krajši kot je čas, manjša je verjetnost, da bodo potrebne prilagoditve zaradi sprememb tržnih pogojev, na primer tečajev valut, obrestnih mer, stroškov skladiščenja ipd.
- višina razlike v ceni in s tem tudi možnost uporabe metode preprodajnih cen, ob upoštevanju prilagoditev, ki so za njeno uporabo potrebne, je odvisna od števila in načina poslovnih funkcij, ki jih prodajalec opravlja, od uporabe sredstev in od prevzetih tveganj prodajalca;
- višina razlike v ceni in s tem uporaba metode preprodajnih cen je odvisna tudi od obstoja ekskluzivne pravice za prodajo določenega proizvoda na določenem geografskem območju. Ekskluzivna pravica prodaje običajno prinaša večjo razliko v ceni in posledično večji dobiček.

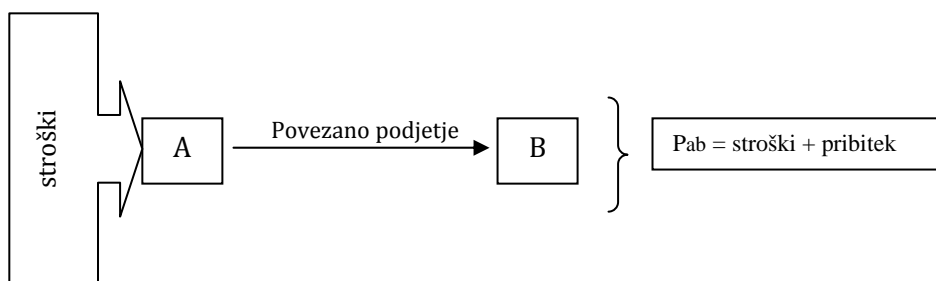
2.3.1.3 METODA DODATKA NA STROŠKE

Metoda dodatka na stroške se navadno uporablja pri trgovanju s končnimi produkti in pri določanju cene na podlagi te metode se izhaja iz stroškov dobavitelja blaga oziroma storitev v povezani transakciji. Primerljiva tržna cena se določi tako, da se tem stroškom prišteje ustrezen dodatek, ki ga ali bi ga v enakih ali primerljivih okoliščinah dosegale na trgu nepovezane osebe. Ustrezen dodatek je tisti, ki zagotavlja ustrezen dobiček glede na opravljene funkcije ter s tem povezanimi vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji.

Pri ugotavljanju dodatka na stroške dobavitelja, torej stroškovne osnove, se mora zagotoviti primerljivost stroškovnih osnov med primerjanimi transakcijami. Če se pri osebah, ki so opravile transakcije in so predmet primerjave, uporabljajo različna računovodska načela in standardi, so potrebne prilagoditve in uskladitve, tako da je mogoče primerjati stroške oziroma stroškovne osnove, ki so ugotovljene na enak ali primerljiv način.

Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo dodatka na stroške v transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Primerjava dodatka na stroške se lahko opravi ali z notranjo primerjavo ali z zunanjo primerjavo. Pri notranji primerjavi se primerjajo dodatki na stroške, pri ustrezno primerljivi stroškovni osnovi doseženi med povezanima osebama, s tistimi dodatki na stroške, ki so jih dosegale povezane osebe z nepovezanimi osebami. Če ponazorim na primeru podjetja A in B, ki sta povezani podjetji bi to pomenilo, da so izračunani stroški podjetja A osnova za izračun prenosne cene po metodi dodatka na stroške. Na tako izračunane stroške podjetje prišteje primeren dodatek na stroške, pridobljen primerjalno z enakimi ali podobnimi situacijami na trgu. Vsota tvori prenosno ceno podjetja A po kateri proda blago povezanemu podjetju B. Primer ponazarja slika 4.

Slika 4: Ponazoritev metode dodatka na stroške



Vir: Lasten prikaz.

Dodatki na stroške se pri zunanji primerjavi, pri ustrezno primerljivi stroškovni osnovi, doseženi med povezanima oseba, primerjajo s tistimi dodatki na stroške, ki jih dosegajo ali bi jih dosegale na trgu nepovezane osebe.

Po metodi preprodajnih cen je transakcija med povezanima osebama obravnavana zgolj s stališča povezanega kupca in tako posledično ne zagotavlja, da bo tudi povezani dobavitelj proizvoda oziroma storitve imel primerljive stroške z nepovezanimi dobavitelji. Nasprotno pa metoda dodatka na stroške transakcijo med povezanima osebama obravnava zgolj z vidika povezanega dobavitelja in ne zagotavlja, da bo povezani kupec imel primerljive stroške in bo primerljiv z nepovezanimi kupci. Slednje vodi v drugačno porazdelitev tveganj, saj se preostanek dobička ali izgube razporedi po metodi preprodajnih cen k dobavitelju in po metodi dodatka na stroške h kupcu. Praksa v ZDA je pokazala, da prav ta razlika lahko povzroči številne spore med podjetjem kot davkoplačevalcem in davčno upravo (Feinschreiber, 2001, str. 1047).

2.3.2 TRANSAKCIJSKE PROFITNE METODE

Transakcijske profitne metode so utemeljene z ekonomsko logiko, po kateri sta dobiček iz poslovanja in vložen kapital povezana. Na povezavo med vloženim kapitalom in dobičkom iz poslovanja dolgoročno vplivajo stroški kapitala. Torej stopnja donosnosti, ki jo kapitalski trgi zahtevajo s podobnimi pričakovanji, tveganji in kapitalsko sestavo. Ob učinkovitih kapitalskih trgih so vlagatelji pripravljene vlagati v podjetje toliko časa, dokler pričakovane stopnje donosa na vložen kapital presegajo stroške kapitala ali pa so jim enake (Sedej, 2002, str. 50).

Uporaba transakcijskih profitnih metod je bolj zapletena in se oddaljuje od uporabe tržnega načela. Osnova teh metod je ugotavljanje ustreznosti prenosnih cen na podlagi višine dobička, ki je ustvarjen v poslu med povezanima osebama.

2.3.2.1 METODA PORAZDELITVE DOBIČKA

Metoda porazdelitve dobička temelji na notranjih podatkih podjetja, pri čemer se natančno ugotavlja kako podjetje pridobiva dobičke in kako jih delijo med seboj. Dosežen dobiček se deli na podjetja, ki so ga ustvarila glede na delež, ki je sorazmeren prispevku vsakega izmed njih. Uporaba te metode je primerna takrat, ko obstaja velika soodvisnost med povezanimi podjetji pri ustvarjanju dobička, tako da ni na voljo neodvisnih primerjalnih podatkov ali pa kjer posameznih sestavin kompleksnih transakcij ni mogoče preprosto identificirati in izločiti. Pri razdelitvi dobička je potrebno čim bolj slediti načelu razdalje. Podlaga tej metodi je zelo dobra funkcijska analiza. Metoda je uporabna v primerih, ko imamo visoko inovativne proizvode ali pri neopredmetenih osnovnih sredstvih.

Cilj te metode je porazdeliti dobiček na enak način kot bi bil porazdeljen med nepovezanimi podjetji, ki sodelujejo v skupnem projektu ali transakciji. Relativni prispevek k dobičku se ugotavlja na podlagi funkcij, ki jih posamezno podjetje opravlja, prevzetih tveganj in uporabljenih sredstev. Delitev dobička se ugotavlja v dveh fazah:

- ugotavljanje dobička, ki ga je potrebno razdeliti med povezana podjetja in
- razdelitev dobička na neki razumni ekonomski osnovi, ki jo je mogoče strokovno utemeljiti in zagovarjati.

Obstajata dve glavni podmetodi delitve dobička, ki temeljita na:

- analizi prispevka k dobičku (angl.: *Contribution Analysis*) in
- analiza preostalega dobička (angl.: *Residual Analysis*).

Po metodi analize prispevka k dobičku sledimo naslednjemu postopku (Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen, 2004):

1. Ugotovimo znesek dobička, ki ga je potrebno razdeliti med povezane osebe v transakciji ali transakcijah. Lahko je to celotni dobiček povezanih oseb ali le dobiček, ki je rezultat določenih transakcij, za katere ugotavljamo transferne cene.
2. Ugotovljeni dobiček razdelimo med povezane osebe na podlagi primerjave opravljenih funkcij ter s tem povezanimi vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji. Pri tem pa je potrebno presoditi o tem, kako bi nepovezane osebe, ki izvajajo primerljive funkcije ugotovile prispevek posamezne osebe v transakciji v enakih ali primerljivih okoliščinah. Razdelitev dobička opravimo v skladu s katero od možnih metod, na primer metodo dodatka na stroške.
3. Dobitek se razdeli med povezane osebe v transakciji v skladu z relativnim prispevkom.

Postopek analize preostalega dobička je prav tako sestavljen iz treh stopenj (Petauer, 2005a, str. 38):

1. ugotovitev čistega dobička, ki ga je potrebno razdeliti med sodelujoče povezane osebe,
2. porazdelitev tako ugotovljenega dobička med sodelujoča podjetja glede na relativno vrednost običajnih funkcij, ki jih opravljajo in običajnih sredstev, ki jih uporabljajo,
3. porazdelitev morebitnega preostanka dobička med sodelujoča podjetja na osnovi manj pogosto uporabljenih sredstev.

Metoda porazdelitve dobička je torej uporabna v primeru, ko ni mogoče najti primerljive transakcije med povezanimi osebami in vse povezane osebe v skupnem poslu prejema ustrezno nadomestilo za opravljene funkcije. Metoda se večinoma uporablja za naknadno oceno ustreznosti dobička, ki ga dosega posamezno povezano podjetje kot pa za oblikovanje prenosnih cen. Gre za manj neposredno metodo, pri kateri je običajno potrebno pridobiti večjo količino primerljivih podatkov, saj največkrat gre za povezana podjetja iz različnih držav, ki nimajo direktno primerljivih računovodskih sistemov.

