

Transferne cene: dogovor o delitvi stroškov v.s. plačilo za storitve

Brigita Franc



- ✓ **KLJUČNE RAZLIKE IN STIČNE TOČKE MED KONCEPTOM ZARAČUNAVANJA STORITEV IN DOGOVOROV O DELITVI STROŠKOV**
- ✓ **PRAVILA ZARAČUNAVANJA STORITEV V SKUPINI**
- ✓ **DOGOVORI O DELITVI STROŠKOV**
- ✓ **REZIME**



Koncept poslovanja z neodvisnim tržnim načelom razvit za transakcije z blagom.

Manj uporaben za **storitvene** transakcije in za transakcije z **neopredmetenimi sredstvi**.

Pogosto gre za transakcije ki se med nepovezanimi osebami **ne izvajajo** in zanje tržnih cen ni.

Problem

- ✓ najti **primerljivo transakcijo** in
- ✓ najti **ustrezno ceno** za primerljivo transakcijo

Izvajanje storitvenih aktivnosti v skupini možno na podlagi:

- ✓ pravil ki veljajo za zaračunavanje storitev (VII. poglavje Smernic OECD)
- ✓ dogovorov o delitvi stroškov (VII. poglavje Smernic OECD)

I. RAZLIKE MED OBEMA KONCEPTOMA

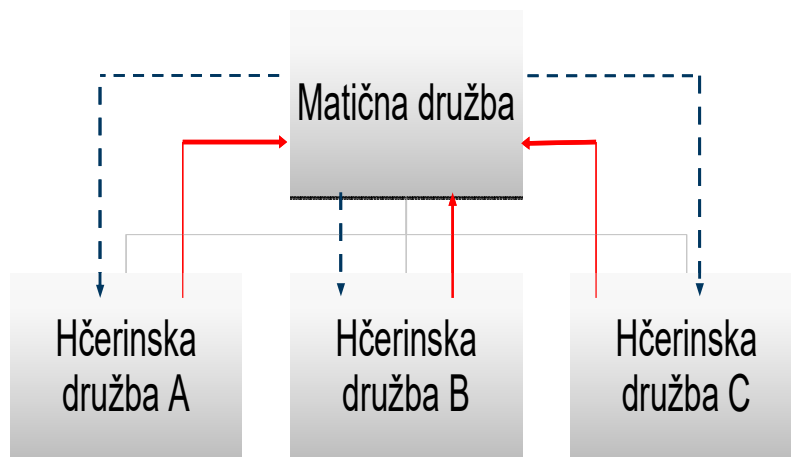
DEFINICIJA STORITEV V SKUPINI

- izvajanje aktivnosti zaradi pridobivanja dobička,
- prevzem celotne aktivnosti, vseh tveganj izgub in vseh koristi,
- pogoj je predhodno vzpostavljeno dolžniško upniško razmerje, ko ena stranka naroča storitve, druga pa se zaveže storitve plačati.
- vedno mora obstajati neposredna povezava med storitvijo in plačilom zanjo

