

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PROBLEMATIKA OBDAVČEVANJA POSLOVNE ENOTE TUJE
PRAVNE OSEBE V SLOVENIJI**

Ljubljana, september 2011

MARTINA ŠTRUBELJ

IZJAVA

Študentka Martina Štrubelj izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom docenta dr. Marjana Odarja, in da dovolim njegovo objavo na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne: _____

Podpis:_____

KAZALO VSEBINE

UVOD	1
1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV MEDNARODNEGA OBDAVČENJA PRI OBDAVČITVI PRAVNIH OSEB.....	2
1.1 PRAVICA DO OBDAVČENJA DOLOČENEGA DOHODKA	2
1.2 DRŽAVA REZIDENTSTVA.....	2
1.3 DRŽAVA VIRA.....	3
1.4 DAVČNI REZIDENT IN DAVČNI NEREZIDENT	3
1.5 PRINCIP SVETOVNEGA DOHODKA	3
1.6 PRINCIP LOKALNEGA (TERITORIALNEGA) DOHODKA	3
1.7 VZROKI ZA NASTANEK DVOJNEGA OBDAVČEVANJA	4
1.8 ODPRAVA DVOJNEGA OBDAVČEVANJA.....	4
2 KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA IN PREMOŽENJA.....	5
2.1 NASTANEK IN ZASNOVA KONVENCIJ O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKOV IN PREMOŽENJA	6
2.2 SESTAVA KONVENCIJ O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA.....	6
3 OPREDELITEV POSLOVNE ENOTE NEREZIDENTA	6
3.1 OPREDELITEV POJMA »STALNE POSLOVNE ENOTE« Z VIDIKA VZORČNE KONVENCIJE OECD	7
3.1.1 Osnovni kriterij – stalno mesto poslovanja	7
3.1.2 Kriterij opravljanja gradbenih ali inštalacijskih del	9
3.1.3 Kriterij poslovanja prek pooblaščenih (odvisnih) posrednikov.....	10
3.2 NAJPOGOSTEJŠI NAČINI ORGANIZIRANJA STALNE POSLOVNE ENOTE.....	11
3.3 AKTIVNOSTI OZIROMA DEJAVNOSTI, KI NE PREDSTAVLJAJO STALNE POSLOVNE ENOTE NEREZIDENTA	11
3.4 NEODVISNI ZASTOPNIK.....	12
3.5 OPREDELITEV POJMA »STALNE POSLOVNE ENOTE« V SLOVENSKI ZAKONODAJI.....	13
4 ZNAČILNOSTI PODRUŽNICE	14
4.1 POSEBNOSTI PRI RAČUNOVODENJU ZA POSLOVNE NAMENE	14
4.1.1 Predložitev letnega poročila za namene javne objave	14
4.1.2 Revidiranje podružnic	15
4.1.3 Računovodenje po odsekih.....	15
4.2 POSEBNOSTI BILANCE STANJA	16
4.3 POSEBNOSTI V IZKAZU POSLOVNEGA IZIDA	17
4.3.1 Izplačilo dobička »matični« družbi	18
5 OBDAVČITEV POSLOVNE ENOTE NEREZIDENTA	18
5.1 PRISTOP USTREZNE (RELEVANTNE) POSLOVNE DEJAVNOSTI.....	20
5.2 PRISTOP FUNKCIONALNO LOČENE ENOTE	21
6 UPORABA TRANSFERNIH CEN PRI DOLOČANJU DOBIČKA POSLOVNI ENOTI.....	23
6.1 NEODVISNO TRŽNO NAČELO.....	23
6.2 METODE TRANSFERNIH CEN	24
7 STALNA POSLOVNA ENOTA Z VIDIKA ZDDV-1	25

7.1	IDENTIFIKACIJA ZA DDV NAMENE	26
7.2	PRAVICA DO ODBITKA VSTOPNEGA DDV	27
7.3	TRANSAKCIJE MED STALNO POSLOVNO ENOTO IN »MATIČNO« DRUŽBO	27
7.4	SODNA PRAKSA	28
8	PRIMER PRIPISA USTREZEGA DOBIČKA PODRUŽNICI TUJE FARMACEVTSKE DRUŽBE V SLOVENIJI	29
8.1	OPIS DEJANSKEGA STANJA	29
8.2	RAČUNOVODSKA IN DAVČNA OBRAVNAVA PODRUŽNICE V LETU 2009	30
8.2.1	Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDPO-2	31
8.2.2	Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDV-1	31
8.2.3	Računovodski izkazi in davčni obračun podružnice za leto 2009	32
8.3	RAČUNOVODSKA IN DAVČNA OBRAVNAVA PODRUŽNICE V LETU 2010	34
8.3.1	Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDPO-2	34
8.3.2	Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDV-1	35
8.3.3	Računovodski izkazi in davčni obračun podružnice za leto 2010	35
8.3.4	Pripis ustreznega dela dobička poslovnim enotam	36
8.3.5	Ugotavljanje pripisa dobička poslovnim enotam po analogiji principa ugotavljanja transfernih cen	38
8.3.6	Izvedba primerjalne analize oziroma »Benchmark« analize	39
	SKLEP	43
	LITERATURA IN VIRI	44

KAZALO TABEL

<i>Tabela 1: Bilanca stanja podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2009</i>	<i>32</i>
<i>Tabela 2: Izkaz poslovnega izida podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2009 ...</i>	<i>34</i>
<i>Tabela 3: Bilanca stanja podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2010</i>	<i>35</i>
<i>Tabela 4: Izkaz poslovnega izida podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2010 ...</i>	<i>36</i>
<i>Tabela 5: Izračun ustreznega zneska pripisanega dobička podružnici družbe Pharmo GmbH za leto 2010</i>	<i>37</i>
<i>Tabela 6: Rezultati poslovnih dobičkov na poslovne prihodke v odstotkih</i>	<i>42</i>
<i>Tabela 7: Rezultati poslovnih dobičkov na poslovne odhodke v odstotkih</i>	<i>42</i>

UVOD

Obseg mednarodne trgovine je v nenehnem porastu in družbe vedno bolj širijo svoje dejavnosti izven nacionalnih meja, tudi v Slovenijo, ki je za tujce postala še posebej privlačna z osamosvojitvijo. Družbe se odločajo za različne načine prisotnosti na tujih trgih, in sicer lahko neposredno prodajajo blago oziroma storitve tujim kupcem, ustanovijo v drugi državi hčerinsko družbo, registrirajo podružnico ali pa v tujini poslujejo preko posrednikov, pri čemer vsaka izmed možnosti prinaša različne davčne posledice. Koncept stalne poslovne enote je namenjen ugotavljanju, kdaj je posamezna država upravičena obdavčevati dobiček davčnega zavezanca druge države.

Poslovna enota je pojem, s katerim se opredeljuje poslovanje nerezidentov v tuji državi za davčne potrebe. Pravni in davčni status poslovne enote nerezidenta, ki posluje na območju druge države, se določa z nacionalno zakonodajo države, na območju katere poslovna enota posluje. Poslovna enota je davčna zavezanka v državi, v kateri posluje (država vira), in obdavči se njen dohodek, ki ga ustvari s poslovanjem v tej državi, in dohodek, ki se tej poslovni enoti lahko pripiše. Kadar torej nerezident Slovenije opravlja dejavnost v Sloveniji, je potrebo ugotoviti, ali njegovo delovanje predstavlja poslovno enoto v Sloveniji, in če jo, koliko dobička je mogoče pripisati tej poslovni enoti.

Slovenija ima z večjim številom držav sklenjeno konvencijo o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja in kadar je taka konvencija sklenjena, se izpolnjevanje pogojev za obstoj stalne poslovne enote nerezidenta v Sloveniji presoja po določbah konvencije in domače zakonodaje. Pri tem konvencija ne more vzpostavljati pravic obdavčenja, ki jih po domači zakonodaji ni (Poslovna enota nerezidenta v Sloveniji – kriterij za (ne)obstoj, 2008).

Diplomsko delo je razdeljeno na osem poglavij, ki zajemajo širše področje davčne problematike poslovne enote tujega davčnega zavezanca v Sloveniji. V prvih dveh poglavjih najprej namenjam nekaj besed nekaterim pomembnejšim pojmom mednarodnega obdavčenja in namenu konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja. V tretjem poglavju se posvečam opredelitvi poslovne enote nerezidenta z vidika vzorčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD) in z vidika slovenske zakonodaje, medtem ko v naslednjem poglavju nekoliko podrobneje obravnavam podružnico kot najpogostejšo obliko poslovne enote davčnega zavezanca v tuji državi. Peto poglavje je namenjeno načinu obdavčitve poslovne enote nerezidenta po vzorčni konvenciji in slovenski zakonodaji ter podaja značilnosti dveh pristopov pripisa dobička poslovni enoti. V diplomskem delu na kratko povzamem tudi bistvene elemente s področja transfernih cen, ki imajo pomembno vlogo pri ugotavljanju ustreznega dobička poslovne enote. V sedmem poglavju obravnavam značilnosti ureditve poslovanja poslovne enote na področju indirektnih davkov. V zadnjem delu pa na praktičnem

primeru predstavim postopek pripisa ustreznega dobička (oziroma prihodkov in odhodkov) podružnici¹ tuje pravne osebe v Sloveniji.

1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV MEDNARODNEGA OBDAVČENJA PRI OBDAVČITVI PRAVNIH OSEB

Mednarodno obdavčevanje ima danes v svetu velik pomen, saj je ob razvoju mednarodne trgovine in financ ter prostega pretoka kapitala in delovne sile pridobival na pomenu tudi razvoj davčnega sistema, in sicer predvsem na področju obdavčenja dohodkov pravnih oseb. Mednarodno obdavčevanje čezmejnih transakcij in odprava morebitnega dvojnega obdavčenja je usmerjeno v medsebojno dogovarjanje različnih držav o tem:

- kateri državi bo priznana pravica do obdavčenja določenih davčnih dohodkov (v nadaljevanju: dohodek), ki nastanejo pri čezmejnih transakcijah,
- katero vrsto dohodkov bo obdavčila določena država,
- kako bosta državi odpravili medsebojni konflikt v primerih, ko si bosta obe lastili pravico do obdavčenja določenega dohodka.

Glede na to, da je koncept stalne poslovne enote v mednarodnem obdavčenju eno izmed najpomembnejših področij, si najprej pogledimo nekaj osnovnih pojmov mednarodnega obdavčevanja, predvsem v okviru obdavčenja pravnih oseb.

1.1 Pravica do obdavčenja določenega dohodka

Vsaka posamezna država v svoji lokalni zakonodaji samostojno določa obseg davčne obveznosti svojih rezidentov in dohodke, za katere velja, da imajo vir na njenem ozemlju. Države si lahko suvereno polastijo neomejeno pravico, da v svojih lokalnih zakonodajah določajo, da so njihovi rezidenti obdavčeni na osnovi svetovnega dohodka, nerezidenti pa le na osnovi dohodka, ki ga nerezident dosega na ozemlju posamezne države. Države se tako lahko delijo na države rezidentstva in države vira.

1.2 Država rezidentstva

Rezidentstvo je vezano na pravni status zavezanca glede na določeno državo, zaradi katerega se tej državi prizna pravica, da zavezanca, ki ga šteje za svojega rezidenta, obdavči po svetovnem dohodku. Definicijo rezidentstva tako opredeljuje vsaka država v svoji nacionalni zakonodaji in za pravne osebe se rezidentstvo določa po naslednjih treh kriterijih (Drobnič, 2008, str. 66):

- po sedežu družbe (formalni kriterij),
- po kraju dejanskega upravljanja družbe ali

¹ Podružnica je v Sloveniji zavezanca za davek od dohodkov pravnih oseb.

- po kraju, kjer se izvaja centralno vodenje in kontrola družbe (angl. *place of effective management*).

V vzorčni konvenciji OECD in v številnih dvostranskih konvencijah² o izogibanju dvojnega obdavčenja (v nadaljevanju KIDO) je kot prevladujoči kriterij za določanje rezidentstva določen kraj dejanskega upravljanja pravne osebe. V praksi pa je lahko, čeprav se to zgodi zelo redko, neka družba obdavčena kot rezidentka v več kot eni državi.

1.3 Država vira

Država vira ima pravico do obdavčitve dohodkov ali premoženja, za katere se šteje, da imajo vir v tej državi oziroma se šteje, da ji premoženje, od katerega se plača davek, pripada, ne glede na rezidentstvo osebe, ki je te dohodke ustvarila. Definicijo dohodka oziroma premoženja, ki ima vir v določeni državi, določajo države samostojno v svoji nacionalni zakonodaji. Tipični dohodki, ki so obdavčeni v državi vira, so: dividende, obresti, premoženjske pravice, dohodki od nepremičninskega premoženja ter dobički, ki jih nerezidenti dosežejo v državi vira preko poslovne enote. Potencialno lahko prihaja do dvojnega obdavčevanja ali celo neobdavčevanja istega dohodka.

1.4 Davčni rezident in davčni nerezident

Pojem davčnega rezidenta pomeni, da je oseba, ki se po pravu določene države šteje za njenega rezidenta, obdavčena v tej državi od vseh dohodkov, ne glede na to, kje jih je dosegla. Nasprotno od tega pa oseba, ki se šteje za nerezidenta, v tej državi ne bo obdavčena, oziroma bo obdavčena le na dohodek, ki ima vir v tej državi.

1.5 Princip svetovnega dohodka

Večina držav, med katerimi je tudi Slovenija, obdavčuje svoje rezidente po principu svetovnega dohodka. V takem primeru je rezident obdavčen od vseh dohodkov, ki jih ustvari na ozemlju države rezidentstva in hkrati tudi od vseh drugih dohodkov, ki jih ustvari izven nje (npr. dohodki od dividend, obresti, plačil za premoženjske pravice, ki jih rezident ene države prejme iz drugih držav).

1.6 Princip lokalnega (teritorialnega) dohodka

Obdavčenje po principu lokalnega (teritorialnega) dohodka temelji na dejstvu, da nobena država nima pravice pobirati davkov od dohodkov, ki so doseženi izven njenih meja, ne da bi posegla v suverenost druge države. Zato so nerezidenti, ki v državi vira ustvarijo določene dohodke ali imajo tam premoženje, ki jim prinaša dohodke, v državi vira obdavčeni le od teh dohodkov.

² V praksi se uporablja tudi beseda sporazum ali dogovor.

1.7 Vzroki za nastanek dvojnega obdavčevanja

Pri mednarodnih transferih lahko nastajajo naslednje vrste konfliktov med državami, ki povzročajo mednarodno pravno dvojno obdavčevanje (Drobnič, 2008, str. 74-75):

- **Konflikt dvojnega rezidentstva**

Če se določena družba šteje za rezidenta ene države zato, ker ima na njenem območju registriran sedež družbe, v drugi državi pa se šteje za rezidenta, ker se na njenem področju nahaja sedež dejanske uprave družbe, nastane konflikt dvojnega rezidentstva. V tem primeru si namreč obe državi dovoljujeta pravico do obdavčitve dohodkov istega davčnega zavezanca po načelu obdavčenja svetovnega dohodka tega zavezanca.

- **Konflikt dvojne davčne obveznosti**

Ta konflikt lahko nastane v primeru, ko država rezidentstva na podlagi principa obdavčenja po svetovnem dohodku obdavči dohodek, ki ga je njena poslovna enota dosegla v državi vira, država vira pa prav tako obdavči ta dohodek, ker ga je poslovna enota nerezidenta ustvarila na njenem teritoriju. Prav tako lahko nastane konflikt dvojne davčne obveznosti, če država rezidentstva na podlagi principa obdavčenja po svetovnem dohodku obdavči dividende, obresti, licenčnine itd., ki jih je njen rezident dosegel v državi vira, država vira pa ima prav tako pravico do obdavčenja teh dohodkov, ker so nastali na njenem teritoriju.

- **Konflikt dvojnega vira**

V primeru, ko se poslovna enota nerezidenta nahaja v eni državi ter v drugi državi pridobiva dohodke od oddajanja v najem nepremičnine, lahko nastane konflikt dvojnega vira. Tako ena kot tudi druga država ima namreč pravico do obdavčenja dohodkov iz najemnin, ker se obe državi štejeta kot državi vira.

1.8 Odprava dvojnega obdavčevanja

Mednarodno dvojno obdavčevanje se odpravlja na podlagi nacionalne zakonodaje posamezne države ali na podlagi KIDO. Za odpravo dvojnega obdavčevanja je zadolžena tista država, ki se šteje kot država rezidentstva. Odprava dvojnega obdavčevanja se na unilateralni ali bilateralni ravni najpogosteje doseže z eno izmed naslednjih metod:

- **Metoda izvzetja**

Metoda izvzetja³ deluje na ravni ugotavljanja velikosti davčne osnove in omogoča, da zavezanec v svojem davčnem obračunu pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti ne upošteva prihodkov in odhodkov stalne poslovne enote v tujini, ker so že bili obdavčeni v tujini. Rezident v svoji državi rezidentstva tako obdavči le preostali del dohodka. Metoda izvzetja velja za najbolj praktično in se uporablja na dva načina (Drobnič, 2008, str. 80):

³ Uporabljata se tudi slovenska izraza metoda oprostitve ali metoda izvzema (angl. *exemption method*).

