

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**ANALIZA OVIR PRI PRIPRAVI DOKUMENTACIJE O  
TRANSFERNIH CENAH**

Ljubljana, februar 2013

MARIJANA EVĐENIĆ

## IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Marijana Evđenić, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Analiza ovir pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem.

Izrecno izjavljam, da v skladu z določili Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami) dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

S svojim podpisom zagotavljam, da

- je predloženo besedilo rezultat izključno mojega lastnega raziskovalnega dela;
- je predloženo besedilo jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem
  - poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam magistrskem delu, citirana oziroma navedena v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, in
  - pridobila vsa dovoljenja za uporabo avtorskih del, ki so v celoti (v pisni ali grafični obliki) uporabljena v tekstu, in sem to v besedilu tudi jasno zapisala;
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah (Ur. l. RS, št. 21/1995 s spremembami);
- se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega magistrskega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom.

V Ljubljani, dne 22.2.2013

Podpis avtorice: \_\_\_\_\_

## KAZALO

<b>UVOD .....</b>	<b>1</b>
<b>1 TEORETIČNA OBRAVNAVA POJMOV IN ZAKONSKA PODLAGA.....</b>	<b>2</b>
1.1 Opredelitev pojma transferne cene .....	3
1.2 Opredelitev povezanih oseb ter transakcij med njimi .....	4
1.3 Neodvisno tržno načelo .....	6
1.4 Postopek za določanje transfernih cen.....	7
1.5 Davčni vidik transfernih cen.....	8
1.5.1 Zakonska opredelitev transfernih cen.....	8
1.5.2 Kaznovanje kršitev .....	9
1.6 Poslovni vidik transfernih cen .....	10
1.7 Pomen dokumentacije za podjetje in davčno upravo .....	12
1.8 Priprava dokumentacije .....	13
1.8.1 Odgovornost za pripravo dokumentacije.....	15
1.8.2 Davčni nadzor.....	15
<b>2 RAZISKAVA ZAKONODAJE .....</b>	<b>21</b>
2.1 Analiza sekundarnih virov podatkov .....	21
2.1.1 Načela OECD .....	22
2.1.2 Primerjava davčne zakonodaje v izbranih državah .....	22
2.1.3 Inšpiciranje transfernih cen .....	33
2.1.4 Pomen dokumentacije za davčno upravo .....	35
<b>3 ANALIZA PRIMARNIH VIROV PODATKOV .....</b>	<b>36</b>
3.1 Anketiranje davčnih zavezancev (podjetij) .....	36
3.1.1 Predstavitev ankete .....	36
3.1.2 Hipoteze.....	38
3.1.3 Analiza rezultatov.....	40
3.1.4 Analiza odgovorov davčnih svetovalcev .....	52
3.1.5 Ključne ugotovitve .....	55
<b>4 UGOTOVITVE IN PREDLOGI.....</b>	<b>56</b>
<b>SKLEP.....</b>	<b>59</b>
<b>LITERATURA IN VIRI .....</b>	<b>61</b>
<b>PRILOGE</b>	

## KAZALO SLIK

Slika 1: Grafični prikaz splošnih podatkov podjetij, ki so sodelovala v analizi (v %).....	38
Slika 2: Status v odnosu povezanosti (v %) .....	40
Slika 3: Geografska opredelitev povezanih oseb (v %).....	41
Slika 4: Podjetja, ki pripravljajo dokumentacijo transfernih cen (v %) .....	41
Slika 5: Kdaj podjetja pripravljajo dokumentacijo transfernih cen? (v %) .....	42
Slika 6: Osebe, ki v podjetju pripravljajo dokumentacijo transfernih cen (v %) .....	42

Slika 7: Vključevanje davčnih svetovalcev v pripravo dokumentacije transfernih cen (v %) .	43
Slika 8: Razlogi v podjetjih za pripravo dokumentacije transfernih cen .....	43
Slika 9: Matična družba se o transfernih cenah ni pripravljena pogajati .....	46
Slika 10: Matična družba transferne cene določi sama (podjetja nimajo vpliva) .....	46
Slika 11: Poslujemo s podjetji v tujini, ki ne pripravljajo dokumentacije .....	47
Slika 12: Podatki za pripravo dokumentacije o transfernih cenah niso na voljo na enem mestu .....	48
Slika 13: Nismo seznanjeni s zakonskimi določili .....	49
Slika 14: Previsoki stroški priprave dokumentacije o transfernih cenah .....	49
Slika 15: Odgovornosti kdo naj bi pripravljaj dokumentacijo niso jasno opredeljene .....	50
Slika 16: Izračune imamo pripravljene in dokumentacijo lahko pripravimo kadarkoli .....	50
Slika 17: Dokumentacija nam predstavlja preveliko administrativno breme.....	51
Slika 18: Nimamo časa za pripravo dokumentacija o transfernih cenah .....	51

