

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

ANA PIRC

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**TRANSFERNE CENE MED POVEZANIMI OSEBAMI – ŠTUDIJA
PRIMERA**

Ljubljana, januar 2011

ANA PIRC

IZJAVA

Študentka Ana Pirc izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 11. januar 2011

Podpis: _____

KAZALO

| | |
|--|-----------|
| UVOD | 1 |
| 1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV | 2 |
| 1.1 Transferne cene | 2 |
| 1.2 Povezane osebe | 3 |
| 1.2.1 Povezane osebe po Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb | 4 |
| 1.2.2 Povezane osebe po Zakonu o dohodnini..... | 6 |
| 1.2.3 Povezane osebe po Zakonu o gospodarskih družbah..... | 6 |
| 1.2.4 Povezane osebe po Slovenskih računovodskih standardih | 7 |
| 1.2.5 Povezane osebe po Mednarodnih računovodskih standardih..... | 7 |
| 2 NAČELA ZA OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN | 8 |
| 2.1 Glavni viri za oblikovanje transfernih cen | 8 |
| 2.1.1 Smernice OECD | 8 |
| 2.2 Poslovni in davčni vidik transfernih cen | 10 |
| 2.3 Dejavniki oblikovanja transfernih cen | 11 |
| 2.4 Neodvisno tržno načelo | 12 |
| 2.5 Analiza primerljivosti | 14 |
| 2.5.1 Analiza lastnosti blaga in storitev..... | 15 |
| 2.5.2 Analiza funkcij | 16 |
| 2.5.3 Pogodbeni pogoji..... | 17 |
| 2.5.4 Gospodarski položaj | 18 |
| 2.5.5 Poslovne strategije..... | 18 |
| 2.6 Uporaba razpona primerljivih tržnih cen | 20 |
| 2.7 Metode določanja transfernih cen | 21 |
| 2.7.1 Klasične transakcijske metode..... | 22 |
| 2.7.2 Metode na osnovi dobička | 27 |
| 3 DOKUMENTACIJA ZA TRANSFERNE CENE | 30 |
| 3.1 Dokumentacija za transferne cene po slovenski davčni zakonodaji | 30 |
| 4 RAZMERE V REPUBLIKI SRBIJI | 31 |
| 5 TRANSFERNE CENE V PODJETJU XY D.O.O. | 32 |
| 5.1 Predstavitev podjetja XY d.o.o. | 32 |
| 5.2 Oblikovanje transfernih cen v podjetju XY d.o.o. | 33 |
| 5.2.1 Opredelitev povezanih oseb..... | 33 |
| 5.2.2 Transakcije med povezanimi osebami..... | 34 |
| 5.3 Ustreznost oblikovanih transfernih cen | 36 |
| 5.3.1 Transferne cene in izguba povezane osebe Y d.o.o. | 38 |
| SKLEP | 39 |
| LITERATURA IN VIRI | 41 |

KAZALO SLIK

| | |
|---|----|
| <i>Slika 1: Dejavniki, ki vplivajo na določanje prenosnih cen</i> | 12 |
| <i>Slika 2: Prikaz metode notranje primerljive proste cene</i> | 23 |
| <i>Slika 3: Prikaz metode zunanje primerljive proste cene</i> | 23 |
| <i>Slika 4: Prikaz metode preprodajne cene.....</i> | 25 |
| <i>Slika 5: Prikaz skupine podjetij X</i> | 32 |

UVOD

Vloga multinacionalnih podjetij se je v svetovni trgovini v zadnjih dvajsetih letih močno povečala, kar je posledica povezave nacionalnih gospodarstev in tehnološkega napredka, zlasti na področju komunikacij.

S čedalje večjo globalizacijo in povezovanjem podjetij so postale transferne cene – cene, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi osebami – eden izmed glavnih davčnih problemov današnjega časa, in to tako za davčne zavezance kakor tudi za davčne uprave (Kuhar, 2007a, str. 8).

Problem, predstavlja dejstvo, da se transferne cene med povezanimi podjetji razlikujejo od cen, ki se oblikujejo na trgu za primerljive proizvode oziroma storitve. Zato razvite države in njihove davčne uprave s svojo zakonodajo, ki največkrat temelji na smernicah Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. *Organisation for Economic Co-operation and Development*, v nadaljevanju OECD), svojim davčnim zavezancem nalagajo, da morajo oblikovati obsežno dokumentacijo in v njej dokazati ustreznost oblikovanja transfernih cen.

Namen diplomskega dela je na splošno predstaviti problematiko in pomen transfernih cen ter kako lahko poslovna strategija vpliva na njihovo raven. Problematiko bom predstavila tudi na praktičnem primeru, kjer povezano podjetje uresničuje poslovno strategijo vstopa na trg.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet vsebinsko zaokroženih poglavij. V prvem poglavju sem predstavila osnove pojme. Opisala sem, kaj so transferne cene in kakšna je njihova problematika, ter podrobno prikazala, katere osebe moramo po slovenski zakonodaji šteti za povezane.

Drugo poglavje je namenjeno predstavitvi načel za oblikovanje transfernih cen. V tem delu sem opredelila Smernice OECD ter poslovni in davčni vidik transfernih cen. V nadaljevanju predstavljam neodvisno tržno načelo, ki je mednarodni standard na področju določanja transfernih cen za davčne namene, analizo primerljivosti, ki jo je potrebno izvesti ob primerjavi transakcij med povezanimi in nepovezanimi podjetji in znotraj katere je predstavljen vpliv poslovnih strategij na transferne cene, uporabo razpona primerljivih tržnih cen ter najpogostejše dejavnike pri oblikovanju transfernih cen. Na koncu sem se osredotočila še na pet metod, ki se uporabljajo pri določanju transfernih cen.

V tretjem poglavju sem opisala dokumentacijo za transferne cene in zahteve naše zakonodaje. Dokumentacija za transferne cene, ki jo morajo podjetja, ki imajo transakcije s povezanimi osebami pripraviti, je opredeljena v 382. členu Zakona o davčnem postopku.

V četrtem poglavju sem predstavila, kako je področje transfernih cen urejeno v Srbiji in v zadnjem poglavju je obravnavana tematika predstavljena na praktičnem primeru. Predstavila sem, kako je področje transfernih cen urejeno v slovenskem podjetju, ki posluje s povezano

osebo rezidentom in nerezidentom, ki ima izgubo in zasleduje poslovno strategijo vstopa na novi trg.

Diplomska naloga se končuje s sklepom, v katerem so povzete pomembnejše ugotovitve, ki so se izoblikovale pri obravnavanju tematike, in s seznamom literature ter virov.

1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV

Transferne cene, povezane osebe, metode za določanje transfernih cen in podatke, katere so davčni zavezanci dožni zagotavljati v zvezi s povezanimi osebami so v slovenski zakonodaji podrobno opredeljeni v naslednjih zakonskih aktih:

- **Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb** (Ur.l. RS, št. 117/06, št. 90/07, 56/08, 76/08, 92/08, 5/09, 96/09, 43/10, v nadaljevanju ZDDPO-2) v 16. do 19. členu,
- **Zakon o davčnem postopku** (Ur.l. RS, št. 117/06, 24/08-ZDDKIS, 125/08, 20/09-ZDoh-2D, 47/09, 110/09 (1/10 popr.), 43/10, v nadaljevanju ZDavP-2) v 382. členu,
- **Pravilnik o transfernih cenah** (Ur.l. RS, št. 141/06).

1.1 Transferne cene

V teoriji se poleg izraza **transferne cene** uporablja tudi izraz prenosne cene, imenovane tudi notranje, prisojne, senčne itn. (Turk, Kavčič & Kokotec – Novak, 2003, str. 207). Slovar slovenskega knjižnega jezika ne opredeljuje nobenega od zgoraj navedenih izrazov. Pri pisanju diplomske naloge bom uporabljala izraz transferne cene, ker ga najpogosteje zasledimo in tudi slovenska davčna zakonodaja ga uporablja.

Mikroekonomska teorija razlikuje transferne in tržne cene. Medtem ko se tržne oblikujejo na trgu in so rezultat nasprotujočih si interesov ponudbe in povpraševanja, so transferne cene ponavadi rezultat politike oblikovanja cen v mednarodnem podjetju oziroma povezanih podjetjih (Guzina, 2007, str. 59).

Transferne cene so lahko prilagojene ali neprilagojene. Za neprilagojene cene je značilno, da so enake, ali vsaj zelo podobne tržnim. Dejstvo, da so te cene oblikovala med seboj povezana podjetja, na samo višino transfernih cen ni vplivalo. Prilagojene transferne cene pa se od tržnih cen razlikujejo. Torej je dejstvo, da so te cene oblikovala povezana podjetja, vplivalo na višino transfernih cen.

Transferna cena lahko pomeni dvoje (Tomelj, 2003, str. 3):

- znesek, ki ga zaračuna določen del organizacije (podjetja) drugemu delu organizacije za dobavo blaga (material, polproizvodi, proizvodi), nematerialne lastnine (patenti, licence, blagovne znamke in druga intelektualna lastnina) ali storitev,

- znesek, ki ga zaračuna **povezana oseba** drugi povezani osebi za dobavo blaga, nematerialne lastnine ali storitev.

Transferne cene so posledica tega, da praviloma ena ali več organizacijskih enot znotraj podjetja ali povezanih oseb uporabljajo proizvode ali storitve, ki jih proizvaja druga enota ali povezana oseba. Posamezne enote prodajajo druga drugi in kupujejo druga od druge. Te transakcije med posameznimi enotami ali povezanimi podjetji imenujemo transferji; cene, po katerih prodajajo ali kupujejo, pa transferne cene. To so cene, določene za proizvode in storitve znotraj podjetja (Turk, Kavčič& Kokotec – Novak, 2003, str. 295).

Glede na definicijo je transferna cena vsaka cena, po kateri si dve ali več povezanih oseb (ali povezanih delov teh oseb) med seboj zaračunavajo določeno blago ali storitev (Guzina, 2005, str. 10).

Transferne cene za proizvode, storitve, opredmetena in neopredmetena sredstva ter finančne transakcije bi morale biti enake ali vsaj podobne cenam med nepovezanimi osebami. Vendar velja poudariti, da se lahko transferne cene razlikujejo od tržnih cen med nepovezanimi osebami, saj se o transfernih cenah udeležena podjetja ne dogovarjajo na prostem trgu. Transferna cena je pogosto administrativna cena, ki jo določi obvladujoča družba oziroma vodstvo multinacionalke in jo mora odvisna družba sprejeti, saj na njeno oblikovanje nima vpliva.

Določanje primernih transfernih cen je še posebej težavno pri mednarodnem poslovanju, saj je cilj vseh držav pobrati ustrezne davke, medtem ko je cilj podjetij minimizirati plačilo davka. Mednarodna podjetja tako lahko zmanjšujejo plačilo davka od dobička s tem, da proizvode ali storitve izvažajo v države z relativno nižjo efektivno stopnjo obdavčitve davka od dobička po najnižji mogoči transferni ceni in uvažajo v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička s čim višje določenimi transfernimi cenami. Tako se poveča izkazani dobiček v državah z relativno nizko efektivno stopnjo obdavčitve, hkrati pa se zniža izkazani dobiček v državah z relativno višjo efektivno stopnjo obdavčitve.

Problem transfernih cen je tudi v tem, da davčne uprave vsake izmed vpletenih držav želijo pobrati čim večji delež davka. To lahko pripelje do situacije, da ena država izračunane cene priznava, medtem ko druga zahteva njihovo prilagoditev. V primeru takšne prilagoditve transfernih cen v eni državi pa lahko pride do dvojnega obdavčevanja.

1.2 Povezane osebe

Davčne uprave morajo, preden začno ugotavljati transferne cene dognati, ali sta gospodarski družbi, med katerima želi ugotavljati transferne cene, po nacionalni zakonodaji sploh povezani osebi (Šešok, 2001, str. 70). Če osebe po davčni zakonodaji niso povezane, tudi cene med njimi niso transferne.

Povezane osebe so predvsem večnacionale, kar pomeni, da opravljajo svoje poslovanje preko podružnic in stalnih poslovnih enot v mednarodnem kontekstu. Takšne asociacije je mogoče v ekonomskem pogledu obravnavati kot širše ekonomske celote s skupnimi cilji, na katere je vezano delovanje njihovih delov. Posledica mednarodnega povezovanja so tudi premiki poslovnih učinkov iz enote ene države v enoto druge, kar povezanim družbam omogoča maksimiranje poslovnega izida in uspešnost delovanja širše ekonomske celote v različnih državah (Kovač, 2001, str. 13).

Dejstvo je, da imajo na poslovanje podjetij bistven vpliv njihovi lastniki, člani nadzornih svetov in upravnih odborov, poslovodstvo in njihovi bližji sorodniki. V takem primeru, ko lahko druge prave ali fizične osebe vršijo kontrolo in imajo vpliv na poslovne odločitve v povezanih podjetjih, je treba proučiti dejanja povezanih oseb in davčne posledice, ki jih lahko ta dejanja prinesejo.

V domači zakonodaji najdemo različne opredelitve povezanih oseb. Zakon o gospodarskih družbah opredeljuje povezane osebe drugače, kot jih opredeljuje davčna zakonodaja. Za vlogo transference cen v pravilnem ugotavljanju davčne osnove podjetja je bolj pomembna opredelitev povezanih oseb v davčni zakonodaji.

Povezane osebe od 1.1.2005 daje precej natančno opredeljuje Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb, ki se je z davčno reformo v začetku leta 2007 spremenil (ZDDPO-2). Povezane osebe so bile opredeljene že v Zakonu o davku od dobička pravnih oseb, ki je s 1.1.2005 prenehal veljati. V njem je bila zakonska ureditev pojma povezanih oseb popolnoma neustrezna in je kot taka puščala v dvomu tako davčne zavezance, kot tudi davčni organ.

1.2.1 Povezane osebe po Zakonu o davku od dohodka pravnih oseb

V ZDDPO-2 so povezane osebe opredeljene v naslednjih členih in na naslednji način:

- v 16. členu je opredeljeno razmerje med rezidentom in tujo osebo,
- v 17. členu je opredeljeno razmerje med dvema rezidentoma.

Delitev transakcij na tiste, ki se vršijo med povezanimi osebami – rezidenti, in na tiste, ki se vršijo med povezanimi osebami - rezidenti ter tujimi osebami, je smiselna zaradi prilagajanja davčne osnove. ZDDPO-2 razlikuje način določanja davčne osnove glede na to, ali gre za poslovanje s tujimi povezanimi osebami ali gre za poslovanje med rezidenti. V prvem primeru je potrebno ugotavljati transferne cene kot primerljive tržne cene, ki se določijo na podlagi ene izmed metod določanja transference cen, medtem ko se transferne cene med rezidenti ne ugotavljajo (razen kadar ima ena izmed povezanih oseb ugodnejši davčni položaj: ni zavezanec za plačilo davka od dohodka, plačuje davek po stopnji 0% ali nižji stopnji, ali prikazuje nepokrito davčno izgubo preteklih obdobj). Družba je v obeh primerih dolžna zagotoviti

ustrezno dokumentacijo, s tem da pri poslovanju med rezidenti je ni potrebno zagovarjati sproti, vendar le na zahtevo davčnega organa.

1.2.1.1 Povezane osebe rezident - nerezident

Za povezani osebi se štejeta zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec (v nadaljnjem besedilu: tuja oseba), če (ZDDPO-2, 2006, 16. člen):

- 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 nepovezanimi osebami; ali
- ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev 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
- 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 ju 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
- imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani 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 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.