- dohodek, ki se lahko obdavči v državi vira, se v državi rezidentstva za njene davčne namene sploh ne upošteva in se v celoti izvzame iz obdavčitve. Ta metoda se imenuje **metoda popolnega izvzetja** in se v sporazumih redkeje uporablja. V kolikor država rezidentstva v skladu z določili nacionalne zakonodaje odpravlja dvojno obdavčevanje z uporabo metode odbitka, v sporazumu z drugo državo pa se je dogovorila za uporabo metode izvzetja, to povzroči dodatno davčno obremenitev za državo rezidentstva;
- dohodek, ki se lahko obdavči v državi vira, v državi rezidentstva ni obdavčen (v celoti se izvzame iz obdavčitve), vendar si država rezidentstva pridrži pravico, da ta dohodek upošteva pri določanju davka, ki se odmeri od preostalega dohodka v državi rezidentstva. Ta metoda se imenuje **metoda izvzetja s progresijo** in se najpogosteje uporablja v dvostranskih sporazumih.

- **Metoda odbitka**

Metoda odbitka⁴ deluje na ravni obveznosti za plačilo davka in omogoča, da na primer zavezanec v svojem davčnem obračunu pri izračunu davčne osnove oziroma davčne obveznosti sicer upošteva tudi prihodke in odhodke svoje poslovne enote v tujini (jih ne izvzame), temveč se obračunana obveznost za plačilo davka v Sloveniji lahko zmanjša za znesek tujega davka, ki ga je zavezanec plačal v tujini. Način in obseg zmanjšanja davčne obveznosti za znesek v tujini plačanega davka določa Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur.l. RS št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, v nadaljevanju ZDDPO-2) in relevantna KIDO, sklenjena med udeleženicima državama. Vzorčna konvencija OECD predvideva uporabo dveh podmetod te metode, in sicer **metodo popolnega odbitka** in **metodo navadnega odbitka**.

Bistvena razlika med obema metodama pri odpravi dvojnega obdavčenja je torej v tem, da metoda izvzetja upošteva dohodek, ustvarjen v državi vira, ki ga odšteva od svetovnega dohodka rezidenta pri določanju njegove davčne osnove (torej zmanjšuje davčno osnovo rezidenta), medtem ko metoda odbitka upošteva davek, plačan v državi vira, ki ga odšteva od davčne obveznosti rezidenta, določene na osnovi svetovnega dohodka v državi rezidentstva (Drobnič, 2008, str. 83).

2 KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEGA OBDAVČEVANJA DOHODKA IN PREMOŽENJA

Kljub temu, da pogoje za obstoj stalne poslovne enote tuje družbe v Sloveniji določa slovenska davčna zakonodaja, pa so KIDO, ki jih je Slovenija sklenila z drugimi državami⁵, sestavni del njenega pravnega reda. KIDO so mednarodne pogodbe, ki tvorijo pomemben del mednarodnega davčnega prava. Določbe dvostranskih konvencij imajo namreč višjo pravno moč od nacionalnega davčnega prava posameznih držav, ki sta sklenili tako konvencijo.

⁴ Uporabljata se tudi slovenska izraza metoda dobropisa ali metoda kredita (angl. *credit method*).

⁵ Slovenija ima trenutno sklenjenih 45 veljavnih konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja in 7 v Sloveniji ratificiranih mednarodnih pogodb, ki še ne veljajo.

Potrebno je posebej poudariti, da se z določili KIDO ne morejo vzpostaviti pravice obdavčevanja, ki niso opredeljene v nacionalni zakonodaji. To pomeni, da se dohodek ali premoženje, ki ni obdavčljivo po določbah nacionalne zakonodaje določene države, ne more obdavčiti zgolj na podlagi določb KIDO. S KIDO se pravica obdavčevanja, ki obstaja po nacionalni zakonodaji, lahko le omeji, ne more pa se vzpostaviti nova pravica obdavčevanja (Štembal & Borec, 2008, str. 90). Drugače povedano, to pomeni, da država pogodbenica, čeprav ji konvencija to dovoljuje, ne more ugotavljati obstoja poslovne enote nerezidenta, če za to nima pravne podlage v svoji nacionalni zakonodaji.

2.1 Nastanek in zasnova konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodkov in premoženja

Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja imajo status bilateralnih, v nekaterih primerih pa tudi multilateralnih mednarodnih pogodb⁶. Večina konvencij temelji na enem izmed naslednjih vzorčnih modelov (Drobnič, 2008, str. 85):

- Vzorčni model OECD (angl. *OECD MC*) oziroma vzorčna konvencija OECD,
- Vzorčni model Združenih narodov (angl. *UN MC*),
- Vzorčni model Združenih držav Amerike (angl. *US MC*).

Glede na dejstvo, da je Slovenija sklenila in so bili sklenjeni oziroma se še sklepajo številni dvostranski sporazumi na osnovi vzorčne konvencije OECD⁷, druga dva modela v nadaljevanju ne bosta podrobneje obravnavana.

2.2 Sestava konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja

KIDO so sestavljene iz sedmih poglavij. Za razumevanje koncepta stalne poslovne enote in pripisovanja dobičkov poslovni enoti sta pomembni predvsem drugo in tretje poglavje. V drugem poglavju je najpomembnejši 5. člen, ki natančneje obravnava pojem stalne poslovne enote, v tretjem poglavju pa 7. člen, ki obravnava dobičke iz poslovanja. KIDO se med seboj lahko nekoliko razlikujejo glede na število členov in določb po posameznih členih, vendar je osnovna struktura pri vseh načeloma dokaj podobna.

3 OPREDELITEV POSLOVNE ENOTE NEREZIDENTA

S širitvijo gospodarskih aktivnosti tujih davčnih zavezancev v Slovenijo in slovenskih davčnih zavezancev v tujino, postaja koncept stalne poslovne enote vse bolj aktualen. Družbe, ki svoje aktivnosti (dejavnosti) izvajajo tudi v tujini preko svojih stalnih poslovnih enot, morajo pri

⁶ Število multilateralnih konvencij je zelo omejeno, saj je pogajanje med več kot dvema državama zelo zapleteno in kompleksno. Primer multilateralne konvencije je Nordijski sporazum.

⁷ Vzorčna konvencija OECD ima tudi svoj komentar, ki je povsem neobvezujoč pravni vir, vendar zelo pomemben pri razlagi konvencije.

določitvi in obdavčitvi dobička, ki ga ustvarijo v celotnem poslovanju, upoštevati najmanj dva pravna sistema. Pomemben je tako pravni sistem tiste države, v kateri trajno poslujejo, in sistem tiste države, v kateri ima družba svojo stalno poslovno enoto. Prvo vprašanje, na katerega družba naleti v trenutku, ko se pojavi na ozemlju tuje države, je, kdaj ima družba v tujini poslovno enoto. Najpomembnejše in hkrati tudi najzahtevnejše pa je vprašanje ugotovitve oziroma določanja dobička, ki se sme pripisati poslovni enoti. Kljub temu, da je koncept stalne poslovne enote najbolj znan v okviru direktne obdavčitve, pa je potrebno poudariti, da je treba stalno poslovno enoto obravnavati tudi preko posrednih davkov oziroma davka na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV), kar je v praksi mogoče malo manj jasno, saj je določb, ki se nanašajo na določanje poslovne enote v Zakonu o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS št. 13/2011-UPB3, 18/2011, v nadaljevanju ZDDV-1) razmeroma malo. Velik pomen pri razvoju pojma stalne poslovne enote znotraj posrednih davkov dajejo sodbe Sodišča Evropskih skupnosti.

3.1 Opredelitev pojma »stalne poslovne enote« z vidika vzorčne konvencije OECD

Poslovna enota je pojem, s katerim se opredeljuje poslovanje nerezidentov za davčne potrebe. Poslovna enota nerezidenta je sestavni del pravne osebe nerezidenta, ki pa je organizacijsko in teritorialno dislociran od te pravne osebe, torej se nahaja v drugi državi. Za določanje, ali rezident ene države posluje prek poslovne enote v drugi državi, se številne države v svojih nacionalnih davčnih zakonodajah poslužujejo izhodišč, ki jih v zvezi z opredelitvami poslovne enote določa 5. člen vzorčne konvencije OECD.

Omenjeni člen vzorčne konvencije OECD tako za določanje obstoja poslovne enote nerezidenta v drugi državi določa kriterije opredeljene v nadaljevanju.

3.1.1 Osnovni kriterij – stalno mesto poslovanja

Šteje se, da ima nerezident poslovno enoto v drugi državi, če tam posluje prek stalnega mesta poslovanja. Določeni so tudi pogoji, ki morajo biti izpolnjeni, da se lahko stalno mesto poslovanja opredeli kot poslovna enota. Komentar prvega odstavka 5. člena vzorčne konvencije OECD navaja, da so pogoji, ki opredeljujejo obstoj stalnega mesta poslovanja, naslednji (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 92-98):

- **Stalno mesto mora obstajati (angl. *place of business test*)**

Mesto poslovanja predstavlja objekt, ki služi za izvajanje poslovne dejavnosti. Samo lastništvo »fizičnega objekta« (npr. nepremičnine) samo po sebi ne zadošča za obstoj poslovne enote. Celo »fizični objekti«, ki so predmet poslovne dejavnosti, ne morejo predstavljati mesta poslovanja. To pomeni, da blago za prodajo ne more biti stalno mesto poslovanja, prostor, kjer se to blago prodaja, pa je lahko.

- **Stalno mesto poslovanja mora biti locirano na določenem mestu v obliki prostorov, v določenih primerih tudi v obliki strojev in opreme (angl. *location test*)**

Test lokacije zahteva, da je mesto poslovanja locirano na specifičnem mestu v okviru davčne pristojnosti države vira. V komentarju 5. odstavka 5. člena vzorčne konvencije OECD najdemo zahtevo o povezavi med mestom poslovanja in specifično geografsko točko. Poslovna aktivnost mnogih tradicionalnih industrij zahteva uporabo obrata, tovarne ali pisarne. Jasno je, da v teh primerih razlika med obdavčitvijo v državi vira in obdavčitvijo stalne poslovne enote ne pride do izraza. Pomembnost testa lokacije pa je evidentna v primerih sodobnih, mobilnih dejavnosti. Komentar vzorčne konvencije OECD tudi pravi, da stalna poslovna enota obstaja kljub temu, da se poslovne aktivnosti premikajo med sosednjimi lokacijami znotraj iste države, če je to zaradi narave poslovanja, kot je na primer razstavljanje na sejnih po različnih mestih znotraj iste države (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 96).

- **Stalnost mesta pomeni, da se mora to mesto določeno obdobje nahajati na istem kraju (angl. *permanence test*)**

Ker mora biti mesto poslovanja stalno, iz tega tudi sledi, da stalna poslovna enota lahko obstaja, če ima mesto poslovanja določeno dobo trajanja. Pretekla praksa držav članic OECD ni bila prav konsistentna, vendar pa so izkušnje pokazale, da situacije, trajajoče manj kot šest mesecev, niso bile sprejete kot stalne poslovne enote in obratno, dlje trajajoče situacije so bile obravnavane kot stalne poslovne enote (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 95).

- **Davčni zavezanec mora imeti pravico do uporabe tega mesta, pri čemer ima pravica do uporabe značaj trajnosti (angl. *right of use test*)**

Vzorčna konvencija OECD zahteva, da družba dejansko uporablja mesto poslovanja, vendar pa ni potrebno, da ima pri tem kakršnokoli pravno podlago za uporabo določenega mesta. Komentar vzorčne konvencije OECD je namesto razlage načela testa pravice do uporabe izbral uporabo primerov. Primeri so naslednji (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 93-94):

- prodajalec, ki redno obiskuje pomembno stranko in sprejema njena naročila v njeni pisarni (v tem primeru prostori stranke niso na razpolago prodajalcu in ne tvorijo stalne poslovne enote);
- zaposlenec ene družbe, ki dlje časa uporablja pisarno druge družbe, da preverja, ali ta druga družba izpolnjuje svoje obveznosti iz pogodb z njegovo družbo (tu stalna poslovna enota obstaja, ker je pisarna njemu na razpolago zadosti dolgo časa);
- cestno-prevozna družba, ki leta uporablja dostavni dok svoje stranke, da ji dostavi blago, ki ga stranka naroča (tu dostavni dok ni dovolj na razpolago prevozniki in stalne poslovne enote torej ni);
- pleskar, ki dve leti tri dni na teden preživi v veliki stavbi svoje glavne stranke (ker pleskar izvaja najpomembnejšo funkcijo svojega posla, stavba predstavlja njegovo stalno poslovno enoto).

- **dejavnost, ki se izvaja v stalnem mestu poslovanja, mora imeti poslovni značaj (angl. *business activity test*)**

Vzorčna konvencija OECD zahteva, da je dejavnost, ki se izvaja skozi mesto poslovanja, dejavnost družbe. Podrobnejši pregled razkrije, da ta test vsebuje štiri ločene teste (Skaar, 2005, str. 18), in sicer:

- dejavnost mora spadati med poslovne dejavnosti po lokalni zakonodaji,
- dejavnost mora spadati med poslovne dejavnosti relevantne konvencije,
- dejavnost mora biti glavna in ne pomožna ali pripravljalna ter
- dejavnost mora imeti določeno povezavo z mestom poslovanja.

V kolikor eden izmed zgoraj omenjenih pogojev ni izpolnjen, poslovna enota po osnovnem kriteriju (stalnem mestu poslovanja) ne obstaja.

3.1.2 Kriterij opravljanja gradbenih ali inštalacijskih del

V kolikor poslovna enota ne posluje prek stalnega mesta poslovanja, se njen obstoj presoja z uporabo kriterija opravljanja gradbenih ali inštalacijskih del. Tretji odstavek petega člena vzorčne konvencije OECD namreč določa, da se gradbišče, projekt gradnje ali montaže šteje za stalno poslovno enoto le, če traja več kot dvanajst mesecev (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 99).

To pomeni, da država, kjer se nahaja gradbišče, nima pravice obdavčevati navedenih dejavnosti, čeprav so izpolnjeni ostali pogoji, ki so potrebni za obstoj stalne poslovne enote, če se gradbišče ali inštalacijska dela na njenem ozemlju opravljajo manj kot 12 mesecev. Kadar določamo čas trajanja stalne poslovne enote, je potrebo upoštevati naslednje (Ključanin & Zemljič, 2004, str. 96):

- Obdobje 12 mesecev je treba določiti za vsako posamezno gradbišče ali projekt posebej. Pri tem velja poudariti, da se gradbišče šteje za eno samo, čeprav je vezano na več pogodb. Na primer, gradnja stanovanjskega naselja predstavlja eno samo gradbišče, čeprav je vsaka hiša zgrajena za individualnega kupca.
- Gradbišče začne obstajati takrat, ko izvajalec začne delo, vključno s pripravljalnimi deli.
- Če izvajalec gradbišča najame podizvajalce, da zanj opravijo dele projekta, se všteva čas, ki ga preživi podizvajalec na gradbišču, v čas, ki ga na gradbišču preživi glavni izvajalec. Podizvajalec ima stalno poslovno enoto samo, če je na gradbišču navzoč več kot 12 mesecev.

Praviloma traja izvedba gradbenih del toliko časa, dokler dela niso zaključena ali dokončno ustavljena. Izvedba del se ne šteje za končano, če so bila dela začasno prekinjena. Začasne prekinitve predstavljajo predvsem: prekinitve zaradi vremenskih razmer, pomanjkanja materiala ali težave z delavci (Holmes, 2007, str. 154).

Izraz »gradbišče, gradbeni ali montažni objekt« se ne nanaša samo na postavitve zgradb, ampak tudi na izgradnjo cest, mostov ali kanalov, polaganje cevovodov ter zemeljska in izkopna dela.

Primer: Gradbena družba začne z gradbenimi deli na cesti 1. junija, vendar mora 1. decembra dela ustaviti zaradi slabih vremenskih razmer. Dela se nato nadaljujejo šele konec aprila naslednjega leta, tako da je projekt končan konec avgusta naslednjega leta. Gradbena dela na cesti so tako trajala več kot dvanajst mesecev, kljub temu, da je bilo gradbišče čez zimo zaprto. Izvajanje gradbenih del se tako šteje za stalno poslovno enoto (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 100).

3.1.3 Kriterij poslovanja prek pooblaščenih (odvisnih) posrednikov

V kolikor poslovna enota ne obstaja na podlagi obeh zgoraj navedenih kriterijev, se njen obstoj presoja s pomočjo kriterija poslovanja prek pooblaščenih (odvisnih) posrednikov, ki imajo pooblastilo, da v imenu nerezidenta sklepajo posle, ki sodijo v obseg poslovne dejavnosti nerezidenta, za katere opravljanje je ustanovljen v državi rezidentstva (Drobnič, 2008, str. 112). Peti odstavek 5. člena vzorčne konvencije OECD namreč določa, da zastopnik, ki ima oziroma običajno uporablja pooblastilo, da v imenu družbe sklepa pogodbe, predstavlja poslovno enoto nerezidenta druge države pogodbenice. To velja ne glede na to, ali družba v državi posluje prek stalnega mesta poslovanja v smislu prvega in drugega odstavka istega člena vzorčne konvencije OECD, ter ne glede na to, ali je tak zastopnik zaposlen v družbi, katere stalno poslovno enoto predstavlja, ali ne (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 105).

Posrednik je lahko fizična oseba ali družba, ena ali več oseb, ki delujejo skupaj ali neodvisno eden od drugega. Ključno je, da morajo takšne osebe pooblastilo uporabljati redno in ne samo priložnostno, pri čemer morajo pogodbe, ki jih zastopnik sklepa, prispevati k dobičku družbe kot celote. Pomembno je, da ima odvisni zastopnik moč pri sklepanju pogodb s kupci, ki pripelje do sklenitve posla, ki je zavezujoča za nerezidenta (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 105).

