

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT

DIPLOMSKA NALOGA
MODEL ZA OBLIKOVANJE DOKUMENTACIJE
ZA TRANSFERNE CENE

DARJA CIMERMAN

MENTOR
Doc. dr. TATJANA HORVAT

KOPER 2007



POVZETEK

Nov Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb je skupaj s Pravilnikom o transfernih cenah in Zakonom o davčnem postopku tudi v Sloveniji namenil transfernim cenam veliko pozornost ter jih povezal s Smernicami OECD (Organisation for economic co-operation and development). Nova zakonodaja prinaša velike spremembe pri zagotavljanju, predlaganju in shranjevanju podatkov, ki potrjujejo oblikovane transferne cene in uporabljene metode za oblikovanje transfernih cen. Vse družbe, ki poslujejo s povezanimi osebami, so morale z davčnim obračunom za leto 2005 pripraviti obsežno dokumentacijo za dokazovanje oblikovanja transfernih cen v skladu z Zakonom o davčnem postopku.

Ključne besede: povezane osebe, transferne cene, metode oblikovanja cen, načelo razdalje, tradicionalne transakcijske metode, transakcijske profitne metode.

ABSTRACT

A new version of Corporation Tax Act, together with the Rules of transfer prices and the Tax Procedure Act pays careful attention to transfer prices also in Slovenia, establishing compliance with the OECD directives. The new Slovenian legislation brings substantial changes in the field of ensuring, proposing and filing of data confirming the formed transfer prices and methods used for their formation. In addition to tax statement of account for 2005, all enterprises dealing with associated enterprises had to prepare a comprehensive documentation to prove the formation of transferred prices in accordance with the Tax Procedure Act.

Key word: associated enterprises, transfer prices, methods used for the formation of transfer prices, arm's length rule, traditional transaction methods, transactional profit methods.

UDK 338.5:34(043.2)



VSEBINA

1	Uvod	1
2	Opredelitev osnovnih pojmov in dejavniki vpliva na oblikovanje transfernih cen	3
2.1	Opredelitev osnovnih pojmov	3
2.1.1	Transferne cene	3
2.1.2	Povezane osebe	3
2.1.3	Načelo razdalje	6
2.2	Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje transfernih cen	7
2.2.1	Višina obdavčitve dobička	7
2.2.2	Uvozne dajatve	8
2.2.3	Davek na dodano vrednost	8
2.2.4	Omejitve in obdavčitev izplačil dobička	9
2.2.5	Omejitve financiranja	9
2.2.6	Drugi davčnozakonodajni dejavniki	9
2.2.7	Vpliv davčne zakonodaje na transferne cene	10
3	Metode oblikovanja transfernih cen in dokumentacija o transfernih cenah	11
3.1	Metode oblikovanja transfernih cen	11
3.1.1	Metoda primerljivih prostih cen	12
3.1.2	Metoda preprodajnih cen	14
3.1.3	Metoda dodatka na stroške	16
3.1.4	Metoda porazdelitve dobička	17
3.1.5	Metoda stopnje čistega dobička	18
3.1.6	Druge metode	19
3.2	Dokumentacija o transfernih cenah	20
3.2.1	Dokumentacija za davčne namene	20
3.2.2	Dokumentacija o slovenski davčni zakonodaji	21
3.2.3	Vrsta dokumentacije o transfernih cenah	21
3.2.4	Roki za oddajo dokumentacije	22
4	Izdelava modela za pripravo dokumentacije o transfernih cenah za proizvodno podjetje	25
4.1	Primer dokumentacije za izmišljeno podjetje	25
4.1.1	Dokumentacija o organizacijski strukturi	25
4.1.2	Dokumentacija o vrsti dejavnosti oziroma panogi in tržnih pogojih	28
4.1.3	Dokumentacija o transakcijah med povezanimi osebami	31
4.1.4	Dokumentacija o predpostavkah, strategijah in tržnih usmeritvah	32
4.1.5	Dokumentacija o analizi primerljivosti, analizi funkcij in analizi tveganj	33

4.1.6 Dokumentacija o izbiri metode določanja primerljive tržne cene	39
4.1.7 Dokumentacija o uporabi primerljive tržne cene.....	43
4.1.8 Druga dokumentacija.....	43
4.1.9 Kazalo dokumentacije	43
4.1.10 Komentar in priporočila za prihodnost dokumentacije transfernih cen	43
5 Sklep	47
6 Literatura.....	49
7 Viri.....	51

SLIKE

Slika 3.1 Prikaz metode notranje primerljivih cen	13
Slika 3.2 Prikaz metode zunanje primerljivih prostih cen.....	13
Slika 3.3 Prikaz metode preprodajnih cen.....	15
Slika 3.4 Prikaz metode dodatka na stroške	16
Slika 4.1 Prikaz organizacijske (kapitalske) strukture skupine povezanih oseb	28

TABELE

Tabela 4.1 Plačani davek od dohodkov pravnih oseb za leta 2005, 2006	25
Tabela 4.2 Povezane osebe, ki so udeležene v transakcijah z družbo TERA.....	27
Tabela 4.3 Finančni podatki skupine TERA	27
Tabela 4.4 Glavni makroekonomski podatki za Slovenijo za obdobje med letoma 2005 in 2006	29
Tabela 4.5 Glavni makroekonomski podatki za Hrvaško za obdobje med letoma 2005 in 2006	29
Tabela 4.6 Glavni makroekonomski podatki za Slovaško za obdobje med letoma 2005 in 2006	29
Tabela 4.7 Opis transakcij	32
Tabela 4.8 Funkcije, opravljene v transakcijah med povezanimi osebami	33
Tabela 4.9 Razdelitev tveganj med posameznimi osebami.....	36
Tabela 4.10 Izbira metode po posameznih transakcijah.....	40



KRAJŠAVE

DN	diplomska naloga
FM	Fakulteta za management Koper
ZDDPO-2	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb
ZDavP-2	Zakon o davčnem postopku



1 UVOD

S povezovanjem podjetij so transferne cene postale tako za davčne zavezance kot tudi za davčne uprave eden glavnih davčnih problemov današnjega časa. Bistvo določanja transfernih cen v poslovnem smislu je, kako najti pravo višino prenosne cene pri najugodnejši količini proizvodnje oziroma obsegu opravljenih storitev, s katero se kar najbolj poveča dobiček mednarodnega podjetja kot celote in ne posamičnega podjetja ali njegovega dela, ali kako z umetno oziroma netržno določenimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami doseči čim večji dobiček, z davčnega vidika pa morajo podjetja z dokumentacijo dokazovati primerljivost transfernih cen s tržnimi. Pri doseganju tega cilja se povezana podjetja srečujejo z davčnimi zakonodajami, ki izključno za davčne namene omejujejo prosto določanje netržnih, to je transfernih cen.

Transferne cene so cene, po katerih podjetje prodaja povezanim podjetjem proizvode, storitve in neopredmetena sredstva. Te cene so pomembne tako za davčne zavezance kot tudi za davčne uprave, saj močno določajo razdelitev stroškov in prihodkov ter s tem povezanega obdavčljivega dobička podjetij v različnih državah z različnimi davčnimi ureditvami. Transferne cene, ki niso oblikovane v skladu s primerljivimi tržnimi cenami, vplivajo na izkrivljene davčne obveznosti povezanih podjetij in davčne prihodke v državah, kjer imajo povezana podjetja svoje sedeže. Navedeno je tudi razlog, da se davčne uprave pospešeno ukvarjajo z vplivom transfernih cen na izkazano davčno osnovo ter s predpisovanjem ustrezne zakonodaje za oblikovanje in dokumentiranje transfernih cen, ki največkrat sledijo smernicam Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (OECD).

Razlogov za oblikovanje transfernih cen v skupini povezanih podjetjih je veliko. Eden od mnogih je dejstvo, da želi mednarodno podjetje maksimirati svoj dobiček na svetovni ravni, kar pomeni, da ga čim več nakopičijo v državi z najugodnejšim davčnim režimom. Hkrati pa je pomemben razlog tudi zahteva lastnikov, da je prikazan čim večji dobiček v podjetju, ki ima sedež v matični državi

Namen diplomske naloge je oblikovati model za pripravo dokumentacije o oblikovanju transfernih cen v podjetju. Pravne osebe v Sloveniji so morale z davčnim obračunom za leto 2005 pripraviti obsežno dokumentacijo v skladu s 365. členom Zakona o davčnem postopku-1, za leto 2006 pa morajo pravne osebe pripraviti dokumentacijo v skladu s 382. členom Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2). Čeprav navedena zakonodaja velja od 1. 1. 2007, pa ZdavP-2 s prehodnimi določbami v 420. členu navedenega zakona določa, da pravne osebe z davčnim obračunom za leto 2006 že uporabljajo 382. člen ZDavP-2, kar sem upoštevala tudi pri izdelavi modela za pripravo dokumentacije za transferne cene.

V drugem poglavju so opredeljeni osnovni pojmi in dejavniki vpliva na oblikovanje transfernih cen. V tretjem poglavju bom predstavila metode oblikovanja transfernih cen

in dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami. Pomemben del diplomske naloge je namenjen dokazovanju oziroma utemeljitvam o primernosti uporabljene transferne cene kot tržno primerljive oziroma, če to ni mogoče, z analizo dokazati upravičenost uporabe oblikovanje transferne cene kot davčno sprejemljive.

2 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV IN DEJAVNIKI VPLIVA NA OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN

2.1 Opredelitev osnovnih pojmov

V diplomski nalogi bom najprej opredelila nekatere pojme, ki se v delu vseskozi pojavljajo in so bistveni za njegovo razumevanje. Za vsakega od v nadaljevanju navedenih pojmov bom v oklepaju uporabila tudi ustrezen izraz v tujem jeziku (angleški), saj je večina teh pojmov v slovenski zakonodaji novih ter lahko sčasoma pričakujemo uveljavitev novih, primernejših slovenskih izrazov. Navedeno pa ne velja za navedene tuje jezike, saj so ti pojmi že popolnoma uveljavljeni.

2.1.1 *Transferne cene*

Transferne cene (angl. transfer prices) lahko pomenijo dvoje:

- znesek, ki ga zaračuna nek del organizacije (podjetja) drugemu delu organizacije za dobavo blaga oziroma storitev;
- znesek, ki ga zaračuna povezana oseba drugi povezani osebi za dobavo blaga oziroma storitev.

Transferna cena je vsaka cena, po kateri si dve ali več povezanih oseb med seboj zaračunavajo določeno blago ali storitve. Transferna cena je lahko enaka oziroma podobna tržni ceni, tj. ceni, za katero se dogovorita nepovezani osebi. V tem primeru imamo neprilagojeno ceno. Če pa transferna cena ni enaka ali podobna tržni ceni, za katero sta se dogovorili dve povezani osebi, jo imenujemo prilagojena transferna cena. Povezani osebi s tako prilagojeno transferno ceno lahko skušata doseči tudi druge cilje (Guzina 2005, 7).

S transfernimi cenami si prizadevajo obvladujoča podjetja dosežati različne cilje, med katerimi je najpomembnejši največji možni dobiček na ravni skupine podjetij kot celote. Drugi cilji, ki jih želijo doseči, so povečati tržni delež na izbranem trgu, zmanjšati stroške uvoznih dajatev, izkoriščati državne subvencije, zmanjšati vpliv ekonomskih omejitev in drugi (na primer omejitev prenosa dobička) (Deisinger 1996, 7–21).

2.1.2 *Povezane osebe*

Ker v nadaljevanju obravnavam transferne cene med povezanimi osebami, je pomembna tudi opredelitev izraza povezane osebe (angl. associated enterprises). Davčni organ mora pred ugotavljanjem transfernih cen ugotoviti, ali sta podjetji, med katerima želi ugotavljati transferne cene, sploh povezani osebi. Če dve osebi po davčni zakonodaji nista povezani, tudi cene med njima niso transferne. V slovenski davčni zakonodaji so

povezane osebe in transferne cene najnatančnejše opredeljene v ZDDPO-2, in sicer v členih od 16 do 19. Podrobno so povezane osebe opredeljene v 16. členu, ki opisuje razmerje med rezidentom in tujo osebo, in v 17. členu, kjer opisuje razmerje med dvema rezidentoma.

Povezani osebi: rezident – nerezident

Kot izhaja iz 16. člena ZDDPO-2, se za povezani osebi štejeta zavezanec rezident ali nerezident ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec, če:

- ima zavezanec neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, v tuji osebi ali obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe;
- ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v zavezancu ali obvladuje zavezanca na podlagi pogodbe;
- ima ista oseba (pravna ali fizična) hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh zavezancih ali ju obvladuje na podlagi pogodbe;
- imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh rezidentih ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe.

Navedenim opredelitvah povezanih oseb rezident – nerezident zakon dodaja še eno možnost povezave, in sicer ko se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.

Dodatne možnosti obstoja povezanih oseb v razmerjih med rezidentom in nerezidentom so manj jasne kot tiste, v katerih sta jasno opredeljena način in prag minimalne povezanosti kot najmanj 25-odstotna kapitalska udeležba in ki pomeni nazadovanje pri jasnosti zakonskih določb ter bo v praksi verjetno povzročalo kar nekaj težav. Navedeni zakon uporablja namesto izraza rezident izraz davčni zavezanec oziroma samo zavezanec. To pomeni, da so v krog povezanih oseb lahko vključene tudi na primer podružnice tujih pravnih oseb, ki so nerezidenti, so pa davčni zavezanci v skladu z ZDDPO-2.

Povezani osebi: rezident – rezident

Povezanost dveh oseb rezidentov določa 17. člen ZDDPO-2. Po tem členu za povezani osebi štejeta rezidenta, ko je izpolnjen eden od naslednjih treh pogojev:

- rezidenta sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima eden neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem re-

zidentu ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami;

- če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami;
- rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Opredelitev povezanih oseb med rezidenti je podobna opredelitvi povezanosti med rezidentom in tujo osebo ter kot taka neprimerna, ker ne daje jasnega odgovora, kdaj sta osebi povezani.

Vendar pa zakon v 6. odstavku 17. člena tudi določa, da se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi, davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša, razen če eden od rezidentov:

- v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj;
- plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje po 60. členu ZDDPO-2;
- je oproščen plačevanja davka po tem zakonu.

Povezane osebe v smernicah OECD

Dve osebi se štejeta za povezani, če ena izmed njih izpolnjuje pogoje iz 1 a ali 1 b 9. člena Vzorčne konvencije OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja (angl. OECD Model Tax Convention on Income and Capital). V skladu z navedeno določbo se osebi štejeta za povezani, če:

- podjetje v eni državi pogodbenici neposredno ali posredno sodeluje v upravljanju, nadzoru ali kapitalu v podjetju v drugi državi;
- iste osebe neposredno ali posredno sodelujejo v upravljanju, nadzoru ali kapitalu podjetja v prvi državi pogodbenici in drugi državi pogodbenici.

Neposredna uporaba tega načela bi bila v praksi precej problematična in bi vodila do sporov med davčnimi zavezanci in davčnimi upravami o vprašanju, kdaj lahko govorimo o neposrednem ali posrednem sodelovanju v upravljanju, nadzoru ali kapitalu podjetja. Zato se v večini sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja in v tudi v naci-

onalnih zakonodajah večinoma uporablja 25-odstotni prag lastništva ali glasovalnih pravic kot merilo za določanje povezanih oseb; tako je tudi v Sloveniji (Petauer 2005, 16).

