



REPUBLIKA SLOVENIJA  
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00  
F: 01 478 39 00  
E: [gfu.fu@gov.si](mailto:gfu.fu@gov.si)  
[www.fu.gov.si](http://www.fu.gov.si)

---

# TRANSFERNE CENE

**Podrobnejši opis**

**2. izdaja, januar 2022**

## KAZALO:

<b>1. TRANSFERNE CENE</b> .....	<b>3</b>
1.1. DEFINICIJA TRANSFERNIH CEN .....	3
1.2. SLOVENSKA ZAKONODAJA NA PODROČJU TRANSFERNIH CEN.....	3
1.3. POROČANJE ZAVEZANCEV ZA DAVEK, KI POSLUJEJO S POVEZANIMI OSEBAMI...	6
<b>2. PODATKI V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI IN CENAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI</b> .....	<b>8</b>
2.1. DOKUMENTACIJA O TRANSFERNIH CENAH.....	8
2.2. METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN .....	11
2.2.1 METODA PRIMERLJIVIH PROSTIH CEN.....	12
2.2.2 METODA PREPRODAJNIH CEN.....	13
2.2.3 METODA DODATKA NA STROŠKE.....	14
2.2.4 METODA STOPNJE ČISTEGA DOBIČKA.....	15
2.2.5 METODA PORAZDELITVE DOBIČKA.....	16
2.2.6 IZBIRA NAJPRIMERNEJŠE METODE .....	18
2.3. ANALIZA PRIMERLJIVOSTI IN UPORABA PODATKOVNIH BAZ .....	20
2.3.1 ANALIZA PRIMERLJIVOSTI .....	20
2.3.2 BAZE PODATKOV.....	22
2.4. POSEBNOSTI V ZVEZI Z NEOPREDMETENIMI SREDSTVI.....	23
2.4.1. NEOPREDMETENA SREDSTVA, KI JIM JE TEŽKO DOLOČITI VREDNOST	25
2.5. POSEBNOSTI V ZVEZI S STORITVAMI .....	26
2.5.1 STORITVE Z NIZKO DODANO VREDNOSTJO .....	28
<b>3. POSTOPKI ZA ODPRAVO DVOJNE OBDAVČITVE</b> .....	<b>29</b>
3.1. POSTOPKI SKUPNEGA DOGOVARJANJA ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČENJA (MAP).....	29
3.2. VNAPREJŠNJI CENOVNI SPORAZUMI (APA).....	29

# 1. TRANSFERNE CENE

## 1.1. DEFINICIJA TRANSFERNIH CEN

Transferne cene so cene, ki si jih v medsebojnih transakcijah zaračunavajo povezana podjetja, ki delujejo znotraj mednarodnih skupin podjetij, ta pa so trenutno najpomembnejši igralci v globaliziranem gospodarstvu, zato sodijo transferne cene med največje mednarodne davčne probleme današnjega časa. Nenazadnje to potrjujejo številni ukrepi Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development; v nadaljevanju: OECD) in direktive EU na tem področju, katerih namen je preprečiti prenos dobička iz držav, kjer so ti dobički ustvarjeni. Mednarodna podjetja imajo namreč možnost, da to storijo z zlorabo transfernih cen, zato morajo biti vsi pogoji v transakcijah med povezanimi podjetji v zvezi z blagom, finančnimi storitvami, neopredmetenimi sredstvi, storitvami, itd., takšni, da se plačujejo davki v državah, kjer se dejansko ustvarjajo dobički.

Temeljni standard, ki ga je treba upoštevati pri oblikovanju transfernih cen, je neodvisno tržno načelo, ki je vsebovano v 9. členu OECD Vzorce konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljevanju: KIDO), in je podlaga za sklepanje mednarodnih pogodb, ki jih ima Republika Slovenija sklenjene z državami, ki so najpomembnejše gospodarske partnerice naše države (mednarodne pogodbe so dostopne na:

[https://www.fu.gov.si/davki\\_in\\_druge\\_dajatve/podrocja/mednarodno\\_obdavcenje/](https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/podrocja/mednarodno_obdavcenje/)

Neodvisno tržno načelo zahteva, da so cene med povezanimi podjetji takšne, kot bi bile v enakih pogojih cene med nepovezanimi podjetji, ki jih določa trg in pravi:

*»Kadar se med dvema povezanima podjetjema v komercialnih ali finančnih razmerjih vzpostavijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi podjetji, se lahko kakršenkoli dobiček, ki bi prirasel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirasel, vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči.«*

Uporaba neodvisnega tržnega načela je podrobno opredeljena v Smernicah OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave (v nadaljevanju: Smernice OECD)<sup>1</sup>. Smernice OECD so bile julija 2017 in februarja 2020 delno spremenjene in dopolnjene kot posledica ukrepov OECD za preprečitev erozije davčne osnove in prenosa dobička, znanih pod imenom ukrepi BEPS (Base Erosion and Profit Shifting; v nadaljevanju: BEPS).

Finančna uprava RS (v nadaljevanju FURS) posveča posebno pozornost področju transfernih cen s tem, da se zavezanci za davek, ki poslujejo s povezanimi osebami nerezidenti, redno spremljajo. Prav tako se spremlja dejavnost tujih družb na območju Republike Slovenije, s ciljem, da se ugotovi, ali ta dejavnosti predstavlja stalno poslovno enoto, saj ima v tem primeru Republika Slovenija pravico do obdavčitve dobička nerezidenta. Več o davčnem inšpekcijskem nadzoru transfernih cen: [Davčni inšpekcijski nadzor transfernih cen](#).

## 1.2. SLOVENSKA ZAKONODAJA NA PODROČJU TRANSFERNIH CEN

Neodvisno tržno načelo je v slovenski pravni red implementirano v **16. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb** (v nadaljevanju: ZDDPO-2<sup>2</sup>), ki določa, da se za povezani osebi

---

<sup>1</sup> Prevedene smernice OECD iz leta 2010 lahko najdete na:

[https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki\\_in\\_druge\\_dajatve/Podrocja/Mednarodno\\_obdavcenje/Opis/Smernice\\_OECD\\_za\\_dolocanje\\_transfernih\\_cen\\_za\\_mednarodna\\_podjetja\\_in\\_davcne\\_uprave\\_julij\\_2010.pdf](https://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Opis/Smernice_OECD_za_dolocanje_transfernih_cen_za_mednarodna_podjetja_in_davcne_uprave_julij_2010.pdf)

<sup>2</sup> ZDDPO-2 lahko najdete na: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687>

štejeta zavezanec rezident ali nerezident in tuja pravna oseba ali tuja oseba brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec (v nadaljnjem besedilu: tuja oseba), če:

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

Pri poslovanju med povezanimi osebami (tako nerezidenti kot rezidenti) se pri ugotavljanju prihodkov zavezanca upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami. Pri ugotavljanju odhodkov zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen (tretji in četrti odstavek 16. člena ZDDPO-2).

ZDDPO-2 nadalje v **17. členu določa cene med povezanimi osebami rezidenti**, ki morajo prav tako slediti neodvisnemu tržnemu načelu, vendar pa zakon v šestem odstavku 17. člena določa, *da se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi po tem členu, davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša, razen če eden od rezidentov:*

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

Določbe Smernic OECD so delno povzete v **Pravilniku o transfernih cenah** (v nadaljevanju: PTC<sup>3</sup>), v katerem so določene metode za določanje transference cen, analiza primerljivosti, uporaba razpona primerljivih tržnih cen, posebnosti pri določanju transference cen pri storitvah, itd. Na področju transference cen sta v slovenski zakonodaji določena dva varna pristana, in sicer na področju višine obrestne mere za posojila med povezanimi osebami (**19. člen ZDDPO-2** v povezavi s **Pravilnikom o priznani obrestni meri**<sup>4</sup>) ter na področju tanke kapitalizacije, kjer je določeno razmerje med posojili od povezanih oseb in kapitalom (**32. člen ZDDPO-2**). V primeru, da zavezanec za davek dokazuje vrednosti zunaj varnega pristana, je dolžan predložiti dokumentacijo (kot pri dokazovanju transakcij iz 16. oziroma 17. člena ZDDPO-2), s katero bo

<sup>3</sup> PTC lahko najdete na: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV7545>

<sup>4</sup> Pravilnik o priznani obrestni meri lahko najdete na: <http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV7544>

dokazal, da sta obrestna mera ali razmerje med posojili od povezanih oseb in kapitalom v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Poslovna enota nerezidenta je kraj poslovanja, v katerem ali preko katerega nerezident v celoti ali delno opravlja dejavnost oziroma posle v Sloveniji (**6. člen ZDDPO-2**). Republika Slovenija ima pravico do obdavčitve dobička nerezidentov, če imajo ti stalno poslovno enoto (v nadaljevanju: SPE) v Sloveniji ali opravljajo dejavnost preko nje. Za stalno poslovno enoto se šteje zlasti:

- pisarna, podružnica, tovarna, delavnica, rudnik, kamnolom ali drug kraj, kjer se pridobivajo ali izkoriščajo naravni viri;
- gradbišče, projekt gradnje, montaže ali postavitve ali nadzor v zvezi z njimi, če dejavnost oziroma posli trajajo dlje kot 12 mesecev;
- posrednik (zastopnik), ki deluje v imenu nerezidenta, v zvezi s katerimkoli dejavnostmi oziroma posli za nerezidenta, če ima in običajno uporablja pooblastilo za sklepanje pogodb v imenu nerezidenta, razen če so dejavnosti oziroma posli posrednika omejene na tiste iz 7. člena ZDDPO-2 (npr. pripravljalne, pomožne narave...), zaradi česar se ta kraj poslovanja ne bi štel za poslovno enoto;
- posrednik, ki v svojem imenu deluje za nerezidenta, v okviru svoje redne dejavnosti kot borzni posrednik, posrednik s splošnim pooblastilom ali katerikoli drug neodvisni posrednik, kadar deluje v celoti ali pretežno v imenu nerezidenta in se pogoji in okoliščine v poslovnih in finančnih razmerjih med tem nerezidentom in tem posrednikom razlikujejo od tistih, ki bi bili v razmerjih med nepovezanimi osebami.

Pogoji za obstoj poslovne enote nerezidenta so v slovenski nacionalni zakonodaji urejeni podobno kot v mednarodnih pogodbah, ki jih sklepa Republika Slovenija in se zgledujejo po v Vzorčni konvenciji OECD, vendar obstajajo razlike, in sicer v tem, da Vzorčna konvencija dodatno zahteva, da je mesto poslovanja stalno. V primeru, ko ima Republika Slovenija z drugo državo sklenjeno konvencijo, se pogoji za obstoj poslovne enote presojujejo tudi po kriterijih konvencije, predvsem izpolnjevanje pogoja stalnosti. Dejavnost nerezidenta se mora na neki lokaciji opravljati stalno – ne sme imeti samo začasnega značaja.

Glede pripisa dobička stalnim poslovnim enotam se uporabljajo pravila glede transference cen iz Smernic OECD ter Poročila OECD o pripisu dobička poslovni enoti (OECD Report on Attribution on profits to permanent establishments; 2008, 2010). V nacionalni zakonodaji pa je v **11. členu ZDDPO-2** določen predmet obdavčitve, in sicer je to dobiček nerezidenta, ki ga le ta dosega z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote, ki se nahaja v Sloveniji. V **12. členu ZDDPO-2** je določena davčna osnova za davek rezidenta in nerezidenta za dejavnost oziroma posle v poslovni enoti ali preko poslovne enote v Sloveniji, in sicer je to dobiček, ki se ugotovi v skladu z določbami tega zakona. V četrtem odstavku istega člena je določeno, da je dobiček poslovne enote nerezidenta v Sloveniji dobiček, ki se lahko pripiše tej poslovni enoti. Poslovni enoti se lahko pripiše tisti dobiček, za katerega bi se lahko pričakovalo, da bi ga ta poslovna enota imela, če bi bila samostojni zavezanec, ki opravlja enako ali podobno dejavnost oziroma posle. Prihodki, ki so doseženi z opravljanjem dejavnosti oziroma poslov v poslovni enoti ali preko poslovne enote nerezidenta v Sloveniji in dejanski stroški, ki nastanejo za namene te poslovne enote, vključno s poslovnimi in splošnimi upravnimi stroški, se pripišejo tej poslovni enoti, če nastanejo v Sloveniji ali izven nje.