Bistven kriterij za opredelitev poveznih oseb nerezidentov je kapitalska povezava med dvema družbama. Družbi se za namene ugotavljanja transference cen štejeta za povezani, ob najmanj 25%-ni kapitalski, upravljavski, nadzorni ali glasovni udeležbi.

1.2.1.2 Povezane osebe: rezident-rezident

Za povezani osebi se štejeta rezidenta (ZDDPO-2, 2006, 17. člen):

- ki sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami; ali
- če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Za povezani osebi se štejeta tudi rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25% vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Za družinske člane se po 17. členu ZDDPO-2 šteje zakonec ali oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali partner, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, otrok, posvojenec in pastorek ali otrok osebe, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali otrok partnerja, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, ter starši in posvojitelji fizične osebe.

1.2.2 Povezane osebe po Zakonu o dohodnini

Povezane osebe so opredeljene tudi v tretjem odstavku 16. člena Zakona o dohodnini (Ur.l. RS št. 51/2010-UPB6, v nadaljevanju ZDoH-2). In sicer je povezana oseba po ZDoH-2 družinski član ali katerakoli oseba, ki jo nadzira ali običajno nadzira zavezanec. Za družinskega člana se šteje zakonec zavezanca, prednik ali potomec zavezanca ali njegovega zakonca, zakonec prednika ali potomca zavezanca ali njegovega zakonca, bratje in sestre oziroma polbratje in polsestre ter posvojenci in posvojitelji. Za družinskega člana se šteje tudi partner oziroma partnerica, s katerim zavezanec živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti. Šteje se, da oseba nadzira drugo osebo, kadar ima lastniški delež ali pravico do lastniškega deleža v višini najmanj 25% v obliki vrednosti vseh deležev ali v obliki glasovalne pravice na podlagi lastniških deležev v konkretni osebi. Za namene določitve nadzora se šteje, da ima določena oseba v lasti vse lastniške deleže, ki jih ima neposredno ali posredno v lasti katerakoli oseba, ki je povezana s to določeno osebo.

1.2.3 Povezane osebe po Zakonu o gospodarskih družbah

Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS št. 65/2009-UPB3, 83/2009, v nadaljevanju ZGD-1) v IV. delu ureja povezane družbe. Ne glede na to, da se je ZGD-1 od svoje prve uveljavitve v letu 1993 že večkrat spremenil, pa poglavje, ki ureja povezane družbe ni doživel bistvenih sprememb. V 527. členu določa, da se »za povezane družbe 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.

Institut povezanih združb v Zakonu o gospodarskih družbah je ožji in uporaben za namene korporacijskega prava (Tičar, 2000, str. 1249). Za povezane družbe je značilno, da pri svojem poslovanju lahko vplivajo na medsebojno sprejemanje odločitev. ZGD-1 želi s svojimi določbami preprečiti vpliv, ki bi škodoval kateri koli od povezanih oseb. Želi zaščititi manjšinske delničarje in družbenike v povezanih družbah ter zunanje delničarje in upnike odvisnih družb.

1.2.4 Povezane osebe po Slovenskih računovodskih standardih

V Slovenskih računovodskih standardih (v nadaljevanju SRS) je v 13. točki Uvoda v SRS predstavljena skupina podjetij, ki jo sestavljajo (SRS, 2006, str. 15):

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

Opredelitev skupine podjetij je v SRS pomembna zgolj zaradi uskupinjevanja računovodskih izkazov, ki pa ima pravno podlago v ZGD-1. Ta opredelitev je za davčne namene neuporabna. Vse družbe, ki sestavljajo skupino podjetij, so povezane osebe za davčne namene, imajo vpliv na sprejemanje odločitev in ta vpliv tudi dejansko izvajajo.

Skupina podjetij je gospodarska enota, ne pa tudi pravna enota, ter ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje. Skupinski računovodski izkazi so sestavljeni na podlagi posamičnih računovodskih izkazov uskupinjenih podjetij z ustreznimi uskupinjevalnimi (konsolidacijskimi) popravki, ki pa niso predmet knjiženja v računovodskih razvidih uskupinjenih podjetij (SRS, 2006, str. 15).

1.2.5 Povezane osebe po Mednarodnih računovodskih standardih

Mednarodni računovodski standardi (v nadaljevanju MRS) v svojem 24 standardu z naslovom Razkrivanje povezanih strank v 3. členu opredeljuje povezane osebe kot povezane stranke, ki so (MRS 24, 2003):

- podjetja, ki neposredno ali posredno usmerjajo poročanje podjetij, ali jih to usmerja, ali pa so usmerjena skupaj z njim (v to skupino spadajo tudi posredovana 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 družinski člani omenjenih posameznikov, in
- podjetja, v katerih ima neposredno ali posredno bistveni delež pri glasovanju posameznik, opisan v prejšnjih točkah, ali na katera lahko posameznik bistveno vpliva. V to skupino uvrščamo tudi podjetja, ki so v lasti članov ravnateljstva ali glavnih delničarjev porajajočega podjetja in podjetij, ki imajo s porajajočim podjetjem skupnega ključnega člana ravnateljstva.

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

Namen tega standarda je zagotoviti, da bodo računovodski izkazi podjetja vsebovali razkritja, ki opozarjajo na možnost, da je na finančno stanje in poslovni izid podjetja morda vplivalo obstajanje povezanih strank ter posli in neporavnane obveznosti med njimi, in opredeliti, v katerih primerih morajo podjetja v svojih pojasnilih k računovodskim izkazom razkriti poslovanje s povezanimi strankami. Razmerja med obvladujočimi in odvisnimi podjetji je treba razkriti ne glede na to, ali med povezanimi strankami pride do poslov ali ne.

2 NAČELA ZA OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN

2.1 Glavni viri za oblikovanje transfernih cen

Najpomembnejša svetovna vira, ki vplivata na oblikovanje transfernih cen v večini držav, so smernice OECD in predpisi o transfernih cenah, ki veljajo v ZDA. V nadaljevanju se bom osredotočila na **Smernice OECD**, katere je povzela tudi slovenska zakonodaja.

Bistveno načelo obeh vodil je **neodvisno tržno načelo**, ki pravi, da morajo biti cene med povezanimi osebami primerljive cenam, ki bi veljale med nepovezanimi osebami. To načelo podrobneje predstavim v nadaljevanju.

2.1.1 Smernice OECD

Vodilna vloga na področju transfernih cen, kot že omenjeno, pripada OECD, 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 tržnemu gospodarstvu. S svojim delovanjem si organizacija prizadeva za oblikovanje in prispevanje k močnim in učinkovitim ekonomijam, k dvigovanju ravni

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 24, 2003).

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. Slovenija je 21. julija 2010 postala članica OECD.

Zaradi velikega pomena transference cen za mednarodno trgovino to področje urejajo različni sporazumi, priporočila in Smernice OECD. Smernice OECD za področje transference cen (angl. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) so bile izdane leta 1995 in so bile kasneje še nekajkrat dopolnjene, na zadnje 1999. Dejavniki, ki kažejo na povezanost podjetij, v smernicah vrednostno niso določeni, saj je to prepuščeno vsaki posamezni državi.

Namen Smernic za določanje transference cen za mednarodna podjetja in davčne uprave je dvojen:

- Smernice so namenjene državam kot pomoč pri oblikovanju davčne zakonodaje.
- Smernice so namenjene mednarodnim družbam, da jim zagotovijo pravilno uporabo metod za ugotavljanje transferne cene, ki je v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Osnovno izhodišče, ki ga smernice OECD uveljavljajo, je, da je treba pri vseh poslih med povezanimi osebami uporabljati tako imenovane nevtralne transferne cene. Smernice poudarjajo (Smernice OECD, 2001):

- uveljavitev načela nevtralnosti;
- določanje sprejemljivih metod za oblikovanje transference cen med povezanimi podjetji, pri čemer se daje prednost tradicionalnim transakcijskim metodam;
- določitev stopenj primerljivosti med usmerjenim in neusmerjenim poslom, ki poudarjajo opravljene poslovne funkcije, prevzeta tveganja in uporabljena sredstva;
- vpeljavo metode oblikovanja transference cen, ki temelji na delitvi dobička – metoda stopnje dobičkonosnosti posla;
- davkoplačevalec mora zagotoviti ustrezno dokumentacijo, ki dokazuje nevtralnost prenosnih cen pri poslih med povezanimi podjetji.

Smernice OECD so sestavljene iz 8 poglavij, ki opredeljujejo tržno načelo (angl. *Arm's length principle*), analizo primerljivosti podatkov o transakcijah med povezanimi osebami, metode ugotavljanja transference cen, postopke in priporočila za izogibanje in reševanje sporov v zvezi s transference cenami. Smernice podajajo tudi vodila pri pripravi dokumentacije o transference cenah, katero pripravlja podjetje in obravnava problematiko pri opravljanju storitev in prometu z neopredmetenimi sredstvi med povezanimi podjetji.

Vodila imajo precej uravnotežen pristop med obveznostmi davčnih zavezancev, kar se tiče dokazovanja ustreznosti transference cen in zahtevami davčnih organov do dokumentacije, s katero morajo davčni zavezanec razpolagati pri inšpekcijskem pregledu transference cen. Pri tem

se izhaja iz dejstva, da je ugotavljanje transfernih cen glede na elemente, ki jih je treba upoštevati, prej umetnost kot eksaktna znanost, kar morajo zlasti davčne oblasti upoštevati pri zahtevah do davčnih zavezancev (Petauer, 2005c, str. 14).

Glavna razlika med slovensko zakonodajo na področju transfernih cen in smernicami OECD je ravno v pristopu k tej problematiki. Smernice imajo, kot že omenjeno, precej uravnotežen pristop med obveznostmi davčnih zavezancev ter zahtevami davčnih oblasti glede zahtevane dokumentacije, slovenska zakonodaja pa poudarja predvsem obveznosti davčnih zavezancev.

2.2 Poslovni in davčni vidik transfernih cen

Zgodovinsko gledano se je poslovni vidik transfernih cen pojavil veliko prej kot davčni vidik. Določanje in merjenje transfernih cen je eno najstarejših področij obravnave v mikroekonomski teoriji. Poslovni vidik transfernih cen je v tem, da lahko mednarodna podjetja le z izračunavanjem realnih transfernih cen ugotovijo resnično uspešnost posamezne povezane osebe. Problematika transfernih cen, pa je sčasoma postala pomembna tudi z davčnega vidika, saj obstaja možnost, da se povezane osebe vključijo v posle, za katere se nepovezana podjetja nebi odločila, in/ali dosegajo svoje cilje z oblikovanjem transfernih cen ki so bistveno drugačne od cen, ki jih pri trgovanju dosegajo nepovezana podjetja.

Na transferne cene se vse preveč gleda kot na davčni problem, vendar gre v osnovi za poslovni problem, saj transferne cene determinirajo poslovne rezultate povezanih podjetij, vključenih v transakcije. Zato je ena glavnih nalog vodilnih podjetij v skupini, da vzpostavijo tak sistem določanja transfernih cen, ki vzpodbuja poslovodje k optimalnem ravnanju, ne samo z vidika podjetij, ki jih vodijo, ampak tudi skupine kot celote. Pomembno je, da poslovodje dojamejo sistem transfernih cen kot pošten, saj je to osnova, da bodo vso pozornost usmerili k doseganju začrtanih ciljev.

Ko se večja obseg poslovanja in s tem tudi kompleksnost sprejemanja poslovnih odločitev, se v podjetju pojavi potreba po decentralizaciji, zato se sprejemanje poslovnih odločitev delegira na nižje ravni. Transferne cene se pri tem pojavijo kot sredstvo, s katerim se poskuša meriti uspešnost izvedbe nalog, zaupanih posameznim podjetjem ali enotam.

S pomočjo transfernih cen je torej mogoče ovrednotiti posamezne transakcije s poslovnimi učinki med povezanimi podjetji v skupini ali med posameznimi enotami znotraj podjetja in ugotoviti, kakšen rezultat dosega posamezna enota, udeležena v povezani transakciji. Tako ugotavljanje dobička naj bi zaradi večje možnosti vplivanja na doseženi rezultat, povečalo motivacijo za doseganje boljših rezultatov.

Bistvo določanja transfernih cen s podjetniškega vidika se kaže v iskanju prave vrednosti transferne cene pri optimalnem obsegu poslovanja, s katero se maksimira dobiček skupine podjetij kot celote in ne posameznega podjetja ali njegovega dela.

Poslovnih vzrokov za transferne cene je več. Multinacionalna podjetja poskušajo maksimirati svoj dobiček na svetovni ravni, kar pomeni, da ga čim več skoncentrirajo v državi z ugodnejšim davčnim režimom. Včasih ga, da bi zadostili zahtevam lastnikov ali delničarjev, želijo čim več prikazati v matični državi. Vzroki, ki lahko vplivajo na izkazovanje višine dobička, kakor tudi transferne cene v posamezni državi, so poleg davčne tudi carinska politika, možnost prenosa dobička iz posamezne države v tujino, razvojni načrti multinacionalnih podjetij in podobno (Petauer, 2005c, str. 10).

S čedalje večjo globalizacijo in povezovanjem podjetij so postale transferne cene eden izmed glavnih davčnih problemov današnjega časa, in to tako za davčne zavezance kakor tudi za davčne uprave. Povezana podjetja, še posebej mednarodna, izkoriščajo prednosti globalizacije tako, da so razvila globalne strategije za področja, s katerimi se ukvarjajo, torej tudi za davke. Transferne cene imajo tako značilnosti močnega instrumenta davčnega optimiziranja. Kako si mednarodna podjetja zmanjšujejo plačilo davka od dohodka je opisano v 8. odstavku razdelka 1.1.

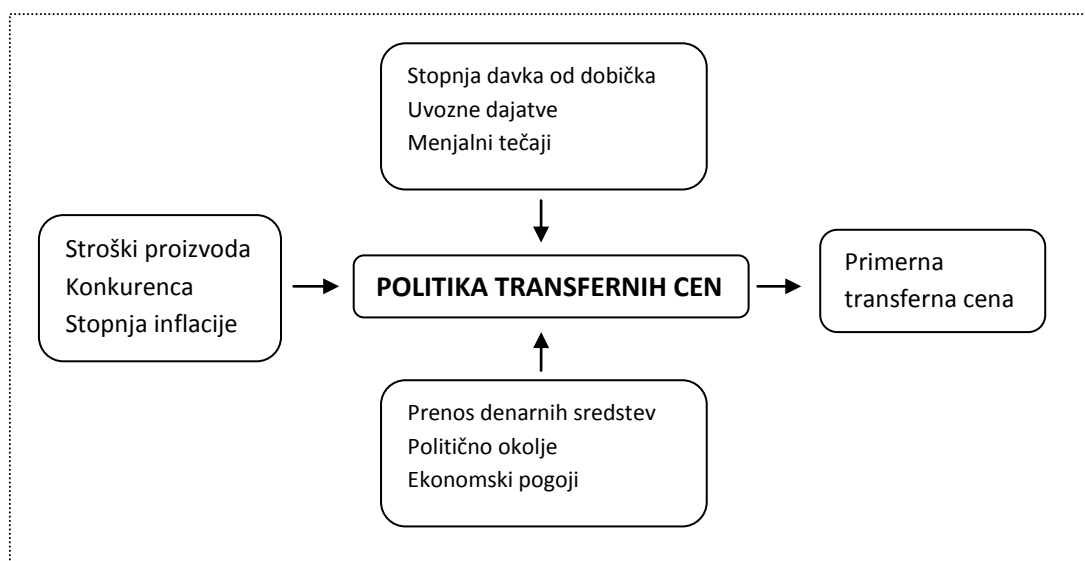
V skladu z ugotovitvami nekaterih raziskav, velika večina mednarodno povezanih podjetij, v zadnjem času oblikuje enotne transferne cene za poslovne in davčne namene. Pri tem uporabljajo različne podlage, med katerimi prevladujejo tržne cene in stroški. Temeljni vzrok za to, da vodijo politiko enotnih cen, je v dejstvu, da mednarodna podjetja zaznavajo transferne cene kot glavni davčni problem današnjega časa in prihodnjih let, in da se bojijo prilagoditev transfernih cen s strani davčnih uprav, saj to pri čezmejnih transakcijah (po njihovih izkušnjah) v skoraj polovici primerov vodi v dvojno obdavčitev. Enotne cene vodijo tudi zato, ker ugotavljajo, da se zdijo te davčnim upravam bolj vredne zaupanja, kar ima za posledico manjšo verjetnost inšpekcijskega nadzora in ustreznih prilagoditev davčne uprave (Oosterhoff, 2004, str. 47-48).