2.1.3 Načelo razdalje

Načelo razdalje oziroma neodvisno tržno načelo (angl. arm's length rule) so države članice OECD sprejele kot mednarodni standard določanja transference cen za davčne namene (Kuhar 2003, II. del, 59). Načelo razdalje določa, da morajo povezana podjetja za vsako medsebojno transakcijo postaviti transferne cene tako, kot da bi šlo za posel med nepovezanimi osebami. Načelo razdalje se po navadi uporablja tako, da se primerjajo finančni in komercialni pogoji poslovanja med povezanimi osebami s tistimi, ki vladajo na prostem trgu med nepovezanimi osebami. Če med obravnavanimi pogoji obstajajo razlike (kar pa ni nujno, saj lahko tudi poslovanje med povezanimi osebami poteka po tržnih pogojih), ki se izražajo na višini dobička enega izmed udeleženih podjetij, se v poslovnih knjigah prikazani dobički lahko ustrezno popravijo in obdavčijo (Petauer 2005, 18).

Cilj vsakega podjetja je maksimiranje dobička iz vsakega opravljenega posla glede na poslovne funkcije, prevzeta tveganja in uporabljena sredstva v določenem poslu. Tej ekonomski logiki sledi tudi načelo razdalje (Guzina 2005, 25).

Načelo razdalje je relativno preprosto in v primeru obstoja ustreznih primerljivih podatkov tudi v praksi preprosto uporabno. Pri nakupih oziroma prodajah blaga ter pri posojanju denarnih sredstev je razmeroma preprosto najti primerljive situacije na trgu, v katerih med seboj poslujejo nepovezana podjetja. Težje pa je to načelo uporabljivo pri nakupih oziroma prodaji visoko specializiranega blaga in storitev ter pri prenosih unikatnih neopredmetenih dolgoročnih sredstev (pravic do industrijske lastnine). Za ugotavljanje skladnosti prenosnih cen z načelom razdalje oziroma neodvisnim tržnim načelom morajo tako mednarodna podjetja zbrati informacije o podobnih transakcijah in tržnih razmerah v času, ko je prišlo do transakcij, pa tudi oceniti transakcije in poslovne dejavnosti nepovezanih oseb ter jih primerjati s transakcijami in dejavnostmi povezanih oseb. Pri tem pa se srečujejo s težavami, saj so dostopne informacije nepopolne, obstoječe pa so težko dostopne oziroma ne obstajajo (Kuhar 2003, II. del., 60–61).

2.2 Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje transfernih cen

Transferne cene vedno bolj pridobivajo zaradi poslovnega vidika in tudi zaradi davčnega. Transferne cene se pojavljajo povsod tam, kjer so povezana podjetja, zato poslovna ekonomija loči transferne cene od tržnih, to je cen, ki so oblikovane na trgu na podlagi ponudbe in povpraševanja. Za povezane osebe so postale transferne cene močan instrument povezanih oseb v poslovanju z vse ostrejšo konkurenco. V transfernih cenah so podjetja našla tudi koristno metodo za zniževanje celotne davčne obveznosti in posledično za povečanje čistega dobička. Posledica takega ravnanja je bila, da so se davčne uprave v posameznih državah začele zavedati pomena transfernih cen v podjetjih, ki vplivajo na višino pobranih dajatev. Zato je bila sprejeta ostrejša davčna zakonodaja s področja transfernih cen, na podlagi katere so začele davčne uprave temeljito nadzorovati transferne cene v podjetjih. Posledica navedenega je bila, da so v podjetjih začeli posvečati veliko pozornost načinu oblikovanja transfernih cen, pripravljanju ustrezne dokumentacije in izobraževanju specializiranih strokovnjakov s tega področja.

Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje transfernih cen, so lahko zelo različni. Ti dejavniki lahko pomembno vplivajo na odločitev multinacionalnega podjetja, ali bo poslovalo v neki državi ali ne in kakšna bo politika določanja transfernih cen. Kot najočitnejši dejavnik oblikovanja transfernih cen se na zunaj kaže obdavčitev dobička v posamezni državi, vendar pa ne smemo zanemariti tudi drugih dejavnikov, predstavljenih v nadaljevanju.

2.2.1 Višina obdavčitve dobička

Stopnje davka na dobiček so med državami različne, mednarodna podjetja pa odpirajo hčerinska podjetja predvsem v davčno ugodnejših državah, kjer je stopnja davka na dobiček razmeroma nizka, saj ima obdavčitev dobička najpomembnejši vpliv na oblikovanje transfernih cen.

Vendar pa je treba upoštevati vse relevantne davčne zakonitosti, saj na davčno breme posameznega davčnega subjekta na vpliva samo stopnja davka, ampak tudi davčna osnova. Kakšna bo davčna osnova, ki je podlaga za davčno obremenitev posameznega davčnega subjekta, je odvisno od zakonodaje obdavčevanja pravnih oseb (Kovač 2001, 14). Na davčno osnovo vplivajo različne davčne ugodnosti, kot so investicijske olajšave, davčna oprostitev, pospešena amortizacija, moratorij na plačilo davka ipd.). Za resnično primerjavo davčnih stopenj med državami je treba izračunati dejansko ali efektivno davčno stopnjo, ki upoštevajo tudi razlike v izračunu davčne osnove za obdavčitev.

Višina obdavčitve dobička ne vpliva samo na prenos dobička med državami s pomočjo transfernih cen, temveč tudi na prenos dobička med podjetjem in posamezniki. Višina obdavčitve dobička v primerjavi z višino obdavčitve plače vpliva na to, ali podjetniki lastne dohodke pridobivajo iz podjetja v obliki plače ali pa jih, nasprotno, zadržujejo v podjetju in si jih izplačajo v drugačni obliki, kot primer v obliki prodaje lastnega deleža podjetja (Gordon, MacKie - Mason 1994).

2.2.2 Uvozne dajatve

Eden izmed pomembnejših dejavnikov vpliva na oblikovanje transfernih cen so tudi uvozne dajatve – carine. Multinacionalke zato tam, kjer so visoke uvozne dajatve, oblikujejo čim nižje transferne cene, tako da plačujejo čim manj uvoznih dajatev. Vendar pa hkrati nizke transferne cene povečujejo davčno osnovo v državi z nizkimi uvoznimi dajatvami, zato je pri tem bistveno, da tudi stopnja davka od dobička ni visoka.

Kombinacija vpliva uvoznih dajatev in višine obdavčitve dobička lahko pripelje do zapletov pri oblikovanju transfernih cen, zlasti v državah z nizkimi uvoznimi dajatvami in visoko stopnjo dobička.

2.2.3 Davek na dodano vrednost

Naslednji dejavnik, ki vpliva na oblikovanje transfernih cen, je davek na dodano vrednost (DDV). Po svoji vsebini je DDV za podjetje terjatev do države. To pa pomeni, da podjetje od zneska davka zaračunanega za prodano blago oziroma opravljene storitve zmanjša svojo obveznost plačila davka državi za znesek vstopnega davka, plačanega ob uvozu. Vendar pa so tudi primeri, ko davek na dodano vrednost ni vedno terjatev do države, ampak strošek za podjetje. Zakonodaje različnih držav, med njimi tudi naša, ne dovolijo odbitka vstopnega davka na dodano vrednost za različno blago oziroma storitve, kot so primeri osebnih avtomobilov in vseh storitev, povezanih z njimi, pa tudi stroške reprezentance, stroški nastanitev. Če je vstopni DDV strošek, ta v nasprotju z efektivno stopnjo obdavčitve vpliva na stroške in s tem na višino ugotovljenega dobička. Nižja stopnja DDV v državi uvoza znižuje prenosne cene, nižje prenosne cene pa pomenijo višji dobiček podjetja v uvozni državi.

2.2.4 Omejitve in obdavčitev izplačil dobička

Pomemben dejavnik oblikovanja transfernih cen so tudi omejitve in obdavčitve izplačila dobička. Omejevanje prenosa dobička med posameznimi družbami ima za posledico zniževanje dobička v enotah, ki zapadejo pod omejevanje prenosa dobička, in tiho prenašanje dobička v enote, ki nimajo omejevanja prenosa dobička v svoji davčni zakonodaji. Dobiček se prenaša takrat, ko so transferne cene nižje za tiste poslovne učinke, ki izhajajo iz države omejitve prenosa dobička, in višje za tiste poslovne učinke, ki vstopajo v to državo (Kovač 2001, 15).

Za določanje transfernih cen je pomembna tudi obdavčitev izplačila dobička (dividend). Izplačilo je navadno obdavčeno z davkom po odbitku, ki ga mora obračunati in plačati izplačevalec dobička. Vendar pa se davek po odbitku ne obračuna le pri izplačilu dobička, temveč tudi pri izplačilu obresti, licenčnin in drugih dohodkov nerezidentom. Stopnje davka po odbitku pri izplačilu dobička nerezidentom je po posameznih državah različna. Pomembno pa je tudi, da v primeru, ko je med dvema državama sklenjen sporazum o izogibanju dvojni obdavčitvi, zanju veljajo izključno stopnje davka po odbitku, ki jih za posamezno vrsto izplačila določa sporazum.

2.2.5 Omejitve financiranja

Naslednji pomemben dejavnik, ki vpliva na oblikovanje transfernih cen, so omejitve financiranja. Eden izmed načinov odlivanja dobička v tujino je tudi plačevanje visokih obresti posojilodajalcu, matični družbi. Zato je nova slovenska zakonodaja pri transfernih cenah v 19. členu ZDDPO-2 uvedla davčno priznano obrestno mero kot merilo za priznavanja prihodkov oziroma odhodkov od obresti. Priznano obrestno mero določi minister, njena višina pa naj bi bila skladna s primerljivimi okoliščinami na trgu med nepovezanimi osebami. Financiranje družb se omejuje tudi z določbami o tanki kapitalizaciji. V davčni zakonodaji je tako določeno najvišje razmerje med dolžniškim in lastniškim kapitalom, saj je z davčnega vidika dolžniško financiranje veliko ugodnejše kot lastniško. Če je razmerje med lastniškim in dolžniškim kapitalom preseženo, se obresti od presežka ne všttevajo v obdavčljivo osnovo in se obdavčijo kot prikrito izplačilo dobička.

2.2.6 Drugi davčnozakonodajni dejavniki

Poleg vsebinskih dejavnikov vplivajo na oblikovanje transfernih cen tudi nekateri drugi manjši dejavniki, kot so na primer:

- način preiskovanja (inšpiciranja) transfernih cen,
- določitev nosilca dokaznega bremena,
- kaznovanje nespoštovanja zakonodaje.

Na oblikovanje transfernih cen vplivajo tudi drugi nedavčni dejavnosti, kot so:

- nadzor cen,
- razlike v subvencijah med državami,
- morebitno plačilo bilančne težave,
- nevarnost nacionalizacije premoženja tujcev,
- visoka inflacija in nestabilnost deviznih tečajev.

2.2.7 Vpliv davčne zakonodaje na transferne cene

Davčna zakonodaja močno vpliva na množico ekonomskih kategorij, med njimi predvsem na neposredne tuje investicije, zadolževanja podjetij, izplačila dividend in licenčnin, izvoz, obseg dejavnosti raziskav in razvoja, izbiro lokacije ter tudi na transferne cene (Hines R. James 1996).

Opredeliti, kako posamezna davčna zakonodaja vpliva na oblikovanje transfernih cen, pomeni temeljito preučiti davčno zakonodajo. Davčna ureditev transfernih cen se od države do države razlikuje, vendar pa je opaziti trende približevanja, predvsem vodilom OECD. Tem vodilom OECD je sledila tudi Slovenija s spremembo Zakona o davku od dohodkov pravih oseb. Z novim Zakonom (ZDDPO-2), ki je začel veljati 1. 1. 2007, je ugotavljanje davčne osnove med povezanimi osebami urejeno v 16. in 17. členu ZDDPO-2. Način izvajanja 16. in 17. člena ZDDPO-2 je določen s Pravilnikom o transfernih cenah. V 16. členu je opredeljeno razmerje med davčnim zavezancem (rezidentom ali nerezidentom) in tujo osebo, v 17. členu pa poslovanje med povezanimi osebami, rezidenti, ki so lahko povezani na štiri načine, kot izhaja iz zakona. Kako se zagotavlja in hrani ter predlaga podatke o povezanih osebah in transfernih cenah, določa 18. člen navedenega zakona. Način določanja obrestnih mer za posojila med povezanimi osebami je urejen v 19. členu navedenega zakona.

Davčna zakonodaja domneva, da so cene, dogovorjene med povezanimi osebami, drugačne, prilagojene in niso tržne. Zato mora davčni zavezanec posvečati posebno pozornost oblikovanju transfernih cen in o načinu oblikovanja cene pripraviti ustrezno dokumentacijo. Glede na 16. člen ZDDPO-2 je davčna inšpekcija transfernih cen smiselna samo, če je ena izmed povezanih oseb iz tujine. Nadzor transfernih cen med rezidenti pa je smiselna samo, če ena od povezanih oseb rezidentov v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj ali plačuje davek po posebej določeni stopnji, nižji od splošne, ali je oproščena plačevanja davka po tem zakonu.

3 METODE OBLIKOVANJA TRANSFERNIH CEN IN DOKUMENTACIJA O TRANSFERNIH CENAH

3.1 Metode oblikovanja transfernih cen

Najpomembnejša svetovna vira za oblikovanje prenosih cen, ki tudi najmočneje vplivata na urejanje prenosnih cen v večini držav, sta smernice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (angl. Organization for Economic Cooperation and Development, OECD), smernice OECD, ko so oblikovane kot vodila tako za ravnanje mednarodnih podjetij kot davčnih uprav, ter predpisi o prenosnih cenah, ki veljajo v Združenih državah Amerike (Kuhar 2003, II. del, 55).

Transferne cene se med povezanimi osebami določajo na več načinov. Transferne cene so lahko stvar tržnih pogajanj¹ obeh zainteresiranih strank (tako se njihovo oblikovanje ne razlikuje od oblikovanja transfernih cen med dvema nepovezanima osebama), lahko so določene administrativno (povezane osebe se dogovorijo o načinu oblikovanja transfernih cen oziroma o izbranih metodah za njihovo oblikovanje), lahko pa so rezultat obeh navedenih dejavnikov hkrati. Ker izbrana metoda določa tudi višino transferne cene, je izbira metode transfernih cen eno najpomembnejših opravil pri oblikovanju transfernih cen (Guzina 2005, 35).

Osnovno načelo, kateremu naj bi sledilo oblikovanje transfernih cen in z njim povezanih različnih metod, je načelo primerljivosti s tržnimi cenami, ki ga nekateri prevajajo tudi kot načelo razdalje (Guzina 2005, 27) ali neodvisno tržno načelo (Kuhar 2003, II. del, 59). Neodvisno tržno načelo je »načelo za presojanje transfernih cen pri povezanih strankah, po katerem je treba v primeru, ko se prodajna ali finančna razmerja med dvema podjetjema ali več podjetji razlikujejo od tistih med neodvisnimi podjetji, dobiček, ki bi lahko nastal iz takšnih razmerij, pa ni, vključiti v dobiček podjetja, kateremu pripada, in ga tam tudi obdavčiti« (Nemec 2005, 5).