**18. člen ZDDPO-2 v povezavi s 382. členom ZDavP-2 določa**, katere podatke morajo zavezanci za davek, ki poslujejo s povezanimi osebami, predložiti davčnemu organu v primeru davčnega inšpekcijskega nadzora transference cen (več o dokumentaciji o transference cenah v nadaljevanju). Določbe v zvezi s poročilom po državah (Country By Country Reporting; v nadaljevanju: CbCR) vsebuje **ZDavP-2 v 248.b členu in III. B poglavju (v členih od 255.i do**

**255.I)** ter **Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku v 86.c do 86.g členih** (glej tudi prilogo 21).

Dokumentacija o transfernih cenah mora biti pripravljena v slovenskem jeziku. V nasprotnem primeru mora zavezanec za davek, na podlagi **32. člena ZDavP-2** (hranjenje in vodenje dokumentacije), na zahtevo davčnega organa, v roku, ki ga ta določi, predložiti na lastne stroške overjene prevode zahtevane dokumentacije. V primeru, da zavezanec za davek tega ne stori, lahko davčni organ naroči prevod na zavezančeve stroške.

Zelo pomembno zakonsko osnovo za pridobitev dodatnih informacij dajeta davčnemu organu tudi **39. člen ZDavP-2**, ki predpisuje obveznost dajanja podatkov, in **40. člen ZDavP-2**, ki določa obveznost zagotavljanja dokumentacije povezanih oseb, nerezidentk Slovenije.

V zvezi z obračunavanjem davka od dohodkov pravnih oseb in transfernimi cenami je treba opozoriti še na določbe, ki se nanašajo na obdavčitev dohodkov z virom v Sloveniji, in sicer na **70., 71., 72. in 74. člen ZDDPO-2 ter na določbe 49., 57. do 60. člena; 74., 125., 260., 262., 375. do 378. člena in 383.a do 383.g člena ZDavP-2.**

### 1.3. POROČANJE ZAVEZANCEV ZA DAVEK, KI POSLUJEJO S POVEZANIMI OSEBAMI

Zavezanci za davek morajo ob zaključku davčnega obdobja izpolniti obrazec **Obračun davka od dohodkov pravnih oseb s prilogami** (v nadaljevanju: obrazec DDPO), kot to določa **Pravilnik o obračunu DDPO**<sup>5</sup>. V primeru da zavezanec za davek posluje s povezanimi osebami, mora na prvi strani obrazca DDPO med splošnimi podatki ustrezno obkrožiti, da posluje s povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2 ali s povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2 in v primeru da je prilagodil davčno osnovo, izpolniti ustrezne postavke v Prilogi 1 obračuna davka od dohodka pravnih oseb. Razkriti mora, ali prejema in daje posojila, ali izkazuje obresti s povezanimi osebami iz 16. in 17. člena ZDDPO-2 in je za razliko med transferno in primerljivo tržno ceno moral prilagajati davčno osnovo.

V spodnji tabeli so razvidne postavke v obrazcu DDPO, ki se nanašajo na poslovanje med povezanimi osebami:

Zap. št. v obrazcu DDPO	Metodologija
3.1 Povečanje prihodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov pri transfernih cenah s povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2, ki se opravi najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen (16/3 ZDDPO-2)
3.2 Povečanje prihodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov pri cenah s povezanimi osebami rezidenti, v primeru, če ena od povezanih oseb izpolnjuje katero koli okoliščino iz 17/6 ZDDPO-2 (17/4 ZDDPO-2)
3.3 Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami iz 16. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebami iz 16. člena ZDDPO-2, ki se, če so bile obresti obračunane po nižji obrestni meri ali sploh niso bile obračunane, opravi najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem zadnje objavljene, ob času odobritve posojila oziroma ob času obračuna obresti znane priznane obrestne mere, razen če zavezanec za davek dokaže, da bi v

<sup>5</sup> *Pravilnik o obračunu DDPO s prilogami lahko najdete na:*  
<http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV11756>

	enakih ali primerljivih okoliščinah dal posojilo po obrestni meri, ki je nižja od priznane obrestne mere, tudi posojilojemalcu – nepovezani osebi (19/1 in 3 v povezavi s 95. členom ZDDPO-2)
3.4 Povečanje prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (povečanja) prihodkov od obresti na dana posojila povezanim osebam rezidentom iz 17. člena ZDDPO-2, ki se v primeru, če ena od povezanih oseb izpolnjuje katero koli okoliščino iz 19/6 tega zakona in če so bile obresti obračunane po nižji obrestni meri ali sploh niso bile obračunane, opravi najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem zadnje objavljene, ob času odobritve posojila oziroma ob času obračuna obresti znane priznane obrestne mere, razen če zavezanec za davek dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dal posojilo po obrestni meri, ki je nižja od priznane obrestne mere, tudi posojilojemalcu – nepovezani osebi (19/1 in 3 v povezavi s 95. členom ZDDPO-2)
3.5 Povečanje prihodkov nerezidenta za prihodke, ki se pripisujejo poslovni enoti	Znesek povečanja prihodkov za znesek prihodkov, ki se pripisujejo poslovni enoti nerezidenta, če niso vključeni med prihodke te poslovne enote pod zap. št. 1.
6.2 Zmanjšanje odhodkov zaradi transfernih cen med povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (zmanjšanja) odhodkov pri transfernih cenah s povezanimi osebami iz 16. člena ZDDPO-2, ki se opravi največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen (16/4 ZDDPO-2)
6.3 Zmanjšanje odhodkov zaradi cen med povezanimi osebami rezidenti iz 17. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (zmanjšanja) odhodkov pri cenah s povezanimi osebami rezidenti, v skladu s 17/5 ZDDPO-2, v primeru, če ena od povezanih oseb izpolnjuje katero koli okoliščino iz 17/6 ZDDPO-2
6.4 Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb iz 16. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (zmanjšanja) odhodkov od obresti na prejeta posojila od povezanih oseb iz 16. člena ZDDPO-2, ki se, če so bile obresti obračunane po višji obrestni meri, opravi največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem zadnje objavljene, ob času odobritve posojila oziroma ob času obračuna obresti znane priznane obrestne mere, razen če zavezanec za davek dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dobil posojilo po obrestni meri, ki je višja od priznane obrestne mere, tudi od posojilodajalca – nepovezane osebe (19/2 in 3 v povezavi s 95. členom ZDDPO-2)
6.5 Zmanjšanje odhodkov za obresti na prejeta posojila od povezanih oseb rezidentov iz 17. člena ZDDPO-2	Znesek prilagoditve (zmanjšanja) odhodkov od obresti na prejeta posojila od povezanih oseb rezidentov iz 17. člena ZDDPO-2, ki se v skladu z 19/2 in 3 v povezavi s 95. členom ZDDPO-2, v primeru, če ena od povezanih oseb izpolnjuje katero koli okoliščino iz 19/6 tega zakona in če so bile obresti obračunane po višji obrestni meri, opravi največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem zadnje objavljene, ob času odobritve posojila oziroma ob času obračuna obresti znane priznane obrestne mere, razen če zavezanec za davek dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dobil posojilo po obrestni meri, ki je višja od priznane obrestne mere, tudi od posojilodajalca – nepovezane osebe
6.14 Stroški, ki zadevajo privatno življenje lastnikov in povezanih oseb	Znesek stroškov, ki zadevajo privatno življenje lastnikov zavezanca za davek oziroma povezanih oseb iz 16. in 17. člena ZDDPO-2

Obračun davka od dohodkov pravnih oseb vsebuje tudi priloge 15, 16 in 17, ki jih morajo izpolniti zavezanci za davek, ki poslujejo s povezanimi osebami, in sicer:

- **Priloga 15 - podatki v zvezi s posojili med povezanimi osebami,**

- **Priloga 16 - podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2,**
- **Priloga 17 - podatki v zvezi s transfernimi cenami pri poslovanju med povezanimi osebami rezidenti po 17. členu ZDDPO-2.**

Natančnejša navodila za izpolnjevanje prilog vsebuje Pravilnik o obračunu DDPO.

Davčnemu organu morajo določeni zavezanci za davek – t.i. poročevalci (načeloma gre za krovna matična podjetja mednarodne skupine podjetij, katerih letni konsolidirani prihodki znašajo 750.000.000 EUR) predložiti **poročilo po državah** (CbCR), iz katerega so razvidni ključni poslovni in finančni podatki za vsa podjetja v skupini v svetovnem merilu. Poleg navedenega pa morajo izpolniti in davčnemu organu predložiti **obvestilo o obveznosti poročanja po državah mednarodne skupine podjetij (Obvestilo CbCR)** vsi zavezanci za davek, ki so del (oseba v sestavi) mednarodne skupine podjetij, ki vključuje dve ali več podjetij, katerih davčno rezidentstvo je v različnih davčnih jurisdikcijah oziroma vključuje podjetje, ki je rezident za davčne namene v eni jurisdikciji in hkrati zavezan k plačilu davka v zvezi z dejavnostjo, ki se opravlja prek poslovne enote v drugi jurisdikciji, če je skupni konsolidirani prihodek takšne skupine podjetij v poslovnem letu neposredno pred poslovnim letom poročanja enak ali presega 750.000.000 evrov.

Vsebina in način predlaganja Obvestila CbCR sta določena s 86.e členom Pravilnika o izvajanju ZDavP-2. Obvestilo CbCR mora davčni zavezanec predložiti v elektronski obliki hkrati s predložitvijo davčnega obračuna davka od dohodkov pravnih oseb. Obrazec in metodologija za izpolnjevanje Obvestila CbCR sta objavljena na spletnih straneh Finančne uprave RS, v rubriki [Obračun davka od dohodkov pravnih oseb](#).

Več o poročilih po državah:

[CbCR | FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE \(gov.si\)](#)

## 2. PODATKI V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI IN CENAMI MED POVEZANIMI OSEBAMI

### 2.1. DOKUMENTACIJA O TRANSFERNIH CENAH

Zavezanci za davek z dokumentacijo o transfernih cenah dokazujejo, da so cene, ki jih uporabljajo v povezanih transakcijah, v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Katere podatke morajo zavezanci za davek, ki poslujejo s povezanimi osebami, predložiti davčnemu organu v primeru davčnega inšpekcijskega nadzora transfernih cen, določa 18. člen ZDDPO-2 v povezavi s 382. členom ZDavP-2, na podlagi katerega morajo zagotoviti:

- **splošno dokumentacijo (Master File)**, ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto in mora vsebovati najmanj opis zavezanca za davek, organizacijske strukture na svetovni ravni in vrste povezanosti (kot kapitalaska, pogodbeni, osebni), njegovega sistema določanja transfernih cen, poslovanja in poslovnih strategij, splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov ter konkurenčnega okolja;
- **posebno dokumentacijo (Local File - country specific documentation)**, ki mora vsebovati najmanj:
  - podatke v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsto, tip, vrednost, roke in pogoje);



- podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij o lastnostih sredstev in storitev, izvedeni funkcijski analizi (opravljene naloge glede na vložena sredstva oziroma storitve in prevzeta tveganja), pogodbenih pogojih, ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije, poslovnih strategijah, drugih vplivih, ki so pomembni za izvedbo transakcije, uporabi metode oziroma metod za določitev transfernih cen in njihovi določitvi v skladu s primerljivimi tržnimi cenami;
- drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

Davčni zavezanec dokumentacijo o transfernih cenah zagotavlja tekoče, vendar najpozneje do predložitve davčnega obračuna, po posamezni transakciji. Zavezanec za davek lahko vodi dokumentacijo v elektronski obliki in jo mora v času davčnega inšpekcijskega nadzora na zahtevo davčnega organa dati na razpolago praviloma nemudoma. Če tega ne more, mu davčni organ določi rok, v katerem mora to storiti, in sicer najmanj 30 in največ 90 dni glede na obseg in zahtevnost podatkov. Zavezanec mora dokumentacijo hraniti še 10 let po zaključku leta, na katerega se nanaša. Na zahtevo davčnega organa mora davčni zavezanec dokumentacijo prevesti, in sicer v roku, ki mu ga določi davčni organ, vendar ne prej kot v 60 dneh.

Zadnje spremembe in dopolnitve Smernic OECD iz julija 2017 so prinesle kar nekaj novosti glede dokumentacije o transfernih cenah, saj je bil uveden nov tritirni pristop. Mednarodna podjetja morajo tako pripraviti splošno dokumentacijo (Master File), posebno dokumentacijo (Local File) in v primeru, da znašajo letni konsolidirani prihodki skupine več kot 750 milijonov EUR, tudi CbCR. Republika Slovenija je v ZDavP-2 implementirala določbe v zvezi s poročilom po državah, medtem ko ostale spremembe in dopolnitve Smernic OECD glede dokumentacije o transfernih cenah še niso prenesene v slovenski pravni red.