2.3 Dejavniki oblikovanja transfernih cen

Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje transfernih cen so lahko zelo različni. Ti dejavniki lahko pomembno vplivajo na odločitev multinacionalnega podjetja, ali bo poslovalo v neki državi ali ne in kakšna bo politika določanja transfernih cen. Kot najbolj očiten dejavnik oblikovanja le-teh se na zunaj kaže obdavčitev dobička v posamezni državi, vendar ne smemo zanemariti tudi ostalih.

Dejavniki za določanje prenosnih cen se sestojijo iz šestih elementov, ki naj bi jih upoštevali pri določanju primerne cene in po katerih naj bi se zaračunalo blago oz. storitve iz ene države v drugo (Abdallah, 1989, str. 14). Le-ti so prikazani v naslednji sliki:

Slika 1: Dejavniki, ki vplivajo na določanje prenosnih cen



Vir: M.W. Abdallah, *International Transfer Pricing Policies.*, 1989, str. 15

2.4 Neodvisno tržno načelo

Splošno priznana opredelitev neodvisnega tržnega načela je zapisana v prvem odstavku 9. člena Vzorčnega davčnega sporazuma OECD, ki je podlaga dvostranskih davčnih pogodb med državami članicami OECD in vedno številčnejšimi državami nečlanicami. 9. člen določa: »(Kadar) med [...] (povezanima) podjetjema v komercialnih ali finančnih razmerjih med njima obstajajo ali se vzpostavijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi obstajali med neodvisnimi podjetji, se kakršni koli dobički, do katerih bi, če takih pogojev nebi bilo, v enem od podjetij prišlo, vendar prav zaradi takih pogojev do njih ni prišlo, lahko vključijo v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavčijo.« (Smernice OECD, 2001, tč. 1.6)

Drugi odstavek prej omenjenega 9. člena Vzorčnega davčnega sporazuma OECD določa tudi, kaj se zgodi, če na primer povezanima podjetjema, ki imata sedež v različnih državah, davčne oblasti ene države spremenijo (povečajo) in ustrezno obdavčijo dobiček povezanega podjetja. Takrat mora druga država dobiček drugega povezanega podjetja prav tako ustrezno prilagoditi (zmanjšati), saj bi bil sicer del dobička dvakrat obdavčen, in sicer v vsaki od držav, v katerih sta povezani podjetji.

Neodvisno tržno načelo predstavlja mednarodni standard za transferne cene, ki naj bi ga uporabljala tako mednarodna podjetja kot tudi davčne oblasti. Izhaja iz predpostavke, da odnose pri sodelovanju med podjetji določajo vplivi trga. To pa ne drži vedno za poslovanje med povezanimi osebami, kljub temu, da imajo mednarodna podjetja pri takem poslovanju pogosto namen posneti dinamiko delovanja trga. Prav zato davčne oblasti nebi smele avtomatično domnevati, da želijo povezane osebe manipulirati z dobičkom, saj se slednje pogosto resnično srečujejo s težavami pri natančnem določanju ustreznih cen (Kuhar, 2003, str. 55).

Po točki 1.4 Smernic OECD (2001) je treba pri ugotavljanju skladnosti transference cen z neodvisnim tržnim načelom upoštevati tudi druge faktorje, ki niso povezani z davčnimi okoliščinami, a lahko popačijo komercialne in finančne pogoje, ki so vzpostavljeni med povezanima osebama. Med te spadajo navzkrižni državni pritiski, ki se kažejo v obliki carin, kontroliranja cen, nadzorovanja deviznih tečajev, zahtev glede denarnih tokov, obveznosti izvoza pod ceno idr. V koncernih se lahko čuti tudi vpliv delničarjev, zaradi katerih se na nivoju materinske firme prikazuje visoka rentabilnost, posebej še, če poslovna poročila ne temeljijo na konsolidiranih podatkih skupine.

Podjetja se v svojih razmerjih s tretjimi strankami in povezanimi podjetji odzivajo na gospodarska stanja, ki so posledica tržnih razmer. Direktorji podjetij v kraju si na primer želijo dosegati dobre poslovne izide in dobiček; zato nebi hoteli določati cen, ki bi zmanjševale njihove dobičke. Davčne uprave nebi smele pozabljati, da so mednarodna podjetja s poslovnega vidika zainteresirana uporabljati primerljive tržne cene, da lahko presojujejo dejansko uspešnost svojih poslovnoizidnih enot (profitnih centrov) (Smernice OECD, 2001, tč. 1.5).

Tako davčne uprave kot davčni zavezanci se marsikdaj soočajo s težavami pri pridobivanju ustreznih podatkov za dokazovanje tržnega načela. Ker morajo oboji ocenjevati nekontrolirane transakcije in poslovno dejavnost neodvisnih podjetij ter jih primerjati s transakcijami in aktivnostmi povezanih podjetij, lahko ta opravila zahtevajo veliko količino podatkov. Dostopne informacije so lahko nepopolne in jih je težko oceniti; nekatere pa celo težko pridobiti zaradi geografske oddaljenosti in podobnih razlogov. Nekaterih podatkov o nepovezanih osebah ni mogoče pridobiti zaradi njihove zaupne narave. V nekaterih primerih relevantnih podatkov o povezanih osebah enostavno ni. Tudi zato je na tem mestu treba znova poudariti, da transferne cene niso natančna znanost, ampak stvar presoje tako za davčne uprave kot davčne zavezance (Petauer, 2005c, str. 21).

Težave se pojavijo v primerih, ko gre za proizvodnjo visoko specializiranih izdelkov, pri edinstvenih neopredmetenih sredstvih ter pri določenih specifičnih storitvah. Posebno težavo pri uporabi načela primerjave z nepovezanimi osebami predstavlja dejstvo, da se lahko povezana podjetja ukvarjajo s transakcijami, s katerimi se neodvisna nebi. Pri tem ni nujno da so transakcije motivirane z namenom davčne prevare, ampak lahko do njih pride zato, ker so člani mednarodnega koncerna pri sklepanju poslov med seboj soočeni z drugačnimi komercialnimi okoliščinami, kot neodvisna podjetja (Kuhar, 2003, str. 57).

Kot pomoč pri usklajevanju v Evropski uniji velja Konvencija o arbitraži. V izogib nastalemu položaju, pa so po modelu OECD na voljo tudi tako imenovani vnaprejšnji cenovni sporazumi (dvo- ali večstranski). Vendar teh sporazumov ne poznajo v vseh državah, in mednje sodi tudi Slovenija.

Osnova za uporabo neodvisnega tržnega načela pri poslih med povezanimi osebami so ustrezne informacije o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Do takih informacij lahko pridemo le tako, da opravimo primerjalno analizo bistvenih dejavnikov, ki določajo primerljivost med posameznimi transakcijami.

2.5 Analiza primerljivosti

Na splošno temelji uporaba neodvisnega tržnega načela na primerjavi pogojev povezane transakcije s pogoji transakcij med neodvisnimi podjetji. Da bi bile take primerjave uporabne, morajo biti ekonomsko pomembne značilnosti primerjanih stanj dovolj primerljive. Biti primerljiv pa pomeni, da nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi stanji nebi smela pomembno vplivati na pogoje, proučevane pri posamezni metodi (na primer na ceno ali dodatek na stroške), ali da je učinke takih razlik mogoče izločiti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami. Pri določanju stopnje primerljivosti in zanjo potrebnih prilagoditev, je treba razumeti, kako nepovezane družbe ocenjujejo morebitne transakcije. Kadar neodvisna podjetja ocenjujejo pogoje možne transakcije, primerjajo transakcijo z drugimi izbirnimi možnostmi, ki so jim dejansko na voljo, in se za transakcijo odločijo le, če ne vidijo nobene druge očitno privlačnejše možnosti (Smernice OECD, 2001, tč. 1.15).

Pri primerjavi poslov, sklenjenih med povezanimi podjetji, s posli med neodvisnimi podjetji, se je treba osredotočiti na velike razlike med primerjanimi posli, pri čemer je treba upoštevati značilnosti poslov in podjetij. Zaradi tega je treba, skladno s Pravilnikom o transfernih cenah, opraviti primerjalno analizo dejavnikov, ki določajo primerljivost transakcij, ki vključuje:

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

Primerljivost okoliščin transakcij je potrebno ugotavljati za čas, ko so se transakcije izvedle.

Primerjalna analiza torej temelji na primerjavi poslov, sklenjenih med povezanimi osebami, s posli, sklenjenimi med nepovezanimi osebami. Pri primerjavi je treba v skladu s smernicami OECD upoštevati značilnosti poslov in podjetij in v ta namen analizirati primerljivost prodajnih in finančnih pogojev. Primerjalna analiza je sestavljena iz več elementov, pri čemer je njihova pomembnost odvisna od tega, kaj primerjamo:

- transakcije – po klasičnih metodah ali
- dobičke – po metodah dobička.

Analiza primerljivosti (angl. *Comparability analysis*) se izvaja v naslednjih korakih:

- analiza lastnosti blaga (proizvodov) in storitev,

- analiza funkcij,
- preverjanje pogodbenih pogojev,
- analiza gospodarskega položaja v trenutku sklenitve posla (zunanj tržni dejavniki),
- analiza poslovne strategije (subjektivni dejavnik).

2.5.1 Analiza lastnosti blaga in storitev

Pri analizi lastnosti blaga je treba upoštevati in analizirati naravne značilnosti blaga, njegovo kakovost, zanesljivost, razpoložljivost in obseg dobave. Pri analizi storitev predvsem naravo in obseg teh storitev; pri neopredmetenih sredstvih obliko transakcije (na primer izdajanje licence), tip imetja (na primer patent, blagovna znamka), trajanje, stopnjo zaščite in pričakovano korist od uporabe sredstva (Smernice OECD, 2001, tč. 1.19).

Razlike v posameznih lastnostih blaga in storitev se odražajo v različnosti vrednosti, ki jih dosegajo na prostem trgu. Razčlemba lastnosti blaga in storitev je zelo pomemben del primerjalne analize, ker si lahko z ugotovljenimi razlikami razlagamo razlike, ki nastajajo pri končni vrednosti blaga in storitev na prostem trgu.

Analiza lastnosti blaga in storitev je bolj uporabna pri primerjavi cen med povezano in nepovezano transakcijo, in manj pri primerjavi dobičkov. Najbolj uporabna je, kadar uporabljamo metodo primerljive proste cene. Metoda primerljive proste cene se osredotoča na tržno ceno blaga ali storitve, druge metode pa so bolj usmerjene na primerjavo funkcij, ki jih opravi posamezno podjetje v primerjalni transakciji.

Glede na spoznanje, da je pri primerjavi transakcij treba primerjati enako oziroma podobne proizvode (sredstva), morajo povezana podjetja in davčni organi upoštevati pet dejavnikov njihove diferenciacije, ki so (Kuhar, 2008, str. 53-55):

a) Kakovost

Pri proučevanju lastnosti proizvodov ne smemo izolirano opazovati njihove kakovosti, ampak uporabno vrednost, ki jo pomenijo za potrošnike. Poleg tega imajo za potrošnike čedalje večji pomen tudi ekološka sprejemljivost, življenjska doba proizvodov, varnost uporabe ipd., zato je treba pri ugotavljanju transfernih cen in njihovi primerjavi s cenami med neodvisnimi podjetji ugotavljati tudi te značilnosti.

Pri tem nam je v pomoč tako imenovani sistem za zagotavljanje kakovosti, na podlagi različnih standardov in predpisov o certificiranju potrjuje določene značilnosti in postopke pri izdelavi proizvodov.

Naslednji dejavnik, ki vpliva na oblikovanje transfernih cen, so ukrepi za zagotavljanje kakovosti. Menedžment kakovosti je lahko aktiven ali pasiven.

b) Podoba izdelkov

Na področju proizvodnje in trženja izdelkov ločimo med kulturno vezanimi in kulturno nevtralnimi izdelki, od česar je odvisno njihovo bolj ali manj močno nacionalno zasidranje, kakor tudi diferenciacija pri oblikovanju cen in njihova homogenost.

c) Kulturno vezani izdelki

Matično podjetje prodaja doma proizveden izdelek v drugo državo prek hčerinskega podjetja, ki ima sedež v tej drugi državi. Ker se hčerinsko podjetje v drugi državi srečuje z močno konkurenco tam proizvedenih in kulturno močno vezanih proizvodov, mora matično podjetje prodajati proizvod hčerinskemu podjetju po nižji ceni, kot to počnejo podjetja, ki izvirajo iz te druge države, in kot jo samo dosega pri prodaji na domačem trgu.

d) Dodatne storitve

Na trgu se pojavlja množica izdelkov, ki jih je velikokrat mogoče diferencirati glede na storitve, ki jih ob nakupu dodatno ponujajo oz. zagotavljajo prodajalci. Tako se pogosto dogaja, da postanejo sicer enaki proizvodi ob upoštevanju dodatnih storitev, tako različni, da ni več mogoča neposredna primerjava cen. V postopku preučevanja transferenceh cen in cen v primerljivih nepovezanih transakcijah je treba ugotoviti dodatne storitve in jih ustrezno ovrednotiti. Dodatne storitve je mogoče razdeliti na tiste, ki se pojavijo pred prodajo proizvoda ali šele po njej. V prvo kategorijo sodijo npr. problemske analize, izdelava projektov, tehnično svetovanje, poskusne dobave, finančne storitve, v drugo sodijo storitve garancije, montaže, popravila, prevoza, oskrbe idr.

Rezultat dodatnih storitev je večje zadovoljstvo kupca, ki ga je ta v končni fazi pripravljen tudi bolje plačati. Zato se lahko pojavijo, ob različnih dodatnih storitvah, tudi različne (transferne) cene, ki jih je mogoče, ob ovrednotenju stroškov dodatnih storitev, ugotoviti na posreden način.

e) Dobavni in plačilni pogoji

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

2.5.2 Analiza funkcij

Cilj funkcijske analize je torej ugotoviti primerljive transakcije in ugotoviti njihovo (ne)primerljivost. Opravljena mora biti tako, da bo zajela tri področja, in sicer (Kuhar, 2008, str. 55):

- identifikacijo glavnih funkcij
- uporabljena sredstva
- prevzeto tveganje.

