

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

DIPLOMSKO DELO

**DAVČNI VIDIK PRENOSNIH CEN V
MEDNARODNEM PODJETJU**

Ljubljana, september 2003

TJAŠA TOMELJ

IZJAVA

Študentka Tjaša Tomelj izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom mag. Maje Zaman, in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetni domači strani.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	1
1 OBDAVČENJE DOBIČKOV V MEDNARODNEM PODJETJU	3
1.1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV	3
1.2 STALNA POSLOVNA ENOTA	5
1.3 DAVČNA OSNOVA STALNE POSLOVNE ENOTE	6
1.4 DAVČNO PRIZNANI ODHODKI PRI INTERNIH TRANSAKCIJAH	7
1.5 POSEBNOSTI PRI STALNIH POSLOVNIH ENOTAH BANK	8
1.5.1 Določitev aktivnosti stalne poslovne enote in pogojev, ki veljajo v primeru ločenega in neodvisnega podjetja	9
1.5.2 Določanje dobička stalne poslovne enote kot hipotetično ločenega in neodvisnega podjetja	10
1.6 POPRAVEK DOBIČKOV ZA DAVČNE NAMENE	10
2 DAVČNA PROBLEMATIKA PRENOSNIH CEN V MEDNARODNEM PODJETJU	11
2.1 OBLIKOVANJE PRENOSNIH CEN	11
2.2 PRELIVANJE DOBIČKOV	15
2.3 IZOGIBANJE DAVKOM S POMOČJO DAVČNIH OAZ	17
2.4 TANKA KAPITALIZACIJA	17
2.5 DVOJNO OBDAVČENJE	18
2.6 ZAKONODAJA NA PODROČJU PRENOSNIH CEN	21
3 POOSTRITEV DAVČNE ZAKONODAJE V ZVEZI S PRENOSNIMI CENAMI V SVETU	21
3.1 NEODVISNO TRŽNO NAČELO	22
3.2 METODE ZA DOLOČANJE PRENOSNIH CEN	23
3.3 ADMINISTRATIVNI PRISTOPI ZA IZOGIBANJE NESOGLASJEM IN NJIHOVO REŠEVANJE	25
3.4 DOKUMENTACIJA	26
4 SPREMEMBE NA PODROČJU OBDAVČENJA V EVROPSKI UNIJI Z NASTANKOM NOTRANJEGA TRGA	27
4.1 SPREMEMBE V EKONOMSKEM OKOLJU	28
4.2 DAVČNE OVIRE NA PODROČJU PRENOSNIH CEN ZA POSLOVANJE PREKO MEJA V SKLOPU NOTRANJEGA TRGA	28
4.3 ENOTNA DAVČNA BAZA ZA VSE AKTIVNOSTI ZNOTRAJ EVROPSKE UNIJE	29
4.4 NOTRANJI TRG IN USKLAJEVANJE ZAKONODAJE NA PODROČJU OBDAVČITVE MEDNARODNIH PODJETIJ	30
5 PRENOSNE CENE V SLOVENIJI	33
5.1 ZAKONODAJA	33
5.2 KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČENJU	35
5.3 DAVČNI NADZOR	37
5.4 PRENOSNE CENE IN ZAKONODAJA V PRIHODNOSTI	38
6 SKLEP	39
LITERATURA	41
VIRI	42
PRILOGE	

UVOD

Pod pojmom prenosne cene (tudi notranje ali s tujko transferne cene, ang. transfer prices)¹ razumemo tiste cene, ki se nanašajo na trgovanje med deli podjetja ali med povezanimi podjetji. Z deli podjetja so mišljene posamezne poslovnoizidne enote istega podjetja. Ko govorim o trgovanju med povezanimi podjetji, imam pri tem v mislih trgovanje med matičnim in odvisnim podjetjem ali med dvema odvisnima podjetjema, ki delujeta v dveh različnih državah. Trgovanje med deli podjetja ali med povezanimi podjetji znotraj ene države ni predmet tega diplomskega dela.

Nastanek prenosnih cen je povezan z decentralizacijo podjetij v prvi polovici prejšnjega stoletja. Z decentralizacijo se je povečala avtonomija posameznih decentraliziranih enot podjetja, kar je povzročilo potrebo po sistemu prenosnih cen, ki bi omogočil (Choi, Mueller, 1992, str. 519):

- optimalno alokacijo resursov v podjetju,
- motivacijo managerjev posameznih enot, da bi vodili profitne centre čim bolj učinkovito ter pripomogli k blaginji celotnega podjetja,
- podlago za ocenjevanje uspešnosti posameznih enot.

Na pomenu so pridobile z globalizacijo in spremembami v ekonomskem okolju, ki so privedle do nastanka velikih mednarodnih podjetij in večje soodvisnosti svetovnega gospodarstva. Mednarodna podjetja so nastala s selitvijo določenih dejavnosti podjetij v tujino bodisi zaradi nižje cene delovne sile bodisi zaradi nižjih davčnih stopenj ali podobnih razlogov. Preko mednarodnih podjetij se danes odvija okoli 60 % mednarodnega trgovanja.

Danes predstavljajo prenosne cene eno izmed najbolj zapletenih in spornih operacij mednarodnih podjetij. Neposredno vplivajo na prihodke in odhodeke povezanih podjetij ter s tem tudi na njihove obdavčljive dobičke in na razporeditev davčnih prihodkov med davčnimi oblastmi držav, kjer so locirana posamezna povezana podjetja. Prav na ta davčni vidik prenosnih cen se bo nanašalo tudi to diplomsko delo.

Glede na to, da so davki ena najpomembnejših sestavin bruto domačega proizvoda (v nadaljevanju BDP) in da med njimi pomembno mesto zaseda davek od dobička², se problematiki prenosnih cen v zadnjem času namenja vse več pozornosti³. Z zaostrovanjem zakonodaje na področju prenosnih cen so začele ZDA v zgodnjih devetdesetih, ko so v raznih

¹ To so različni izrazi, ki jih najdemo v literaturi. V nadaljevanju bom uporabljala izraz prenosne cene, ker menim, da je ta prevod najbolj ustrezen. Zaradi nekonsistentnosti izrazoslovja v literaturi je priložen slovar tujih izrazov – priloga 1.

² Nekatere države kot npr. Avstrija in Nemčija uporabljajo izraz davek od dohodka. Kljub temu bom uporabljala izraz davek od dobička, ki se uporablja pri nas.

³ V prilogah 2 in 3 sta grafikona, ki prikazujeta delež davkov v BDP in delež davka od dobička v celotnih davkih za posamezne države.

študijah ugotovili, da so prenosne cene v mnogih primerih orodje za izogibanje davkom. Uvedeno je bilo neodvisno tržno načelo (ang. arm's length principle), ki od povezanih podjetij zahteva, da pri medsebojnem poslovanju ravnajo tako, kot če bi šlo za nepovezane osebe. Kasneje so nadzor nad prenosnimi cenami poostriale tudi druge države. Prav tako je problematika prenosnih cen v ospredju v Evropski uniji pri prizadevanju za poenotenje davčne zakonodaje. S povečanim nadzorom mednarodnih podjetij se je povečala tudi vloga davčnih uprav in število revizij, ki so ne le kompleksnejše in dražje od navadnih, temveč zahtevajo za izvajanje tudi visoko usposobljene davčne revizorje. Države pri postavljanju svoje zakonodaje v zvezi s prenosnimi cenami niso več samostojne, ker je na to področje potrebno gledati s širšega mednarodnega konteksta.

Namen diplomskega dela je osvetliti problematiko prenosnih cen in njen vpliv na višino davkov, ki jih plačuje mednarodno podjetje ali pobere davčna uprava ter prikazati, kako davčne uprave nadzorujejo podjetja in njihovo politiko prenosnih cen ter kako rešujejo spore, ki nastajajo kot posledica dejstva, da je mednarodno podjetje predmet nadzora davčnih uprav različnih držav. Glede na to, da je davek na dobiček najpomembnejši davek, ki ga morajo plačevati pravne osebe, je vpliv prenosnih cen na njegovo višino v tej nalogi v središču pozornosti.

Prvo poglavje je namenjeno podrobnejši opredelitvi prenosnih cen in ostalih pomembnih pojmov, ki se nanašajo na obravnavano problematiko. Opisane so oblike, ki so podjetju na voljo za poslovanje preko meja domače države, ter vplivi organizacijskih oblik mednarodnega podjetja na obdavčenje njegovih dobičkov. Predstavljene so različne možnosti za določanje dobičkov stalne poslovne enote ter posebnosti pri določanju dobičkov stalnih poslovnih enot bank, katerih specifičnost je trgovanje z denarjem. Na koncu poglavja so predstavljeni še morebitni popravki, ki se nanašajo na prenosne cene in jih mora podjetje izvesti za davčne namene.

V drugem poglavju opišem dejavnike in omejitve, ki vplivajo na oblikovanje prenosnih cen ter predstavim težave pri oblikovanju politike prenosnih cen v mednarodnem podjetju. Politika prenosnih cen mora biti takšna, da omogoča doseganje poslovnih ciljev in obenem zadovoljuje pravne predpise. V nadaljevanju so z davčnega vidika opisane najpomembnejše težave, ki zadevajo prenosne cene. Mednje prištevamo prelivanje dobičkov, izogibanje davkom, tanko kapitalizacijo in dvojno obdavčenje.

Tretje poglavje z zgodovinskega vidika prikaže, kako so davčne uprave začele nadzorovati politiko prenosnih cen mednarodnih podjetij in razloge za takšno ravnanje ter razne predpise, ki so jih države začele uvajati zaradi enostavnejšega reševanja konfliktov med davčno upravo in mednarodnimi podjetji ali med davčnimi upravami različnih držav, v katerih ta podjetja opravljajo svojo pridobitno dejavnost. Podrobneje so predstavljene smernice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD), ki narekujejo oblikovanje davčnih

predpisov na področju prenosnih cen državam članicam in so osnova za oblikovanje davčne zakonodaje v Evropski uniji ter tudi v Sloveniji kot njeni bodoči članici.

Četrto poglavje je namenjeno težavam pri vzpostavljanju davčne zakonodaje na področju prenosnih cen v Evropski uniji. Predstavljene so spremembe, ki so se pojavile z nastankom evropskega notranjega trga, problemi in davčne ovire za poslovanje na notranjem trgu ter njihove možne rešitve. Prav tako je opisana zgodovina ukvarjanja z davčno problematiko in prenosnimi cenami ter posebni predpisi, ki so bili sprejeti, da bi olajšali poslovanje mednarodnih podjetij znotraj evropskega notranjega trga.

Zadnje poglavje se nanaša na problematiko prenosnih cen v Sloveniji. Predstavljeni so zakoni, ki to področje urejajo in predvideni koraki v smeri poenotenja slovenske zakonodaje z zakonodajo Evropske unije. Prav tako je opisano, kako se Slovenija spoprijema s problemom dvojnega obdavčenja.

Diplomsko delo zaključujem s sklepom, v katerem povzemam pomembnejše ugotovitve, do katerih sem prišla pri obravnavanju tematike.

1 OBDAVČENJE DOBIČKOV V MEDNARODNEM PODJETJU

1.1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV

Prenosne cene se nanašajo na prenose blaga (material, polproizvodi, proizvodi) in nematerialne lastnine (patenti, blagovne znamke, avtorske pravice, licence, franšize, procesi in druga intelektualna lastnina), denarja (posojila) in storitev (marketing in distribucija, raziskave in razvoj, svetovanje, menedžerska pomoč) ter uporabe lastnine (oprema, stavbe) (Evans, Taylor, Holzmann, 1994, str. 466) med deli podjetja ali med povezanimi podjetji. Prenose, ki se nanašajo na trgovanje med povezanimi podjetji, imenujemo notranji prenosi ali interne transakcije.

Povezana podjetja, kot jih opredeljuje vzorčni sporazum OECD, so tista, kjer je podjetje iz ene države pogodbenice neposredno ali posredno udeleženo pri vodenju, nadziranju ali v kapitalu podjetja iz druge države pogodbenice ali kjer so iste osebe neposredno ali posredno udeležene pri vodenju, nadziranju ali v kapitalu podjetij iz obeh držav pogodbenic.

V tem delu bodo obravnavani notranji prenosi v mednarodnih ali multinacionalnih podjetjih. Mednarodno podjetje je tisto, ki ima direktne investicije oziroma opravlja svojo dejavnost v več kot eni državi (Schall, Haley, 1986, str. 710). Pri teh podjetjih je v domači državi locirano matično podjetje, hkrati pa ima v tujini (eni ali več državah) odvisna podjetja. Matično ali obvladujoče podjetje je tisto, ki lahko neposredno ali posredno vpliva na odločitve v drugih podjetjih, bodisi zaradi svojega deleža v njihovem kapitalu bodisi zaradi česa drugega (Turk,

2002, str. 385). Kot odvisna podjetja se štejejo tista, ki so v popolni lasti matičnega podjetja ali ima matično podjetje v njih prevladujoč delež ter tista, v katerih ima možnost odločanja o poslovanju.

Za razumevanje obdavčevanja dobičkov mednarodnih podjetij je potrebno pojasniti še razliko med domačim (ang. domestic corporation) in tujim (ang. foreign corporation) podjetjem. Domače podjetje v določeni državi je tisto, ki ima sedež v tej isti državi in tukaj opravlja svojo pridobitno dejavnost ter zanj velja pravo te države. Tuje podjetje opravlja pridobitno dejavnost in ima sedež zunaj te države. Zanj velja pravo države, kjer ima svoj sedež (Evans, Taylor, Holzmann, 1994, str. 416).

Z opredelitvijo domačega in tujega podjetja je povezan tudi pojem rezidentstva. Rezident je v zakonodaji posameznih držav lahko opredeljen različno. Na splošno v primeru pravnih oseb velja, da je rezident določene države podjetje, ki je v tej državi registrirano, ne glede na narodnost družbenikov oz. ustanoviteljev. Nerezident je vsaka pravna oseba, ki ni rezident.

Za opravljanje dejavnosti v tujini ima podjetje na voljo več možnosti. V tujini lahko ustanovi samostojno hčerinsko podjetje (ang. foreign subsidiary) ali pa registrira podružnico (ang. foreign branch) oziroma predstavništvo (Prezelj, 2000, str. 17). Predstavništvo tukaj ne bo predmet obravnave, saj ni stalna poslovna enota in glede na to ni podlage za obdavčenje te oblike v tujini. Glavna razlika med hčerinskim podjetjem in podružnico je, da je hčerinsko podjetje samostojna pravna oseba, podružnica pa je del matičnega podjetja in nima statusa pravne osebe. Vsaka od oblik ima svoje dobre in slabe strani. Hčerinsko podjetje jamči za svoje obveznosti samo z lastnim kapitalom, za obveznosti podružnice pa jamči matično podjetje z vsemi svojimi sredstvi. Slabost hčerinskega podjetja je, da njegova izguba ne zmanjšuje obdavčljivega prihodka matičnega podjetja, medtem ko izgube podružnice nevtralizirajo domače dobičke. Do razlik med obema prihaja tudi pri obdavčitvi in vplivih obdavčitve na matično podjetje. Hčerinsko podjetje je zavezano plačevati davek od dobička državi, kjer je njegov sedež, medtem ko je podružnica predmet obdavčitve tako v domači kakor tudi v tuji državi. Problem dvojne obdavčitve in sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčenju so predstavljeni v drugem poglavju. Pri hčerinskem podjetju ni velikih težav glede obdavčenja dobičkov, saj deluje kot popolnoma samostojna enota in se obdavči ves dobiček, ki ga ustvari. V domači državi so dobički podružnice navadno obdavčeni šele kot dividende, ki so izplačane domačim osebam. Obdavčitev podružnice je mnogo bolj zapletena, saj je le-ta odvisni del matičnega podjetja. Dobički podružnice se ne obdavčujejo na enak način kot pri samostojnem podjetju, temveč se podružnici pripiše del celotnega dobička matičnega podjetja.

Davek od dobička pravnih oseb (ang. corporate income tax) je najpomembnejši davek, ki zadeva obdavčevanje pravnih oseb, pri čemer je dobiček definiran kot razlika med prihodki in odhodki. Obdavčljivi dobiček se razlikuje od dobička izkazanega v poslovnih knjigah, saj vsi stroški niso davčno priznani odhodki, prav tako obstajajo določene davčne olajšave, ki

znižujejo davčno osnovo. Ta davek plačujejo vse pravne osebe, ki poslujejo z namenom ustvarjanja dobička. Z vidika mednarodnih podjetij so davčni zavezanci za plačevanje tega davka domača podjetja za dobiček ustvarjen tako doma kot tudi v tujini ter tuja podjetja, ki na ozemlju domače države trajno opravljajo svojo dejavnost, odvisno od sistema obdavčenja, ki ga uporablja država. Sistemi se razlikujejo v svojih osnovnih značilnostih, ki so: davčna enota (kdo je obdavčen), davčna osnova (kaj je obdavčeno) in davčna stopnja. Ker so s takšno opredelitvijo davčnih zavezancev mednarodna podjetja primorana plačevati davke v več državah, se sklepajo sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčenju, ki so opisani v drugem poglavju.

1.2 STALNA POSLOVNA ENOTA

Na splošno velja, da se lahko obdavčijo dobički tujega podjetja v tujini, če le-to opravlja svojo dejavnost v tujini preko stalne poslovne enote. Da lahko poslovno mesto opredelimo kot stalno poslovno enoto, je potrebno: da takšno mesto obstaja, da je stalno in ne prehodne narave, da je krajevno ločeno od matične družbe ter da podjetje preko tega stalnega poslovnega mesta redno opravlja svojo dejavnost (Prislan Šušteršič, 2001, str. 290). Stalna poslovna enota je v 4. členu Zakona o davku od dobička pravnih oseb (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2001, v nadaljevanju ZDDPO) opredeljena kot poslovno mesto v katerem ali preko katerega davčni zavezanec v celoti ali delno posluje na območju Republike Slovenije.

Primeri stalnih poslovnih enot po ZDDPO so:

- sedež uprave,
- podružnica,
- poslovalnica,
- tovarna,
- delavnica,
- rudnik, kamnolom ali katerikoli drug kraj, kjer se izkoriščajo naravna bogastva,
- gradbišče ali kraj, kjer se opravljajo gradbena ali montažna dela več kot 12 mesecev (to obdobje je v različnih meddržavnih sporazumih lahko opredeljeno tudi drugače).