Države članice OECD so se dogovorile za uporabo ene izmed petih metod, ki so po svojih značilnostih razporejene v dve skupini. V prvi skupini so tradicionalne (klasične) transakcijske metode, v drugi pa transakcijske profitne metode.

Značilnost tradicionalnih transakcijskih metod je, da je njihova uporaba bolj preprosta in da so po svoji vsebini bližje načelu razdalje. Pri tem primerjajo cene, po katerih med seboj trgujejo nepovezane osebe, s cenami med povezanimi osebami oziroma primerjajo razliko v ceni oziroma različne ravni dobička, ki ga dosegajo nepovezana podjetja, s tistimi v povezanih podjetjih.

¹ Prednost te metode je, da ohranja avtonomijo enot, težava pa je, da je končni izid zelo odvisen od pogajalskih sposobnosti in izkušenj pogajalcev (Gavious 1996).

Tradicionalne transakcijske metode so:

- metoda primerljivih prostih cen (angl. comparable uncontrolled price method, CUP method);
- metoda dodatka na stroške (angl. cost-plus method);
- metoda preprodajnih cen (angl. cost-plus method)².

Transakcijske profitne metode so se razvile pozneje kot prva skupina metod, njihova uporaba je bolj zapletena in po svoji vsebini ne ustrezajo popolnoma načelu razdalje. Razlog za razvoj transakcijskih profitnih metod je, da se je na trgu začelo pojavljati vedno več primerov, v katerih z uporabo tradicionalnih transakcijskih metod ni bilo mogoče ustrezno oblikovati transfernih cen. Zadnje desetletje sta zaznamovala hiter razvoj storitev in naraščanje trgovanja s pravicami do industrijske lastnine, skratka z blagom, ki je po navadi zelo specifično in za katerega težko najdemo primerljive situacije na trgu. Osnovna značilnost tradicionalnih transakcijskih metod je, da določajo ceno izključno na podlagi primerjave. Osnovna značilnost transakcijskih profitnih metod pa je, da se transferne cene oblikujejo tako, da se najprej določi ciljni dobiček (ali razlika v ceni, poslovni dobiček ali podobno) vsake izmed povezanih oseb, nato pa se določi transferna cena, ki omogoči doseganje tako določenega ciljnega dobička oziroma razlike v ceni.

Transakcijski profitni metodi sta:

- metoda porazdelitve dobička (angl. profit split method);
- metoda stopnje čistega dobička (angl. transactional net margin method – TNMM).³

3.1.1 Metoda primerljivih prostih cen

Med tradicionalnimi transakcijskimi metodami je metoda primerljivih prostih cen (angl. comparable uncontrolled price method – CUP method) najzanesljivejša, saj pride pri ugotavljanju transfernih cen po tej metodi neodvisno tržno načelo najbolj do izraza. Tudi 8. člen Pravilnika o transfernih cenah določa, da mora zavezanec uporabiti najprej metodo primerljivih prostih cen in če to ni mogoče, uporabi druge transakcijske metode. To metodo uporabimo tako, da na trgu poiščemo primerljivo situacijo med dvema nepovezanima osebama, ki v enakih ali podobnih razmerah trgujeta z enakim ali podobnim blagom, in ceno, ki jo pri tem dosežeta, primerjamo s transferno ceno dveh povezanih oseb. Če sta ceni približno enaki,⁴ prilagoditev transferne cene ni potrebna. Če pa se ceni precej razlikujeta, je potrebna njena prilagoditev. Metoda primerljivih prostih cen

² (Guzina 2005, 35)

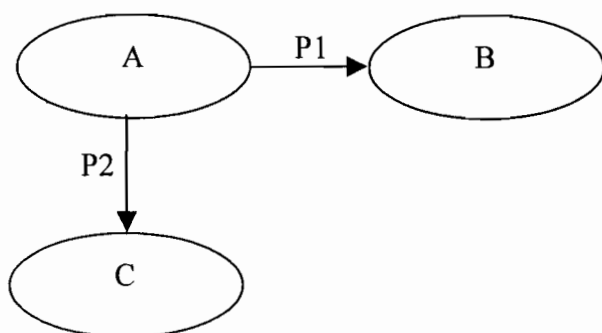
³ (Guzina 2005, 36)

⁴ Po navadi se ne zahteva popolna enakost, čeprav je to odvisno predvsem od okoliščin, na primer od absolutne višine cene.

ima dve različici, in sicer metodo notranje primerljivih prostih cen in metodo zunanje primerljivih prostih cen. Gre za najbolj neposredno in zanesljivo primerjavo, zato ima ta metoda ob zadostni količini razpoložljivih podatkov prednost pred drugimi metodami.

Metoda notranje primerljivih prostih cen pomeni, da prodaja povezana oseba isto-vrstne storitve pod podobnimi pogoji istočasno drugi povezani osebi in neodvisni osebi. Ceni naj bi bili enaki (Kavčič, Babič 2001, 53).

Slika 3.1 Prikaz metode notranje primerljivih cen

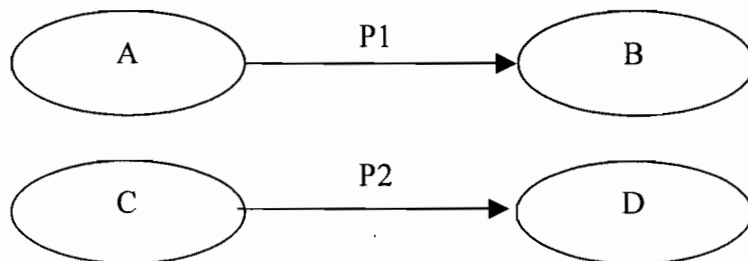


Vir: povzeto po Kuhar 2003, III. del, 92

V prikazanem primeru podjetje A prodaja enako blago pod enakimi pogoji tako podjetju B, s katerim je povezano, kot tudi podjetju C, ki je neodvisno podjetje. V navedenem primeru mora biti transferna cena P1 enaka ceni P2, to je ceni, po kateri med seboj trgujeta nepovezani osebi A in C.

Pri metodi zunanje primerljivih prostih cen se transferna cena med povezanima osebama primerja s ceno, ki jo za enako ali podobno blago v enakih ali podobnih razmerah med seboj dosežeta dve nepovezani osebi. Pri iskanju zunanje primerljive cene si pomagamo z javno dostopnimi podatki, kot so cene poslov na borzah, tarifne cene posamezne dejavnosti ali cene primerljivih poslov med neodvisnima osebama na prostem trgu (Kavčič, Babič 2001, 53).

Slika 3.2 Prikaz metode zunanje primerljivih prostih cen



Vir: povzeto po Kuhar 2003, III. del, 92

Slika 3.2 prikazuje povezanost podjetij A in B, medtem ko sta podjetji C in D neodvisni podjetji. Če transferna cena P1 preveč odstopa od neodvisne cene P2, jo je treba prilagoditi. Če je odstopanje majhno, prilagoditev ni potrebna, je pa treba obrazložiti odstopanje.

V praksi se pojavlja problem, saj podatki o neodvisni ceni med podjetjema C in D po navadi niso javno dostopni oziroma je do njih zelo težko priti. Zato se lahko za primerjavo vzame cena, po kateri povezana družba B kupuje pri nepovezani družbi C, družba A s to ceno primerja svojo transferno ceno pri prodaji povezanemu podjetju B (Petauer 2005, 31).

Metoda primerljivih prostih cen je najbolj zaželena med vsemi metodami za oblikovanje transfernih cen, vendar zahteva posebno pazljivost pri (Petauer 2005, 31):

- razlikah v proizvodih, kar zadeva količino in vrednost;
- prodajnih pogojih;
- obsegu posla (količinski popusti);
- vplivih različnih trgov;
- možnem dobičku pri preprodaji (vpliv licenc, zaščitnih znakov).

Če takšne razlike v situacijah med dvema neodvisnima in dvema povezanima podjetjema obstajajo, jih lahko z manjšimi še dopustnimi prilagoditvami odpravimo in je primerjava vseeno mogoča.

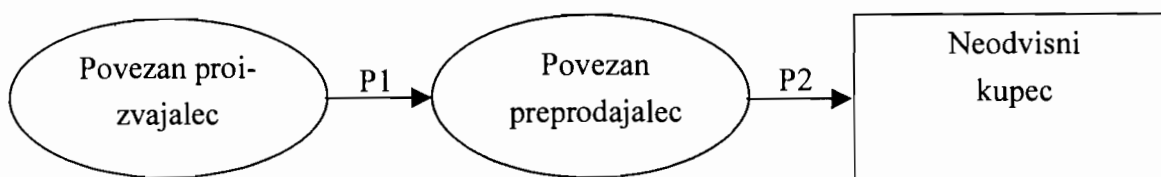
Metodo primerljivih prostih cen je najlažje uporabiti, vendar pa ni uporabna v veliko primerih. Pri tej metodi se primerja absolutna velikost cene v neki transakciji. Da pa lahko primerjamo določeno ceno, mora biti izpolnjenih kar nekaj predpostavk, glavna je ta, da je izdelek oziroma storitev, ki je predmet določene povezane transakcije, primerljiva z izdelkom oziroma storitvijo, ki je predmet nepovezane transakcije (Guzina 2005, Kako izračunati pravo ceno).

3.1.2 Metoda preprodajnih cen

Metoda preprodajnih cen⁵ (angl. resale price method) se najpogosteje uporablja zaradi pomanjkanja podatkov o primerljivih prostih cenah in ko ni mogoče izmeriti oziroma ustrezno prilagoditi razlike v ceni med povezanima in nepovezanima osebama. Situacijo ponazarja slika 3.3.

⁵ Nekateri to metodo imenujejo tudi metodo cen pri ponovni prodaji.

Slika 3.3 Prikaz metode preprodajnih cen



Vir: povzeto po Kuhar 2003, III.del,102

Končna prodajna cena P2 je cena, po kateri neodvisni končni kupec kupi proizvod od povezanega preprodajalca. Od te končne cene je treba odšteti primerno razliko v ceni, ki je nadomestilo za opravljanje določenih poslovnih funkcij (ob upoštevanju uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj) in ki hkrati podjetju omogoča doseganje določene velikosti dobička; tako dobimo transferno ceno, ki ustreza neodvisnemu tržnemu načelu in po kateri bi si morali zaračunati blago ali storitev povezani osebi. To lahko ponazorimo tudi z naslednjim primerom (Kuhar 2003, III. del, 102):

Prodajna cena neodvisnemu kupcu =	50.000 EUR
Reklama, jamstva	−4.500 EUR
Med neodvisnimi osebami 10 %	−5.000 EUR
<hr/>	
TRANSFERNA CENA	40.500 EUR

Bistveno pri tej metodi je določiti primerno razliko v ceni (pri oblikovanju transfernih cen je treba upoštevati tudi stroške preprodajalca). Primerna razlika v ceni je tista, ki jo na trgu dosega neodvisno podjetje v podobni situaciji in ki opravlja podobne poslovne funkcije (ob uporabi podobnih sredstev in prevzemanju podobnih tveganj). Upoštevati je treba tudi, da pri metodi preprodajne cene neodvisno podjetje lahko uporabimo za primerjavo, čeprav ne prodaja enakega oziroma podobnega proizvoda (Guzina 2003, 24). Za primer lahko vzamemo podjetje, ki prodaja hladilnike. To podjetje verjetno opravlja zelo podobne funkcije (ter uporablja podobna sredstva in prevzema podobna tveganja) kot podjetje, ki prodaja pomivalne stroje. Zato lahko tudi pričakujemo, da bo razlika v ceni, ki jo doseže prodajalec hladilnikov, približno enaka tisti, ki jo dosega prodajalec pomivalnih strojev. Končne cene pa so zaradi različnosti proizvodov seveda različne.

Pri tej metodi je treba v zvezi s primerljivostjo paziti tudi na (Petauer 2005, 33):

- prodajne pogoje, in sicer kdo nosi tveganja, povezana z zalogami;
- transportne stroške;

- opravljanje funkcij (servis, garancije ipd.);
- dodano vrednost pri neopredmetenih sredstvih (npr. trženje, oglaševanje).

Tudi pri metodi preprodajnih cen lahko govorimo o notranje primerljivih preprodajnih cenah in zunanje primerljivih preprodajnih cenah. Pri notranje primerljivih preprodajnih cenah se primerja razliko v ceni istega prodajalca pri preprodaji od povezane osebe z razliko v ceni pri preprodaji blaga, kupljenega na prostem trgu. Pri zunanje primerljivih preprodajnih cenah pa primerjamo razliko v ceni pri preprodaji od povezane osebe z razliko v ceni, ki jo dosega neodvisno podjetje na trgu (najprej gledamo povezana podjetja, potem pa neko čisto neodvisno preprodajno podjetje).

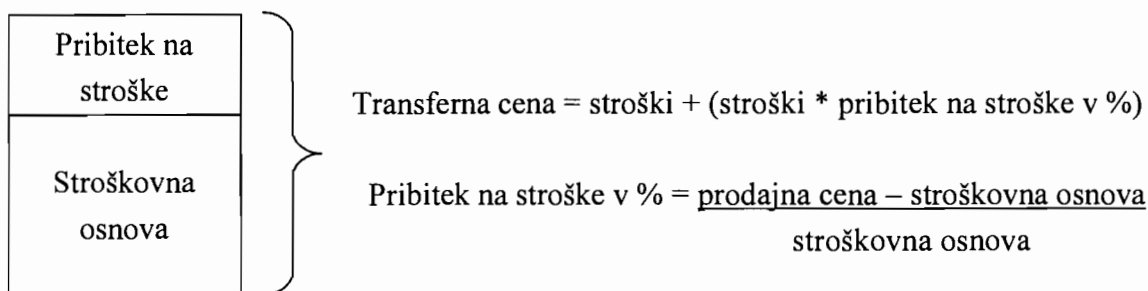
Metoda preprodajnih cen se uporablja zlasti takrat, ko je dodana vednost razmeroma nizka. To pa je predvsem pri trgovskih oziroma distribucijskih dejavnostih (Guzina 2005, Kako izračunati pravo transferno ceno).

3.1.3 Metoda dodatka na stroške

Pri metodi dodatka na stroške (angl. cost-plus method) izhajamo iz notranjih stroškov dobavitelja sredstev in storitev v povezani transakciji za sredstva in storitve, ki jih je zagotovil kupcu. Tem stroškom prištejemo primeren pribitek oziroma dodatek (najpogosteje je določen v odstotkih, lahko pa je tudi v znesku), ki upošteva prevzete funkcije, tveganja in razmere na trgu pri poslovanju med neodvisnimi podjetji. Metoda dodatka na stroške je najprimernejša metoda za oblikovanje transfernih cen med povezanimi družbami pri dobavah polproizvodov, pri uporabi iste opreme več povezanih oseb, dolgoročnih dogovorih o nakupu in dobavi ter zaračunavanju storitev med povezanimi osebami (Transfer Pricing Guidelines 1994, 2.32).

Pravilnik o transfernih cenah v 4. členu določa, da se dodatek na stroške dobavitelja v povezani transakciji ugotovi s primerjavo dodatka na stroške v transakciji, opravljeni v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Pri tem mora biti stroškovna osnova v transakcijah, ki so predmet primerjave, primerljiva.

Slika 3.4 Prikaz metode dodatka na stroške



Vir: povzeto po Kuhar 2003, III.del,106

Ta metoda je zelo »občutljiva« za različne računovodske usmeritve pri prikazovanju stroškov. Zlasti ker zadeva razmejevanje stroškov prodanih proizvodov in splošnih stroškov. Splošne stroške je treba razdeliti pošteno, skladno z načeli stroškovnega računovodstva (Petauer 2005, 34).