DEFINICIJA DOGOVORI O DELITVI STROŠKOV

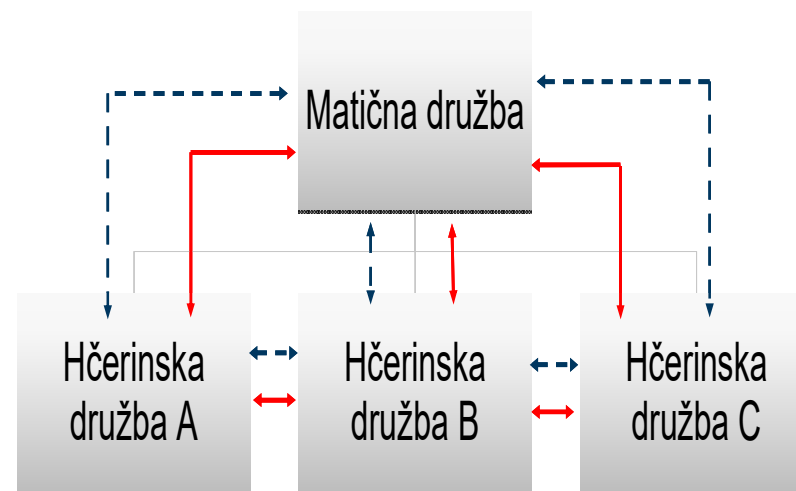
- so pogodbeni dogovori med podjetji za delitev stroškov in tveganj pri razvoju, proizvodnji ali pridobivanju sredstev, storitvah ali pravicah,
- gre za skupno izvajanje aktivnosti več podjetij v skupini,
- namen je združiti procese in tveganja za doseganje skupne koristi,
- udeleženec ne prejme točno določene storitve za točno določeno plačilo,
- udeleženec prejme ustrezen delež v pričakovanih koristih iz dogovora o delitvi stroškov
- ni mogoče vzpostaviti neposredne zveze med posamezno izvedeno storitvijo in plačilom zanjo.

Storitve znotraj skupine



- - - - -> Zagotavljanje storitev
- — — — —> Provizija za upravljanje

Dogovor o delitvi stroškov



- - - - -> Zagotavljanje storitev
- — — — —> Razporejanje stroškov

I. KAJ SE ZARAČUNAVA ?



STORITVE V SKUPINI

Cena

- je plačilo za izvedene storitve in **mora odražati vrsto, količino za izvedene storitve**
- Je protivrednost za izvedene storitve
- Dodatek na stroške **se mora zaračunati**

DOGOVORI O DELITVI STROŠKOV

- Ne gre za zaračunavanje točno določene storitve za točno določeno ceno
- **Plačujejo se stroški**, ki nastajajo pri skupnem izvajanju dejavnosti
- Plačilo posameznega udeleženca mora ustrezati **deležu** v pričakovanih koristih iz dogovora o delitvi stroškov
- **Ni** mogoče vzpostaviti **povezave** med posamezno aktivnostjo in plačilom zanjo
- Dodatek na stroške **se ne sme zaračunati**

I. PRESOJANJE SKLADNOSTI Z NEODVISNIM TRŽNIM NAČELOM

STORITVE V SKUPINI

Prejemnik mora dokazati:

- so bile storitve **opravljene**,
- so mu prinašale **koristi**,
- je zaračunana **cena skladna** z neodvisnim tržnim načelom.

Skladnost z neodvisnim tržnim načelom se presoja glede na to, **ali je plačana cena za prejete storitve tržna.**

DOGOVORI O DELITVI STROŠKOV

Dokazati je potrebno, da je

- **prispevek udeleženca** **skladen** s tistim, o katerem bi se bila pripravljena dogovoriti neodvisna družba **glede na koristi**, ki jih lahko razumno pričakuje iz dogovora.

Skladnost z neodvisnim tržnim načelom se presoja glede na to, **ali ustrezajo prevzeti stroški posameznega subjekta pričakovanim koristmi od dogovora.**

Korist v tem smislu pomeni **povečanje gospodarske ali tržne vrednosti**, kot so na primer prihranki pri stroških ali povečanje prihodkov ali dobičkov.

I. PODOBNOSTI MED KONCEPTOMA

POSREDEN NAČIN ZARAČUNAVANJA STORITEV

STROŠKOVNA PODLAGA

- ✓ Vsi neposredni in **vendar** ne smejo stroškov kot jih udeleženci na trgu. posredni, presegati dosežajo

DODATEK NA STROŠKE

- ✓ **Se mora zaračunati,**
- ✓ Razen pri stroškovno neučinkovitem izvajalcu

PORAZDELITVENI KLJUČ

- ✓ mora odražati **koristi OD PREJETE STORITVE**, pri čemer je treba upoštevati tako dejansko prejete kot pričakovane koristi

DOGOVORI O DELITVI STROŠKOV

STROŠKOVNA PODLAGA

- ✓ Vsi neposredni in posredni stroški, ki nastajajo pri izvedbi skupne aktivnosti.
- ✓ Ovrednotiti (po stroškovni ceni) je treba tudi nadenarne prispevke.