Za stalne poslovne enote po 5. členu ZDDPO se ne štejejo:

- uporaba objektov ali opreme izključno za skladiščenje, razstavljanje ali dobava proizvodov, ki pripadajo davčnemu zavezancu, izključno za predelavo v drugih podjetjih;
- vzdrževanje stalnega poslovnega mesta izključno za nakupovanje proizvodov in storitev ali za zbiranje informacij za davčnega zavezanca;
- vzdrževanje stalnega poslovnega mesta le zaradi reklamnih namenov, dajanja informacij ter znanstvenega raziskovanja.

V primeru, da sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčenju stalno poslovno enoto urejajo drugače kot domača davčna zakonodaja, se za rezidente držav, s katerimi je takšen sporazum sklenjen, neposredno uporabljajo določbe sporazuma.

Stalna poslovna enota je lahko tudi oseba, ki deluje v imenu podjetja in je pooblaščen za sklepanje pogodb v njegovem imenu. Če opravlja podjetje posle v drugi državi prek posrednika, splošnega komisionarja ali drugega zastopnika, ki deluje v okviru svojega rednega poslovanja, se ne šteje, kot da bi podjetje imelo v tujini stalno poslovno enoto.

Tudi če družbo, ki je rezident določene države, kontrolira družba, ki ni rezident te iste države, še ni dovolj, da bi bila to stalna poslovna enota.

1.3 DAVČNA OSNOVA STALNE POSLOVNE ENOTE

Da se lahko ugotovi davčna osnova stalne poslovne enote, je najprej potrebno ugotoviti višino dobička, ki se tej enoti lahko pripiše. Za pripisovanje dobička stalni poslovni enoti se uporabljata dve metodi, ki lahko pripeljeta do povsem drugačnih rezultatov. Dobiček se lahko pripiše (Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishments, 2001, str. 9-10)⁴:

- posredno (ang. relevant business activity approach) in
- neposredno (ang. functionally separate entity approach).

Pri posredni metodi se dobiček celotnega podjetja razdeli njegovim delom glede na to, v kolikšni meri posamezen del prispeva k temu dobičku, torej je pri tej metodi potrebno najprej ugotoviti dobiček podjetja kot celote. Dobiček celotnega podjetja je agregat dobičkov in izgub, ki izhajajo iz posameznih aktivnosti. Pri ugotavljanju dobička celotnega podjetja za določanje dobička stalne poslovne enote je relevanten le tisti dobiček, ki izhaja iz aktivnosti, v katerih ta poslovna enota sodeluje. Če stalna poslovna enota sodeluje pri določeni aktivnosti, kjer druge enote ustvarjajo izgubo, kar vpliva na znižanje dobička celotnega podjetja, se znižajo tudi dobički, ki jih je mogoče pripisati tej enoti. V nobenem primeru ne more biti dobiček, ugotovljen za stalno poslovno enoto, večji od dobička celotnega podjetja. Pri takšnem določanju prihaja do velikih razlik predvsem pri definiranju poslovnih aktivnosti v različnih državah.

Poglejmo primer v katerem domače podjetje razvija nov izdelek na svojem sedežu in s tem ustvari izgubo. Stalna poslovna enota skrbi le za njegovo distribucijo, s katero ustvari dobiček. Rezultat celotne aktivnosti, ki jo sestavljajo raziskave in razvoj, produkcija in distribucija, je izguba. V tem primeru nikakor ni mogoče stalni poslovni enoti pripisati dobička, čeprav ga je s svojo participacijo v omenjeni aktivnosti ustvarila. Z različnimi

⁴ Slovenski izrazi povzeti po: Prezelj, 2000, str. 18.

opredelitvami relevantne poslovne aktivnosti je lahko omejena tudi pravica do obdavčitve s strani tiste države, kjer se stalna poslovna enota nahaja, če je v opredelitvi določeno, da dobička ni mogoče pripisati stalni poslovni enoti, ko se aktivnost odvija v okviru davčnih pristojnosti različnih tujih držav. Razlike med državami obstajajo tudi glede na širino obdobja, za katerega se ocenjuje dobičkonosnost aktivnosti. Tako se lahko v nekaterih primerih stalni poslovni enoti pripiše dobiček, čeprav je v tekočem letu ustvarila izgubo, če se v prihodnosti pričakuje, da bo ta poslovna aktivnost prinašala dobiček.

Po neposredni metodi se stalni poslovni enoti pripišejo dobički, ki bi jih ustvarila pri poslovanju z matičnim podjetjem ali katerikoli drugim njegovim delom z opravljanjem enakih ali podobnih aktivnosti pod enakimi pogoji v okviru neodvisnega tržnega načela, če bi delovala kot popolnoma ločeno in neodvisno podjetje. Po tej metodi je mogoče stalni poslovni enoti pripisati dobiček tudi, če le-ta na ravni celotnega podjetja še ni bil dosežen. To se zgodi v primeru, ko stalna poslovna enota izdelava in prodaja drugemu delu podjetja nedokončan proizvod. Ko se ugotavlja dobiček stalne poslovne enote, se upoštevajo vsi stroški, ki so nastali zaradi poslovanja le-te. Prav tako se upošteva del administrativnih in upravljalnih stroškov celotnega podjetja. Ti odhodki se izračunajo po določenem ključu ali se ocenijo⁵.

Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje (ang. Model Tax Convention on Income and on Capital, v nadaljevanju Vzorčni sporazum) daje več podpore posredni metodi, čeprav je neposredna metoda enostavnejša glede uporabe, saj ne postavlja nobenih omejitev pri pripisovanju dobičkov in zanjo ni potrebno ugotavljati celotnega svetovnega dobička mednarodnega podjetja, ampak se lahko določi na podlagi poslovnih knjig stalne poslovne enote. Prav tako je ta metoda bolj konsistentna z neodvisnim tržnim načelom⁶.

Glede na vzorčni sporazum OECD se lahko poljubno izbere tako neposredna kot posredna metoda za ugotavljanje dobička stalne poslovne metode. Izbrano metodo je potrebno uporabljati vsako leto in se ne sme spreminjati, če za spremembo ne obstajajo utemeljeni razlogi.

1.4 DAVČNO PRIZNANI ODHODKI PRI INTERNIH TRANSAKCIJAH⁷

Prodaja blaga

Za prodajo blaga med povezanimi podjetji velja, da so davčno priznani odhodki takrat, ko so prenosne cene oblikovane po neodvisnem tržnem načelu. Če cene ne ustrezajo temu načelu, se pri izračunu dobička za davčne namene upoštevajo cene enakega ali podobnega blaga, dobavljivega pod enakimi ali podobnimi pogoji, ki veljajo na trgu.

⁵ Za podrobnejšo analizo pripisovanja dobičkov stalni poslovni enoti glej OECD: Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishments, 2001.

⁶ To načelo je podrobneje predstavljeno v 3. poglavju.

⁷ Vsi primeri davčno priznanih odhodkov pri internih transakcijah so povzeti po: Prezelj, 2000, str. 19-20.

Storitve

Če so storitve, ki jih matično podjetje opravi odvisnemu podjetju, običajna dejavnost matičnega podjetja, se lahko obračunajo po ceni, ki pokriva stroške in ustrezno stopnjo dobička, vendar le pod pogojem, da se po enaki ceni zaračunavajo tudi neodvisnim osebam. Druge storitve, kot so storitve upravljanja ipd., se zaračunavajo po stroškovni ceni.

Nematerialna lastnina

Licenčnine ne veljajo za davčno priznane odhodke, saj velja, da se lastninska pravica znotraj podjetja ne more prenesti. Priznajo se le stroški razvijanja proizvodov bodisi matičnemu podjetju bodisi podružnici odvisno od tega, kje so dejansko nastali.

Posojila

Velja, da samemu sebi ni mogoče dati posojila, zato obresti niso davčno priznani odhodki. Kot davčno priznane odhodke lahko odvisno podjetje upošteva del obresti, ki jih matično podjetje plačuje tretjim osebam za posojilo porabljeno v korist odvisnega podjetja ali obratno. To pa ne velja v primeru stalne poslovne enote bank ali finančnih ustanov, saj so obresti del njihovega običajnega poslovanja.

Prenos stalnih sredstev

Pri tem je potrebno razlikovati ali gre za trajno spremembo v uporabi sredstev ali le za začasni prenos. Vrednotenje takšnih prenosov je odvisno od mnogih dejavnikov, kot so: namen prenosa, kdo nosi odgovornost, kdo vzdržuje sredstva ipd. Ko se ocenijo vse okoliščine, se določi za kakšen prenos gre. Prenos je lahko prodaja, zakup ali licenca. Če gre za prodajo, se priznajo stroški v višini poštene tržne cene.

1.5 POSEBNOSTI PRI STALNIH POSLOVNIH ENOTAH BANK

Glavna dejavnost bank je posojanje in izposojanje denarja. Njihov dobiček izvira iz razlike v obrestnih merah, po katerih sredstva posojajo in tistih, po katerih si sredstva izposojajo. Podporne funkcije, kot so management, postavljanje poslovnih strategij, razvijanje računalniških sistemov itd., ki se ne prištevajo med dejavnosti bank, so navadno centralizirane na sedežu podjetja. Pri svoji dejavnosti so banke izpostavljene različnim vrstam tveganja, pri čemer so za davčne namene pomembna predvsem kreditno tveganje (da stranka ne bo mogla vrniti glavnice in pripadajočih obresti v skladu s pogodbo), tveganje obrestne mere (da se bodo tržne obrestne mere spremenile glede na veljavne ob sklenitvi pogodbe) in tečajno tveganje (ko posojilo ni dano v domači valuti, da se bodo spremenili veljavni tečaji). Kreditna sposobnost podjetja je prav tako pomemben dejavnik pri analizah prenosnih cen. Od kreditne sposobnosti banke je odvisna višina obrestne mere, po kateri si lahko banka denar izposoja in ga posoja. Pomembne so tudi naslednje zahteve: kapitalska ustreznost, predpisan minimalni kapital in obvezne rezerve. Za davčne namene je potrebno ugotoviti, ali so bili zaslužki banke razdeljeni med njene dele v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V nadaljevanju je opisan

postopek pripisovanja dobička stalnim poslovnim enotam bank v dveh korakih (Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishments, 2001, str. 48-64).

1.5.1 Določitev aktivnosti stalne poslovne enote in pogojev, ki veljajo v primeru ločenega in neodvisnega podjetja

Pripisovanje funkcij poslovni enoti

Pri kreiranju novega posojila banka opravlja različne dejavnosti, kot so: trženje, ugotavljanje kreditnega tveganja novega posla in kreditne izpostavljenosti stranki, pogajanje o pogodbenih pogojih, najemanje posojila za zagotovitev zadostne količine sredstev, podpisovanje pogodbe. Ko je posojilo odobreno, je potrebno z njim tudi upravljati, za kar so potrebne naslednje dejavnosti: pobiranje obresti in nadzor plačil, preverjanje tveganj in upravljanje z njimi, razporejanje stroškov med poslovne enote, uravnavanje rokov plačil in izplačil ipd. Za vse te dejavnosti je potrebno ugotoviti, kdo se z njimi ukvarja in v kateri poslovni enoti se opravljajo. Prav tako je potrebno ugotoviti, katere funkcije je pri pripisovanju dobičkov potrebno upoštevati, čeprav se niso izvajale neposredno v stalni poslovni enoti.

Določanje kreditne sposobnosti poslovne enote

Po nevtralnem tržnem načelu bi morale imeti tako vse podružnice bank kot tudi sedež enako kreditno tveganje z enakimi pogoji posojanja in izposojanja, čeprav je mogoče tudi drugače. Enaki pogoji za vse dele banke bi morali veljati, ker se tudi kapital razporeja na enak način. V primeru večjega tveganja ene poslovne enote, bi se moralo zaradi tega tej poslovni enoti pripisati tudi več kapitala.

Pripisovanje prostega kapitala (ang. free capital)

Tak kapital izvira iz lastnih finančnih virov in ne zahteva plačila obresti. Najpogostejši obliki sta izdaja delnic in zadržani dobički. Za stalne poslovne enote velja, da so lahko ustanovljene s popolnoma dolžniškim kapitalom. V primeru, da se v stalni poslovni enoti izvajajo enake operacije kot na sedežu, pristojne oblasti postavljajo minimalne kapitalske zahteve. Kapital, ki zadovolji te zahteve, je v glavnem denarni kapital. Prvi korak, potreben pri pripisovanju prostega kapitala stalnim poslovnim enotam, je dodeliti sredstva banke tisti enoti, ki se ukvarja z dejavnostmi, povezanimi s temi sredstvi, in oceniti tveganje. Nato se določi znesek denarnega kapitala, ki je potreben, da ta sredstva podpira. V skladu z nevtralnimi tržnimi načeli je sredstva, ki so bolj tvegana, potrebno podpreti z več prostega kapitala kot manj tvegana. Za razdeljevanje prostega kapitala je na voljo več možnosti. Samo nekaj jih je opisanih v nadaljevanju. Ena od možnosti je, da se poslovni enoti pripiše enaka vrednost prostega kapitala, kot bi se pripisala neodvisni bančni instituciji v tuji državi. Naslednja možnost je stalni poslovni enoti pripisati prosti kapital v višini, kot bi se pripisal neodvisni bančni instituciji v državi stalne poslovne enote, ki se ukvarja z enakimi dejavnostmi in pod enakimi pogoji. Tretja možnost je razdelitev prostega kapitala glede na razdelitev tveganega premoženja (BIS pristop), ki določa da se stalni poslovni enoti, ki ima 10 % tveganega premoženja celotne banke, dodeli 10 % predpisanega kapitala. Trenutno najbolj primeren

način za razdelitev prostega kapitala v skladu z neodvisnim tržnim načelom je BIS pristop. Le-ta zagotavlja, da ima stalna poslovna enota dovolj prostega kapitala, ki podpira vse njene izvajane dejavnosti, uporabljena sredstva in prevzeta tveganja.

Prilagoditve

Naslednji korak je primerjava stalni poslovni enoti pripisanega prostega kapitala glede na neodvisno tržno načelo in stalni poslovni enoti dejansko dodeljenega prostega kapitala s strani banke. Če je dejansko pripisana vrednost kapitala manjša od tiste, ki je določena glede na neodvisno tržno načelo, se izvede ustrezen popravek.

1.5.2 Določanje dobička stalne poslovne enote kot hipotetično ločenega in neodvisnega podjetja

Priznavanje poslov

S funkcionalno analizo je potrebno ugotoviti, če je na posamezen dogodek potrebno gledati kot na notranji posel ekonomske pomembnosti. Težava pri aktivnosti bank je, da sredstva, ki so predmet njenih transakcij, nimajo fizične oblike, temveč obstajajo v obliki pogodb in vnosov v poslovne knjige. Zato je težko ugotoviti, kje v banki se sredstvo nahaja, ali so bila sredstva prenesena v drug del podjetja in če jih je drug del podjetja začel uporabljati.

Uporaba metod za določanje prenosnih cen pri razporejanju dobička

Dobiček se med dele banke razdeli sorazmerno s prispevkom posameznega dela k opravljanju določene podporne aktivnosti, povezane z bančnimi posli. Za ugotavljanje ali so dobički v skladu z neodvisnim tržnim načelom, je potrebno primerjati zaslužke pri poslovanju s primerljivimi nenadzorovanimi transakcijami⁸. Pri trgovanju z denarjem je za ugotavljanje primerljivih poslov potrebno primerjati predvsem: način, vrsto finančnega sredstva, obrestno mero, valuto, v kateri je finančno sredstvo denominirano, pravice sodelujočih strank, strukturo poslov, pogodbene pogoje, itd. V primeru bank je težko najti primerljive nenadzorovane transakcije, saj se navadno mnogo aktivnosti odvija na centralni ravni, kar pri nepovezanih osebah ni vsakdanje.

1.6 POPRAVEK DOBIČKOV ZA DAVČNE NAMENE

Če poslovanje med povezanimi osebami ni potekalo po neodvisnem tržnem načelu, je potrebno za davčne namene dobičke popraviti. Te popravke obravnava 9. člen Vzorčnega sporazuma (Model Tax Convention on Income and on Capital, 2000). Davčni organ sme za ugotovitev obdavčljivega dobička popraviti knjige podjetja, ko te ne izkazujejo pravega obdavčljivega dobička, ki izvira iz te države, zaradi posebnih odnosov med podjetji, vendar le v primeru dogovorjenih posebnih pogojev med obema podjetjema.

⁸ Nenadzorovane transakcije so opredeljene so v 3. poglavju.

Takšni popravki lahko privedejo do dvojnega obdavčenja. Vendar se popravki ne izvajajo avtomatsko v obeh državah. Podjetju iz države X se na primer dobiček poveča zaradi popravkov. S tem je zavezano za plačilo dela davka od dobička, ki je bil že obdavčen pri podjetju v državi B. Popravek v državi B naj se opravi, da ne pride do dvojnega obdavčenja, a le v primeru, da država B meni, da takšen popravljen dobiček ustreza tistemu, ki bi bil dosežen pri poslovanju nepovezanih oseb. Takšne popravke imenujemo sekundarni popravki (Transferne cene med povezanimi osebami, 2000, str. 19). S temi popravki še ni doseženo stanje, ki bi bilo doseženo v primeru poslovanja nepovezanih oseb. Četudi obe podjetji izvršita ustrezne popravke, se denar, ki predstavlja popravljen dobiček, nahaja v drugem podjetju, kot bi se pri poslovanju med nepovezanimi osebami. Ta dobiček bi se lahko prenesel v drugo podjetje v obliki dividend, premoženjskih pravic ali posojila. V tem primeru ima takšen prenos druge davčne posledice. Načeloma se lahko ti tako imenovani sekundarni popravki opravijo, če jih dovoljuje notranje pravo držav pogodbenic.