Za obstoj poslovnega mesta ni potrebno, da posrednik tudi dejansko podpiše pogodbe s kupci, temveč zadostuje, da doseže dogovor na osnovi vnaprej podeljenih pooblastil s strani nerezidenta. Posrednik mora biti odvisen od nerezidenta v pravnem in ekonomskem smislu. Pravno odvisen posrednik (ki deluje izključno na podlagi in v mejah pooblastil nerezidenta), ki ni hkrati tudi ekonomsko odvisen od nerezidenta, ne more predstavljati poslovne enote nerezidenta (Drobnič, 2008, str. 113).

V kolikor na podlagi vseh treh zgoraj omenjenih kriterijev a), b) in c) delovanja rezidenta ene države v drugi državi ne moremo opredeliti kot poslovne enote nerezidenta, se dohodki, ki jih nerezident doseže v tej drugi državi, ne smejo tam obdavčiti, ampak se obdavčijo v državi njegovega rezidentstva.

3.2 Najpogostejši načini organiziranja stalne poslovne enote

V drugem odstavku 5. člena vzorčne konvencije OECD so naštet primeri najpogostejših načinov organiziranja stalne poslovne enote. V skladu s tem odstavkom izraz »stalna poslovna enota« še posebej vključuje:

- sedež uprave,
- podružnico,
- pisarno,
- tovarno,
- delavnico ter
- rudnik, nahajališče nafte ali plina, kamnolom ali katerikoli kraj pridobivanja naravnih virov⁸.

Ker je podružnica najpogostejša oblika poslovne enote tujega davčnega zavezanca v Sloveniji, so določene značilnosti podružnice podrobneje opisane v naslednjem poglavju.

3.3 Aktivnosti oziroma dejavnosti, ki ne predstavljajo stalne poslovne enote nerezidenta

Četrty odstavek 5. člena vzorčne konvencije OECD našteva nekaj aktivnosti, ki predstavljajo izjemo glede na splošno definicijo, in ki ne predstavljajo stalne poslovne enote, čeprav se le-te opravljajo preko stalnega mesta poslovanja. Te dejavnosti se imenujejo **pripravljalne ali pomožne dejavnosti** in zajemajo naslednje:

- uporaba prostorov izključno za skladiščenje, razstavljanje ali dostavo dobrin ali blaga, ki pripada podjetju,
- vzdrževanje zalog dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, izključno zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave,
- vzdrževanje zalog dobrin ali blaga, ki pripada podjetju, izključno za namene predelave v drugem podjetju,
- vzdrževanje stalnega mesta poslovanja izključno za nakup dobrin ali blaga ali za zbiranje podatkov za podjetje,
- vzdrževanje stalnega mesta poslovanja izključno z namenom opravljanja katere koli druge dejavnosti pripravljalnega ali pomožnega značaja za podjetje⁹,
- vzdrževanje stalnega mesta poslovanja izključno zaradi kakršnekoli kombinacije dejavnosti, navedenih v prvem in predzadnjem pododstavku, če je celotna dejavnost stalnega poslovnega mesta, ki izvira iz te kombinacije, pripravljalnega značaja.

⁸ Ta točka se nanaša na izkoriščanje naravnih virov, ne pa tudi na aktivnosti v zvezi z raziskavami naravnih virov.

⁹ Pomembno pri tej točki je, da se ta ne uporablja, kadar se pomožna ali pripravljalna dejavnost opravlja za več kot eno družbo.

Kljub temu, da gre za dejavnosti, ki se opravljajo prek stalnega poslovnega mesta, se le-te ne štejejo za poslovno enoto, ker se smatra, da so te dejavnosti pomožne ali pripravljalne narave. Četrty odstavek 5. člena vzorčne konvencije OECD torej preperečuje, da bi bila družba ene države obdavčeno v drugi državi, če tam opravlja samo dejavnost pripravljalne ali pomožne narave. Odločilen kriterij pri ugotavljanju pripravljalnega ali pomožnega značaja dejavnosti je, ali ta dejavnost pomeni bistveno dejavnost družbe kot celote ali ne (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 102)

Največkrat je zelo težko razlikovati med dejavnostmi pripravljalne ali pomožne narave in med tistimi, ki to niso. Ključno razlikovanje med njimi je v tem, da dejavnosti pripravljalne ali pomožne narave sicer lahko pripomorejo k boljši produktivnosti družbe, vendar pa ne moremo oziroma težje pripišemo tem dejavnostim neposreden dobiček. Kot primer pripravljalnih ali pomožnih dejavnosti so na primer: oglaševanje, zagotavljanje informacij, izkoriščanje patenta ali tehničnega postopka (angl.: *know-how*), vendar le v primeru, da taka dejavnost ni tudi osnovna dejavnost družbe (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2010, str. 102).

3.4 Neodvisni zastopnik

V skladu s šestim odstavkom petega člena vzorčne konvencije OECD velja, da družba nima stalne poslovne enote v drugi državi pogodbenici samo zato, ker tam opravlja posle prek posrednika, splošnega komisionarja ali kateregakoli drugega zastopnika z neodvisnim statusom, pod pogojem, da te osebe delujejo v okviru svojega rednega poslovanja.

Da neodvisni zastopnik ne predstavlja stalne poslovne enote nerezidenta, morata biti izpolnjena dva pogoja, in sicer (Finnerty & Merks & Petriccione & Russo, 2007, str. 43):

- Zastopnik mora biti od družbe neodvisen tako v pravnem kot v gospodarskem (finančnem) smislu, kar pomeni, da sam nosi odgovornost za morebitno izgubo. Zastopnik, ki je odvisen le od enega vira dohodka namreč ni neodvisen;
- Zastopnik mora delovati v okviru svojega rednega poslovanja, ko deluje v imenu družbe.

Stalno poslovno enoto nerezidenta lahko predstavlja tudi posrednik, ki ima formalno neodvisni status (**neodvisni posrednik**), vendar je iz okoliščin njegovega delovanja razvidno, da deluje v celoti ali pretežno za račun nerezidenta in se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med nerezidentom in posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili sklenjeni v razmerjih med nepovezanimi osebami (Štembal & Borec, 2008, str. 92).

Omenjeno obravnava tudi davčni organ v pojasnilu Poslovna enota nerezidenta v Sloveniji – kriterij za (ne)obstoj (2008), in sicer, posrednik, ki v okviru svoje neodvisne dejavnosti deluje samo za eno podjetje in posveti čas in aktivnost v celoti ali pretežno enemu podjetju, izgubi svoj neodvisni status. Posrednik namreč postane ekonomsko odvisen od enega podjetja. Nedvoumni obstoj poslovne enote je torej le v primeru, ko neodvisni posrednik dosega dohodke le pri enem

podjetju. Težje določljivi so primeri, ko neodvisni posrednik deluje za dve ali več podjetij. V kolikor je delež prihodkov, prejetih s strani enega podjetja, večji od 50 %, se lahko šteje, da deluje pretežno v imenu tega podjetja in da je med njima razmerje, ki je drugačno od tistega, ki je med nepovezanimi osebami, kar je pogoj za obstoj poslovne enote.

3.5 Opredelitev pojma »stalne poslovne enote« v slovenski zakonodaji

Pojem stalne poslovne enote je v slovenski davčni zakonodaji opredeljen v okviru ZDDPO-2, ki v 6. in 7. členu določa pravila in pogoje, na podlagi katerih se opravljanje dejavnosti nerezidenta v Sloveniji lahko opredeli za poslovno enoto v Sloveniji. ZDDPO-2 pri tem načeloma sledi smernicam vzorčne konvencije OECD, kljub vsemu pa najdemo nekaj razlik med poslovno enoto po ZDDPO-2 in vzorčno konvencijo OECD. V nadaljevanju so opredeljene le bistvene razlike, ki jih najdemo med opredelitvijo poslovne enote po ZDDPO-2 in vzorčni konvenciji OECD (Zemljič & Andrejašič, 2007, str. 57):

- **Stalno mesto poslovanja** – razlike obstajajo že v samih izrazih, na primer v vzorčni konvenciji OECD se dosledno uporablja termin »stalno mesto poslovanja«, medtem ko ZDDPO-2 govori samo o »kraju poslovanja«. ZDDPO-2 je v tem primeru širši, saj za poslovno enoto šteje vsako opravljanje dejavnosti na območju Slovenije, ki izpolnjuje kriterije iz petega člena vzorčne konvencije OECD, ne glede na to, ali je ta dejavnost stalna ali ne¹⁰. Vzorčna konvencija OECD namreč izrecno določa, da je kriterij stalnosti poslovanja eden izmed tistih, ki morajo biti izpolnjeni, da lahko govorimo o stalni poslovni enoti.
- **Sedež uprave** - ZDDPO-2 v šestem členu našteva primer možnih načinov organiziranja poslovne enote, vendar pri tem izrecno ne navede sedeža uprave, medtem ko vzorčna konvencija OECD ga.
- **Nadzorne dejavnosti v zvezi z gradnjo** - pri obravnavanju gradbenih dejavnosti ZDDPO-2 med stalno poslovno enoto vključuje tudi nadzorne dejavnosti v zvezi z gradnjo, vzorčna konvencija OECD pa tega ne določa izrecno.
- **Odvisni posrednik** – slovenska zakonodaja v primerjavi z vzorčno konvencijo OECD kot poslovno enoto obravnava tudi posrednika, kadar so pogoji poslovanja med posrednikom in nerezidentom, za katerega posrednik dela, drugačni od tistih, ki bi obstajali med neodvisnimi osebami.
- **Neodvisni posrednik** – ZDDPO-2 izrecno ne določa, kot to določa vzorčna konvencija OECD, da se neodvisni posrednik, ki deluje v okviru svojega rednega poslovanja, ne šteje za stalno poslovno enoto.

V zvezi z dejavnostmi pripravljalne in pomožne narave, ki ne predstavljajo poslovne enote, pa ZDDPO-2 sledi določbam vzorčne konvencije OECD.

¹⁰ Ta razlika je pomembna predvsem v primerih, ko z zadevno državo ni sklenjena konvencija in je edina pravna podlaga za obdavčitev dejavnosti nerezidenta v Sloveniji ZDDPO-2.

4 ZNAČILNOSTI PODRUŽNICE

Najpogostejša statusno-pravna organizacijska oblika poslovne enote nerezidenta je podružnica. Podružnica tuje družbe nastopa v imenu in za račun tuje družbe, pri čemer mora uporabljati firmo »matične«¹¹ družbe, njen sedež in svojo firmo. Za obveznosti, ki nastanejo s poslovanjem podružnic, odgovarja tuja družba z vsem svojim premoženjem. Podružnica ni pravna oseba in za ustanovitev podružnice se ne zahteva vplačilo ustanovitvenega kapitala. Z dnem vpisa podružnice v sodni register gospodarskih družb postane podružnica davčna zavezanica za davek od dohodkov pravnih oseb, ki jih doseže v državi vira v skladu z določbami nacionalnega davčnega prava države vira. Pravni položaj podružnic tuje pravne osebe v Sloveniji je urejen v drugem poglavju Zakona o gospodarskih družbah (Ur.l. RS št. 65/2009-UPB1, 83/2009 Odl.US: U-I-165/2008-2010, Up-1772/2008-2014, Up-379/2009-8, 33/2011, v nadaljevanju ZGD-1) v členih 676 do 683, medtem ko je davčni položaj podružnic opredeljen z določili o obdavčenju poslovne enote v ZDDPO-2 (Drobnič, 2008, str. 110).

Pojem oziroma institut poslovne enote je za davčne namene veliko širši od pojma podružnice. Ob tem je potrebno poudariti, da ni nujno, da je podružnica tuje družbe, ki je registrirana v skladu s statusno zakonodajo Slovenije, vedno tudi poslovna enota za davčne namene. Če niso izpolnjeni pogoji, da se določen način opravljanja dejavnosti oziroma poslov opredeli kot poslovna enota v smislu določb ZDDPO-2, podružnica ni poslovna enota za namene ZDDPO-2.

4.1 Posebnosti pri računovodenju za poslovne namene

ZGD-1 v 680. členu določa, da se za podružnice smiselno uporabljajo določbe tega zakona o poslovnih knjigah in letnem poročilu, kar pomeni, da morajo podružnice tako kot ostale gospodarske družbe sestavljati in objavljati letno poročilo. Kljub vsemu pa za podružnice velja kar nekaj računovodskih posebnosti, ki jih je potrebno upoštevati pri računovodenju podružnic.

4.1.1 Predložitev letnega poročila za namene javne objave

V skladu s 680. členom ZGD-1 se za podružnice smiselno uporabljajo določbe omenjenega zakona o poslovnih knjigah in letnem poročilu, če ta zakon ne določa drugače. Prav tako velja, da podružnica tuje družbe iz Evropske skupnosti predloži letno poročilo te družbe, če je bilo sestavljeno, revidirano in razkrito na podlagi zakonodaje države članice Evropske skupnosti, ki velja za družbo v skladu z direktivami Evropske skupnosti. Podobno velja tudi za podružnice tuje družbe, ki prihaja iz tretjih držav (tretji in četrti odstavek 680. člena ZGD-1). Kot že omenjeno, so podružnice tujih pravnih oseb v Sloveniji torej skladno z ZGD-1 dolžne voditi poslovne knjige ter izdelovati in objavljati letno poročilo enako kot domače gospodarske družbe,

¹¹ V angleškem jeziku obstaja jasna ločnica med poimenovanjem prave matične družbe (angl. *parent* ali *mother company*) in poimenovanjem matične družbe, ki to ni prava matična družba, v primeru podružnic (angl. *headquarters*). Angleška beseda »headquarters« je v slovenščino zelo težko prevedljiva, še najbližje ji je slovenski izraz sedež družbe, vseeno pa se v nadaljevanju uporablja izraz »matična« družba v narekovajih.

v istih rokih, obliki in načinu, in sicer tako za namene javne objave kot tudi za namene državne statistike. Odvisno od velikosti podružnice (mikro, mala, srednja ali velika) mora ta upoštevati posebnosti glede izdelovanja letnega poročila in razkritij, kot to zahteva ZGD-1. Slovenski računovodski standardi (Ur.l. RS, št. 118/2005, 119/2008, 1/2010, 90/2010, v nadaljevanju SRS) in Mednarodni standardi računovodskega poročanja (Slovenski inštitut za revizijo (2008), v nadaljevanju MSRP) ne podajajo posebnih določb v zvezi z vodenjem poslovnih knjig za podružnice tujih oseb (Vukovič, 2007).

4.1.2 Revidiranje podružnic

Skladno s 57. členom ZGD-1 mora letna poročila srednjih in velikih kapitalskih družb, dvojnih družb in majhnih kapitalskih družb z vrednostnimi papirji, s katerimi se trguje na organiziranem trgu, pregledati revizor. Namen revidiranja je revidiranje računovodskih izkazov pravne osebe kot celote, kar pa podružnica vsekakor ni, saj predstavlja le del družbe, ki je lokacijsko in organizacijsko ločen od sedeža »matične« družbe. Računovodski izkazi (oziroma posamezne računovodske kategorije, kot so na primer prihodki, stroški, sredstva in dolgovi podružnice) so direktno vključeni v celotne računovodske izkaze »matične« družbe, in so kot taki predmet revidiranja v državi, kjer ima sedež »matična« družba. Smiselna je tako le revizija izkazov tuje pravne osebe kot celote, saj so v letnem poročilu družbe vključeni tudi poslovanje in premoženje ter obveznosti podružnic (Vukovič, 2010).

4.1.3 Računovodenje po odsekih

Mednarodni standard računovodskega poročanja 8 (v nadaljevanju MSRP 8) ureja področje poročanja po odsekih. MSRP 8 govori o poslovnih odsekih, kjer je **poslovni odsek** vsaka skupina (segment) poslovanja družbe, ki lahko deluje kot zaokrožena celota in katere rezultat se lahko računovodsko meri, kar je tudi z vsebinskega vidika podkrepljeno z internimi poročili družbe, ki meri rezultate po posameznih področjih poslovanja (Kunšek, 2008).

Poslovni odsek je po MRSP 8 tako sestavni del družbe:

- ki opravlja poslovne dejavnosti, iz naslova katerih dobiva prihodke in s katerimi ima stroške (vključno s prihodki in stroški, ki se nanašajo na transakcije z drugimi sestavnimi deli iste družbe),
- katerega poslovne rezultate redno pregleduje vodstveni delavec, ki sprejema poslovne odločitve, da lahko na njihovi podlagi sprejema odločitve o virih, ki jih je treba razporediti v določen odsek, in
- ocenjuje uspešnost poslovanja družbe, za katerega so na voljo ločeni finančni podatki.

MSRP 8 postavlja tudi omejitve o poročanju po odsekih (Kunšek, 2008):

- njegovi izkazani prihodki od prodaje zunanjim odjemalcem in od poslov z drugimi odseki znašajo 10 % ali več celotnih prihodkov, zunanjih in notranjih, vseh odsekov,
- absolutni znesek izkazanega poslovnega izida je najmanj 10 % višji od naslednjih absolutnih vrednosti (bodisi sestavljeni izkazani dobiček vseh poslovnih odsekov, ki niso izkazali izgube, bodisi sestavljena izkazana izguba vseh poslovnih odsekov, ki so izkazali izgubo,
- njegova sredstva znašajo 10 % ali več celotnih sredstev vseh poslovnih odsekov.

Prav tako pa MSRP 8 tudi opredeljuje, da se poslovanje po odsekih, ki ne dosežejo tega merila, razkrije v skupni kategoriji, imenovani »vsi ostali odseki«.

Poročanje po odsekih se smiselno uporablja tudi v primeru poslovanja podružnice (poslovne enote), saj ta predstavlja geografsko ločen del »matične« družbe in kot takega ga smatramo kot **geografski odsek** »matične« družbe. Napotkov o poročanju po odsekih za podružnice (poslovne enote) MSRP 8 neposredno ne ponuja, navaja pa, da morajo družbe pri poročanju o poslovnih odsekih podati informacije o izdelkih in storitvah, o pomembnejših strankah in o **geografskih področjih**. Med slednje je vsekakor mogoče uvrstiti tudi podružnice (poslovne enote).