DODATEK NA STROŠKE

- ✓ **Se ne sme zaračunati**

PORAZDELITVENI KLJUČ

- ✓ Mora odražati **pričakovane koristi za prejemnika OD UDELEŽBE V DOGOVURU**

II. ZARAČUNAVANJE STORITEV V SKUPINI

Smernica 7.20

- ✓ Opravljanje storitev v skupini **je običajna poslovna praksa**.
- ✓ Zaračunavajo se zlasti upravne, tehnične, finančne in komercialne storitve ter tudi storitve za izvajanje upravljalne, usklajevalne in nadzorne funkcije za vso skupino.
- ✓ Zaračunavajo se storitve, ki **so običajno na razpolago na trgu** in jih ponujajo neodvisna podjetja (kot so npr. pravne in računovodske storitve), pa tudi take, **ki se običajno opravljajo v podjetjih samih** (osrednja notranjerevizijska služba, svetovanje pri financiranju ali usposabljanje zaposlenih).

VII. poglavje Smernic opredeljuje:

- ✓ **Kdaj se šteje da je sploh storitev opravljanja?**
- ✓ **Kdaj se sme storitev sploh zaračunati drugemu podjetju v skupini?**
- ✓ **Na kakšen način se določi cena?**

Kdaj se šteje da je storitev opravljena?

- ✓ Koncept zaračunavanja storitev temelji na predhodno vzpostavljenih **dolžniško upniških razmerjih**
- ✓ Izpolnjen mora biti pogoj, **da ena stranka naroča storitve, druga pa jih izvaja.**

Prejemnik storitev mora dokazati:

- ✓ so bile storitve v resnici **opravljene** (obstoj storitve),
- ✓ so mu **prinašale koristi,**
- ✓ je zaračunana cena **skladna z neodvisnim tržnim načelom.**

II. DOPUSTNOST ZARAČUAVANJA



ZARAČUNATI SE SMEJO AKTIVNOSTI

- ki prinašajo prejemniku **neposredne koristi**
- ki so v poslovnem interesu prejemnika

ZARAČUNATI SE NE SMEJO AKTIVNOSTI

- ki prinašajo prejemniku **slučajne koristi**
- ki pomenijo aktivnost delničarja
- ki so v poslovnem interesu **izvajalca storitev ali povezane osebe izvajalca**

II. AKTIVNOSTI KI PRINAŠAJO POSREDNE/SLUČAJNE KORISTI



Primer slučajnih koristi:

- če se zaradi **prestrukturiranja** skupine povečata učinkovitost in uspešnost podjetij, ki **niso** neposredno udeležena v prestrukturiranju, ali če lahko določeno podjetje v skupini uporabi sinergijske učinke celotne skupine,
- Problematika zaračunavanja uporabe **naziva firme skupine**
- **Izpogajani ugodnejši nabavni IN PRODAJNI pogoji** izključno zaradi dejstva da je podjetje del skupine
- Priznanje boljše **bonitetne ocene podjetju** izključno iz razloga ker je del skupine



Tipične aktivnosti ki se **ne smejo** zaračunati:

- ✓ Storitve **nadzornih organov** in vodenja skupščin,
- ✓ **Pravna ureditev** skupine,
- ✓ Izvajanje **notranjega nadzora** za najvišje poslovodstvo,
- ✓ **Upravljanje naložb**, **financiranje** naložb v odvisne družbe,
- ✓ **Podvojene** storitve (RAZEN ČE JE PODVAJANJE ZAČASNO)
- ✓ Storitve ki jih obvladujoča družba izvede **na lastno pobudo**.