2 DAVČNA PROBLEMATIKA PRENOSNIH CEN V MEDNARODNEM PODJETJU

2.1 OBLIKOVANJE PRENOSNIH CEN

Svoje notranje transakcije lahko podjetje ovrednoti zelo različno. Bodisi oblikuje cene, ki so tako nizke, da ne pokrijejo niti proizvajalčevih stroškov, bodisi so dovolj visoke, da mu prinašajo dobiček. Torej lahko podjetje z ustrezno politiko prenosnih cen pripomore k doseganju zastavljenih poslovnih ciljev. Prenosne cene omogočajo maksimizacijo dobička, prodor na nove trge, odpravo konkurence na določenem področju, minimizacijo plačil davka na dobiček in podobno. Že od nekdanj s stališča davčnih oblasti veljajo za orodje, s katerim se mednarodna podjetja poskušajo izogniti plačilu davkov.⁹ Vendar pa mednarodna podjetja na oblikovanje politike prenosnih cen ne gledajo le z vidika davčnih obveznosti, temveč upoštevajo še mnoge druge dejavnike, ki vplivajo na njihovo oblikovanje. Zaradi vse večjega posvečanja davčnih oblasti tej problematiki, se podjetja pri poslovanju preko meja in poskusih oblikovanja prenosnih cen srečujejo z mnogimi težavami, kot so: oster in vse pogostejši nadzor s strani davčnih uprav, tveganje kazni in dvojnega obdavčenja, priprava obsežne dokumentacije in negotovost glede ustreznosti delovanja, saj se davčna zakonodaja različnih držav precej razlikuje in se neprestano spreminja. Prav zaradi različnih zahtev davčnih oblasti so stroški prilagajanja veliko večji, kot če bi podjetja delovala v okviru ene davčne oblasti. Predvsem problematično je za mala in srednja podjetja, ki jim koncept prenosnih cen ni dobro poznan in nimajo ustreznih virov in strukture.

⁹ V ZDA ocenjujejo, da je izpad davčnih prihodkov zaradi prenosnih cen 15-20 milijard USD letno (www.ctj.org/hid_ent/part-2/part2-3.htm).

Različni avtorji omenjajo različne faktorje, ki vplivajo na oblikovanje prenosnih cen, in jim pripisujejo različno pomembnost. Med najbolj pogosto omenjenimi faktorji so (Choi, Mueller, 1992, str. 535):

- stopnja davka od dobička v domači državi in v tujini,
- carine,
- spremembe menjalnih tečajev,
- konkurenčnost,
- inflacija,
- kontrola menjave,
- delitev dobičkov,
- lokalni delničarji,
- politični in socialni pritiski.

Stopnja davka od dobička

Stopnje davka od dobička se med državami zelo razlikujejo, zato je za mednarodna podjetja smotno poslovati ali dosegati dobičke v državi, kjer je davčna stopnja nižja. Te stopnje med seboj niso primerljive, ker višina dejansko plačanega davka ni odvisna le od davčne stopnje, temveč od načina izračuna davčne osnove. Pomemben dejavnik, ki vpliva na razliko v višini davčne osnove, so davčne ugodnosti, med katere spadajo: moratorij na plačilo davka, pospešena amortizacija, davčna oprostitev, znižanje davčnih stopenj. Za primerjavo davčnih stopenj med državami je potrebno izračunati dejansko ali efektivno davčno stopnjo. Ta stopnja je odstotno razmerje med dokončno zavezančevu davčno obveznostjo in njegovo bruto osnovo. Bruto osnova je tista, ki še ne upošteva davčnih olajšav ali drugih ugodnosti (Rupnik, 1997, str. 7). Tabela 1 na strani 13 prikazuje razlike med nominalnimi in povprečnimi efektivnimi davčnimi stopnjami posameznih držav.

Carine

Podjetje A posluje v domači državi, podjetje B je njegovo odvisno podjetje v tujini. V tujini veljajo visoke uvozne carine. Če podjetje A pri prodaji blaga podjetju B postavi nizke cene, plača manj carine, vendar več davka zaradi večje davčne osnove. Obratno je pri visokih cenah. Le-te pomenijo visoko carino, s tem pa nižjo davčno osnovo. Priloga 4 prikazuje vpliv carin in davkov na dobiček.

Menjalni tečaji

Če se pričakuje povečanje vrednosti tuje valute glede na domačo valuto, si bo podjetje prizadevalo za čim večjo vrednost sredstev in čim manjšo vrednost obveznosti denominiranih v tuji valuti. V kolikor podjetje ne namerava spremeniti premoženja v tujini v domačo valuto, je sprememba tečaja nepomembna. V realnosti se to redko zgodi. Odvisna podjetja iz tujine praviloma prenesejo dobičke v domačo državo preko dividend. Ker sprememba vrednosti tuje valute vpliva na velikost dividend, izplačanih v domači valuti, je ta dejavnik prav tako pomemben pri oblikovanju prenosnih cen.

Tabela 1: Nominalne in povprečne efektivne stopnje davka na dobiček v nekaterih državah v letu 2001

Država	Nominalna davčna stopnja v %	Povprečna efektivna davčna stopnja v %
Avstrija	34,00	27,90
Belgija ^a	40,17	34,50
Danska	30,00	27,30
Finska	29,00	26,60
Francija ^a	36,43	34,70
Grčija	37,50	28,00
Irska ^a	10,00	10,50
Italija	40,25	27,60
Luksemburg ^a	37,45	32,20
Nemčija	39,35	34,90
Nizozemska ^a	35,00	31,00
Portugalska ^a	35,20	37,00
Španija ^a	35,00	31,00
Švedska	28,00	22,90
Velika Britanija ^a	30,00	28,30

^a Te države uporabljajo nižje davčne stopnje za podjetja z dobički pod določeno mejo in majhna podjetja

Vir: Towards an internal market without tax obstacles, 2001, str. 24.

Konkurenčnost

Podjetje A prodaja svojemu odvisnemu podjetju B v tujino. Če mu prodaja po nizkih cenah, so tudi cene podjetja B nizke in s tem bolj konkurenčne. V primeru zelo nizkih cen lahko to pripelje v tuji državi do postavljanja različnih omejitev s strani vlade ali lokalnih podjetij.

Inflacija

Če pride v državi, kjer je locirano odvisno podjetje do inflacije, se v tisti državi zniža kupna moč denarja. Če podjetje iz domače države postavi svojemu odvisnemu podjetju v tuji državi, kjer se pričakuje inflacija, visoko ceno, se na ta način iz tujine prenese v domačo državo večja količina denarja.

Kontrola menjave

Ko ena država nadzoruje menjavo, določi dovoljeni znesek menjave. V primeru nizkih cen je lahko količina blaga, ki se izvozi v to državo, večja, pri visokih cenah pa je le-ta manjša.

Delitev dobičkov

Manjši je znesek davka na dobiček, večji je celoten dobiček po davkih in obratno. V primeru večjega dobička lahko podjetje izplača lastnikom več v obliki dividend. Dividende so tudi obdavčene. Stopnja obdavčitve je v posameznih državah različna. Ponekod je pravilo, da se

dobiček odvisnega podjetja v tujini obdavči šele, ko je izplačan v obliki dividend. Od teh predpisov je potem odvisno oblikovanje prenosnih cen, ki bodo glede na analizo dejavnikov prispevale k ustvarjanju dobička v domači ali tuji državi.

Lokalni delničarji

Če so lastniki odvisnega podjetja v tuji državi tudi tamkajšnji domačini, si bodo le-ti prizadevali za večje dobičke in bodo podpirali višje prenosne cene pri prodaji proizvodov matičnemu podjetju in nižje cene za proizvode, ki jih matično podjetje proda svojemu odvisnemu podjetju. S tem je zagotovljena višja raven dobička odvisnega podjetja, ki ga lahko v obliki dividend razdeli svojim delničarjem.

Politični in socialni pritiski

Vsaka država, ki poskuša omejiti ali nadzorovati aktivnosti mednarodnega podjetja, ni preveč ugodna izbira za doseganje visokih dobičkov v smislu dolgoročne varnosti, ne glede na vse ostale faktorje, ki vplivajo na oblikovanje prenosnih cen.

Strategije za določanje prenosnih cen lahko razdelimo v dve skupini: na tiste, ki temeljijo na tržnih cenah in na tiste, ki na njih ne temeljijo. Če bi na trgih veljala popolna konkurenca, bi podjetja brez težav določila prenosne cene, ki bi temeljile na tržnih cenah. Težava je v tem, ker takšni trgi za proizvode, s katerimi med seboj trgujejo povezana podjetja, redko obstajajo. Katero od strategij bodo izbrala podjetja je odvisno od zunanjih in notranjih podjetju specifičnih dejavnikov. Med te dejavnike sodijo: velikost podjetja, organizacijska struktura, pravne zahteve, stopnja internacionalizacije, kulturni vplivi.

Razvili so se trije teoretični okvirji, ki določajo, kakšno metodo uporabiti. Ekonomski model pravi, da se v primeru konkurenčnega trga uporabi kot prenosna cena kar tržna cena, v primeru nepopolne konkurence pa mejni proizvodni stroški. Matematični modeli predlagajo, da je prenosna cena nedokončanega proizvoda enaka oportunitetnim stroškom. Behavioristični modeli so poskušali v odločitve o prenosnih cenah vpeljati človeški faktor in predlagajo uporabo dogovorjenih cen (Choi, Muller, 1992, str. 529).

Al-Eyrani, Alam in Akhter (1990, str. 418-422) so izdelali raziskavo, ki je zajemala vzorec 164 ameriških mednarodnih podjetij. V njej so ugotavljali povezanost 34 determinant, razdeljenih v štiri kategorije, z izbiro metode za določanje prenosnih cen. Ugotovili so, da:

- a) velika podjetja raje izberejo prenosno ceno, ki temelji na tržni ceni, da bi čim bolj zadostili pravnim predpisom in se izognili morebitnim popravkom, saj je za velika podjetja bolj verjetno, da jih bodo davčne oblasti preverjale,
- b) politično-socialni, notranje- in zunanje gospodarski faktorji ter lokacija nimajo posebnega vpliva na izbiro metode.

Da bi se izognili težavam pri oblikovanju prenosnih cen, sprejemajo države takšne predpise, ki omejujejo svobodo mednarodnih podjetij pri njihovem oblikovanju. Te cene naj bi se oblikovale na podoben način kot pri poslovanju nepovezanih podjetij pri primerljivih nenadzorovanih transakcijah. OECD je oblikovala smernice za določanje prenosnih cen v mednarodnih podjetjih, v skladu s katerimi oblikujejo svojo zakonodajo vse države članice in tudi nekatere nečlanice. Te smernice določajo oblikovanje prenosnih cen po neodvisnem tržnem načelu. Načelo in dovoljene metode za oblikovanje prenosnih cen s stališča OECD so predstavljene v 3. poglavju.

2.2 PRELIVANJE DOBIČKOV

Glede na to, da lahko podjetje oblikuje cene za interne transakcije zelo poljubno, lahko z ustreznimi prenosnimi cenami preliwa dobičke iz ene države v drugo državo. To je največkrat pogojeno z davčnimi stopnjami držav, kjer služe mednarodno podjetje.

Pri prodaji blaga iz države z nižjo v državo z višjo stopnjo davka na dobiček so prenosne cene višje. Obratno se dogaja pri prodaji blaga iz države z višjo v države z nižjo davčno stopnjo, zato so cene pri takšni transakciji nižje. Na ta način se dobiček v državi z višjo davčno stopnjo znižuje, v državi z nižjo davčno stopnjo pa zvišuje. Posledica takšnega ravnanja je, da lahko podjetje kot celota minimizira svojo davčno obremenitev oziroma maksimizira neto dobiček ali dobiček po plačilu davkov. Takšno ravnanje pripelje do rezultata, ki pomeni več pobranega davka v državi z nižjo davčno stopnjo in manj pobranega davka v državi z višjo stopnjo davka na dobiček.

Primer prelivanja dobičkov med državami

Nizke cene:

Neodvisno mednarodno podjetje ima sedež v državi z relativno visoko davčno stopnjo (34%), podružnica (hči) pa v državi z nižjo davčno stopnjo (10 %). Stroški proizvodnje komponente, ki jo proizvaja podružnica, znašajo 400 \$. Matičnemu podjetju v domači državi jo prodaja po (prenosni) ceni 550 \$, kar predstavlja del stroškov prodanega proizvoda matičnega podjetja. Matično podjetje ima z izdelavo proizvoda, ki vsebuje komponento hčerinskega podjetja, še nadaljnjih 300 \$ stroškov. Proizvod prodaja po ceni 2000 \$. Davčne obveznosti so izračunane na podlagi dobička pred obdavčitvijo, tako matičnega podjetja kot tudi podružnice, in znašajo 226 \$. Vpliv nizkih prenosnih cen na davčne izdatke in dobiček mednarodnega podjetja, je prikazano v Tabeli 2 na strani 16.

Visoke cene

Dobički se prelivajo iz države z visoko davčno stopnjo v državo z nizko davčno stopnjo, če je komponenta, ki je proizvedena v podružnici, prodana matičnemu podjetju po (prenosni) ceni 700 \$. To ne vpliva na celotne prihodke, stroške in dohodek pred obdavčitvijo mednarodnega podjetja. Se pa zmanjšajo davčni izdatki mednarodnega podjetja (226 \$ - 190 \$) za 36 \$. Pri

konsolidiranih rezultatih ugotovimo, da je neto učinek prenosa proizvodov ali storitev na dohodek pred obdavčitvijo mednarodnega podjetja enak nič. Kakšen je vpliv višjih prenosnih cen na davčne izdatke in dobiček mednarodnega podjetja, je prikazano v Tabeli 3.

Tabela 2: Dobiček mednarodnega podjetja v primeru nizkih prenosnih cen

Spremembe v izkazu uspeha	Podružnica v državi z nizko davčno stopnjo (10 %)	Matično podjetje v državi z visoko davčno stopnjo (34 %)	Mednarodno podjetje kot celota
Prihodki	\$550*	\$2000	\$2000
- stroški prodanih proizvodov	\$400	(\$550* + \$300)	\$700
= kosmati dobiček	\$150	\$1150	\$1300
- operativni stroški	\$100	\$500	\$600
= dohodek pred obdavčitvijo	\$50	\$650	\$700
- <i>davčni izdatki</i>	\$5	\$221	\$226
Neto dobiček	\$45	\$429	\$474

* Ker je ta prihodek podružnice hkrati strošek matičnega podjetja, je vračunan v stroške matičnega podjetja, vendar nevtraliziran v kalkulaciji celotnih stroškov, ki ostanejo enaki za mednarodno podjetje kot celoto.

Vir: Transfer pricing, 1999, str. 4.

Tabela 3: Dobiček mednarodnega podjetja v primeru nizkih prenosnih cen

Spremembe v izkazu uspeha	Podružnica v državi z nizko davčno stopnjo (10 %)	Matično podjetje v državi z visoko davčno stopnjo (34 %)	Mednarodno podjetje kot celota
Prihodki	\$700*	\$2000	\$2000
- stroški prodanih proizvodov	\$400	(\$700* + \$300)	\$700
= kosmati dobiček	\$300	\$1000	\$1300
- operativni stroški	\$100	\$500	\$600
= dohodek pred obdavčitvijo	\$200	\$500	\$700
- <i>davčni izdatki</i>	\$20	\$170	\$190
Neto dobiček	\$180	\$330	\$510

* Ker je ta prihodek podružnice hkrati strošek matičnega podjetja, je vračunan v stroške matičnega podjetja, vendar nevtraliziran v kalkulaciji celotnih stroškov, ki ostanejo enaki za mednarodno podjetje kot celoto.

Vir: Transfer pricing, 1999, str. 5.

Takšno izogibanje davkom ima navadno za posledico prenos davčnega bremena iz podjetij na posameznike. Države z višjimi davčnimi stopnjami ponavadi predstavljajo razvite države,

tiste z nižjimi pa nerazvite, ki poskušajo z zelo nizkimi ali celo ničelnimi davčnimi stopnjami pritegniti tuj kapital. Razvite države navadno namenijo več denarja za varnost prebivalcev, izobraževanje, zdravstvo, socialno varnost, itd. S tem ko se podjetja izognejo plačilu davkov, vladni izdatki pa ostanejo enaki, je potrebno ta primanjkljaj nadomestiti z drugim virom. Ta vir pa so navadno prebivalci (Transfer pricing and taxation, 2003).

Še posebno težko je izslediti prelivanje dobičkov v primeru prenosa nematerialne lastnine, kot so patenti, avtorske pravice, licence ipd. ter storitev. Tako lahko podjetje razvije nek nov proizvod v domači državi z visoko davčno stopnjo, prav tako sproti obračunava vse stroške nastale z njegovim razvojem. Nato ta proizvod patentira kot izdelek stalne poslovne enote v državi z nizko davčno stopnjo in ga proda matičnemu podjetju. S tem omogoči znižanje davčne osnove matičnega podjetja.

2.3 IZOGIBANJE DAVKOM S POMOČJO DAVČNIH OAZ

Male države, predvsem otoki, navadno kolonije razvitih držav, so se srečevale s težavami pri financiranju vlade. Zato so namesto visokih davkov zaračunavale določen znesek pri registraciji podjetja. Atraktivne davčne stopnje (celo ničelne za holdinge, ki niso aktivno poslovali, temveč so bili le lastniki sredstev) in olajšave za dobičke dosežene iz tujih virov so privabile v te države tuj kapital. Zaradi ugodnih davčnih sistemov imenujemo takšne države davčne oaze¹⁰.

Davčnih oaz so se začele posluževati bogate družine v obdobju med obema svetovnimima vojnama z ustanovitvijo podjetij v državah, ki niso obdavčevale dobičkov doseženih v tujini. Še bolj so se začela razvijati v povojnem obdobju z neposrednimi tujimi investicijami ameriških podjetij. Ta so poskušala doseči izvzetje dobičkov iz tujine iz obdavčitve v domači državi. Ker jim to ni uspelo, so izkoriščala zakon, ki je določal obdavčenje dobičkov iz tujine šele, ko so le-ti razdeljeni. Plačilo davka je bilo tako mogoče odložiti s pomočjo nerazdeljenega dobička, s čimer so financirali rast podjetij v tujini. Obdavčljivo osnovo so zmanjševali s pomočjo posredniških podjetij v primernih državah, ki so dobavljala finance in druge inpute, ki so jih lahko podjetja upoštevala kot stroške ter s tem zmanjševala svoje davčne obveznosti. Svoj vrh so davčne oaze dosegle z razmahom finančnih centrov v državah z ugodnim davčnim sistemom¹¹.