2.3.2.2 METODE STOPNJE ČISTEGA DOBIČKA

Ta metoda se običajno uporablja kot zadnja možnost, potem ko vseh ostalih, ki so obravnavane v prejšnjih točkah ni mogoče uporabiti. Metodo se uporablja kot dopolnilo k drugim metodam ali za preveritev rezultatov, doseženih s katero od tradicionalnih ali transakcijskih metod. Po svoji vsebini je podobna metodi preprodajnih cen ali metodi dodatka na stroške. Z metodo stopnje čistega dobička se

primerja čisti dobiček, ki nastane zaradi povezane transakcije ali transakcij, s primerno osnovo. Primerno osnovo lahko predstavljajo različne ekonomske kategorije, kot so to stroški, prihodki od prodaje ali sredstva. Ob tem pa je nujno potrebno upoštevanje opravljenih funkcij ter s tem povezanimi vloženi sredstvi in prevzetimi tveganji na podlagi katerih je bil ustvarjen dobiček. Primerljiva tržna cena se določi na podlagi razmerja med dobičkom in osnovo v primerljivih transakcijah z nepovezanimi osebami. Primerjava stopnje čistega dobička se opravi na podlagi (Pravilnik o transfernih cenah, 2006):

- notranje primerjave stopnje čistega dobička, pri kateri se primerjajo stopnje čistega dobička, dosežene med povezanimi osebami s tistimi stopnjami čistega dobička, ki so jih dosegale povezane osebe same ali z njim povezane osebe z nepovezanimi osebami oziroma,
- zunanje primerjave, pri kateri se primerjajo stopnje čistega dobička, dosežene med povezanimi osebami s stopnjami čistega dobička, ki jih dosegajo ali bi jih dosegale na trgu nepovezane osebe.

V primerjavi s tradicionalnimi metodami določanja prenosnih cen je metoda stopnje čistega dobička uporabna v večjem številu primerov, ker je pri tej metodi osnova za primerjanje dobiček, namesto cene, pribitka ali stroškov, katere uporabljamo za primerjavo pri tradicionalnih metodah. Dobitek v primerjavi s ceno že odraža določene razlike v primerljivih situacijah in posledično zahteva manjše prilagoditve (Guzina, 2007, str. 53).

Podjetja pri formiranju prenosnih cen lahko uporabljajo kombinacijo predstavljenih metod. Priporoča se, da se pri izračunu primerljive tržne cene daje prednost uporabi metode primerljivih prostih cen pred ostalimi metodami. Če to ni mogoče je potrebno uporabiti metodo preprodajnih cen ali metodo dodatka na stroške prednostno pred metodama porazdelitve dobička in stopnje čistega dobička.

2.3.3 POSEBNOSTI PRI STORITVAH

Mednarodna podjetja želijo čim bolj racionalizirati svoje poslovanje, zato stremijo k zniževanju stroškov. Slednje pa lahko dosegajo tudi z združevanjem izvajanja določenih funkcij iz nivoja posameznega povezanega podjetja na nivo obvladujočega podjetja.

V skladu z Vodili OECD je prvo pravilo za ugotavljanje prenosnih cen pri storitvah znotraj povezanih oseb vprašanje, ali je opravljena storitev potrebna za poslovanje povezane osebe. Če ni tako, se šteje, kot da storitev ni bila opravljena, odhodki za takšno storitev pa so že v načelu davčno nepriznani. Šteje se, da je bila storitev med

povezanimi osebami opravljena, če bi bila nepovezana oseba pripravljena naročiti in plačati to storitev od druge nepovezane osebe ali če bi jo bila ta pripravljena opraviti sama (Pravilnik o transfernih cenah, 2006).

Storitve med povezanimi osebami za katere se določajo primerljive tržne cene, so naslednje (Pravilnik o transfernih cenah, 2006):

- administrativne storitve, ki predstavljajo upravljaljske storitve, načrtovanje, računovodstvo, revizija, pravne storitve in podobno;
- finančne storitve,
- tehnične in komercialne storitve v obliki pomoči na področju proizvodnje, nabave, distribucije in trženja,
- kadrovske storitve.

Stroškov dejavnosti, ki jih povezana oseba zaračunava drugi zaradi svojega deleža v kapitalu, upravljanju, nadzoru ali glasovalnih pravicah in ki jih v enakih ali primerljivih okoliščinah nepovezane osebe ne bi bile pripravljene plačati, ni upravičeno zaračunavati v obliki storitev (Pravilnik o transfernih cenah, 2006). Primer stroškov takšnih dejavnosti so na primer stroški dejavnosti v zvezi s pravno ureditvijo same matične družbe, kot so stroški v zvezi s skupščinami delničarjev matične družbe ali stroški v zvezi z izdajanjem delnic v matični družbi.

Pri določanju primerljive tržne cene za storitve se uporablja metoda primerljivih prostih cen, kadar se storitve, ki so primerljive s storitvami, ki so predmet transakcije med povezanimi osebami, opravljajo tudi med nepovezanimi osebami ali kadar se take storitve zagotavljajo tudi nepovezanim osebam v enakih ali primerljivih okoliščinah, kot se zagotavljajo povezanim osebam (Pravilnik o transfernih cenah, 2006).

Če se primerljiva tržna cena ugotavlja z metodo dodatka na stroške, se uporabi (Pravilnik o transfernih cenah, 2006):

- način neposrednega določanja, ko so opravljene storitve in podlage za plačilo jasno prepoznavne in so stroški za posamezne storitve ugotovljivi ali
- način posrednega določanja, če metode neposrednega določanja ni mogoče uporabiti zaradi nepraktičnosti oziroma če transakcije storitev med povezanimi osebami niso določljive.

Če stroški, ki se pripišejo posamezni storitvi, niso določljivi neposredno, se za določanje primerljive tržne cene, ob uporabi metode dodatka na stroške, uporabi pristop posrednega določanja z uporabo:

- primerne ključa za porazdelitev stroškov, ki temelji na dejstvih in okoliščinah vsakega posameznega primera opravljanja storitve,
- realne porazdelitve stroškov,

pri čemer se morata upoštevati ekonomska vrednost storitve za prejemnika in obseg izvajanja primerljivih storitev med nepovezanimi osebami (Pravilnik o transfernih cenah, 2006).

2.3.4 POSEBNOSTI PRI NEOPREDMETENIH SREDSTVIH

Neopredmetena sredstva bistveno vplivajo na vrednost podjetja, saj so temeljni pogoj, da se določeno podjetje razlikuje od drugih na trgu ter da to kupci in investitorji na trgu tudi priznavajo. V osnovi se delijo v dve skupini (Kuhar, 2008, str. 256):

- proizvodna neopredmetena sredstva, kot so to na primer patenti, vzorci, formule ipd. in
- trženjska neopredmetena sredstva, ki jih predstavljajo blagovne znamke in drugi simboli, ki so povezani s prodajo.

Določanje prenosnih cen zanje po neodvisnem tržnem načelu je zaradi značilnosti le teh zelo zahtevno. V skladu s smernicami OECD obsegajo neopredmetena sredstva (Petauer, 2005a, str. 53):

- pravico do uporabe patentov, zaščitnih znakov, oblikovanja ali modelov,
- avtorske pravice pisateljev in umetnikov ter
- intelektualno lastnino, kot so to znanje ali poslovne aktivnosti.

Skupno vsem neopredmetenim sredstvom je dejstvo, da ima oziroma pričakuje njihov lastnik ali uporabnik od njih sedaj ali v prihodnosti določene finančne koristi. V kolikor slednje ne drži, ne moremo govoriti o neopredmetenem sredstvu.

Obstaja več vrst transakcij v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, kot je na primer (Petauer, 2005a, str. 53):

- prodaja neopredmetenega sredstva,
- dajanje pravice uporabe sredstva v zameno za licenčnino,
- vključevanje cene neopredmetenega sredstva v proizvod z zaščitenim imenom,
- skupna pogodba, ki poleg pravice uporabe neopredmetenih sredstev vsebuje še druge storitve, kot so tehnična pomoč, izobraževanje delavcev in podobno.

Razvoj in promet z omenjenimi sredstvi med povezanimi osebami poteka v glavnem na tri načine (Petauer, 2005a, str. 54):

- eno od podjetij v skupini razvije neopredmeteno sredstvo in ga da na razpolago ostalim podjetjem v zameno za nadomestilo, običajno v obliki zaračunavanja licenčnine,

- eno od podjetij plača drugemu podjetju razvoj neopredmetenega sredstva in ga po tem, ko je razvito, koristi samo ali odstopi drugim podjetjem, ki mu plačuje licenčnino,
- neopredmeteno sredstvo razvija in ga ima več podjetij v okviru sporazumov o delitvi stroškov. Vsako od podjetij je udeleženo pri razvoju glede na predvideno korist, ki jo bo od tega sredstva imelo.

Zelo pomembno je tudi pravno in ekonomsko lastništvo neopredmetenih sredstev. Za davčne namene se lastništvo ugotavlja na več načinov: pravno lastništvo, ekonomsko lastništvo, lastništvo glede na sporazum in lastništvo v skladu s sporazumom o delitvi stroškov (Petauer, 2005a, str. 54). Za pravno lastništvo je značilno, da je neopredmeteno sredstvo ustrezno zaščiteno. Če pravnega lastništva ni, pogosto ni mogoče učinkovito delovati proti zlorabam. Bistven dejavnik pri določitvi prenosne cene je ekonomsko lastništvo, zato je potrebno v postopku določanja prenosnih cen ugotoviti kdo je financiral razvoj neopredmetenega sredstva, kdo vanj sproti vlaga in kdo ima pravico do rezultatov tega neopredmetenega sredstva. Med nepovezanimi osebami velja temeljno ekonomsko načelo, da ima pravico za zaračunavanje neopredmetenega sredstva oseba, ki je lastnica oziroma je financirala razvoj le-tega in je pri tem opravljala različne aktivnosti, vložila sredstva in prevzela določena tveganja. Prav zaradi slednjega je potrebno pri določanju prenosnih cen zagotoviti ustrezna dokazila ter s tem povezano dokumentacijo o pravni zaščiti neopredmetenega sredstva in o njegovem ekonomskem lastništvu, ki ga zaračunava dajalec tega sredstva (Kuhar, 2008, str. 256).