V razlagi pojmov Smernic OECD je funkcijska analiza opredeljena kot postopek, s katerim multinacionalke in davčne uprave analizirajo opravljene funkcije, ki jih prevzema posamezna povezana oseba v nadzorovanih transakcijah in neodvisna oseba v primerljivih nenadzorovanih transakcijah, ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetega tveganja.

V poslih med neodvisnima podjetjema je plačilo navadno nadomestilo za funkcije, ki jih posamezno podjetje izvaja (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj). Zato je treba pri ugotavljanju, ali so povezane in nepovezane transakcije in pravne osebe primerljive, primerjati funkcije, ki jih stranki prevzemata. Ta primerjava temelji na analizi funkcij, ki skuša opredeliti in primerjati ekonomsko pomembne aktivnosti in odgovornosti, ki jih prevzemajo ali jih bodo prevzemala neodvisna in povezana podjetja. Zato je treba posebno pozornost posvetiti sestavi in organiziranosti skupine podjetij. Pomembno je ugotoviti, kakšen je pravni položaj davčnega zavezanca, ki izvaja te funkcije (Smernice OECD, 2001, tč. 1.20).

Torej bo pri pregledu poslovanja med dvema neodvisnima podjetjema plačilo za opravljeno dobavo blaga ali storitev odsevalo funkcije, ki jih vsako od njiju izvaja. Cena bo vsebovala stroške porabljenih sredstev in tveganj, ki jih prevzema posamezno podjetje v poslu. V preiskovanju primerljivosti transakcij je pomembno dognati, katere funkcije opravlja posamezno podjetje. Funkcije, ki jih je treba primerjati, so lahko oblikovanje, proizvodnja, sestavljanje, raziskovanje in razvoj, servisiranje, nakup, distribucija, trženje, oglaševanje, prevoz, financiranje, upravljanje, idr.

Treba je določiti glavne funkcije in ugotoviti morebitne medfunkcijske razlike primerjanih podjetij. Če se pri primerjavi ugotovijo razlike pri upravljanju funkcij, jih je treba ustrezno ovrednotiti in opraviti popravke. Pri tem je ključna ekonomska pomembnost teh funkcij, pri čemer je treba upoštevati njihovo pogostost ter naravo in vrednost (Smernice OECD, 2001, tč. 1.21).

Pomembna so tudi tveganja, ki jih nosi posamezna stranka. Na prostem trgu naj bi veljalo pravilo, da je večje tveganje poplačano z večjim dobičkom. Funkcijska analiza je nepravilna, kolikor nismo natančno preučili organizacijske sestave povezanih oseb in katere funkcije in tveganja nosi vsaka posamezna povezana oseba.

2.5.3 Pogodbeni pogoji

Pri poslih med nepovezanimi podjetji je v pogodbenih pogojih transakcije navadno natančno opredeljeno ali nakazano, kako se med strankami delijo odgovornosti, tveganja in koristi. Zato bi morala biti analiza pogodbenih pogojev sestavni del že obravnavane analize funkcij. Pogoje transakcije je mogoče najti tudi v dopisih ali drugih sporočilih med strankami, in ne samo v pisani pogodbi. Če pogoji niso bili zapisani, je treba pogodbeno razmerja strank ugotoviti na

podlagi njihovega ravnanja in ekonomskih načel, po katerih se navadno urejajo razmerja med neodvisnimi podjetji (Smernice OECD, 2001, tč. 1.28).

V poslih med neodvisnimi podjetji že različnost interesov med strankama zagotavlja, da bosta običajno skušali druga od druge zahtevati izpolnjevanje pogodbenih določil. Pri povezanih podjetjih pa take različnosti interesov ni in zato je pomembno proučiti, ali stranki ravnata v skladu s pogodbenimi določili in ali njuno vedenje kaže, da se nista ravnali po pogodbenih pogojih ali da so bili ti le pretveza (Smernice OECD, 2001, tč. 1.29).

2.5.4 Gospodarski položaj

Na dosežene cene na nekem trgu ima splošni gospodarski položaj velik vpliv. Primerljive tržne cene so na različnih trgih lahko različne, čeprav gre za transakcije z enakimi sredstvi ali storitvami; zato je za zagotovitev primerljivosti potrebno, da so primerljivi tudi trgi, na katerih neodvisna in povezana podjetja poslujejo, in da razlike ne vplivajo pomembno na ceno ali da je mogoče izvesti primerne prilagoditve. Najprej je nujno treba opredeliti ustrezen trg ali trge in pri tem upoštevati tudi nadomestne izdelke ali storitve, ki so na razpolago. Gospodarske okoliščine, ki so pomembne za ugotavljanje primerljivosti trgov, so med drugim (Smernice OECD, 2001, tč. 1.30):

- zemljepisna lega in velikost trgov,
- stopnja konkurence in sorazmerno konkurenčen položaj kupcev in prodajalcev,
- razpoložljivost nadomestnih izdelkov in storitev (in tveganje, da jih ni),
- raven ponudbe in povpraševanja na trgu kot celoti in na posameznih območjih,
- kupna moč porabnikov,
- vrsta in obseg državnega urejanja trga,
- proizvodni stroški skupaj s stroški zemljišča, dela in kapitala,
- prevozni stroški,
- raven prodaje na trgu (na primer prodaja na drobno ali na debelo),
- datum in ura transakcije, idr.

2.5.5 Poslovne strategije

Pri ugotavljanju primerljivosti za določanje transference cen je treba pregledati tudi poslovne strategije. V njih so upoštevani številni vidiki podjetja, na primer inovativnost in razvoj novih izdelkov, stopnja diverzifikacije, zavračanje tveganja, ocena političnih sprememb, vpliv obstoječe in načrtovane delovne zakonodaje in drugi dejavniki, ki vplivajo na tekoče poslovanje. Te poslovne strategije bo morda treba upoštevati pri ugotavljanju primerljivosti povezanih in nepovezanih transakcij in podjetij. Pomembno je tudi proučiti, ali je poslovne strategije zasnovala mednarodna skupina podjetij ali morda član skupine sam zase ter kako in koliko so drugi člani mednarodne skupine podjetij vključeni v uresničevanje te poslovne strategije (Smernice OECD, 2001, tč. 1.31.).

Poslovne strategije lahko vključujejo tudi programe za prodor na nove trge. Davčni zavezanec, ki skuša priti na nek trg ali povečati svoj tržni delež, bi lahko nekaj časa za svoj izdelek zaračunaval ceno, ki je nižja od cene za primerljive izdelke na istem trgu. Poleg tega ima lahko davčni zavezanec, ki si prizadeva vstopiti na nov trg ali povečati (ali zadržati) svoj tržni delež, nekaj časa večje stroške (na primer zaradi zagonskih stroškov ali večjih prizadevanj pri trženju) in zato dosega nižje stopnje dobička kot drugi davčni zavezanci, ki poslujejo na istem trgu (Smernice OECD, 2001, tč. 1.32).

Primeren čas je lahko za davčne uprave posebno vprašanje, kadar ocenjujejo upravičenost trditve davčnega zavezanca, da uresničuje poslovno strategijo, ki se razlikuje od drugih možnih primerljivk. Nekatere poslovne strategije, kot so prodiranje na trg ali povečanje tržnega deleža, vključujejo zmanjšanje tekočih dobičkov davčnega zavezanca v pričakovanju večjih dobičkov v prihodnosti. Če potem v prihodnosti teh večjih dobičkov ni, ker davčni zavezanec v resnici ni izvajal navedene poslovne strategije, davčne uprave zaradi zakonskih omejitev mogoče ne bodo mogle ponovno pregledati prejšnjih davčnih let. Vsaj deloma si davčne uprave tudi zaradi tega želijo posebno pozorno preveriti trditve davčnega zavezanca, da izvaja tako poslovno strategijo (Smernice OECD, 2001, tč. 1.33).

V nadaljevanju so v točki 1.34 Smernic OECD navedeni še dejavniki, ki naj bi jih davčna uprava upoštevala, pri poslovnih strategijah, ki začasno zmanjšujejo dobiček. Davčne uprave naj bi pregledale, če je obnašanje zavezancev v skladu s strategijo. Poleg tega spremljajo strategijo prodora na nove trge ali povečanja tržnega deleža neobičajno velika prizadevanja pri trženju in oglaševanju. Upoštevati je treba tudi, ali je razmerje med strankama v povezani transakciji skladno s tem, da davčni zavezanec nosi stroške poslovne strategije. Pri poslih med nepovezanimi podjetji, bi na primer družba , ki nastopa samo kot prodajni zastopnik z majhno ali nikakršno odgovornostjo za dolgoročen razvoj trga, običajno ne krila stroškov strategije prodora na trg.

Priznava se, da poslovna strategija, kot je prodor na trg, ni nujno uspešna, da pa pri določanju transfernih cen ni mogoče, da je zaradi njene neuspešnosti nebi upoštevali. Če je bila napovedana poslovna strategija neuspešna, vendar davčni zavezanec pri njej vztraja dlje, kot bi pričakovali od neodvisnega podjetja, pa je trditev zavezanca lahko dvomljiva. Pri določanju obdobja, ki bi bilo za neodvisno podjetje še sprejemljivo, bodo davčne uprave morda želele proučiti dokazila o tržnih strategijah, ki so vidne v državi, v kateri se strategija izvaja. Na koncu je najpomembnejši preudarek, ali bo taka strategija v prihodnosti dobičkonosna in ali bi stranka, ki posluje kot nepovezana oseba pod tržnimi pogoji, pripravljena žrtvovati dobičkonosnost v enako dolgem obdobju v enakih gospodarskih okoliščinah in konkurenčnih razmerah (Smernice OECD, 2001, tč. 1.35).

Razlike v poslovnih strategijah se morda najbolj kažejo pri pridobivanju novih trgov; to je povezano na primer z večjimi stroški in spremljano s 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 zadnjega so pogosto (Petauer, 2005, str. 25):

- nizke cene, ki ne samo da ne prinašajo dobička, ampak lahko (seveda samo kratkoročno) ustvarjajo izgubo,
- visoki stroški, povezani z ustvarjanjem prepoznavnosti blagovne znamke, ki so posledica povečanega oglaševanja in drugega marketinga in uporabljenih sredstev (razvoj blagovne znamke, licence).

Vrednotenje poslovnih strategij, kakršna je zniževanje tekočih dobičkov za vstop na trg ali povečanje tržnega deleža, je težko predvsem, ko v prihodnosti načrtovani dobički niso doseženi.

2.6 Uporaba razpona primerljivih tržnih cen

Razpon tržnih cen (angl. *arm's length range*) predstavlja sprejemljiv okvir cen in dobičkov, znotraj katerega se upošteva, da so transferne cene v skladu s tržnim načelom. To je ustrezna primerjava, ki velja, če se uporablja ista metoda za ugotavljanje transfernih cen na več primerljivih podatkih, ali če se na istih podatkih uporabljajo različne metode.

Uporaba razpona primerljivih tržnih cen je podrobno navedena v 21. členu Pravilnika o transfernih cenah, in sicer (2006):

- Če je rezultat uporabe metode ali metod za določanje primerljive tržne cene več enako verjetnih zneskov primerljive tržne cene (več cen, dodatkov na stroške, čistega dobička) oziroma razponov primerljivih tržnih cen, se, kadar so bili za določitev primerljivih tržnih cen uporabljeni razmeroma zanesljivi oziroma natančni podatki in dokumentacija, kot primerljiva tržna cena šteje tista vrednost v razponu primerljivih tržnih cen, ki najbolje odraža okoliščine in pogoje transakcije.
- Če je rezultat uporabe metode ali metod za določanje primerljive tržne cene ugotovljen z uporabo manj zanesljivih oziroma natančnih podatkov in dokumentacije, se uporabi interkvartilni razpon, ki se ugotovi na način, da se iz celotnega ugotovljenega razpona primerljivih tržnih cen izloči 25% spodnjih zunanjih vrednosti in 25% zgornjih zunanjih vrednosti. Primerljiva tržna cena se ugotovi kot mediana interkvartilnega razpona primerljivih tržnih cen.
- Mediana po tem členu je vrednost, ki razdeli celoten oziroma interkvartilni razpon primerljivih tržnih cen na dve polovici. Pri lihem številu podatkov o primerljivih tržnih cenah je mediana srednja številka, pri sodem številu podatkov pa se mediana izračuna kot povprečje dveh srednjih vrednosti.
- Če je vrednost transfernih cen izven razpona primerljivih tržnih cen, se primerljiva tržna cena določi kot mediana celotnega oziroma interkvartilnega razpona primerljivih tržnih cen. Pri izračunu mediane se ob razmeroma zanesljivih oziroma natančnih podatkih in dokumentaciji

uporabi celoten razpon, ob manj zanesljivih oziroma natančnih podatkih in dokumentaciji, pa se primerljiva tržna cena izračuna kot mediana interkvartilnega razpona.

- Če se v enem davčnem obdobju sprejme kot primerljiva tržna cena določena vrednost v razponu primerljivih tržnih cen in se v naslednjem davčnem obdobju primerljiva tržna cena poveča ali zmanjša znotraj razpona primerljivih tržnih cen in če davčni zavezanec ne dokaže, da so se bistveno spremenili okoliščine in pogoji transakcije, se mora primerljiva tržna cena prilagoditi na prvotno vrednost v razponu.

2.7 Metode določanja transfernih cen

S pomočjo metod za določanje transfernih cen je mogoče ugotoviti, ali so pogoji, ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami, skladni z neodvisnim tržnim načelom. Pri tem ne obstaja ena sama metoda, ki bi bila primerna za vrednotenje vseh možnih situacij, kot po drugi strani tudi ne more biti ovržena uporabnost katerekoli specifične metode. Za namene dokazovanja skladnosti transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami je treba hraniti dokumentacijo in jo po potrebi predložiti pristojnemu davčnemu organu. Pri uporabi metod moramo upoštevati da (Kuhar, 2008, str. 75):

- v nobeni situaciji ni primerna le ena metoda in tudi ni mogoče, da bi določili posebna pravila, ki bi veljala v vseh primerih;
- je pri določanju transfernih cen treba opustiti nepomembna ocenjevanja (»nepomembno« je v bistvu zelo relativno);
- davčni predpisi ne zahtevajo uporabe več kot ene metode; če bi bilo obvezno predstaviti analize na podlagi več metod, bi to za davčne zavezance pomenilo veliko breme.

Nemogoče je zagotoviti posebna pravila, ki bi bila primerna za vsak primer. Na splošno velja, naj si stranke prizadevajo doseči razumen dogovor ter pri tem upoštevati nenatančnost različnih metod in težnjo po večji primerljivosti ter neposredni in tesni povezanosti s transakcijo. Nebi se smelo zgoditi, da bi koristne informacije, ki jih je mogoče dobiti iz nepovezanih transakcij, ki so popolnoma enake povezanim transakcijam, zavrgli preprosto zato, ker ne izpolnjujejo v celoti nekega togega standarda primerljivosti. Podobno so lahko dokazi iz podjetij, ki so vključena v povezane transakcije s povezanimi podjetji, koristni za razumevanje pregledovane transakcije ali kot kazalci za nadaljnje preiskave (Smernice OECD, 2001, tč. 1.70).