2.4 TANKA KAPITALIZACIJA

Tanka kapitalizacija je neustrezno kapitalsko stanje. Ta mehanizem podjetjem omogoča prenašanje dobičkov preko obresti za najeta posojila. Financiranje ima dve glavni obliki, in

¹⁰ Med njih uvrščamo: Bahamske otoke, Bermudsko otočje, Kajmanske otoke, Gibraltar, Hong Kong, Britanske deviške otoke, Panamo...

¹¹ Te centre imenujemo offshore finančni centri.

sicer lastniško in dolžniško. Dolžniško je ugodnejše, zato mednarodna podjetja uporabljajo to obliko za financiranje odvisnih podjetij v tujini. Ker se plačane obresti lahko odštejejo od davčne osnove, lahko to pripelje do popolne eliminacije dobička v tuji državi. Da bi preprečile takšno izogibanje davkom, so številne države uvedle zgornjo mejo odbitka stroškov obresti. Navadno se ta pravila nanašajo na posojila med povezanimi osebami, ker je malo verjetno, da bi do takšnega prekomernega dolžniškega financiranja prihajalo med nepovezanimi osebami. Pravila tanke kapitalizacije lahko razvrstimo v naslednje kategorije (Maček, 2003, str. 27-28):

- a) *neodvisni tržni pristop*: Pri tem pristopu je potrebna proučitev pogojev in položaja dolga v primeru nepovezanih oseb. Ta pristop uporablja Velika Britanija.
- b) *fiksno razmerje med dolgom in kapitalom*: S tem se ustvari meja, nad katero odbitek obresti ni priznan. Če dolg presega določeno razmerje glede na kapital, se obresti nad dovoljenimi štejejo kot dividende. Ta sistem lahko pripelje do dvojnega obdavčenja, ker se obresti kot odbitna postavka ne priznajo v celoti, so pa v celoti obdavčene. Uporablja ga veliko članic OECD.
- c) *lupljenje dobička*: Ta metoda je variacija fiksnega razmerja med dolgom in kapitalom, le da je meja postavljena glede na razmerje med dobičkom in obrestmi. Ta princip uporabljajo v ZDA.
- d) *konsolidirana skupinska kapitalna struktura*: Določa se konsolidirano razmerje med dolgom in sredstvi celotne skupine, ki je glavni kriterij za uporabo pravil tanke kapitalizacije. Princip se uporablja v Novi Zelandiji.
- e) *navidezna tanka kapitalizacija*: Določa se objektivna relativna vrednost za določitev primerne strukture dolga in kapitala. Relativne vrednosti se ne določajo s komparativno analizo kot pri prvem pristopu, temveč se lahko določijo glede na specifično industrijo ali drugi standard. Ta pristop se je uveljavil le v finančnem sektorju.
- f) *omejevanje odbitka stalni poslovni enoti*: Omeji se strošek obresti, ki odpadejo na stalno poslovno enoto. Po pristopu sledenja se obrestna mera posojila danega stalni poslovni enoti določi v višini, ki velja za posojila dana podjetju od tretje osebe. Po pristopu nadomestila je denar posojen stalni poslovni enoti s strani podjetja prispevek celotnim potrebam investiranja podjetja. S tem se prezre dejanski tok denarja znotraj podjetja, vključno s plačili obresti.

2.5 DVOJNO OBDAVČENJE

Kot dvojno obdavčenje je definirano plačevanje istega davka dvema različnima davčnima oblastema. Isti davek pomeni, da velja za isto časovno obdobje in da izhaja iz istega vira. Do tega lahko pride zaradi različnih načinov obdavčevanja rezidentov in nerezidentov. Po teritorialnem načelu država obdavči vse dohodke rezidentov kot tudi nerezidentov na njenem ozemlju, poleg tega pa so rezidenti lahko obdavčeni še po načelu svetovnega dohodka, pri čemer so obdavčeni dohodki rezidenta doseženi v katerikoli državi. Glede na to, kako različne države opredeljujejo rezidente in kako jih obdavčimo, ločimo tri oblike dvojnega obdavčenja.

V prvem primeru rezidenti dosegajo dobičke v tujini, ti dobički so obdavčeni tako s strani domače kot tudi tuje države. To obliko dvojnega obdavčenja ponavadi odpravi že domača zakonodaja. Druga oblika nastopi, ko dve državi isto osebo opredelita kot svojega rezidenta. S tem obe po principu svetovnega dohodka obdavčita vse njegove dohodke. Takšna oblika se rešuje s pomočjo meddržavnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Tretja oblika pa se pojavlja v primerih, ko dve državi opredelita pravico do obdavčenja istega vira dohodka. Pravica do obdavčitve vira ponavadi sloni na različnih kriterijih, kot je mesto izplačila in mesto opravljanja dejavnosti. Če mesto izplačila in mesto opravljanja dejavnosti nista v isti državi, obe državi obdavčita isti dohodek. Ta oblika se prav tako kot prejšnja rešuje z meddržavnimi sporazumi.

Problem dvojnega obdavčenja se je pojavil ob koncu 19. stoletja s spremembami načina obdavčenja zaradi večjih potreb proračuna tako za potrebe povečanja blaginje kot tudi vojnih izdatkov. Velika Britanija je uvedla direktni davek na dobiček za vse rezidente, tudi za dobiček dosežen v tujini (Picciotto, 1999, str. 6). Dvojno obdavčenje je botrovalo tudi zatekanju v davčne oaze. Pri odpravljanju problema dvojnega obdavčenja se države poslužujejo bilateralnih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju, ki so jih države začele sklepati po letu 1920. Večina takšnih sporazumov je sklenjenih na podlagi Vzorčnega sporazuma. Njihov namen je odpraviti dvojno obdavčenje, preprečiti davčne utaje in druga izogibanja davkom, razdeliti pravice obdavčevanja med državami in preprečiti davčno diskriminacijo. S sklepanjem teh sporazumov se poveča tudi interes za izvoz kapitala v druge države, prav tako se tudi odpravijo nesporazumi med davčnimi oblastmi držav pogodbenic.

V omenjenih meddržavnih sporazumih se dvojno obdavčenje odpravlja na dva načina. Lahko se uporabi metoda oprostitve oziroma izvzemanja ali kreditna metoda poimenovana tudi metoda dobropisa. Pri metodi oprostitve se dobiček, ustvarjen v tujini, izključi iz obdavčitve v domači državi tako, da se za ta dobiček zmanjša davčna osnova. V primeru uporabe metode dobropisa se dobiček v drugi državi všteje v davčno osnovo v domači državi, odmerjen davek pa se zmanjša za davke plačane v tujini. V okviru teh dveh metod poznamo še podmetode. Pri metodi oprostitve popolno oprostitev in oprostitev s progresijo, pri metodi dobropisa pa popolni dobropis in navadni dobropis. Vse različice predstavljam v štirih tabelah na strani 20. Te tabele prikazujejo, kako se zmanjša davek v domači državi z uporabo ene izmed metod za odpravo dvojnega obdavčenja. Podatki so naslednji (Commentary on the model double taxation convention, 2000): Skupni dobiček podjetja znaša 100.000, od tega 80.000 nastane v domači državi D in 20.000 v tuji državi T. Stopnja davka od dobička v državi D znaša 35 % za dobiček v višini 100.000 in 30 % za dobiček v višini 80.000. Davčna stopnja v državi T je 20 % v 1. primeru in 40 % v 2. primeru.

Tabela 4: Metoda oprostitve – popolna oprostitvev

	1. primer	2. primer
Davek v državi D, 30 % od 80.000	24.000	24.000
+ davek v državi T	4.000	8.000
= celoten davek	28.000	32.000
Znižanje davka v državi D	11.000	11.000

Vir: Commentary on the model double taxation convention, 2000.

Tabela 5: Metoda oprostitve – oprostitvev s progresijo

	1. primer	2. primer
Davek v državi D, 35 % od 80.000	28.000	28.000
+ davek v državi T	4.000	8.000
= celoten davek	32.000	36.000
Znižanje davka v državi D	7.000	7.000

Vir: Commentary on the model double taxation convention, 2000.

Tabela 6: Metoda dobropisa – popolni dobropis

	1. primer	2. primer
Davek v državi D, 35 % od 100.000	35.000	35.000
+ davek v državi T	-4.000	-8.000
= celoten davek	31.000	27.000
Znižanje davka v državi D	4.000	8.000

Vir: Commentary on the model double taxation convention, 2000.

Tabela 7: Metoda dobropisa – navadni dobropis

	1. primer	2. primer
Davek v državi D, 30 % od 80.000	35.000	35.000
+ davek v državi T	-4.000	
+ maksimalen odbitek		-7.000*
= davčna obveznost	31.000	28.000
Celoten davek	35.000	36.000
Znižanje davka v državi D	4.000	7.000

* Država dovoljuje odbitek davka, plačanega v tujini, od davčne obveznosti v domači državi, a le do višine, ki ustreza davku, obračunanemu po davčni stopnji države D. Zato je maksimalen odbitek 35 % od 20.000, torej 7.000.

Vir: Commentary on the model double taxation convention, 2000.

Dvojno obdavčenje dobičkov v primeru izplačanih dividend

Podjetje A je matično podjetje v domači državi, podjetje B pa njegovo hčerinsko podjetje v drugi državi. Hčerinsko podjetje ustvari dobiček in ga v obliki dividend razdeli lastnikom iz domače države. V državi, kjer posluje podjetje B, je dobiček obdavčen po veljavni davčni stopnji te države. Dividende pa so obdavčene v državi lastnikov dividend po tamkajšnji

davčni stopnji. Torej je dobiček predmet dvojnega obdavčenja. Nekatere države v svojih zakonih to dvojno obdavčenje odpravijo v celoti (sistem vštevanja), nekatere delno, nekatere pa ga sploh ne odpravijo (klasični sistem). Pri klasičnem sistemu je davek v celoti plačan najprej kot davek na dobiček, pozneje še kot osebni davek iz naslova prejetih dividend. Sistem vštevanja temelji na olajšavi, ki ustreza znesku že plačanega davka na dobiček. Za ta znesek se zmanjša davek, ki ga mora plačati prejemnik dividend. Načini za delno izogibanje dvojnemu obdavčenju so različni. Nekatere države priznajo delno olajšavo, ki ustreza fiksnemu delu že obračunanega davka, druge so uvedle neposredno izogibanje dvojnemu obdavčenju z nižjimi davčnimi stopnjami za dividende, kot veljajo za ostale osebne prejeme, Nemčija pa je uvedla sistem polovične davčne stopnje, po katerem se le polovica prejetih dividend nemških podjetij prišteva k obdavčljivim osebnim prejemkom (Noord, Heady, 2001, str. 22-23).

2.6 ZAKONODAJA NA PODROČJU PRENOSNIH CEN

Da se prepreči konflikt med podjetji in davčnimi upravami, mora država urediti zakonodajo na področju prenosnih cen, ki jo bosta podpirali obe strani in bo fleksibilna ter čim bolj pravična do udeležencev. Z zakonodajo je potrebno preprečiti tako dvojno obdavčenje kot tudi neplačevanje ustreznih davkov. Prav tako mora vsebovati mehanizme, ki bi bili sposobni ločiti med slučajnimi napakami in namernim izogibanjem plačila davkov.

3 POOSTRITEV DAVČNE ZAKONODAJE V ZVEZI S PRENOSNIMI CENAMI V SVETU

Z zaostrovanjem zakonodaje na področju prenosnih cen so začele ZDA v šestdesetih letih prejšnjega stoletja, ko so v raznih študijah ugotovili, da davčna uprava ZDA zaradi prenosnih cen izgubi mnogo prihodka na račun prelivanja dobičkov iz podružnic tujih podjetij v ameriška matična podjetja in iz ameriških matičnih podjetij v tujino. Pred leti izdelana študija o davčnih prevarah velikih multinacionalk je pokazala, da leta 1991 kar 73 % podjetij v tuji lasti in 62 % ameriških ni plačalo niti centa davka od dobička (Transferne cene med povezanimi osebami, 2000, str. 18).

Zaradi teh izgub je IRS (Internal Revenue Service) uredila to področje z davčnim kodeksom (Internal Revenue Code), s 482. odsekom, ki se po potrebi prilagaja razmeram.

Kot podlaga za vzpostavitev zakonodaje različnih držav služijo Smernice OECD za mednarodna podjetja in davčne uprave (v nadaljevanju smernice) ter davčna politika ZDA. Po enem izmed obeh okvirjev se zgledujejo večinoma v razvitih državah, ostale države pa se opirajo včasih na enega, včasih na drugega izmed okvirjev ali na kombinacijo obeh. Oba sta predana nevtralnemu tržnemu načelu, razlikujeta pa se predvsem v dopustnih metodah za

oblikovanje prenosnih cen, zahtevani dokumentaciji v zvezi s prenosnimi cenami ter kaznih, ki sledijo iz neupoštevanja predpisov.

Smernice so revizija poročila OECD o prenosnih cenah in mednarodnih podjetjih iz leta 1979, odobrene s strani Komisije za fiskalne zadeve in Sveta OECD. Prvič so bile objavljene leta 1995 kot osnova za vzpostavitev davčne zakonodaje na tem področju ter kot vodilo mednarodnim podjetjem pri izbiri ustrezne metode za oblikovanje prenosnih cen, ki bo v skladu z neodvisnim tržnim načelom. So v koraku s procesom globalizacije mednarodnih podjetij, so fleksibilne, preprečujejo dvojno obdavčenje ter negativen odnos med davčnimi oblastmi in transnacionalnimi podjetji. Nепrestano se nadzorujejo in po potrebi spreminjajo ter dopolnjujejo. Obvezne so za države članice OECD. Na njih sloni zakonodaja Evropske unije, upošteva pa jih tudi Slovenija kot njena bodoča članica.

3.1 NEODVISNO TRŽNO NAČELO

Neodvisno tržno načelo določa, da morajo povezana podjetja pri medsebojnem poslovanju ravnati na enak način, kot če bi bil posel sklenjen med nepovezanima osebamama. S to zahtevo so postavljena povezana in nepovezana podjetja na približno enako raven, kar se tiče davčne osnove in s tem se vzpodbuja rast mednarodne menjave in investicij. Nenadzorovane transakcije so tiste med nepovezanimi osebami, nadzorovane pa med povezanimi osebami. Uporaba tega načela je povezana s primerjavo pogojev v nadzorovanih in nenadzorovanih transakcijah. Primerjava je lahko interna, če primerjamo podjetje in tretjo osebo, ali eksterna, pri primerjavi dveh tretjih oseb. Da lahko transakcije primerjamo, morajo biti dovolj primerljive. Primerljivost določajo naslednji faktorji (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001, I-9 do I-15):

- *lastnosti blaga ali storitev* (Pri lastnostih blaga je potrebno upoštevati kakovost, zanesljivost, razpoložljivost, količino dobave; pri storitvah njihovo naravo in obseg; pri nematerialni lastnini obliko transakcije, vrsto, trajanje in stopnjo zaščite ter predvidene koristi od uporabe te lastnine.)
- *funkcionalna analiza* (Pri tej primerjamo ekonomsko pomembne dejavnosti v povezanem podjetju z dejavnostmi v nepovezanem podjetju. Te dejavnosti so: dizajn, izdelava, raziskave in razvoj, marketing, distribucija, oglaševanje, financiranje ipd. Ugotoviti je potrebno tudi, v okviru katere davčne pristojnosti se dejavnosti izvajajo.)
- *pogodbeni pogoji* (Le-ti določajo, kako so obveznosti, tveganje in koristi razdeljene med strankami. Ko med povezanimi strankami ni pisnih pogodb, je potrebno pogodbeno razmerja razbrati iz njihovega obnašanja in ekonomskih načel, ki veljajo za razmerja med nepovezanimi osebami.)
- *ekonomske okoliščine* (Najprej je potrebno poiskati trg ali trge, na katerih se trguje s substituti. Trgi se lahko med seboj močno razlikujejo, čeprav se na njih trguje z enakim blagom ali storitvami, zato je potrebno doseči primerljivost trgov; to določajo naslednje ekonomske okoliščine: geografska lokacija, velikost, konkurenca, obstoj substitutov,

velikost ponudbe in povpraševanja, pogajalska moč kupcev, vladne omejitve, produkcijski stroški, transportni stroški ipd.)

- *poslovne strategije* (Poslovne strategije se nanašajo na inovacije in razvijanje novih proizvodov, stopnjo diverzifikacije, prodiranje na trg ipd. Potrebno je ugotoviti, ali takšne strategije uporablja celotno podjetje ali samo njegov del.)

Posledica dejstva, da določanje prenosnih cen ni eksaktna veda, je, da v mnogih primerih ni mogoče določiti ene same cene pri upoštevanju neodvisnega tržnega načela. V takšni situaciji se določi nevtralni tržni razpon, ki vsebuje več različnih cen, pri čemer so vse enako zanesljive.

Ena izmed pomanjkljivosti tega načela je, da predvideva obstoj primerljivih transakcij. Vendar obstajajo tudi takšne transakcije, ki nimajo primerjave in niso namenjene izogibanju davkom. Takšne so podjetjem lastne transakcije brez ustreznih substitutov ali takšne, ki se jih neodvisna podjetja ne bi niti lotila. Povezana podjetja sklepajo tudi dogovore specifične narave, ki jih med nepovezanimi osebami ni mogoče zaslediti. Še posebej problematični so prenosi tehnologije, intelektualne lastnine, know howa in drugih podjetju specifičnih virov vrednosti. Dejstvo je tudi, da imajo povezana podjetja povsem drugačno poslovno strukturo kot neodvisna. Tako poslovna struktura kot naraščajoča vloga nematerialne lastnine botrujeta težavam pri odkrivanju primerljivih osnov. Največjo težavo za ocenitev primerljivih transakcij predstavlja podjetjem pridobivanje podatkov, ki so v mnogih primerih nepopolni, jih je težko pridobiti ali so zaupne narave. Pri vseh teh težavah ne gre prezreti dejstva, da je to načelo še vedno najboljši približek razmeram na trgu. Prav tako je dovolj fleksibilno, da se prilagodi spremenljivim poslovnim modelom in elektronskemu poslovanju, ki se vse bolj razvija.

3.2 METODE ZA DOLOČANJE PRENOSNIH CEN

Najbolj neposreden način, da se ugotovi, ali je bilo neodvisno tržno načelo ustrezno uporabljeno, je primerjava cen pri nadzorovani in nenadzorovani transakciji. Vedno pa primerljive nenadzorovane transakcije ni na voljo. Takrat je potrebno primerjati kakšne druge elemente kot so kosmati dobiček ali stroški. Smernice pri oblikovanju prenosnih cen svetujejo uporabo ene izmed naslednjih **tradicionalnih transakcijskih metod**.