Določitev prenosne cene, ki velja kot nadomestilo za uporabo neopredmetenega sredstva, je odvisna od pravnega in ekonomskega lastništva ter s tem povezanega vrednotenja tega neopredmetenega sredstva. Metoda primerljivih prostih cen je v praksi redko uporabljena metoda za določanje prenosnih cen neopredmetenemu sredstvu. Razlog je preprost. Na prostem trgu je težko najti primerljivo transakcijo, na osnovi katere bi bilo možno narediti analizo primerljivosti, saj so podatki o pogojih prodaje ali licenciranja neopredmetenega sredstva skrbno varovana poslovna skrivnost. Metoda preprodaje se lahko uporablja, kadar lastnik licence proti plačilu omogoči uporabo neopredmetenega sredstva povezani osebi, ta pa ga s podlicenčno pogodbo izroči v najem nepovezani osebi. Dobiček distributerja se primerja z istimi kategorijami pri nepovezanih trgovcih, ki tržijo iste proizvode na istem trgu. Včasih je mogoče dovolj natančno opredeliti stroške, povezane z razvojem in vzdrževanjem neopredmetenega sredstva in na podlagi tega opredeliti prenosne cene. V takšnem primeru se uporabi metoda dodatka na stroške. Vendar ima tudi ta metoda omejitve. Razvoj neopredmetenega sredstva je povezan s tveganjem, da sredstvo ne bo uporabno, zaradi česar pride do izgube pri poslu. Kljub temu sta vkalkuliranje tveganja v stroške razvoja in na osnovi teh stroškov oblikovana prenosna cena zelo vprašljiva. V tem primeru je potrebno uporabiti druge metode vrednotenja in dokazovanja

prenosnih cen. V nekaterih okoliščinah je mogoče uporabiti metodo porazdelitve čistega dobička, vendar se problem običajno pojavi, ko je potrebno poiskati primerljivo transakcijo na prostem trgu. V primeru, kadar je podjetje dobilo neopredmeteno sredstvo na uporabo proti plačilu licenčnine, in je pomembno prispevalo k razvoju, ni mogoče uporabiti klasičnih transakcijskih metod. V tem primeru se lahko uporabi metoda delitve dobička. To velja zlasti zaradi dejstva, da v praksi ni razpoložljivih podatkov o primerljivih transakcijah na prostem trgu. Podjetju je podana tudi možnost uporabe drugih metod, ki niso omenjene v vodilih OECD, če zagotavljajo ugotavljanje prenosnih cen s tržnim načelom. V kolikor to ni mogoče podjetju ostaja možnost ugotavljanja neto sedanje vrednosti dohodka kot posledice uporabe neopredmetenega sredstva. Slaba stran teh metod je med drugimi tudi dejstvo, da njihove uporabe nekatere zakonodaje ne dopuščajo (Petauer, 2005a, str. 58).

Uporaba vsake metode vrednotenja neopredmetenega sredstva in na tej podlagi določitve prenosnih cen mora biti dokumentirana in smiselna, tako da se v daljšem obdobju dobijo približno enaki rezultati po različnih metodah.

2.3.5 PREDHODNI CENOVNI SPORAZUMI

Vodila OECD uvajajo tudi možnost predhodnih cenovnih sporazumov (angl. *Advance pricing Agreement*, krajše APA). Predhodni cenovni sporazum je sporazum, ki pred nastankom transakcij med povezanimi osebami, določa nabor dejavnikov za ugotavljanje prenosnih cen za določeno, fiksno obdobje vnaprej. Cenovni sporazum dovoljuje povezanim osebam, da z davčnimi upravami sklenejo dogovor o višini prenosnih cen in metodi njihovega oblikovanja, katere zaračunavajo ali plačujejo povezanim osebam. Program predhodnih cenovnih sporazumov zagotavlja podjetjem priložnost, da se izognejo morebitnim težavam pri oblikovanju primerljivih prenosnih cen. Sporazum je usmerjen predvsem v podjetja, ki delujejo mednarodno in imajo sedež povezanih oseb v različnih državah, da bi se izognili kaznim, tveganjem ter da bi se določala njihova davčna obveznost z gotovostjo.

Postopki sklenitve predhodnega cenovnega sporazuma se razlikujejo od države do države. V nekaterih državah takšni sporazumi sploh niso mogoči. Med takšne države sodi tudi Slovenija, ki nima zakonske osnove za sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov (Petauer, 2005, str. 47).

3 ZAKONSKE ZAHTEVE NA PODROČJU PRENOSNIH CEN V SLOVENIJI

Osnovni davčni predpis, na katerem temelji obravnava prenosnih cen, je Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. Slednji opredeljuje davčne zavezanca, ki so dolžni ugotavljati vpliv prenosnih cen na davčno osnovo, ter opredeli metode, ki so pri davčni obravnavi dopustne. Podrobnejša navodila za uporabo dopustnih metod vrednotenja prenosnih cen predpisuje Pravilnik o transfernih cenah. Zakon o davčnem postopku, natančneje 382. člen Zakona o davčnem postopku, pa davčnim zavezancem nalaga pripravo dokumentacije o oblikovanju prenosnih cen.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (2006) v 16. in 17. členu določa ugotavljanje prihodkov in odhodkov povezanih oseb. Predpisuje, da se pri ugotavljanju prihodkov zavezanca upoštevajo prenosne cene s povezanim osebami za:

- sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi ter
- storitve,

vendar **najmanj** do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takšnih ali primerljivih sredstev oziroma storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosega na trgu med nepovezanimi osebami (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006). Če ponazorim s primerom: Podjetje proda proizvod ali storitev povezanemu podjetju po ceni 100 enot. Na trgu bi v primerljivih okoliščinah za primerljiv proizvod ali storitev podjetje iztržilo ceno v višini 105 enot. V tem primeru mora podjetje povečati svojo davčno osnovo za 5 enot. V primeru, da bi podjetje prodalo proizvod ali storitev po ceni 110 enot mu svoje davčne osnove ne bi bilo potrebno popravljati.

Pri ugotavljanju odhodkov zavezanca se upoštevajo prenosne cene s povezanimi osebami za:

- sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi ter
- storitve,

vendar **največ** do višine ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen. V konkretnem primeru, bi slednje pomenilo, da podjetje, ki kupi proizvod ali storitev od povezanega podjetja po ceni 100 enot, na trgu pa bi v primerljivih okoliščinah za primerljiv proizvod ali storitev plačalo 90 enot, mora svoje odhodke zmanjšati in povečati davčno osnovo za 10 enot.

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz **poslov med dvema rezidentoma**, ki sta povezani osebi, se davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša, razen če eden od rezidentov (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006):

- v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj; ali

- plačuje davek po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb po stopnji 0% oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje; ali
- je oproščen plačevanja davka.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb posebej obravnava ugotavljanje prihodkov in odhodkov z naslova obresti med povezanimi osebami³. Kot primerljivo tržno ceno zakon priznava predpisano obrestno mero za posojila med povezanimi osebami. Vendar velja izjema za povezane osebe rezidente. Za slednje, ki si medsebojno dajejo posojila ni nobenih omejitev glede priznavanja obresti, če nobena od povezanih oseb nima ugodnejšega davčnega položaja. Ugodnejši davčni položaj pa ima rezident, ki izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj ali plačuje davek po nižji stopnji od splošne stopnje davka ali je oproščen plačila davka od dohodkov pravnih oseb. Ta možnost je dana pogojno, če se obresti obračunavajo mesečno in je dogovorjena fleksibilna obrestna mera. Če sta ta dva pogoja izpolnjena in so posojilne pogodbe tako sklenjene, so obračunane obresti davčno priznane, čeprav ni izpolnjeno osnovno določilo o priznani obrestni meri na dan odobritve posojila. Druga možnost poenostavitve je dana možnost izbire obračuna obresti do višine povprečne mesečne priznane obrestne mere. Ta možnost je pogojena z pogojem, da se obresti obračunavajo za obdobje daljše od enega meseca in ne daljše od enega leta. Povprečna mesečna priznana obrestna mera se izračuna kot aritmetična sredina priznane obrestne mere prvega in zadnjega meseca obdobja, za katerega se obresti obračunavajo. Zavezanci povezane osebe, ki imajo posojila z nerezidenti ali rezidenti z ugodnejšim davčnim položajem, morajo pri določanju davčne osnove presojeti višino obresti za ta posojila.

Pri ugotavljanju prihodkov se upoštevajo obračunane obresti za dana posojila od povezanih oseb, vendar najmanj po zadnji priznani obrestni meri, objavljene ob času odobritve posojila. Pri ugotavljanju prihodkov pa se upoštevajo obračunane obresti za prejeta posojila od povezanih oseb, vendar največ po zadnji priznani obrestni meri, objavljeni od času odobritve posojila (Prusnik & Prislán, 2006, str. 236). Priznana obrestno mero, način določanja in višino priznanih obrestnih mer določa Pravilnik o priznani obrestni meri.

Priznana obrestna mera je sestavljena iz variabilnega dela in pribitka. Variabilni del obrestne mere je določen glede na ročnost za pet izbranih valut, posebej za različne ročnosti posojila. To je priznana obrestna mera, ki jo mesečno objavlja Ministrstvo za finance in Davčna uprava na svoji spletni strani. Primer priznanih obrestnih mer za mesec december 2007 prikazuje spodnje tabela.

³ Obresti med povezanimi osebami obravnava 19. člen Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb.

Tabela 1: Tabela priznanih obrestnih mer za mesec december 2007

	EUR	USD	JPY	GBP	CHF
Do vključno 1 meseca	4,83400%	5,24563%	0,98250%	6,71500%	2,65750%
Do vključno 3 mesecev	4,83900%	5,14063%	0,98500%	6,62000%	2,75583%
Do vključno 6 mesecev	4,77500%	4,89563%	1,03625%	6,34375%	2,80167%
12 mesecev	4,71100%	4,43388%	1,10250%	6,04375%	2,90000%

Vir: Priznane obrestne mere za obresti na posojila med povezanimi osebami
(http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/obr_mera_povez_osebe).

Posebni pribitek je sestavljen iz dela, ki je povezan z ročnostjo posojila in dela, ki je povezan s kreditno oceno zavezanca, ki prejema posojilo od povezane osebe. Za posamezne ročnosti so pribitki na ročnost naslednji (Pravilnik o priznani obrestni meri, 2006):

- do vključno 1 leta: 0 bazičnih točk,
- do vključno 5 let: 3 bazične točke,
- do vključno 10 let: 5 bazičnih točk,
- nad 10 let: 6 bazičnih točk.