Čeprav tudi ZDavP-2 predpisuje predložitev tako splošne kot posebne dokumentacije za transferne cene, zahtevajo prenovljene Smernice OECD bolj podrobne podatke o poslovnih aktivnostih skupine, neopredmetenih sredstvih, pomembnih gonilnikih za doseganje dobička, itd., in sicer:

- **splošna dokumentacija** mora na podlagi Smernic OECD vsebovati standardizirane informacije o skupini, med katerimi so:
  - organizacijska struktura skupine (pravna in lastniška struktura in geografska lokacija posameznih entitet);
  - opis poslovnih aktivnosti:
  - pomembni gonilniki za doseganje dobička, veriga dodane vrednosti za pet glavnih produktov ali za 5% prihodkov;
  - seznam in okvirni opis pomembnih pogodb o storitvah v skupini, razen raziskav in razvoja, vključno z navedbo resursov za take storitve in politike o transfernih cenah,
  - navedba glavnih tržišč (geografsko);
  - okvirna funkcijska analiza, iz katere je razvidna dodana vrednost, ki jo prispevajo posamezne entitete skupine;
  - opis pomembnega ekonomskega in pravnega prestrukturiranja;
- neopredmetena sredstva skupine:
  - splošen opis strategije za razvoj, lastništvo in učinkovito uporabo neopredmetenih sredstev;
  - seznam pomembnih neopredmetenih sredstev, vključno z opredelitvijo, katere entitete so njihove pravne lastnice;
  - seznam pomembnih pogodb med povezanimi osebami, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva;
  - okvirni opis transakcij v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (licenčnine, prenos in uporaba neopredmetenih sredstev);

- finančne transakcije v skupini:
- splošen opis načina financiranja skupine, vključno s pomembnimi neodvisnimi posojili;
- splošen opis politike financiranja znotraj skupine in identifikacija morebitnih centralnih finančnih družb v skupini;
  
- finančni in davčni položaj skupine:
- letni konsolidirani finančni izkazi;
- seznam in okvirni opis obstoječih enostranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in drugih vnaprejšnjih davčnih regulacij, povezanih z alokacijo dohodka med državami.
  
- **posebna dokumentacija** (Local File) mora vsebovati:
  - opis zavezanca za davek:  
Strukturo managementa in organizacijo, podroben opis dejavnosti, opis komu in kam poročajo vodilni pri zavezancu za davek. Dokumentacija mora vsebovati tudi navedbo, ali je bilo morda pri zavezancu za davek opravljeno preoblikovanje poslovanja in ali so bila v okviru preoblikovanja poslovanja prenesena kakršnakoli neopredmetena sredstva v preteklosti ter razlago, kako je to vplivalo na poslovanje zavezanca.
  
  - za vsako transakcijo, ki poteka med povezanimi osebami, je treba predložiti:
    - podroben opis povezanih oseb in transakcij z njimi ter vrednosti in plačil,
    - kopije vseh pomembnih medpodjetniških dogovorov in pogodb,
    - natančno funkcijsko in primerjalno analizo, vključno z opredelitvijo vseh sprememb v primerjavi s preteklim obdobjem,
    - opredelitev (indikacijo) najprimernejše metode in testnih strank,
    - povzetek glavnih predpostavk pri implementaciji metodologije za transferne cene in razloge za večletno analizo, če je to primerno,
    - seznam primerljivk, opise, razloge, prilagoditve, seznam APA sporazumov (lokalno);
  
  - finančne informacije:
    - finančni izkazi zavezanca,
    - opis povezave med letnimi finančnimi izkazi in uporabo metodologije za določanje transfernih cen,
    - relevantni finančni podatki uporabljenih primerljivk pri analizi primerljivosti in vire (podatkovne baze), iz katerih so bili ti podatki pridobljeni.

Smernice OECD v 5. poglavju predvidevajo postopanje, vezano na dokumentiranje neodvisnega tržnega načela (v aneksu je določen podrobnejši popis posameznih podatkov, ki sestavljajo t.i. Master File in Local File), s širšim namenom prepoznati tipsko dokumentacijo za dokazovanje skladnosti z neodvisnim tržnim načelom ter s tem olajšati tudi davčno postopanje v nadzoru.

Glede obsega dokumentacije morajo zavezanci za davek zagotoviti najmanj podatke, ki so alinejsko naštet v prvem odstavku 382. člena ZDavP-2, vendar je treba pri določanju nabora podatkov izhajati iz širšega namena priprave dokumentacije, ki je v tem, da se davčnemu organu in zavezancu olajša določanje skladnosti transferne cene z neodvisnim tržnim načelom (torej olajša se ugotavljanje, ali transferna cena oziroma prihodki in odhodki zavezanca izkazujejo primerljivo tržno vrednost).

Pri tem gre upoštevati, da različne vrste transakcij zahtevajo različno vrsto oziroma različen nabor podatkov, kar je upoštevano v navedenem členu. Člen namreč določa najmanjši nabor potrebnih podatkov in ne izključuje priprave tudi drugih podatkov, ki so relevantni glede na dejstva in okoliščine konkretne transakcije. Davčni organ poudarja, da je iz dejstev in okoliščin konkretnega primera odvisno, katere druge podatke bo moral zagotoviti zavezanec, da bo dokazal, da transferna cena v konkretni transakciji odraža neodvisno tržno načelo, med katerimi pa so lahko tudi podatki, ki so bolj podrobno opredeljeni v Smernicah OECD. Davčni organ bo tako lahko v

davčnem inšpekcijskem nadzoru od zavezanca zahteval tudi podatke, ki niso taksativno naštetih v prvem odstavku 382. člena ZDavP-2, kot je to primeroma DEMPE analiza (*več o tem lahko najdete v poglavju 2.4. POSEBNOSTI V ZVEZI Z NEOPREDMETENIMI SREDSTVI*), če je le to potrebno za to, da se ugotovi, ali je pogoju neodvisnega tržnega načela zadoščeno, ali ne (torej ali je transferna cena v konkretni transakciji skladna z neodvisnim tržnim načelom).

Dodajamo, da je pri tem potrebno upoštevati še splošna načela, določena v ZDavP-2 (primeroma načelo sorazmernosti, načelo materialne resnice, načelo zakonitosti) ter druga pravila, da se na eni strani zagotovi skladnost presoje neodvisnega tržnega načela, po drugi strani pa administrativno ne obremenjuje zavezancev, primeroma s pripravo dokumentacije, ki z vidika presoje neodvisnega tržnega načela ni relevantna oziroma ne doprinese k razčiščenju skladnosti vezane na določanje neodvisnega tržnega načela v konkretnem primeru.

Poleg vsega navedenega je treba poudariti, da iz splošnih načel ZDavP-2 izhaja dolžnost zavezanca glede dajanja podatkov, saj morajo zavezanci navesti vsa dejstva, na katera opirajo svoje zahteve, in predlagati dokaze, s katerimi se ta dejstva dokazujejo.

**Poročilo po državah (CbCR)**, ki ga morajo predložiti zavezanci za davek, v primeru da znašajo letni konsolidirani prihodki skupine več kot 750 milijonov EUR, vsebuje podatke povezane z globalno alokacijo dohodka ter o plačanih davkih mednarodne skupine podjetij skupaj z določenimi indikatorji o lokacijah ekonomskih aktivnosti skupine. Poročanje po državah (CbCR) je eden izmed ukrepov OECD, katerih cilj je obdavčitev dobičkov tam, kjer so ustvarjeni.

Davčni organ sme podatke, pridobljene iz CbCR, uporabiti le za:

- analiziranje tveganja, povezanega z določanjem transfernih cen pri davčnem zavezancu;
- analiziranje tveganj, povezanih z zniževanjem davčne osnove in preusmerjanjem dobička;
- ekonomsko analizo in statistično analizo.

Ni pa dovoljena prilagoditev transferne cene, ki jo izvede davčni organ na podlagi CbCR za namene 16. člena ZDDPO-2. Ne glede na to, pa sme davčni organ podatke iz CbCR uporabiti kot podlago za nadaljnje poizvedbe o poslih mednarodne skupine podjetij v zvezi z določanjem transfernih cen ali o drugih davčnih zadevah v postopku davčnega nadzora, na podlagi katerih se ustrezno obdavči dohodek oseb v sestavi.

FURS je na podlagi mednarodnih zavez Slovenije OECD in EU dolžan preverjati pravilnost oziroma skladnost predloženih CbCR.

V primeru ugotovljenih nepravilnosti v zvezi s predložitvijo CbCR s strani poročevalcev v Sloveniji FURS o tem obvesti poročevalca in ga pozove na predložitev oz. popravek CbCR. Ko poročevalec ne predloži poročila po državah, ali ga ne predloži na predpisani način oz. v predpisanih rokih, je lahko tudi sankcioniran s strani FURS s prekrškom.

Več o CbCR na: [Poročanje po državah - CbCR](#)

## 2.2. METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN

Za določanje primerljivih tržnih cen se uporablja eno izmed pet priznanih metod OECD ali njihovo kombinacijo, ki so naštetih tudi v 16. členu ZDDPO-2, v PTC pa so podrobneje opredeljene. Delimo jih na:

- **standardne transakcijske metode**
  - metoda primerljivih prostih cen,
  - metoda preprodajnih cen in

- metoda dodatka na stroške;
- **metodi transakcijskega dobička**
  - metoda stopnje čistega dobička in
  - metoda porazdelitve dobička.

## 2.2.1 METODA PRIMERLJIVIH PROSTIH CEN

Skladno z **2. členom PTC** se z metodo primerljivih prostih cen primerjajo cene, zaračunane za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi (v nadaljevanju: sredstva) oziroma storitve povezanim osebam (v nadaljevanju: povezana transakcija ali transakcije), s cenami, zaračunanimi za sredstva oziroma storitve nepovezanim osebam (v nadaljevanju: nepovezana transakcija ali transakcije) v enakih ali primerljivih okoliščinah.

Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo cene primerljivega sredstva oziroma storitve v transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebam.

Primerjava cene se opravi na podlagi:

- **notranje primerjave**, pri kateri se primerjajo cene, dosežene med povezanimi osebam s tistimi, ki so jih dosegle povezane osebe same ali z njimi povezane osebe z nepovezanimi osebam (npr. istovrstne dobave sredstev in storitev tako povezanim kot nepovezanim osebam) oziroma,
- **zunanje primerjave**, pri kateri se primerjajo cene, dogovorjene med povezanimi osebam s tistimi, ki veljajo na trgu (npr. na borzi, v panogi) med nepovezanimi osebam.

Metodo primerljivih prostih cen se lahko uporabi:

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

Smernice OECD določajo uporabo metode primerljivih prostih cen v točkah 2.13 - 2.26 (oziroma v točkah 2.13 – 2.20 v Smernicah OECD iz leta 2010).

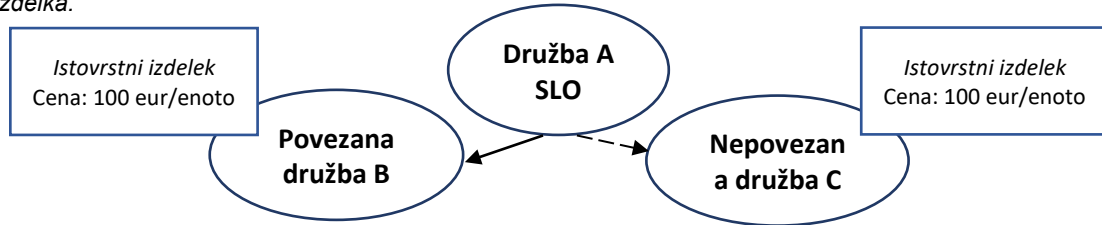
Smernice OECD v točki 2.15 navajajo, da je v primerih, ko je mogoče najti primerljive transakcije med nepovezanimi osebam, metoda primerljivih prostih cen najbolj neposreden in zanesljiv način uporabe neodvisnega tržnega načela. Zato ima v takšnih primerih metoda primerljivih prostih cen prednost pred vsemi drugimi metodami.

Nadalje Smernice OECD v točki 2.16 (Smernice OECD 2010 v točki 2.15) navajajo, da bo včasih težavno med neodvisnimi podjetji najti transakcijo, ki je dovolj podobna povezani transakciji, tako da med njima ne bo nobene razlike, ki bo pomembno vplivala na ceno. V takem primeru bodo primerne nekatere prilagoditve.

Smernice OECD v točki 2.19 uvajajo nov pojem »*quoted price*« (kotirana cena), ki se lahko uporabi pri presoji neodvisne tržne cene v transakcijah z blagom. Izraz kotirana cena se nanaša na ceno blaga v ustreznem obdobju na mednarodni ali domači borzi. V tem kontekstu vključuje tudi cene za blago, ki izhajajo iz zanesljivih in preglednih poročanj ali iz podatkov agencij, ki se ukvarjajo s statističnimi podatki, ali iz poročil vladnih agencij za določanje cen, ki se uporabljajo kot reference za nepovezane stranke za določitev cen v transakcijah med njimi. Kotirane cene blaga navadno odražajo dogovor med neodvisnimi kupci in prodajalci na trgu o ceni za določeno vrsto in količino blaga, izmerjene pod določenimi pogoji v določenem času.