4.2 Posebnosti bilance stanja

Podružnica mora sestaviti letno poročilo, ki sestoji najmanj iz dveh temeljnih računovodskih izkazov, t.j. bilanca stanja in izkaz poslovnega izida. V primeru podružnice sta tako bilanca stanja, kot tudi izkaz poslovnega izida le del računovodskih izkazov »matične« družbe. Podružnica tako nima svojega premoženja in obveznosti, saj ne predstavlja samostojne pravne osebe. (Vukovič, 2010).

V nadaljevanju si pogledjmo nekaj tipičnih primerov posebnosti bilance stanja povprečne podružnice:

• Osnovni kapital podružnice

Ena izmed glavnih posebnosti podružnice je, da v bilanci stanja podružnice ne najdemo podatka o osnovnem kapitalu, saj podružnica osnovnega kapitala nima (Vukovič, 2007).

• Prenos osnovnih sredstev v podružnico

V kolikor »matična« družba v podružnico prenese del osnovnih sredstev, ki jih podružnica potrebuje za opravljanje svoje poslovne dejavnosti, bo podružnica ta sredstva izkazala med dolgoročnimi sredstvi, »matična« družba pa terjatev do svoje podružnice. Na drugi strani bo podružnica izkazala obveznost do »matične« družbe, pri čemer ta obveznost ne predstavlja dolga v takem smislu, kot ga običajno poznamo. Obveznost do »matične« družbe bo namreč podružnica izkazovala tako dolgo, dokler pridobljenega osnovnega sredstva ne bo vrnila nazaj »matični« družbi. Pri tem obveznost ne bo prenehala s plačilom, kot je to običajno, saj družba (podružnica je del družbe) ne more plačati obveznosti samo sebi.

- **Obračunavanje amortizacije**

V praksi se največkrat pojavijo zahteve, podane s strani »matičnih« družb, da morajo podružnice uporabljati stopnje, kakršne se uporabljajo v tujini (v skladu s politiko »matične« družbe). V tem primeru prihaja do razlik med amortizacijskimi stopnjami, ki jih podružnica uporablja za poslovne namene, in amortizacijskimi stopnjami, ki jih mora podružnica uporabljati za davčne namene v davčnem obračunu.

- **Poravnavanje obveznosti podružnice s strani »matične« družbe**

Pogosto se dogaja, da »matična« družba direktno poračunava obveznosti podružnice, in sicer s svojega računa v tujini, saj večina podružnic nima lastnih denarnih virov. »Matična« družba lahko direktno plača na primer zapadle račune slovenskih dobaviteljev, ki so za podružnico opravili kakršnokoli storitev, ali pa lahko plača slovenski Davčni upravi mesečni znesek DDV po obračunu DDV podružnice. V takih primerih podružnica preneha izkazovati obveznosti do dobaviteljev oziroma države in izkaže »obveznost« do »matične« družbe, pri čemer ta obveznost zopet ni prava obveznost, saj gre le za interni dolg znotraj ene pravne osebe (Vukovič, 2007).

- **Plačilo slovenskega kupca na transakcijski račun »matične« družbe**

Obstaja možnost, da slovenski kupec, ki izkazuje obveznost do podružnice tuje pravne osebe v Sloveniji, svoj dolg poravna z neposrednim nakazilom na transakcijski račun »matične« družbe v tujini. V tem primeru bo podružnica prenehala izkazovati terjatev do slovenskega kupca, čeprav denarnih sredstev dejansko sama ni prejela. Podružnica bo tako prenesla terjatev na svojo »matično« družbo, ki je v njenem imenu prejela denarna sredstva na transakcijski račun v tujini (Vukovič, 2007).

4.3 Posebnosti v izkazu poslovnega izida

V praksi srečamo dve vrsti podružnic, in sicer takšne, ki se obnašajo kot samostojni poslovni subjekt in takšne, ki jim pravimo t. i. »dotirane« podružnice.

Značilnost prvih je, da imajo lastne prihodke in odhodke, torej vršijo prodajo blaga ali storitev in za te dobave same izstavljajo račune. V tem primeru ima podružnica v svojem izkazu poslovnega izida že vključene prihodke iz naslova opravljanja svoje dejavnosti in načeloma v davčnem obračunu ne bi smelo biti več potrebe po pripisu dodatnih prihodkov, če so le bili prihodki vključeni v izkaz poslovnega izida podružnice na podlagi izdanih računov izkazani v skladu s tržnim načelom. Vsekakor pa je možno, da obstajajo določeni odhodki, ki jih podružnica v svojem izkazu poslovnega izida nima vključenih, jih je pa ustvarila »matična« družba za namene poslovanja podružnice. Ti odhodki morajo biti ustrezno pripisani podružnici (poslovni enoti) v davčnem obračunu.

Značilnost »dotiranih« podružnic pa je, da načeloma nimajo lastnih prihodkov iz poslovanja (ali le izjemoma), izkazujejo pa odhodke. V tem primeru sredstva za poslovanje in pokrivanje vseh stroškov v celoti priskrbi oziroma nakazuje »matična« družba, in sicer z »dotacijami«.

Največkrat je znesek teh »dotacij« enak znesku odhodkov podružnice. Prilive oziroma »dotacije« s strani »matične« družbe podružnice lahko izkazujejo na kontih med dolgoročnimi obveznostmi, v praksi pa zasledimo tudi primere, ko podružnice te »dotacije« izkazujejo kot prihodke (kot protiutež izkazanim stroškom), čeprav to niso prihodki, ki bi jih podružnica sama dosegla na trgu. Nekatere podružnice kot prihodke izkažejo vse prilive »matične« družbe, druge pa ravno toliko, kolikor imajo izkazanih stroškov. Podružnica v takem primeru v izkazu poslovnega izida torej ne izkazuje toliko prihodkov, kot bi jih, če bi na trgu delovala kot samostojna davčna zavezanka. Problem izhaja iz dejstva, da podružnica za opravljene storitve (ki so ponavadi opravljene izključno za »matično« družbi) »matični« družbi ne izdaja računov. Posledično si mora podružnica v svojem davčnem obračunu pripisati toliko prihodkov, kot bi jih imela, če bi iste storitve opravljala za nepovezanega kupca na trgu, torej mora ponovno upoštevati tržno načelo. Enako kot v zgornjem primeru si mora podružnica v davčnem obračunu pripisati tiste odhodke, ki se nanašajo na njeno poslovanje, pa niso vključeni v izkaz poslovnega izida (to so odhodki, ki jih je ustvarila »matična« družba za namene poslovanja podružnice).

4.3.1 Izplačilo dobička »matični« družbi

Na tem mestu velja še omeniti, da v primeru, kadar podružnica ustvari dobiček, le-tega ne more izplačati »matični« družbi. Med njima sicer lahko potekajo tokovi blaga in storitev, ampak pravno gledano ne gre za prave tokove blaga in storitev, boljše rečeno, gre le za prenose iz enega "dela" družbe na drugega. Podružnica lahko torej opravi le preliv presežka denarnih sredstev s svojega transakcijskega računa na račun »matične« družbe. Vprašanje o morebitni obveznosti plačila davčnega odtegljaja na »izplačilo dobička« tako ni relevantno, saj pravega izplačila dobička med podružnico in »matično« družbo niti ne more biti (Guzina, 2010).

5 OBDAVČITEV POSLOVNE ENOTE NEREZIDENTA

Kadar je ugotovljen obstoj poslovne enote v določeni državi pogodbenici (državi vira) in je s tem izpolnjen pogoj za obdavčitev dobička družbe tuje države v tej državi vira, je za določitev davčne obveznosti stalne poslovne enote potrebno ugotoviti, koliko dobička se sploh lahko obdavči v državi vira. V mednarodnih konvencijah o izogibanju dvojnega obdavčevanja je kriterij stalne poslovne enote namenjen predvsem ugotavljanju, ali se lahko določen dohodek obdavči v državi, v kateri je bil ustvarjen, ali ne. Sam kriterij obstoja stalne poslovne enote še ni dovolj, da bi rešil problem dvojnega obdavčenja. Prav iz tega razloga je potrebno vzpostaviti tudi določena pravila, po katerih se ugotavlja dobiček, ki ga ustvari poslovna enota v državi vira.

Za razumevanje in obravnavanje koncepta »stalne poslovne enote« je pomemben tudi 7. člen vzorčne konvencije OECD, ki predstavlja nekakšno nadaljevanje in dopolnitev 5. člena (stalna poslovna enota). 7. člen določa pravila, ki jih mora država vira spoštovati, kadar obdavčuje dobiček družbe druge države pogodbenice.

Torej, če družba države pogodbenice posluje v drugi državi pogodbenici, morajo oblasti te druge države dobiti jasen odgovor na sledeči dve vprašanji:

- ali ima družba iz druge države pogodbenice v njihovi državi poslovno enoto; če je odgovor pritrdilen, je naslednje vprašanje še,
- kateri so tisti dobički, če sploh, na katere bi morala družba druge države pogodbenice plačati davek v tej državi.

Vir dohodkov je v slovenski zakonodaji opredeljen v 8. členu ZDDPO-2. Tretji odstavek tega člena namreč pravi, da ima dohodek nerezidenta, dosežen v poslovni enoti tega nerezidenta ali preko poslovne enote tega nerezidenta, vir v Sloveniji, pod pogojem, da se ta poslovna enota nahaja v Sloveniji. Dobiček poslovne enote, dosežen z opravljanjem dejavnosti, se torej določa na podlagi slovenske zakonodaje (ZDDPO-2), kjer se poslovna enota nahaja.

Davčno osnovo poslovne enote nerezidenta v Sloveniji opredeljuje ZDDPO-2 v 12. členu, pri čemer je treba pri določitvi dobička (davčnega) poslovne enote upoštevati naslednje:

- dobiček poslovne enote je tisti dobiček, ki ga poslovna enota ustvari (in izkaže v izkazu poslovnega izida) in tisti dobiček, ki se poslovni enoti lahko pripiše (ker ni izkazan v izkazu poslovnega izida);
- poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga poslovna enota imela, če bi bila samostojna davčna zavezanka, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle, kar vzpostavi dejstvo ločene samostojne družbe, za davčne namene;
- prihodki poslovne enote so prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko te poslovne enote nerezidenta v Sloveniji;
- poslovna enota ima stroške, ki jih ustvari sama (dejanski stroški), in stroške, ki se ji lahko pripišejo, vključno s poslovodnimi in splošnimi upravnimi stroški¹²;
- poslovni enoti se pripisujejo stroški, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje.

Stroški oziroma odhodki, ki dejansko nastanejo »matični« družbi, vendar za potrebe poslovanja poslovne enote in se morajo posledično pripisati tej poslovni enoti, so predvsem stroški splošnih služb, ki centralizirano delujejo znotraj »matične« družbe. Primeroma so to lahko:

- poslovodni in splošni upravni stroški,
- splošni marketinški stroški (npr. globalna priprava brošur, letakov in ostalega marketinškega materiala),
- stroški računovodstva, če podružnica na primer sama nima lastnega računovodstva in knjiženje faktur ter obračunavanje plač opravlja »matična« družba (pri čemer stroški konsolidacije finančnih izkazov ne smejo biti prevajeni na podružnico),

¹² Poslovodni in splošni upravni stroški predstavljajo stroške, ki jih posredno ustvari »matična« družba zaradi poslovanja podružnice.

- stroški ostalih splošnih služb (največkrat imenovane »head office services«), ki variirajo glede na vrsto dejavnosti družbe,
- stroški amortizacije osnovnih sredstev, če na primer teh sredstev, ki jih podružnica uporablja, sama nima v svoji bilanci stanja, ampak jih ima »matična« družba.

Omenjeni stroški so v večini primerov aplicirani na podružnico na podlagi uporabe različnih razdelitvenih ključev.

V zvezi z dobičkom, ki se pripisuje stalni poslovni enoti, je potrebno poudariti, da ima država, v kateri je stalna poslovna enota, pravico obdavčiti ne le dobiček stalne poslovne enote, ki jo ima nerezidenčna družba v tej državi, in ki ga tudi ustvari v tej državi, temveč tudi dobiček, ki ga stalna poslovna enota ustvari v državi rezidentstva družbe ali pa v tretjih državah.

Ugotavljanje dobička, ki se pripiše poslovni enoti, je izjemno kompleksno in v ta namen je Svet OECD 17. julija 2008 objavil prenovljeno Poročilo o pripisu dobičkov poslovnim enotam (angl. *Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishments*, v nadaljevanju Poročilo OECD). Poročilo OECD opredeljuje smernice o temeljnih principih pripisa dobička poslovni enoti na podlagi 7. člena vzorčne konvencije OECD in vključuje pojasnila o tem, kako je možno uporabiti principe iz Smernic OECD o transfernih cenah (angl. *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*) na primeru poslovne enote in preostalega dela družbe, kateri poslovna enota pripada (Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment, 2008, str. 27).

Poročilo OECD predstavlja dva pristopa pripisa dobička poslovnim enotam, in sicer:

- **Pristop ustrezne (relevantne) poslovne dejavnosti**¹³ (angl. *Relevant Business Activity Approach*) (Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment, 2008, str. 23-24) in
- **Pristop funkcionalno ločene enote**¹⁴ (angl. *Functionally Separate Entity Approach*) (Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment, 2008, str. 25).

V nadaljevanju sta oba pristopa podrobneje opisana.

5.1 Pristop ustrezne (relevantne) poslovne dejavnosti

Pristop relevantne poslovne dejavnosti predstavlja tako imenovano **indirektno metodo** pripisa dobička poslovni enoti, pri čemer ta pristop deluje na principu porazdelitve dobička celotne družbe, v kateri participira poslovna enota (poslovna enota predstavlja relevanten del). V skladu s pristopom relevantne poslovne dejavnosti je dobiček, ki se lahko pripiše poslovni enoti

¹³ Točka C-1(i) Poročila OECD.

¹⁴ Točka C-1(ii) Poročila OECD.

pravzaprav omejen do neke mere, predvsem zato, ker ne more presegati dobička, ki ga celotna družba ustvari v okviru izvajanja določene poslovne dejavnosti.

V kolikor katerikoli del družbe v okviru zadevne poslovne dejavnosti ustvarja izgubo, ta izguba pomembno vpliva tudi na določanje dobička celotne družbe in posledično na dobiček, ki se na podlagi celotnega dobička razporedi oziroma pripiše poslovni enoti (Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment, 2008, str. 23).

Primer: Družba A je rezidentka države A, kjer opravlja dejavnost razvoja in proizvodnje novega izdelka. Družba A ima v državi B poslovno enoto, ki se ukvarja izključno z distribucijo teh novih izdelkov. Glede na dejstvo, da je družba A s proizvodnjo novega izdelka začela šele pred kratkim in izdelek na trgu še ni povsem prepoznaven, veliki razvojni stroški tega izdelka ustvarjajo izgubo družbi kot celoti. V primeru, da bi za pripis dobička poslovni enoti uporabili pristop relevantne poslovne dejavnosti (ki vključuje razvoj, proizvodnjo in distribucijo), velja, da poslovni enoti ne moremo pripisati nikakršnega dobička, saj je družba kot celota ustvarila izgubo. Poslovni enoti tako v tem primeru ne moremo pripisati dobička, čeprav bi primerjalna analiza primerljivih neodvisnih distributerjev pokazala, da bi poslovna enota z izvajanjem distribucijske funkcije morala ustvariti določeno stopnjo dobička (Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment, 2008, str. 23).

Države različno gledajo na to, kako ta pristop uporabljati v praksi. Širše kot je »relevantna poslovna dejavnost« definirana, tem večja je verjetnost, da bo rezultat drugih delov družbe omejil pripis dobička določeni stalni poslovni enoti. Če je definicija ožja, torej opredeljena bolj funkcijsko kot produktno, se možnost omejevanja pripisa dobička stalni poslovni enoti zmanjša. Omenjeni pristop določanja dobička poslovni enoti je predvsem težko izvedljiv v primerih, kjer poslovna enota in ostali deli družbe sodelujejo pri različnih poslovnih dejavnostih.

Praksa je pokazala, da ta pristop povzroča neskladja z zahtevo po uporabi tržnih cen v poslovnih odnosih med poslovno enoto in »matično« družbo. Večina držav tako ni najbolj naklonjena za omejevanje pripisovanja dobička v odvisnosti od dejavnosti ostalih delov družbe, zato tudi ta pristop nima podpore s strani OECD (Bakker, 2009; Report on the Attribution of profits to Permanent Establishment, 2008).

5.2 Pristop funkcionalno ločene enote

Ta pristop predstavlja tako imenovano metodo direktnega pripisa dobička poslovni enoti in je tudi pristop, ki ga zagovarja OECD. V skladu s tem pristopom velja, da se pri pripisu dobička stalni poslovni enoti lahko upošteva le toliko dobička, kot bi ga poslovna enota ustvarila, če bi na trgu nastopala samostojno in v odnosih z nepovezanimi osebami, pri čemer je nujno upoštevanje neodvisnega tržnega načela. Omenjeni pristop torej omogoča, da se stalni poslovni enoti pripiše primeren del dobička, kljub dejstvu, da družba kot celota še ne ustvarja dobička v določeni poslovni dejavnosti.