II. AKTIVNOSTI KI SE SMEJO ZARAČUNATI

- **svetovalne storitve:** pravno, davčno, poslovne svetovanje, marketinške, naložbene, finančne in kadrovske svetovalne storitve;
- **podporne storitve:** pomoč pri najemanju kreditov, pomoč pri popisu, pomoč pri računovodenju, sestavljanje in prevajanje navodil za uporabo izdelkov, priprava trženjskih kampanj, storitve zaposlenih;
- **poslovne storitve:** storitve prevoza blaga, postavitve industrijskih objektov in naprav, arhitekturne storitve, storitve inženirjev, projektni menedžment;
- **poslovodne storitve** če je cilj izvedenih storitev razbremeniti, nadomestiti ali dopolniti organe odvisne družbe, kot je v primeru izdelave konkretnih naložbenih in finančnih načrtov, izdelave proizvodnega in prodajnega programa ali izdelava koncepta trženja;
- **kadrovske storitve:** izbor novih zaposlenih, izobraževanje in izpopolnjevanje zaposlenih, izdelava sistema nagrajevanja zaposlenih;
- **finančne storitve:** centralno vodenje finančne funkcije, obvladovanje tveganj;
- **storitve raziskav in razvoja.**

II. NAČINI ZARAČUNAVANJA STORITEV

- 1. Zaračunavanje kot nesamostojne stranske storitve znotraj glavne storitve / proizvoda**
- 2. Metoda neposrednega zaračunavanja storitev**
- 3. Metoda posrednega zaračunavanja (na stroških izvajalca storitev zasnovane metode: metoda dodatka na stroške)**

Smernice dajejo prednost metodi neposrednega zaračunavanja storitev.

Uporabiti jo je možno **ko se primerljiva storitev zaračunava tudi nepovezanim osebam.**

Vendar se v skupinah največkrat uporablja posredna metoda zaračunavanja.

Praviloma se uporablja pri izvajanju **t. i. rutinskih storitev.** Manj pa se uporablja pri izvajanju storitev z visoko dodano vrednostjo ter pri zaračunavanju raziskovalno-razvojnih storitev.



Uporabne v primeru

- ✓ ko se storitve opravljajo **izključno za člane skupine oz., ko ni na voljo primerljive proste cene ter**
- ✓ **vrsta** opravljene dejavnosti, **vložena sredstva in prevzeta tveganja niso** primerljivi s tistimi v neodvisnih podjetjih.

Izhodiščno pravilo pri določanju cene:

- kakšna je **vrednost storitve za prejemnika** in
- koliko bi bilo **primerljivo neodvisno podjetje pripravljeno plačati za to storitev** v primerljivih okoliščinah, pa tudi
- **kolikšni so stroški pri izvajalcu storitve.**

II. ZAHTEVANI KORAKI

1. določitev **stroškovne podlage** (zbrati vse neposredne in posredne stroške),
2. določitev **dodatka na stroške** (kdaj in v kakšni višini),
3. določitev **porazdelitvenega ključa**.

Pravila določanja dodatka na stroške

- ✓ Višina dodatka na stroške mora biti odvisna **od vrste aktivnosti prevzetih tveganj in koristi**, ki jih prevzema izvajalec storitev.
- ✓ Če obstajajo notranje primerljivke se uporabi enak dodatek na stroške (vendar mora biti predhodno dosežena primerljivost storitev)
- ✓ Možnost uporabe **pavšalnega pribitka** (ti varni pristan) za **rutinske storitve oz. storitve z nizko dodano vrednostjo**

II. STORITVE Z NIZKO DODANO VREDNOSTJO



- ✓ **storitve podpornih funkcij** (računovodske, davčne, kadrovske, pravne storitve, storitve informatike, interne revizije ipd. ...);
- ✓ storitve, ki **ne predstavljajo osnovne dejavnosti** (niso core business). Storitve z majhno dodano vrednostjo niso storitve proizvodnje, nabave, logistike, prodaje, financ;
- ✓ storitve, ki **ne zahtevajo uporabe posebnih in dragih neopredmetenih sredstev in ne ustvarjajo posebnih neopredmetenih sredstev velikih vrednosti**;
- ✓ storitve, ki za izvajalca **ne predstavljajo pomembnih tveganj**.