### **Prikaz uporabe metode primerljivih prostih cen z uporabo notranje primerljivke**

Družba A s sedežem v Sloveniji in družba B iz države B sta povezani osebi. Družba A prodaja istovrstne izdelke, tako povezani družbi B kot tudi nepovezani družbi C. Cena v obeh transakcijah je 100 EUR za enoto izdelka.



#### **Ali je cena v povezani transakciji v skladu z neodvisnim tržnim načelom?**

Čeprav je cena za istovrstni izdelek v obeh primerih enaka, je potrebno preveriti tudi druge okoliščine (pogodbeni pogoji, funkcije, ki jih opravljajo stranke v transakciji itd.), da bi lahko zaključili, da je cena v povezani transakciji enaka ceni v nepovezani transakciji in tako v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

## **2.2.2 METODA PREPRODAJNIH CEN**

Skladno s **3. členom PTC** se pri uporabi metode preprodajnih cen izhaja iz cen, po katerih so bila sredstva, ki so bila kupljena od povezane osebe, ponovno prodana nepovezani osebi. Primerljiva tržna cena se določi na način, da se od prodajne cene, ki jo prodajalec zaračunava za sredstva ali storitve nepovezanim osebam, odšteje razlika v ceni, ki jo dosegajo ali bi jo dosegli v enakih ali primerljivih okoliščinah na trgu nepovezani preprodajalci. Razlika v ceni je sestavljena iz prodajnih in drugih stroškov preprodajalca ter čistega dobička preprodajalca v skladu z opravljenimi funkcijami ter s tem povezanimi vloženi sredstvi in prevzetimi tveganji.

Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo razlike v ceni v transakciji ali transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebam. Primerjava razlike v ceni se opravi na podlagi (PTC 3/3):

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

Smernice OECD določajo metodo preprodajnih cen v točkah 2.27 - 2.44 (oziroma v točkah 2.21 - 2.38 v Smernicah OECD iz leta 2010). Skladno s Smernicami OECD obstaja v tržnem gospodarstvu tendenca, da naj bi bilo nadomestilo za opravljanje podobnih funkcij razmeroma enako ne glede na panogo. Zato so pri metodi preprodajnih cen dovoljene večje razlike v produktih, ki so predmet transakcije, čeprav še vedno velja splošno pravilo, da bo večja primerljivost pripeljala do boljših rezultatov. Ustrezni preprodajni dobiček je najlažje ugotoviti takrat, ko preprodajalec bistveno ne povečuje vrednosti izdelka. Nasprotno pa je z uporabo metode preprodajnih cen transferno ceno težje določiti:

- ko je blago pred nadaljnjo prodajo dodatno obdelano ali vgrajeno v zahtevnejši izdelek, tako da se njegova prepoznavnost izgubi ali preoblikuje (na primer, ko so posamezni deli vgrajeni v končne izdelke ali polizdelke);

- ko preprodajalec bistveno prispeva k ustvarjanju ali vzdrževanju neopredmetenih sredstev, povezanih z izdelkom (na primer blagovnih ali trgovskih znamk).

<b>Prikaz uporabe metode preprodajnih cen (primer distributerja)</b>	
Prodaja nepovezanim kupcem	500
Stroški prodanega blaga (transferna cena)**	-300
<b>Razlika v ceni (preprodajni dobiček oziroma bruto marža) 40 %*</b>	<b>200</b>
Prodajni stroški in drugi poslovni odhodki	-150
Dobiček iz poslovanja	50
* Primerja se razlika v ceni (preprodajni dobiček oziroma bruto marža) v povezani transakciji z razliko v ceni v primerljivih nepovezanih transakcijah.	
** Stroški prodanega blaga so enaki nabavni vrednosti blaga, kupljenega od povezane osebe.	

### 2.2.3 METODA DODATKA NA STROŠKE

Skladno s **4. členom PTC** se pri metodi dodatka na stroške izhaja iz stroškov dobavitelja sredstev oziroma storitev v povezani transakciji. Primerljiva tržna cena se določi tako, da se tem stroškom prišteje ustrezen dodatek, ki ga ali bi ga v enakih ali primerljivih okoliščinah dosegle na trgu nepovezane osebe.

Ustrezen dodatek je tisti, ki zagotavlja ustrezen dobiček glede na opravljene funkcije ter s tem povezanimi vloženi sredstvi in prevzetimi tveganji.

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

Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo dodatka na stroške v transakciji ali transakcijah, opravljenih v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami. Primerjava dodatka na stroške se opravi na podlagi (PTC 4/4):

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

Smernice OECD določajo metodo dodatka na stroške v točkah 2.45 -2.61 (oziroma 2.39 - 2.55 v Smernicah OECD iz leta 2010). Metoda dodatka na stroške izhaja iz stroškov, ki so nastali dobavitelju sredstev (ali storitev) v povezani transakciji s prenosom teh sredstev ali storitev povezanemu kupcu. Tem stroškom se doda primeren dodatek na stroške, ki zagotavlja primeren dobiček v luči opravljenih funkcij in tržnih razmer. Cena, ki je seštevek tega dodatka na stroške in prej navedenih stroškov, lahko upoštevamo kot primerljivo tržno ceno prvotne povezane transakcije. Ta metoda je verjetno najbolj uporabna takrat, ko se med povezanimi strankami prodajajo polizdelki, ko so povezane stranke sklenile dogovore o skupni proizvodnji ali dolgoročne dogovore o nakupih in dobavi ali ko gre za povezano transakcijo za opravljanje storitev.

<b>Prikaz uporabe metode dodatka na stroške (primer pogodbeni proizvajalec)</b>	
Stroški surovin in materiala	300
Drugi posredni in neposredni stroški proizvodnje	150
<b>Dodatek na strošek 10 %*</b>	<b>45</b>
Prodajna cena (transferna cena)**	495
Režijski stroški in drugi poslovni odhodki	15
Dobiček iz poslovanja	30
* Primerja se dodatek na stroške v povezani transakciji z dodatkom na stroške v ceni v primerljivih nepovezanih transakcijah.	
** Prodajna cena je enaka transferni ceni.	

## 2.2.4 METODA STOPNJE ČISTEGA DOBIČKA

Skladno s **6. členom PTC** se z metodo stopnje čistega dobička primerja čisti dobiček, ki je dosežen v povezani transakciji ali transakcijah, 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 ter 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 stopnje čistega dobička se opravi na podlagi (PTC 6/2):

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

Smernice OECD določajo metodo stopnje čistega dobička v točkah 2.64 – 2.113 (oziroma v točkah 2.58 - 2.107 v Smernicah OECD iz leta 2010). Po metodi stopnje čistega dobička se čisti dobiček, ki ga zavezanec za davek doseže v povezani transakciji, prouči v razmerju do primerne osnove (na primer stroškov, prihodkov od prodaje, sredstev).

Smernice OECD določajo, da se uporabi kazalnik čistega dobička v primerjavi s stroški, kadar gre za proizvodno in storitveno dejavnost, kazalnik čistega dobička v primerjavi s prihodki od prodaje pa, kadar gre za družbe, ki se ukvarjajo s prodajo. Kazalnik čistega dobička v primerjavi z vloženimi sredstvi se uporablja, kadar opravljanje dejavnosti zahteva sredstva velikih vrednosti. Izbrani finančni kazalnik mora odsevati vrednost funkcij, ki jih opravlja testna stranka (to je stranka v nadzorovani transakciji, za katero se primerja finančni kazalnik). Seveda pa je treba upoštevati sredstva, ki jih uporablja, in tveganja, ki jim je izpostavljena. Podatki za izračun finančnega kazalnika morajo temeljiti na objektivnih podatkih (kot je prodaja nepovezanim osebami), ne pa na tistih, ki temeljijo na transakcijah med povezanimi osebami. Prav tako je treba zagotoviti, da je izbrani finančni kazalnik zanesljiv in ga je mogoče preizkusiti tako pri povezanih kot pri primerljivih nepovezanih transakcijah.

Pri določitvi čistega dobička je treba upoštevati samo tiste postavke, ki se (neposredno ali posredno) nanašajo na povezano transakcijo. Prav tako je treba izločiti neposlovne postavke, kot je obračunani davek od dobička ter različne izjemne in izredne postavke. Ko se določa dobiček v nefinančnih transakcijah, je treba izvzeti tudi prihodke in odhodke od obresti, ki se nanašajo na

kapitalsko sestavo podjetja, upoštevati pa obresti, ki se nanašajo na terjatve in obveznosti do kupcev oziroma dobaviteljev. Pri nefinančnih transakcijah se pri uporabi metode stopnje čistega dobička najpogosteje uporablja poslovni izid iz poslovanja, ki je ugotovljen pred upoštevanjem prihodkov in odhodkov od obresti in izrednih postavk ter pred obračunom davka od dohodkov (Earnings Before Interest and Taxes – EBIT).

Pri uporabi metode stopnje čistega dobička se primerja čisti dobiček, ki je dosežen v povezani transakciji ali transakcijah, s primerno osnovo – odvisno od dejstev in okoliščin primera (na primer glede na prihodke od prodaje ali glede na stroške proizvodnje). Skladno s Smernicami OECD (2.94) mora biti imenovalec smiselno neodvisen od povezanih transakcij.

Prikaz uporabe metode stopnje čistega dobička			
Distributer		Pogodbeni proizvajalec	
Prodaja nepovezanim kupcem	500	Stroški surovin in materiala	300
Stroški prodanega blaga (transferna cena)	- 300	+ drugi posredni in neposredni stroški proizvodnje	150
<b>Razlika v ceni</b>	<b>200</b>	Stroški proizvodnje skupaj	450
Drugi stroški prodaje in drugi operativni Stroški	150	<b>Dodatek na stroške 10 %</b>	<b>45</b>
<b>Čisti dobiček oziroma dobiček iz poslovanja*</b>	<b>50</b>	Prodajna cena (transferna cena)	495
Prihodki od financiranja	10	Režijski stroški in drugi poslovni odhodki	- 15
Izredni odhodki	20	<b>Čisti dobiček oziroma dobiček iz poslovanja*</b>	<b>30</b>
Dobiček pred obdavčitvijo	40	*(Dobiček iz poslovanja (EBIT) / Stroški proizvodnje) x 100 = (30/450)*100 = <b>6,67 %</b>	
*(Dobiček iz poslovanja (EBIT) / Prihodki od prodaje) x100 = (50/500) x 100 = <b>10 %</b>			
* Pri uporabi metode stopnje čistega dobička se primerja čisti dobiček glede na prihodke od prodaje, ker gre za nabavo blaga od povezane družbe.		* Pri uporabi metode stopnje čistega dobička se primerja čisti dobiček glede na stroške proizvodnje, ker gre za prodajo blaga povezanim osebam.	

## 2.2.5 METODA PORAZDELITVE DOBIČKA

Skladno s **5. členom PTC** je metoda porazdelitve dobička metoda, s katero se ugotovi znesek združenega dobička iz povezane transakcije ali povezanih transakcij, ki se razdeli med sodelujoče povezane osebe. Razdelitev združenega dobička se opravi tako, kot bi se od nepovezanih oseb pričakovalo, da si bodo v primerljivih nepovezanih transakcijah razdelile takšen dobiček.

Za razdelitev združenega dobička se lahko uporabi eden od naslednjih pristopov (PTC 5/2):

- smiselni približek delitve dobička, kot bi se od nepovezanih oseb pričakovalo, da zaslužijo s sodelovanjem pri primerljivi nepovezani transakciji. V primeru odsotnosti primerljivk pa na podlagi opravljenih funkcij ter ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj vsake od povezanih oseb, udeleženi v povezani transakciji, ali



- z uporabo ene izmed metod iz 2., 3., 4. ali 6. člena PTC (to so metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen, metoda dodatka na stroške in metoda stopnje čistega dobička), v primeru, da je mogoče določiti primerljivo tržno ceno za nekatere funkcije, ki jih izvajajo povezane osebe v povezani transakciji, pri čemer se morebitni preostanek združenega dobička, ki ga ni mogoče razdeliti z uporabo ene izmed metod iz 2., 3., 4. ali 6. člena tega pravilnika, razdeli na podlagi smiselnega približka delitve dobička, kot bi se od nepovezanih oseb pričakovalo, da zaslužijo s sodelovanjem pri primerljivi nepovezani transakcijami.