Med povezanimi osebami torej obstaja več načinov določanja transfernih cen. Te so lahko stvar tržnih pogajanj obeh zainteresiranih strank in se njihovo oblikovanje ne razlikuje od oblikovanja transfernih cen med dvema nepovezanima osebama. Lahko so določene administrativno, kar pomeni, da se povezane osebe dogovorijo o načinu oblikovanja transfernih cen oziroma o izbranih metodah za njihovo oblikovanje, ali pa so rezultat obeh navedenih dejavnikov. Izbrana metoda oblikovanja transfernih cen navadno določa tudi višino transferne cene, zato je izbira metode eno najpomembnejših opravil pri oblikovanju transfernih cen.

Zakonodaja določa, da se primerljive tržne cene določijo z eno od naslednjih metod ali njihovo kombinacijo (ZDDPO-2, 2006, 16. člen):

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

Našteti pet metod je v celoti povzetih po Smernicah OECD.

Skladno z 8. členom Pravilnika o transfernih cenah (2006) je treba pri določanju transfernih cen dati prednost standardnim transakcijskim metodam pred vsemi drugimi, znotraj njih pa še posebno metodi primerljivih prostih cen. Takrat, ko gre za zelo zapletene in izjemne transakcije in ni mogoče uporabiti klasičnih transakcijskih metod, se lahko uporabi tudi ena izmed metod transakcijskega dobička ali njihova kombinacija, s katero se lahko ugotovi primerljiva tržna cena.

2.7.1 Klasične transakcijske metode

Mednarodna podjetja v praksi pri oblikovanju transfernih cen največ uporabljajo **klasične transakcijske metode** (angl. *Traditional transaction methods*). Tako davčne oblasti kot mednarodna podjetja menijo, da je razlog predvsem v tem, da standardne transakcijske metode najbolj neposredno izražajo neodvisno tržno načelo.

Klasične transakcijske metode torej izhajajo iz tržnega načela. Njihova osnovna značilnost je, da transferno ceno določajo zgolj na podlagi primerjave transakcij med povezanimi in 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.

2.7.1.1 Metoda primerljivih prostih cen

Med klasičnimi transakcijskimi metodami je najpomembnejša **metoda primerljivih prostih cen** (angl. *Comparable uncontrolled price method*), saj se pri njej tržno načelo pri ugotavljanju transfernih cen najbolj izrazi. Zato dajejo mnoge zakonodaje tej metodi prednost pred drugima klasičnima metodama. To velja, kot že omenjeno, tudi za slovensko zakonodajo.

Po metodi primerljivih prostih cen se cena, zaračunana za sredstva ali storitve, prenesene v povezani transakciji, primerja s ceno, zaračunano za sredstva ali storitve, prenesene v primerljivi nepovezani transakciji v primerljivih okoliščinah. Če je med cenama kakršnakoli razlika, to

lahko kaže, da pogoji komercialnih in finančnih razmerij med povezanimi podjetji niso taki, kot bi bili med nepovezanimi osebami, in da je cena v povezani transakciji morda treba zamenjati s ceno v nepovezani transakciji (Smernice OECD, 2001, tč. 2.6).

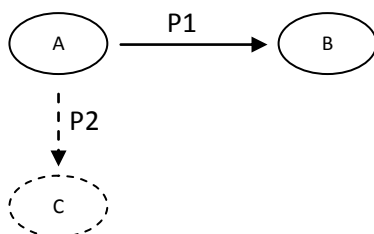
Metodo primerljivih prostih cen se lahko uporabi (Pravilnik o transfernih cenah, 2006, 2. člen):

- če obstajata primerljivost sredstev oziroma storitev po njihovih ključnih lastnostih in primerljivost širših poslovnih funkcij, ki vplivajo na ceno oziroma,
- če je mogoče razlike med njimi odpraviti z ustreznimi prilagoditvami.

Obstajata dve metodiki primerljivih prostih cen, in sicer zunanja in notranja cenovna primerjava. **Notranja cenovna primerjava** pomeni, da prodaja povezana oseba istovrstne storitve pod podobnimi pogoji istočasno drugi povezani osebi in neodvisni osebi. Ceni naj bi bili enaki. Pri **zunanji cenovni primerjavi** se transferna cena med povezanima osebama primerja s ceno, ki jo za enako ali podobno blago v enakih ali podobnih razmerah med seboj dosežeta nepovezani osebi. Pri iskanju zunanje primerljive cene si pomagamo z javno dostopnimi podatki, kot so cene poslov na borzi, tarifne cene posamezne dejavnosti ali cene primerljivih poslov med neodvisnima osebama na prostem trgu (Kavčič, Babič, 2001, str. 53).

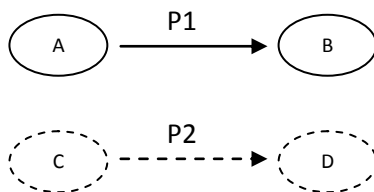
Slika 2 prikazuje, da podjetje A prodaja enako blago pod enakimi pogoji tako povezanemu podjetju B kot nepovezanemu podjetju C. V takem primeru mora biti ustrezna transferna cena P1 (cena med poveznima podjetjema A in B) enaka ceni P2 (cena med podjetjema A in C), po kateri trguje z neodvisnim podjetjem.

Slika 2: Prikaz metode notranje primerljive proste cene



Na sliki 3 vidimo, da sta podjetji A in B povezani, medtem ko sta podjetji C in D neodvisni. Če transferna cena P1 preveč odstopa od neodvisne tržne cene P2, jo je potrebno prilagoditi. V primeru majhnega odstopanja ni potreba prilagoditev, je pa podjetje dolžno odstopanje obrazložiti.

Slika 3: Prikaz metode zunanje primerljive proste cene



Pri praktični uporabi te metode lahko naletimo na probleme, saj je njena uporabnost omejena na najenostavnejša sredstva ter na velike trge. Pogosto je namreč zelo težko najti enako ali podobno sredstvo ali storitev, ki se prodaja v enakih ali podobnih okoliščinah, zbiranje dokazov zanje je omejeno zaradi različnih razlogov, lahko pa je tudi predrago. Pri primerjavi je potrebno ugotavljati primerljivost sredstva ali storitve, transakcij ter oseb, ki v njih nastopajo (izvedba analize primerljivosti). Če se ugotovijo razlike, je potrebno proučiti, ali pomembno (bistveno) vplivajo na ceno, ter izvesti ustrezne prilagoditve. Primeri takšnih prilagoditev so ob podobnih sredstvih na primer (Nemec, 2005a, str. 61-62):

- razlike v prodajnih količinah, ki vplivajo na dogovorjene popuste,
- razlike v prodajnih pogojih, pogojih dostave, Incoterms klavzulah,
- razlike v danih jamstvih,
- razlike v trgih, na katere se blago prodaja,
- administrativno določanje cen na določenih trgih,...

2.7.1.2 Metoda preprodajnih cen

Metoda preprodajnih cen (angl. *Resale price method*) se najpogosteje uporablja zaradi pomanjkanja podatkov o primerljivih prostih cenah in ko ni mogoče izmeriti oziroma ustrezno prilagoditi razlike v ceni med povezanimi in nepovezanimi osebami.

Metoda preprodajnih cen izhaja iz cene, po kateri je izdelek, ki ga je kupilo povezano podjetje, preprodan neodvisnemu podjetju. Ta cena (preprodajna cena) se nato zniža za primerno stopnjo dobička (preprodajnega dobička) oziroma kosmate marže, ki je znesek, s katerim bi preprodajalec skušal pokriti svoje prodajne in druge poslovne stroške ter doseči primeren dobiček glede na funkcije, ki jih izvaja (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj). Kar ostane po odštetju preprodajnega dobička, se po prilagoditvi za druge stroške, povezane z nakupom izdelka (na primer carine), lahko šteje za primerljivo tržno ceno sredstva, ki je bilo preneseno med povezanimi podjetji. Ta metoda je verjetno najprimernejša za trgovinske posle (Smernice OECD, 2001, tč. 2.14).

Ravno tako kot pri metodi primerljivih prostih cen je za namene metode preprodajnih cen nepovezana transakcija primerljiva s povezano transakcijo (to je primerljiva nepovezana transakcija), če je izpolnjen eden od teh pogojev (Smernice OECD, 2001, tč. 2.16):

- nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, nebi mogla pomembno vplivati na ceno na prostem trgu ali
- pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami.

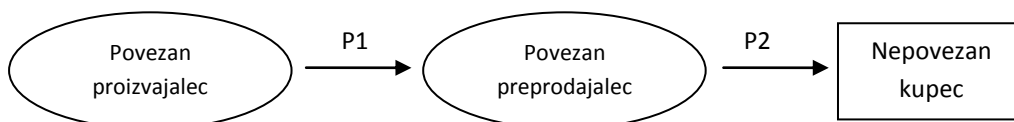
Pri primerjavah za namene metode preprodajnih cen je običajno potrebnih manj prilagoditev za razlike med izdelki kot pri metodi primerljivih prostih cen, ker manjše razlike med izdelki manj verjetno pomembno vplivajo na stopnje dobička kot na ceno izdelka.

Primerjava razlike v ceni se opravi na podlagi (Pravilnik o transfernih cenah, 2006, 3. člen):

- **notranje primerjave razlike v ceni**, pri kateri se primerjajo razlike v ceni, dosežene med povezanimi osebami s tistimi razlikami v ceni, ki so jih dosegle povezane osebe same ali z njimi povezane osebe z nepovezanimi osebami oziroma,
- **zunanje primerjave razlike v ceni**, pri kateri se primerjajo razlike v ceni, dosežene med povezanimi osebami s tistimi razlikami v ceni, ki jih dosegajo ali bi jih dosegle na trgu nepovezane osebe.

Metoda torej izhaja iz cen, po katerih je blago, ki se trguje 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 transferno ceno, po kateri prodajalec kupi proizvod od povezane osebe. Če ponazorimo povedano na primeru, ko imamo povezanega proizvajalca in preprodajalca ter neodvisnega kupca. Cena P2 je končna prodajna cena, po kateri preprodajalec prodaja blago neodvisnemu kupcu. Ko od končne cene odštejemo primerno razliko v ceni dobimo ustrezno transferno ceno P1, po kateri preprodajalec kupi blago od povezanega proizvajalca. Primer ponazarja slika 4.

Slika 4: Prikaz metode preprodajne cene



Pri ugotavljanju primerne relativnega preprodajnega dobička je pri primerjavah potrebno pozornost bolj usmeriti v aktivnosti – funkcije, ki jih opravlja preprodajalec, v ekonomske okoliščine, v katerih deluje, in podobno. Primeri dejavnikov, ki lahko pomembno vplivajo na relativno izraženi preprodajni dobiček, so lahko naslednji (Nemec, 2005a, str. 64):

- način vodenja poslovanja pri preprodajalcu, učinkovitost, vpliv na stroške in dobičkonosnost poslovanja;
- število in obseg aktivnosti, ki jih opravlja preprodajalec na sredstvu, ki je predmet preprodaje;
- velikost dodane vrednosti na sredstvu, ki je predmet preprodaje;
- čas med nabavo sredstva in njegovo preprodajo;
- uporaba sredstev pri opravljanju aktivnosti preprodajalca;
- prevzeta tveganja preprodajalca;
- vključenost v verige preprodajalcev;
- izključena pravica prodaje na določenem območju;
- računovodske usmeritve, uporabljene pri izkazovanju stroškov.

Metoda preprodajnih cen je zlasti uporabna pri preprodaji določenega blaga, kadar preprodajalec dosega relativno nizko razliko v ceni. Nasprotno pa se metoda dodatka na stroške uporablja predvsem, ko je dodana vrednost razmeroma visoka, na primer pri proizvodnji.

2.7.1.3 Metoda dodatka na stroške

Metoda dodatka na stroške (angl. *Cost plus method*) prav tako primerja relativno velikost (v odstotkih), in sicer velikost dodatka na stroške. Tudi pri uporabi te metode ni potrebno, da primerjamo prodajo popolnoma enakega blaga ali storitev, saj se primerja le relativna velikost pribitka, ki ga podjetje doda svojim stroškom, in tako izračuna primerljiva tržna cena.

Metoda dodatka nas stroške je torej v osnovi podobna metodi preprodajne cene. Bistvena razlika med njima je v tem, da se pri metodi preprodajne cene primerja preprodajalca, pri metodi pribitka na stroške pa proizvajalca.

Metoda dodatka na stroške izhaja iz stroškov, ki jih je imel dobavitelj sredstev (ali storitev) v povezani transakciji z dobavo teh sredstev ali storitev povezanemu kupcu. Tem stroškom se doda primeren dodatek na stroške, ki zagotavlja primeren dobiček glede na opravljene funkcije in tržne razmere. Ceno, ki je seštevek tega dodatka na stroške in prej navedenih stroškov, lahko upoštevamo kot primerljivo tržno ceno prvotne povezane transakcije. Ta metoda je verjetno najbolj uporabna takrat, kadar se med povezanimi strankami prodajajo polizdelki, kadar so povezane stranke sklenile dogovor o skupni proizvodnji ali dolgoročne dogovore o nakupih in dobavi ali kadar gre za povezano transakcijo za opravljanje storitev (Smernice OECD, 2001, tč. 2.32).

Tako kot pri do sedaj opisanih metodah, je tudi pri metodi dodatka na stroške, nepovezana transakcija primerljiva s povezano transakcijo (to je primerljiva nepovezana transakcija), če je izpolnjen eden od teh pogojev (Smernice OECD, 2001, tč. 2.34):

- nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, nebi mogla pomembno vplivati na ceno na prostem trgu ali
- pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami.

Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo dodatka na stroške v transakciji ali transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Primerjava dodatka na stroške se opravi na podlagi (Pravilnik o transfernih cenah, 2006, 4. člen):

- **notranje primerjave**, pri kateri se primerjajo dodatki na stroške – pri ustrezno primerljivi stroškovni osnovi – doseženi med povezanimi osebami s tistimi dodatki na stroške, ki so jih dosegle povezane osebe same ali z njimi povezane osebe z nepovezanimi osebami oziroma,
- **zunanje primerjave**, pri kateri se primerjajo dodatki na stroške – pri ustrezno primerljivi stroškovni osnovi – doseženi med povezanimi osebami s tistim dodatki na stroške, ki jih dosegajo ali bi jih dosegle na trgu nepovezane osebe.

Petauer (2005, str. 34) pravi, da je že na prvi pogled jasno, da je ta metoda zelo »občutljiva« na različne računovodske usmeritve pri prikazovanju stroškov, predvsem kar zadeva razmejevanje stroškov prodanih proizvodov in splošnih stroškov. Razdelitev splošnih stroškov na proizvode je

po njihovem mnenju potrebno opraviti na pošten način, ki je skladen z načeli stroškovnega računovodstva.

Pri metodi dodatka na stroške je nekaj težav s pravilnostjo njene uporabe, zlasti pri ugotavljanju stroškov. Čeprav je res, da mora podjetje v nekem obdobju pokriti svoje stroške, da se lahko obdrži v poslu, pa ti stroški v posameznem primeru niso nujno odločilni za doseganje primerne dobička v posameznem letu. V mnogih primerih so sicer posamezna podjetja zaradi konkurence na trgu prisiljena zniževati cene glede na stroške proizvodnje nekaterih izdelkov ali opravljanja nekaterih storitev, velikokrat pa povezave med velikostjo lastnih stroškov podjetja in primerljivo tržno ceno sploh niso jasno vidne (Smernice OECD, 2001, tč. 2.36).