Za posamezne kreditne ocene, ki so objavljene po metodologiji podjetja »Standard & Poor`s« ali po drugi metodologiji, ki jo je mogoče enolično prevesti v ocene po metodologiji podjetja »Standard & Poor`s«, so pribitki na kreditno oceno naslednji (Pravilnik o priznani obrestni meri, 2006):

- od AAA do A: 5 bazičnih točk,
- od BBB+ do B-: 20 bazičnih točk,
- pod B-: 200 bazičnih točk,
- če zavezanec nima kreditne ocene: 100 bazičnih točk.

Oba pribitka je potrebno prišteti k objavljeni variabilni priznani obrestni meri.

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb je pri predpisanih metodah skladen s smernicami OECD in dovoljuje uporabo naslednjih metod za ugotavljanje primerljive tržne cene (Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, 2006):

- metodo primerljivih prostih cen,
- metodo preprodajnih cen,
- metodo dodatka na stroške,
- metodo porazdelitve dobička ali
- metodo stopnje čistega dobička

Določa tudi, da smejo davčni zavezanci uporabiti kombinacijo obravnavanih metod. Pravilnik o transfernih cenah pa v 8. členu določa, da mora zavezanec pri izračunu

primerljive tržne cene dati prednost uporabi metode primerljivih prostih cen, če to ni mogoče, je potrebno porabiti metodo preprodajnih cen ali metodo dodatka na stroške prednostno pred metodama porazdelitve dobička in stopnje čistega dobička.

Pravilnik o transfernih cenah podrobno opredeljuje:

- uporabo posameznih metod določanja primerljive tržne cene in njen način uporabe, sodila za ugotavljanje primerljivih tržnih cen ter v katerih primerih uporabiti posamezno metodo,
- predpisuje analizo primerljivosti povezanih in nepovezanih transakcij, ocenjevanje posameznih in kombiniranih transakcij,
- uporaba razpona primerljivih tržnih cen,
- upoštevanje vpliva vladnih politik na določanje višine transfernih cen, predvsem usmerjanje cen in obrestnih mer, subvencije, nadzor nad plačami in druge politike, ter
- posebnosti pri določanju primerljive tržne cene pri storitvah, ki obsega opredelitev storitev med povezanimi osebami, za katere se določajo tržne cene, ter uporaba posameznih metod v tem primeru.

Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2) v 382. členu opredeljuje, katere podatke je dolžna pravna oseba predložiti v zvezi s povezanimi osebami. Davčni zavezanec mora zagotavljati naslednjo dokumentacijo o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen (Zakon o davčnem postopku, 2006):

1. Splošno dokumentacijo (angl.: *masterfile*), ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto, in mora vsebovati najmanj: opis davčnega zavezanca, organizacijske strukture na svetovni ravni in vrste povezanosti, ki je lahko kapitalska, pogodbeno ali osebna, opredelitev sistema določanja transfernih cen, splošni opis poslovanja in poslovnih strategij, splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov ter konkurenčnega okolja.
2. Posebno dokumentacijo (angl.: *country-specific documentation*), ki mora vsebovati najmanj:
 - podatke v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki in pogoji),
 - podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij o:
 - lastnostih sredstev in storitev,
 - izvedeni funkcijski analizi (opravljene naloge glede na vložena sredstva oziroma storitve in prevzeta tveganja),
 - pogodbenih pogojih,
 - ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije,
 - poslovnih strategijah,
 - drugih vplivih, pomembnih za izvedbo transakcije,

- podatke o uporabi metode oziroma metod za določitev transfernih cen in njihove določitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami,
- drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

Dokumentacija se lahko vodi v elektronski obliki in mora biti pripravljena tekoče, vendar najkasneje do predložitve davčnega obračuna, v katerem je obravnavana posamezna transakcija s povezano osebo. Davčni zavezanec mora dokumentacijo iz tega člena hraniti še 10 let po koncu leta, na katero se nanaša. Ker je predpisana dokumentacija obsežna in na nekaterih mestih prilagojena velikim poslovnim sistemom, morajo davčni zavezanci pripraviti le tiste dele dokumentacije, ki so povezani z izbrano metodo ugotavljanja prenosnih cen ter v obsegu in obliki, ki sta skladna z značilnostmi njegovega poslovanja (Prusnik & Prislan, 2006, str. 237).

4 OBLIKOVANJE PRENOSNIH CEN NA PRIMERU PODJETJA X

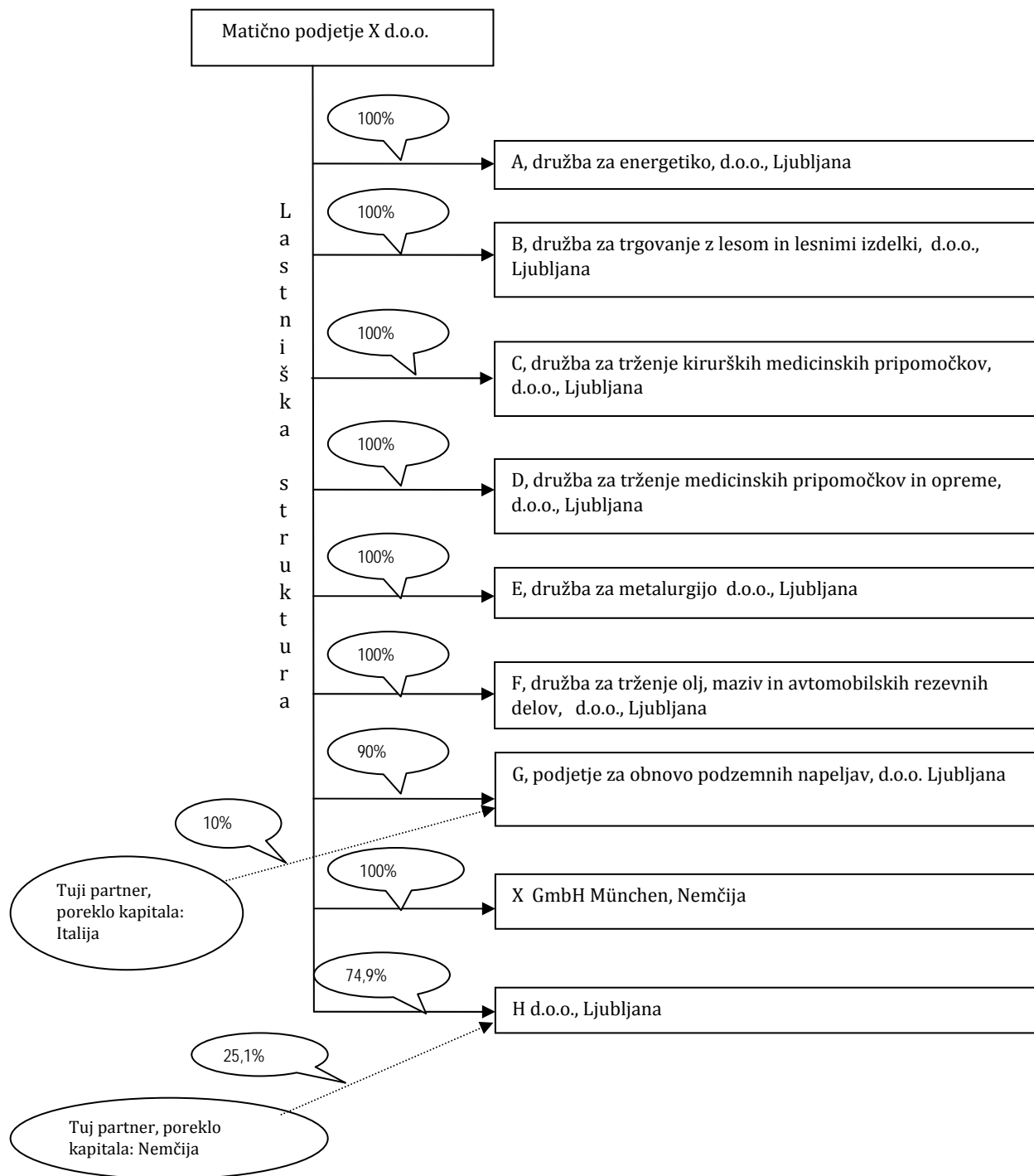
Predstavljeno problematiko bom preslikala na primer iz prakse. Primer temelji na podjetju, nedavno še delniški družbi, ki je obsegala zelo širok spekter dejavnosti. Slednje je tudi botrovalo k odločitvi o prestrukturiranju delniške družbe.

4.1 PREDSTAVITEV PODJETJA IN SKUPINE TER LASTNIŠKE STRUKTURE

Podjetje je bilo ustanovljeno 19. novembra 1962 kot Poslovno združenje. Registrirano je bilo za izvoz in uvoz materiala, strojev, orodja in drugega blaga za potrebe združenja. V letu 1973 in 1974 so nastajala nova podjetja s skupnimi vlaganji, in sicer v Nigeriji, Avstriji, v Grosupljem ter Ormožu. Leta 1977 se je Poslovno združenje preoblikovalo v delovno organizacijo s 120 zaposlenimi. Organizacija je tedaj vključevala sektorje rudarstva, livarstva in gradbeništva, kovinsko predelovalne industrije, sektor za posle z Zvezo sovjetskih socialističnih republik, sektor steklarstva in nekovin ter sektor avtomobilske industrije, mehanizacije in orodja. V letu 1980 je organizacija aktivno sodelovala v večjih izvoznih poslih na trgih Sovjetske zveze ter Kitajske. S privatizacijo v letu 1992 se je ustanovilo novo podjetje X International, družba z omejeno odgovornostjo v mešani lastnini. Opravljala je isto dejavnost kot tedaj vzporedno podjetje X. Ker podjetji do leta 1996, po opravljenem lastninjenju, postaneta stoddostno privatni podjetji ni več smiselno, da bi delovali obe podjetji, z enako dejavnostjo in istimi lastniki, zato je sledila združitev in registracija novega podjetja X, trgovina in inženiring d.d. s 46 zaposlenimi. Podjetje je delovalo na področju premoga

in energetike, metalurgije, lesne in pohištvene dejavnosti, področju motornih olj, maziv in avtomobilskih rezervnih delov, kirurških medicinskih pripomočkov in opreme ter dejavnosti obnove komunalnih in industrijskih cevovodov brez izkopa. V letu 2001 je sledilo prestrukturiranje in ustanovitev podjetja G d.o.o., ki je naslednik podjetja X d.d. na področju izvajanja sanacij cevovodov po postopku brez izkopov. V letu 2007 je podjetje doživelo svojo zadnjo prestrukturiranje, ko se je razdelilo na družbe z omejeno odgovornostjo po posameznih dejavnostih. Tako nastane 6 samostojnih družb, vsako s svojo dejavnostjo. Novo organizacijsko strukturo prikazuje Slika 5.