Dodatek na stroške je pogosto določen v odstotku od stroškovne osnove. Tak način določanja ne sili izvajalca storitve k racionalizaciji poslovanja, ker sta stroškovna osnova in pribitek na stroške premosorazmerna; čim večji so stroški, tem večji je pribitek (Kavčič, Babič 2001, 55).

Metoda dodatka na stroške je najuporabnejša, kadar si povezana podjetja med seboj zaračunavajo storitve ali pa prodajajo polproizvode. V teh primerih so tveganja, povezana s poslovanjem, razmeroma majhna, zato je tudi pribitek na stroške lahko manjši. Manjši pribitek na stroške pa pomeni manjšo možnost napak.

Metoda dodatka na stroške se uporablja predvsem, ko je dodana vrednost razmeroma visoka, na primer pri proizvodnji. Ta metoda se najpogosteje uporablja tudi pri opravljanju vseh vrst storitev. V obeh primerih mora davčni zavezanec dokazovati ustreznost svojih transfernih cen s primerno višino svoje marže oziroma dodatka na stroške v primerjavi s konkurenco. Pri tem se primerja relativna velikost marže oziroma dodatka na stroške in sama primerljivost izdelka oziroma storitve kot predmeta povezane in nepovezane transakcije ni več pomembna. Pri tej metodi je pomembno, da so ekonomske okoliščine, v katerih posluje družba, primerljive (Guzina 2005, Kako izračunati pravo transferno ceno).

Tudi pri tej metodi lahko ločimo metodo notranjega dodatka na stroške in metodo zunanjega dodatka na stroške. Pri prvi primerjamo dodatek na stroške proučevanega podjetja s povezanim podjetjem, pri drugi pa primerjamo dodatek na stroške pri neodvisnih podjetjih, kjer eno posluje s povezano osebo, drugo pa je neodvisno in posluje z nekom tretjim.

3.1.4 Metoda porazdelitve dobička

Metoda porazdelitve dobička (angl. profit split method) temelji na notranjih podatkih obravnavanega podjetja in se redko uporablja za oblikovanje transfernih cen (Transfer Pricing Guidelines 1994, 3.2). Pri tej metodi se natančno ugotavlja, kako povezana podjetja pridobivajo dobičke in kako jih delijo med sabo. Uporaba te metode je primerna takrat, ko med povezanimi podjetji obstaja velika soodvisnost pri ustvarjanju dobička, tako da ni na voljo primerjalnih podatkov, ali pa kjer posameznih sestavin kompleksnih transakcij ni mogoče preprosto identificirati in izločiti (Petauer 2005, 36).

Pravilnik o transfernih cenah v 6. členu določa, da se s to metodo ugotovi znesek dobička iz povezane transakcije ali povezanih transakcij, ki se razdeli med sodelujoče

povezane osebe na podlagi ekonomsko razumno veljavne podlage ter ta predstavlja približek delitve dobička, ki je bil pričakovan in bi nastal v transakciji med nepovezanimi osebami.

Cilj te metode je porazdeliti dobiček pri taki transakciji enako, kot bi bil porazdeljen med nepovezanimi podjetji, ki sodelujejo v skupnem projektu ali transakciji.

Smernice OECD opisujejo dve metodi za razdelitev dobička med povezanima podjetjema, in sicer analizo prispevka k dobičku ter analizo preostanka dobička.

Pri metodi analize prispevka k dobičku celotni ugotovljeni dobiček dveh povezanih podjetij razdelimo med obe podjetji tako, da upoštevamo relativno vrednost posameznih poslovnih funkcij (oz. storitev), ki jih opravlja posamezno podjetje, prevzetih tveganj in uporabljenih sredstev. Ta metoda predpostavlja premosorazmerno udeležbo v dobičku glede na prispevek udeleženca k njegovemu ustvarjanju. Vendar pa metoda postane manj uporabna, ko se preveč prepletajo uporabljena opredmetena in neopredmetena sredstva. Vrednost neopredmetenih sredstev je težje ocenjevati kot vrednost opredmetenih, zato je uporabi neopredmetenih sredstev tudi težje pripisati ustrezen del ustvarjenega skupnega dobička. Te pomanjkljivosti skuša odpraviti metoda delitve preostalega dobička.

Pri analizi preostalega dobička gre za dvostopenjski proces (Transfer Pricing Guidelines 1994, 3.19):

- porazdelitev ugotovljenega dobička med sodelujoča podjetja v skladu z opravljenimi poslovnimi funkcijami, prevzetimi tveganji in vloženimi sredstvi ter sredstvi, ki se pogosteje uporabljajo (npr. opredmetena sredstva);
- porazdelitev preostalega dobička (angl. residual profit), ki se ne razporedi v prvi fazi med sodelujoča podjetja na podlagi redkeje uporabljenih sredstev (npr. neopredmetena sredstva) ter na podlagi analize drugih dejstev in okoliščin, ki bi lahko nakazale, kako bi se preostali dobiček razdelil med neodvisnimi podjetji.

3.1.5 Metoda stopnje čistega dobička

Metoda stopnje čistega dobička (angl. transactional net margin method – TNMM) je odgovor OECD-ja na pogosto uporabo metode globalne primerjave dobička v Združenih državah Amerike pri določanju transferne cene. Razlika med obema metodama je samo velikost zajemanja dobička. Pri metodi stopnje čistega dobička primerjamo le dobiček posameznega posla, pri metodi globalne primerjave dobička, ki jo organizacija OECD zavrača, pa opazujemo celoten dobiček podjetja (Kavčič, Babič 2001, 58).

Pravilnik o transfernih cenah v 6. členu pojasnjuje, da se z metodo čistega dobička primerja čisti dobiček, ki je dosežen v povezani transakciji, s primerno osnovo (na primer stroški, prihodki od prodaje, sredstvi). Primerljiva tržna cena se določi na podlagi

razmerja med čistim dobičkom in ustrezno primerno osnovo ob upoštevanju opravljenih funkcij ter s tem povezanimi vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji.

Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo stopnje čistega dobička, doseženega v transakciji ali transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Primerjava se lahko opravi na podlagi:

- notranje primerljive stopnje čistega dobička – primerjamo stopnje čistega dobička, doseženega med povezanimi osebami, s tistimi stopnjami čistega dobička, ki so ga dosegle povezane osebe z nepovezanimi osebami;
- zunanje primerjave stopnje čistega dobička, doseženega med povezanimi osebami, s stopnjami čistega dobička, ki jih dosegajo ali bi jih dosegle na trgu nepovezane osebe.

Metoda stopnje čistega dobička je bolj preprosta za uporabo v primerjavi z metodo porazdelitve dobička. Pri tej metodi potrebujemo le podatke enega izmed dveh povezanih podjetij in tem odpade problem primerljivosti različnih računovodskih kategorij v različnih državah. Metoda stopnje čistega dobička je uporabna v večjem številu primerov, saj je osnova dobiček, ki pa že izraža razlike v primerljivih situacijah in posledično zahteva manjše prilagoditve. Vendar pa ima ta metoda tudi pomanjkljivosti, kot je na primer to, da so podatki o čistem dobičku težko dostopni. Ker ta metoda zahteva le uporabo podatkov enega izmed dveh povezanih podjetij, lahko njegova uporaba pripelje do sklepa, da celotni dobiček skupine povezanih podjetij pripada le enemu izmed njih (Guzina 2005, 52–53).

3.1.6 Druge metode

Poznamo še šesto metodo za oblikovanje transfernih cen, ki jo imenujemo globalna formularna dodelitev (angl. global formulary apportionment). Bila je sprejeta kot alternativa načelu razdalje in hkrati pomeni, da ni v skladu z načelom razdalje. Po tej metodi celotni dobiček mednarodnega podjetja razdelimo tako,

- da natančno opredelimo vse dele mednarodnega podjetja, med katere bomo delili dobiček;
- da izračunamo celotni dobiček, ki je predmet delitve;
- v tretji fazi pa izberemo formulo za razdelitev izračunanega dobička; ta formula bo temeljila na upoštevanju računovodskih kategorij, kot so prihodki, stroški, sredstva, število zaposlenih in podobno.

Vendar pa ima ta metoda vrsto pomanjkljivosti, in sicer:

- da pride do dvojne obdavčitve ali neobdavčitve določenega dela dohodka mednarodnega podjetja; za preprečitev negativnih posledic dvojne obdavčitve oziroma neobdavčitve bi bil potreben sporazum vseh glavnih držav sveta, v katerih

poslujejo mednarodna podjetja, glede določitve davčne osnove in glede izbire formule za dodelitev davčne osnove med različne države;

- da uporaba formule za razdelitev dobička pomeni, da je vsakemu delu mednarodnega podjetja nujno dodeljen vsaj minimalni znesek dobička in se ne upošteva, katere poslovne funkcije določen del mednarodnega podjetja izvaja, katera sredstva uporablja in katera tveganja prevzema, še posebej ne upošteva njegove učinkovitosti;
- uporaba te metode zahteva dolgotrajno in zahtevno zbiranje podatkov vseh delov podjetja, med katere se bo dobiček delil, hkrati pa morajo biti podatki primerljivi med seboj.

Ta metoda je v vodilih OECD omenjena, ker so jo začeli uporabljati predvsem v ZDA. Vendar vodila OECD zavračajo uporabo te metode kot alternativo metodam, ki ustrezajo načelu razdalje (Guzina 2005, 54–55).

3.2 Dokumentacija o transfernih cenah

Osnovni namen priprave dokumentacije v skladu z zakonodajo, ki predpisuje vodenje potrebne dokumentacije o oblikovanju prenosnih cen, je, da naj bi bilo jasno in pregledno razvidno, da so prenosne cene oblikovane v skladu s predpisi, ki urejajo to področje. Podjetje mora pripraviti dokumentacijo, s katero potrdi, da je oblikovalo prenosne cene v skladu z načelom razdalje, ki se je do danes uveljavil kot svetovno sprejeti standard pri oblikovanju transfernih cen, in da davčni upravi omogoči dostop do informacij o oblikovanih prenosnih cenah.

3.2.1 Dokumentacija za davčne namene

S sprejetjem novega Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) je področje transfernih cen tudi v Sloveniji urejeno po vzoru smernic Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD). Nova zakonodaja nalaga zavezancem pripravo obsežne dokumentacije v zvezi s povezanimi osebami. V tej dokumentaciji morajo predstaviti svoje poslovanje, opredeliti povezane osebe in medsebojne transakcije ter razkriti politiko oblikovanja transfernih cen. Vsak davčni zavezanec si mora prizadevati za usklajenost njegovih transfernim cen s tržnim načelom oziroma z načelom razdalje, imeti mora na voljo dokumentacijo, iz katere bo razvidna usklajenost transfernih cen s tržnim načelom. Glede na to, da v Sloveniji velja, da je dokazno breme v zvezi s transfernimi cenami na strani davčnega zavezanca, bo tako pripravljena dokumentacija služila davčnemu zavezancu kot dokaz o ustreznem oblikovanju transfernih cen.

Zakon predpisuje obseg in vsebino poročila, ki določa, da je treba navesti predvsem tiste podatke in zagotoviti tisto dokumentacijo, ki je pomembna za presojo ustreznosti

nosti izbire transfernih cen pri poslovanju med povezanimi osebami. Davčni zavezanec mora v skladu s 382. členom Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2) zagotavljati dokumentacijo, ki obsega:⁶

- a) splošno dokumentacijo (angl. masterfile):
 - dokumentacija, ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto;
 - po navadi je pripravljena na sedežu družbe;
 - po navadi je pripravljena v tujem jeziku;
- b) posebno dokumentacijo (angl. country – specific file):
 - razlikuje se po posameznih povezanih podjetjih (vsako povezano podjetje ima svojo);
 - po navadi je pripravljena v lokalnem jeziku.

3.2.2 Dokumentacija o slovenski davčni zakonodaji

V 18. členu ZDDPO-2 določa, da mora zavezanec, ki je povezana oseba po 16. členu istega zakona, zagotavljati in hraniti podatke o povezanih osebah, obsegu, vrsti poslovanja in določanju primerljivih tržnih cen. Zavezanec, ki je povezana oseba po 17. členu tega zakona, pa mora na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora predložiti podatke o določitvi primerljive tržne cene. Obseg in vsebina navedenega pa sta določena v 382. členu ZDavP-2.

3.2.3 Vrsta dokumentacije o transfernih cenah

V prvem odstavku 382. člena ZDavP-2 je podrobno predpisana vsebina dokumentacije o povezanih osebah, po obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen. Vsebinsko je razdeljena na dva dela, na splošni in posebni.

- 1. Splošna dokumentacija, ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto:**
 - opis davčnega zavezanca,
 - opis organizacijske strukture na svetovni ravni,
 - opis vrste povezanosti (kot kapitalaska, pogodbeni, osebni),
 - opis sistema določanja transfernih cen,
 - splošni opis poslovanja in poslovnih strategij,
 - splošne ekonomske in druge dejavnike,
 - opis konkurenčnega okolja.

⁶ (Kuhar 2007, 57)

2. Posebna dokumentacija, ki mora vsebovati najmanj:

- podatke o transakcijah s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednosti, roki in pogoji);
- podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij;
- podatke o lastnostih sredstev in storitev;
- podatke o izvedeni funkcijski analizi (opravljene naloge glede na vložena sredstva oziroma storitve in prevzeta tveganja);
- podatke o pogodbenih pogojih;
- podatke o ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije;
- podatke o poslovnih strategijah;
- podatke o drugih vplivih, pomembnih za izvedbo transakcije;
- podatke o uporabi metode oziroma metod za določitev transfernih cen in njihove določitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami;
- drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

Navedeni 382. člena ZDavP-2 morajo upoštevati le davčni zavezanci, ki poslujejo z nerezidenti, na kar opozarja prvi odstavek 18. člena ZDDPO-2. V skladu z drugim odstavkom 18. člena ZDDPO-2 pa morajo zavezanci, ki poslujejo samo z rezidenti, pripraviti dokumentacijo na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora.

3.2.4 Roki za oddajo dokumentacije

V skladu z drugim odstavkom 382. člena ZDavP-2 je davčni zavezanec dolžan dokumentacijo zagotavljati tekoče, vendar najpozneje do predložitve davčnega obračuna, po posamezni transakciji. To pomeni, da so morali davčni zavezanci, katerih davčno obdobje je enako koledarskemu letu, dokumentacijo za transferne cene v skladu z novim ZDavp-2 pripraviti za obdobje koledarskega leta 2006, to je do 31. marca 2007. Navedeni člen ZDavP-2 morajo upoštevati zavezanci, ki poslujejo z nerezidenti.

Tretji odstavek 382. člena ZDavP-2 je pooblastil ministra za finance, da določi, katere podatke iz opisane dokumentacije mora davčni zavezanec predložiti že ob vsakokratni oddaji davčnega obračuna, posledično pa je treba upoštevati tudi določbe podzakonskega predpisa o davčnem obračunu davka od dohodkov pravnih oseb.

V četrtem odstavku 382. člena ZDavP-2 je določeno, da davčni zavezanec lahko vodi dokumentacijo v elektronski obliki.