Metodo dodatka na stroške za ugotavljanje transferne cene lahko uporabljamo v primeru dobrega poznavanja stroškov. Paziti se mora, da se uporabi primerljiv dodatek na primerljivo stroškovno podlago. Če na primer dobavitelj, na katerega se pri uporabi metode dodatka na stroške glasi sklic, pri opravljanju svoje dejavnosti uporablja najeta poslovna sredstva, njegova stroškovna podlaga brez prilagoditev verjetno ne bo primerljiva, če je dobavitelj v povezani transakciji lastnik svojih poslovnih sredstev (Smernice OECD, 2001, tč. 2.37).

2.7.2 Metode na osnovi dobička

Značilnost **metod na osnovi dobička** (angl. *Transactional profit methods*) je, da so se razvile kasneje od klasičnih metod, njihova uporaba je bolj zapletena in po vsebini ne ustreza popolnoma tržnemu načelu. Razvile so se, ker se je na trgu začelo pojavljati vedno več primerov, v katerih z uporabo klasičnih transakcijskih metod ni bilo mogoče oblikovati ustreznih transfernih cen. Te metode, zaradi pomanjkanja podatkov na trgu, za oblikovanje transfernih cen uporabljajo podatke, ki so dosegljivi znotraj povezanih oseb. Najprej določijo ciljni dobiček vsake izmed povezanih oseb, nato pa se določi transferna cena, ki omogoča doseganje takega ciljnega dobička.

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

2.7.2.1 Metoda porazdelitve dobička

Metoda porazdelitve dobička (angl. *Profit split method*) temelji na notranjih podatkih podjetja, pri čemer se natančno ugotavlja kako podjetje pridobiva dobičke in kako jih deli med seboj. Dosežen dobiček se deli med 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 neodvisni

primerjalnih podatkov ali pa kjer posameznih sestavin kompleksnih transakcij ni mogoče preprosto identificirati in izločiti. Podlaga tej metodi je zelo dobra funkcijska analiza. Cilj te metode je porazdeliti dobiček pri transakciji na enak način, kot bi bil porazdeljen med nepovezanimi podjetji, ki sodelujejo v skupnem projektu ali transakciji.

5. člen Pravilnika o transfernih cenah pravi, da se z metodo porazdelitve dobička ugotovi znesek dobička povezanih oseb iz povezane transakcije ali povezanih transakcij (kombinirani dobiček) in nato razdeli med povezane osebe na podlagi ekonomsko veljavne osnove in ta predstavlja približek delitve dobička, ki bi bil pričakovan in bi nastal v transakciji med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji.

Smernice OECD opisujejo dve metodi za razdelitev dobička med povezanima podjetjema:

- analiza prispevka k dobičku (angl. *Contribution analysis*) in
- analiza preostanka dobička (angl. *Residual analysis*).

Po **analizi prispevka** bi bil skupni dobiček povezane transakcije razdeljen med povezanima osebama po sorazmerni vrednosti opravljenih funkcij. Analiza naj bi bila, kolikor je le mogoče, dopolnjena z zunanjimi tržnimi podatki, ki kažejo, kako bi neodvisna podjetja razdelila dobiček v podobnih okoliščinah (Smernice OECD, 2001, tč. 3.16).

Z **analizo preostanka** pa se skupni dobiček povezane transakcije razdeli na dveh stopnjah (Smernice OECD, 2001, tč. 3.19):

- Vsakemu udeležencu se najprej dodeli dovolj dobička za zagotavljanje osnovne donosnosti, primerne za vrsto transakcij, s katerimi se ukvarja. Običajno je osnovna donosnost določena glede na tržne donose podobnih transakcij neodvisnih podjetij.
- Na drugi stopnji pa se med stranke razdeli ves preostali dobiček (ali izguba), in sicer na podlagi analize dejstev in okoliščin, iz katerih bi lahko sklepali, kako bi bil ta preostanek razdeljen med neodvisnimi podjetji.

V Smernicah OECD (2001) je kot prednost metode delitve dobička izpostavljeno to, da je z njeno uporabo mogoče ugotoviti transferne cene tudi pri transakcijah, za katere ni mogoče najti primerljive transakcije med neodvisnimi podjetji, in da obe strani v poslu prejmeta ustrezno nadomestilo za opravljene funkcije. Druga prednost pa je, da je po metodi porazdelitve dobička manj verjetno, da bo eni ali drugi stranki v povezani transakciji ostal izredno velik in neverjeten dobiček, ker se ocenjujeta obe stranki v transakciji.

Slaba stran metode porazdelitve dobička je, da zunanji tržni podatki, uporabljeni pri vrednotenju prispevka vsakega povezanega podjetja k povezanim transakcijam, s temi transakcijami niso tako tesno povezani kot pri drugih metodah. Druga slabost pa se nanaša na težave pri uporabi metode porazdelitve dobička (Smernice OECD, 2001, tč. 3.8 in 3.9).

2.7.2.2 Metoda stopnje čistega dobička

Metoda stopnje čistega dobička (angl. *Transactional net margin method*) se običajno uporablja kot zadnja možnost, po tem ko vseh ostalih, obravnavanih 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.

Po metodi stopnje čistega dobička se čisti dobiček, ki ga davčni zavezanec doseže v povezani transakciji, prouči v razmerju do primerne osnove (na primer stroškov, prihodkov od prodaje, sredstev) (Smernice OECD, 2001, tč. 3.26). Ob tem pa je nujno potrebno upoštevanje opravljenih funkcij ter s tem povezanimi vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji na podlagi katerih je bil ustvarjen dobiček.

Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo stopnje čistega dobička, doseženega v transakciji ali transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Primerjava stopnje čistega dobička se opravi na podlagi (Pravilnik o transfernih cenah, 2006, 6. člen):

- **notranje primerjave** stopnje čistega dobička, pri kateri se primerjajo stopnje čistega dobička, dosežene med povezanimi osebami s tistim stopnjami čistega dobička, ki so jih dosegle povezane osebe same ali z njimi 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 dosežajo ali bi jih dosegle na trgu nepovezane osebe.

Metoda je manj izpostavljena razlikam, ki nastajajo pri primerjavi cen posameznega proizvoda (zaradi na primer fizičnih in tehničnih značilnosti, kvalitete, zanesljivosti, dostopnosti, rokov dobave, danih garancij, dostopnosti serviserja, trajnosti,...), in z njo primerjamo le podatke ene odvisne osebe v transakciji. Navedeni značilnosti uvrščamo med prednosti. Metoda pa ima tudi slabosti, kot so (Nemec, 2005a, str. 69):

- na stopnjo čistega dobička lahko vplivajo dejavniki, ki nimajo nobenega vpliva na primer na ceno proizvoda iz transakcije med povezanimi osebami;
- primerljivi podatki iz transakcij med nepovezanimi osebami niso na razpolago v času nastanka kontrolirane transakcije, tako da jih davčni zavezanec ne more uporabiti za primerjavo;
- primerljivi podatki so težko dostopni;
- primerjave se opravijo le pri eni povezani osebi.

V primerjavi s tradicionalnimi transakcijskimi metodami je metoda stopnje čistega dobička uporabna v več primerih, saj je osnova za primerjavo razmerje med dobičkom in določeno ekonomsko kategorijo, ki že kaže neke razlike in zato zahteva manjše prilagoditve. V praksi pa

je primerljive podatke težko pridobiti, zato tudi OECD Smernice ne priporočajo samostojne uporabe te metode.

3 DOKUMENTACIJA ZA TRANSFERNE CENE

5. poglavje Smernic OECD je v celoti namenjeno dokumentaciji v zvezi z oblikovanjem transfernih cen. To poglavje vsebuje splošna navodila, ki jih morajo upoštevati davčne uprave pri pripravi pravil in/ali postopkov o dokumentaciji, ki jo je treba pridobiti od davčnih zavezancev v zvezi s poizvedbami o določanju transfernih cen (Smernice OECD, 2001, tč. 5.1).

Predpisi o obsegu dokumentacije se med državami precej razlikujejo. Države so zato sprejele različne upravne ukrepe, s katerimi poskušajo zmanjšati ali razrešiti spore v razmerju med davčnim zavezancem in davčnimi oblastmi kakor tudi med različnimi davčnimi oblastmi glede transfernih cen.

Smernice OECD v omenjenem 5. poglavju navajajo, da se je ob različnem tolmačenju in različni uporabi neodvisnega tržnega načela, tveganju dvojne obdavčitve, mogoče izogniti z nekaterimi upravnimi postopki. Navajajo tudi, da davčnemu zavezancu ni treba pridobiti in pripraviti več informacij, kot je nujno potrebno, davčna uprava pa tudi ne sme zahtevati dokumentacije, ki bi za zavezanca pomenila nesorazmerno visoke stroške. Poleg tega pa Smernice OECD navajajo zelo obsežen seznam dokumentacije, ki jo mora davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa zagotoviti.

Dokumentacija za dokazovanje, da so transferne cene skladne s primerljivimi tržnimi cenami, je predpisana zakonsko, zato da bi bilo iz nje jasno in pregledno razvidno, ali so transferne cene oblikovane v skladu s predpisi, ki urejajo to področje. Podjetje mora imeti dokumentacijo, s katero lahko potrdi, da je oblikovalo transferne cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom, in ki davčnemu organu omogoča dostop do informacij o oblikovanih transfernih cenah, vrstah opravljenih transakcij, sedežih povezanih podjetij, obsegu povezanih transakcij in drugem. Dokumentacija hkrati rabi podjetjem samim za oblikovanje ustrezne cenovne politike ter za primerjanje načrtovanega in doseženega (Kuhar, 2007b, str. 286).

3.1 Dokumentacija za transferne cene po slovenski davčni zakonodaji

Dokumentacija o transfernih cenah, ki jo morajo slovenski davčni zavezanci zagotoviti, je določena v 382. členu ZDavP-2. Le-ta določa, da mora davčni zavezanec zagotavljati naslednjo dokumentacijo o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen:

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 (kot kapitalska, pogodbeni, osebna), njegovega sistema določanja transfernih cen, splošnega opisa poslovanja in poslovnih strategij, splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov, 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 določitev v skladu s primerljivimi tržnimi cenami,
 - drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

Davčni zavezanci morajo omenjeno dokumentacijo zagotavljati tekoče po posamezni transakciji, vendar najkasneje do predložitve davčnega obračuna za posamezno davčno obdobje (leto). Če se transakcije bistveno ne razlikujejo, lahko zagotavlja dokumentacijo tudi za dve ali več transakcij, vendar mora pri tem ob kakršnih koli razlikah med transakcijami opraviti ustrezne prilagoditve. Dokumentacijo mora davčni zavezanec hraniti še deset let po zaključku leta, na katerega se nanaša, vodi pa jo lahko tudi v elektronski obliki.

V primeru davčnega inšpekcijskega nadzora mora zavezanec na zahtevo davčnega organa dati na razpolago vso vodeno dokumentacijo. Dokumentacija se praviloma da na razpolago nemudoma, če pa to ni mogoče, davčni organ določi rok, v katerem se mora to storiti. Določen rok je lahko najmanj 30 in največ 90 dni, glede na obseg in zahtevnost podatkov.

V 397. členu ZDavP-2 je določeno, da če davčni zavezanec (pravna oseba ali samostojni podjetnik posameznik ali posameznik, ki samostojno opravlja dejavnost) ne predloži ali ne predloži na predpisan način oziroma v predpisanih rokih predpisanih podatkov in dokumentacije o oblikovanju transfernih cen, se prekršek kaznuje z globo od 1.600 do 25.000 evrov.

4 RAZMERE V REPUBLIKI SRBIJI

V Republiki Srbiji transferne cene opredeljuje in ureja Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (srb. *Zakon o porezu na dobit preduzeća*).

Povezane osebe po srbski zakonodaji so tiste, fizične ali pravne osebe, ki lahko nadzorujejo ali pomembno vplivajo na poslovne odločitve zavezanca. Nadzor nad zavezancem imajo v primeru, ko je njihov lastniški delež večji od 50%, ali pa imajo posamično največji lastniški delež. Vpliv na poslovne odločitve zavezanca pa ima povezana oseba poleg prej omenjenega kriterija lastništva tudi v primeru, ko ima več kot 50% ali posamično največji delež glasov v organu upravljanja. Povezana oseba je tudi v primeru, ko ista fizična ali pravna oseba posredno ali neposredno sodeluje v upravljanju, nadzoru ali kapitalu zavezanca na način opisan v prejšnjih dveh stavkih.

Transferne cene so v Srbiji, enako kot pri nas, cene ki se uporabljajo pri prometu blaga in storitev med povezanimi osebami. Zavezanec za davek od dohodka v Srbiji je take transakcije (z rezidenti in nerezidenti) v svoji davčni bilanci dolžan prikazati posebej. Razlike med cenami določenimi po tržnem načelu (srb. *Princip »van dohvat ruke«*) in transfernimi cenami, se vključi v davčno osnovo. Cene določene po tržnem načelu, so primerljive tržne cene. Ko pa teh ni, se uporabljajo cene določene po metodi dodatka na stroške ali metodi preprodajne cene.

Srbska zakonodaja je torej povzela formalne zahteve za dokumentiranje transfernih cen skladno z zagotavljanjem tržnega načela po OECD smernicah.

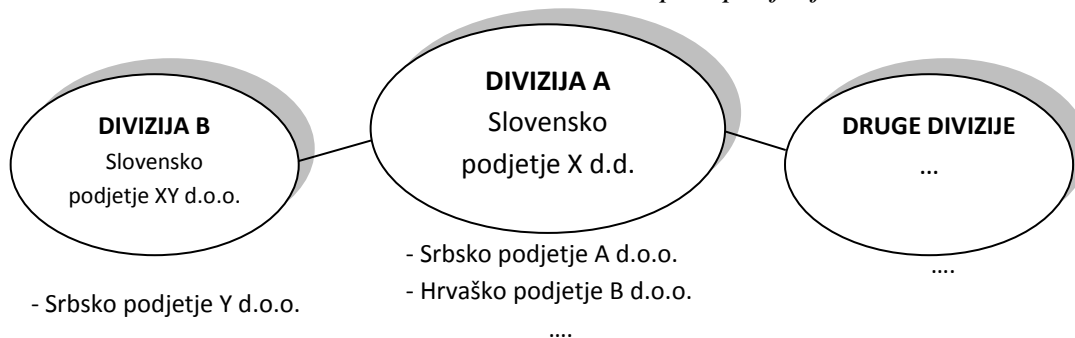
Po do sedaj znanih podatkih celovitih inšpekcijskih pregledov s področja transfernih cen srbski davčni organi še ne izvajajo. Tam se davčna uprava šele pripravlja na prve inšpekcijske preglede (Hvala, 2009, str. 12).

5 TRANSFERNE CENE V PODJETJU XY D.O.O.

5.1 Predstavitev podjetja XY d.o.o.

Podjetje XY d.o.o. je specializirano trgovsko podjetje na slovenskem trgu. Podjetje je od svoje ustanovitve leta 1991, zamenjalo ime in lastnika. Trenutni lastnik podjetja XY d.o.o. je slovenska družba X d.d., ki pa ima več hčerinskih družb po celotni Evropi. Obravnavana družba XY d.o.o. posluje le z družbo X d.d., tako da podrobnejša predstavitev skupine ni potrebna.