Slika 5: Organizacijska in lastniška struktura podjetja X



Vir: Lasten prikaz.

Glavna dejavnost družbe A je trgovanje s premogom in petrolkoksom. Trgovanje s premogom ima v podjetju dolgoletno tradicijo. Izkušnje in ekološka ozaveščenost so podjetje usmerile v trgovanje z ekološko bolj sprejemljivim premogom. V verigi trgovanja s premogom podjetje ne želi nastopati zgolj kot dobavitelj, temveč predvsem kot partner v storitvenem procesu.

Dejavnost podjetja B obsega predvsem nakup in prodajo lesa, vezanih plošč in lesnih polizdelkov in izdelkov. Prodajni program podjetja je sestavljen iz vezane plošče, delov pohištva iz vezane brezove plošče, posteljne okvirje in njegovih delov, stole, pohištvo, žagan les, masivne plošče in pohištvene elemente. Vsi prodajni materiali delov za posteljne okvirje imajo certifikat inštituta LGA iz Nürnberga, Nemčija. S pomočjo priznanih partnerjev proizvajajo pohištvo iz vezane plošče in masivnega lesa, prodaja pa obsega ne le domači temveč tudi številne tuje trge, predvsem italijanski, belgijski, španski ter številne druge. Cilj podjetja B je usmeritev v razvoj lastne proizvodnje in distribucije pohištva.

Dejavnost podjetja C je trženje ortopedskih pripomočkov. To so kostni implatanti in kirurški instrumenti, v večini blagovne znamke Waldemar Link, proizvodi za izboljšanje implantacije kostnih implantantov, kar obsega sisteme za spiranje kostnih kanalov in mešanje kostnega cementa. Konkurenčno prednost podjetja predstavljajo visoko kakovostni izdelki, hiter rok dobave, izobraževanje zdravnikov in visokokakovosten servis.

Podjetje D pokriva dve področji dejavnosti trženje medicinskih pripomočkov in zunanjih igral. Dejavnost s področja medicinskih pripomočkov je zelo razvejana in vsebuje širok program, od aparaturne do potrošnega materiala, tako za bolnišnice kot za zdravstvene ustanove. Program vključuje defibrilatorje, spodbujevalnike, holterje, srčne zaklopke, avtotransfuzijske programe, oksigenatorje, opremo za operacijo srca in ostali potrošni material priznanih proizvajalcev, katetre, elektroencefalografije ali krajše EEG in elektromiografije ali krajše EMG, polavtomatske defibrilatorje, ultrazvoke za žilne pristope in ultrazvoke za merjenje količine urina v mehurju, operacijske čevlje ter mnoge druge medicinske pripomočke. Poleg medicinskih pripomočkov podjetje zastopa in distribuira tudi otroška igrala za zunanje površine.

Konkurenčno prednost podjetja C in D predstavljajo visoko kakovostni izdelki, hiter rok dobave, izobraževanje zdravnikov in visokokakovosten servis.

Podjetje E je specializirano za področje metalurgije in strojogradnje. Glavne dejavnosti so inženiring in mednarodno trgovanje z metalurškimi polizdelki in izdelki ter metalurško opremo. Deluje v tesnem sodelovanju s slovensko strojno predelovalno industrijo in uglednimi evropskimi izdelovalci strojne opreme. Dolgoletne izkušnje

delovanja na tem področju zagotavljajo podjetju visoko kvalificirano tehnično in komercialno znanje zaposlenih, konkurenčno prednost pa predstavlja prilagodljivost in zmožnost zagotovitve celotne dobave metalurške opreme. Vizija podjetja je lastna proizvodnja ali soproizvodnja metalurških izdelkov.

Podjetje F je uradni uvoznik in distributer za motorna olja ter maziva blagovne znamke ESSO in MOBIL ter ekskluzivni zastopnik zavornih oblog in ploščic proizvajalcev Beral in Ferodo. Svojo program dopolnjujejo še s celotno paleto zavornih bobnov in diskov priznanih proizvajalcev iz EU ter s celostnim storitvenim programom, saj ponujajo odvoz starega olja, brezplačno opremo za prečrpavanje olja, tehnično svetovanje in hitro dobavo. Konkurenčno prednost podjetja ne zaznamuje le kakovost in zanesljivost zastopanih proizvodov vendar prav tako njihova hitra dobava, razpoložljivost celotnega programa ter tehnično usposobljeno osebje.

Podjetje G deluje na področju obnove komunalnih in industrijskih cevovodov brez izkopa. S strateškim partnerstvom si je podjetje pridobilo licenco za uporabo tehnološkega sistema z dobavo ustreznega materiala registrirane blagovne znamke "FOREVER PIPE" v ekskluzivni obliki za območje Republike Slovenije in se opremilo s potrebno mehanizacijo ter zaposlilo delovno silo za izvajanje sanacij podzemnih napeljav.

Nemško podjetje X GmbH München opravlja dejavnost trgovine na debelo. Njegovo poslovanje obsega področje metalurgije, namakalnih sistemov in lesnih polizdelkov. Podjetje pokriva zahodnoevropski trg, predvsem Nemčijo, Dansko in Belgijo.

Vsa predstavljena podjetja pa v celoto povezuje matično podjetje, danes podjetje X d.o.o.. Cilj lastnikov pri izločitvi dejavnosti in oblikovanju samostojnih podjetij so bili:

- večja transparentnost poslovanja novih družb in s tem boljša prilagodljivost tržnim spremembam,
- povečanje učinkovitosti in rasti dejavnosti,
- večja vloga in neodvisnost posameznih področij, torej večja samostojnost ter
- vidnejši nastop na mednarodnih tržiščih.

Matično podjetje skrbi za iskanje novih priložnosti, ki bodo pripomogle k razvoju in rasti tako posameznih hčerinskih družb kot tudi celotne skupine. V svojih hčerinskih družbah ima ne le lastniško vlogo temveč tudi nadzorniško vlogo in vlogo podpore pri poslovanju. Matično podjetje zagotavlja vsem družbam storitve podpornih služb, ki obsegajo marketing, kadrovsko službo, računovodstvo in kontroling, storitve splošnih služb in informatike. Prav tako je gospodar večine sredstev, ki jih pri poslovanju uporabljajo tudi hčerinska podjetja. Vsi medsebojni odnos med družbami so pogodbeno urejeni. Glavna dejavnost matične družbe je upravljanje z naložbami.

4.2 OPREDELITEV TRANSAKCIJ MED POVEZANIMI PODJETJI

V diplomskem delu želim na primeru podjetja X predstaviti oblikovanje prenosnih cen, zato bom v nadaljevanju predstavila transakcije, ki so s tega vidika pomembne. Ker obravnavane hčerinske družbe nimajo medsebojnih transakcij, temveč vse transakcije potekajo preko matičnega podjetja, bom odvisna podjetja obravnavala skupinsko. Nemško podjetje bom obravnavala ločeno, saj se poslovanje z matičnim podjetjem X razlikuje od narave poslovanja s slovenskimi povezanimi družbami. Predvsem je obseg transakcij z nemškim podjetjem veliko manjši in pri poslovanju, v primerjavi s slovenskimi podjetji, je bolj samostojno. Iz obravnave je izvzeto podjetje H, ki trenutno ne posluje.

Matično podjetje X d.o.o. nudi povezanim podjetjem naslednje storitve:

- razpoložljivost poslovnih prostorov,
- nudenje osnovnih sredstev in drobnega inventarja potrebnega pri opravljanju dejavnosti,
- razpoložljivost motornih vozil,
- zagotavljanje menedžerskih storitev, storitev kontrolinga in računovodstva, pravnih storitev, marketinga, pravnih in kadrovskih storitev in
- finančno podporo pri poslovanju.

S finančno podporo, mislim predvsem na pomoč pri financiranju poslovanja posameznih hčerinskih družb. V primeru prejemanja ali dajanja kreditov med obravnavanimi povezanimi osebami se upošteva zakonsko predpisana obrestna mera za povezane osebe, ki jo objavlja Ministrstvo za finance.

Povezana podjetja opravljajo z matičnim podjetjem naslednje posle:

- najem poslovnih prostorov,
- najem osnovnih sredstev in drobnega inventarja potrebnega za poslovanje družbe,
- najem kombiniranih, tovornih in osebnih vozil,
- nakup menedžerskih storitev,
- nakup kadrovskih storitev,
- nakup pravnih storitev,
- nakup storitev kontrolinga in računovodstva,
- nakup storitev splošnih služb in informatike ter
- nakup storitev marketinga.

Matično podjetje ne opravlja obravnavanih transakcij za svoje nemško podjetje X GmbH. Družba te storitve dobavlja od partnerjev na nemškem tržišču ali pa jih opravlja sama. X GmbH deluje na zahodnoevropskem trgu s ciljem pridobivanja novih poslov in

razvijanja že obstoječih. Za medsebojne storitve, predvsem pridobljene posle in druge dosežke, si družbi priznavata provizijo, ki je dogovorjena vnaprej in je pogodbeno določena.