II. DOPUSTNA POENOSTAVITEV ZA STORITVE Z NIZKO DODANO VREDNOSTJO

- **Forum za transferne cene pri Evropski komisiji (2011) : pri storitvah z nizko dodano vrednostjo je običajni pribitek med 3 in 10 odstotkov in zaključil, da je ustreza uporaba pavšalnega pribitka v višini **5 odstotkov****
- **Posodobljene Smernice OECD iz leta 2017: za storitve z nizko dodano vrednostjo je ustrezen **5 % pribitek**.**

Vendar: 5-odstotnega pribitka ni mogoče aplicirati na vse stroške, ki nastajajo pri izvajalcu storitev, in jih na prejemnike razdeljevati po poljubnem ključu.

Zbrati je treba samo stroške, ki so vzročno-posledično povezani z izvajanjem določene aktivnosti, pri prenašanju na prejemnike je pa je treba uporabiti ključ, ki najbolj odraža prejemnikove koristi.

Skupni zaračunani stroški ne smejo presegati tistih, ki bi prejemniku nastali, če bi storitve naročal na trgu pri neodvisni tretji osebi!!!!!!



POMEN:

- je podlaga za porazdelitev stroškov,
- od njih je odvisna višina zaračunanih storitev posamezni prejemnici storitev

- ✓ Odražati mora koristi od prejetih storitev pri prejemniku.
- ✓ Splošnih pravil za določanje porazdelitvenih ključev ni.

Navadno se določajo glede na

- ✓ **količino izvedenih** aktivnosti (npr. število knjižb, število zaposlenih),
- ✓ čas izvajanja,
- ✓ **fizično-tehnične kategorije** (transportna teža, število transportov) ali
- ✓ **vrednostne kategorije** (prodaja, vložen kapital).

III. DOGOVORI O DELITVI STROŠKOV

- ✓ Ne gre za to, da bi ena stranka naročala storitve za plačilo, druga pa bi te storitve izvajala.
- ✓ Gre za situacijo, ko vse stranke prispevajo skupna sredstva za izvedbo skupne aktivnosti, od katere pričakujejo koristi zase.
- ✓ Vključeni udeleženci moraj določiti, kakšne koristi pričakujejo iz dogovora, in da so plačila vsakega udeleženca nadomestilo za pričakovane koristi iz dogovora in ne nadomestilo za opravljene storitve (kar je pogoj v primeru, če se zaračunavajo storitve).
- ✓ Zaračunavanje temelji na predhodno izkazanem skupnem interesu udeležencev dogovora, da združujejo vire (kadrovske in materialne) in sposobnosti za uresničitev skupnega interesa, ki se odraža v prejetih koristih pri vseh vključenih strankah dogovora.

Ključni ekonomski razlogi za sklepanje

- namera udeležencev po **skupnem izvajanju dejavnosti zaradi delitve tveganj** pri vlaganjih, pri čemer bi bilo tveganje neuspeha za eno samo družbo preveliko,
- Želja s skupnim delovanjem z namenom **prihraniti stroške na podlagi ekonomije obsega in povečati učinkovitost in produktivnost** na podlagi kombinacije različnih individualnih prednosti in področij strokovnih znanj.