Slika 5: Prikaz skupine podjetij X



Vir: Letno poročilo podjetja X d.d., 2009

Leta 2005 je podjetje XY d.o.o. ustanovilo hčerinsko družbo v Srbiji, Y d.o.o.. Hčerinsko podjetje se je najprej ukvarjalo z veleprodajo. V letu 2008 pa je bila odprta prva maloprodajna trgovina v Beogradu, kar je omogočilo ukinitve veleprodaje in pričetek širitve maloprodajne mreže v Srbiji. Žal zaradi nastopa globalne gospodarske krize ni šlo vse po prvotnih načrtih. Ko je podjetje spomladi 2009 odprlo drugo maloprodajno trgovino v Beogradu, se je promet v prvi trgovini tako zelo zmanjšal, da je podjetje Y d.o.o. prvo trgovino zaprlo, v drugi pa se še vedno spopada z rdečimi številkami.

V maloprodajni mreži podjetja XY d.o.o. v Sloveniji je več trgovin v vseh večjih krajih, mrežo trgovin dopolnjuje tudi spletna trgovina.

5.2 Oblikovanje transfernih cen v podjetju XY d.o.o.

Analiza oblikovanja transfernih cen je bila narejena na podlagi podatkov iz internega gradiva in informacij pridobljenih v intervjujih s pristojnimi osebami v obravnavanem podjetju za leto 2009.

5.2.1 Opredelitev povezanih oseb

Po slovenski zakonodaji (tako davčni, kot korporacijski) so povezane družbe podjetja XY d.o.o. vse družbe iz skupine podjetij X, ki je prikazana v sliki 5. Korporacijska zakonodaja želi zaščititi manjšinske delničarje in družbenike v povezanih družbah ter zunanje delničarje in upnike odvisnih družb, davčna zakonodaja pa želi preprečiti izogibanje plačilu davka od dohodka pravnih oseb. Za transferne cene je pomemben davčni vidik, zato se bom osredotočila le na tega in na povezane osebe, s katerimi je družba XY d.o.o. v letu 2009 poslovala. To sta slovensko matično podjetje X d.d. in srbska hčerinska družba Y d.o.o..

Povezane družbe rezidenti in nerezidenti so navedene v 16. členu, povezane družbe rezidenti pa v 17. členu ZDDPO-2. Za namene transfernih cen ZDDPO-2 v teh dveh členih opredeljuje povezane osebe kot tiste pravne osebe, ki imajo zaradi kapitalske (25% udeležba) ali zgolj poslovne povezanosti možnost medsebojnega vplivanja na odločitve. Med njimi obstajajo posebna razmerja, zaradi katerih med seboj ne poslujejo po strogo tržnih načelih.

Povezana družba podjetja XY d.o.o. rezident je družba X d.d., povezana družba nerezident pa družba Y d.o.o.. Delitev na rezidente in nerezidente je pomembna, saj se skladno z določili 17. člena ZDDPO-2 transferne cene med rezidenti načeloma ne ugotavljajo, ker je skupni učinek plačanega davka na državni ravni enak, tudi če cene niso na ravni tržnih cen. Navedeno pa ne velja v primeru, ko ima ena izmed povezanih oseb ugodnejši davčni položaj. Le-tega ima, če ni zavezanca za plačilo davka od dohodkov, če plačuje davek po nižji stopnji, ali če prikazuje izgubo. V obravnavani družbi se morajo ugotavljati transferne cene za vse posle s povezano družbo nerezidentom Y d.o.o. in X d.d., ker prikazuje izgubo.

5.2.2 Transakcije med povezanimi osebami

Družba XY d.o.o. je imela v preteklem letu naslednje transakcije s povezano družbo X d.d.:

- Nabava trgovskega blaga
- Prodaja trgovskega blaga
- Podnajem skladiščnih prostorov
- Najem trgovskega lokala
- Nakup potrošnega materiala in opreme za trgovske lokale
- Poroštvo za bančno garancijo (porok XY d.o.o.)
- Poroštvo za carinsko garancijo (porok X d.d.)
- Poravnavanje medsebojnih terjatev in obveznosti ter obrestovanje
- Marketinške storitve (izvajalec X d.d.)

5.2.2.1 Nakup in prodaja trgovskega blaga

Določanje transfernih cen med povezanimi osebami poteka na podlagi splošno sprejete politike transfernih cen (pisni dokument), ki ureja transferne cene med družbama X d.d. in XY d.o.o. Politika transfernih cen predstavlja podlago za izračun transfernih cen za nakup in prodajo trgovskega blaga med povezanima osebama.

5.2.2.2 Podnajem skladiščnih prostorov in najem trgovskega lokala

Skladno s poslovno politiko družba XY d.o.o. poslovne prostore za izvajanje svoje dejavnosti navadno najema od nepovezanih oseb, razen enega od trgovskih lokalov, ki ga imajo najetega pri povezani družbi X d.d.. Pogodba je bila sklenjena za nedoločen čas in v letu 2009 prekinjena zaradi zaprtja trgovine. Skladiščne prostore pa ima XY d.o.o. v podnajemu pri družbi X d.d. v skladu s pogodbo o podnajemu. Družba X d.d., pa ima le te najete pri nepovezani družbi.

5.2.2.3 Nakup potrošnega materiala in opreme za trgovske lokale

Obravnavana družba loči vzdrževanje na investicijsko in tekoče. Investicijsko je tisto, ki se opravlja pri prenovi ali odpiranju novih trgovin, v tekoče vzdrževanje pa spada nakup potrošnega materiala. Za namene investicijskega vzdrževanja družba XY d.o.o. kupuje material in opremo pri zunanjih izvajalcih. To kupuje pri povezani družbi X d.d. zgolj v primeru, ko le-to kupi po ugodnejših pogojih. Primer takšne opreme je oprema za razsvetljavo prodajaln.

5.2.2.4 Finančne storitve

Družba XY d.o.o. je od povezane družbe X d.d. prejemale finančne storitve v obliki zaračunanih stroškov korporativnih garancij iz naslova zavarovanja plačila carinskih obveznosti za primer neplačila carinskih obveznosti družbe XY d.o.o.. Družba X d.d. je obravnavani povezani družbi za finančne storitve za vsako trimesečje zaračunavala nadomestilo v višini 0,2 % od danih poroštev. Družba XY d.o.o. je porok družbi X d.d. za posojilo. XY d.o.o. je X d.d. zaračunala nadomestilo za poroštvo v višini 0,2 % od vrednosti posojil.

Družbi XY d.o.o. in X d.d. imata sklenjeno Pogodbo o medsebojnem poravnavanju obveznosti po principu kontokorenta². Na podlagi Pogodbe se družbi dogovorita o poročunu medsebojnih obveznosti in terjatev po principu kontokorenta enkrat mesečno. Za vse zapadle terjatve in obveznosti se, od valute računov do obračuna kontokorenta, obračuna odškodnina v obliki zamudnih obresti po nominalni obrestni meri 6% letno.

5.2.2.5 Marketinške storitve

Za zakup oglasnega prostora v katalogih družbe X d.d. se družba XY d.o.o. dogovori s svojimi dobavitelji (in obratno), nato pa drug drugemu obračunata storitve po (vsaka svojem) internem ceniku marketinških akcij.

Med matično družbo in srbsko hčerinsko družbo Y d.o.o. pa so v letu 2009 potekale naslednje transakcije:

- Prodaja trgovskega blaga
- Prodaja PVC vrečk in opreme za trgovino
- Nakup opreme za trgovino
- Zaračunavanje svetovalnih storitev v zvezi z vzpostavitvijo maloprodajnega sistema v Srbiji (stroški zaposlenih)
- Najemnina za stanovanje v Beogradu
- Zaračunavanje uporabe vozila
- Uporaba programskega paketa Navision
- Licenca Citrix
- Poroštvo za bančno garancijo (porok XY d.o.o.)

5.2.2.6 Prodaja trgovskega blaga

Tako kot s povezano družbo X d.d., poteka prodaja trgovskega blaga po splošno sprejeti politiki transfernih cen tudi s povezano družbo Y d.o.o..

5.2.2.7 Prodaja PVC vrečk in opreme za trgovino

XY d.o.o. zaračuna družbi Y d.o.o. dobavo PVC vrečk po enakih cenah kot dobavitelj. Dobavo opreme za trgovino je zaračunal:

- novo opremo po enakih cenah kot dobavitelji,
- rabljeno opremo po preostali neamortizirani vrednosti.

5.2.2.8 Svetovalne storitve

Obravnavana družba je povezani družbi Y d.o.o. nudila pomoč pri vzpostavitvi maloprodajne trgovine v Srbiji. Za ta namen je v povezano družbo januarja napotila dva zaposlena in povezani družbi zaračunala stroške, povezane z njuno napotitvijo. Prav tako je za enaki namen napotila enega zaposlenega za obdobje od aprila do julija 2009. Družba Y d.o.o. je zaračunala matični

² Princip kontokorenta je pogost način pobotanja medsebojnih obveznosti in terjatev v družbah, kjer je kupec hkrati tudi dobavitelj.

družbi XY d.o.o. najemnino za stanovanje v Beogradu (kjer sta prebivala napotena delavca) za mesec januar 2009.

5.2.2.9 Zaračunavanje uporabe vozila

XY d.o.o. daje družbi Y d.o.o. v najem osebno vozilo. Zaračunava ji dejanske stroške (stroške operativnega najema oziroma amortizacije - po odkupu vozila v septembru, stroške goriva, stroške vzdrževanja in vse ostale stroške povezane z vozilom, ki je v najemu).

5.2.2.10 Uporaba programskega paketa Navision in Licenc Citrix

Uporabo programa in licenc matična družba zaračuna hčerinski družbi Y d.o.o. po dejanskih stroških, to je stroških amortizacije.

5.2.2.11 Poroštvo za bančno garancijo

Družba XY d.o.o. je za svojo hčerinsko družbo Y d.o.o. izdala bančno garancijo trgovskemu centru, kjer ima Y d.o.o. svojo trgovino. Nadomestila za poroštvo v letu 2009 je bilo zaračunano v začetku leta 2010, v višini 0,2 % od vrednosti garancije.

5.3 Ustreznost oblikovanih transfernih cen

Pri **nakupu in prodaji trgovskega blaga** med povezanimi osebami družbe XY d.o.o. se uporablja metoda dodatka na stroške. Ta metoda se uporablja, ker XY d.o.o. ne opravlja klasične distribucije v zvezi s prodajo trgovskega blaga povezani osebi, saj ne izvaja funkcij klasične prodaje, marketinga in poprodajnih aktivnosti. Nakup oziroma prodaja trgovskega blaga povezani osebi se izvaja zgolj z namenom doseči večjo pogajalsko moč proti dobaviteljem. Dodatek na stroške je namenjen pokrivanju neposrednih nabavnih stroškov, ne pa tudi okoljskih dajatev, ki se zaračunajo posebej. V družbi XY d.o.o. so naredili izračun pokritja stroškov v zvezi z opravljanjem funkcije nabave, prevoza, skladiščenja in manipulacije blaga v skladišču. Izračunali so razmerje celotnih stroškov logistike, ki vključujejo vse stroške logistike in stroške reklamacij, s prodajno vrednostjo trgovskega blaga, katerega pot je bila preko skladišča oziroma nabavno vrednostjo trgovskega blaga v skladišču ter ugotovili da zaračunani dodatek na stroške zadostuje za pokritje celotnih stroškov logistike v zvezi s prodajo trgovskega blaga povezanim družbam in tako izpolnjujejo tržno načelo.

Višina **najemnine za najete prostore** od povezane osebe je v skladu z metodo primerljive proste cene. Tako Smernice OECD kot tudi Pravilnik o transfernih cenah priporočajo uporabo te metode, ker omogoča najbolj neposreden in zanesljiv način za zagotavljanje tržnega načela. Notranja primerljivka, je višina najemnine v primeru, da primerljive poslovne prostore XY d.o.o. najema od nepovezane osebe, zunanja primerljivka pa je višini najemnine za primerljive poslovne prostore na prostem trgu. Podjetje je izvedlo analizo nepremičninske baze SLONEP, ki je pokazala, da so najemnine, ki jo plačujejo povezani osebi X d.d. v sprejemljivem razponu. Na podlagi analize lahko zaključim, da družba XY d.o.o. najema skladiščne prostore od povezane osebe po primerljivi ceni kot bi jih lahko najela od nepovezane osebe, s čimer izpolnjuje tržno načelo.

Pri nakupu potrošnega materiala in opreme za trgovske lokale se prav tako uporablja metoda primerljivih prostih cen. Glede na to, da družba XY d.o.o. opremo za izvedbo investicijskega vzdrževanja in potrošni material kupuje tako od nepovezanih kot povezanih družb, so neposredno uporabili podatke o notranji primerljivki, to je nakupnih pogojih istovrstne opreme od povezane in nepovezane družbe. Družba XY d.o.o. kupuje določeno opremo od povezane osebe X d.d. zgolj v primeru, ko le-to lahko kupi po ugodnejših pogojih. Tako na primer za enako opremo dobi od povezane družbe Y d.d. za več kot četrtno ceneje kot od nepovezanega dobavitelja. Poleg tega znaša vrednot nakupov opreme od povezane osebe zgolj 4-5 % vrednosti investicije v opremo prodajaln. Zato menim, da obravnavana družba v zvezi z nakupom opreme za prodajalne izpolnjuje tržno načelo. Družba XY d.o.o. kupuje potrošni material pri povezani družbi X d.d. takrat, ko gre za del prodajnega asortimana te povezane družbe. V tem primeru dosega ugodnejše pogoje. Pri nakupu potrošnega materiala od povezane osebe v letu 2009 je družba XY d.o.o. dosegla 10 % popust na maloprodajne cene. Nabavljala je potrošni material iz različnih vrst blaga. Za te vrste blaga ima povezana družba X d.d. oblikovano politiko popustov v odvisnosti od dveh kriterijev, in sicer dosežene prodajne vrednosti ter posamezne vrste blaga. Razpon popustov se razlikuje tudi glede na dobavitelja za posamezno vrsto blaga. Iz analize, ki jo je naredila družba XY d.o.o., je razvidno, da pri povezani osebi X d.d. dosegajo primerljive popuste, kot jih ta povezana družba odobrava nepovezanim kupcem za primerljive vrednosti nakupov, zaradi česar izpolnjuje tržno načelo za nakup potrošnega materiala.

V primeru zaračunavanja **finančnih storitev** povezanim družbam je podjetje XY d.o.o. uporabljalo metodo primerljivih prostih cen. Za namene neposredne uporabe metode primerljivih prostih cen za finančne storitve, so uporabili podatke o notranji primerljivki, to je višini nadomestila za finančne storitve v primeru, da se primerljive finančne storitve prejemajo od nepovezane osebe. Družba X d.d. je od banke prejela ponudbo za izdajo plačilnih garancij z rokom veljavnosti do 31.12.2009. Nadomestilo, ki ga zaračuna banka družbi X d.d. za opravljanje storitev in prevzeti riziko, znaša 0,2 % od stanja garancije na dan izdaje. Torej je cena, ki jo zaračunava povezana oseba enaka ceni, ki bi jo zaračunala nepovezana oseba in je zadoščeno tržnemu načelu.