4.2.1 NAJEMNINA POSLOVNIH PROSTOROV

Hčerinske družbe plačujejo družbi X mesečno najemnino za poslovne prostore in obratovalne stroške, skladno z najemno pogodbo. Najemnina je določena glede na vrednost kvadratnega metra za najem poslovnih prostorov na področju Ljubljane. Družba X daje povezanim družbam skupaj s prostori v najem tudi pripadajočo notranjo opremo in infrastrukturno opremo poslovnih prostorov. Tako ima najemjemalec z najemom poslovnih prostorov tudi pravico do souporabe skupnih prostorov, katere se pri izračunu najemnine obračunavajo v sorazmernem deležu, ki izhaja iz deleža pisarniških prostorov, ki se oddajajo v najem. Rok plačila najemnine je 5. delovni dan v mesecu za tekoči mesec. Obratovalne stroške, ki obsegajo stroške ogrevanja, hlajenja, prisilnega prezračevanja, čiščenja, tople in hladne sanitarne vode, odvoz smeti, komunalne prispevke, nadomestilo za uporabo stavbnega zemljišča in stroški tekočega vzdrževanja prostorov in opreme se skozi leto obračunavajo pavšalno, ob koncu leta pa se opravi poračun med obračunanimi in dejanskimi stroški obratovanja.

4.2.2 NAJEMNINA VOZIL

Matično podjetje daje podjetju E, F in G v najem osebna in kombinirana tovorna vozila. Matično podjetje v skladu z najemno pogodbo za najem vozil mesečno zaračunava najemnino v višini amortizacije vozila. Gorivo za najeta vozila in tekoče vzdrževanje krijejo najemniki sami.

4.2.3 NAJEMNINA OSNOVNIH SREDSTEV IN DROBNEGA INVENTARJA

Matično podjetje je lastnik večine osnovnih sredstev in drobnega inventarja, katere pri svojem poslovanju uporabljajo tudi povezana podjetja. Gre za sredstva, ki jih je podjetje pridobilo pred reorganizacijo v letu 2007. Cena najema osnovnega sredstva je enaka strošku amortizacije, ki ga ima z določenim sredstvom matično podjetje. Podjetje E matičnemu podjetju skladno s pogodbo o najemu delovnega stroja plačuje najemnino za delovni stroj v višini stroška amortizacije.

4.2.4 MENEDŽERSKE STORITVE

Menedžerke storitve nudi poslovodstvo matičnega podjetja in bi jih lahko označili za vodstvene storitve, ki jih matično podjetje opravlja za vsa povezana podjetja, z izjemo podjetja v Nemčiji. Ta storitev obsega predvsem pomoč pri sklepanju poslov, sodelovanje pri postavitvi strateških načrtov družb in druge vodstvene storitve. Za slednje matično podjetje X povezanim družbam mesečno zaračunava storitve menedžmenta.

4.2.5 KADROVSKE STORITVE

Pred reorganizacijo je podjetje imelo svojo kadrovsko službo, ki je skrbelo za pridobivanje novih zaposlenih, za pripravo internih pravilnikov na tem področju ter obračunavanje in izplačevanje plač. Služba je po reorganizaciji ostala v domeni matičnega podjetja in se po svoji vsebini ni spreminjala, še vedno opravlja enake naloge, le da je svoje področje delovanja razširilo na nove odvisne družbe, katerim se mesečno zaračunava kadrovske storitve.

4.2.6 PRAVNE STORITVE

Zaradi optimiranja višine stroškov so tudi pravne storitve v domeni matičnega podjetja. Družba nima svojega pravnega oddelka, temveč se za potrebe pravnih storitev poslužuje »outsourcing-a«. V skladu s pogodbo o opravljanju storitev in delitvi stroškov matična družba mesečno zaračunava pravne storitve hčerinskim družbam.

4.2.7 STORITVE RAČUNOVODSTVA IN KONTROLINGA

Matično podjetje opravlja za vsa hčerinska podjetja, z izjemo nemškega, tudi storitve računovodstva in kontrolinga. Računovodstvo je sestavni del informacijskega sistema celotne skupine podjetij in v svoji funkciji obsega:

- kontiranje in knjiženje dokumentov v temeljne poslovne knjige,
- vodenje pomožnih knjig, kot so analitične evidence terjatev in obveznosti, analitične evidence osnovnih sredstev ipd.,
- analitično spremljanje stroškov, odhodkov in prihodkov,
- sestavljanje letnih poročil za poslovne potrebe, za namene javne objave ter za statistične potrebe,
- vodenje davčnih evidenc ter sestavljanje davčnih obračunov,

- obračuni drugih dohodkov fizičnih oseb, kot so avtorske pogodbe, podjemne pogodbe, dohodki iz najemnin in drugi,
- sestavljanje poročil po naročilu naročnika,
- izdelovanje poročil predpisanih z zakonom in drugimi predpisi za potrebe Banke Slovenije, Statističnega urada, Carinskega urada, ZPIZ in morebitnih drugi davčnih inštitucij ter drugih oseb,
- svetovanje na področju računovodenja, priprave verodostojnih knjigovodskih listin ter izdelavo obračunov in
- sodelovanje pri revizijskih in inšpekcijskih pregledih naročnikovega poslovanja.

Naloga računovodstva je zagotavljanje informacij o poslovni in finančni uspešnosti ter premoženjskem in finančnem stanju družb. Plačilni promet je v obravnavani skupini urejen centralno. Matična družba opravlja plačilni promet za celotno skupino podjetij. Storitev računovodstva in kontrolinga se zaračunava mesečno.

4.2.8 STORITVE SPLOŠNIH SLUŽB IN INFORMATIKE

Storitve splošnih služb obsegajo predvsem gospodarjenje poslovnih prostorov ter vzdrževanje osnovnih sredstev, pokrivajo pa tudi receptorske storitve ter splošno strokovno pomoč pri zagotavljanju varnosti pri delu ter organizacijo in vodenje postopka sistema kakovosti po standardih ISO 9000:2000. Storitve informatike pa pokriva področje računalništva in informacijsko podporo pri poslovanju, kar zajema vzdrževanje računalniške opreme in delov opreme ter računalniškega omrežja, zagotavljanje internetne strani in elektronske pošte ter asistenco na področju informatike. Storitve splošnih služb in informatike se hčerinskim družbam zaračunavajo na mesečni ravni.

4.2.9 STORITVE MARKETINGA

Storitve marketinga se določijo z letnim planom skupine in jih za vse odvisne družbe opravlja matična družba. Storitve marketinga vključujejo spremljanje in analiziranje medijev, komunikacijo z oglaševalskimi agencijami in mediji, oblikovanje marketinških strategij, pripravo, organizacijo in analizo marketinških akcij, promocijskih dejavnosti in odnosov z javnostmi, organizacijo in analizo internih in zunanjih dogodkov, izbor in pripravo poslovnih daril, interni marketing ter zasnovo in urejanje vsebin spletnih strani podjetij. Področje marketinga je tisto, ki skrbi za celotno grafično podobo podjetij in zunanjo vizualno podobo celotne skupine podjetij. Storitve se zaračunava v okviru storitev skupnih služb na mesečni ravni.

4.3 FUNKCIJSKA ANALIZA IN ANALIZA PREVZETIH TVEGANJ

Kot lahko bralec povzame iz predstavljenega, matično podjetje X d.o.o. opravlja za povezana podjetja določene funkcije ter s tem nase prevzema tudi določena tveganja. Matično podjetje opravlja v tabeli 2 predstavljene funkcije. Izjema je nemško podjetje, ki je pri opravljanju poslovnih funkcij neodvisno od matičnega podjetja. Poslovne funkcije opravlja samostojno in nosi tudi vsa tveganja, ki izhajajo iz poslovanja, zato je podjetje izvzeto iz tabelaričnega prikaza.

Tabela 2: Opravljene funkcije v transakcijah med povezanimi osebami

Funkcije		Matična družba X	Družba A	Družba B	Družba C	Družba D	Družba E	Družba F	Družba G
1	Strateško upravljanje	x							
2	Funkcije, povezane z gospodarjenjem osnovnih sredstev in nepremičnin	x							
3	Razvoj blagovnih znamk	x		x					
4	Nabava		x	x	x	x	x	x	x
5	Skladiščenje	x	x	x	x	x	x	x	x
6	Logistika		x	x	x	x	x	x	x
7	Prodaja		x	x	x	x	x	x	x
8	Marketing	x							
9	Računovodstvo, kontroling in revizija	x							
10	Kadrovanje	x							
11	Upravljalvske storitve	x	x	x	x	x	x	x	x

Vir: Guzina, Priročnik transferne cene 2007, 2007, str. 226; Lastna priredba.

Funkcijo strateškega upravljanja nosi matično podjetje za vsa obravnavana hčerinska podjetja. Letni poslovni in finančni načrt pripravlja skupina vzajemno. Planske cilje postavijo direktorji družb, sprejmejo pa se na skupščini skupine družb. Planski cilji za prihodnje poslovno leto obsegajo (Poslovni načrt podjetja X [interno gradivo]):

- obratna sredstva z vidika porabe in virov,
- ciljni promet, prihodke, stroške in dobiček,
- plan financiranja zalog in terjatev,
- plan sistema kakovosti,

- plan vzdrževanja objektov in naprav in
- plan izobraževanja, kadrov, štipendistov ter izrabe delovnega časa.

Pravno poslovanje je regulirano s strani matičnega podjetja X. Za nabavo, logistiko, skladiščenje in prodajo skrbijo hčerinska podjetja sama, pri tem pa se vsa povezana podjetja držijo pravil podanih v pravilniku o finančno materialnem poslovanju, ki ga predpiše matično podjetje za celotno skupino. Razvojne funkcije opravljajo hčerinske družbe v sodelovanju z matičnim podjetjem, ki jim nudi podporo pri razvojnih smernicah. Za marketing in promocijo izdelkov in storitev skrbi marketing matičnega podjetja. Osnove globalnega marketinga določa matično podjetje, s sodelovanjem hčerinskih družb, pa se določa:

- tržno komuniciranje ter promocija izdelkov,
- izobraževanja in družabni dogodki,
- letno planirani promocijski material, to so predvsem reklamni spoti, plakati, katalogi, koledarji, ipd. ter
- sponzorstva.

Naloge in cilje marketinga se letno planira in določa v letnem planu skupine družb. V skupini se upravljske storitve, s katerimi mislim predvsem na storitve skupnih služb, opravljajo centralno iz matičnega podjetja. Slednje pripravlja zaključne račune in letna poročila za vsa podjetja v skupini⁴. Davčno načrtovanje poteka na globalni ravni s strani matičnega podjetja X.