Poročilo OECD o pripisu dobička stalni poslovni enoti predstavlja dve fazi v okviru izvajanja pristopa funkcionalno ločene enote, in sicer (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, 2008, str. 12-21):

- **Faza 1:** hipoteza o ločeni stalni poslovni enoti, ki vključuje:
 - analizo funkcij in dejstev,
 - analizo sredstev,
 - analizo tveganj in
 - analizo kapitala.
- **Faza 2:** uporaba neodvisnega tržnega načela, in sicer z upoštevanjem:
 - primerjalne analize primerljivih neodvisnih družb (tako imenovana »Benchmark« analiza).

Pristop funkcionalno ločene enote omogoča pripis dobička poslovni enoti na podlagi zgoraj omenjenih dveh faz, pri čemer dobiček poslovne enote ne bo odvisen od dejanskega dobička (ali izgube) »matične« družbe. V prvi fazi najprej identificiramo vse funkcije, ki se opravljajo v poslovni enoti, nato pa analiziramo še, kakšna sredstva so pri izvajanju teh funkcij potrebna ter katera tveganja poslovna enota obvladuje (Russo, 2005, str. 22). V drugi fazi poiščemo primerljive neodvisne družbe tako, da izvedemo »Benchmark« analizo in na podlagi podatkov o doseganju dobička izbranih družb v končnem vzorcu poslovni enoti pripišemo primerljiv dobiček. V skladu s tem pristopom so, kot rečeno, dobički, ki jih pripišemo poslovni enoti tisti, ki bi jih sama dosegla v skladu z neodvisnim tržnim načelom, če bi bila ločena družba.

Ključno pri razumevanju obeh pristopov je, koliko dobička se lahko pripiše poslovni enoti. Pristop funkcionalno ločene enote omogoča, da se enoti pripiše dobiček, kljub temu da družba kot celota ni ustvarila dobička, medtem ko pristop ustrezne (relevantne) poslovne dejavnosti načeloma ne dopušča možnosti pripisovanja dobička, če družba kot celota ni ustvarila dobička. Razlika med pristopoma se kaže tudi v načinu izračuna pripisanih dobičkov. Pristop funkcionalno ločene enote jemlje kot izhodišče aktivnosti poslovne enote, medtem ko drugi izhaja iz dejavnosti družbe kot celote. V primeru, da država rezidentstva in država vira uporabljata različne načine izračunov dobička, obstaja večje tveganje za dvojno obdavčevanje ali za dvojno oziroma nepopolno neobdavčenje (Gomilšek, 2006, str. 44).

Pristop funkcionalno ločene enote je priporočen pristop z vidika OECD predvsem zaradi enostavnosti, lažje administracije in konsistentnosti.

6 UPORABA TRANSFERNIH CEN PRI DOLOČANJU DOBIČKA POSLOVNI ENOTI

Prav zaradi možnosti prelivanja izgub in dobičkov med poslovnimi enotami in njihovimi maticami iz drugih držav postaja čedalje bolj aktualna davčna problematika določanja transfernih cen med povezanimi osebami. Ker so davčne stopnje po državah zelo različne, lahko davčni zavezanci začnejo izkoriščati davčne ugodnosti drugih držav in s pomočjo transfernih cen v države z nižjo davčno stopnjo prelivajo dosežene dobičke. Problematika transfernih cen je pomembna tema tudi na področju poslovanja poslovne enote.

6.1 Neodvisno tržno načelo

Poslovni enoti nerezidenta je lahko pripisano le toliko dobička, kot bi ga ustvarila, če bi samostojno nastopala na trgu in poslovala le z nepovezanimi osebami. Če poslovna enota nerezidenta Slovenije posluje z nerezidentom Slovenije oziroma izplačuje in prejema dohodke od nerezidenta, katerega del je, se ta plačila za davčne namene obravnavajo po neodvisnem tržnem načelu (angl. *arm's length principle*).

Neodvisno tržno načelo je mednarodni standard za transferne cene, za katerega so se države OECD dogovorile, da ga bodo mednarodne družbe in davčne oblasti uporabljale za namene obdavčitve. Kljub dejstvu, da poslovna enota predstavlja le dislocirano enoto nerezidenta, ki posluje na področju druge države, se poslovanje oziroma transakcije med njima štejejo za povezane transakcije na enak način, kot jih obravnavamo med dvema povezanimi družbama, ki sta samostojni pravni osebi (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, 2008, str. 10-15) .

Države članice OECD so sprejele načelo primerjave z nepovezanimi osebami predvsem zato, ker transferne cene, oblikovane na tej podlagi, postavijo povezane in nepovezane družbe v bolj enakovreden davčni položaj. Uporabo neodvisnega tržnega načela lahko za potrebe določanja dobička stalni poslovni enoti najdemo tudi v 9. členu vzorčne konvencije OECD, ki pravi, da se v primerih, ko se prodajni in finančni pogoji, dogovorjeni med povezanimi osebama, razlikujejo od pogojev, pri katerih bi poslovali neodvisni družbi, dobiček, ki bi lahko nastal iz tega razmerja, pa ni, vključi v dobiček družbe, kateri pripada, in ustrezno obdavči.

Z uporabo neodvisnega tržnega načela težimo k popravkom dobička glede na pogoje, ki bi bili doseženi med nepovezanimi osebami v primerljivih transakcijah in primerljivih okoliščinah, s čimer sledimo stališču, da je treba člane multinacionalke obravnavati kot entitete, ki poslujejo ločeno, in ne kot neločljive dele posamezne skupine (Kuhar, 2008, str.: 51).

Dobava in prodaja blaga in storitev med povezanimi osebami naj bi se zaračunavale na podlagi primerljivih tržnih cen. Kljub temu pa 7. člen vzorčne konvencije OECD navaja naslednje izjeme, kjer dovoljuje odstopanje od uporabe tržnega načela v poslovanju med nerezidentom in

njegovo poslovno enoto v drugi državi (Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje, 2000, str. 108-111):

- Kjer »matična« družba svoji poslovni enoti zagotovi osnovna sredstva le za začasno uporabo, poslovna enota ne sme upoštevati stroškov najema, obračunanega z upoštevanjem tržnih cen, temveč lahko v svojem davčnem izkazu obračuna le stroške amortizacije teh sredstev.
- Nadomestilo, ki ga »matična« družba zaračuna poslovni enoti za uporabo premoženjskih pravic (npr. licence), naj ne odraža tržnih cen, saj je v praksi težko alocirati lastništva licence samo na tisti del družbe, ki ga predstavlja ustanoviteljevo poslovanje. Prav zato se dopušča, da se poslovni enoti zaračuna le del dejanskih stroškov, ki jih je imel ustanovitelj s pridobivanjem licence, brez kakršnegakoli dodatka na stroške.
- Del dobička, ki se ga lahko pripiše poslovni enoti, se nanaša le na prihodke od storitev, ki jih je ugotovila »matična« družba, pod pogojem, da je večina dejavnosti poslovne enote povezana s storitvami, ki predstavljajo glavno dejavnost ustanovitelja, stroški povezani z opravljanjem teh storitev pa predstavljajo glavnino stroškov kot celote.
- Poslovna enota nima pravice upoštevati odhodkov od obresti na prejeta posojila ustanovitelja v svojem davčnem izkazu, saj gre s pravnega stališča za interno posojilo, dano znotraj iste pravne osebe.

6.2 Metode transfernih cen

S pomočjo metod za določanje transfernih cen je mogoče ugotoviti, ali so pogoji, ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami (vključno z poslovno enoto in preostalim delom družbe), skladni z neodvisnim tržnim načelom. Pri tem je potrebno poudariti, da ne obstaja ena sama metoda, ki bi bila primerna za vrednotenje vseh možnih situacij.

Od lastnosti transakcije, predmeta transakcije, stopnje primerljivosti transakcije ter pogostosti transakcije je odvisno, katera metoda se bo uporabila. Najprimernejša je tista metoda, ki omogoča najboljšo oceno nevtralne cene. Metode določanja primerljive tržne cene se po ZDDPO-2 (peti odstavek 16. člena) kakor tudi po Smernicah OECD delijo v dve skupini: **tradicionalne transakcijske metode** ter **metode transakcijskega dobička**. Pravilnik o transfernih cenah (Ur.l. RS, št. 141/2006) daje jasno prednost tradicionalnim transakcijskim metodam, pri tem pa je potrebno presoditi, ali so metode v konkretnem primeru dovolj natančne, da je na njihovi podlagi mogoče sprejeti ustrezne odločitve. Metode se uporablja v sledečem vrstnem redu: metoda primerljivih prostih cen pred vsemi ostalimi, sledita metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške, ki imata prednost pred metodama delitve dobička (metoda porazdelitve dobička in metode stopnje čistega dobička) in ostalimi metodami¹⁵.

Za potrebe določanja transfernih cen je potrebno ugotoviti, ali se podružnica in »matična« družba štejeta za povezani osebi. Pri poslovanju med »matično« družbo in podružnico gre za odnos med

¹⁵ OECD je pred kratkim spremenil prioriteto metod o transfernih cenah, in sicer se od 2011 dalje kot prednostna metoda uporablja metoda stopnje čistega dobička (angl. *TNMM*).

tujo pravno osebo in zavezancem nerezidentom, kar pomeni da gre za povezani osebi po drugi točki prvega odstavka 16. člena ZDDPO-2. Pri ugotavljanju povezanih oseb namreč ni pomembno, ali gre za poslovanje znotraj enega pravnega subjekta. Bistveno je, da je ena od zadevnih oseb, za katero ugotavljamo povezanost, tuja pravna oseba (to je »matična« družba), podružnica pa se za namene obdavčitve po ZDDPO-2 šteje za nerezidenta, katerega dobiček zapade pod obdavčitev v Sloveniji (Povezane osebe pri poslovanju med podružnicami tuje osebe in ostalimi subjekti, 2008).

7 STALNA POSLOVNA ENOTA Z VIDIKA ZDDV-1

Termin »stalna poslovna enota« se v slovenski zakonodaji pojavlja tudi na področju posrednih davkov, in sicer v DDV sistemu. Ključno vprašanje je, ali je vsebina »poslovne enote« z vidika DDV-ja enaka kot z vidika ZDDPO-2.

Poudariti je potrebno, da je koncept stalne poslovne enote za namene indirektnih obdavčitve najpomembneje določen v sodni praksi sodišča Evropskih Skupnosti, ki vsebinsko izpolnjuje in interpretira ta koncept. Niti DDV direktiva, niti slovenska DDV zakonodaja ne vsebujeta definicije ali smernic za določitev vsebine in boljše interpretacijo koncepta stalne poslovne enote. Prav zaradi tega pa je koncept stalne poslovne enote v zakonodaji nekakšna pravna praznina, ki jo predvsem izpolnjuje sodna praksa. Glede na to, da države članice deloma različno implementirajo določbe DDV direktive v svojo lokalno DDV zakonodajo, prihaja do določenih razlik pri konceptu stalne poslovne enote med posameznimi državami članicami (Štembal & Borec, 2008, str. 97).

V slovenskem jeziku termin »stalna poslovna enota« lahko marsikdaj zavede bralca, saj se isti termin uporablja v različnih pomenih. Stalna poslovna enota se namreč uporablja tako v okviru direktnih kot tudi indirektnih davkov. Seveda pa termina nimata povsem enakega pomena. Primarno je stalna poslovna enota obravnavana na način, kot je določeno v ZDDPO-2. Pravzaprav gre za nekakšno ponesrečeno poimenovanje instituta, ki ima lahko v dveh primerih dva različna pomena in vsebino.

V angleškem jeziku pri ločevanju termina stalne poslovne enote z vidika obeh omenjenih davkov nimamo problemov. Direktna obdavčitev namreč uporablja besedno zvezo »**permanent establishment**«, medtem ko indirektna obdavčitev uporablja povsem drugačno besedno zvezo, in sicer »**fixed establishment**«. Zaradi navedenega pozornost nikoli ne sme biti odveč pri ugotavljanju uporabe termina znotraj relevantne zakonodaje. Obstoje stalne poslovne enote znotraj direktne obdavčitve ne pomeni nujno tudi enakih implikacij znotraj indirektnih obdavčitve in obratno (Štembal & Borec, 2008, str. 97).

Termin »fixed establishment« je bil prvič uporabljen v šesti DDV direktivi, ki jo je kasneje nadomestila nova direktiva (Direktiva Sveta 2006/112/ES, z dne 28. november 2006, o skupnem sistemu davka na dodano vrednost, v nadaljevanju DDV Direktiva). Niti ZDDV-1 niti nova

DDV direktiva ne vsebuje določb glede podrobnejše opredelitve poslovne enote. Opredelitev stalne poslovne enote za namene opravljanja storitev najdemo v 28. členu Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010 v nadaljevanju PZDDV-1), ki pa je precej ohlapna. Omenjeni člen namreč določa, da se za stalno poslovno enoto davčnega zavezanca, ki v Sloveniji nima sedeža, za namene 25. člena ZDDV-1 šteje poslovna enota (kraj poslovanja), ki trajno razpolaga s človeškimi in materialnimi viri v tolikšni meri, da omogoča prejem in uporabo storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 ali opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1. Pri natančnejši presoji, ali gre v določenem primeru za stalno poslovno enoto ali ne, se je tako vsekakor potrebno opreti na odločitve in razlage sodišča Evropskih Skupnosti v sodbah z zadevnega področja (Stalna poslovna enota in ZDDV-1, 2010).

Nekatere pomembnejše sodbe so predstavljene v nadaljevanju. Najpomembnejša interpretacija večine sodb je, da so za obstoj stalne poslovne enote potrebni predvsem trije pogoji, in sicer:

- prisotnost osebja,
- prisotnost tehničnih sredstev ter
- trajno opravljanje ekonomske aktivnosti.

Iz navedenega sledi, da se pogoji za obstoj stalne poslovne enote v primeru direktne in indirektne obdavčitve razlikujejo in da je potrebno v vsakem posameznem primeru posebej analizirati obstoj stalne poslovne enote. Če so izpolnjeni pogoji za obstoj stalne poslovne enote za namene DDV, so praviloma izpolnjeni tudi pogoji za obstoj stalne poslovne enote za namene direktne obdavčitve. Če posplošimo pogoje¹⁶ za obstoj stalne poslovne enote za namene direktne obdavčitve, lahko rečemo, da zadošča že prisotnost osebja ali tehničnih sredstev. V kolikor zavezanec ima stalno poslovno enoto za namene DDV, jo ima tudi za namene direktne obdavčitve, medtem ko obstoj stalne poslovne enote za namene direktne obdavčitve še ne pomeni nujno tudi obstoja stalne poslovne enote za DDV namene. Koncept stalne poslovne enote je tako v okviru direktne obdavčitve nekoliko ožji kot v primeru indirektne obdavčitve (Štembal & Borec, 2008, str. 99).

7.1 Identifikacija za DDV namene

Vsaka oseba mora davčnemu organu prijaviti, kdaj začne opravljati dejavnost v Sloveniji in pristojnemu davčnemu uradu predložiti zahtevek za izdajo identifikacijske številke za DDV. Identifikacija za namene DDV pa nikakor ne pomeni, da ima davčni zavezanec v določeni državi tudi stalno poslovno enoto. V praksi se pogosto ugotavlja, da se zamenjuje obstoj stalne poslovne enote za namene indirektne obdavčitve in identifikacija za DDV namene. Identifikacija za DDV namene namreč pomeni le, da rezident ene države v drugi državi razpolaga z DDV

¹⁶ Definicija stalne poslovne enote se lahko razlikuje v okviru ZDDPO-2 glede na posamezno mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja in nadalje od same narave posameznih transakcij (npr. gradbene storitve).

številko. Posebno pa je potrebno poudariti, da obstoj stalne poslovne enote z vidika indirektne obdavčitve zahteva tudi identifikacijo za DDV namene.

Za podružnice tujih pravnih oseb v Sloveniji velja, da se morajo za DDV namene registrirati pred pričetkom opravljanja obdavčljive dejavnosti z DDV, saj zanje »prag« 25.000 EUR ne velja (Guzina, 2010).

7.2 Pravica do odbitka vstopnega DDV

V praksi se mnogim podružnicam tujih davčnih zavezancev pojavlja vprašanje, ali ima podružnica, registrirana za DDV namene v Sloveniji, ki sicer sama ne izdaja računov, pravico do odbitka vstopnega DDV. V skladu z »a« točko drugega odstavka 63. člena ZDDV-1 ima davčni zavezanec pravico do odbitka DDV tudi, če se blago in storitve uporabijo za namene transakcij, ki jih je v zvezi z ekonomsko dejavnostjo opravil zunaj Slovenije, če bi bil upravičen do odbitka DDV, če bi bile opravljene v Sloveniji.

Primer: Podružnica italijanske družbe v Sloveniji je povsem dotirana s strani »matične« družbe in tako nima lastnih prihodkov iz naslova izdanih računov (podružnica v Sloveniji ne opravlja obdavčljive dejavnosti). Kljub vsemu pa podružnica za svoje delovanje ustvarja določene stroške, torej za te stroške prejema račune, na katerih je obračunan DDV. Podružnica ima pravico do odbitka vstopnega DDV, čeprav sama v Sloveniji nikoli ni izdala nobenega računa (ni obračunala DDV) in ne opravlja obdavčljive dejavnosti. Pogoji, da ima podružnica pravico do odbitka vstopnega DDV v tem primeru, je, da »matična« družba v Italiji opravlja obdavčljivo dejavnost. Dejavnost »matične« družbe pa mora biti takšna, da bi podružnici, če bi isto dejavnost opravljala sama v Sloveniji, omogočala odbitek vstopnega DDV.