Peti odstavek tega člena določa, da mora davčni zavezanec v času davčnega inšpekcijskega nadzora na zahtevo davčnega organa temu dati na voljo dokumentacijo o poslovanju s povezanimi osebami, praviloma nemudoma. Če davčni zavezanec ne more

dati dokumentacije na voljo takoj, mu davčni organ določi rok, v katerem mora to storiti. Določen je lahko najmanj 30 in največ 90 dni, glede na obseg in zahtevnost podatkov.

Šesti odstavek tega člena določa, da mora opisano dokumentacijo hraniti še 10 let po zaključku leta, na katerega se nanaša.

Sedmi odstavek tega člena tudi določa, da mora davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa zagotoviti prevod splošne dokumentacije iz 1. točke tega člena, če ta dokumentacija ni pripravljena v slovenskem jeziku. Davčni organ mu določi rok, ki pa ne bi smel biti krajši od 60 dni.



4 IZDELAVA MODELA ZA PRIPRAVO DOKUMENTACIJE O TRANSFERNIH CENAH ZA PROIZVODNO PODJETJE

4.1 Primer dokumentacije za izmišljeno podjetje

V nadaljevanju bom na podlagi predstavljene teorije v prejšnjih poglavjih na primeru za izmišljeno podjetje izdelala model dokumentacije, ki jo mora podjetje pripraviti za leto 2006 z vidika obvladujoče družbe TERA.⁷

Družba TERA s sedežem v Ljubljani se pretežno ukvarja s proizvodnjo izolacijskih materialov, ki se uporabljajo v gradbeništvu, industriji in pri individualni gradnji.

V točkah 4.1.1 do 4.1.2. navajam splošni del dokumentacije (angl. master file), ki je lahko enoten za več povezanih oseb.

4.1.1 Dokumentacija o organizacijski strukturi

Družba TERA je bila ustanovljena leta 1997 na Okrožnem sodišču v Ljubljani pod vložno številko 1-263477-97. Njeni ustanovitelji so družba FINA iz Ljubljane s 45-odstotnim lastništvom, družba LIRA iz Ljubljane 25-odstotnim lastništvom in investicijska družba Mercata iz Ljubljane s 30-odstotnim lastništvom. Leta 1999 je investicijska družba Mercata iz Ljubljane svoj delež prodala nemški družbi C. Lastnik družbe LIRA pa je družba G iz Avstrije, njegov delež je 100-odstoten.

Družba TERA ima svoj kapitalski vložek v družbi B na Hrvaškem z 51-odstotnim lastništvom in družbo D na Slovaškem s prav tako 51-odstotnim lastništvom. Obe družbi prav tako proizvajata izolacijski material. Lastnik preostalih 49 % v obeh družbah B in D je družba G iz Avstrije.

Družba TERA je zavezanka za davek od dohodka pravnih oseb. Njeno poslovno leta traja od 1. januarja do 31. decembra, njeno davčno leto je enako poslovnemu letu.

Tabela 4.1 Plačani davek od dohodkov pravnih oseb za leta 2005, 2006

DAVEK OD DOBIČKA PRAVNIH OSEB		
LETO	DAVČNA OSNOVA	ZNESEK PLAČANEGA DAVKA
2005		
2006		

Vir. prirejeno po Guzina 2005, 219

⁷ Po zakonodaji pa je treba pripraviti dokumentacijo tudi z vidika hčerinskih družb.

Družba TERA je bila ustanovljena za proizvodnjo izolacijskega materiala. Na samem začetku je zaposlovala 60 ljudi, ki so izdelovali večinoma samo eno debelino izolacijskega materiala, in sicer za izolacijo tal in sten. Danes družba zaposluje 200 delavcev in izdelujejo različne debeline izolacijskega materiala za različne namene, na primer za izolacijo fasad in podstreh strešne plošče ter za stene in tlake, in različne debeline glede na situacijo, na katero naleti uporabnik teh proizvodov. Njihov proizvodni program obsega tudi proizvodnjo tako imenovane »konfekcije«. Pod izrazom konfekcija se razume izdelave izolacije za posebne segmente industrije, kot sta izdelava žlebakov, ki se uporabljajo za izolacijo cevi v industriji, in izdelava protihrupnih ograj, kjer v aluminijasti profil lahko vgradimo izolacijski material. Družba v nenehni skrbi za čim bolj kakovostne in nove proizvode veliko sredstev namenja tudi razvoju novih produktov in načrtom za izdelavo strojev za te nove produkte. Te načrte izdelajo strokovnjaki tehničnega sektorja. Na podlagi izdelane dokumentacije potem družba TERA išče izvajalca za ta stroj.

Njena dejavnost po razvrstitvi je 26 210 Proizvodnja drugih nekovinskih proizvodov.

V družbi B, d.o.o., na Hrvaškem je v letu 1999 kupila poslovni delež v višini 51 %. Družba B proizvaja podobne proizvode kot družba TERA, in ker sta v isti panogi, sta družbi morali recepturo izdelave izolacijskega materiala prilagoditi zahtevam po človeku prijaznemu izolacijskemu materialu. Zahteve o recepturi izdelave izolacijskega materiala oblikujejo vodilni v panogi družbe TERA. Tako družba TERA kot tudi družba B na Hrvaškem tržita izolacijski material pod blagovno znamko Tera, to je TERAPOR. Tako družba TERA zaračunava družbi B stroške v zvezi z licenco, ki svoje produkte trži pod isto blagovno znamko.

V družbi D, d.d., je družba TERA v letu 2001 kupila poslovni delež v višini 51 %. Prav tako kot družba TERA proizvaja podobne proizvode in jih trži pod svojo blagovno znamko. Ker družbe proizvajajo podobne proizvode, so se dogovorile, da si razdelijo trge glede na lokacijo, kjer je posamezna družba. Glede na to, da TERA obvladuje trge, kot so Italija, Nemčija, Avstrija, Francija, Švica in Velika Britanija, ter da lahko dosega boljše pogoje, kot bi jih lahko družbi B in D, so se družbe dogovorile, da družba TERA še naprej obvladuje omenjene trge. Družba B, d.o.o., na Hrvaškem obvladuje trge Bosne, Jugoslavije, Makedonije in Grčije. Družba D, d.d., na Slovaškem pa obvladuje trge Češke, Poljske, Rusije, Bolgarije in Romunije.

Na podlagi ustnega dogovora med družbami velja, da v primeru pomanjkanja izolacijskega materiala tako družba B kot družba D prodata družbi TERA izolacijski material z namenom preprodaje tega kupcem na trgih, ki pripadajo družbi Tera. Količine teh produktov so določene že z letnim planom.

V letu 1999 se je v družbi TERA zamenjal lastnik Mercata iz Ljubljane in v družbo je vstopil nov lastnik, družba C iz Nemčije, katerega delež je 30-odstotni. Navedena

družba se ukvarja z izdelavo različnih strojev za potrebe industrije. Družba TERA bo izkoristila dejavnost novega lastnika za svoje potrebe, to je izdelave strojev za proizvodnjo izolacijskega materiala, in s tem povečala sinergijski učinek kapitalske povezave. Zaradi problema razdalje je družba C, GmbH iz Nemčije, za potrebe svoje dejavnosti vzela v najem poslovni prostor pri družbi TERA, za kar sta družbi podpisali najemno pogodbo.

Družba G, GmbH, iz Avstrije je 100-odstotni lastnik družbe LIRA, ki je 30-odstotni lastnik družbe TERA, 49-odstotni lastnike družbe B iz Hrvaške in 49-odstotni lastnik družbe D iz Slovaške. Njena dejavnost je prav tako proizvodnja izolacijskega materiala iz različnih surovin, kot sta kamen in steklo, in je sestavni del mednarodnega koncerna. S svojimi deleži ima, čeprav gre za posredno kapitalsko povezavo, pomemben vpliv na upravljanje družbe TERA.

Tabela 4.2 Povezane osebe, ki so udeležene v transakcijah z družbo TERA

Družba	Sedež	Opis povezave	Odstotek povezave (%)
Družba B, d.o.o.	Zagreb, Hrvaška	neposredna kapitalska povezava	51
Družba D, d.d.	Bratislava, Slovaška	neposredna kapitalska povezava	51
Družba C, GmbH	München	neposredna kapitalska povezava	30
Družba G, GmbH	Wien	Posredna kapitalska povezava	100

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 222

Drugih pridruženih podjetij, katerih transakcije bi neposredno ali posredno vplivale na višino cene v transakcijah med povezanimi osebami, ni.

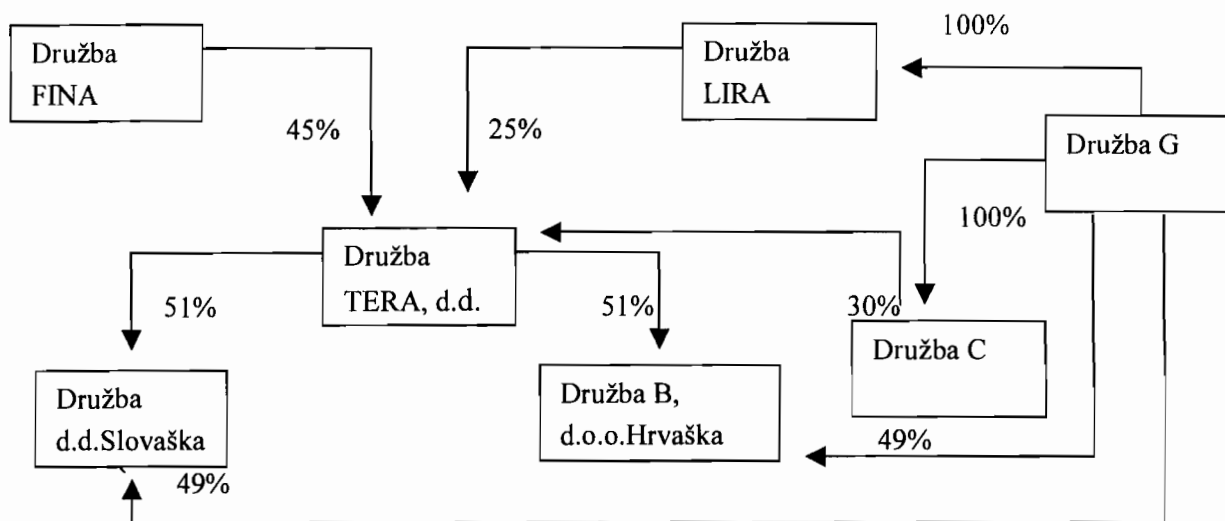
Tabela 4.3 Finančni podatki skupine TERA

Finančni podatki (v mio SIT)	2005	2006
Prihodki		
Razlika v ceni		
Dobiček		

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 223

Dejavnosti skupine TERA so predvsem izdelovanje izolacijskega materiala in konfekcioniranih izolacijskih produktov ter prodaja končnih izdelkov na evropskih trgih.

Slika 4.1 Prikaz organizacijske (kapitalske) strukture skupine povezanih oseb



Vir: prirejeno po Guzina 2005, 224

4.1.2 Dokumentacija o vrsti dejavnosti oziroma panogi in tržnih pogojih

Družba je matična družba skupine TERA, ki se ukvarja predvsem z izdelavo izolacijskega materiala in konfekcioniranih proizvodov ter prodajo teh izdelkov industriji na evropskih trgih. Družba TERA v celotnem procesu opravlja dejavnosti proizvodnje, te proizvode pa potem distribuira po evropskem trgu.

Družba B, d.o.o., Zagreb je hčerinska družba v skupini TERA in se ukvarja predvsem s proizvodnjo izolacijskega materiala, ki ga trži pod blagovno znamko TERAPOR, za kar plačuje licenco matični družbi TERA. Prednost navedene družbe je, da ima v bližini svojega sedeža tudi surovinsko bazo, kar močno znižajo stroške surovin za izdelavo končnega produkta.

Družba D, d.d., Bratislava je prav tako hčerinska družba v skupini TERA in se ukvarja predvsem s proizvodnjo izolacijskega materiala. Prednost navedene družbe je poleg nizke cene delovne sile tudi bližina surovinske baze. Oboje navedeno vpliva na končne stroške proizvodnje, ki se bistveno razlikujejo od podobne proizvodnje v skupini.

Republika Slovenija je država z najvišjim bruto družbenim proizvodom na prebivalca med nekdanjimi tranzicijskimi državami. S 1. majem 2004 je vstopila v EU, s 1. januarjem 2007 pa še v Evropsko monetarno unijo. Tečaj prevrednotenja dne 31. 12. 2006 je bil 239,64 SIT za 1 EUR.

Tabela 4.4 Glavni makroekonomski podatki za Slovenijo za obdobje med letoma 2005 in 2006

Slovenija	2005	2006
BDP na prebivalca		
Inflacija na letni ravni		
Stopnja brezposelnosti		
Rast BDP v %		
Menjalni tečaj SIT/USD		

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 226

Tabela 4.5 Glavni makroekonomski podatki za Hrvaško za obdobje med letoma 2005 in 2006

Hrvaška	2005	2006
BDP na prebivalca		
Inflacija na letni ravni		
Stopnja brezposelnosti		
Rast BDP v %		
Menjalni tečaj HRK/USD		

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 226

Tabela 4.6 Glavni makroekonomski podatki za Slovaško za obdobje med letoma 2005 in 2006

Slovaška	2005	2006
BDP na prebivalca		
Inflacija na letni ravni		
Stopnja brezposelnosti		
Rast BDP v %		
Menjalni tečaj SKK/USD		

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 226

Družba TERA za vsako leto pripravi načrt prodaje v sodelovanju s povezanimi osebami na Hrvaškem in Slovaškem. Družba TERA posebej pripravi načrt prodaje za vsako družbo za pet let vnaprej in ga vsake tri mesece revidira. Načrt prodaje je priloga dokumentacije.

Pri ugotavljanju tržnega deleža si je družba TERA pomagala z različnimi strategijami. Med drugim si je pomagala tudi s tržnoraziskovalnimi storitvami družbe Z, ki zanjo pripravi vsako leto poročilo o prodaji blagovne znamke v Sloveniji in v drugih državah zahodne Evrope, kamor prodaja svoje produkte.

Celotna realizacija družbe se proda 40 % na domačem trgu, 60 % pa na tuji trg. Na tuje trge pa poleg svojih proizvodov prodaja še proizvode povezanih družb.

Vpliv konkurence

Družba TERA se na svetovnem trgu srečuje z vse večjo konkurenco. Monopolisti pri izolacijskih materialih postavljajo nove standardne in pridobitev ustreznih certifikatov na točno določenih inštitutih v tujini. Intenzivna konkurenca, hitre spremembe v tehnologiji ter potrošnikove prednosti na trgu ustvarjajo pomembna tveganja v delovanju za skupino TERA.

Na podlagi raziskav je družba TERA ugotovila, da so njeni največji konkurenti na slovenskem trgu:

- a) družba R
- b) družba S in
- c) družba P.

Blagovna znamka TERA je v Sloveniji samostojno zaščiten pri slovenskem patentnem uradu. Prav tako so zaščiteni logotipi:

- a) TERA v sliki, št. 23563;
- b) TERAp or v sliki, št. 43545.

Informacije o izvedenih postopkih, uporabljenih sredstvih in tveganjih, ki jim je izpostavljen davčni zavezanec, so navedene v poglavju 4.1.5 te dokumentacije.

Družba TERA niti ni imela niti ni pridobila ali dala novih kreditov povezanim osebam.