Smernice OECD v točki 2.124 (točka 2.118 Smernic OECD iz leta 2010) navajajo, da je delitev dobička mogoče ocenjevati na več načinov (bodisi na podlagi načrtovanega/predvidenega ali dejanskega dobička, če je to primerno), za katere bi se dogovorile nepovezane osebe. Dva taka načina sta analiza prispevka in analiza preostanka, ki pa nista edina možna in se med seboj ne izključujeta.

**Po analizi prispevka** (točka 2.125 Smernic OECD oziroma točka 2.119 Smernic OECD iz leta 2010) bi bil združen dobiček, ki je skupni dobiček povezane transakcije pod drobnogledom, razdeljen med povezana podjetja po sorazmerni vrednosti opravljenih funkcij vsakega od povezanih podjetij, udeleženih v povezani transakciji, na podlagi smiselnega približka delitve dobička, kot bi jo pričakovala neodvisna podjetja z udeležtvovanjem pri primerljivih transakcijah.

**Z analizo preostanka** pa Smernice OECD v točki 2.127 (Smernice OECD iz leta 2010 v točki 2.121) navajajo kot eno izmed možnosti, da se združen dobiček iz povezane transakcije razdeli v dveh fazah. V prvi fazi se vsakemu udeležencu v transakciji dodeli tržno naravnano plačilo za njegov običajen prispevek (prispevek ni edinstvene narave) k povezani transakciji, v kateri sodeluje. Običajno bi to prvotno plačilo določili z uporabo ene od standardnih metod ali metodo stopnje čistega dobička. V drugi fazi pa se razdeli preostanek združenega dobička v skladu s prispevkom posamezne povezane osebe v transakciji.

Kot pri vseh drugih metodah za določanje transfernih cen, tudi pri uporabi metode porazdelitve dobička obstajajo prednosti in slabosti. Ena izmed njenih glavnih prednosti je, da na dodeljevanje dobička gleda celostno, saj ponuja popolnejšo sliko dogajanja in prikazuje širšo, natančnejšo oceno politik podjetja glede transfernih cen. Zato je manj verjetno, da bo eni ali drugi stranki v povezani transakciji ostal izredno skrajšen in neverjeten dobiček, ker se ocenjujeta obe stranki v transakciji.

Po drugi strani je metoda lahko tudi tvegana, saj je delitev dobička pogosto zelo subjektivna. Tudi manjši delitveni premiki lahko prinesejo bistveno drugačne rezultate. Slabost te metode predstavlja tudi dejstvo, da bodo tako povezana podjetja kot davčni organi verjetno težko prišli do informacij o povezanih podjetjih v drugih državah. Prav tako je morda težko izmeriti združene prihodke in združene stroške za vsa povezana podjetja, udeležena v povezanih transakcijah, saj bi bilo za to potrebno voditi knjige in evidence na skupni podlagi in izvajati prilagoditve v računovodski praksi in pri valutah. Poleg tega, ko se metoda porazdelitve dobička uporablja za dobiček iz poslovanja, je morda težko ugotoviti primerne poslovne odhodke, povezane s transakcijo in razporediti stroške med obravnavane transakcije in druge dejavnosti povezanih podjetij.

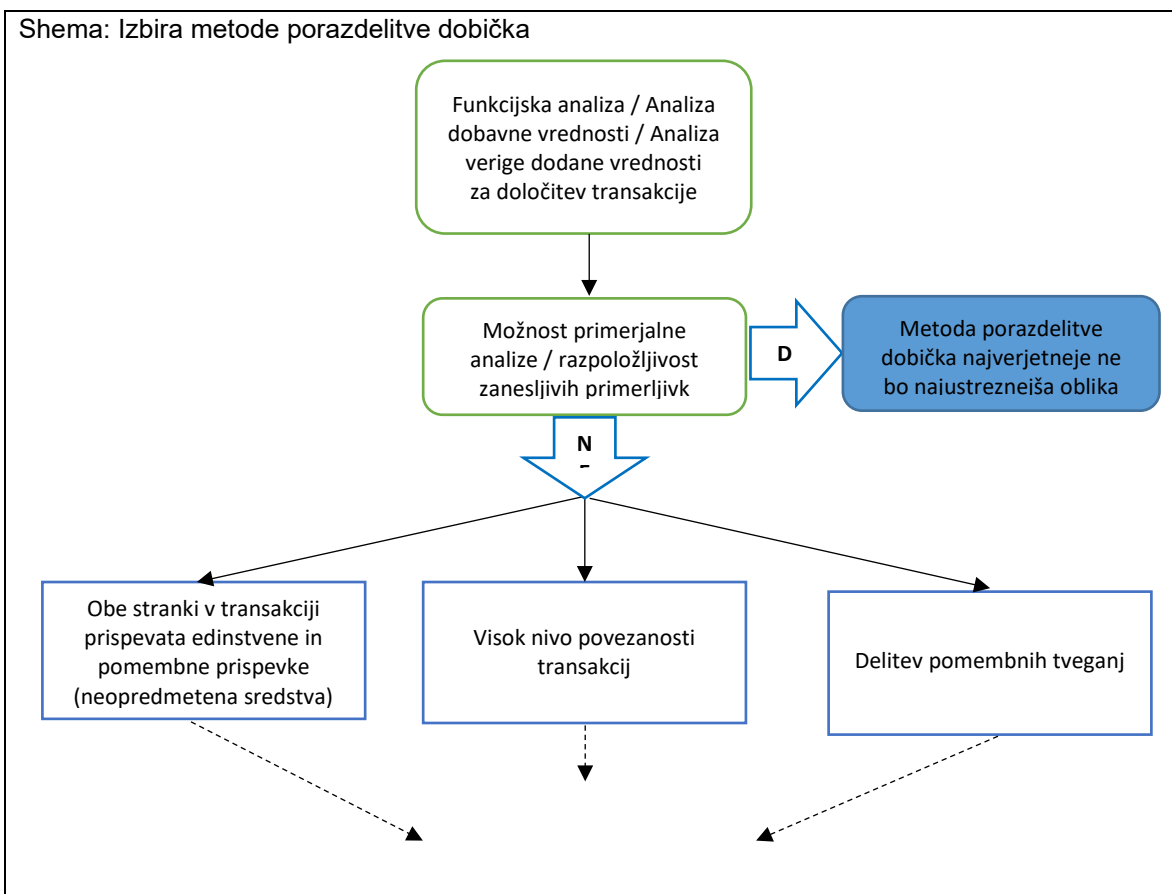
Metoda porazdelitve dobička je lahko najustreznejša v primerih, ko:

- obe stranki v transakciji prispevata edinstvene in dragocene prispevke (torej obe stranki uporabljata pomembno neopredmeteno sredstvo in prispevata pomembno dodano vrednost v povezani transakciji);

- gre za nivo povezanosti transakcij, v katerem obe stranki v transakciji prispevata pomembne prispevke ter si delita številne sinergije in jih ni mogoče enostavno ločiti (torej za visoko integrirane dejavnosti);
- si obe stranki v povezani transakciji delita pomembna gospodarska tveganja.

Po drugi strani pa ta metoda najverjetneje ne bo najprimernejša, ko:

- ena stranka v transakciji opravlja enostavne funkcije in/ali
- se lahko opravi primerjalna analiza (tudi, če je natančno razmejena transakcija precej zapletena) in so na razpolago zanesljive primerljivke.



## 2.2.6 IZBIRA NAJPRIMERNEJŠE METODE

Izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen je odvisna od okoliščin posameznega primera. Pri uporabi metode dodatka na stroške, metode preprodajnih cen ali metode stopnje čistega dobička, je treba izbrati stranko v transakciji, za katero se preverja finančni kazalnik (dodatek na stroške, kosmata marža ali stopnja čistega dobička). Izbira testne stranke bi morala biti skladna s funkcijsko analizo transakcije. Splošno pravilo se glasi, da je testna stranka tista stranka, pri kateri je funkcijska analiza manj zapletena (torej opravlja manj funkcij in prevzema manj tveganj).

**Pri izboru metode je treba upoštevati naslednje kriterije:**

- prednosti in slabosti vsake metode;

- primernosti posamezne metode glede na naravo povezanih transakcij, ki se ugotovi na podlagi analize funkcij, ki jih opravlja vsaka oseba v povezani transakciji (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj);
- razpoložljivosti zanesljivih podatkov (notranjih oziroma zunanjih primerljivk), potrebnih za uporabo izbrane metode za določanje transferne cene in
- stopnje primerljivosti med povezanimi in nepovezanimi transakcijami ter zanesljivostjo morebitnih opravljenih prilagoditev primerljivih nepovezanih transakcij, potrebnih za odpravo razlik med njimi.

Ceno in ostale pogoje v povezani transakcije je treba primerjati s ceno in pogoji v primerljivi nepovezani transakciji. Primerljiva nepovezana transakcija je transakcija med dvema nepovezanima stranema, ki je primerljiva s primerjano povezano transakcijo. To je lahko primerljiva transakcija med zavezancem za davek in nepovezano osebo (notranja primerljivka) ali transakcija med nepovezanima osebama (zunanja primerljivka). Ključno pri tem, katero metodo se uporabi za določanje transfernih cen, je, ali so na razpolago notranje ali zunanje primerljivke. Za uporabo izbrane metode za določanje transfernih cen so notranje primerljivke primernejše od zunanjih primerljivk.

Ne glede na prednosti in slabosti posamezne metode za določanje transfernih cen je treba, kjer je to mogoče, prednostno uporabiti metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen in metodo dodatka na stroške, saj gre pri njihovi uporabi za najneposrednejše ugotavljanje, ali so pogoji v komercialnih in finančnih transakcijah v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

V nekaterih primerih je uporaba metode stopnje čistega dobička in metode porazdelitve dobička primernejša. Sem spadajo predvsem povezane transakcije, v katerih vsaka od strank prispeva pomembno dodano vrednost (v takih primerih se uporabi metoda porazdelitve dobička). Obe metodi je primerneje uporabiti tudi, kadar ni na voljo notranjih primerljivk in kadar ni mogoče pridobiti nikakršnih informacij oziroma so javno razpoložljive informacije o bruto maržah nepovezanih oseb nezanesljive.

Na podlagi Smernic OECD imajo mednarodna podjetja pravico tudi do uporabe drugih metod določanja vrednosti, ki ne sodijo med pet priznanih metod OECD, vendar le, če to zagotavlja upoštevanje neodvisnega tržnega načela. Pri uporabi drugih metod mora zavezanec za davek natančno opredeliti, zakaj ni uporabil tistih, ki jih za določanje transfernih cen priznava OECD in predložiti dokumentacijo o transfernih cenah. Ob tem je treba poudariti, da 16. člen ZDDPO-2 ne predvideva uporabe drugih metod, ampak le uporabo petih priznanih metod OECD.

Poenostavljen prikaz uporabe metod za določanje transfernih cen:

<b>METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN</b>	<b>MERILO</b>	<b>IZHODIŠČE ZA IZRAČUN</b>	<b>UPORABA METODE</b>
<b>METODA PRIMERLJIVIH PROSTIH CEN</b>	Primerljiva tržna cena	Neposredna uporaba primerljive tržne cene	Za vse transakcije (proizvodi, blago, storitve, obrestna mera, ...)
<b>METODA PREPRODAJNIH CEN</b>	Primerljivi bruto dobiček (testna stranka je kupec)	Tržna prodajna cena, ki jo testirana stranka doseže pri prodaji nepovezanemu kupcu	Pri preprodajalcu, ki blagu ne doda pomembne dodane vrednosti
<b>METODA DODATKA NA STROŠKE</b>	Primerljivi dodatek na stroške (testna stranka je prodajalec ali pogodbeni proizvajalec ali izvajalec storitev)	Proizvodni stroški/stroški storitev testirane stranke	Pri pogodbenem proizvajalcu ali izvajalcu storitev, ki ne uporablja pomembnih neopredmetenih sredstev

<b>METODA STOPNJE ČISTEGA DOBIČKA</b>	Primerljivi čisti (neto) dobiček glede na stroške (testna stranka je prodajalec ali pogodbeni proizvajalec ali izvajalec storitev)	Proizvodni stroški/stroški storitev testirane stranke	Pri pogodbenem proizvajalcu/izvajalcu storitev, ki proizvodu/storitvi ne doda pomembne dodane vrednosti z uporabo neopredmetenih sredstev.
	Primerljivi čisti (neto) dobiček glede na prihodke od prodaje/EBIT marža <sup>6</sup> (testna stranka je kupec)	Tržna prodajna cena, ki jo testirana stranka doseže pri prodaji nepovezanemu kupcu	Pri preprodajalcu, ki blagu ne doda pomembne dodane vrednosti
	Primerljivi kazalniki čistega (neto) dobička (ROA, ROI, ROCE ...) <sup>7</sup> (testna stranka je prodajalec ali pogodbeni proizvajalec ali izvajalec storitev)	Poslovna sredstva/vloženi kapital testirane stranke	Pri proizvajalcu, predvsem če ni na razpolago zanesljivih primerljivk glede dodatka na stroške oziroma podatka o razmerju med čistim (neto) dobičkom v primerjavi s stroški.
<b>METODA PORAZDELITVE DOBIČKA</b>	<b>Delitev preostalega dobička transakcije</b> (analiza preostanka)	1. Nadomestilo za opravljanje rutinskih funkcij (uporaba metode dodatka na stroške, metode preprodajnih cen ali metode stopnje čistega dobička). 2. Razumna razdelitev preostalega dobička na podlagi tržnih podatkov ali internih razdelitvenih ključev.	Pri zelo povezanih transakcijah ter pri transakcijah s pomembnimi in edinstvenimi neopredmetenimi sredstvi, ki jih prispevajo stranke, udeležene v transakciji.
	<b>Razdelitev združenega (celotnega) dobička transakcije</b> (analiza prispevka)	Razdelitev dobička na način, ki bi ga za delitev uporabile neodvisne osebe	

## 2.3. ANALIZA PRIMERLJIVOSTI IN UPORABA PODATKOVNIH BAZ

### 2.3.1 ANALIZA PRIMERLJIVOSTI

V okviru analize primerljivosti se primerjajo pogoji v transakcijah med povezanimi osebami s pogoji v transakcijah med nepovezanimi osebami, kar predstavlja temelj neodvisnega tržnega načela.