S prevzetimi funkcijami podjetje posledično nosi tudi določena tveganja. Ena pomembnih značilnosti uspešnega poslovanja je v učinkovitosti upravljanja s tveganji. Bolj kot je učinkovit proces upravljanja s tveganji, večja je verjetnost uspeha in potencialna konkurenčna prednost podjetja. Tabela 3 prikazuje kako so porazdeljena tveganja v obravnavani skupini podjetij.

Tržna tveganja predstavljajo potencialno izgubo, ki nastane zaradi sprememb tržnih razmer. Za obravnavano skupino lahko rečem, da je tržno tveganje eno glavnih tveganj v poslovanju podjetij in kateremu so izpostavljena prav vsa podjetja v skupini, saj je prodaja odvisna od gibanj na trgu in neposredno vpliva na prihodke družb.

⁴ V podjetja v skupini zajemam vsa predstavljena podjetja, razen nemškega podjetja X GmbH.

Tabela 3: Razdelitev tveganj med povezanimi osebami

Funkcije		Matična družba X	Družba A	Družba B	Družba C	Družba D	Družba E	Družba F	Družba G
1	Tržna tveganja	x	x	x	x	x	x	x	x
2	Regulacija poslovanja	x	x	x	x	x	x	x	x
3	Varstvo okolja							x	
4	Nove storitve, proizvodi	x	x	x	x	x	x	x	x
5	Neplačila kupcev	x	x	x	x	x	x	x	x
6	Valutno tveganje		x		x	x	x		
7	Kvaliteta storitev in proizvodov		x	x	x	x	x	x	x
8	Zaloge		x	x	x	x	x	x	x
9	Nabava		x	x	x	x	x	x	x
10	Financiranje	x	x	x	x	x	x	x	x

Vir: Guzina, Priročnik transferne cene 2007, 2007, str. 233; Lastna priredba.

Za regulacijo poslovanja sicer skrbijo skupne službe matične družbe, odgovornost in tveganje pa nosi vsako podjetje zase. Družbe skupaj z matično družbo zastavljajo cilje poslovanja, planirajo prihodnje poslovanje in postavljajo dolgoročne finančne načrte ter prodajne strategije.

Dandanes je področje varstva okolja del menedžmeta podjetja. Ne le, da so podjetja zavezana k spoštovanju zakonskih predpisov na tem področju, temveč je lahko to tudi njihova konkurenčna prednost in priložnost za boljše nastopanje na trgu, saj se sodoben kupec ne ravna zgolj po ceni, temveč pri tem tehta tudi številne druge dejavnike, dejavnik varstva okolja pa je lahko eden izmed njih. Tveganje varstva okolja se dotika podjetja F, ki ima opravka z embalažo motornih olj in maziv ter katerega storitve zajemajo tudi odvoz starega olja. Slednje mora podjetje F pravilno reciklirati.

Družbe poslujejo v poslovnem okolju, ki jih sili v konkurenčen razvoj in s takšnim ravnanjem so tudi bolje pripravljena za izkoriščanje novih tržnih priložnosti. Dejavnost raziskave in iskanja novih dejavnosti je proces, ki je nenehno prisoten in aktiven v celotni skupini podjetij. Tveganja povezana z razvojem novih storitev in proizvodov nosijo vsa podjetja.

Tveganju neplačil kupcev so izpostavljena vsa podjetja. Za zmanjševanje tega tveganja podjetja redno spremljajo terjatve in določajo limite po posameznih kupcih. Družbe imajo določen del terjatev tudi zavarovan, kar prav tako zmanjšuje tveganje neplačil kupcev.

Valutno tveganje in s tem povezano tveganje sprememb deviznega tečaja se je s sprejemom enotne evropske valute evro bistveno zmanjšalo, gledano z vidika celotne skupine podjetij. Za podjetja A, C, D in E pa je to še vedno pomembno tveganje pri poslovanju, saj določen obseg nabav opravljajo v tuji valuti, predvsem v ameriškem dolarju. Tako je največji del tveganja povezan z gibanjem tečaja ameriškega dolarja na mednarodnem trgu. Skupina skrbi za optimalno časovno in valutno pokritost prilivov z odlivi. Težnja teh družb je dobavljati v domači valuti evro, vendar to ni stvar zgolj poslovne odločitve podjetja, temveč je predmet poslovnih pogajanj s partnerji v nabavnem procesu.

V obravnavani skupini tveganja kvalitete izdelkov nosijo odvisne družbe, saj sama opravljajo nabavni proces, katerega del je tudi kontrola kvalitete dobavljenega materiala, polizdelkov in izdelkov. Reklamacije končnih kupcev bremenijo obravnavana podjetja, v kolikor z dobaviteljem ni dogovorjeno drugače.

Družbe B, C, D in F svoje izdelke, polizdelke in material skladiščijo v lastnih skladiščih, zato tudi nosijo tveganja zalog. Družba B ima pri zunanjem partnerju v najemu skladiščne prostore in ima sklenjen dogovor z družbo o opravljanju skladiščnih poslov. Družba C in D imata v okviru poslovnih prostorov v najemu tudi prostor, ker skladiščita izdelke. Družba F pa ima podobno kot družba B v najemu skladiščni prostor, vendar za razliko od družbe B, zaposluje lastno osebje, ki skrbi za posle skladišča. Podjetja sama skrbijo za logistično povezavo od dobavitelja do skladišča in od tod naprej do kupca, zato vsa tveganja povezana z zalogami nosijo sama.

V procesih nabave vsako od obravnavanih podjetij nastopa samostojno in prevzema vsa tveganja, povezana s tem.

Vizija obravnavanih podjetij je nenehna rast in razvoj. Rast in razvoj podjetja pa zahteva ustrezna sredstva, razvojna vlaganja v prostore, opremo, morebitno novo tehnologijo in usposabljanje osebja. Za finančno podporo in financiranje skupine obravnavanih podjetij skrbi podjetje X, v kolikor se družbe ne morejo financirati iz tekočega poslovanja. Prav zaradi tega dejstva, velik del tveganja nosi matično podjetje. Kljub temu pa podjetja pridobivajo financiranje tudi iz drugih virov, na prvem mestu so tu poslovne banke, zato se vsaka od odvisnih družb pri svojem poslovanju srečuje s tveganjem financiranja.

4.4 PRENOSNE CENE V IZBRANEM PODJETJU

Pri določanju prenosne cene najemnin poslovnih prostorov se podjetje poslužuje metode primerljivih prostih cen. Prenosna cena po kateri matična družba zaračunava najemnino poslovnih prostorov povezanim družbam je enaka tržni ceni kvadratnega metra površine poslovnega prostora v Ljubljani.

Podjetje X pri določanju prenosnih cen za opravljene storitve med povezanimi podjetji sledi metodi dodatka na stroške. Prenosna cena za storitve skupnih služb, ki obsegajo storitve:

- računovodstva,
- kontrolinga,
- kadrovanja,
- informatike in splošnih služb ter
- pravne storitve,

je določena na podlagi stroškovne analize, s katero je bila na podlagi historičnih podatkov ugotovljena višina stroškov, ki pri matičnem podjetju nastajajo v povezavi z izvajanjem posamezne storitve skupnih služb. Tako ugotovljeni stroškovni osnovi je bil dodan pribitek. Pri porazdelitvi stroškovne osnove na posamezno povezano podjetje znotraj poslovne skupine so bili uporabljeni ključni porazdelitve stroškov. Ključni porazdelitve stroškov na podjetja v skupini je bil določen glede na naslednje parametre: število delavcev, promet podjetja, stroški in založena sredstva.

Matično podjetje za svoje odvisne družbe opravlja tudi menedžerske storitve. Razlog za slednje je v zagotavljanju enotnega sistema upravljanja poslovne skupine ter doseganja sinergijskih učinkov. Prenosna cena menedžerskih storitev je določena na enak način kot storitve skupnih služb.

Podjetje ima z vsemi svojimi povezanimi podjetji sklenjeno pogodbo o opravljanju storitev in delitvi stroškov, v kateri so določene cene za medsebojno opravljene storitve. Osnovni cilj takšnega načina oblikovanja prenosnih cen za opravljene storitve ni v maksimizaciji dobička, temveč je cilj matičnega podjetja X pokrivanje stroškov, ki nastajajo pri opravljanju storitev. Opravljanje storitev za povezane osebe podjetju X ne predstavlja njegove pridobitne dejavnosti.

Pri oblikovanju prenosnih cen za najemnine vozil in opreme podjetje X prav tako sledi metodi dodatka na stroške. Prenosna cena je oblikovana v višini stroškov amortizacije in stroškov vzdrževanja, nanjo pa se doda določen pribitek. Za namene najema vozil in opreme ima podjetje X sklenjene najemne pogodbe.

Skladno z določili Zakona o davčnem postopku matično podjetje X vodi dokumentacijo o prenosnih cenah za vsa svoja povezana podjetja. Struktura dokumentacije je skladna z zakonskimi določili in obsega splošno in posebno dokumentacijo, ki opredeljujeta zakonsko zahtevane informacije.

Ob zaključku poslovnega leta, pri predložitvi obračuna davka od dohodka pravnih oseb, podjetje skladno z določili 16., 17. in 19. odstavka Zakona o davku od dohodka pravnih oseb predloži podatke v zvezi s prenosnimi cenami med povezanimi osebami in podatke o posojilih s posamezno povezano osebo. V prilogi k davčnem obračunu »Podatki v zvezi s prenosnimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami«⁵ podjetje poroča kumulativni promet poslovnega leta s povezanimi podjetji. Slednje obsega vzpostavljene terjatve in obveznosti iz naslova prometa s sredstvi ter storitvami v obdobju, za katero se sestavlja obrazec obračuna davka od dohodkov pravnih oseb, v kolikor skupen promet presega 50.000 evrov. V prilogi k davčnem obračunu »Podatki v zvezi s posojili med povezanimi osebami«⁶ podjetje poroča o posojilih s posamezno povezano osebo za obdobje, za katero se sestavlja obračun, če njihova skupna vrednost s posamezno povezano osebo v obdobju presega 50.000 evrov. V poslovnem letu 2007 podjetje X ni imelo medsebojnih posojil, ki bi presegale zakonsko določeno mejo.