7.3 Transakcije med stalno poslovno enoto in »matično« družbo

Glede na dejstvo, da poslovna enota tujega davčnega zavezanca ni samostojna pravna oseba, ampak je le del tuje pravne osebe, med njima ne potekajo pravi tokovi blaga in storitev. V primeru, da poslovna enota dejansko opravlja storitve za »matično« družbo, se pojavi dilema, ali so te storitve predmet DDV. Praksa davčnih in sodnih organov na tem področju žal ni enotna, je pa sodišče Evropskih skupnosti v sodbi C-210/04 FCE Bank enkrat že potrdilo, da poslovna enota in »matična« družba predstavljata istega davčnega zavezanca in znotraj ene osebe ne morejo potekati obdavčljive transakcije za namene DDV. Omenjena sodba je podala tudi pojasnitev, da se predpisi, ki urejajo direktno obdavčitev, ne morejo uporabiti pri interpretaciji določb DDV direktive (Guzina, 2010; PricewaterhouseCoopers, 2006). Čeprav slovensko Upravno sodišče tej sodbi ni v celoti sledilo, se bo morala tudi naša praksa v prihodnosti na tem področju poenotiti.

Dobave storitev med stalnimi poslovnimi enotami in njihovimi »matičnimi« družbami (v vseh možnih situacijah) tako niso predmet DDV. Posledično se v tovrstnih primerih DDV ne

obračuna, ne izdajajo se računi, niti se ne prikaže prometa v DDV evidencah. Gre le za interne transakcije, za katere se lahko po potrebi izdajo interni dokumenti (Štembal & Borec, 2008, str. 99).

7.4 Sodna praksa

Kot že omenjeno, imajo velik pomen pri razvoju koncepta stalne poslovne enote v DDV zakonodaji sodbe Sodišča Evropskih skupnosti, med katerimi velja omeniti predvsem spodaj opisani:

- **Sodba C-168/84 Berkholz**

Družba Bergholz je imela sedež v Nemčiji in je upravljala z igralnimi avtomati na krovu trajektov, ki so pluli med Nemčijo in Dansko. Nemški davčni organi so na storitev obračunali nemški DDV, pri čemer so se sklicevali na splošno pravilo, da se DDV obračuna po sedežu izvajalca storitev. Bergholz je ugovarjal odločbi nemškega davčnega organa in se skliceval na določbe o kraju obdavčitve po kraju stalne poslovne enote. Sodišče Evropskih skupnosti je interpretiralo določbe DDV direktive tako, da je določilo, da je pogoj stalne poslovne enote izpolnjen, če ima stalna poslovna enota določeno minimalno velikost in so v njej kumulativno prisotni osebje in tehnična sredstva, ki se uporabljajo za trajno opravljanje ekonomskih aktivnosti. Pri tem je sodišče dodatno izpostavilo, da je sedež davčnega zavezanca primarno izhodišče za določitev kraja obdavčitve in da se koncept stalne poslovne enote uporablja zgolj, če za to obstajajo racionalni razlogi z vidika DDV ali v primeru konflikta med dvema državama članicama. Opremljanje igralnih avtomatov, ki morajo biti zgolj občasno vzdrževani, ne predstavlja tovrstne trajne poslovne enote (Štembal & Borec, 2008, str. 100).

- **Sodba C-190/95 ARO Lease**

Nizozemska lizing družba ARO Lease je dajala v najem avtomobile tudi v Belgiji, pri čemer so za fizično oddajanje avtomobilov skrbeli neodvisni posredniki v Belgiji. Bistveno vprašanje, ki se je postavilo, je, ali je imela omenjena družba v Belgiji stalno poslovno enoto. S to sodbo je Sodišče Evropskih skupnosti potrdilo, da stalna poslovna enota ne obstaja v primeru, kadar davčni zavezanec v državi članici ne razpolaga z osebjem ali strukturo, ki bi imela zadostno stopnjo stalnosti, da zagotavlja okvir, znotraj katerega se lahko v tej državi članici sprejemajo neodvisne poslovne odločitve za trajno izvajanje ekonomskih dejavnosti (Štembal & Borec, 2008, str. 101).

Navedeni sodbi potrjujeta, da je Sodišče Evropskih skupnosti v svoji sodni praksi izoblikovalo predvsem dvoje, in sicer, da morajo za obstoj stalne poslovne enote z vidika DDV biti hkrati prisotni **človeški viri** (osebje) in **tehnična sredstva**, potrebna za opravljanje določenih storitev. Iz tega vidika pojem stalne poslovne enote zahteva **zadostno stopnjo stalnosti** in strukturo, ki lahko z osebnega in tehničnega vidika omogoči samostojno opravljanje storitev. Nasprotno pa stalno mesto, ki se uporablja za opravljanje pripravljalnih ali pomožnih dejavnosti, kot je

zaposlovanje ali nakup tehničnih sredstev, potrebnih za opravljanje dejavnosti družbe, ne pomeni, da gre za stalno poslovno enoto (Stalna poslovna enota in ZDDV-1, 2010).

Primer: Avstrijski davčni zavezanec, identificiran za DDV namene v Sloveniji, bo v Sloveniji izvajal montažna dela v trajanju petih mesecev. Dela bodo fizično opravljali podizvajalci, torej slovenske in tuje družbe. Avstrijski davčni zavezanec ima v Sloveniji med tednom prisotnega nadzornika, katerega izključna naloga je, da nadzira in koordinira dela podizvajalcev. Ključno vprašanje je, ali ima v tem primeru avstrijska družba stalno poslovno enoto z vidika ZDDV-1 v Sloveniji. Davčni zavezanec, s sedežem v drugi državi članici (v tem primeru avstrijska družba), ima za namene 25. člena ZDDV-1 v Sloveniji stalno poslovno enoto, kadar »enota« razpolaga z ljudmi in tehničnimi sredstvi v tolikšni meri, da omogoča prejem in uporabo storitev iz prvega odstavka 25. člena ZDDV-1 ali opravljanje storitev iz drugega odstavka 25. člena ZDDV-1. Pri tem pa mora biti izpolnjen tudi pogoj zadostne stopnje stalnosti (trajnosti). V konkretnem primeru lahko zaključimo, da avstrijska družba v Sloveniji ne razpolaga s človeškimi in materialnimi viri v zadostni meri, da bi te opredelili kot stalno poslovno enoto avstrijskega davčnega zavezanca v Sloveniji (Stalna poslovna enota in ZDDV-1, 2010).

8 PRIMER PRIPISA USTREZEGA DOBIČKA PODRUŽNICI TUJE FARMACEVTSKE DRUŽBE V SLOVENIJI

V nadaljevanju je na praktičnem primeru predstavljen pravilen postopek pripisa ustreznega dobička podružnici tuje farmacevtske družbe v Sloveniji.

8.1 Opis dejanskega stanja

Družba Pharmo GmbH¹⁷, rezidentka Nemčije, je v letu 2009 ustanovila podružnico v Sloveniji. Podružnica je bila ustanovljena zgolj z namenom opravljanja določenih poslovnih dejavnosti s področja skladiščenja zalog. »Matična« družba iz Nemčije se ukvarja z dejavnostjo razvoja in proizvodnje farmacevtskih izdelkov, kar pomeni, da obvladuje vse temelje poslovne funkcije, kot so raziskave in razvoj, proizvodna funkcija, finančna funkcija, kadrovska funkcija, marketing in prodajna funkcija.

Dejavnost, ki jo je podružnica opravljala v letu 2009 za »matično« družbo, je bila omejena izključno na dejavnosti, ki so povezane z vzdrževanjem zalog farmacevtskih izdelkov, ki jih je »matična« družba prodajala na slovenskem trgu. Izdelki so bili začasno skladiščeni v skladišču v Sloveniji, vse dokler jih »matična« družba ni prodala veletrgovalcem na slovenskem trgu. Podružnica pri tem ni imela nikakršnega stika s kupci (veletrgovalci), se z njimi ni dogovarjala o prodajnih pogojih, niti ni sklepala kakršnihkoli dogovorov ali pogodb o prodaji izdelkov. Vse dogovore s slovenskimi kupci je izvajala izključno »matična« družba neposredno iz Nemčije.

¹⁷ Primer, ki je opisan v nadaljevanju temelji na izmišljenih imenih in podatkih, ki so uporabljeni pri izračunih.

V letu 2010 se je »matična« družba odločila za določene poslovne spremembe, in sicer, da bo podružnica pričela opravljati tudi del marketinške dejavnosti, ki predstavlja eno izmed glavnih dejavnosti »matične« družbe. Dejavnost lokalnega marketinga, ki ga je pričela opravljati podružnica v letu 2010, je tako zajemala naslednje funkcije:

- izvajanje načrtovanja, spremljanja in analiziranja prodaje izdelkov »matične« družbe na slovenskem trgu,
- oglaševanje in promoviranje proizvodov,
- spremljanje ključnih odločitev v zvezi z oglaševanjem in promoviranjem.

Oglaševanje in promoviranje farmacevtskih izdelkov podružnica izvaja na specifičen način, ki je tipičen le za farmacevtske družbe, in sicer z obiskovanjem ključnih zdravnikov in farmacevtov, ki jih seznanja z lastnostmi zdravil, z organiziranjem in udeležbo na strokovnih srečanjih ter z oglasi v strokovnih revijah.

V nadaljevanju analiziram, kako zgoraj opisana sprememba poslovanja podružnice vpliva na njeno obdavčitev v posameznih letih, torej v letu 2009 in v letu 2010.

8.2 Računovodska in davčna obravnava podružnice v letu 2009

Nemška družba Pharmo GmbH je v letu 2009 v Sloveniji delovala v obliki podružnice v skladu z določbami 676. do 683. ZGD-1. Obstoje podružnice sam po sebi še ne pomeni obstoja stalne poslovne enote družbe Pharmo GmbH v Sloveniji, zato je primarno potrebno ugotoviti, ali aktivnosti, ki jih je izvajala podružnica v letu 2009, zadoščajo pogojem iz 6. člena ZDDPO-2, da se podružnica lahko šteje za stalno poslovno enoto.

Splošna predpostavka obstoja poslovne enote je določena v prvem odstavku 6. člena ZDDPO-2, ki pravi, da je poslovna enota nerezidenta kraj poslovanja, to je kraj, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnosti oziroma posle v Sloveniji, pri čemer (drugi odstavek 6. člena ZDDPO-2) se za poslovno enoto nerezidenta šteje zlasti pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri.

Na podlagi zgoraj omenjenega sprva lahko rečemo, da podružnica družbe Pharmo GmbH ustreza vsem zahtevam 6. člena ZDDPO-2, da podružnico lahko kvalificiramo kot stalno poslovno enoto, saj ima v Sloveniji stalni kraj poslovanja. Kljub vsemu pa je potrebno ugotoviti, ali dejavnosti, ki se izvajajo s stalnega mesta poslovanja, dejansko predstavljajo stalno poslovno enoto, ali gre morda za pomožne oziroma pripravljalne aktivnosti, ki v skladu s 7. členom ZDDPO-2 ne predstavljajo stalne poslovne enote.

7. člen ZDDPO-2 določa izključitvene razloge oziroma okoliščine, po katerih se ne glede na izpolnitvene pogoje iz 6. člena ZDDPO-2 šteje, da nerezident za namene obdavčitve nima

poslovne enote. Druga točka 7. člena navaja, da kraj poslovanja ne šteje za poslovno enoto nerezidenta, če nerezident vzdržuje zaloge dobrin ali blaga, ki mu pripadajo, le zaradi skladiščenja, razstavljanja ali dostave.

8.2.1 Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDPO-2

Glede na dejstvo, da je podružnica v letu 2009 opravljala le dejavnosti pomožne oziroma pripravljalne narave, ki ne predstavljajo glavne dejavnosti »matične« družbe, lahko zaključimo, da družba Pharmo GmbH v letu 2009 v Sloveniji ni imela stalne poslovne enote, ker so njene dejavnosti bile pomožnega oziroma pripravljalnega značaja. To pomeni, da v kolikor nerezident v državi vira opravlja dejavnosti, ki ne pomenijo njegovih glavnih dejavnosti, temveč le dejavnosti, ki imajo pomožen ali pripravljalen značaj, v državi vira (v tem primeru v Sloveniji) ne bo imel poslovne enote, četudi te aktivnosti tam opravlja v stalnem kraju poslovanja. Posledično država vira oziroma Slovenija nima pravice obdavčiti nerezidenta na dohodek, ki ga je tam dosegel z opravljanjem teh pomožnih dejavnosti, saj ne pomenijo obstoja poslovne enote nerezidenta v tej državi.

Obstoj stalne poslovne enote je sicer potrebno obravnavati tudi v skladu z določbami Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčenja med Slovenijo in Nemčijo (v nadaljevanju Konvencija), vendar se definicija stalne poslovne enote v Konvenciji ne razlikuje od določb slovenske davčne zakonodaje. V kolikor bi se v skladu s Konvencijo koncept obdavčitve poslovne enote razlikoval od koncepta po slovenski zakonodaji, bi se zaradi podrednosti slovenske zakonodaje ugotavljal obstoj stalne poslovne enote v skladu z določbami Konvencije.

Po ZDDPO-2 torej podružnica v letu 2009 ne predstavlja poslovne enote družbe Pharmo GmbH v Sloveniji in posledično ni davčna zavezanka.

8.2.2 Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDV-1

Glede na dejstvo, da podružnica Pharmo GmbH v Sloveniji sicer opravlja določene aktivnosti, ki bi z vidika ZDDV-1 lahko bile obdavčljiva dejavnost, poslovne enote za namene DDV ne moremo potrditi. Podružnica namreč ne opravlja storitev za zunanje kupce na trgu, ampak deluje izključno za potrebe »matične« družbe. Kot že omenjeno, je Sodišče Evropskih skupnosti v sodbi C-210/04 FCE Bank potrdilo načelo enotnosti davčnega zavezanca (»matične« družbe in podružnice) s tem, da dobave storitev med stalnimi poslovnimi enotami in sedežem družbe niso predmet DDV. Ugotavljanje obstoja poslovne enote po ZDDV-1 je v tem primeru pravzaprav irelevantno. V kolikor bi podružnica začela svoje storitve opravljati tudi za tuje družbe, bi bil zaključek povsem drugačen.

Podružnica Pharmo GmbH je lahko identificirana za namene DDV, čeprav se ne smatra kot poslovna enota po ZDDV-1. Sama identifikacija za namene DDV ji omogoča, da v mesečnih

obračunih DDV zahteva povračilo vstopnega DDV od računov, ki jih prejme za potrebe svojega poslovanja.

8.2.3 Računovodski izkazi in davčni obračun podružnice za leto 2009

Glede na zgoraj ugotovljeno dejstvo, da podružnica ne predstavlja stalne poslovne enote družbe Pharmo GmbH v Sloveniji, le ta ni zavezanka za davek od dohodkov pravnih oseb in posledično ne pripravlja davčnega obračuna za leto 2009.

Kljub vsemu pa podružnica družbe Pharmo GmbH v skladu s 676. členom ZGD-1 predstavlja posebno obliko organiziranja gospodarske dejavnosti kot dela tuje družbe. Kot taka je v skladu s 680. členom ZGD-1 dolžna voditi poslovne knjige ter izdelovati in objavljati letno poročilo enako kot domače gospodarske družbe, pod enakimi pogoji in z upoštevanjem istih predpisov, v enaki obliki in v enakem obsegu.

V nadaljevanju sta prikazana primera skrajšane verzije bilance stanja (glej Tabelo 1) in izkaza poslovnega izida (glej Tabelo 2) podružnice družbe Pharmo GmbH za leto 2009.

Tabela 1: Bilanca stanja podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2009

BILANCA STANJA za leto 2009		EUR
SREDSTVA		150.000
A.	Dolgoročna sredstva	125.000
	I. Neopredmetena osnovna sredstva	5.000
	II. Opredmetena osnovna sredstva	120.000
B.	Kratkoročna sredstva	25.000
	I. Kratkoročne poslovne terjatve	0
	II. Denarna sredstva	25.000
C.	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		150.000
A.	Kapital	0
B.	Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	0
C.	Dolgoročne obveznosti	138.000
D.	Kratkoročne obveznosti	12.000
E.	Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	0

Zgoraj prikazana **bilanca stanja** je poenostavljen primer bilance podružnice, kljub vsemu pa odraža bistvene značilnosti. Podružnica ima med sredstvi izkazana določena dolgoročna sredstva, in sicer na neopredmetenih osnovnih sredstvih izkazuje programsko opremo (računovodski program SAP), ki jo uporablja pri svojem poslovanju. Enotno programsko opremo uporablja celotna skupina družbe Pharmo GmbH, zato je tudi podružnica ob ustanovitvi od

»matične« družbe prejela licenco za uporabo računovodskega programa SAP. Na opredmetenih sredstvih pa ima podružnica evidentirano vso pisarniško opremo in avtomobile, kar je prav tako prejela od »matične« družbe ob ustanovitvi. Med obveznostmi do virov sredstev podružnica še vedno izkazuje dolgoročno obveznost za sredstva, ki jih je prejela s strani »matične« družbe, kljub vsemu pa je vsa prejeta sredstva s strani »matične« družbe podružnica usredstvila, saj so bili vsi pogoji za usredstvenje izpolnjeni.

Kratkoročnih poslovnih terjatev podružnica nima, saj v letu 2009 ni opravljala nobenih storitev za kupce na trgu in tako ni izstavila nobenega računa. Celotna dejavnost podružnice se vrši izključno za potrebe »matične« družbe, kateri podružnica ne izdaja računov.

Na presečni dan 31.12.2009 podružnica izkazuje kar nekaj denarnih sredstev na tekočem računu, in sicer zato, ker je »matična« družba ravno nakazala »dotacijo« za poravnavo zapadlih poslovnih obveznosti podružnice in za poravnavo določenih obveznosti podružnice v prihodnjih mesecih.