PTC v drugem poglavju obravnava analizo primerljivosti. V 9. členu PTC je določeno, da se mora pri ugotavljanju primerljive tržne cene primerjati dejavnik, ki se proučuje iz povezane oziroma povezanih transakcij z dejavnikom, ki se proučuje v enakih ali primerljivih transakcijah med

<sup>6</sup> **EBIT** – Earnings Before Interest and Tax – poslovni izid iz poslovanja, ugotovljen pred upoštevanjem prihodkov in odhodkov od obresti in izrednih postavk ter pred obračunanim davkom od dohodka.

<sup>7</sup> **ROA** – Return (net profit margin) on Assets – koeficient dobičkonosnosti sredstev.

**ROI** – Return (net profit margin) on Investment – koeficient čiste donosnosti naložbe.

**ROCE** – Return on Capital Employed – koeficient donosnosti vložnega kapitala.

nepovezanimi osebami. Šteje se, da je nepovezana transakcija primerljiva s povezano transakcijo:

- če nobena od razlik med transakcijami ne more bistveno vplivati na dejavnik, ki se proučuje v skladu z ustrežno metodo določanja primerljive tržne cene, ali
- v primeru, da takšne razlike obstajajo, je mogoče učinke takih razlik izločiti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami dejavnika, ki se proučuje v primerljivih nepovezanih transakcijah z namenom, da se odpravi vpliv teh razlik na primerljivost.

Dejavniki, ki se preučujejo in se uporabljajo pri posamezni metodi za določanje primerljive tržne cene, so zlasti (PTC 9/2):

- cena, uporabljena v transakciji,
- kosmata marža,
- neto dobiček,
- razdelitev združenega dobička,
- finančni kazalniki.

Primerljivost transakcij se presoja na način, kot ravnajo nepovezane osebe, ki primerjajo med seboj vse razpoložljive transakcije in se odločijo za tisto, ki je zanje najbolj ugodna (PTC 9/3).

Pri ugotavljanju primerljivosti dveh ali več transakcij je potrebno opraviti analizo primerljivosti ter upoštevati ekonomsko relevantne dejavnike, ki vplivajo na dejstva in okoliščine posamezne transakcije (PTC 9/4), in sicer:

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

Zgoraj naštetih dejavnikov primerljivosti so podrobneje opisani v prvem poglavju Smernic OECD v točkah 1.36 – 1.118 (oziroma v točkah 1.36 – 1.63 v Smernicah OECD iz leta 2010). Poleg tega pa so obravnavani tudi v II. poglavju Smernic OECD (Metode za določanje transfernih cen), ki vsebuje razpravo o pomembnosti teh dejavnikov za uporabo posamezne metode za določanje transfernih cen. PTC pa jih podrobneje določa v 11. členu (analiza funkcij), 12. členu (porabljeni sredstva), 13. členu (prevzeta tveganja), 14. členu (pogodbeni pogoji), 15. členu (gospodarske okoliščine) in 16. členu (poslovne strategije).

Drugi vplivni dejavniki pri določanju primerljivih tržnih cen so tudi vpliv vladne politike (18. člen PTC) ter Smernice OECD v točkah 1.132 - 1.136 (oziroma v točkah 1.73 - 1.77 v Smernicah OECD iz leta 2010) ter izgube (20. člen PTC) ter Smernice OECD 1.129 – 1.131 (oziroma v točkah 1.70 - 1.72 v Smernicah OECD iz leta 2010).

Primerjalna analiza je naslov III. poglavja Smernic OECD. V točki 3.4 je opisan tipičen postopek izvajanja primerjalne analize, ki velja kot dobra praksa, ni pa obvezen. Bistvo postopka je identifikacija zanesljivih primerljivk, pri čemer je zanesljivost rezultatov postopka pomembnejša kot postopek sam (to pomeni, da izvajanje korakov v postopku ne daje nobenega zagotovila, da bo rezultat skladen z neodvisnim tržnim načelom oziroma neizvajanje postopka ne pomeni, da izid ne bo tržno naravnan).

Koraki izvajanja primerjalne analize:

<b>1. korak:</b>	<i>določitev časovnega obdobja oz. let, ki jih bo analiza zajela</i>
<b>2. korak:</b>	<i>široko zasnovana analiza okoliščin, v katerih deluje davčni zavezanec</i>
<b>3. korak:</b>	<i>razumevanje povezane(ih) transakcij(e) pod drobnogledom, ki temelji zlasti na funkcijski analizi, kar omogoča izbiro testne stranke (ko je to potrebno), najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine zadeve, finančnih kazalnikov, ki se bodo z analizo preverili (v primeru metode transakcijskega dobička) in identifikacijo pomembnih dejavnikov primerljivosti, ki jih je treba pri analizi upoštevati</i>
<b>4. korak:</b>	<i>proučitev morebitnih obstoječih notranjih primerljivk</i>
<b>5. korak:</b>	<i>določitev razpoložljivih virov informacij o zunanjih primerljivkah, ko so takšne zunanje primerljivke z upoštevanjem njihove relativne zanesljivosti potrebne</i>
<b>6. korak:</b>	<i>izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen in, skladno z izbrano metodo, določitev ustreznih finančnih kazalnikov (na primer, določitev ustreznega kazalnika stopnje čistega dobička v primeru metode stopnje čistega dobička)</i>
<b>7. korak:</b>	<i>identifikacija potencialnih primerljivk: določanje ključnih značilnosti, ki jih mora katera koli transakcija med nepovezanimi osebami izpolnjevati, da bi na podlagi ustreznih dejavnikov, opredeljenih v 3. koraku in v skladu z dejavniki primerljivosti, določenimi v odseku D1 prvega poglavja Smernic OECD, obveljala kot potencialno primerljiva</i>
<b>8. korak:</b>	<i>določitev in izvedba prilagoditev primerljivk, kjer je to potrebno</i>
<b>9. korak:</b>	<i>interpretacija in uporaba zbranih podatkov, določitev plačila po neodvisnem tržnem načelu.</i>

Analize primerljivosti se je treba lotiti dosledno; zagotoviti se mora povezanost analitskega postopka od predhodne analize pogojev povezane transakcije prek izbire metode za določanje transfernih cen do ugotovitve možnih primerljivk.

### **2.3.2 BAZE PODATKOV**

Pomemben del analize transfernih cen je iskanje možnih primerljivk. To je lahko primerljiva transakcija med zavezancem za davek in nepovezano osebo (notranja primerljivka) ali transakcija med nepovezanimi osebama (zunanja primerljivka). Ko obstajajo zanesljive notranje primerljivke, iskanje zunanjih primerljivk morda niti ni potrebno. Za identifikacijo potencialnih zunanjih primerljivk obstajajo različni viri informacij – najpogostejše so to komercialne baze podatkov, ki vsebujejo računovodske izkaze podjetij (kot so na primer Amadeus, Orbis, GVIN,...).

Smernice OECD obravnavajo baze podatkov v točkah 3.30 - 3.34 in navajajo, da je uporaba komercialnih baz podatkov lahko praktičen in včasih stroškovno učinkovit način identificiranja zunanjih primerljivk, ki lahko zagotovi najzanesljivejši vir informacij, odvisno od dejstev in okoliščin primera.

Prav tako se pri uporabi komercialnih baz podatkov pojavljajo tudi določene omejitve. Ker se te komercialne baze podatkov opirajo na javno razpoložljive informacije, niso na voljo v vseh državah, saj nimajo vse države enake količine javno razpoložljivih informacij o svojih podjetjih. Poleg tega pa, ko so na razpolago, ne vključujejo istovrstne informacije za vsa podjetja, ki delujejo v dani državi, saj se lahko zahteve glede razkritja informacij in predložitve informacij razlikujejo glede na pravno obliko podjetja in glede na to, ali je podjetje uvrščeno na borzo ali ne. Nadalje Smernice OECD v točki 3.33 opozarjajo, da uporaba komercialnih baz podatkov ne bi smela

spodbuditi kvantitete namesto kvalitete. Izkušnje namreč kažejo, da zadostuje od 5 do 30 primerljivk, ki izpolnjujejo standarde primerljivosti, v izjemnih primerih tudi manj kot 5.

Postopek pridobivanja primerljivk mora biti transparenten in dokumentiran, zato je priporočljivo, da se iskanje informacij s pomočjo baz podatkov dopolni tudi z drugimi javno razpoložljivimi informacijami (na primer s podatki iz spleta).

## 2.4. POSEBNOSTI V ZVEZI Z NEOPREDMETENIMI SREDSTVI

**Smernice OECD** opredeljujejo neopredmetena sredstva v **VI. poglavju**, ki je bilo leta 2017 skoraj v celoti spremenjeno in je glede na tisto iz leta 2010 tudi precej bolj obširno.

Definicija opredelitve neopredmetenih sredstev, ki izhaja iz točke 6.6 Smernic OECD, se osredotoča na določitev pogojev v transakcijah, ki naj bi vključevale neopredmetena sredstva, za katere bi se dogovorile nepovezane osebe v primerljivih transakcijah. Neopredmetena sredstva so opredeljena kot nekaj:

- kar ni fizično ali finančno sredstvo,
- kar je mogoče imeti v lasti ali je mogoče na drug način nadzorovati in uporabljati v pridobitni dejavnosti in
- za kar bi nepovezane osebe zahtevale nadomestilo, če bi s takim sredstvom opravile transakcijo v primerljivih okoliščinah.

Čeprav ni namen kategorizirati neopredmetena sredstva na način, ki bi določal njihovo obravnavo, pa jih Smernice OECD delijo na marketinška (*marketing intangibles*), ki izhajajo praviloma iz trženjskih aktivnosti, poslovna (*trade intangibles*), ki izhajajo praviloma iz raziskav in razvoja ter drugih poslovnih aktivnosti, rutinska, nerutinska, unikatna, mehka (težko konkretno opredeljiva), trda (lažje opredeljiva) in tako naprej. Za neopredmetena sredstva s komercialnega vidika se štejejo intelektualna lastnina, kot so patenti, znanje in izkušnje (*know-how*), trgovske skrivnosti (*trade secrets*), blagovne znamke, imena in znaki, pogodbene pravice in državne koncesije, licence in podobne pravice, ki so predmet transakcij tako med nepovezanimi kot med povezanimi podjetji.

Kot neopredmetena sredstva se ne štejejo sinergijski učinki mednarodne skupine podjetij in prav tako ne značilnosti lokalnega trga, kot je raven razpoložljivega dohodka gospodinjstev na tem trgu ali velikost in konkurenčnost (razvitost) trga, ker to ne more biti v lasti ali pod nadzorom. Medtem ko lahko ti pogoji v nekaterih okoliščinah vplivajo na določitev neodvisne tržne cene za posamezno transakcijo in jih je treba upoštevati pri analizi primerljivosti, to niso neopredmetena sredstva za namene določanja transfernih cen.