SKLEP

Pogoji poslovanja med povezanimi in nepovezanimi osebami se razlikujejo, predvsem v ciljih, ki jim podjetja sledijo. Temeljni cilj povezanih podjetij je doseganje globalnih ciljev in sinergij ter maksimiziranje dobička celotne skupine. Slednjega pa lahko dosega tudi preko oblikovanja cen proizvodov in storitev, ki si jih zaračunavajo v medsebojnih poslih, na način, ki ni v običajni poslovni praksi in ki ni skladen s tržnimi načeli. Poslovne učinke, ki jih medsebojno trgujejo povezane osebe se vrednotijo po cenah, ki jih imenujemo prenosne cene. Slednje so lahko predmet pogajanj in se tako njihovo oblikovanje in njihova raven ne razlikuje od tistih, katere medsebojno dosega neodvisna podjetja na trgu. V praksi pa se vse pogosteje določajo administrativno, kot dogovor o načinu in metodi vrednotenja poslovnih učinkov. Metoda njihovega oblikovanja določa raven cen in je zato izbira primerne načina vrednotenja eno najpomembnejših opravil. Ravno zaradi tega razloga državne uprave regulirajo

⁵ V obračunu davka od dohodka pravnih oseb za poslovno leto 2007 so podjetja poročala podatke v zvezi s prenosnimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami v prilogi 16 za povezane osebe s tujimi osebami, nerezidenti in v prilogi 17 povezane osebe rezidenti.

⁶ V obračunu davka od dohodkov pravnih oseb za poslovno leto 2007 so podjetja podatke v zvezi s posojili med povezanimi osebami poročala v prilogi 15.

področje z zakonodajo, katere temelj so smernice Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj. Predpisi dajejo prednost uporabi metode primerljivih tržnih cen, s katero se poskuša doseči raven cen, ki jo določa trg. Ker pa v poslovni praksi ta metoda ni vedno enostavno uporabljiva, bodisi zaradi narave storitve, bodisi zaradi edinstvenosti izdelka ali proizvoda, se dovoljuje oblikovanje prenosnih cen skladno z metodo dodatka na stroške ali metodo preprodajnih cen. V izjemnih primerih je mogoča uporaba metode porazdelitve dobička in metode stopnje čistega dobička. Te metode, kot možna izhodišča obračuna, postavlja tudi slovenska zakonodaja. Določa pa tudi možnost uporabe drugih metod, če jih družbe primerno utemeljijo. Namen metod določanja primerljivih tržnih cen je dokazovanje nevpliva dejavnika povezanosti na višino cene, ki si jo povezane družbe medsebojno zaračunavajo. Temelj davčne obravnave poslov med povezanimi družbami je načelo, da lahko družbe prikazujejo prihodke najmanj v višini, določeni z eno od metod, ki jih predvideva zakon, da lahko uveljavljajo odhodke največ do določene višine. Zato imenuje zakon davčno priznane cene tudi primerljive tržne cene, saj izhaja iz predpostavke, da se lahko kot davčno priznan prihodek ali odhodek upoštevajo samo cene, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegle na trgu med nepovezanimi osebami. Pri izbiri metode določanja prenosnih cen obstajajo izjeme, ki jih določajo zakonski predpisi. Taka posebnost se nanaša na določanje prenosne cene pri storitvah, pri čemer lahko družbe izbirajo le med metodo primerljivih prostih cen ter metodo dodatka na stroške. Splošna omejitev je tudi, da se lahko metoda stopnje čistega dobička in metoda porazdelitve dobička uporabljata le, če se preostale metode zaradi upravičenih razlogov, ki jih mora družba utemeljiti, ne morejo uporabljati.

Obravnavana skupina podjetij je medsebojno povezana tako preko kapitala kot tudi preko poslovanja. Podjetja, z izjemo nemškega, imajo sedež v Sloveniji in plačujejo davek od dobička po enaki stopnji, zato je možnost, da bi na račun prenosnih cen zniževali davčno osnovo in posledično plačevali manjši davek od dohodka pravnih oseb, minimalna. Davčno osnovo bi lahko podjetja zniževala z izkoriščanjem davčnih olajšav in prenašanjem preteklih in tekočih izgub. Ker pa za obravnavan primer to ne velja, je možnost zniževanja davčne osnove skorajda popolnoma izključena. Povečanje davčne osnove pri prvem podjetju bi pomenilo hkrati enako veliko zmanjšanje davčne osnove pri drugem podjetju, zato skladno z zakonskimi predpisi, prilagoditve prihodkov in odhodkov niso potrebne, ker davčnega učinka ni. V predstavljenem primeru nastopa tudi tuje podjetje X GmbH, s sedežem v Münchenu. V Nemčiji so dohodki iz dejavnosti obdavčeni s 25 odstotki. Do konca poslovnega leta 2006 je bila stopnja davka enaka stopnji obdavčitve dohodkov iz dejavnosti v Sloveniji in podjetje ni imelo možnosti povečevanja čistega dobička na račun razlike v stopnji obdavčitve. V poslovnem letu 2007 pa je davčna stopnja v Nemčiji višja, saj se stopnja davka od dohodka pravnih oseb v Sloveniji znižuje in je za leto 2007 znašala 23 odstotkov. Glede na dejstvo, da se podjetju X obseg transakcij, opravljenih s povezanim podjetjem v Nemčiji, manjša, lahko zaključim, da podjetje ne sledi cilju povečevanja čistega dobička

na račun razlike v stopnji obdavčitve med Slovenijo in Nemčijo. Oblikovanje prenosnih cen v obravnavani skupini podjetij je z davčnega vidika ustrezno in na podlagi ugotovitev ne morem trditi, da se oblikujejo na način, ki bi podjetju omogočal izogibanje davčnim obveznostim. Pri tem pa želim opozoriti na dejstvo, da se ekonomske okoliščine poslovanja nenehno spreminjajo, zato je potrebna pogosta presoja ustreznosti prenosnih cen. Cene, ki so v danem trenutku tržno primerljive, lahko zaradi spremenjenih tržnih okoliščin in njihove nespremembe postanejo manipulativne.

LITERATURA IN VIRI

1. Ambrožič, J. (2001). Vzpostavitev sistema oblikovanja transfernih cen. *Davčno finančna praksa. Davki*. Maj 2001, 3-5.
2. Burt B., Herr T., Martens J. & Wachsberger W. (2006). Operational transfer pricing – from theory to practice. *International tax review Transfer pricing*, št. 28. KPMG.
3. Deisinger M. (1996). Posebnosti revizije povezanih podjetij in prenosnih cen. *Revizor*, VII, (3), 7–21.
4. Feinschreiber, R. (2001). *Transfer Pricing Handbook*. New York: John Wiley & Sons.
5. Felgran S. & Fouts P. (2006). What triggers a tax authority challenge. *International tax review, Transfer pricing*, št. 28. KPMG.
6. Fortuna M. (2005). Določanje transfernih cen med povezanimi osebami z vidika ZDDPO-I. *Davčno finančna praksa. Davki*. Januar 2005, 7-10.
7. Guzina, B. (2007). *Priročnik transferne cene 2007. Teorija transfernih cen v povezavi z določili ZDDPO-2 in ZDavP-2*. Ljubljana: Davčna hiša Bilans d.o.o..
8. Jeraj D., Erjavšek K., Petrovič U., Heinzer A., Gaberšek S. & Princl B. (2007). *Obresti med povezanimi osebami*. Ljubljana: Verlag Dashofer.
9. Krkovič A. (2007). *Transferne cene v trenutno veljavni zakonodaji*. Gradivo za seminar.
10. Kuhar Š. (2008). Zgledi določanja transfernih cen. *Revija IKS*, XXXV, (1-2/08), 251-262.
11. *Mednarodni računovodski standardi*. (1995). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
12. Možina S. et al. (2002). *Management*. Radovljica: Didakta. (872 str.)
13. Neighbour J. (2002). Transfer pricing: Keeping it at arms` length. *The OECD Observer*, Januar 2002, 29-30.
14. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. (2001). Organisation for Economic and Co-Operation and Development. Francija: OECD Publications.
15. Petauer B. (2005a). *Transferne cene. Eden največjih davčnih problemov sodobnega časa*. Lesce: Legat.
16. Petauer B. (2005b). Pomen analize primerljivosti pri uporabi metod za ugotavljanje transfernih cen. *Davčno finančna praksa. Davki*. Marec 2005, 18-21.
17. Petauer B. (2005c). Posebnosti transfernih cen pri sporazumih o delitvi stroškov. *Davčno finančna praksa. Davki*. Julij-avgust 2005, 15-16.
18. Ping L. & Silberztein C. (2007). Transfer Pricing, Customs Duties and VAT Rules: Can We Bridge the Gap? *World Commerce Review*. 1, (1), 36-38.

19. Poslovni načrt podjetja X [interno gradivo podjetja].
20. Pravilnik o določanju transfernih cen. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. December 2006).
21. Pravilnik o priznani obrestni meri. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. December 2006).
22. *Priznane obrestne mere za obresti na posojila med povezanimi osebami*. Ministrstvo za Finance. [http://www.mf.gov.si/slov/dav_car/obr_mera_povez_osebe.htm#1].
23. Prusnik M. & Prislan B. (2006). Davčna obravnava transfernih cen. *Revija IKS*. Januar 2006, XXXIII, (1-2/06), 232-242.
24. Sedej V. (2002). *Prenosne cene v multinacionalnem podjetju*. [magistrsko delo]. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
25. Slovenski računovodski standardi 2006. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 118/2005, 27. December 2005).
26. Spletna stran obravnavane skupine podjetij.
27. Swenson D. (2001). Tax reforms and Evidence of Transfer pricing. *National Tax Journal*. Vol. LIV, (1), 7-25.
28. Turk I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
29. *Transfer pricing*. (1999). United Nations Conference on trade and development New York and Geneva: United Nations.
30. Wrappe C S., Milani K. & Joy J. (1999). The transfer price is right... or is it? *Strategic finance*. Montvale: Julij 1999, 81, (1), 38-44.
31. Zakon o davčnem postopku. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 117/2006, 16. November 2006).
32. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 141/2006, 30. December 2006).
33. Zakon o dohodnini. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 107/2006, 16. November 2006).
34. Zakon o gospodarskih družbah. (2006). *Uradni list RS*. (Št. 42/2006, 19. April 2006).