Drugi del dokumentacije je posebna dokumentacija, ki je različna za posamezne povezane osebe in je razdeljena na posamezne točke, ki jih podrobneje opisujem v nadaljevanju.

4.1.3 Dokumentacija o transakcijah med povezanimi osebami

B-1 – Nabava blaga

Družba TERA nabavlja izolacijski material od povezane osebe B. Naročila za zna-
ne kupce se vršijo dnevno, ko prejme družba naročilo stranke, ki bi želela imeti določeno vrsto terapora. Družba B pošlje blago po potrditvi naročila tedensko naravnost na naslov kupca.

B-2 – Nabava blaga

Družba TERA nabavlja izolacijski material od povezane osebe D. Naročila za zna-
ne kupce se izvajajo dnevno, ko prejme družba naročilo stranke, ki bi želela imeti neko vrsto izolacijskega materiala. Družba D pošlje blago po potrditvi naročila tedensko naravnost na naslov kupca.

S-1 – Najemnina

Družba TERA zaračuna družbi C mesečno najemnino v višini 1000 EUR, ki je postavljena glede na vednost kvadratnega metra za najem poslovnih prostorov za mesto Ljubljana. Najemnina kvadratnega metra je 10 EUR (družba ima v najemu 100 m²).

S-2 – Storitve upravljanja (vodstvene storitve)

Družba TERA opravlja za vse povezane družbe skupine TERA storitve upravljanja (vodstvene storitve), ne pa tudi računovodskih storitev. Za opravljanje teh storitev družba TERA izstavi enkrat letno račun s podrobno specifikacijo storitev vsem povezanim družbam, za katero vodi vse druge vodstvene storitve.

S-3 – Storitve izdelave tehnične dokumentacije

Družba TERA je v registrirana tudi za izdelavo tehnične dokumentacije za izdelavo strojev za izdelavo izolacijskega materiala. Storitve izdelave tehnične dokumentacije je družba TERA zaračunala družbi C na podlagi sklenjene pogodbe. Pogodbena vrednost je znašala EUR 110.000 oziroma 26,4 mio SIT. Storitve izdelave dokumentacije je bila izvršena v letu 2006.

Tabela 4.7 Opis transakcij

OZNAKA	TRANSAKCIJA	UDELEŽENEC	TIP	POGODB A (da/ne)	POGOSTOST	VREDNOST V LETU 2005	VALUTA	ROK PLAČILA
NABAVA								
B-1	Nabava blaga	Družba B	blago	da	tedensko	250 mio SIT	EUR	45 dni
B-2	Nabava blaga	Družba D	blago	da	tedensko	500 mio SIT	EUR	45 dni
PRODAJA								
S-1	Najemnina	Družba C	stori- tev	da	Enkrat meseč- no	2,880 mio SIT	EUR	30 dni
S-2	Storitve upravljanja (vodstvene storitve)	Vse povezane družbe	stori- tev	da	Enkrat letno	45 mio SIT	EUR	30 dni
S-3	Izdelava teh. doku- mentacije	Družba C	stori- tev	da	Enkratna pogodba	26,4 mio SIT	EUR	30 dni

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 233

Družba TERA ima sklenjene naslednje pisne dogovore s povezanimi osebami:

- a) pogodbo o preprodaji blaga z dne 1. 1. 2000, sklenjeno z družbo B;
- b) pogodbo o preprodaji blaga z dne 1. 1. 2001, sklenjeno z družbo D;
- c) pogodbo o najemu poslovnih prostorov z dne 1. 10. 1999;
- d) pogodbo o vodstvenih storitvah, sklenjenih z družbama B in D.

Kopije pisnih dogovorov so priloga k dokumentaciji.

4.1.4 Dokumentacija o predpostavkah, strategijah in tržnih usmeritvah

Družba TERA bi rada povečala delež prodaje na tujih trgih s sedanjih 60 odstotkov na 70 odstotkov. Na podlagi analize, ki jo je po naročilu družbe TERA izvedla družba R, bi se morale cene proizvodov znižati, da bi dosegli večji tržni delež. Ta projekt pridobitve novih tržnih deležev bo trajal približno 2 leti, v tem času bodo prodajne cene prodanih produktov nižje za 15 odstotkov kot način strateškega pridobivanja tržnih deležev, ki pa seveda ni popolnoma tržno.

Analiza tržnoraziskovalne družbe R, ki je podlaga za strategijo povečanja tržnega deleža, je priloga k dokumentaciji.

Predpostavke in informacije, ki so vplivale na določitev transfernih cen oziroma na izbiro politike določanja transfernih cen za celoto skupino TERA, so navedene v točkah 6 in 7 te dokumentacije.

4.1.5 Dokumentacija o analizi primerljivosti, analizi funkcij in analizi tveganj

4.1.5.1 Analiza opravljenih funkcij

Tabela 4.8 Funkcije, opravljene v transakcijah med povezanimi osebami

	Funkcije	Družba TERA	Družba B	Družba D	Družba C
1	Strateško upravljanje	x			
2	Funkcije, povezane z intelektualno lastnino	x			
3	Razvoj proizvodov oz. storitev	x			
4	Nabava	x	x	x	x
5	Proizvodnja	x	x	x	
6	Skladiščenje in logistika	x	x	x	
7	Prodaja	x	x	x	
8	Trženje	x			
9	Upravljaljske storitve	x			

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 237

Strateško upravljanje

Družba TERA opravlja funkcijo strateškega upravljanja. Vsako leto v sodelovanju z družbo C, specializirano družbo za izdelavo industrijskih strojev, pripravi načrt prodaje za vse povezane osebe v Sloveniji, na Hrvaškem in Slovaškem. Glavni direktor skupine TERA je zaposlen pri družbi TERA, posamezni direktorji drugih družb pa v omejenem obsegu z določeno svetovalno pomočjo prav tako sodelujejo (račun s specifikacijo storitev upravljanja družbe TERA je v Prilogi X).

Pričakovani rezultati in prodajni cilji za naslednjo leto se določijo že v septembru tekočega leta, kjer se opredelijo naslednji cilji:

- obseg prodaje proizvodov po vrstah;
- obseg nabave proizvodov od povezane osebe B;
- obseg nabave proizvodov od povezane osebe D;
- razvijanje organizacijske skupine TERA (kot sta rast in razvoj osebja v trženju, prodaji, poslovanju, kar bo omogočilo ustrezno doseganje rezultatov in prodajnih ciljev);
- dolgoročno načrtovanje;
- razvoj novih produktov glede na potrebe trga.

Načrtovanje finančne uspešnosti določa družba TERA (finančni načrt od leta 2005 do 2009 je v Prilogi X).

Pravno poslovanje usklajuje pravni oddelek družbe TERA. Vse odvisne družbe svoje tekoče pravne zadeve urejajo same ali pa poiščejo pravne svetovalce.

Funkcije, povezane z intelektualno lastnino

Družba TERA ima patentirane in zaščitene vse znake in logotipe blagovne znamke TERA. Družba TERA ima registrirano blagovno znamko v Sloveniji. Družba B ima neizključno pravico uporabe registrirane blagovne znamke v skladu s pogodbo. Družba TERA je odgovorna za njihovo veljavnost, podaljšanje registracije, zaščito in varnost.

Razvoj proizvodov oziroma storitev

Inovativne in razvojne funkcije v zvezi z novimi proizvodi opravljajo službe za razvoj v okviru družbe TERA, ki zaposluje številne strokovnjake. Ti ponujajo skupaj z zunanjimi sodelavci strokovno znanje pri razvijanju in testiranju novih produktov.

Za lansiranje proizvodov na trg v prvi vrsti skrbi družba TERA, ki določa okvirne letne plane, strategijo pridobivanja novih kupcev.

Nabava

Za nabavo surovin v družbi TERA skrbi nabavni oddelek, ki naroča surovine po vnaprej določenem načrtu, ki pa se lahko med letom spreminja. Za nabavo izolacijskih materialov od povezanih oseb B in D skrbi prodajni oddelek na podlagi povpraševanja kupcev. Družba TERA skrbi za nabavo drugega potrošnega materiala in storitev, ki jih potrebuje pri svojem vsakodnevem poslovanju.

Proizvodnja

Družba TERA količino proizvodnje uravnava skladno z letnim načrtom, prav tako družbi B in D. Vse povezane družbe, TERA, B in D, opravljajo funkcijo predvidevanja in načrtovanja povpraševanja same, prav tako tudi nakup surovin in drugega potrebnega materiala. Vse povezane družbe same vršijo proizvodnjo, kontrolo proizvodnje in pakiranje ter kontrolo kakovosti proizvodov.

Skladiščenje in logistika

Družba TERA ima svoje skladišče, v katerem skladišči proizvedene proizvode za znane in neznane kupce. Občasno v svojem skladišču skladišči tudi izolacijski material povezanih družb, vendar je to bolj redko. Prav tako družbi B in D same poskrbijo za skladiščenje proizvedenih izdelkov. Vse povezane družbe same skrbijo za logistiko na svojem območju, prav tako same sklepajo pogodbe s prevozniki.

Prodaja

Prodajno strategijo za celotno skupino TERA oblikuje družba TERA za pet let naprej v sodelovanju z družbama B in D.

Prodajna ponudba skupine TERA sestoji iz prodaje:

- izolacijskega materiala za tlake,
- izolacijskega materiala za stene,
- izolacijskega materiala za strehe,
- izolacijskega materiala za fasade,
- posebej oblikovanega izdelka za izolacijo cevi v industriji.

V letu 2006 je imela družba TERA zaposlenih 260 ljudi za polni delovni čas. Družba TERA v sodelovanju z družbama B in D vsako leto pripravi načrt prodaje in proizvodnje za vsako družbo skupine TERA. Podrobnejši načrt prodaje, in sicer za vsak posamezen program, se vsako leto pripravi v sodelovanju z družbama B in D. Podatki o celotni realizaciji se spremljajo mesečno in na letni ravni, sproti pa se ugotavljajo vzroki za odstopanja. Ti so potem argumentirano razloženi na skupnih sestankih skupine TERA, ki je vršijo štirikrat letno v družbi TERA.

Trženje

Za trženje in promocijo izolacijskih materialov v Sloveniji, na Hrvaškem, Slovaškem in v Evropi skrbi družba TERA s svojim oddelkom trženja. Ta oddelek skrbi za oglaševalske akcije na navedenih območjih, za organizacijo in udeležbo predstavnikov vseh navedenih družb na sejmih, kjer komercialisti, ki dobro poznajo prodajne proizvode, tudi svetujejo zainteresiranim potrošnikom naših proizvodov. V okviru družbe TERA je organizirana tudi tehnična podpora kupcem proizvodov, katere namen je predvsem svetovanje pri vgradnji izolacijskega materiala.

Osnovne predpostavke globalnega trženja določi družba TERA s pomočjo družb B in D. Družbi določita smernice za:

- tržno komuniciranje in promocijo izdelkov, ki bodo v sezoni posebej predstavljeni;
- izdajo promocijskega materiala (katalogi, plakati, reklamni spoti);
- različna sponzorstva.

Družbe skupine TERA skupaj pripravijo načrt trženja in prodaje na letni ravni, ki se četrletno revidira.

Promocijske dejavnosti skupine TERA, ki so vodene lokalno, so predvsem oglaševanje v medijih. V trženju in stikih z javnostjo družbi TERA pomaga tržnoraziskovalna in marketinška agencija, družba R, ki zanjo opravlja storitve stikov z javnostjo in storitve v zvezi s trženjem.

Upravljaljske storitve

Družbe v skupini TERA same opravljajo funkcijo financ, finančnega poročanja, na ravni skupine TERA se ugotavljajo odstopanja od načrtov tako po proizvodni in prodajni strani kot po finančni.

Vse družbe v skupini TERA so zavezanke za davek od dohodka pravnih oseb. Davčni obračun pripravi vsaka družb iz skupine sama. Davčno načrtovanje ureja družba TERA in poteka na globalni ravni.

Upravljanje informacijskega sistema ureja družba TERA in poteka na globalni ravni. Globalni strežnik je v Ljubljani, strežnik za poslovni sistem (SAP) tudi, prav tako pa imajo posamezne družbe tudi lokalni strežnik. Tehnična podpora je organizirana v Ljubljani. Vse družbe v skupini TERA imajo svoj oddelek za IT.

Usposabljanje osebja

Družba TERA za skupino TERA po potrebi organizira usposabljanje prodajnega osebja z različnimi tečaji trženja in spoznavanjem proizvodnega procesa. Izobraževanje poteka dvakrat letno.

Tehnična znanja, kot je na primer znanje o tem, kje in kako lahko uporabimo izolacijski material za izolacijo nekaterih delov objekta, pridobiva družba TERA.

Administracija

Družbe v skupini TERA same skrbijo za večino administrativnih zadev, tudi za lokalne administrativne zadeve, kot so obdelava naročil, ocenjevanje bonitet kupcev, poročanje o poslovanju.

4.1.5.2 Analiza prevzetih tveganj

Tabela 4.9 Razdelitev tveganj med posameznimi osebami

Tveganja	Družba TERA	Družba B	Družba D	Družba C
1 Tržna tveganja	x	x	x	
2 Regulacija poslovanja	x			
3 Varstvo okolja	x			
4 Novi proizvodi	x			
5 Neplačila kupcev	x	x	x	x
6 Menjalni tečaji	x			x
7 Kakovost proizvodov	x	x	x	x
8 Zaloge	x	x	x	
9 Nabava	x	x	x	
10 Načrtovanje proizvodnje in poraba proizvodnih zmogljivosti	x	x	x	

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 244

Tržna tveganja

Povpraševanje po proizvodih TERA je zelo odvisno od tržnega komuniciranja in konkurenčnih proizvodov. Prav tako je odvisno tudi od smernic družbe TERA, ki drugim precej natančno zastavi načrt in strategijo prodaje. Povezane družbe dobijo od družbe TERA tudi ves promocijski material, prilagojen razmeram na različnih trgih.

Tržna tveganja obstajajo pri družbi TERA ter tudi pri družbah B, D in C glede na to, kateri trg pokrivajo s prodajo svojih produktov. Prodaja je neposredno odvisna od gibanj na trgu in neposredno vpliva na prihodke skupine TERA. Tržna tveganja zato neposredno prizadenejo vse družbe.

Tveganja, povezana z regulacijo poslovanj

Regulacijo poslovanja ureja družba TERA, ki za vse odvisne družbe (seveda z njihovim sodelovanjem) postavi cilje in dolgoročne finančne načrte ter prodajne strategije. Družba TERA sodeluje pri upravljanju in zaposlovanju kadrov povezanih družb.

Tveganja, povezana z varstvom okolja

Tveganja, povezana z varstvom okolja, so predvsem na strani družbe TERA, ki ima opravka z izpustom prašnih delcev v zrak in je zato postavila ustrezno čistilno napravo, da tako družba čim manj obremenjuje zrak okolja, v katerem deluje. Glede samih proizvodov pa se pri izdelavi uporabljajo substance, ki so človeku prijazne in nimajo škodljivega vpliva na zdravje človeka.

V povezani družbi B in D v zvezi z varstvom okolja še ni bilo veliko narejeno, kar je verjetno tudi posledica manjših okoljevarstvenih zahtev države. Glede samih proizvodov pa so upoštevane zahteve evropskega združenja o izdelavi takih izolacijskih materialov, ki nimajo škodljivega vpliva na zdravje človeka.