Glede na to, da se terjatve oziroma obveznosti družbe XY d.o.o. iz naslova kontokorenta s povezano družbo X d.d. obrestujejo, je treba upoštevati določila 19. člena ZDDPO-2 glede višine obrestne mere med povezanimi osebami. Z namenom potrditve ustreznosti višine prejetih obresti so v podjetju izvedli analizo primerljivosti, pri čemer so uporabili metodo primerljive proste cene. Po petem odstavku 19. člena ZDDPO-2 priznana obrestno mero določi in objavi minister, pristojen za finance, pred začetkom davčnega obdobja, za katerega se bo uporabljala. Priznana obrestna mera je vsota variabilnega dela obrestne mere za valuto, izraženega v odstotkih (npr. EURIBOR, LIBOR-USD ipd.), in pribitka. Pribitek je sestavljen iz dela, ki je povezan z ročnostjo zadolžitve, in dela, ki se nanaša na kreditno oceno. Po tretjem odstavku 5. člena Pravilnika o priznani obrestni meri je pribitek na kreditno oceno odvisen od kreditne ocene zavezanca, ki prejema posojilo od povezane osebe oziroma kreditne ocene povezane osebe, ki ji zavezanec daje posojilo. Priznana obrestna mera se v opisanem primeru v letu 2009 giblje med 0,62 in 2,74 %. Iz naslova obrestnih prihodkov družba XY d.o.o. izpolnjuje tržno načelo.

Za namene neposredne uporabe metode primerljivih prostih cen za storitve pospeševanja prodaje oziroma **marketinške storitve** lahko uporabimo podatke o notranji primerljivki, to je pogojih za nudenje istovrstnih storitev povezani in nepovezanim osebam. Družba XY d.o.o. nudi različne storitve pospeševanja prodaje oziroma storitve oglaševanja. Storitve zaračunava tako povezani osebi X d.d. kot tudi nepovezanim osebam na podlagi svojega cenika za storitve pospeševanja prodaje. Družba XY d.o.o. in povezana oseba X d.d. druga drugi zaračunavata oglaševalske storitve po enakih cenah kot nepovezanim osebam zaradi česar izpolnjujeta tržno načelo za nakup storitev oglaševanja oziroma pospeševanja prodaje.

Svetovalne storitve, ki jih nudi družba XY d.o.o. družbi Y d.o.o. ne nudi drugim nepovezanim osebam. Gre za specifične storitve, vezane na panogo, nekatere so strateške narave. Navadno so dolgoročnega značaja in so ključnega pomena za razvijanje glavne dejavnosti divizije B. Zaradi teh značilnosti menim, da je izredno težko pridobiti zanesljive podatke o primerljivih prostih cenah za tovrstne storitve, ki bi bili hkrati javno dostopni. Zato metoda primerljivih prostih cen pri določanju primerljive tržne cene tukaj ni primerna. Bolj ustrezna bo metoda dodatka na stroške. Pri uporabi metode dodatka na stroške se morajo upoštevati dejanski stroški, ki nastanejo pri opravljanju storitev, na katere se določi primeren dodatek na stroške. Pri tem je pomembno upravičiti zaračunavanje storitve tako, da imajo storitve dejansko ekonomsko in komercialno vrednost, od katere ima koristi povezana družba, ki prejema te storitve. Uporaba metode dodatka na stroške ne pomeni, da mora izvajalec storitve poleg pokritja stroškov zaslužiti tudi določen dobiček (Smernice OECD, tč. 7.33). V mnogih primerih se storitve, ki se opravljajo znotraj skupine administrative in pomožne narave in zato udeleženci pripravljene centralizirati storitev samo, če so udeleženi pri prihranku stroškov (doseganje sinergije). Pokritje stroškov bi v teh primerih pomenilo uresničevanje tržnega načela.

Enako kot opisano v prejšnjem odstavku velja tudi za zaračunavanje **uporabe vozila in programskega paketa ter licenc**. XY d.o.o. obračuna izvedene storitve na podlagi upoštevanja posrednih in neposrednih stroškov oziroma zaračuna povezanim osebam enaki znesek kot ga je zaračunal dobavitelj.

5.3.1 Transferne cene in izguba povezane osebe Y d.o.o.

Kot že omenjeno, ima srbska povezana družba Y d.o.o. izgubo že od leta 2007. Podjetje je bilo ustanovljeno v letu 2005 in se je do 2008 ukvarjalo z veleprodajo. Zaradi težav pri poslovanju, se je matična družba XY d.o.o. odločila za prenehanje veleprodaje na srbskem trgu in nadaljevanje z maloprodajo, ki je tudi osnovna dejavnost družbe. Trenutno ima družba Y d.o.o. eno maloprodajno trgovino v Beogradu. Za trenutno izgubo v podjetju Y d.o.o. ni kriva zgolj gospodarsko-finančna kriza, ki je nastopila konec leta 2008, ampak tudi slaba prepoznavnost blagovne znamke družbe XY d.o.o. pri srbskih kupcih, zato se je vodstvo družbe XY d.o.o. odločilo, da je nujno potrebno več vlagati v osvajanje tržnega deleža na srbskem trgu in zmanjšati druge stroške poslovanja.

V pravilniku o transfernih cenah je v 20. členu določeno, da se mora pri določanju primerljive tržne cene pri osebi v povezani transakciji ali transakcijah, ki ustvarja izgube, proučiti, ali nepovezane osebe v isti transakciji ali transakcijah ustvarjajo dobiček, in ali bi bila v enakih ali primerljivih okoliščinah nepovezana oseba pripravljena prenašati izgube. Sistem transfernih cen je treba opazovati v širšem kontekstu ekonomske situacije na posameznem trgu. Smernice OECD narekujejo (odstavki 1.33 do 1.35), da lahko različne poslovne strategije določajo drugačno raven transfernih cen v določenem obdobju. Tako določene strategije davčnega zavezanca mora upoštevati tudi davčni organ pri preverjanju zagotavljanja tržnega načela. Davčni organ mora upoštevati, da bodo nižje ravni profitabilnosti družbe v tekočem letu kompenzirane v stabilnih višjih ravneh profitabilnosti v prihodnosti. Več o tem je opisano pod točko 2.5.6. Poslovne strategije.

Podjetje XY d.o.o. se zaveda opisanega tveganja in je v ta namen pripravil poseben dokument, imenovan Protokol poslovanja s hčerinskim podjetjem Y d.o.o.. V njem je v prvem delu predstavljeno podjetje Y d.o.o. in dejanska situacija na srbskem trgu. V drugem delu je opisana strategija razvoja podjetja v naslednjih 5 letih in v tretjem delu so sklepi uprave podjetja XY d.o.o. o poslovanju z družbo Y d.o.o. ter opis doseganja zastavljene strategije oziroma planov, ki se enkrat letno dopolnjuje. Namen opisanega dokumenta je zagovarjanje transfernih cen v primeru strategije prodiranja na trg, da v primeru davčnega inšpekcijskega pregleda nebi bilo nepotrebnih nesporazumov.

Tudi povezano matično podjetje X d.d. je imelo v lanskem letu izgubo, vendar je bila le-ta posledica gospodarsko-finančne krize. Ker je podjetje v predhodnih letih poslovalo z dobičkom, to dejstvo za obravnavo ni relevantno.

SKLEP

Transferne cene so v zadnjih letih postale osrednji davčni problem. Ker podjetja težijo k temu, da bi plačala čim manj davka in pogosto manipulirajo pri oblikovanju transfernih cen, so razvite države močno poostrele svoje zakonodaje. Podobno je storila tudi Slovenija, ki je na temelju smernic OECD predpisala obsežno dokumentacijo, ki jo morajo davčni zavezanci predložiti ob morebitnem inšpekcijskem pregledu transfernih cen. To davčnim zavezancem povzroči vrsto težav, saj je breme dokazovanja v davčnih postopkih preloženo na njih, pojavi se tveganje dvojne obdavčitve in morebitnih kazni oziroma prilagajanja davčne osnove.

Multinacionalke skušajo zmanjšati plačilo davka od dohodka tako, da prelivajo dobičke v države, kjer so efektivne davčne stopnje na dohodek nižje. Pri povezanih osebah rezidentih, pa se tovrstna prelivanja dobičkov izvajajo v primeru, ko je eno izmed podjetij v ugodnejšem davčnem položaju. Iz tega izhaja, da se inšpiciranje transfernih cen in posledično morebitno prilagajanje davčne osnove zaradi neustreznih transfernih cen ugotavlja predvsem v primerih, ko gre za povezana podjetja iz različnih držav ali pa ko je eno od podjetij rezidentov v ugodnejšem davčnem položaju.

Poudariti je treba, da do prilagajanja transfernih cen ne pride, če le-te ustrezajo neodvisnemu tržnemu načelu, ki pravi da morajo biti cene pri transakcijah med povezanimi osebami enake cenam, ki bi bile dosežene v primerljivih transakcijah z nepovezanimi osebami. To pomeni, da mora biti transferna cena enaka tržni ceni. V praksi pa so transferne cene pogosto precej drugačne od tržnih. Razlog je lahko v tem, da moramo pri primerjanju cen upoštevati razlike med transakcijami, prodajne in finančne pogoje ter prevzete funkcije in tveganja.

Transferne cene, četudi so drugačne od siceršnjih cen na trgu, niso nekaj negativnega ali celo prepovedanega. Podjetje, ki skuša priti na nek trg ali povečati svoj tržni delež, bi lahko nekaj časa za svoj izdelek zaračunaval ceno, ki je nižja od cene za primerljive izdelke na istem trgu. Vendar se po drugi strani poraja dvom, da so transferne cene ustrezno oblikovane, saj lahko predstavljajo veliko skušnjava za upravo in lastnike, da ob njihovi pomoči skušajo doseči cilje, ki so sicer s pravnega vidika sporni – izogibanje davkom, onemogočanje konkurence, izrivanje manjšinskih lastnikov...

Tako davčne uprave, kot davčni zavezanci se soočajo s težavami pri pridobivanju ustreznih podatkov za dokazovanje skladnosti z neodvisnim tržnim načelom. Oboji morajo ocenjevati nekontrolirane transakcije in poslovno dejavnost neodvisnih podjetij in jih primerjati s transakcijami in aktivnostmi povezanih podjetij, kar zahteva veliko časa in ogromno količino podatkov. Informacije, ki jih povezana podjetja pridobijo o primerljivem trgu so lahko nepopolne in jih je težko oceniti. Nekaterih informacij ni mogoče pridobiti zaradi njihove zaupnosti ali težke dostopnosti. V zvezi s tem je treba poudariti, da transferne cene niso natančna znanost, ampak stvar presoje tako na strani davčne uprave, kot davčnih zavezancev.

V pričujočem delu sem predstavila transferne cene v slovenskem trgovskem podjetju XY d.o.o., ki posluje s povezano osebo rezidentom X d.d. in nerezidentom iz Srbije Y d.o.o.. Podjetje Y d.o.o. se šele uveljavlja na srbskem trgu in ima že več let izgubo in temu prilagojene transferne cene. Zaradi splošne gospodarske krize se je stanje na trgu še dodatno zaostriло in pozitivno poslovanje podjetja se je premaknilo v prihodnost. Davčna uprava bi lahko situacijo napačno ocenila, vendar je podjetje v ta namen pripravilo dokument, ki ureja poslovanje s hčerinsko družbo. Tudi Smernice OECD narekujejo (odstavki 1.33 do 1.35), da lahko različne poslovne strategije določajo drugačno raven transfernih cen v določenem obdobju. Tako določene strategije davčnega zavezanca mora upoštevati tudi davčni organ pri preverjanju zagotavljanja tržnega načela.

V podjetju XY d.o.o. določajo transferne cene po metodi primerljivih prostih cen, kjer pa to zaradi narave transakcij ni mogoče, pa metodo dodatka na stroške. Presojanje ustreznosti transfernih cen je pokazalo, da transferne cene v podjetju XY d.o.o. ustrezajo neodvisnemu tržnemu načelu.

LITERATURA IN VIRI

1. Abdallah, M.W. (1989). *International Transfer Pricing Policies*. New York: Quorum Books.
2. Hvala, D. (2009, 29. december). Inšpekcijski pregledi transfernih cen na Hrvaškem, v Federaciji BiH in Srbiji. *Finance*, str. 12.
3. Guzina, B. (2005, 8. avgust). Kako zaračunati pravo transferno ceno. *Finance*, str. 10.
4. 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.
5. Interno gradivo podjetja XY d.o.o. (2009).
6. Kavčič, S., & Babič, M. (2001). Prenosne cene za storitve v skladu s smernicami OECD. *Revizor*, 12 (2001), 28-62.
7. Kovač, M. (2001). Problematika transfernih cen pri povezanih družbah z vidika obdavčevanja pravnih oseb. *Davčno-finančna praksa*, 6 (2001), 13-17.
8. Kuhar, Š. (2003). Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (II. del). *Revizor*, 10 (2003), 54-63.
9. Kuhar, Š. (2007a). Transferne cene – problem mednarodne obdavčitve. *Davčno finančno svetovanje*, Februar 2007, 8-11.
10. Kuhar, Š. (2007b). Primerjava davčne ureditve transfernih cen pred ureditvijo davčne reforme 2007 in po njej. *Iks*, 1-2 (2007), 276-289.
11. Kuhar, Š. (2008). *Transferne cene – Poslovni in davčni vidik*. Ljubljana: Časnik Finance.
12. Letno poročilo podjetja XY d.o.o. (2009).
13. Letno poročilo podjetja X d.d. (2009).
14. *Mednarodni standardi računovodskega poročanja 2004 z mednarodnimi računovodskimi standardi in pojasnili strokovnega odbora za pojasnjevanje*. (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
15. Nemeč, A. (2005). Metode določanja transfernih cen in priprava dokumentacije. *Zbornik referatov 6. davčne konference* (str. 57-79). Ljubljana: Inštitut za revizijo.
16. Oosterhoff, D. (2004): Multinational Organizations Face Transfer Pricing Audits across the Globe. *Transfer Pricing Trends, Practices and Preceptions. International Transfer Pricing Journal*, March/April 2004, 47-48.
17. Petauer, B. (2005). *Transferne cene: eden največjih davčnih problemov sodobnega časa*. Lesce: Legat
18. Pravilnik o transfernih cen. (2006). *Uradni list RS* (Št. 141/2006, 30. december 2006).
19. Slovenski računovodski standardi 2006. (2006). *Uradni list RS* (Št. 118/2005, 27. december 2005).
20. *Služba Vlade Republike Slovenije za razvoj in ekonomske zadeve*. Najdeno 18. oktober 2010 na spletnem naslovu:
http://www.svrez.gov.si/si/delovna_podrocja/slovenija_v_oecd/oecd_in_slovenija/
21. Smernice za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave. (2001). *Zbirka mednarodnih davčnih in računovodskih predpisov*. Ljubljana: Zveza finančnikov, računovodij in revizorjev Slovenije.

22. Spletna stran podjetja XY d.o.o.
23. Spletna stran podjetja X d.d.
24. Šešok, K. (2001). Povezane osebe in problem transfernih cen. *Davki*, 9 (2001), 70.
25. Tičar, B. (2000). *Finančnopravni vidiki obdavčitve dobička gospodarskih družb*. Ljubljana: Podjetje in delo.
26. Tomelj, T. (2003). *Davčni vidik prenosnih cen v mednarodnem podjetju* (Diplomsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta
27. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
28. Zakon o davčnem postopku. (2006). *Uradni list RS* (Št. 117/2006, 16. november 2006).
29. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. (2006) *Uradni list RS* (Št. 141/2006, 30. december 2006).
30. Zakon o dohodnini. (2006) *Uradni list RS* (Št. 107/2006, 16. november 2006).
31. Zakon o gospodarskih družbah. (2006). *Uradni list RS* (Št. 42/2006, 19. april 2006).
32. Zakon o porezu na dobit preduzeća. (2004). *Sl. Glasnik RS* (Br. 84/2004).