Cilj

- ✓ je **porazdeliti tveganja in stroške**, hkrati pa omogočiti udeležencu **pravico do neposrednega izkoriščanja rezultatov dela.**

Prednosti:

- ✓ **Porazdelitev tveganj** na nivoju posameznega člana skupina
- ✓ **Porazdelitev stroškov** financiranja
- ✓ **Večja fleksibilnost**
- ✓ **Pri nobenem udeležencu dogovora ne nastajajo dobički**
- ✓ **Stroškovna učinkovitost in izraba poslovnih sinergij**
- ✓ **Plačila v dogovoru o delitvi stroškov se ne obravnavajo kot licenčnina**



Določitev

- ✓ **kroga udeležencev in koristi**
- ✓ **prispevkov udeležencev**
- ✓ **stroškov ki se bodo delili**
- ✓ **porazdelitvenega ključa**
- ✓ **pravice do uporabe rezultatov**



Določitev kroga udeležencev

- ✓ vsak udeleženec od dogovora mora že od vsega začetka **pričakovati koristi zase**
- ✓ Delež posameznega udeleženca **pri poslovnih izidih** dejavnosti dogovora o delitvi stroškov mora biti določen **že na samem začetku**

Prispevki udeležencev:

- ✓ Skupni stroški veljajo **kot lastni (izvirni) stroški udeležencev**, ki se na podlagi razdelitvenega ključa razdelijo med člane dogovora
- ✓ **Ni zahtevano** aktivno sodelovanje vseh članov pri izvajanju dejavnosti.
- ✓ Pogosto so aktivnosti **centralizirane** pri enem udeležencu.
- ✓ Dovoljeno je, da člani prispevajo **samo denarne prispevke**.
- ✓ Med člane dogovora se delijo **neposredni in posredni stroški**, ki nastajajo pri izvajanju skupne dejavnosti.



Prerazporeditev stroškov

- ✓ Obvezna delitev stroškov brez pribitka.
- ✓ Razlog: **Sodelujoči v dogovoru ne nosijo individualnega tveganja za svojo aktivnost**, ampak nosijo tveganje uspešnosti celotnega projekta. Zato niso upravičeni do dodatka na stroške, ki bi bil nadomestilo za prevzem individualnega tveganja.
- ✓ Izravnalna plačila ne pomenijo plačila licenčnine.

Priporoča se, da se v samem dogovoru opredelijo pravila računovodenja glede zbiranja stroškov.

III. KLJUČNI KORAKI (4/5)



Porazdelitveni ključ

- ✓ odražati mora **pričakovane koristi vsakega člana dogovora od skupnega izvajanja** in kako udeleženec izkorišča rezultate sodelovanja v dogovoru o delitvi stroškov na način, ki je v skladu z dogovorom
- ✓ mora kar se da eksaktno odražati pričakovane koristi od dogovora

Cilj je oceniti **delež v pričakovanih koristih**, ki jih morajo dobiti posamezni udeleženci, **in razporediti prispevke v enakem razmerju.**

Porazdelitveni ključi so lahko:

- ✓ prihodki od prodaje,
- ✓ porabljene, proizvedene ali prodane enote,
- ✓ kosmati dobiček ali dobiček iz poslovanja,
- ✓ število zaposlenih,
- ✓ vloženi kapital