Tveganja, povezana z novimi proizvodi

Družba TERA opravlja raziskovalne dejavnosti in dejavnosti razvoja novih proizvodov skupaj z inštituti, zato tudi nosi s tem povezana tveganja. Vsa tveganja proizvodnje, od nabave surovin ustrezne kakovosti do nadzora proizvodnega procesa, ureja družba TERA.

Tveganja neplačil kupcev

Nezmožnost plačila obveznosti, ki jih imajo poslovni partnerji do povezanih družb skupine TERA, porajajo tveganja neplačil kupcev, ki bremenijo neposredno vse povezane družbe. Družba TERA izvaja plačila povezanim družbam v plačilnem roku 45 dni. Ta plačila niso vezana na plačila kupcev, katerim je posredovala blago iz naslova prodaje družba TERA. Družba TERA ima s kupci, katerih trg obvladuje, dogovorjene

plačilne roke, ki pa so lahko daljši od dogovorjenega plačilnega roka s povezanima družbama. Iz navedenega lahko ugotovimo, da mora imeti družba TERA na voljo dovolj obratnega kapitala, da lahko posluje nemoteno in da svoje obveznosti poravnava pravočasno.

Tveganja menjalnih tečajev

Vsi računi kupcem na slovenskem trgu so izdani v slovenskih tolarjih, drugim kupcem pa v evru, angleškem funtu in švicarskem franku. Obveznosti družbe TERA do povezanih družb so izkazane v evrih, zato valutna tveganja v tem primeru bremenijo družbo TERA.

Tveganja, povezana s kakovostjo

Tveganja, povezana z neprimerno oziroma nezadostno kakovostjo prodanih proizvodov, nosi vsaka izmed povezanih družb, ne glede na to, da je bilo blago preprodano prek družbe TERA.

Tveganja, povezana s poškodbami blaga med prevozom, bremenijo prevoznika, s katerim imamo tudi sklenjeno pogodbo o prevozu. Vse povezane družbe se same dogovarjajo o pogodbah o prevozu proizvodov v okviru smernic, sprejetih v skupini TERA.

Tveganja, povezana z zalogami

Družba TERA ima v Sloveniji skladiščne kapacitete, zato jo bremenijo tveganja, povezana s skladiščenjem zalog. Vse blago se skladišči v skladišču v Črnučah, ki je last družbe TERA, od koder ga prevzemajo prevozniki. Družba B ima svoje skladišče na Hrvaškem, zaradi česar tudi sama nosi tveganja, povezana z zalogami, ki jih s Hrvaške prodaja proizvode na obvladujoče trge. Družba D ima prav tako svoje skladišče na Slovaškem in s tem prevzema tveganja, povezana z zalogami, in s Slovaške prodaja proizvode na obvladujoče trge.

Tveganja, povezana z nabavo

Tveganja, povezana z nabavo proizvodov, bremenijo družbo TERA. Ko družba nabavlja blago s Hrvaške ali Slovaške, je njen plačilni rok 45 dni. Nabava se vrši tedensko, plačilo pa ni odvisno od plačil njenih kupcev. Če družba TERA trenutno nima sredstev za poplačilo obveznosti do družbe B in D, lahko s plačilom minimalno zamudi, dokler ne pridobi zadostnih sredstev. Te zamude po navadi ne trajajo več kot 30 dni.

Tveganja načrtovanja proizvodnje in optimalne izrabe proizvodnih kapacitet

Vsaka družba v skupini TERA nosi svoja tveganja, povezana s proizvodnjo izolacijskih produktov in nabavo surovin ter ostalega materiala, povezanega s proizvodnjo izolacijskih materialov. Vsaka izmed družb skrbi za proizvodne kapacitete in njihovo načrtovanje.

Celotno tveganje, povezano z naročili proizvodnje, količine proizvedenih proizvodov in določitev njihove kakovosti, bremeni družbo TERA.

4.1.5.3 Analiza uporabljenih sredstev

Proizvodna neopredmetena sredstva

Družba TERA opravlja storitve proizvodnje ter je lastnik in imetnik proizvodnih neopredmetenih sredstev. Družba TERA ima zaščitene vse recepture izdelave različnih vrst izolacijskih produktov.

Prodajna oziroma tržna neopredmetena sredstva

Družba TERA ima zaščitene vse znamke in logotipe znamke TERA, zato za uporabo te znamke družbi B zaračunava licenčnino.

Opredmetena sredstva

Poslovni prostori in vsa pisarniška oprema družbe TERA so v njeni lasti.

4.1.5.4 Povzetek analiz z najpomembnejšimi ugotovitvami

Družba TERA opravlja večino funkcij, ki zadevajo skupino TERA. Družba se ukvarja s proizvodnjo izolacijskih produktov, ki jih skladišči za znane in neznane kupce v svojih skladiščih v Sloveniji. Organizira celoten proces od nabave do prodaje in postavlja strateške načrte drugim povezanim osebam v skupini TERA. Prva tako skrbi za nabavo potrošnega materiala in storitev, ki jih potrebuje pri svojem vsakodnevem poslovanju.

Družbo TERA bremenijo skoraj vsa tveganja, povezana z delovanjem na trgu, predvsem tržna tveganja, katerih prodaja je neposredno odvisna od gibanj na trgu. Tveganja neplačil kupcev izhajajo iz nezmožnosti plačila obveznosti, ki jih imajo poslovni partnerji do družbe TERA. Tveganje kakovosti proizvodov je na strani vseh povezanih družb skupine TERA.

4.1.6 Dokumentacija o izbiri metode določanja primerljive tržne cene

Opis izbrane metode z razlogi, zakaj je bila izbrana, vključno z ekonomsko analizo in predpostavkami, na katerih temelji

V nadaljevanju je za vse transakcije med povezanimi osebami, ki so predmet tega poročila in so v okviru točke 4.1.3 (del dokumentacije) razdeljene na pet vsebinskih sklopov, natančneje opisana izbrana metoda za določanje primerljivih tržnih cen, vključno z razlogi za njeno izbiro. V okviru posameznega vsebinskega skopa transakcij je navedeno tudi, ali je bila uporaba neke metode podprta z ustrežno ekonomsko analizo (v

skladu s smernicami OECD), ob tem pa so navedene tudi predpostavke, na katerih ta ekonomska analiza temelji.

Način uporabe posamezne metode je za posamezne vrste transakcij podrobneje opisan v nadaljevanju (pod tabelo).

Tabela 4.10 Izbira metode po posameznih transakcijah

OZNAKA	TRANSAKCIJA	IZBRANA METODA	EKONOMSKA ANALIZA
NABAVA			
B-1	Nabava blaga	Metoda preprodajne cene	ne
B-2	Nabava blaga	Metoda preprodajne cene	ne
PRODAJA			
S-1	Najemnina	Metoda zunanje primerljivih prostih cen	ne
S-2	Storitve upravljanja (vodstvene storitve)	Metoda dodatka na stroške	ne
S-3	Izdelava teh. dokumentacije	Metoda dodatka na stroške	ne

Vir: prirejeno po Guzina 2005, 254

B-1 – Nabava blaga

O nabavnih cenah izolacijskega materiala se družba TERA pogaja z družbo B. Za nabavne cene vseh artiklov iz kataloga družbe B obstajajo veljavni ceniki, ki so enaki za vse stranke družbe B. Svojim kupcem za določena naročila daje družba B popuste, ti pa so odvisni od velikosti letnega naročila. Popusti za poslovno leto 2006 so prikazani v Prilogi X. Lestvica popustom je na novo postavljena za vsako poslovno leto. Ker gre za končne produkte, smo izbrali metodo preprodajnih cen.

Pri metodi preprodajnih cen iščemo primerljivo bruto razliko v ceni med dobaviteljem (povezanim proizvajalcem) in preprodajalcem, ki sta povezani osebi. Pri tem izhajamo iz prodajne cene, ki jo doseže preprodajalec, v našem primeru TERA, pri prodaji neodvisnemu kupcu. Izhodišče pri tej metodi je prodajna cena blaga, kupljenega pri povezani osebi in ponovno prodana neodvisni osebi. Od te prodajne cene odštejemo razliko v ceni (dobiček preprodajne cene). Ta razlika v ceni vsebuje stroške posrednika, prevzeta tveganja in funkcije ter uporabljena sredstva. Ker povezani osebi proizvajata različni izolacijski material, različne debeline in dimenzije za različno vrsto uporabe, so tudi cene različne. Zato je bilo že pri izdelavi cenika sprejeta odločitev na ravni skupine, da se nabavni ceni blaga od povezane osebe doda razlika v višini 20 %. Ta razlika us-

treza stroškom prevzetih tveganj in funkcij ter uporabljenim sredstvom. Da bi ugotovili, kakšna bi bila cena blaga, kupljenega od nepovezanega proizvajalca, si pomagamo z metodo zunanje primerljivih podatkov, s ceniki, objavljenimi na spletni strani proizvajalcev izolacijskega materiala, kot je na primer www.ursa.si/files/cenik_gw_april_2007.pdf (610 KB). Cenik je izhodišče, končna cena pa je lahko nižja zaradi različnih rabatov, ki jih dajejo proizvajalci izolacijskega materiala distributerjem zaradi različno prevzetih količin. Da bi ugotovili te rabate, si v prodajni službi pomagajo z zgrajeno socialno mrežo, ki jim pomaga priti do ustreznih podatkov, na podlagi katerih izračunavajo neto ceno oziroma ceno, ki je primerljiva s ceno blaga, nabavljenega od povezanega proizvajalca.

B-2 – Nabava blaga

O nabavnih cenah izolacijskega materiala se družba TERA pogaja z družbo D. Za nabavne cene vseh artiklov iz kataloga družbe D obstajajo veljavni ceniki, ki so enaki za vse stranke družbe D. Svojim kupcem za določena naročila daje družba D popuste, ti pa so odvisni od velikosti letnega naročila. Popusti za poslovno leto 2006 so prikazani v Prilogi X. Lestvica popustom je na novo postavljena za vsako poslovno leto. Ker gre za končne produkte, smo izbrali metodo preprodajnih cen.

Pri metodi preprodajnih cen iščemo primerljivo bruto razliko v ceni med dobaviteljem (povezanim proizvajalcem) in preprodajalcem, ki sta povezani osebi. Pri tem izhajamo iz prodajne cene, ki jo doseže preprodajalec, v našem primeru TERA, pri prodaji neodvisnemu kupcu. Izhodišče pri tej metodi je prodajna cena blaga, kupljenega pri povezani osebi in ponovno prodana neodvisni osebi. Od te prodajne cene odštejemo razliko v ceni (dobiček preprodajne cene). Ta razlika v ceni vsebuje stroške posrednika, prevzeta tveganja in funkcije ter uporabljena sredstva. Ker povezani osebi proizvajata različni izolacijski material, različne debeline in dimenzije za različno vrsto uporabe, so tudi cene različne. Zato je bilo že pri izdelavi cenika sprejeta odločitev na ravni skupine, da se nabavni ceni blaga od povezane osebe doda razlika v višini 20 %. Ta razlika ustreza stroškom prevzetih tveganj in funkcij ter uporabljenim sredstvom. Da bi ugotovili, kakšna bi bila cena blaga, kupljenega od nepovezanega proizvajalca, si pomagamo z metodo zunanje primerljivih podatkov, s ceniki, objavljenimi na spletni strani proizvajalcev izolacijskega materiala, kot je na primer www.ursa.si/files/cenik_gw_april_2007.pdf (610 KB). Cenik je izhodišče, končna cena pa je lahko nižja zaradi različnih rabatov, ki jih dajejo proizvajalci izolacijskega materiala distributerjem zaradi različno prevzetih količin. Da bi ugotovili te rabate, si v prodajni službi pomagajo z zgrajeno socialno mrežo, ki jim pomaga priti do ustreznih podatkov, na podlagi katerih izračunavajo neto ceno oziroma ceno, ki je primerljiva s ceno blaga, nabavljenega od povezanega proizvajalca.

S-1 – Najemnina

Družba TERA daje v najem poslovne prostore družbi C iz Nemčije, za kar ji zaračuna mesečno najemnino. Pri oblikovanju cene najemnine so izhajali iz povprečne cene za m² najema v Ljubljani iz objavljenih podatkov o povprečni ceni najema na spletni strani, kot je na primer www.revijakapital.com. Objavljeni podatek kaže, da se cene najema pisarn gibljejo od 10 do 28 EUR za m². Pri določitvi cene smo izhajali iz nižje vrednosti, ker kljub danemu oglasu o oddaji pisarn v najem ni bilo zanimanja za najem, ker so sestavni del proizvodnih prostorov.

S-2 – Storitve upravljanja (vodstvene storitve)

Družba TERA za vsa odvisna podjetja, razen za družbo C, opravlja vodstvene storitve po Pogodbi o vodstvenih storitvah. Vsaki družbi posebej zaračuna dejansko nastale stroške v zvezi z izvajanjem omenjenih storitev, povečane za dodatek v višini 5 %. Družba TERA računu priloži specifikacijo opravljenih storitev.

S-3 – Storitev izdelave tehnične dokumentacije

V okviru družbe TERA je tudi tehnični sektor, ki sam razvija vse potrebne stroje za izdelavo izolacijskega materiala in za to pripravi tehnično dokumentacijo, ki je potrebna pri izdelavi. Ker gre za specifično opremo, družba TERA tudi sama izvaja projektantski nadzor nad izdelavo opreme, šolanje osebja, nabavo nekaterih komponent za vgradnjo v tehnološko opremo, nadzor nad montažo strojne opreme in delno elektroopreme pri končnem kupcu, nadzor pri zagonu linije in tehnično asistenco pri odpravljanju začetnih težav po zagonu linije. Glede na to, da pri izdelavi te dokumentacije nastajajo različni stroški, se za vsak projekt, sklenjeno pogodbo, oblikuje poseben delovni nalog, na katerem se evidentirajo po mesecih vsi stroški materialov, zunanjih storitev in stroški zaposlenih. Tem neposrednim stroškom se dodajo tudi stroški strokovnih služb.

Cene navedenih storitev pri drugih svetovnih proizvajalcih podobe opreme niso nikomur poznane, saj je ta panoga izjemno zaprta za prehod informacij in so nekatere indikativne številke redko na voljo. Da bi nekako določili tako ceno teh storitev, smo pri oblikovanju cene teh storitev izhajali iz uveljavljenih cen inženiring storitev za področje procesne tehnike (Verfahrenstechnik, Chemical Engineering), kamor proizvodnja kamene volne tudi spada. Poznano delo s tega področje je »Uhlmann/s Eziklopaedie der technischen Chemie«, kjer je v četrti knjigi v poglavju »Planung and Bau von Chemie Anlagen« na strani 113 navedena tabela 12 za oceno cene zgornjih storitev v odvisnosti od vrednosti investicije. Za projekte, vrednosti do 5 mio EUR, je cena storitev (detajlni projekti, nabava, nadzor nad montažo in nadzor nad zagonom) med 15–25 %.

Pri konkretnem projektu v vrednosti 165 mio SIT podpisane pogodbe za izvajanje navedenih inženiring storitev je vrednost navedenih storitev 16 % od celotne pogodbe vrednosti dogovorjene s španskim kupcem.