Kot vsaka podružnica, tudi podružnica družbe Pharmo GmbH nima osnovnega kapitala. Na strani obveznosti do virov sredstev podružnica izkazuje predvsem dolgoročne obveznosti do »matične« družbe iz že omenjenih razlogov (»matična« družba je ob ustanovitvi na podružnico prenesla določena osnovna sredstva). Kratkoročne poslovne obveznosti se nanašajo na prejete neporavnane račune dobaviteljev v Sloveniji, pri tem se računi nanašajo v večjem delu na mesečne stroške, ki jih ima podružnica za potrebe svojega delovanja (najemnina, plače zaposlenih, stroški bencina, stroški elektrike in podobno).

V spodnji Tabeli 2 je prikazan **izkaz poslovnega izida** podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2009. Podružnica v letu 2009 ne izkazuje poslovnih prihodkov, saj ni opravila nobene dobave blaga ali storitev za katerokoli drugo osebo kot izključno za »matično« družbo. Podružnica tako nima lastnih poslovnih prihodkov. Edini prihodki, ki jih je podružnica sama ustvarila, so minimalni finančni prihodki iz naslova obresti na pozitivno stanje denarnih sredstev na tekočem računu.

Bistveni del izkaza poslovnega izida podružnice predstavljajo stroški iz naslova plač zaposlenih, prejema različnih storitev tretjih oseb, nakupa pisarniškega in drugega materiala.

Prihodki, ki jih podružnica izkazuje med drugimi prihodki, ne predstavljajo njenih lastnih prihodkov, ampak dotacije, ki jih skozi leto prejema s strani »matične« družbe za pokrivanje nastalih stroškov. Podružnica te dotacije knjiži na konto drugih prihodkov zaradi ravnovesja izkaza poslovnega izida, saj bi v nasprotnem primeru izkazovala izgubo skoraj v višini celotnega zneska vseh odhodkov.

Tabela 2: Izkaz poslovnega izida podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2009

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA za leto 2009		EUR
1.	Čisti prihodki od prodaje	0
2.	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	0
3.	Usredstveni lastni proizvodi	0
4.	Drugi poslovni prihodki	0
5.	KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	0
6.	Stroški blaga, materiala in storitev	120.000
7.	Stroški plač	150.000
8.	Odpisi vrednosti	0
9.	Drugi poslovni odhodki	15.000
10.	POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA	-285.000
11.	Finančni prihodki	1.500
12.	Finančni odhodki	0
13.	Drugi prihodki	283.500
14.	Drugi odhodki	0
15.	CELOTNI POSLOVNI IZID	0

8.3 Računovodska in davčna obravnava podružnice v letu 2010

Iz opisa dejanskega stanja izhaja, da je podružnica v letu 2010 začela z opravljanjem določenih marketinških dejavnosti v Sloveniji. Te dejavnosti (funkcije) so neposredno in pomembno povezane z učinkovitostjo prodaje farmacevtskih izdelkov »matične« družbe v Sloveniji oziroma pomembno vplivajo na doseganje poslovnega izida »matične« družbe v Sloveniji. Kljub spremembam v poslovanju pa podružnica še vedno ne opravlja storitev za neodvisne kupce na trgu, ampak izključno za potrebe »matične« družbe.

8.3.1 Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDPO-2

Za dejavnosti, ki jih je podružnica začela izvajati v letu 2010, ne moremo trditi, da predstavljajo zgolj dejavnosti pomožne oziroma pripravljalne narave, saj marketinška funkcija velja za eno izmed glavnih dejavnosti »matične« družbe. V smislu 6. člena ZDDPO-2 tako velja, da podružnica šteje za poslovno enoto družbe Pharmo GmbH v Sloveniji. To pa posledično pomeni, da je podružnica v letu 2010 postala zavezanica za davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji in bi si za obseg svojih dejavnosti, ki jih opravlja v Sloveniji, morala pripisati ustrezen del dobička, ki ga ustvari »matična« družba s prodajo zdravil v Sloveniji preko poslovne enote v Sloveniji. Pripis dobička poslovni enoti izvira iz opravljenih storitev podružnice za »matično« družbo, za katere podružnica ni izdala računov, in se izvede v skladu z 12. členom ZDDPO-2 oziroma na podlagi 7. člena Konvencije.

8.3.2 Ugotovitev obstoja poslovne enote po ZDDV-1

Način poslovanja podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji je v letu 2010 ostal enak kot prejšnje leto, saj podružnica še vedno ne prodaja izdelkov neposredno slovenskim kupcem. Spremenile so se le aktivnosti, ki jih podružnica še vedno opravlja izključno za potrebe »matične« družbe. Podružnica tako v letu 2010 ne izvaja nikakršnih obdavčljivih dejavnosti z vidika ZDDV-1, kar posledično pomeni, da je ne moremo kvalificirati kot poslovno enoto z vidika tega zakona. Obstoj poslovne enote za namene direktne obdavčitve (ZDDPO-2) še ne pomeni obstoja poslovne enote z vidika indirektna obdavčitve (ZDDV-1).

8.3.3 Računovodski izkazi in davčni obračun podružnice za leto 2010

V nadaljevanju sta prikazana primera skrajšane verzije bilance stanja (glej Tabelo 3) in izkaza poslovnega izida (glej Tabelo 4) podružnice družbe Pharmo GmbH za leto 2010.

Tabela 3: Bilanca stanja podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2010

BILANCA STANJA za leto 2010		EUR
SREDSTVA		177.000
A.	Dolgoročna sredstva	160.000
	I. Neopredmetena osnovna sredstva	7.000
	II. Opredmetena osnovna sredstva	153.000
B.	Kratkoročna sredstva	17.000
	I. Kratkoročne poslovne terjatve	0
	II. Denarna sredstva	17.000
C.	Kratkoročne aktivne časovne razmejitve	0
OBVEZNOSTI DO VIROV SREDSTEV		177.000
A.	Kapital	0
B.	B. Rezervacije in dolgoročne pasivne časovne razmejitve	0
C.	C. Dolgoročne obveznosti	160.000
D.	D. Kratkoročne obveznosti	17.000
E.	E. Kratkoročne pasivne časovne razmejitve	0

V bilanci stanja podružnice družbe Pharmo GmbH za leto 2010 ni nobenih vsebinskih sprememb v primerjavi z letom 2009.

Tabela 4: Izkaz poslovnega izida podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji za leto 2010

IZKAZ POSLOVNEGA IZIDA za leto 2010		EUR
1.	Čisti prihodki od prodaje	0
2.	Sprememba vrednosti zalog proizvodov in nedokončane proizvodnje	0
3.	Usredstveni lastni proizvodi	0
4.	Drugi poslovni prihodki	0
5.	KOSMATI DONOS OD POSLOVANJA	0
6.	Stroški blaga materiala in storitev	135.000
7.	Stroški plač	160.000
8.	Odpisi vrednosti	0
9.	Drugi poslovni odhodki	7.000
10.	POSLOVNI IZID IZ POSLOVANJA	-302.000
11.	Finančni prihodki	2.000
12.	Finančni odhodki	0
13.	Drugi prihodki	300.000
14.	Drugi odhodki	0
15.	CELOTNI POSLOVNI IZID	0

Tudi izkaz poslovnega izida podružnice v letu 2010 nima nikakršnih vsebinskih sprememb v primerjavi z letom 2009.

8.3.4 Pripis ustreznega dela dobička poslovnim enotam

Ko je obstoj poslovne enote v Sloveniji ugotovljen, mora podružnica poskrbeti, da si za davčne namene v obračunu DDPO pripiše ustrezen del dobička (prihodkov in odhodkov), čeprav na primer podružnica sama nima poslovnih prihodkov od prodaje zdravil na slovenskem trgu. Podružnica mora za namene obdavčitve tako pripisati ustrezen del odhodkov in prihodkov, ki niso vključeni v izkaz poslovnega izida.

• Pripis odhodkov poslovnim enotam (podružnici)

Podružnica v svojem izkazu poslovnega izida izkazuje le lastne odhodke, ne pa tudi odhodkov, ki so bili ustvarjeni pri »matični« družbi zaradi poslovanja podružnice. Ti odhodki morajo biti pripisani podružnici v davčnem obračunu pod zaporedno številko »7.9« in se vštevajo v osnovo za izračun pripisa prihodkov, kot je prikazano v nadaljevanju. Znesek pripisanih odhodkov podružnice v letu 2010 znaša 43.000 EUR, in sicer na podlagi podatkov, ki jih je »matična« družba posredovala podružnici. Ti pripisani odhodki se nanašajo na poslovalne in splošne upravne stroške ter na stroške računalniških storitev, saj podružnica nima zaposlenega svojega računalničarja. Vsi stroški so pripisani podružnici s pomočjo ustreznih **razdelilnih ključev**, in sicer **poslovalni in splošni upravljalni stroški** na podlagi odstotka bilančne vsote, ki jo predstavlja podružnica glede na bilančno vsoto celotne družbe, ter **stroški računalniških**

storitev na podlagi števila računalniških uporabnikov v podružnici glede na število uporabnikov znotraj celotne družbe.

- **Pripis prihodkov poslovni enoti (podružnici)**

Poleg odhodkov mora podružnica pripisati tudi ustrezen del prihodkov, ki bi jih ustvarila, če bi delovala kot samostojen davčni zavezanec in bi »matični« družbi za opravljene storitve izstavljala račune. Poslovna politika »matične« družbe Pharmo GmbH je za celotno skupino enotna, in sicer, da si podružnice, ki opravljajo izključno marketinško storitveno dejavnost, kakršno opravlja tudi podružnica v Sloveniji, pripišejo prihodke v višini 7 % nad zneskom poslovnih odhodkov (vključno s pripisanimi odhodki) v posameznem letu. Pripisani prihodki torej predstavljajo **pribitek** (angl. *mark-up*) na odhodke, ki jih izkaže podružnica, oziroma, povedano drugače, mora znesek pripisanih prihodkov skupaj z dejanskimi prihodki presegati odhodke za 7 %. Kriterij za določitev pribitka v višini 7 % izhaja iz dejstva, da se podružnici pripiše toliko prihodkov, kot bi jih sama ustvarila, če bi svoje storitve prodajala nepovezanim družbam na trgu.

Glede na ugotovljeno dejstvo, da podružnica družbe Pharmo GmbH v Sloveniji v letu 2010 predstavlja poslovno enoto »matične« družbe, tako velja, da mora podružnica na vse poslovne odhodke, izkazane v izkazu poslovnega izida za leto 2010 v višini 302.000 EUR in na znesek pripisanih odhodkov v višini 43.000 EUR, za namene obdavčitve z DDPO, pripisati ustrezen pribitek na odhodke.

V nadaljevanju je v Tabeli 5 prikazan primer izračuna pripisanih prihodkov podružnice družbe Pharmo GmbH v Sloveniji.

Tabela 5: Izračun ustreznega zneska pripisanih prihodkov podružnice družbe Pharmo GmbH za leto 2010

	Kategorija	Vrednost
A	Poslovni odhodki v letu 2010	302.000 EUR
B	Pripisani odhodki v letu 2010	43.000 EUR
C	Skupaj odhodki v letu 2010	345.000 EUR
D	% pribitka na odhodke	7,0 %
E	Znesek pribitka na odhodke	24.150 EUR
F = C+E oz. C*1,07	Znesek prihodkov podružnice vključno s pripisanimi prihodki, od tega:	369.150 EUR
G	– dejanski prihodki podružnice	302.000 EUR
H	– pripisani prihodki podružnice	67.150 EUR

V letu 2010 mora slovenska podružnica družbe Pharmo GmbH v skladu s poslovno politiko »matične« družbe pripisati prihodke v višini 67.150 EUR. S pripisom omenjenega zneska prihodkov bo podružnica dejansko ustvarila dobiček v davčnem obračunu, ki je enak pribitku na

odhodke v višini 7 % (24.150 EUR), pri čemer ta znesek še ne predstavlja davčne osnove v davčnem obračunu.

- **Davčni obračun podružnice**

Podružnica bo v davčnem obračunu (obrazec DDPO) pod zaporedno številko »1« vpisala znesek prihodkov, izkazanih v izkazu poslovnega izida, in sicer v višini 302.000 EUR (iz naslova dotacij). Pod zaporedno številko »5« bo podružnica vpisala znesek vseh odhodkov, ugotovljenih v izkazu poslovnega izida v višini 302.000 EUR (dejanski odhodki podružnice). Pod zaporedno številko »7.9« bo podružnica vpisala znesek pripisanih odhodkov v višini 43.000 EUR in pod zaporedno št. »3.5« bo podružnica vpisala znesek pripisanih prihodkov, to je v višini 67.150 EUR.

Podružnica družbe Pharmo GmbH bo v letu 2010 tako plačala davek od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji po stopnji 20 %, in sicer od zneska davčno nepriznanih odhodkov, ki jih bo ugotovila v davčnem obračunu in od razlike med davčnimi prihodki in davčnimi odhodki, kar dejansko predstavlja pribitek na odhodke v višini 7 %. Davčno osnovo podružnica lahko še znižuje s katerokoli izmed davčnih olajšav.

Pomembno pri pripisu prihodkov in odhodkov poslovni enoti je, da poslovna enota za davčne namene prikaže tak dobiček, kakršnega bi ustvarila, če bi na trgu delovala kot samostojen gospodarski subjekt. Ali pripis odhodkov in prihodkov podružnici Pharmo GmbH v Sloveniji ustreza tej zahtevi, pa je možno preveriti zgolj z opravljeno analizo primerljivosti primerljivih nepovezanih oseb. Primer take analize sledi v nadaljevanju.

8.3.5 Ugotavljanje pripisa dobička poslovni enoti po analogiji principa ugotavljanja transfernih cen

Pri ugotavljanju višine pripisanega dobička poslovni enoti je potrebno upoštevati navodila za uporabo neodvisnega tržnega načela, ki skladno s smernicami OECD temelji na primerjavi pogojev transakcij med povezanimi družbami s pogoji transakcij med neodvisnimi družbami. Ta primerjava omogoči oceno stopnje kosmatega dobička, ki bi ga podružnica dosegla, če bi opravljala enake funkcije kot primerljive neodvisne družbe na trgu. Drugače povedano, ugotoviti je potrebno, kakšen dobiček bi podružnica dosegla, če bi samostojno nastopala na trgu z enakim obsegom dejavnosti.

Glede na to, da v konkretnem primeru podružnica ne opravlja dejavnosti, ki bi neposredno rezultirale v poslovnih transakcijah med »matično« družbo in podružnico (kar je tipično za poslovne enote, saj znotraj ene pravne osebe praviloma ni poslovnih transakcij), je za pripis dobička stalni poslovni enoti mogoče uporabiti le dve metodi določanja transfernih cen, to je metodo stopnje čistega dobička (angl. *TNMM*) ali metodo porazdelitve dobička. V konkretnem primeru celo uporaba metode porazdelitve dobička ni smotrna, saj se ta metoda praviloma uporablja zgolj pri tistih povezanih osebah (to sta »matična« družba in podružnica), pri katerih je

vrednost transakcij oziroma aktivnosti na obeh straneh zelo težko določljiva. To pa je predvsem značilno za tiste primere oziroma povezane transakcije, ko ima več povezanih oseb v lasti neopredmetena sredstva, kot so marketinške blagovne znamke, tehnološke blagovne znamke, know-how in podobno. Iz navedenega torej izhaja, da je potrebno za določanje ustreznega dobička podružnice uporabiti metodo stopnje čistega dobička.

Z metodo stopnje čistega dobička se na podlagi 6. člena Pravilnika o transfernih cenah in v skladu s smernicami OECD za določanje transfernih cen primerja čisti dobiček, ki je dosežen v povezani transakciji ali transakcijah, s primerno osnovo (na primer stroški, prihodki od prodaje, sredstvi in podobno). Primerljiva tržna cena se pri tem določi na podlagi razmerja med čistim dobičkom in ustrezno osnovo in to ob upoštevanju opravljenih funkcij ter s tem povezanimi vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji.

8.3.6 Izvedba primerjalne analize oziroma »Benchmark« analize

Pri ugotavljanju, ali pripisan dobiček podružnice v letu 2010 ustreza tržnemu načelu, je primarno potrebno identificirati primerljive neodvisne družbe. V praksi se za izvedbo »Benchmark« analize najpogosteje porablja javno dostopno bazo podatkov družbe Bureau van Dijk Electronic Publishing (BvDEP), ki je skrbnik poslovnega podatkovnega spletnega mesta AMADEUS. Omenjeno bazo pri izvajanju »Benchmark« analiz, kot rečeno, uporablja tudi slovenska davčna uprava. Najpomembneje pri »Benchmark« analizi je, da je celotna analiza (koraki analize) dokumentirana na način, da jo lahko kadarkoli ponovimo, predvsem pa, da korake analize in rezultate lahko preveri davčni organ.

S pomočjo baze Amadeus lahko pridobimo podatke o poslovanju primerljivih neodvisnih storitvenih družb, ki opravljajo enako dejavnost, kot jo je v letu 2010 opravljala podružnica družbe Pharmo GmbH v Sloveniji. Pri opredeljevanju, ali je dejavnost določene družbe ustrezna za primerjavo z dejavnostjo podružnice, pravzaprav sploh ni tako pomembno, ali gre za popolnoma identično dejavnost ali ne, saj je pri uporabi metode stopnje čistega dobička najpomembneje, da je dejavnost neodvisnih družb primerljiva po njenih značilnostih glede opravljenih funkcij in prevzetih tveganj.