Splošna pravila za uporabo neodvisnega tržnega načela veljajo tudi za določanje transfernih cen v primeru neopredmetenih sredstev. Transakcija se tako ne sme presojati zgolj na podlagi pogodbenih določb oziroma tega, kako so jo stranke poimenovala, temveč je ključna ugotovitev dejanskih transakcij in njihovih ekonomskih posledic. Zlasti je pomembno, da se ugotovi način globalnega poslovanja mednarodne skupine podjetij, predvsem to, kako se pri tem poslovanju uporabljajo neopredmetena sredstva in dodajajo ali ustvarjajo dodano vrednost v celotni dobavni verigi in tudi, ali bi se neodvisna podjetja dogovorila za take pogoje v primerljivih transakcijah.

Posamezna postavka se šteje za neopredmeteno sredstvo, če je razvidna iz računovodskih pripoznanj, vendar se obstoj neopredmetenega sredstva ne presoja samo na tej podlagi. Neopredmetena sredstva, ki jih je treba upoštevati pri transfernih cenah, niso vedno pripoznana kot neopredmetena sredstva za računovodske namene. Na primer stroški, povezani z razvojem

neopredmetenih sredstev, ki se izkazujejo samo interno kot stroški za raziskave in razvoj ter za oglaševanje, ki se izkazujejo le kot stroški in taka neopredmetena sredstva v bilanci stanja niso vedno izkazana kot sredstvo. Kljub temu se lahko uporabljajo za ustvarjanje pomembne gospodarske vrednosti in jih je zato morda treba upoštevati pri določanju transfernih cen.

Dalje je ključna identifikacija pravnega in ekonomskega lastnika neopredmetenega sredstva, saj pravno lastništvo samo po sebi ne zagotavlja, da se pravnemu lastniku pripišejo vsi donosi od neopredmetenega sredstva. Namen teh določb je preprečiti nagrajevanje podjetij v državah z davčno ugodnejšim davčnim okoljem (predvsem v tako imenovanih off shore centrih), ki so bila le pravni lastnik neopredmetenih sredstev in niso opravljala nobenih pomembnih funkcij, vendar se je večina dohodka od teh sredstev stekala k njim.

Pravno lastništvo in pogodbeni razmerja se pri analizi uporabljajo kot začetna točka za prepoznavanje in analiziranje transakcij med povezanimi osebami in za določitev ustreznega nadomestila članom mednarodne skupine podjetij. Identifikacija pravnega lastništva, opravljenih funkcij, uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj zagotavlja analitični okvir za določanje cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Kot pri katerikoli drugi vrsti transakcije med povezanimi osebami mora analiza upoštevati vsa pomembna dejstva in okoliščine posameznega primera.

V Smernicah OECD (točka 6.34) so navedeni koraki, ki jih lahko mednarodne skupine podjetij uporabijo za analizo transakcij med povezanimi podjetji, ki vključujejo neopredmetena sredstva ter za zbiranje podatkov, ki so potrebni, da se v teh transakcijah določi cena v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Pri ugotavljanju, katero podjetje v skupini opravlja določene funkcije, razpolaga s sredstvi in prevzema tveganja, povezana z razvojem, izboljšavo, vzdrževanjem, zaščito in izkoriščanjem (uporabo) neopredmetenega sredstva, je treba opraviti **analizo DEMPE** (D – development (razvoj), E – enhancement (izboljšava), M – maintenance (vzdrževanje), P – protection (zaščita), E – exploitation (izkoriščanje)).

<b>Koraki za izvedbo analize primerljivosti - analiza DEMPE</b>	
1.	<i>Oprelitev neopredmetenega sredstva, ki je bilo uporabljeno ali preneseno v transakciji ter navedba gospodarsko pomembnih tveganj v zvezi z razvojem, izboljšanjem, vzdrževanjem, zaščito in uporabo neopredmetenega sredstva.</i>
2.	<i>Oprelitev vseh pogodbenih dogovorov, s posebnim poudarkom glede določanja pravnega lastništva neopredmetenega sredstva, vključno z ustreznimi registracijami, licenčnimi in drugimi pogodbami ter drugimi indikacijami glede pravnega lastništva, navedbami pogodbenih pravic in dolžnosti, vključno z navedbo pogodbeno prevzetih tveganj med povezanimi podjetji.</i>
3.	<i>Navedba strank, ki opravljajo posamezne funkcije, vključno s funkcijami, ki vključujejo načrtovanje in nadzor raziskovalnih in marketinških programov, usmerjanje in odločanje o prednostnih nalogah, vključno z določanjem poteka raziskav, katerih rezultati niso takoj očitni; nadzor nad strateškimi odločitvami v zvezi z razvojem programov; upravljanje in nadzor proračuna za raziskave in razvoj; nadalje pomembne odločitve v zvezi z zaščito neopredmetenih sredstev, kdo opravlja stalni nadzor nad funkcijami, ki jih izvajajo neodvisna ali povezana podjetja, ki imajo odločilen vpliv na vrednost neopredmetenega sredstva (navedene funkcije so podrobneje opisane v točki 6.56 Smernic OECD); navedba sredstev, ki jih posamezna stranka uporablja in navedbo strank, ki upravljajo s tveganji, ki so povezana z razvojem, izboljšanjem, vzdrževanjem, zaščito in izkoriščanjem neopredmetenih sredstev (analiza DEMPE) ter navedbo strank, ki nadzorujejo vse zunanje izvajalce in nadzirajo ekonomsko pomembna tveganja.</i>
4.	<i>Potrditev skladnosti med pisno dogovorjenimi pogoji in med tem, kako so tveganja dejansko porazdeljena med strankami, torej, ali pogodbene stranke dejansko sledijo pogodbenim dogovorom, in ali stranke prevzemajo ekonomsko pomembna tveganja, jih nadzorujejo in imajo tudi finančno sposobnost prevzeti tveganja v zvezi z razvojem, izboljšavo, vzdrževanjem, zaščito in izkoriščanjem neopredmetenega sredstva.</i>



5.	<i>Določitev dejanskih transakcij, povezanih z razvojem, izboljšavo, vzdrževanjem, zaščito in izkoriščanjem neopredmetenega sredstva v povezavi s pravnim lastništvom in drugimi pomembnimi pogodbenimi razmerij ter določitev, kako ravnajo posamezne stranke v transakciji, vključno z njihovimi ustreznimi prispevki v obliki funkcij, sredstev in tveganj.</i>
6.	<i>Kadar je mogoče, je treba v šestem koraku določiti ceno v skladu z neodvisnim tržnim načelom v skladu s prispevki posamezne stranke v transakciji, ki temelji na funkcijah, ki jih posamezna stranka izvaja, uporabljenih sredstvih in prevzetih tveganjih, razen seveda v primerih, ko se uporabijo smernice glede upoštevanja oblike transakcije (Smernice OECD od točke 1.119 do 1.127), ki določajo, da naj davčni organi praviloma ne upoštevajo transakcij, ki jih je sprejel zavezanec, kadar nastopijo posebne okoliščine in kadar so transakcije poslovno neracionalne.</i>

Neko neopredmeteno sredstvo se lahko identificira ločeno in se prenese na ločeni osnovi, spet drugo pa se lahko prenese samo v kombinaciji z drugimi poslovnimi sredstvi. Smernice OECD v točki 6.8 navajajo, da ločena prenosljivost ni nujen pogoj za označitev nekega predmeta kot neopredmetenega sredstva za namene transference cen.

**22.a člen PTC** (posebnosti v zvezi z neopredmetenimi sredstvi) določa, da je pri določitvi primerljive tržne cene v povezanih transakcijah, ki primeroma vključujejo pravice do uporabe, prodaje ali druge odsvojitve neopredmetenih sredstev med povezanimi osebami, treba upoštevati tako vidik prenositelja premoženja kot vidik prevzemnika premoženja ter še posebej ceno, po katerih bi bile nepovezane osebe pripravljene prenesti primerljivo neopredmeteno sredstvo ali pravico do uporabe neopredmetenega sredstva na prevzemnika.

Pri izvedbi analize primerljivosti v skladu z določbami 9. člena PTC v zvezi s transakcijami, ki vključujejo neopredmetena sredstva, je primeroma potrebno upoštevati tudi merila, ki so pomembna za primerljivost povezanih in nepovezanih transakcij, vključno:

- s pričakovanimi ekonomskimi koristmi,
- z geografskimi omejitvami pri uveljavljanju pravic od uporabe neopredmetenega sredstva,
- z naravo pravic do uporabe neopredmetenega sredstva (na primer izključna ali neizključna pravica do uporabe pravic, ki se prenašajo) in
- s tem, ali ima prevzemnik pravico do udeležbe pri nadaljnjem razvoju neopredmetenega sredstva.

Ključno je, da imajo transakcije, v katere so vključena neopredmetena sredstva, **ekonomsko vsebino** in da ni edini namen teh transakcij prenos dobička iz države v davčno bolj ugodna okolja.

#### **2.4.1. NEOPREDMETENA SREDSTVA, KI JIM JE TEŽKO DOLOČITI VREDNOST**

**Smernice OECD v točkah 6.186 in 6.195** obravnavajo poseben pristop v zvezi z obravnavo neopredmetenih sredstev, ki jim je težko določiti vrednost (Hard To Value Intangibles – HTVI).

Izraz neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost, zajema neopredmetena sredstva ali pravice do uporabe neopredmetenih sredstev, za katere:

- v času njihovega prenosa med povezanimi podjetji ne obstajajo zanesljive primerljivke;
- je v času sklenitve transakcije zelo težko napovedati, kako uspešna bo njihova uporaba, ker so projekcije prihodnjih denarnih tokov (ali dohodka, za katerega se pričakuje, da bo pridobljen iz prenesenega neopredmetenega sredstva) zelo negotove; prav tako so negotove predpostavke, ki se uporabljajo pri vrednotenju neopredmetenih sredstev.

Kjer so dejanski rezultati v zvezi z razvojem ali pridobitvijo neopredmetenih sredstev znani šele čez nekaj časa in se jih ne da z gotovostjo predvideti, je treba razlikovati med:

- pričakovanimi (*ex-ante*) prejemki, ki se nanašajo na pričakovane prihodnje donose in
- dejanskim (*ex-post*) plačilom, ki se nanaša na dohodek, ki ga je dejansko zaslužilo podjetje, ki je član skupine, z izkoriščanjem neopredmetenih sredstev.

Zavezanec za davek lahko na primer neopredmeteno sredstvo prenese povezanemu podjetju že v zelo zgodnji fazi razvoja in tako nadomestilo (na primer licenčnina), ki ga je za to prejelo, morda ni ustrezno glede na vrednost tega sredstva v času transakcije, kasneje pa se zavezanec za davek zagovarja, da v času transakcije s popolno gotovostjo ni bilo mogoče predvideti poznejšega uspeha izdelka. Razliko med vrednostjo v času prenosa (*ex-ante*) in kasneje ugotovljeno vrednostjo (*ex-post*) na podlagi novega pristopa v Smernicah OECD zavezanec za davek ne bo mogel več v celoti pripisati ugodnejšemu razvoju dogodkov oziroma uspehu neopredmetenega sredstva, ki je bil večji od pričakovanega.

Navedeni pristop zagotavlja davčnim upravam, da lahko na podlagi naknadnih rezultatov ocenijo, ali so bili dokazi zavezancev za davek glede vrednosti neopredmetenega sredstva v času transakcije ustrezni oziroma primerni, in jim dovoljuje, da po potrebi opravijo prilagoditev transferne cene.

## 2.5. POSEBNOSTI V ZVEZI S STORITVAMI

V skladu z **22. členom PTC** (posebnosti v zvezi s storitvami) se šteje, da je bila storitev med povezanimi osebami opravljena, če bi bila nepovezana oseba pripravljena naročiti in plačati to storitev od druge nepovezane osebe ali če bi jo bila ta pripravljena opraviti sama. Navedena pogoja sta primeroma izpolnjena, če bi bila nepovezana oseba pripravljena naročiti in plačati storitev od druge nepovezane osebe ali če bi jo bila ta pripravljena opraviti sama, upošteva je okoliščine, če:

- opravljena storitev zagotavlja ekonomsko ali komercialno vrednost v smislu izboljšanja ekonomskega položaja prejemnika storitve, oziroma
- bi takšno storitev nepovezana oseba za lastne potrebe izvedla z lastnimi sredstvi.

Storitve med povezanimi osebami, za katere se določajo primerljive tržne cene, so primeroma:

- administrativne storitve (upravljaljske storitve, načrtovanje, računovodstvo, revizija, pravne storitve in podobne),
- finančne storitve (posojilne pogodbe, nadzor nad denarnimi tokovi in podobno),
- tehnične in komercialne storitve v obliki pomoči na področjih proizvodnje, nabave, distribucije in trženja,
- kadrovske storitve (povezane z zaposlovanjem in zaposlenimi, izobraževanje in podobno).