4.1.7 Dokumentacija o uporabi primerljive tržne cene

Primerljive tržne cene so bile za vse transakcije iz točke 4.1.3 te dokumentacije določene na podlagi metod, kot je prikazano v tabeli v točki 4.1.6 te dokumentacije. Metode so bile izbrane na podlagi dejanskih načinov določanja primerljivih tržnih cen v skupini TERA, ki veljajo tudi za vse povezane družbe. Izbrane metode po posameznih vrstah transakcij so metoda preprodajnih cen, metoda zunanje primerljivih prostih cen in metoda dodatka na stroške. Vse uporabljene metode so bile izbrane v skladu z Vodili OECD, ZDDPO-2 in Pravilnikom o transfernih cenah.

Višina dodatka na stroške je določena v primeru storitev upravljanja za skupino TERA kot celoto in je razvidna iz pogodb ter notranjih dokumentov in poročil, ki jih ima družba TERA.

Vsa dokumentacija o izračunu cene po izbrani metodi je priloga dokumentaciji.

4.1.8 Druga dokumentacija

Zagotovitev morebitne druge dokumentacije, razen dokumentacije, navedene v vseh prejšnjih točkah, ni bila potrebna.

4.1.9 Kazalo dokumentacije

Zagotovitev morebitne druge dokumentacije, razen dokumentacije, navedene v vseh prejšnjih točkah, ni bila potrebna.

4.1.10 Komentar in priporočila za prihodnost dokumentacije transfernih cen

Podjetje je sicer izmišljeno, vendar je precej pogost primer, kjer slovensko podjetje vstopa kot lastnik na tujem trgu zaradi poslovnih razlogov, kot sta povečati obseg proizvedenega izolacijskega materiala in dogovorno obvladovati posamezne trge. Zaradi vse večje konkurence pa je težnja slovenskega podjetja povezati se z mednarodnim podjetjem s podobno dejavnostjo, da bi bile poslovne sinergije kar največje, kar v končni fazi vpliva tudi na ustrezno raven dobička, na katerega pa lahko vplivajo skozi transferne cene kot del poslovne politike podjetja.

Čeprav davčna ureditev transfernih cen v Sloveniji do leta 2005 ni bila ustrezno urejena, se je Slovenija s spremembo Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v ureditvi transfernih cen približala vodilom OECD in s tem večini držav na svetu. Da bi se podjetje izognilo problemom pri zagotavljanju ustrezne dokumentacije pri izkazovanju

oblikovanja transfernih cen in tudi pri dokazovanju primerljivosti s tržnimi cenami, mora poslovodstvo začeti priprave, še preden se te začnejo uporabljati.

Da se mednarodne družbe izognejo neprijetnostim z davčno upravo, je v njih smiselno sprejeti ustrezne ukrepe že pred uporabo transfernih cen v medsebojnih transakcijah, kot so:

- Srečanje poslovodstva in odgovornih oseb za davke z davčnimi svetovalci podjetja in dogovor za terminski načrt za pripravo za presojo oblikovanja transfernih cen s povezanimi osebami. Na takem srečanju naj bi se odločili, katero metodo naj podjetje uporabi pri oblikovanju transfernih cen za posamezno vrsto blaga ali opravljeno storitev, kakšni bodo najverjetneje rezultati izbrane metode in kakšne informacije je treba pridobiti v podporo izbrane metode. Temu sestanku vodstva z zunanjim davčnim svetovalcem naj bi sledil sestanek z zaposlenimi v prodaji, proizvodnji, investiranju, na katerem bi jih seznanili s pomenom cen med povezanimi osebami in kakšna dokumentacija se mora za primere dokazovanja ob vsakem poslu arhivirati.
- Ugotoviti razlike med transakcijami s tretjimi osebami in transakcijami s povezanimi podjetji. Posli s tretjimi osebami so osnova za primerjavo pogojev prodaje s povezanimi osebami. Če so pogoji različni, morajo biti razlogi za razlike dokumentirani (z dokumentacijo utemeljujemo razlike), če te razlike ne moremo dokumentirati je treba popraviti transferno ceno.
- Izbrano dogovorjeno metodo je treba preizkusiti s simulacijo finančnega načrta, da bi ugotovili finančni rezultat. Če je rezultat drugačen od pričakovanega, je treba izbrati drugo metodo oblikovanja transfernih cen.
- Treba je zagotoviti, da bo najvišje vodstvo razumelo postopek utemeljevanja oblikovanih transfernih cen, strategije oblikovanja transfernih cen, strategije oblikovanja transfernih cen v podjetju in izpostavljenost tveganju. Utemeljevanje oziroma zbiranje dokumentacije je dolgotrajno, poizvedovanja pa številna ter na prvi pogled nepotrebna in nesmiselna. Stroški utemeljevanja so lahko visoki, merjeno v času. Da bi se izognili navedenim težavam, je smiselno načrtovati in vnaprej pripraviti dokumentacijo.
- Pripraviti je treba tako dokumentacijo, kot jo imajo za poslovanje s tretjimi osebami, tudi za transakcije s povezanimi osebami, kot so pogodbe, zapisniki sestanka ključnih ljudi družbe, individualna naročila, kalkulacije.
- Za posle s povezanimi osebami je treba pripraviti podatke, ki so najmočnejši argument pri presoji transfernih cen. Pridobitev primerljivih podatkov je lahko problem, saj podjetja skrivajo svoje podatke. Možni viri so pridobitev podatkov od različnih združenj, javno objavljenih bilanc, naših kupcev. Čeprav je včasih težko ali nemogoče povsem dosledno na podlagi dokumentov dokazati primerljivost. Če so interesi in koristi dovolj veliki, je lahko ekonomska študija

ekonomsko upravičena. Zato je lažje in ceneje pripraviti dokumentacijo vnaprej, saj se lahko zgodi, da ključni podatki in osebe, ki so sodelovale pri oblikovanju transfernih cen, ne bodo več na voljo.

- Smiselno je tudi, da zunanji svetovalci pregledajo dokumentacijo za transferne cene, čeprav menimo, da je dokumentacija urejena, da so finančni rezultati sprejemljivi. Zunanji svetovalci naj bi pregledali poslovne knjige in zapiske v dokumentaciji, da bi lahko ugotovili, kakšne težave se lahko pojavijo pri presoji, in predlagali potrebne spremembe.
- Na koncu poslovnega leta je treba ovrednotiti svoj položaj in pregledati rezultate strukture transfernih cen. Če dosežena stopnja in način delitve dobička nista prinesla pričakovanih rezultatov, je treba poiskati in argumentirati razloge. Na podlagi tega bo lahko podjetje naredilo potrebne spremembe v strukturi transfernih cen še pred začetkom novega poslovnega leta.
- Davčni obračun je prvi dokument o transfernih cenah podjetja, ki ga bo davčna uprava pri reviziji pregledala. Zato mora imeti podjetje že pri oddaji davčnega obračuna pripravljene prepričljive argumente pri oblikovanju transfernih cen.

Ker postajajo transferne cene eden glavnih davčnih problemov današnjega časa, lahko pričakujemo še večjo kontrolo davčnih organov na tem področju in njihovo povezovanje z davčnimi organi v drugih državah, vse s ciljem ugotavljanja pravilne davčne osnove zavezanca. Zato je smiselno pripravljati utemeljeno dokumentacijo po zgornjem vrstnem redu sproti in se tako izogniti sporom z davčni oblastmi v državi.



5 SKLEP

Z globalizacijo so postale transferne cene, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi osebami, ena glavnih postavk, s katerimi se ukvarjajo mednarodna podjetja in davčne uprave. Transferne cene so za povezana podjetja orodje, s katerim lahko pomembno vplivajo na obdavčitev z davkom od dobička. Mednarodna podjetja lahko maksimirajo svoj dobiček na svetovni ravni, kar pomeni, da ga več nakopičijo v državi z ugodnejšim davčnim režimom.

Transferne cene lahko mednarodno podjetje še posebno izrablja, saj so posamezne davčne uprave pristojne za preglede dokumentacije le na svojem območju, poleg tega sodelovanje med davčnimi upravami ni dovolj tesno oziroma tako dobro, da bi lahko sledile množici povezanih transakcij, ki vsak trenutek potekajo v mednarodni trgovini. Zaradi vse večjega pomena transfernih cen v zadnjem obdobju večina povezanih podjetij namenja določanju transfernih cen posebno pozornost. Z oblikovanjem ustaljene politike oblikovanja transfernih cen se želijo ogniti možnim prilagoditvam davčne osnove davčnega organa.

Načelo razdalje oziroma neodvisno tržno načelo na splošno velja za standard oblikovanja transfernih cen za davčne potrebe ter izhaja iz domneve, da komercialne in finančne pogoje poslovanja med povezanimi osebami primerjamo s tistimi, ki vladajo na prostem trgu med nepovezanimi osebami. Zato morajo povezana podjetja pripraviti obsežno dokumentacijo o oblikovanju transfernih cen, s katero utemeljujejo transferne cene po neodvisnem tržnem načelu.

Za utemeljevanje transfernih cen mednarodno podjetje lahko uporabi tradicionalne transakcije metode in transakcijske profitne metode.

Slovenija je pri transfernih cenah še na začetku, saj so morale povezane osebe za dokazovanje oziroma utemeljevanje uporabljenih transfernih cen šele za poslovno leto 2005 pripraviti obsežno dokumentacijo v skladu z davčno zakonodajo.

Jedro naloge je model za pripravo obsežne dokumentacije za izmišljeno podjetje TERA, d.d., Ljubljana, ki skuša pri svojem poslovanju izpolniti predvsem poslovne cilje. Iz navedb o tem podjetju lahko sklenemo, da je cilj poslovanja družbe dosežati čim večji obseg prihodkov glede na dejavnost, pri tem pa ni pomembno, ali gre za poslovanje s povezano ali nepovezano družbo. Praksa je pokazala, da bodo morala podjetja izoblikovati način, s katerim bodo zagotavljali določanje transfernih cen v skladu z veljavno lokalno davčno zakonodajo, in sicer tako, da bodo zagotovljene evidence, dokumentacija in ustrezne primerjave.

Vse to je treba pripravljati sproti, med letom, da bodo podjetja pripravljena na morebitno davčno kontrolo, saj se je tudi slovenska davčna uprava začela zavedati pomena transferih cen, v katerih se skriva pomemben del prihodkov državnega proračuna.

Problem transfernih cen morajo poznati ključne osebe podjetja, saj je to bistveno za usklajeno delovanje, podjetja pa se bodo tako lahko ognila morebitnim kaznim.

6 LITERATURA

- Bajec, Anton (et al.). 2000. *Slovar slovenskega knjižnega jezika*. Ljubljana: DZS.
- Brodnjak, Andraž. 2005. Različne davčne obveznosti med povezanimi osebami. *Finance*. 25. oktober, 207.
- Deisinger, Marta. 1996. Posebnosti revizije povezanih podjetij in prenosnih cen. *Revizor*. 3 (VII): 7-21.
- Erjavšek, Katja. 2005. Težave pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah. *Finance*. December, 233.
- Fras, Maruša. 2006. Kako argumentirati izbrano transferno ceno. *Finance*. 20. junij, 116.
- Gaberšek, Sandra. 2006. Analiza primerljivosti za transferne cene. *Finance*. 19. september, 180.
- Guzina, Barbara. 2005. Kako izračunati pravo transferno ceno. *Finance*. 8. avgust, 152.
- Guzina, Barbara. 2005. Kako izračunati pravo transferno ceno – 2. del. *Finance*. 30. avgust, 167.
- Guzina, Barbara. 2005. Priročnik transferne cene. Maribor: Davčna hiša Bilans.
- Guzina, Barbara. 2006. Napotki pri pripravi dokumentacije za transferne cene. *Finance*. 25. maj, 99.
- Guzina, Barbara. 2006. Transferne cene v skupinah podjetij: Povečajte si dobiček s transfernimi cenami. *Finance*. 11. september, 174.
- Knific, Katarina. 2006. Transferne cene v mednarodnem okolju. Diplomsko delo, Ekonomska fakulteta, Univerza v Ljubljani.
- Kavčič, Slavka in Mateja Babič. 2001. Prenosne cene za storitve v skladu s smernicami OECD. *Revizor* 12 (XI): 28–62.
- Kovač, Matjaž. 2001. Problematika transfernih cen pri povezanih družbah z vidika obdavčevanja pravnih oseb. *Davčno-finančna praksa* 6 (II): 13–17.
- Kuhar, Štefan. 2001. Davčno revidiranje povezanih oseb. *Revizor* 11 (XI): 83–107.
- Kuhar, Štefan. 2003. Prenosne cene – eden glavnih problemov današnjega časa. *Revizor* 7–8 (XIV): 108–31.
- Kuhar, Štefan. 2003. Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (II. del). *Revizor* 10 (XIV): 54–87.
- Kuhar, Štefan, 2003. Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (III. del): *Revizor* 11 (XIV): 88–110.
- Kuhar, Štefan. 2003. Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (IV. del). *Revizor* 12 (XIV): 63–81.
- Kuhar, Štefan. 2003. Transferne cene – mednarodni davčni problem. *Davčni Bilten* 3–4 (april): 31–34.

Petauer, Boštjan. 2005. Transferne cene: eden največjih davčnih problemov sodobnega časa. Lesce: Legat Lesce.

7 VIRI

- Brodnjak, Andraž. 2005. Različne davčne obveznosti med povezanimi osebami. Spletna stran <http://www.finace-on.net/poiscif.php?findme=tansferne+cene> (4. 10. 2006)
- Centa Debeljak, Mojca. 2005. *Transferne cene*. Gradivo za seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Gavious, Arieh. 1996. *Transfer pricing: Problem Description*. Tel Aviv: Ben Gurion University. Spletna stran: <http://www.bgu.ac.il/> (29. 9. 2006).
- H. Davis, Thomas. 1994. *Transfer prices in the real word – 10 steps companies should Take before it's too late*. The CPA Journal Online. Spletna stran <http://www.nyscpa.org/cpajournal/old/16373972.htm> (29. 9. 2006).
- H. Gordon, Roger in Jeffrey J. MacKie-Mason. 1994. *Why is there corporate taxation in a small open economy? The role of transfer pricing and income shifting*. National Bureau of Economic research. <http://papers.nber.org/papers/w4690.pdf> (16. 5. 2007).
- Kavkler, Nevenka. 2005. *Zgledi uporabe posameznih metod za izračun transfernih cen*. Gradivo za seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Kuhar, Štefan. 2007. *Transferne cene po novi davčni zakonodaji*. Gradivo za seminar. Ljubljana: Finance Poslovna akademija.
- Nemec, Anica. 2005. *Transferne cene*. Gradivo za seminar. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Pravilnik o transfernih cenah. 2006. Uradni list RS 141-2006.
- R. Hines, James. 1996. *Tax policy and the activities of Multinational Corporations*. National Bureau of economic research (16. 5. 2007).
- Transferne cene. 2006. Vstopna stran. <http://www.taxgroup.si> (4. 10. 2006).
- Transfer Pricing Guidelines: A guide to the application of section GD 13 of New Zealand's Income Tax Act 1994. Vstopna stran: <http://www.taxpolicy.ird.govt.nz/publications/files/tpg.pdf> (4. 10. 2006).
- Transfer Pricing. 2006. Ernst & Young. Vstopna stran: http://www.ey.com/global/Content.nsf/EYSEE/Transfer_Pricing (4. 10. 2006).
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb. UPBZ. Uradni list RS št. 117/2006.
- Zakon o davčnem postopku . 2006. UPBZ Uradni list RS 117/06.