Metoda primerjave s prostimi cenami (ang. comparable uncontrolled price method)

Metoda primerja ceno blaga ali storitev pri nadzorovani transakciji s ceno pri primerljivi nenadzorovani transakciji v primerljivih okoliščinah. Je najbolj neposredna in zanesljiva metoda pri upoštevanju neodvisnega tržnega načela ter najbolj priporočljiva, če jo je le mogoče uporabiti. Problemi pri tej metodi se pojavljajo predvsem pri definiranju povsem primerljive transakcije, ki bi bila primerljiva v vseh elementih.

Metoda preprodajne cene (ang. resale price method)

Metoda temelji na ceni, po kateri je proizvod, kupljen od povezanega podjetja, prodan naprej neodvisnemu podjetju. Ta cena se zmanjša za ustrezno bruto maržo, ki predstavlja znesek, s katerim hoče prodajalec pokriti prodajne in operativne stroške in ustvariti zadovoljiv dobiček. Marža pri nadzorovani transakciji se nato primerja z maržo prodajalca pri primerljivi nenadzorovani transakciji. V primerjavi z metodo tržnih cen je pri tej metodi potrebnih manj prilagoditev, ker imajo majhne razlike v proizvodih manjši vpliv na maržo kakor na ceno.

Metoda pribitka na stroške (ang. cost plus method)

Pri tej metodi se stroškom dobavitelja določenega blaga ali storitev doda ustrezna marža, ki mu prinaša zadovoljiv dobiček. Ta marža se primerja z maržami, ki jih dosežejo dobavitelji v primerljivih nenadzorovanih transakcijah. Transakciji sta primerljivi, če nobena od razlik med njima ne vpliva na maržo, doseženo na odprtem trgu, in če se lahko naredijo ustrezni popravki, s katerimi se odpravi materialni učinek teh razlik. Težave pravilne uporabe se pojavijo predvsem pri določanju stroškov. Potrebno je primerljivi stroškovni bazi dodati primerljivo maržo.

Tradicionalne transakcijske metode najbolj neposredno omogočajo ugotavljanje, ali so komercialni in finančni odnosi med povezanimi podjetji skladni z neodvisnim tržnim načelom, in so zato tudi najbolj primerne in zaželeni za uporabo. V primerih, ko ni na voljo razpoložljivih podatkov ali ti podatki niso dovolj kakovostni, je mogoče uporabiti eno od dveh **transakcijskih profitnih metod**. Le-te proučujejo dobičke, ki izhajajo iz posebnih nadzorovanih transakcij.

Metoda delitve dobička (ang. profit split method)

Ugotovi se skupen dobiček povezanih podjetij iz naslova nadzorovanih transakcij, v katerih so udeležena. Ugotovljen dobiček se nato razdeli med povezana podjetja glede na ekonomsko veljavno podlago, ki razdeli dobičke tako, kot bi bili predvideni in izkazani v sporazumu s tretjo osebo. Pri tem predmet primerjave ni natančna razdelitev dobičkov med povezana podjetja, temveč prispevek posameznega povezanega podjetja v transakciji. Pri ugotavljanju dobička gre lahko za celoten ali rezidualni dobiček iz naslova nadzorovanih transakcij. Rezidualni dobiček je tisti, ki ga ni mogoče neposredno pripisati eni stranki. Ta metoda je še posebej uporabna pri nematerialni lastnini. Pozitivna lastnost te metode je, da se navadno ne nanaša na povsem primerljive transakcije in se uporablja tudi, ko ni mogoče določiti primerljivih nenadzorovanih transakcij. Prav tako obstaja majhna možnost, da se kateri koli strani določi neverjeten in ekstremen rezultat. Slabosti te metode so predvsem nerazpoložljivost podatkov in mala verjetnost, da so morebitne razpoložljive informacije o nenadzorovanih transakcijah povezane z nadzorovano transakcijo.

Metoda neto razlike v ceni (ang. net margin method)

Metoda proučuje neto razliko v ceni glede na ustrezno osnovo (npr. stroški, prodaja, premoženje), ki jo davkoplačevalec doseže pri nadzorovani transakciji. Pri tem bi morala biti

ta razlika enaka tisti, ki bi jo ta isti davkoplačevalec dosegel pri nenadzorovani transakciji. Dobre strani te metode so: razlike med posameznimi transakcijami so manj pomembne pri določanju neto razlike v ceni kot za določanje primerljive nenadzorovane cene; potrebno je določiti funkcije in odgovornosti le enega od povezanih podjetij. Slabosti pa so, da lahko na marže vplivajo tudi drugi faktorji, ki niso relevantni za določanje prenosnih cen, kot na primer nedostopnost ustreznih podatkov in enostranskost uporabe te metode, saj je uporabljena le za eno izmed povezanih podjetij.

Poleg omenjenih obstajajo še nekatere druge metode za določanje prenosnih cen, ki v smernicah niso omenjene. Smernice pa striktno zavračajo uporabo globalne formule delitve (ang. global formulary apportionment), ki razdeljuje dobičke mednarodnega podjetja na konsolidirani ravni med povezana podjetja v različnih državah po vnaprej določeni formuli, saj ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

3.3 ADMINISTRATIVNI PRISTOPI ZA IZOGIBANJE NESOGLASJEM IN NJIHOVO REŠEVANJE

Prilagajanje predpisom

Glede na kompleksnost oblikovanja prenosnih cen in težav pri ocenjevanju ter interpretaciji posameznih primerov lahko pride do nesoglasij med davkoplačevalci in davčnimi upravami ali med različnimi davčnimi upravami kljub upoštevanju smernic in neodvisnega tržnega načela, in sicer zaradi različnih interpretacij smernic ter zaradi različnih predpisov davčnih uprav posameznih držav. Mnogokrat nastane problem, ko se povezano podjetje prilagodi davčni zakonodaji v eni državi in s tem krši predpise druge države. Pri tem je potrebno upoštevati tri vidike prilagajanja, ki pomagajo davčnim upravam vzpostaviti predpise v zvezi s prenosnimi cenami, in ki so pošteni tako do davkoplačevalcev kot tudi do drugih davčnih pristojnosti. Ti vidiki so preverjanje, dokazno breme in kazni. Preverjanje poteka različno v različnih državah. Ponekod imajo zaposlene, ki se specializirajo za področje prenosnih cen. Glede na to, da oblikovanje prenosnih cen ni eksaktno področje, morajo biti nadzorni organi fleksibilni in se prilagajati posebnim okoliščinam vsakega posameznega primera. Prav tako morajo svojo analizo začeti z vidika metode, ki jo je za oblikovanje prenosnih cen oblikoval davkoplačevalec. Tudi dokazovanje je različno urejeno. Ponekod je dokazovanje naloga davčnih uprav, lahko pa je tudi naloga davkoplačevalca, če se ugotovi, da ni ravnal v dobri veri. Nadzorni organi se morajo potruditi, da bi pokazali, da so prenosne cene skladne z neodvisnim tržnim načelom, čeprav je breme dokazovanja na ramenih davkoplačevalcev. Kazni so uvedene, da bi z njimi neplačevanje davkov in druge neprilagoditve naredili dražje od prilagoditev. Lahko so v obliki civilnih ali kriminalnih sankcij, pri čemer so kriminalne sankcije rezervirane za pomembne prevare, civilne pa so bolj pogoste.

Obojestranski proces dogovarjanja (ang. mutual agreement procedure - MAP)

Takšno dogovarjanje je sredstvo za reševanje sporov, ki izhajajo iz konvencij za izogibanje dvojnemu obdavčenju. Ta proces obravnava 25. člen Vzorčnega sporazuma OECD za

odpravo dvojnega obdavčenja, ki izhaja iz prilagoditve prenosnih cen. V primeru, da se ni mogoče sporazumeti, se uporablja multilateralna arbitarna konvencija (ang. Arbitration Convention). V takšnih procesih dogovarjanja nastopijo težave v zvezi s časovnimi omejitvami, dolgotrajnostjo postopkov, participacijo davkoplačevalcev, objavljanjem dogovorjenih postopkov in pobiranjem izpadlega davka ter pripadajočih obresti.

Simultani nadzor (ang. simultaneous tax examination)

To je oblika nadzora, v katerem sodelujejo davčne oblasti iz dveh ali več držav. Vsaka hkrati in neodvisno na svojem teritoriju proučuje davčne zadeve enega ali več davkoplačevalcev, za katerega obravnavo imajo skupen interes, z namenom izmenjave informacij. Predvsem je primeren v primerih, ko je tretja država ključ za preiskavo, ker vodi do pravočasne in učinkovitejše izmenjave informacij. Izmenjava informacij je mogoča na tri načine: izmenjava zaradi prošnje, spontana izmenjava, avtomatska izmenjava. V preteklosti se je uporabljal v primerih, ko so se transakcije odvijale preko vmesnega člana – davčnih oaz.

Varen pristan (ang. safe harbour)

Zaradi težavnosti uporabe neodvisnega tržnega načela se lahko davkoplačevalcem v določenih primerih zagotovijo okoliščine, v katerih bi morali slediti le enostavnemu sklopu pravil, z upoštevanjem katerih bi postale prenosne cene takoj sprejemljive za davčne uprave. To je definicija varnega pristana, katerega naloge so: za izbrane davkoplačevalce opredeliti pogoje neodvisnega tržnega načela za nadzorovane transakcije; zagotoviti tem osebam, da bo prenosna cena transakcije sprejeta s strani davčnih oblasti brez nadaljnjih preiskav; olajšati delo preiskovalcem.

Vnaprejšnji cenovni sporazum (ang. advance pricing arrangement - APA)

Za določene nadzorovane transakcije vnaprej determinira sklop kriterijev za določitev prenosnih cen za te iste transakcije v nekem določenem obdobju. Takšen dogovor je lahko unilateralen (v okviru ene davčne pristojnosti) ali multilateralen (v okviru več davčnih pristojnosti). Zaradi bojazni, da lahko pri unilateralnih dogovorih pride do dvojnega obdavčenja, daje večina držav prednost bilateralnim in multilateralnim dogovorom. Da se takšen dogovor lahko sklene in da je tudi ustrezen, je potrebno dobro predvideti, kaj se bo dogajalo v prihodnosti. Davkoplačevalec se s pomočjo takšnih dogovorov lahko izogne negotovosti in je v boljšem položaju glede načrtovanja davčnih izdatkov.

3.4 DOKUMENTACIJA

Peto poglavje smernic je namenjeno dokumentaciji v zvezi z oblikovanjem prenosnih cen, ki jo mora davkoplačevalec posredovati davčni upravi, če se od njega to zahteva. Prav tako je v pomoč davkoplačevalcem z opredeljevanjem potrebne dokumentacije, ki omogoča dokazovanje, da so prenosne cene oblikovane v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Tako davčne uprave kot davkoplačevalci se morajo potruditi, da dokažejo, da so prenosne cene oblikovane glede na neodvisno tržno načelo. Če pravila tako narekujejo, mora

davkoplačevalec pripraviti gradivo, ki vključuje informacije, na katerih bazirajo prenosne cene, pri tem upoštevane dejavnike in uporabljeno metodo. Davčna uprava lahko zahteva tudi gradivo, ki se ne nanaša le na davke, vključno z dokumenti povezanih podjetij. Pri tem mora natančno pretehtati potrebe po takšnih dokumentih, da davkoplačevalcu ne povzroči prevelikih stroškov. Davčne uprave morajo pri pregledovanju dokumentacije zagotoviti, da ne pride do razkritja poslovnih skrivnosti, znanstvenih skrivnosti ali drugih zaupnih podatkov. Davkoplačevalec se mora zavedati, da je naloga davčne uprave določiti neodvisno tržno ceno tudi, če popolnih informacij ni na voljo. Zato lahko davkoplačevalec s prostovoljnim procesiranjem ustreznih in popolnih dokumentov prepriča davčno upravo, da se je oblikovanja prenosnih cen lotil zelo natančno in resno.

V procesu dokazovanja, da so prenosne cene skladne z neodvisnim tržnim načelom, je glede na smernice OECD za podjetja priporočljivo hranjenje in vodenje naslednje dokumentacije:

- oris poslovanja,
- organizacijska struktura,
- lastniške povezave znotraj mednarodnih podjetij,
- količina prodaje in operativni rezultati za nekaj let pred obravnavano transakcijo,
- velikost transakcij s povezanimi podjetji,
- strategije in posebne okoliščine oblikovanja cen,
- podatki o izvajanju posameznih aktivnosti,
- relevantni podatki od povezanih podjetij, idr.

Glede na to, da je dokumentacije zelo veliko in da je takšno dokumentacijo potrebno hraniti veliko časa, saj se obravnave izvajajo tudi več let po dogodku, se priporoča njeno hranjenje na elektronskih medijih. Nastaja že tudi posebna programska oprema za urejanje in hranjenje takšne dokumentacije. Takšna oprema je sicer koristna v mnogih okoliščinah, vendar je njena uporaba omejena, saj ima vsaka država malo drugačne zahteve in predpise glede potrebne dokumentacije, pa tudi vsako mednarodno podjetje ima svoje specifične lastnosti in naravo poslovanja¹².

4 SPREMEMBE NA PODROČJU OBDAVČENJA V EVROPSKI UNIJI Z NASTANKOM NOTRANJEGA TRGA

Cilj Evropske unije (v nadaljevanju EU), ki je bil postavljen leta 2000 v Lizboni, je postati najbolj konkurenčno in dinamično na znanju temelječe svetovno gospodarstvo. Eno pomembnih področij, ki lahko temu doprinesejo, je obdavčenje podjetij. Tega je potrebno vgraditi v nove ekonomske okvirje, da bi vzpostavili učinkovitejši notranji trg brez notranjih

¹² Za več informacij v zvezi z elektronskimi rešitvami na področju prenosnih cen glej Transcend (www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublications.nsf/DocID/6FC75CF6C1F787F985256C15005862DC)

davčnih ovir. Da bi bilo to doseženo, mora obdavčenje (Towards an Internal Market without tax obstacles, 2001, str. 5):

- prispevati k mednarodni konkurenčnosti evropskega gospodarstva,
- zagotavljati, da davčne zadeve čim manj vplivajo na ekonomske odločitve,
- preprečevati nepotrebne visoke stroške prilagajanja in davčne ovire pri poslovanju preko meja,
- ne sme preprečevati možnosti splošne davčne konkurence, če se vse negativne oblike davčne konkurence odstranijo.

4.1 SPREMEMBE V EKONOMSKEM OKOLJU

Z nastankom notranjega trga in s pojavom globalizacije, so se ekonomske okoliščine v zadnjem desetletju močno spremenile. Najpomembnejše spremembe so (Towards an Internal Market without tax obstacles, 2001, str. 4):

- mednarodne združitve in nakupi,
- elektronsko poslovanje in mobilnost ekonomskih dejavnikov,
- padanje nedavčnih, tehnoloških in institucionalnih ovir za poslovanje preko meja,
- celotna Evropa kot domači trg velikih evropskih podjetij,
- večja pozornost davkoplačevalcem,
- s posebnim kodeksom za obdavčenje podjetij se poskuša odpraviti škodljivo obdavčenje znotraj notranjega trga.

4.2 DAVČNE OVIRE NA PODROČJU PRENOSNIH CEN ZA POSLOVANJE PREKO MEJA V SKLOPU NOTRANJEGA TRGA

Podjetja se pri poslovanju v več državah znotraj EU srečujejo z različnimi težavami. Na področju prenosnih cen so se ovire za poslovanje preko meja domače države v zadnjih letih povečale in še rastejo. Glavna težava so prenosne cene, ki morajo biti oblikovane v skladu z neodvisnim tržnim načelom in so povezane z visokimi stroški prilagajanja pravilom o oblikovanju prenosnih cen. Ocenjuje se, da znašajo stroški prilagajanja za majhna in srednja podjetja letno od 1 do 2 milijona evrov, za velika podjetja pa celo 4 do 5,5 milijonov evrov in ne vključujejo morebitnih stroškov dvojnega obdavčenja, ki izhajajo iz nesoglasij na področju prenosnih cen (Company Taxation in the Internal Market, 2001, str. 267). Za podjetja različne zakonodaje držav članic pomenijo vodenje 15 različnih računov oziroma poseben račun za vsako državo, kjer je podjetje aktivno. Po mnenju strokovnjakov prenosne cene, oblikovane za davčne namene, s poslovnega vidika niso več racionalne na notranjem trgu. Vedno več velikih podjetij sprejema kar standardne cene za nedokončane proizvode, ne glede na to, iz katere enote kupljena sredstva izvirajo in se s tem poskušajo izogniti nesoglasjem. Prav tako se postavljajo vedno večje zahteve glede ustrezne dokumentacije in aplikacije

ustrezne metode za oblikovanje prenosnih cen zaradi preprečevanja manipulacij z njimi. Nove tehnologije, poslovne strukture, večja kompleksnost proizvodov in poudarek na nematerialni lastnini povzročajo vedno večje težave pri iskanju primerljivih nenadzorovanih transakcij, ki so potrebne za določanje prenosnih cen skladno z neodvisnim tržnim načelom. Zato so podjetja vedno bolj negotova glede sprejemljivosti postavljenih cen za notranje transakcije s strani davčnih administracij. Le-te opravijo vsako leto več revizij. Tudi na ta način si poskušajo pridobiti ustrezen del davčne pogače.