Pravica do uporabe rezultatov

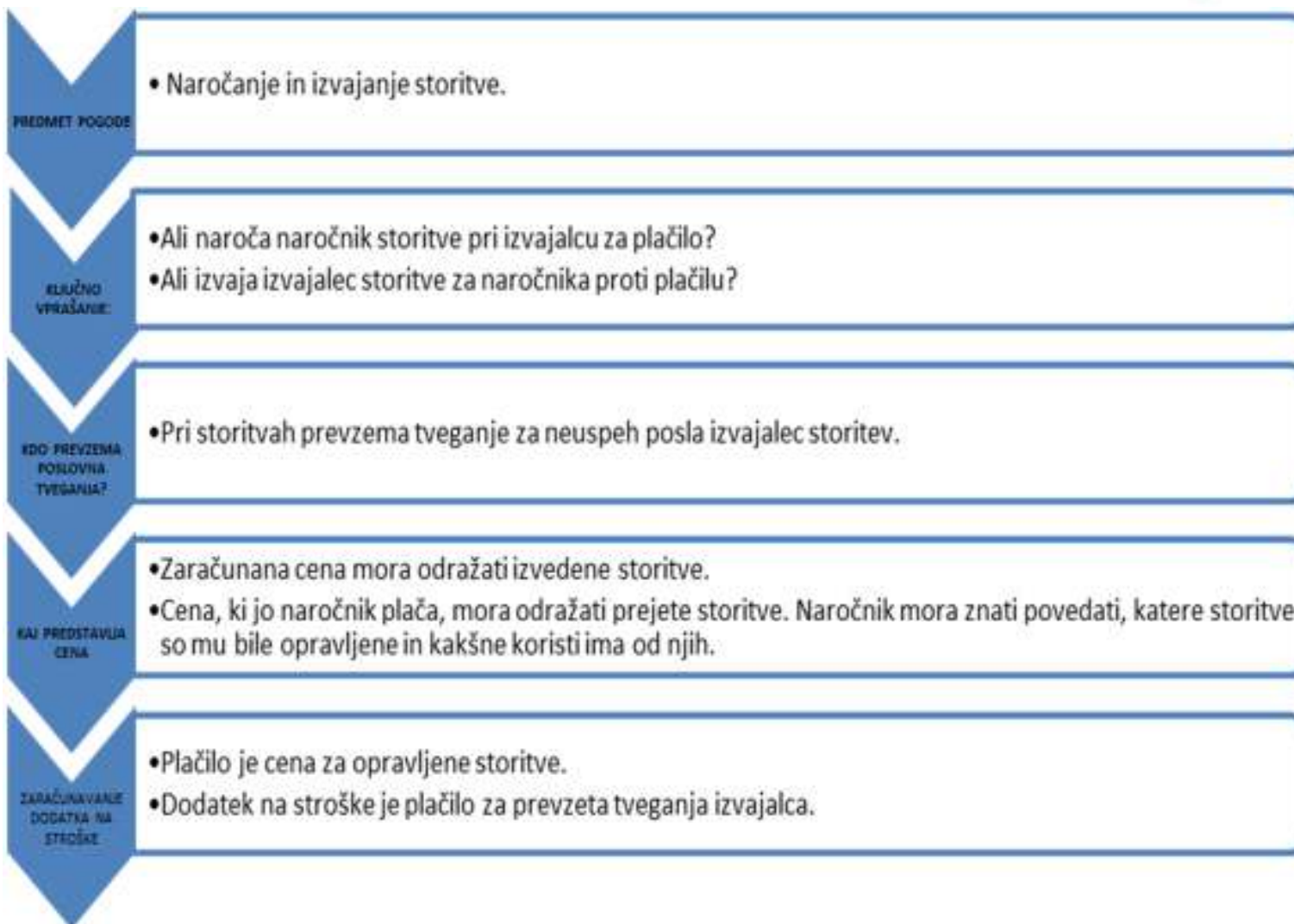
- ✓ Vsi člani, ki sodelujejo v dogovoru, **morajo imeti neposreden ali posreden dostop do učinkov, ustvarjenih v dogovoru**
- ✓ Pravica do uporabe učinkov **ne pomeni prenosa pravice do uporabe skupaj razvitega sredstva, ZATO**
- ✓ **se ne zaračuna licenčnina.**