Stroškov dejavnosti, ki jih povezana oseba zaračunava drugi zaradi svojega deleža v kapitalu, upravljanju, nadzoru ali glasovalnih pravicah in ki jih v enakih ali primerljivih okoliščinah nepovezane osebe ne bi bile pripravljene plačati, ni upravičeno zaračunavati v obliki storitev. Primeroma so to naslednji stroški takšnih dejavnosti (22/4 PTC):

- stroški dejavnosti v zvezi s pravno ureditvijo same matične družbe (stroški v zvezi skupščinami delničarjev matične družbe, izdajanjem delnic v matični družbi in nadzornim svetom),
- stroški v zvezi z zahtevami poročanja matične družbe, vključno z uskupinjevanjem poročil,
- stroški zbiranja sredstev za prevzem deležev.

Kjer je mogoče identificirati določene posebne storitve, ki jih zagotavlja oseba povezanemu podjetju, mora biti določitev, ali je zaračunana storitev v skladu s primerljivo tržno ceno, narejena za vsako posebno storitev, kot je to določeno v 17. členu PTC.

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

Če se primerljiva tržna cena določa z metodo dodatka na stroške, se uporabi (22/7 PTC):

- način neposrednega določanja, ko so opravljene storitve in podlage za plačilo jasno prepoznavne in so stroški za posamezne storitve ugotovljivi, ali
- način posrednega določanja, če metode neposrednega določanja ni mogoče uporabiti zaradi nepraktičnosti oziroma če transakcije storitev med povezanimi osebami niso določljive (na primer, če so stroški za te storitve vsebovani v stroških oziroma ceni večje transakcije ali če stroški sploh niso porazdeljeni med povezanimi osebami).

Če storitve, ki se zagotovijo povezanim osebam, spadajo v glavno oziroma redno in ne občasno poslovno aktivnost izvajalca storitve ter se zagotavljajo tako povezanim osebam kot nepovezanim osebam, se ob uporabi metode dodatka na stroške uporablja pristop neposrednega določanja primerljive tržne cene v skladu s prvo alinejo sedmega odstavka 22. člena PTC.

Če stroški, ki se pripišejo posamezni storitvi, niso določljivi neposredno, se za določanje primerljive tržne cene ob uporabi metode dodatka na stroške uporabi pristop posrednega določanja v skladu z drugo alinejo sedmega odstavka tega člena, in sicer z uporabo (22/9 PTC):

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

pri čemer se morata upoštevati ekonomska vrednost storitev za prejemnika in obseg izvajanja primerljivih storitev med nepovezanimi osebami.

**Smernice OECD** opredeljujejo posebnosti v zvezi s storitvami v VII. poglavju. V skladu s točko 7.5 Smernic OECD se pri analizi določanja transfernih cen za storitve v skupini postavljata dve vprašanji. Prvo je, ali so bile storitve v skupini dejansko opravljene, drugo pa, kakšna cena za take storitve v skupini bi bila za davčne namene v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Pri ugotavljanju, ali so bile storitve v skupini res opravljene (točka 7.6 Smernic OECD), je ključna presoja, ali ta dejavnost zagotavlja članu skupine, ki jo izvaja, ekonomsko ali tržno vrednost, ki izboljšuje njegov poslovni položaj. To je mogoče ugotoviti tako, da se prouči, ali bi bilo neodvisno podjetje v primerljivih okoliščinah pripravljeno plačati za tako dejavnost, če bi jo zanj opravljal neodvisno podjetje, ali pa bi tako dejavnost zase izvajalo samo. Če dejavnost ni ena od dejavnosti, za katero bi bilo neodvisno podjetje pripravljeno plačati ali bi jo bilo pripravljeno samo izvajati, je običajno ne bi smeli šteti za storitev v skupini po neodvisnem tržnem načelu.

Na splošno velja, da kot storitev v skupini ne bi smeli upoštevati dejavnosti, ki jo član skupine izvaja za drugega člana skupine in ki samo podvaja storitev, ki jo ta drugi član skupine že izvaja zase sam ali jo zanj opravlja nekdo drug (točka 7.11 Smernic OECD).

## 2.5.1 STORITVE Z NIZKO DODANO VREDNOSTJO

S spremembami in dopolnitvami Smernic OECD julija 2017 so bila implementirana vodila glede obravnave storitev v skupini z nizko dodano vrednostjo (točke 7.43 – 7.65). Te storitve je treba obravnavati z vidika tako prejemnika kot tudi povezane družbe, ki te storitve opravlja. Zanje je značilno, da imajo podporno funkcijo, da se za njihovo opravljanje ne uporablja neko edinstveno in dragoceno znanje oziroma neopredmeteno sredstvo in da njihova uporaba ne vodi do ustvarjanja neopredmetenega sredstva. Opravljanje teh storitev prav tako ni povezano s sprejemanjem oziroma ustvarjanjem pomembnih tveganj. Storitve se tudi ne zaračunavajo neodvisnim kupcem.

Za storitve z nizko dodano vrednostjo pa se ne štejejo na primer glavna dejavnost, s katero se ukvarja mednarodna skupina podjetij, raziskave in razvoj, proizvodnja, prodaja, marketing, distribucija, finančne transakcije, zavarovanje in pozavarovanje, storitve vodstva podjetja, pridobivanje in raziskovanje ali predelava naravnih virov.

Smernice OECD v točki 7.49 navajajo primere storitev, ki verjetno ustrezajo opredelitvi storitev z nizko dodano vrednostjo:

- **računovodstvo in revizija**, na primer zbiranje in pregledovanje informacij za uporabo v računovodskih izkazih, vodenje računovodskih evidenc, priprava računovodskih izkazov, priprava ali pomoč pri operativnih in finančnih revizijah, preverjanje verodostojnosti in zanesljivosti računovodskih evidenc ter pomoč pri pripravi načrta z obdelavo podatkov in zbiranjem informacij;
- **obdelava in upravljanje terjatev in obveznosti**, na primer zbiranje podatkov o strankah ter obdelava in preverjanje njihove kreditne bonitete;
- **dejavnosti v zvezi s človeškimi viri**, kot so kadrovanje in zaposlovanje (na primer postopki zaposlovanja, pomoč pri ocenjevanju in izbiri kandidatov, imenovanje osebja, zaposlovanje novih delavcev, vrednotenje uspešnosti in pomoč pri določanju poklicne poti, pomoč pri programih glede presežnih delavcev); usposabljanje in razvoj zaposlenih (na primer ocena potrebe po usposabljanju, oblikovanje notranjega usposabljanja in razvoja programov, ustvarjanje vodstvenih spretnosti in razvojnih kariernih programov); storitve v zvezi s plačno politiko (na primer svetovanje in določanje plačnih politik in bonitet za zaposlene, kot so zdravstveno varstvo in življenjsko zavarovanje, načrti delniških opcij in pokojninski načrti; preverjanje prisotnosti in merjenje delovnega časa, storitve v zvezi s plačami, vključno z obdelavo in davčnim svetovanjem); razvoj in spremljanje podatkov v zvezi z zdravstvenimi, varstvenimi, okoljskimi in drugimi standardi, povezanimi z zaposlenimi in delovnim okoljem;
- **spremljanje in zbiranje podatkov v zvezi z zdravjem, varnostjo, okoljskimi in drugimi standardi, ki urejajo poslovanje**;
- **storitve informacijske tehnologije**, če niso del glavne dejavnosti skupine, na primer namestitve, vzdrževanje in posodobitev informacijskih sistemov, ki se uporabljajo v podjetju; informacijska podpora (ki lahko vključuje informacijski sistem, ki se uporablja v povezavi z računovodstvom, produkcijo, odnosi s strankami, človeškimi viri, plačilnimi sistemi, elektronsko pošto); usposabljanje o uporabi informacijskih sistemov in s tem povezano opremo, ki se uporablja za zbiranje, obdelavo in predstavitev informacij; razvoj smernic za informacijsko tehnologijo, zagotavljanje telekomunikacijskih storitev, organizacija informacijske službe za pomoč uporabnikom, izvajanje in vzdrževanje informacijske tehnologije varnostnih sistemov; podpiranje, vzdrževanje in nadzor omrežja (lokalno omrežje, širokopasovno omrežje, internet);
- **notranja in zunanja komunikacija ter podpora za odnose z javnostmi** (vendar brez posebnih oglaševalskih ali tržnih dejavnosti, kot je razvoj osnovnih strategij);
- **pravne storitve**, na primer splošne pravne storitve, ki jih izvajajo zaposleni pravni svetovalci pri mednarodni skupini podjetij, kot je priprava in pregledovanje pogodb, različnih sporazumov

in drugih pravnih dokumentov, pravno posvetovanje in priprava mnenj, zastopanje družbe v sodnih sporih, arbitražnih in upravnih postopkih, pravno in administrativno delo za registracijo in zaščito neopredmetenega premoženja;

- **dejavnosti v zvezi z davčnimi obveznostmi**, na primer zbiranje informacij in priprava davčnih napovedi (dohodnina, davek od dobička, prometni davek, DDV, davek na premoženje, carine in trošarine) plačilom davkov, sodelovanje v primeru revizije davčnih uprav in svetovanje pri davčnih zadevah;
- **splošne upravne ali pisarniške storitve**.

Smernice OECD o transfernih cenah predpisujejo poenostavljen pristop določanja cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom za zgoraj navedene storitve. Pri določanju cene za storitve z nizko dodano vrednostjo v skladu z neodvisnim tržnim načelom mora izvajalec storitev na vse stroške zaračunati še dodatek na stroške (razen stroškov, ki jih neko podjetje zgolj prefakturira in so opredeljeni v točkah 2.99 in 7.34 Smernic OECD). Enak dodatek na stroške naj bi se uporabljal za vse storitve z nizko dodano vrednostjo, in sicer ne glede na kategorijo storitve. Kot določajo Smernice OECD, naj bi dodatek znašal **5 % na ustrezno stroškovno osnovo** in ga, kot to predvideva poenostavljen pristop, zavezanec za davek ni treba dokazovati s postopkom analize primerljivosti. Mora pa zavezanec za davek v dokumentaciji o transfernih cenah zagotoviti zadostne dokaze, da je test koristnosti dokazal, da imajo obravnavane storitve dejansko značilnosti storitev z nizko dodano vrednostjo.

### 3. POSTOPKI ZA ODPRAVO DVOJNE OBDAVČITVE

#### 3.1. POSTOPKI SKUPNEGA DOGOVARJANJA ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČENJA (MAP)

V primeru da se zavezanec za davek ne strinja s prilagoditvijo davčne osnove zaradi transfernih cen v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, ima ne glede na pravna sredstva, ki mu jih omogoča nacionalna zakonodaja, na podlagi mednarodne pogodbe, ki zavezuje Slovenijo, pravico sprožiti postopek skupnega dogovarjanja (Mutual agreement procedure – MAP) pred pristojnim organom. Tako lahko zavezanec za davek, ki se šteje za rezidenta Republike Slovenije in ki meni, da so ali bodo odločitve oziroma dejanja davčnega organa ali davčnega organa druge države povzročile obdavčenje, ki ni v skladu z mednarodno pogodbo, vložiti pisno zahtevo pri FURS za začetek postopka skupnega dogovarjanja s pristojnim organom druge države (v nadaljevanju: zahteva), in sicer najkasneje v treh letih (v primeru, da zavezanci za davek vlagajo zahtevo na podlagi mednarodne pogodbe, morajo rok za vložitev zahteve preveriti v mednarodni pogodbi, ki jo ima Republika Slovenija sklenjeno z državo, s katero potekajo transakcije) od:

- predložitve obračuna davka ali
- davčnega obračuna v postopku davčnega inšpekcijskega postopka oziroma
- vročitve odmerne odločbe.

Več o postopkih skupnega dogovarjanja za odpravo dvojnega obdavčenja: [Postopek skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja](#).

#### 3.2. VNAPREJŠNJI CENOVNI SPORAZUMI (APA)

Z Zakonom o finančni upravi je bilo kot ena od novih FURS-ovih nalog določeno tudi sklepanje APA sporazumov, ki jih FURS lahko sklepa od leta 2017, in sicer po sprejetju zakonske podlage v ZDavP-2 v členih od 14.a do 14.g.

APA sporazum je dogovor, s katerim se pred izvajanjem transakcij med povezanimi osebami določijo metodologija, kritične predpostavke in druga primerna merila za določanje transfernih cen za te transakcije in obdobje, za katero ta merila veljajo.

Zavezanec za davek lahko zaprosi za sklenitev enostranskega, dvostranskega ali večstranskega sporazuma. Enostranskega sklene zavezanec za davek z davčnim organom, dvostranski ali večstranski sporazum pa je dogovor med pristojnimi organi dveh ali več držav, sklenjen v postopku skupnega dogovarjanja.

Več o APA sporazumih: [APA sporazum](#)