Naslednja težava izhaja iz potencialne možnosti dvojnega obdavčenja. Do dvojnega obdavčenja prihaja pri izplačilih dividend, obresti in pri prenosih nematerialne lastnine, kot so licence, avtorske pravice, ipd. Velike ovire nastajajo kot rezultat odbijanja izgube od davčne osnove in prav tako v mnogih primerih vodijo k dvojnemu obdavčenju, saj je mogoče izgube stalne poslovne enote nevtralizirati z dobički matičnega podjetja le v posebnih okoliščinah. Dvojna obdavčitev mednarodnih podjetij znotraj enotnega trga je tudi posledica prilagajanja prenosnih cen za davčne namene, ko davčna uprava ene države prilagodi prenosne cene, ne da bi bili ustrezni popravki narejeni tudi v drugi državi. Po nekaterih podatkih je primerov dvojne obdavčitve zaradi popravkov prenosnih cen okoli 40 %. Mehanizmi za izogibanje nesoglasjem na področju prenosnih cen so arbitrarna konvencija, vnaprejšnji dogovori o oblikovanju cen in druge rešitve, ki jih navajajo smernice OECD. Stroški in čas, potreben za odpravo dvojnega obdavčenja, so mnogokrat zelo visoki in tako je za podjetja ugodneje sprejeti dvojno obdavčenje, kot da bi iskali rešitve problema. Vse težave, s katerimi se ukvarjajo podjetja pri poslovanju preko meja znotraj EU, so povezane z dejstvom, da ima vsaka država svoja pravila in zakone in da države Evropske unije nimajo enega samega usklajenega davčnega sistema, ki bi urejal poslovanje na notranjem trgu, saj države članice harmonizaciji davčne zakonodaje ostro nasprotujejo. Tako se podjetja na notranjem trgu prilagajajo petnajstim različnim davčnim sistemom, kar povzroča manjšo ekonomsko učinkovitost, visoke stroške prilagajanja in zmanjšuje transparentnost delovanja podjetij.

Komisija evropskih skupnosti (ang. Commission of the European Communities, v nadaljevanju Komisija) svetuje rešitev teh težav v dveh korakih, ki bi odpravila tveganje dvojnega obdavčenja in zmanjšala stroške prilagajanja pravilom držav članic EU. V prvem koraku bi bilo potrebno odpraviti najbolj pereče probleme na kratki ali srednji rok. Dolgoročno rešitev za podjetja pa predstavlja konsolidirana davčna baza za vse aktivnosti znotraj EU.

4.3 ENOTNA DAVČNA BAZA ZA VSE AKTIVNOSTI ZNOTRAJ EVROPSKE UNIJE

V letu 2002 so države članice sprejele dogovor o oblikovanju enotne davčne baze za vse aktivnosti, ki jih podjetja opravljajo znotraj EU. Za razdelitev enotne davčne baze med države so sprejeli pristop, ki temelji na vnaprej določeni formuli. Takšna ureditev bo v pomoč podjetjem pri izračunu dobička celotnega podjetja z upoštevanjem enotnih pravil in predpisov

ter pri oblikovanju konsolidiranih podatkov za fiskalne namene z odstranitvijo vplivov notranjih transakcij v povezanih podjetjih. Vsaka od držav bo od njej prisojenega dela enotne davčne baze obračunala davek po svoji veljavni davčni stopnji.

Po mnenju Komisije so prednosti takšne ureditve naslednje (Towards an Internal Market without tax obstacles, 2001, str. 16):

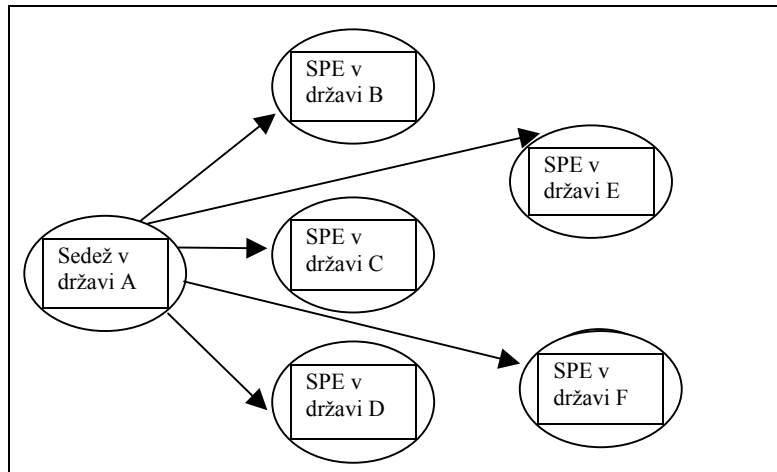
- znižanje stroškov prilagajanja zaradi enega samega sklopa predpisov,
- odprava težav, ki nastanejo zaradi prenosnih cen, znotraj EU,
- razumljiva konsolidacija dobičkov in izgub na ravni EU,
- zmanjšanje kompleksnosti, ki izhaja iz soobstajanja različnih pogledov na mednarodno obdavčitev,
- izogibanje dvojnemu obdavčenju,
- odprava mnogih diskriminatornih situacij in omejitev.

4.4 NOTRANJI TRG IN USKLAJEVANJE ZAKONODAJE NA PODROČJU OBDAVČITVE MEDNARODNIH PODJETIJ

Ideja o vzpostavitvi notranjega trga EU, ki bi baziral na prostem pretoku blaga, storitev, ljudi in kapitala, se je pojavila z Rimskim sporazumom leta 1957 (Vodič po EU, 2003). Da se doseže prost pretok omenjenih kategorij, je potrebno poenotiti zakonodajo na določenih področjih. To se lahko doseže tako, da EU predpiše določene usmeritve, ki jih nacionalne oblasti držav članic natančno preučijo in vgradijo v svojo domačo zakonodajo.

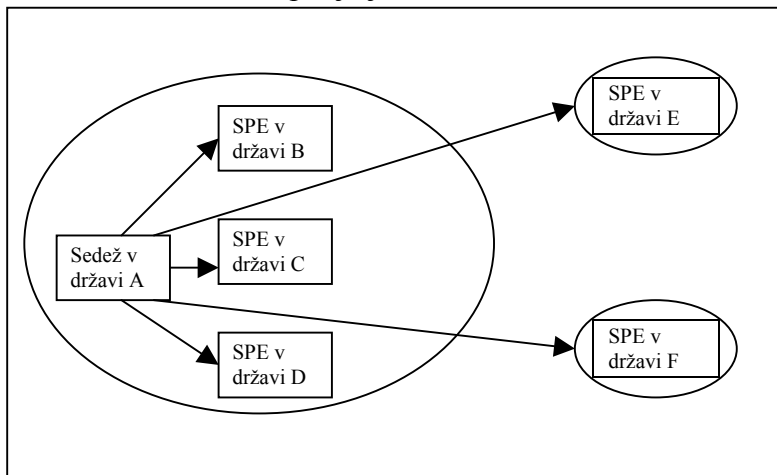
Mednarodna podjetja v EU lahko imajo odvisna podjetja tako znotraj unije kot tudi drugod po svetu. Pri tem se morajo prilagajati zakonom vseh držav, kjer opravljajo svoje dejavnosti, pri čemer ima vsaka država znotraj EU svojo zakonodajo. S poenotenjem zakonodaje znotraj EU bi se olajšalo poslovanje mednarodnih podjetij, zmanjšali bi se njihovi stroški prilagajanja predpisom in tudi možnosti dvojnega obdavčenja. V naslednjih dveh slikah na strani 31 je prikazano, kako se spremeni število zakonodaj, ki jih mora podjetje upoštevati, ko pride do poenotenja zakonodaje znotraj držav, ki sestavljajo notranji trg EU. Kot primer vzemimo podjetje s sedežem v eni od držav EU, kjer ima tudi tri stalne poslovne enote, dve stalni poslovni enoti pa se nahajata izven EU. Kot okrajšava za stalno poslovno enoto v spodnjih slikah se uporablja SPE. Vsaka elipsa označuje eno davčno zakonodajo, ki jo mora mednarodno podjetje upoštevati.

Slika 1: Mednarodno podjetje X in neenotna davčna zakonodaja v EU



Vir: Lastna skica.

Slika 2: Mednarodno podjetje X in enotna davčna zakonodaja znotraj EU



Vir: Lastna skica.

Problem usklajevanja obdavčitve podjetij in urejanja davčne zakonodaje v EU je star že več kot 40 let. Leta 1962 je bilo predstavljeno Neumarkovo poročilo, leta 1970 pa Tempelovo poročilo. Pojavile so se iniciative za omejeno stopnjo harmonizacije na področju sistema obdavčenja podjetij, davčne baze in davčnih stopenj. Specifični predlogi glede rešitve posameznih problemov so se prvič pojavili leta 1969, a niso imeli posebnega uspeha. Leta 1975 se je Komisija ponovno bolj zavzeto lotila programa obdavčenja. Poudarila je pomembnost ustanovitve gospodarske in monetarne unije. Program je bil sestavljen iz dveh delov. Prvi se je nanašal na vzpostavitev davčnih pogojev, ki bi omogočili najvišjo možno stopnjo liberalizacije mobilnosti blaga, storitev, ljudi in kapitala. Drugi del je določal proučitev tistih davkov in drugih dajatev, ki imajo vpliv na idealno ekonomsko integracijo in predlagal uporabo načina obdavčenja kot instrumenta skupne politike. Tudi nekaj predlaganih usmeritev v naslednjih letih ni prineslo napredka. Zato je Komisija ponovno proučila svoj pristop in ugotovila, da je popolna harmonizacija sistemov za obdavčitev podjetij preveč radikalen pristop k poenotenju obdavčenja, saj si države članice prizadevajo za ohranitev fiskalne neodvisnosti.

Leta 1990 je Komisija izdala smernice za obdavčenje podjetij, ki so pokazale potrebo za razrešitev težav, s katerimi se pri poslovanju preko meja domače države ukvarjajo mednarodna podjetja. Pozvala je k sprejetju treh direktiv, ki se nanašajo na mednarodna podjetja. Te direktive so: direktiva matično podjetje-hčerinsko podjetje, direktiva o združitvi in arbitrarna konvencija (The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC, 2001).

Namen direktive mati-hči je odpravljanje slabosti, ki zadevajo podjetja, delujoča v več državah članicah na principu mati-hči, zaradi nekonsistentnosti različnih nacionalnih davčnih sistemov. Uporaba te direktive je omejena v več pogledih. Prvič: uporabna je le v primeru vsaj 25 % lastniškega deleža matičnega podjetja. Drugič: podvržena je nacionalnemu nadzoru zaradi preprečevanja prevar in zlorab. Tretjič: uporabna je le za obliko podjetja, ki jih našteva direktiva. Četrto: vsako podjetje mora biti rezident ene od držav članic (Williams, 1998, str. 143).

Namen direktive o združitvi je odstranitev ovir za mednarodno povezovanje podjetij. Dotakne pa se tudi dveh drugih problemov. Prvi je vpliv na davčno obremenitev podjetja, ki pridobiva sredstva ali delnice, drugi pa je položaj stalne poslovne enote (Williams, 1998, str. 144).

Arbitrarna konvencija se nanaša na problem dvojnega obdavčenja, ki izhaja iz popravkov ali prilagoditev prenosnih cen. Zagotavlja mehanizem za sekundarne popravke v vsakem primeru, ko ena izmed vpletenih davčnih oblasti odkrije potrebo po prilagoditvi prenosnih cen. Če davčne oblasti ne morejo rešiti problema, se obrnejo na svetovalno komisijo, ki predlaga način za odpravo dvojnega obdavčenja. Državi lahko to mnenje upoštevata ali pa uporabita drugo metodo za razrešitev problema. Če se državi ne dogovorita, morata obvezno upoštevati mnenje svetovalne komisije (Williams, 1998, str. 146).

Po sprejetju obeh direktiv in konvencije, je bil ustanovljen Rudingov odbor. Ta je podrobno proučil davčne ovire, s katerimi se srečujejo povezana podjetja, predvsem kako te ovire vplivajo na direktne investicije doma in v tujini. Ugotovil je, da imata največji vpliv naslednja dejavnika: davčna stopnja in izračun dobička. Predstavil je tri faze, ki jih bo potrebno opraviti, ko bo ustanovljena popolna gospodarska in monetarna unija. V prvi fazi bi bilo potrebno sprejeti arbitrarno konvencijo, smernice za oblikovanje prenosnih cen in direktivo o izgubah ter tudi direktivo o obdavčitvi pravic in obresti pri viru. Prav tako bi bilo potrebno vzpodbuditi bilateralne sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčenju. V drugi fazi so predvideli 30-odstoten obračunani davek na dividende pred izplačilom in največ 40-odstoten davek na dobiček. Tretja faza je predvidevala skupno obliko davka na dobiček in uporabo večine določitev direktiv pri skoraj vseh vrstah poslovanja (The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC, 2001).

Na seji držav članic EU, 1. decembra 1997, je bil sprejet Kodeks obnašanja, ki predstavlja dogovor o opustitvi škodljivih davčnih ukrepov. To so tisti, ki na diskriminatoren način privlačijo v državo tisto, kar bi sicer pripadlo drugi državi. V zvezi s prenosnimi cenami

kodeks določa upoštevanje smernic OECD iz leta 1995 in v njih določeno neodvisno tržno načelo, pri čemer je osnova za primerjavo nenadzorovana primerljiva transakcija. Če takšne transakcije ni, sta dovoljeni metoda pribitka na stroške in metoda preprodajne cene (Code of Conduct (Business Taxation), 20001).

Kar zadeva prenosne cene velja omeniti še ustanovitev Združenega foruma EU za prenosne cene (ang. EU Joint Transfer Pricing Forum – JTPF), ki se je prvič sestal v oktobru 2002. Njegova naloga bo proučevanje možnosti za zmanjšanje stroškov podjetij in davčnih uprav ter za odpravo dvojnega obdavčenja iz naslova različne interpretacije smernic OECD in nesoglasij med podjetji in nacionalnimi davčnimi upravami glede vrednotenja notranjih transakcij. Natančno naj bi tudi opredelil zahteve po dokumentaciji v zvezi s prenosnimi cenami in razjasnil metodologijo obračunavanja prenosnih cen znotraj postavljenih smernic OECD, z namenom bolj tekočega delovanja notranjega trga EU. JTPF sestavlja predsednik in 10 strokovnjakov nacionalnih davčnih uprav držav članic, ki se bodo sestajali dva ali trikrat letno. Na sestankih bodo kot opazovalci lahko sodelovali tudi predstavniki držav kandidat in OECD (EU Joint Transfer Pricing Forum, 2002).

5 PRENOSNE CENE V SLOVENIJI

5.1 ZAKONODAJA

V zvezi s prenosnimi cenami in njihovim vplivom na davke pri nas ne najdemo veliko literature. Obstajajo določeni zakoni, ki neposredno ali posredno vplivajo na njihovo oblikovanje in preverjanje. Prvi takšnih zakonov je Zakon o gospodarskih družbah (Zakon o gospodarskih družbah, 2001, v nadaljevanju ZGD) iz leta 1993 z zadnjo novelo ZGD-F iz leta 2001, ki v 460. členu opredeljuje povezane družbe kot pravno samostojne družbe, ki so v naslednjih medsebojnih razmerjih: ena družba ima v drugi večinski delež, ena družba je odvisna od druge, koncernske družbe, vzajemno kapitalsko udeleženi družbi in družbe, povezane s podjetniškimi pogodbami. 462. člen govori o odvisni in obvladujoči družbi, pri čemer je odvisna družba pravno samostojna družba, ki jo neposredno ali posredno obvladuje druga (obvladujoča) družba. Za ugotavljanje državne pripadnosti družbe je pomembno, kje je njen sedež. Pri opredelitvi sedeža uporablja ZGD kriterij vpisa v register. Zato je za sedež lahko določiti kraj, kjer družba opravlja svojo dejavnost ali kraj, kjer potekajo posli družbe. Tuja podjetja definira 559. člen, ki pravi, da je tuje podjetje fizična ali pravna oseba s prebivališčem ali sedežem zunaj Slovenije. Takšno podjetje je pri poslovanju kar zadeva pravice, obveznosti in odgovornosti izenačeno z domačim. Tuje podjetje lahko po 560. členu ZGD v Sloveniji opravlja pridobitno dejavnost preko podružnice, katero lahko ustanovi, če je že najmanj dve leti vpisano v register države sedeža.

Naslednji izmed teh zakonov je ZDDPO (Zakon o davku od dobička pravnih oseb, 2001). Ta v svojem 2. in 3. členu definira davčne zavezance za ta davek. To so pravne osebe, ki imajo sedež v Sloveniji in dosegajo dobiček z opravljanjem dejavnosti (rezidenti). Prav tako so

zavezanci tudi nerezidenti, za dobiček, dosežen s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju Slovenije, in predstavništvo tuje osebe za agencijske posle v zračnem in drugem prometu, ki dosega prihodke s prodajo lastnih prevoznih listin na območju Slovenije. Rezidenti so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, nerezidenti pa po teritorialnem načelu. Nato v 4. členu govori, da so zavezanci tudi nerezidenti, ki v Sloveniji poslujejo preko stalne poslovne enote ali preko posrednikov s pooblastilom, da v imenu nerezidenta sklepajo pogodbe na območju Slovenije, razen za nakup proizvodov ali storitev. Stalna poslovna enota je po 4. členu stalno poslovno mesto, v katerem ali preko katerega davčni zavezanec v celoti ali delno posluje na območju Slovenije. Za te enote se, glede na 5. člen, štejejo: sedež uprave, podružnica, poslovalnica, delavnica, tovarna, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se izkoriščajo naravna bogastva ter gradbišče. 7. člen opredeljuje davčno osnovo kot dobiček, ugotovljen v davčnem izkazu. Dobiček se ugotovi tako, da se od prihodkov odštejejo odhodki, in sicer v višini, ki je določena z ZDDPO. V 10. členu je določeno, da se pri ugotavljanju višine prihodkov upoštevajo prenosne cene s povezanimi osebami, najmanj do višine povprečnih cen, ki veljajo za določeno vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu. Podobno v 18. členu določa, da se pri ugotavljanju odhodkov davčnega zavezanca upoštevajo prenosne cene s povezanimi osebami, največ do višine povprečnih cen, ki veljajo na domačem ali primerljivem tujem trgu za določeno vrsto blaga ali storitev. Za povezane osebe veljajo *»lastniki, njihovi ožji družinski člani ali druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalsko oziroma poslovno povezane in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev pravne osebe, in zasebniki, pri katerih sodelujejo v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala, ali ista pravna oseba kot pri davčnem zavezancu.«* Narekuje tudi izognitev dvojnemu obdavčenju z 29. členom, in sicer tako, da se davčna osnova zmanjša za dobiček, prenesen iz tujine, če je bil od tega dobička v tujini plačan ustrezen davek. 32. člen določa, da mora davčni zavezanec, ki izplačuje dividende in druge deleže v dobičku, ob vsakem njenem izplačilu obračunati in plačati akontacijo za davek od dobička in dohodnine glede na izplačano dividendo. Če je v sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčenju vprašanje dividend urejeno drugače kot v ZDDPO, se za nerezidente neposredno uporabljajo določila tega sporazuma. V primeru izplačila dividende tujemu podjetju namesto njegovi stalni poslovni enoti v Sloveniji se izplačane dividende, kljub temu da jih stalna poslovna enota tujega podjetja ni sprejela, vključijo med prihodke in obdavčijo.