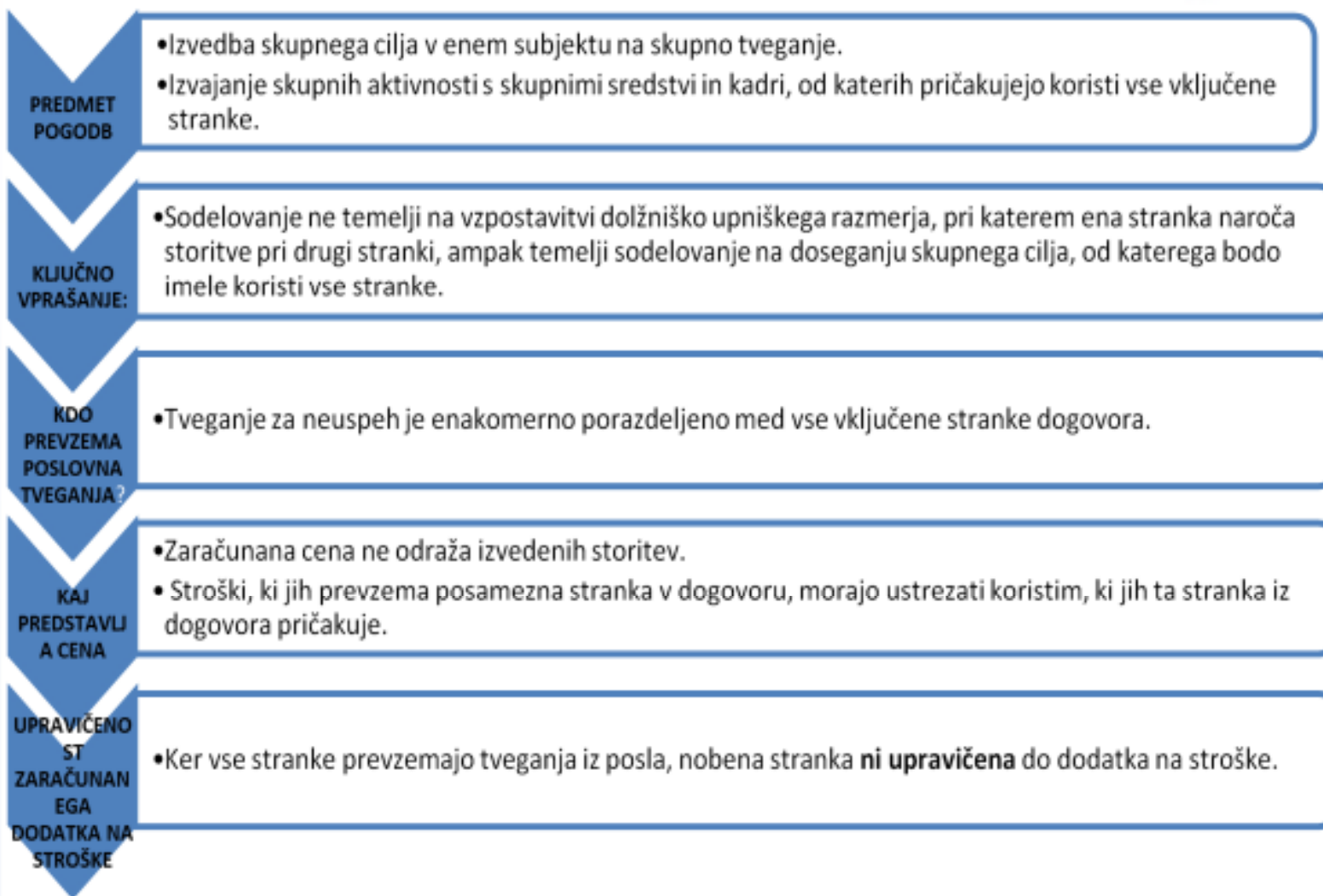
Do prilagoditve davčne osnove lahko pride KER NISO:

- ✓ pravilno izračunane **pričakovane koristi** udeležencev dogovora ali
- ✓ pravilno določeni **ključi porazdelitve**;
- ✓ **popolno ugotovljeni prispevki udeležencev** ali so napačno ovrednoteni, kar je še posebej težavno pri t. i. nadenarnih prispevkih;
- ✓ **ustrezno določena razmerja med prispevki in pričakovanimi koristmi.**

IV. REZIME - PROCES ODLOČANJA OPRAVLJANJE STORITEV



IV. REZIME - PROCES ODLOČANJA DOGOVORI O DELITVI STROŠKOV





Hvala za pozornost!

Brigita Franc, Jerman&Bajuk d.o.o.