Koraki izvedbe »Benchmark« analize si lahko sledijo po različnem vrstnem redu, saj z izločanjem iz celotnega nabora družb vedno dobimo iste rezultate, če le ohranimo iste korake (a v drugačnem zaporedju). Koraki si največkrat sledijo na sledeč način (Guzina, 2011, str 26-46):

- **1. korak**

Iz vseh družb se najprej izberejo družbe na določeni geografski lokaciji, ki nam ustrezajo glede na lokacijo podružnice, ki jo bomo primerjali s končnim izborom primerljivih neodvisnih družb. Največkrat se v tem koraku izbere vse države EU (27 držav).

- **2. korak**
Izločijo se družbe, ki niso neodvisne (samostojne). S posebnim kriterijem se na primer izločijo vse družbe, ki imajo vsaj enega znanega lastnika z najmanj 25 % deležem.
- **3. korak**
Še enkrat se izločijo družbe, ki niso neodvisne. V tem koraku izločimo vse družbe, ki imajo vsaj eno hčerinsko družbo z najmanj 25 % lastniškim deležem kjerkoli na svetu, ali pa izločimo vse družbe, ki imajo vsaj eno hčerinsko družbo, ne glede na lastniški delež.
- **4. korak**
Izločijo se vse družbe, ki imajo status v bazi označen kot »neaktiven« ali »neznan«. Torej izberemo le aktivne družbe, ki dejansko poslujejo.
- **5. korak**
Uporabi se še en kriterij, da se zagotovo izločijo vse družbe, ki niso neodvisne. V tem koraku se izločijo vse družbe, ki imajo konsolidirane računovodske izkaze. Pomembno je, da v končnem vzorcu ne dobimo družb, ki bi lahko bile odvisne.
- **6. korak**
Izločijo se družbe, ki so šele začele s poslovanjem, in sicer tako, da se vključijo le družbe, ki so bile ustanovljene do vključno leta 2006 (izključimo torej tiste družbe, ki imajo leto ustanovitve v letu 2007, 2008 ali 2009).
- **7. korak**
Izločijo se družbe, ki v bazi nimajo zadnjih finančnih podatkov. Roki za oddajanje računovodskih izkazov so različni po državah, zato se lahko zgodi, da določena družba nima podatkov za leto 2008 in 2009. V takem primeru se tovrstne družbe izločijo iz vzorca.
- **8. korak**
Izločijo se družbe, ki ne izkazujejo ustreznih finančnih podatkov. V vzorcu tako ostanejo le družbe, ki izkazujejo naslednja dva finančna podatka, in sicer: poslovni prihodki in dobiček/izguba iz poslovanja, če se iščejo primerljive distribucijske družbe ali poslovni odhodki in dobiček/izguba iz poslovanja, če se iščejo primerljive družbe, ki opravljajo storitveno dejavnost.
- **9. korak**
Izberejo se zgolj družbe iz določene panoge oziroma dejavnosti, in sicer se izbor naredi na podlagi NACE kode (standardna klasifikacija dejavnosti). V vzorcu tako ostanejo le družbe, katerih glavna šifra dejavnosti je primerljiva s šifro dejavnosti podružnice (oziroma družbe), za katerega se pripravlja »Benchmark« analiza.

Na podlagi zgoraj opisanih korakov se iz baze Amadeus pridobi določen vzorec »primerljivih« nepovezanih družb. Priporočljiv vzorec je približno 100 - 150 družb, v primeru, da je vzorec prevelik, pa se izvede še kakšen dodaten izločitveni korak s pomočjo določenih kazalnikov (»diagnostic ratios«). Taki kazalniki so lahko:

- **Dnevi vezave terjatev** – če naša družba (podružnica) nima veliko zalog, ker se ne ukvarja s prodajo, se na primer ročno izločijo družbe, ki imajo dneve vezave terjatev manjše od

mediane (izmed vseh izbranih družb), torej jih ohranimo le polovico. Mejo za izločitev lahko postavimo še nižje, če je to potrebno.

- **Dnevi vezave zalog** – za storitvene družbe je ta kazalnik načeloma enak »nič«, zato lahko ohranimo le družbe, ki se glede na ta kazalnik uvrščajo v spodnji kvartil.
- **Neopredmetena dolgoročna sredstva/celotna sredstva** – za enostavna proizvodna ali distribucijske družbe je ta kazalnik enak »nič«.

Po izvedenih vseh korakih mora ostati primerno obvladljiv vzorec »primerljivih« neodvisnih družb. Zakaj »primerljivih« v narekovajih? Ker ni nujno, da so vse družbe res primerljive, zato je potrebno vse družbe preveriti najmanj na spletnih straneh in pridobiti informacije o dejanski dejavnosti posamezne družbe. V kolikor se ugotovi, da se katerakoli družba ne ukvarja s primerljivo dejavnostjo naše podružnice, ali se poleg zadevne dejavnosti ukvarja še s katerokoli drugo neprimerljivo dejavnostjo ali podatkov o dejavnosti ni mogoče pridobiti, se take družbe iz seznama izločijo. Ostati morajo le prave primerljive neodvisne družbe.

V poročilu o izvedeni »Benchmark« analizi morajo biti evidentirani vsi koraki izvedbe, zbrana računovodska poročila izbranih družb (vključno z izpisom njihovih internetnih strani), lista zavrnjenih družb (vključno z razlogom zavrnitve), izračun relevantnega kazalnika za izbrane družbe (s 3- ali 5-letnim tehtanim povprečjem) ter izračun mediane ter spodnjega in zgornjega kvartila za izbrani kazalnik.

Za izvedbo »Benchmark« analize v konkretnem primeru je bila izbrana dejavnost marketinških raziskav in javnega mnenja. Primerjane družbe, ki opravljajo tovrstno dejavnost, praviloma dosegajo dobiček na podlagi določene poslovne marže, ki jo pripišejo svojim stroškom, ki so nastali pri opravljanju storitev ter nimajo pomembno velikih neopredmetenih sredstev, kar je povsem primerljivo z načinom poslovanja podružnice družbe Pharmo GmbH.

Na podlagi »Benchmark« analize je bilo v končni vzorec izbranih 15 primerljivih neodvisnih družb. Konkreten postopek izvedbe »Benchmark« analize in podrobni podatki izbranih družb niso priloženi, saj bistvo za razumevanje diplomske naloge predstavljajo le končni rezultati, ki se nahajajo v spodnji tabeli.

Iz baze Amadeus neposredno ni mogoče pridobiti podatka o odstotku poslovnega dobička na poslovne odhodke (v nadaljevanju EMC¹⁸), kar za pripis ustreznega dobička podružnici potrebujemo kot primerjalni podatek. Pridobimo namreč lahko le odstotek poslovnega dobička na poslovne prihodke (v nadaljevanju EMT¹⁹), zato je potrebno pridobljene vrednosti tega kazalca ustrezno preračunati v skladu s spodnjo enačbo (1):

$$EMC(\%) = 100 \times \left(\frac{100}{100 - EMT(\%)} - 1 \right) \quad (1)$$

¹⁸ Angl. *EBIT margin on costs*.

¹⁹ Angl. *EBIT on turnover*.

Izsledki opravljene »Benchmark« analize, navedeni v Tabeli 6, so pokazali naslednje rezultate:

Tabela 6: Rezultati poslovnih dobičkov na poslovne prihodke v odstotkih

EMT (%) / leto	2006	2007	2008	Povprečje
1. Kvartil	3,22	3,65	4,79	3,89
2. kvartil (mediana)	5,89	6,01	6,92	<u>6,27</u>
3. kvartil	10,89	11,02	11,45	11,12

Z uporabo zgoraj navedene enačbe (1) lahko odstotke iz Tabele 6 hitro pretvorimo v odstotke poslovnega dobička na poslovne odhodke, ki bodo omogočali preverjanje ustreznosti pripisanega dobička podružnici družbe Pharmo GmbH v Sloveniji (glej Tabelo 7).

Tabela 7: Rezultati poslovnih dobičkov na poslovne odhodke v odstotkih

EMC (%) / leto	2006	2007	2008	Povprečje
1. kvartil	3,33	3,79	5,03	4,05
2. kvartil (mediana)	6,26	6,39	7,43	<u>6,70</u>
3. kvartil	12,22	12,38	12,93	12,51

Povprečna mediana odstotkov poslovnega dobička na poslovne odhodke primerljivih nepovezanih družb za leta 2006, 2007 in 2008 znaša 6,7 % in tako predstavlja osnovo za pripis dobička poslovni enoti, ki bi ga poslovna enota ustvarila, če bi poslovala na trgu kot samostojen gospodarski subjekt.

Podružnica družbe Pharmo GmbH v Sloveniji mora na podlagi opravljene primerjalne analize neodvisnih primerljivih oseb v letu 2010 pripisati dobiček najmanj v višini 6,7 % na poslovne odhodke, kar pa je dejansko presegla, saj je njen pripisani dobiček v tem letu znašal 7 % na poslovne odhodke (dejanski in pripisani odhodki). V kolikor bi odstotek dejanskega pripisa dobička podružnici odstopal, bi bil manjši od povprečne mediane odstotkov poslovnega dobička na poslovne odhodke primerljivih nepovezanih družb, bi si morala podružnica pripisati vsaj še toliko dobička, da bi ta dosegel vsaj odstotek mediane na poslovne odhodke primerljivih neodvisnih družb.

Tak način pripisa dobička poslovni enoti po principu funkcionalno ločene enote, ki ga preferira tudi OECD (Report on the Attribution of Profits to Permanent Establishment, 2008, str. 12-21), omogoča, da je pripisan dobiček, ki ga pripišemo poslovni enoti (podružnici), tisti, ki bi ga sama dosegla v skladu z neodvisnim tržnim načelom, če bi bila samostojna družba. Višina tako določenega pripisanega dobička poslovni enoti pa ustreza tudi zahtevam ZDDPO-2. 12. člen tega zakona namreč določa, da je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji tisti dobiček, ki se tej poslovni enoti lahko pripiše. Pripiše pa se ji tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo,

da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost.

SKLEP

Z davčnega vidika je najzahtevnejše področje v okviru poslovne enote tisto, ki je povezano z njenim obdavčevanjem oziroma z določanjem davčne osnove te poslovne enote. Ko nerezident posluje v drugi državi preko stalne poslovne enote, ta druga država dobi pravico, da obdavči dobiček, ki ga poslovna enota dosega na njenem ozemlju z opravljanjem dejavnosti oziroma dobiček, ki se tej poslovni enoti lahko pripiše.

Nerezident, ki v Sloveniji opravlja dejavnost preko nekega mesta poslovanja, mora najprej presoditi, ali se kraj poslovanja, preko katerega deluje, šteje za kraj poslovanja, ki v skladu s slovensko zakonodajo kreira poslovno enoto. V kolikor je odgovor na to vprašanje pritrdilen, mora nerezident upoštevati še določila KIDO, sklenjene med zadevnima državama, če ta obstaja. Pomembno dejstvo je, da dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji, ki ni obdavčen po slovenski zakonodaji, ne mora biti obdavčen zgolj na podlagi določb relevantne KIDO. KIDO namreč ne more vzpostaviti novih pravic obdavčevanja, ki niso opredeljene v lokalni zakonodaji, kjer poslovna enota posluje. KIDO lahko pravice obdavčevanja zgolj omejuje.

Če nerezident presodi, da v Sloveniji posluje preko poslovne enote, torej da so izpolnjeni vsi pogoji za obstoj poslovne enote, mora ugotoviti, kakšen dobiček se lahko pripiše poslovni enoti, kar je v praksi dokaj zahteven postopek. ZDDPO-2 določa, da je osnova za davek nerezidenta za opravljanje dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji tisti dobiček, ki se tej poslovni enoti lahko pripiše. Poslovni enoti pa se lahko pripiše dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost, kar vzpostavi dejstvo ločenega oziroma samostojnega subjekta za davčne namene. Pripisani dobiček poslovna enota ugotovi s pravilnim pripisom prihodkov in odhodkov, pri čemer se poslovni enoti pripisujejo prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji ter dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovodnimi in splošnimi upravnimi stroški, ne glede na to, ali nastajajo v Sloveniji ali izven nje.

Glede na dejstvo, da po različnih državah obstajajo različna pravila in prakse glede pripisovanja dobička poslovnim enotam in posledično obdavčevanja takšnega dobička pri družbah, ki poslujejo v mednarodnem okolju, je OECD pripravil smernice, kako smiselno uporabiti neodvisno tržno načelo in smernice OECD za transferne cene v razmerjih med poslovno enoto in preostalim delom družbe, katere del je poslovna enota. OECD je tako leta 2008 izdal poročilo o pripisovanju dobičkov poslovnim enotam (angl. *Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments*), s katerim je odpravil marsikatero vprašanje na tem področju.

LITERATURA IN VIRI

1. Bakker, A. (2009). *Transfer Pricing and Business Restructurings*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
2. Direktiva Sveta 2006/112/ES z dne 28. November 2006 o skupnem sistemu davka na dodano vrednost. Uradni List ES.
3. Drobnič, N. (2008). *Davčno načrtovanje in optimiranje čezmejnih naložb*. Maribor: Davčni inštitut.
4. Finnerty, C.J., Merks, P., Petriccione, M., & Russo, R. (2007). *Fundamentals of international tax planing*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
5. Guzina, B. (2010). Tudi podružnica je lahko zavezanka za DDV. *Poslovna akademija Finance*. Najdeno 30. junija 2011 na spletnem naslovu <http://www.finance-akademija.si/index.php?go=article&artid=282366>.
6. Guzina, B. (2011). *Obdavčitev podružnic* (interno gradivo). Ljubljana: Deloitte svetovanje d.o.o.
7. Holmes, K. (2007). *International Tax Policy and Double Tax Treaties*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
8. *Izvajanje konvencij o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja – pravne osebe*. Pojasnilo DURS, št. 4200-34/2007, 28.02.2007. Najdeno 30. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_od_dohodkov_pravnih_oseb_pojasnila/odprava_dvojnega_obdavcevanja_dohodkov_rezidenta_iz_viom_izven_slovenije/izvajanje_konvencij_o_izogibanju_dvojnega_obdavcevanja_dohodka_in_premozenja_pravne_osebe/.
9. Ključanin, E., & Zemljič, M. (2004). *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja*. Ljubljana: GV Založba.
10. Kuhar, Š. (2008). *Transferne cene: poslovni in davčni vidik*. Ljubljana: Časnik Finance.
11. Kunšek, M. (2008, 24. november). Poročanje po MSRP 8. *FinD-INFO*. Najdeno 30.6.2011 na spletnem naslovu <http://www.findinfo.si/dnevnevsebine/Aktualno.aspx?id=2299>.
12. *Model Tax Convention on Income and on Capital - Condensed version*. (2010), OECD Publishing.
13. *Poslovna enota nerezidenta v Sloveniji – kriteriji za (ne)obstoj*. Pojasnilo DURS, št. 4217-61/2008, z dne 9.4.2008. Najdeno 23. aprila 2011 na spletnem naslovu http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2244/Poslovna_enota_nerezidenta_v_Sloveniji.
14. *Povezane osebe pri poslovanju med podružnicami tuje osebe in ostalimi subjekti*. Pojasnilo DURS, št. 4200-36/2008-2, z dne 26.2.2008. Najdeno 30. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=1667/Povezane_osebe_pri_poslovanju_med_podruznicami_tuje_osebe_in_ostalimi_subjekti.
15. Pravilnika o izvajanju Zakona o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007, 120/2007, 21/2008, 123/2008, 105/2009, 27/2010, 104/2010, 110/2010.
16. Pravilnik o transfernih cenah *Uradni list RS* št. 141/2006.
17. PricewaterhouseCoopers. (2006). *VAT Bulletin* (interno gradivo). PricewaterhouseCoopers LLP.

18. *Report on The Attribution of Profits to Permanent Establishments*. (2008). OECD Center for Tax Policy and Administration.
19. Russo, R. (2005). *The Attribution of Profits to Permanent Establishments*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
20. Skaar, A. A. (2005). *Commentary on Article 5 of the OECD Model Treaty: The Concept of Permanent Establishment*. Amsterdam: IBFD Publications BV.
21. Slovenski inštitut za revizijo. (2008). *Mednarodni standardi računovodskega poročanja*. Najdeno 30. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.si-revizija.si/o_siru/msrp.php.
22. Slovenski računovodski standardi. *Uradni list RS* št. 118/2005, 119/2008, 1/2010, 90/2010.
23. *Stalna poslovna enota in ZDDV-1*. Pojasnilo DURS, št. 4230-128/2010, 4. 5. 2010. Najdeno 30. junija 2011 na spletnem naslovu http://www.durs.gov.si/si/davki_predpisi_in_pojasnila/davek_na_dodano_vrednost_pojasnila/kraj_obdavcitve/stalna_poslovna_enota_in_zddv_1/.
24. Štembal, B., & Borec, Č. (2008). Davčna obravnava poslovne enote nerezidenta v Sloveniji z vidika ZDDPO-2 in ZDDV-1. *Zbornik referatov. 8 davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo* (str. 89-105). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
25. Vukovič, K. (2007). Podružnice – nekateri problemi pri računovodenju za poslovne in davčne namene. *Davčno finančna praksa*, (4), str. 13-15.
26. Vukovič, K. (2010). Podružnice tujih pravnih oseb. *Bilten Unikum*, (6), str. 7-8.
27. *Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje* (2000), Zbirka Denar, Ljubljana: MFB Consulting.
28. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB3, 18/2011.
29. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/2006, 56/2008, 76/2008, 5/2009, 96/2009, 43/2010, 59/11.
30. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list RS* št. 65/2009-UPB1, 83/2009 Odl.US: U-I-165/2008-2010, Up-1772/2008-2014, Up-379/2009-8, 33/2011.
31. Zemljič, M., & Andrejašič, I. (2007). Davčni vidik poslovanja podružnic. *Revizor* 10/07 (str. 16-70). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.