Slovenski računovodski standardi omenjajo skupino podjetij v zvezi z uskupinjevanjem računovodskih izkazov v 9. točki uvoda v Slovenske računovodske standarde. Skupino sestavljajo: obvladujoče podjetje, od njega odvisno podjetje zaradi deleža v kapitalu, od njega odvisna podjetja zaradi prevladujočega vpliva in drugih razlogov, pridružena podjetja, v katerih ima obvladujoče podjetje pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv, skupaj z drugimi lastniki obvladovana podjetja (Slovenski računovodski standardi, 2001).

5.2 KONVENCIJE O IZOGIBANJU DVOJNEMU OBDAVČENJU

Za oblike dvojne obdavčitve, ki se je ne more odpraviti z domačo zakonodajo, sklepa Slovenija bilateralne sporazume za izogibanje dvojnemu obdavčenju. Nekateri izmed teh sporazumov so bili sklenjeni že v Jugoslaviji in veljajo še danes. Takšni so sporazumi z naslednjimi državami: Ciprom, Finsko, Francijo, Italijo, Madžarsko, Nemčijo, Nizozemsko, Norveško, Romunijo, Slovaško, Švedsko in Veliko Britanijo. Od leta 1993 je samostojna Slovenija sklenila še 16 takšnih sporazumov in sicer z Avstrijo, Belgijo, Češko, Dansko, Irsko, Kanado, Kitajsko, Latvijo, Litvo, Luksemburgom, Makedonijo, Poljsko, Rusijo, Španijo, Švico ter ZDA (Taxation in Slovenia, 2003). Določeni sporazumi z drugimi državami so bili že ratificirani, nekateri pa so v teku sprejemanja. V Tabeli 8 na strani 36 so prikazane dogovorjene metode o odpravi dvojnega obdavčenja v primeru stalne poslovne enote v konvencijah, ki jih je sklenila Slovenija.

Slovenski model konvencije, ki temelji na Vzorčni konvenciji OECD za dohodek in kapital, z nekaterimi modifikacijami, je sestavljen iz sedmih tematskih delov. Kljub temu da obstaja okvirni model konvencije kot osnova za posamezne bilateralne sporazume, je vsaka sklenjena in veljavna konvencija unikatna in uporabna le za odpravljanje dvojnega obdavčenja s točno določeno državo. Slovenski model konvencije je predstavljen v Prilogi 5.

Tabela 8: Metode za odpravo dvojnega obdavčenja v primeru stalne poslovne enote iz konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčenju, sklenjenih s strani Slovenije

Država	V Sloveniji	V drugi državi pogodbenici
Ciper	oprostitev s progresijo	navadni dobropis
Finska	- navadni dobropis - upoštevanje izgube	- navadni dobropis - upoštevanje izgube
Francija	oprostitev s progresijo	oprostitev s progresijo
Italija	oprostitev s progresijo	navadni dobropis
Madžarska	oprostitev s progresijo	navadni dobropis (7.člen – dobiček iz udeležbe v slovenskih podjetjih)
Nemčija	oprostitev s progresijo	dobropis za dobiček in premoženje stalne poslovne enote
Nizozemska	oprostitev s progresijo	oprostitev s progresijo
Norveška	oprostitev s progresijo	navadni dobropis (7.člen – poslovni dobički)
Romunija	oprostitev s progresijo	oprostitev s progresijo
Slovaška	oprostitev s progresijo	oprostitev s progresijo
Švedska	oprostitev s progresijo	- navadni dobropis - navidezni dobropis za prihodke poslovne enote (10 let)
Velika Britanija	oprostitev s progresijo	dobropis, vezan na posamezno vrsto dohodka
Avstrija	navadni dobropis	- oprostitev s progresijo - v primeru dvojne neobdavčitve po dogovoru obdavčitev v Avstriji kljub metodi oprostitve
Belgija	navadni dobropis	- oprostitev s progresijo - posebna določba za izgubo poslovne enote
Češka	navadni dobropis	navadni dobropis
Danska	oprostitev s progresijo	navadni dobropis
Makedonija	navadni dobropis	navadni dobropis
Poljska	navadni dobropis	oprostitev s progresijo
Rusija	navadni dobropis	navadni dobropis
Švica	navadni dobropis	oprostitev s progresijo

Vir: Prislán Šušteršič, 2001, str. 290-291.

Poglejmo še praktične primere za Slovenijo, kako se uporablja metoda oprostitve, metoda dobropisa in kako se rešuje problem, ko sporazuma z državo stalne poslovne enote ni (vsi primeri povzeti po Prislán Šušteršič, 2001, str. 286-287).

Metoda oprostitve - sporazum med Slovenijo in Veliko Britanijo

Slovensko podjetje posluje v Veliki Britaniji, kjer ima po 5. členu sporazuma stalno poslovno enoto. Pravica do obdavčenja dobičkov stalne poslovne enote pripada tako Sloveniji kot tudi Veliki Britaniji. 2.a odstavek 22. člena sporazuma kot metodo odprave dvojnega obdavčenja predvideva oprostitvev. S tem dobičke stalne poslovne enote obdavčuje le Velika Britanija, v Sloveniji so le-ti izvzeti iz davčne osnove in niso obdavčeni.

Metoda dobropisa – sporazum med Slovenijo in Finsko

Glede na 5. člen sporazuma ima slovensko podjetje na Finskem stalno poslovno enoto. Pravico do obdavčenja dobičkov stalne poslovne enote imata obe državi. Prvi odstavek 22. člena sporazuma določa metodo dobropisa kot metodo za odpravo dvojnega obdavčenja. S tem Finska obdavči dobičke stalne poslovne enote. Slovenija jih všteje v davčno osnovo, odmerjeni davek pa zmanjša za davke, plačane na Finskem.

Sporazuma z državo stalne poslovne enote ni

Če sporazuma ni, imata pravico do obdavčenja tako Slovenija kot tudi država stalne poslovne enote. V tem primeru se uporabi 29. člen ZDDPO, ki določa, da se davčna osnova zmanjša za dobiček, dosežen v tujini, če je bil od njega plačan ustrezen davek. Slovensko podjetje sicer vodi podatke o poslovanju v poslovnih knjigah, vendar že obdavčen dobiček izvzame iz davčne osnove, če davčnemu izkazu priloži ustrezno potrdilo o plačanem davku v tuji državi. Zmanjšanje osnove pa ne sme presežati davčne osnove, da ne bi s tem nastala davčna izguba.

5.3 DAVČNI NADZOR

Davčni nadzor v Sloveniji poznamo v dveh oblikah, in sicer kot kontrolo davčnih obračunov in kot inšpekcijske preglede. Pri kontroli davčnih obračunov se ob predložitvi dokumentov najprej opravi formalna kontrola, ki preverja pravilnost obračuna. Ta faza se zaključi z vnosom podatkov v informacijski sistem. Vsebinska kontrola je naslednji korak in zadeva preverjanje kategorij v izkazu poslovnega izida in bilanci stanja. Že med obdelovanjem dokumentov preko različnih mehanizmov in postopkov ugotovijo, katere vrednosti odstopajo od povprečnih, kateri zneski so sumljivi, itd. S tem določijo tudi osebe, pri katerih bodo opravili inšpekcijske preglede. Le-ti se opravljajo v prostorih in na stvareh davčnega zavezanca. V primeru, da se poslovne knjige in evidence nahajajo pri osebi, ki le-te vodi za davčne zavezance, se lahko opravijo tudi pri tej osebi (Grilj, 2000, str. 277-281). V letu 2002 je bilo opravljenih 315 inšpekcijskih pregledov davka od dobička pravnih oseb. Nepravilnosti so bile ugotovljene v 84,9 odstotkih primerov. V številkah to pomeni 11.670 milijonov dodatno ugotovljenih obveznosti (Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2002, 2003). Med nepravilnostmi, ki se nanašajo na promet med povezanimi osebami, so odkrili odobravanje velikih popustov pri medsebojni prodaji blaga, premalo ali preveč zaračunane storitve, itd., torej transakcije z namenom prenašanja poslovnih učinkov med družbami v sistemu.

Slovenski inšpektorji, ki so odgovorni za nadzor prenosnih cen, se na tem področju izobražujejo z udeležbo na delavnicah, ki jih na temo prenosnih cen organizira OECD. Na teh delavnicah se prikazuje praktična uporaba metod za ugotavljanje prenosnih cen po neodvisnem tržnem načelu. Prav tako si udeleženci izmenjujejo izkušnje s tega področja. Ta pravila bodo postala zanimiva za slovenske nadzorne organe s spremembo obstoječe domače zakonodaje, ki ureja obdavčitev povezanih oseb. S spremembo zakonodaje se bodo ta pravila neposredno začela uporabljati v praksi (Centa-Debeljak, 2003, str. 30).

5.4 PRENOSNE CENE IN ZAKONODAJA V PRIHODNOSTI

Znano je, da je področje prenosnih cen vse bolj pomembno zaradi naraščajočega povezovanja podjetij. Glede na to, da to področje v slovenski zakonodaji ni najbolje urejeno, je v fazi oblikovanja nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. Po novem zakonu bodo davčni zavezanci tudi rezidenti Slovenije, ki imajo sedež registriran v tujini, če je sedež dejanske uprave v Sloveniji. Ta opredelitev bo pomagala preprečevati izogibanje davkom v primeru podjetij s sedežem v offshore centrih, ki so dejansko vodena v Sloveniji. Z novim davkom bo potrebno natančno opredeliti metode in dokumentacijo, ki bo v pomoč pri dokazovanju, da so bile prenosne cene oblikovane v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Nova zakonodaja bo predstavljala tudi pomoč podjetjem pri oblikovanju prenosnih cen, saj bodo natančnejše opredelitve zmanjšale njihovo negotovost v zvezi z ustreznostjo oblikovanih cen. Prav tako bo lažje za davčne inšpektorje, ki bodo imeli manj težav pri dokazovanju ustreznosti oblikovanih prenosnih cen.

V zvezi s smernicami OECD za oblikovanje prenosnih cen se pojavljajo predlogi za njihovo neposredno vgraditev v domačo davčno zakonodajo, podobno kot sta to storili Avstrija in Nizozemska. Takšna ureditev bi bila v primeru Slovenije najbolj ustrezna, ker (Kuhar, 2003, str. 34):

- je v Sloveniji premalo strokovnjakov in izkušenj s tega področja, da bi sami oblikovali svojo zakonodajo;
- so smernice OECD temelj za oblikovanje zakonodaje velike večine držav in bi bilo manj težav pri izobraževanju tako davčnih inšpektorjev kot tudi davčnih zavezancev;
- je tako kompleksno področje, kot so prenosne cene, veliko enostavneje razvijati in dopolnjevati, če je na voljo veliko število izkušenj in spoznanj širokega kroga strokovnjakov ;
- sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčenju, ki jih je sklenila Slovenija, prav tako kot smernice temeljijo na Vzorčnem sporazumu OECD.

6 SKLEP

Prenosne cene predstavljajo v današnjem času enega najpomembnejših in najtežjih mednarodnih davčnih problemov. Rast in povezovanje podjetij ter širjenje poslovanja in delovanja preko meja domačih držav so privedli do tega, da se prenosnim cenam v zadnjem času posveča vse več pozornosti. Te cene se oblikujejo za notranje transakcije podjetja in vplivajo na uspešnost tako posameznih delov podjetja kot tudi podjetja v celoti. Uspešnost podjetja se meri z ustvarjenim dobičkom, ki je predmet obdavčitve. Pri decentraliziranih podjetjih, ki so locirana znotraj ene države, prenosne cene ne predstavljajo posebnih težav, saj so vsi deli podjetja predmet iste davčne pristojnosti. Problemi se pojavijo, ko ima podjetje svoje dele v več državah. V različnih državah velja različna zakonodaja. Tako različne države različno obdavčijo dobičke. Zaradi različnih predpisov in različnih možnosti oblikovanja prenosnih cen lahko podjetja s prenosnimi cenami manipulirajo. V interesu vsakega podjetja je, da plača čim manj davka. To lahko mednarodno podjetje doseže s prelivanjem dobičkov iz držav z višjimi davčnimi stopnjami v države z nižjimi davčnimi stopnjami. Orodje za prelivanje dobičkov predstavljajo prenosne cene. V nasprotju s podjetji, si države prizadevajo pobrati čim več davkov. Zato nadzorujejo podjetja pri oblikovanju prenosnih cen in ugotavljajo njihovo ustreznost z davčnega vidika. S takšnim nadzorom so začeli v ZDA, kjer so oblikovali ostreje predpise na tem področju. Kmalu so sledile še druge države. Problem pri preverjanju oblikovanja prenosnih cen je, da davčne uprave v njih vidijo le orodje za izogibanje davkom. Navadno ne upoštevajo dejstva, da na oblikovanje prenosnih cen poleg davčne stopnje vpliva še cela vrsta drugih dejavnikov in da se podjetja s prenosnimi cenami ne poskušajo zmeraj izogniti davkom, ampak da oblikujejo prenosne cene, ki ustrezajo postavljenim poslovnim ciljem podjetja. Cilj podjetja navadno ni minimizacija plačila davkov, ampak maksimizacija ustvarjenega dobička. Problem pri prenosnih cenah je tudi, da lahko davčne uprave zahtevajo tudi popravek prenosnih cen za davčne namene. Če niso popravki narejeni v vseh državah, ki so vključene v transakcijo in v katerih mednarodno podjetje deluje, lahko pride do dvojnega obdavčenja. Ta problem države rešujejo z bilateralnimi sporazumi za izogibanje dvojnemu obdavčenju. Pri popravkih prenosnih cen so uspešnejše bolj razvite države, ki imajo navadno višje davčne stopnje, saj imajo manj razvite države slabše razvite sisteme in tudi precej manj izkušenj na tem področju.

Da bi se preprečile nepravilnosti pri oblikovanju prenosnih cen in spori pri njihovem preverjanju, so nastale smernice OECD, ki naj bi predstavljale podlago za vzpostavljanje zakonodaje s tega področja. Smernice določajo uporabo neodvisnega tržnega načela, ki približa poslovanje med povezanimi osebami poslovanju med nepovezanimi osebami, torej tržnim zakonitostim. Če so transakcije med povezanimi podjetji tako specifične, da ni mogoče najti podobnih transakcij med nepovezanimi podjetji, se lahko uporabijo za oblikovanje cen tudi nekatere druge metode. Smernice sicer predstavljajo učinkovit okvir za oblikovanje zakonodaje na tem področju, vendar še zmeraj ne rešujejo vseh problemov, saj dopuščajo veliko različnih možnosti.

Te smernice se uporabljajo tudi v Evropski uniji. Z nastankom evropskega notranjega trga so se pojavile tudi težnje po uskladitvi predpisov držav članic EU. Najprej so si prizadevali za popolno harmonizacijo davkov v državah članicah. Takšen pristop ni uspel, ker želijo države kljub uniji ohraniti določeno samostojnost, ki bi s popolno harmonizacijo izginila. Tako težave ostajajo tudi na področju prenosnih cen, tako pri njihovem oblikovanju za davčne namene kot tudi pri nadzoru s strani davčnih oblasti. Glede na razvoj dogodkov je malo verjetno, da bi ta problem povsem izginil, le zmanjšati ga je mogoče.

V Sloveniji predstavljajo prenosne cene področje, ki ga bo v prihodnosti potrebno veliko bolj natančno urediti. Kot bodoča članica EU mora Slovenija uskladiti in urediti to področje glede na zahteve unije. Potrebno bo oblikovati ustrezno novo zakonodajo, izobraziti ljudi, sodelovati z državami, ki imajo na tem področju več izkušenj, ipd.

Glede na naravo prenosnih cen je malo verjetnosti, da bi se to področje v prihodnosti povsem uredilo in uokvirilo z natančnimi predpisi ter da bi lahko postalo neproblematično z davčnega vidika. Lahko pa se urejanje tega področja močno poenostavi s skupnimi usmeritvami in pridobljenimi izkušnjami ter močnim mednarodnim sodelovanjem in prizadevanjem za pravično razdelitev davkov med države.

LITERATURA

1. Al-Eryani Mohammad F., Alam Pervaiz, Akhter Syed H.: Transfer pricing determinants of U.S. multinationals. *Journal of international business studies*, B.k., 21(1990), 3, str. 409-425.
2. Centa-Debeljak Mojca: Pomen in vloga transfernih cen – II. del. *Davčni bilten*, Ljubljana, 4(2003), 3-4, str. 29-30.
3. Chetcuti Jean-Philippe: The Process of Corporate Tax Harmonisation in the EC. [URL: <http://www.inter-lawyer.com/lex-e-scripta/articles/eu-tax-harmonization-3.htm>], 2001.
4. Choi Frederick D.S., Mueller Gerhard G.: *International accounting*. 2nd ed. Englewood Cliffs (NJ): Prentice-Hall, 1992. 610 str.
5. Evans Thomas G., Taylor Martin E., Holzmann Oscar J.: *International accounting & reporting*. 2nd ed. Cincinnati (Ohio): South-Western Publishing, 1994. 536 str.
6. Grilj Stojan: Izkušnje DURS na področju nadzora davka od dobička pravnih oseb. Zbornik referatov 1. letne konference preizkušenih davčnikov. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2000, str. 271-286.
7. Kuhar Štefan: Transferne cene – mednarodni davčni problem. *Davčni bilten*, Ljubljana, 4(2003), 3-4, str. 31-34.
8. Maček Marjan: Tanka kapitalizacija. *Davčni bilten*, Ljubljana, 4(2003), 5, str. 26-28.
9. Picciotto Sol: The end of offshore? Regaining public control of finance and taxation in the era of globalisation. Toronto: Robarts centre, 1999. 34 str.
10. Prezelj Tamara: Obdavčitev podružnice in izogibanje dvojnemu obdavčenju. *Denar*, Ljubljana, 10(2000), 9, str. 17-20.
11. Prislan Šušteršič Barbara: Izogibanje dvojnemu obdavčenju dobičkov-stalne poslovne enote. *IKS*, Ljubljana, XXVIII(2001), 1-2, str. 285-292.
12. Rupnik Ladislav: Javnofinančni pojmovnik s slovensko-angleško-nemško-francoskim slovarčkom. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 196 str.
13. Schall Lawrence D., Haley Charles W.: *Introduction to financial management*. 4th ed. B.k.: McGraw-Hill, 1986. 790 str.
14. *Transfer pricing*. New York: United Nations, 1999. 58 str.
15. Transferne cene med povezanimi osebami. *Denar*, Ljubljana, 10(2000), 19-20, str. 16-19.
16. Turk Ivan: *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 1082 str.
17. Williams David W.: *EC tax law*. London: Longman, 1998. 186 str.

VIRI

1. Brus Marko, Prek Mirko: ZGD s pojasnili in sodno prakso. Ljubljana: Primath, 2002. 738 str.
2. Code of Conduct (Business Taxation). European union. [URL: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/law/primarolo/primarolo-en.pdf], 30.5.2001.
3. Commentary on the model double taxation convention. [URL: http://online.ibfd.org/publications/treaty/tt/docs/html/tt_o2_02_eng_2000_cm.html], 29.4.2000.
4. Company Taxation in the Internal Market. Brussels: Commission of the European Communities, 2001. 463 str.
5. Davidmann Manfred: Transfer pricing and taxation. [URL: <http://www.solbaram.org/articlec/clm503.html>], 13.5.2003.
6. Discussion draft on the attribution of profits to permanent establishments. Paris: OECD, 2001. 73 str.
7. EU Joint Transfer Pricing Forum. European union. [URL: http://europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing.htm], 28.10.2002.
8. Model Tax Convention on Income and on Capital. Paris: OECD, 2000. 308 str.
9. Noord van der Paul, Heady Christopher: Surveillance of tax policies: A synthesis of findings in economic surveys. Economics department working papers, no. 303. Paris: OECD, 2001. 87 str.
10. OECD Revenue Statistics 1965-2001. Paris: Statistique des Recettes Publiques, 2002.
11. Poročilo o delu davčne uprave Republike Slovenije v letu 2002. [URL: http://www.sigov.si/durs/other/letno-porocilo_2002.pdf], 2003.
12. Slovenski računovodski standardi (Uradni list RS, št. 107/01).
13. Taxation in Slovenia. [URL: <http://www.sigov.si/mf/angl/taxation.pdf>], marec 2003.
14. The Hidden Entitlements. [URL: http://www.ctj.org/hid_ent/part-2/part2-3.html], 9.5.2002.
15. Towards an Internal Market without tax obstacles. Brussels: Commission of the European Communities, 2001. 48 str.
16. Transcend. PricewaterhouseCoopers. [URL: <http://www.pwcglobal.com/extweb/pwcpublishations.nsf/DocID/6FC75CF6C1F787F985256C15005862DC>], 13.5.2003.
17. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD, 2001.
18. Vodič po EU. [URL: http://www.evropska-unija.si/Evropska_unija/Vodic/notranji_trg.htm], 15.6.2003.
19. Zakon o davku od dobička pravnih oseb (Uradni list RS, št. 51/02).

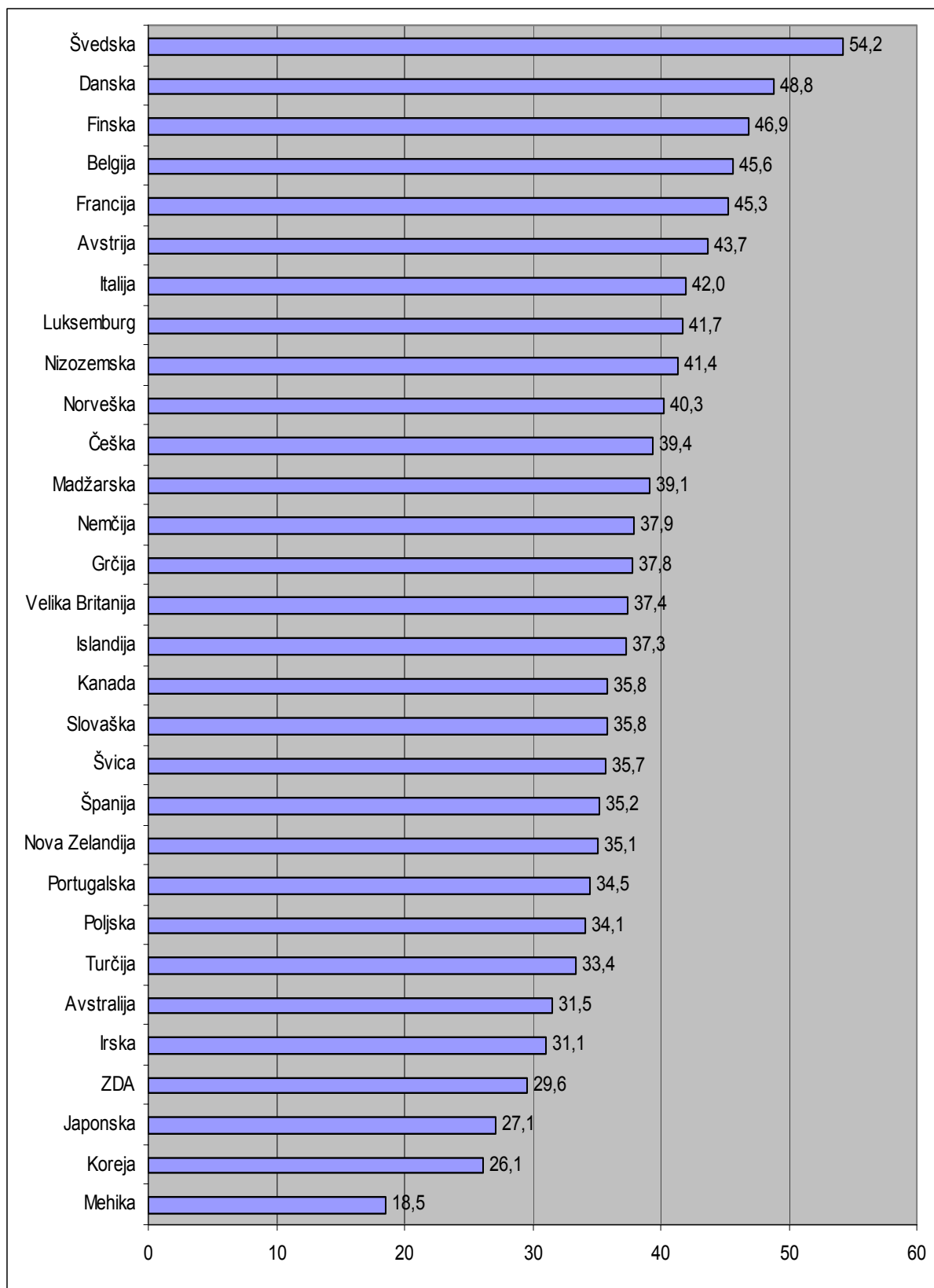
PRILOGE

PRILOGA 1: Slovarček tujih izrazov	I
PRILOGA 2: Davčni prihodki kot procent BDP v posameznih državah v letu 2000	II
PRILOGA 3: Davek na dobiček kot delež celotnih davkov za posamezne države v letu 1998	III
PRILOGA 4: Vpliv carin in davkov na dobiček mednarodnega podjetja	IV
PRILOGA 5: Slovenski model konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčenju	V

PRILOGA 1: Slovarček tujih izrazov

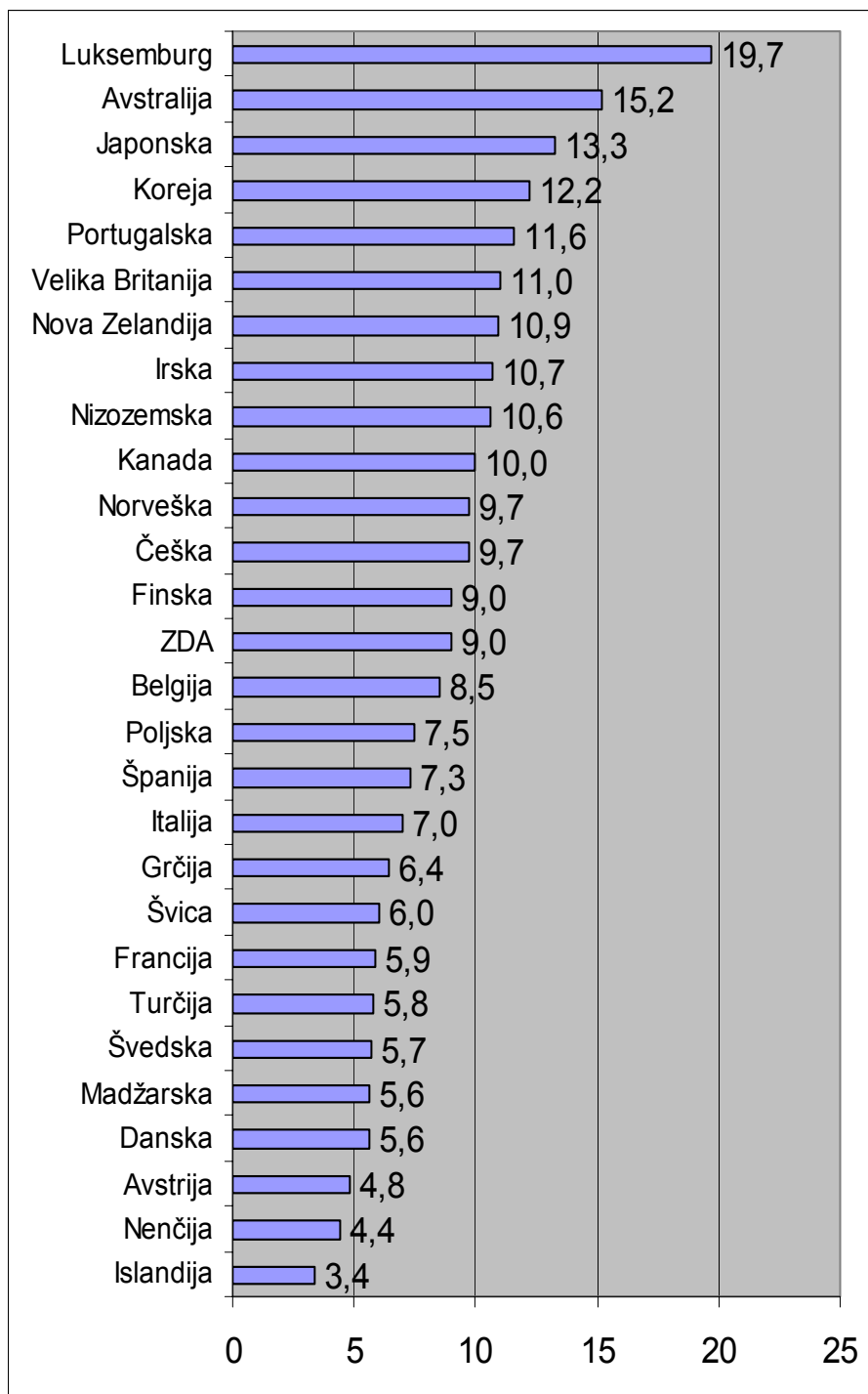
Angleški izraz	Slovenski izraz
transfer prices	prenosne cene
arm's length principle	neodvisno tržno načelo
corporate income tax	davek od dobička
domestic corporation	domače podjetje
foreign corporation	tuje podjetje
foreign subsidiary	hčerinsko podjetje
foreign branch	podružnica
relevant business activity approach	posredna metoda pripisovanja dobička
separate entity approach	neposredna metoda pripisovanja dobička
Model Tax Convention on Income and on Capital	vzorčni sporazum o davkih na dohodek in premoženje
free capital	prosti kapital
comparable uncontrolled price method	metoda primerjave s prostimi cenami
resale price method	metoda preprodajne cene
cost plus method	metoda pribitka na stroške
profit split method	metoda delitve dobička
net margin method	metoda neto razlike v ceni
global formulary apportionment	globalna formula delitve
mutual agreement procedure	obojestranski proces dogovarjanja
arbitration convention	arbitrarna konvencija
simultaneous tax examination	simultani nadzor
safe harbour	varen pristan
advance pricing arrangement	vnaprejšnji cenovni sporazum
Commission of the European Communities	Komisija evropskih skupnosti
EU Joint Transfer Pricing Forum	Združeni forum EU za prenosne cene

PRILOGA 2: Davčni prihodki kot delež BDP v posameznih državah v letu 2000



Vir: OECD Revenue statistics 1965-2001, 2002, str. 18.

PRILOGA 3: Davek na dobiček kot delež celotnih davkov za posamezne države v letu 1998



Vir: Noord, Heady, 2001, str. 10.

PRILOGA 4: Vpliv carin in davkov na dobiček mednarodnega podjetja

v USD

	BLU JEANS - SZ	BLU JEANS - USA	GLOBALNO PODJETJE
Nizka prenosna cena			
Prihodek	3.000.000	6.000.000	6.000.000
Stroški prodanih proizvod.	2.100.000	3.000.000	2.100.000
Uvozna carina 10 %	0	300.000	300.000
Kosmati dobiček	900.000	2.700.000	3.600.000
Ostali stroški	500.000	1.500.000	2.000.000
Dohodek pred davki	400.000	1.200.000	1.600.000
Davek (9,8 % / 34 %)	39.200	408.000	447.200
Neto dohodek	360.800	729.000	1.152.800
Visoka prenosna cena			
Prihodek	4.250.000	6.000.000	6.000.000
Stroški prodanih proizvod.	2.100.000	4.250.000	2.100.000
Uvozna carina 10 %		425.000	425.000
Kosmati dobiček	2.150.000	1.325.000	3.475.000
Ostali stroški	500.000	1.500.000	2.000.000
Dohodek pred davki	1.650.000	(175.000)	1.475.000
Davek (9,8 % / 34 %)	161.700	0	161.700
Neto dohodek	1.488.300	(175.000)	1.313.300

Vir: Choi, Mueller, 1992, str. 525.

PRILOGA 5: Slovenski model konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčenju

a) Področje veljavnosti konvencije

Ta del določa, ali se konvencija uporablja za rezidente ene ali obeh držav pogodbenic. S tem tudi razdeli pristojnosti obdavčevanja med državi pogodbenici po njunih domačih davčnih predpisih. Prav tako opredeljuje davke, za katere se konvencija uporablja. To so razni neposredni davki na dohodek ali premoženje. Kot dinamična komponenta konvencije so navedene tudi določbe, po katerih je konvencija uporabna tudi za enake ali vsebinsko podobne davke, ki so uvedeni po njeni uveljavitvi.

b) Definicije

Pomembnejši izrazi, ki so definirani v tem delu konvencije, so: država pogodbenica, rezident in stalna poslovna enota. Težave v primeru dvojnega rezidentstva se odpravijo s podpisom konvencije, saj se davčno rezidentstvo dodeli le eni državi pogodbenici. Druga država zadrži pravico do obdavčitve pri viru dohodkov ali premoženja. V konvencijah je opredeljen tudi pristojni organ. V Sloveniji je to Ministrstvo za finance, v okviru tega ministrstva pa Sektor za davčni in carinski sistem.

c) Obdavčevanje dohodka

To je najpomembnejši del konvencije, ki podeljuje pravice obdavčevanja raznih oblik dohodka. Nekatere oblike se obdavčijo v državi rezidentstva, druge v državi vira ali celo v obeh državah pogodbenicah. Konvencija se nanaša na dohodke, kot so: poslovni dobiček, dohodki od nepremičnin, dohodki od pomorskega in zračnega prometa, obresti, kapitalski dobički, dividende, dohodki povezanih oseb, licenčnine, avtorski honorarji, ipd. V konvenciji morajo biti naštetе vse vrste dohodkov, ki so obdavčljivi po domačih zakonih obeh držav pogodbenic. Konvencija ne uvaja novega obdavčevanja, temveč obstoječega omeji in dodeli eni od držav pogodbenic. Za konkretne rešitve dogovorjenega obdavčevanja dohodkov se upoštevajo protokoli, ki so sklenjeni skupaj s konvencijo in so tudi njen sestavni del. V primeru, da so sklenjeni in uveljavljeni po podpisu konvencije, so to samostojni dokumenti.

d) Obdavčevanje premoženja

Zajeto je le v enem členu, ki določa pravico do obdavčitve različnih elementov premoženja. Pravica do obdavčitve se razdeli med državo, kjer je rezident lastnik premoženja, in državo, kjer se omenjeno premoženje nahaja.

e) Metode za odpravo dvojnega obdavčenja

Tudi ta del temelji na zakonodaji držav pogodbenic in opredeljuje metode, s katerimi se odpravi dvojno obdavčenje. V glavnem se uporabljata dve metodi: metoda izvzetja in kreditna metoda. Obe sta definirani že v drugem poglavju. Prav tako je mogoča uporaba katere od podmetod s ciljem natančne odprave dvojnega obdavčenja. Za davčne rezidente je zelo pomembno poznavanje dogovorjenih in uveljavljenih metod, saj lahko tako vnaprej ocenjujejo svoje davčne obveznosti, če prejemajo dohodke iz drugih držav pogodbenic ali imajo v njih obdavčljivo premoženje.

f) Posebne določbe

Določbe iz tega dela preprečujejo davčno diskriminacijo in vzpostavljajo postopek, s pomočjo katerega pristojna organa držav pogodbenic rešujeta probleme z izvajanjem konvencije, ter omogočajo izmenjavo davčnih informacij med pristojnima organoma držav pogodbenic. S temi določbami se zagotavlja pravna varnost davčnih subjektov, hkrati pa se omogoča pravilno in uspešno izvajanje konvencije ter domače davčne zakonodaje s strani davčnih administracij. Za izmenjane davčne informacije je predpisan postopek njihovega razkrivanja v javnosti. Načeloma se lahko odprejo le v sodnih postopkih.

g) Končne določbe

Postopke uveljavitve konvencij določa zakonodaja držav pogodbenic. V Sloveniji je to zakon o ratifikaciji, ki ga sprejme Državni zbor. Konvencija se začne uporabljati 1. januarja v letu, ki sledi letu izmenjave listin o ratifikaciji. Veljavnost konvencije preneha z odpovedjo ene od držav pogodbenic, pri čemer je v uporabi še neko določeno obdobje. Navadno se to obdobje konča z zaključkom fiskalnega leta.