## **KAZALO TABEL**

Tabela 1: Stopnja tveganja glede na dejavnike transfernih cen .....	11
Tabela 2: Prikaz časovnih rokov za pripravo dokumentacije o transfernih cenah v izbranih evropskih državah .....	25
Tabela 3: Izrekanje kazni oziroma prilagoditev davčne osnove v primeru nepravilnosti v izbranih evropskih državah .....	27
Tabela 4: Pregled predpisane vsebine po izbranih državah .....	30
Tabela 5: Prikaz aktivnosti davčnih uprav v izbranih evropskih državah.....	32
Tabela 6: Prikaz povprečnih ocen odgovorov na trditve glede priprave dokumentacije transfernih cen.....	44
Tabela 7: Prikaz odgovorov davčnih svetovalcev na vprašanja glede priprave dokumentacije o transfernih cenah v slovenskih podjetjih .....	53
Tabela 8: Potrditev ali ovrženje hipotez po opravljeni analizi .....	55

## UVOD

Globalizacija je med drugim močno vplivala tudi na podjetja ter privedla do vse večjega sodelovanja med podjetji na različnih trgih in ne zgolj med evropskimi državami. Mnoga podjetja so se med seboj združevala in so posredno ali neposredno postajala povezane družbe. Zavedati pa se je treba, da različni evropski in svetovni trgi pomenijo tudi različno davčno zakonodajo, kar privede tudi do različnih obdavčitev v posameznih državah. Podjetja se med seboj pogajajo o transfernih cenah. Ena izmed družb je navadno v podrejenem položaju. Zelo pogosto tovrsten položaj privede do navzkrižja interesov. Še več, kaj se zgodi v primerih, ko matična družba ne pristane na pogajanje o transfernih cenah? Ali ko je družba, ki ima večjo moč, prepričana, da transfernih cen in z njo povezane dokumentacije ne potrebuje? S tovrstnimi vprašanji se bom ukvarjala v svojem magistrskem delu.

Guzina (2006a) navaja, da so transferne cene eno najpomembnejših davčnih področij prihodnosti. Še vedno pa je to področje davčne zakonodaje, ki se mu v podjetjih ne posveča dovolj pozornosti. V praksi lahko zasledimo več t.i. »izgovorov« o neobstoju dokumentacije. V svojem magistrskem delu pa jih bom identificirala, jih predstavila in razvrstila po pogostosti.

Kuhar (2008, str. 163–166) opredeljuje, kakšne so podlage za oblikovanje transfernih cen. Določati jih je možno s pogajanjem ali z njihovo določitvijo. Toda vprašanje, s katerim se bom ukvarjala, je, kaj naredi podrejena družba, ko matična družba ne določi cen niti se ni pripravljena o njih pogajati. Še večje tveganje v omenjenem scenariju pa je to, da si podjetje ne izbira samo, ali bo poslovalo s povezanimi ali nepovezanimi družbami, temveč mu to določi matična družba ali pa podjetja delujejo v državah z različno efektivno stopnjo obdavčitve. Med drugim je treba poudariti, da so predpisi o obsegu dokumentacije med državami precej različni. Vsaka država pa se s problemom sooča na svoj način. Za mojo raziskavo zelo zanimiva ugotovitev je vsekakor tudi, da v velikih podjetjih navadno obstajajo informacijske asimetrije. To pomeni, da imajo posamezniki znotraj skupine kakovostne informacije, ki pa jih ni mogoče dobiti drugje v skupini. Zaradi različnih interesov jih ne zaupajo ostalim v podjetju, ki bi te informacije potrebovali.

Na osnovi prebrane literature, študij in člankov lahko zaključim zgolj, da je področje transfernih cen zelo široko in se ga vsak od avtorjev loteva iz svojega zornega kota. Sama se bom lotila zaključnega dela obravnavanja transfernih cen, tj. priprave dokumentacije. To pa je ravno del, ki podjetjem povzroča največ težav. Velikokrat podjetja upoštevajo načela transfernih cen in v praksi po njih »živijo«, vendar jih nikoli ne zapišejo v skupen dokument. Težava pa nastopi, ko pride do inšpekcijskega pregleda. Takrat pa je treba predati celotno dokumentacijo, predpisano z zakonodajo.

Namen mojega magistrskega dela je na enem mestu zbrati ovire, s katerimi se podjetja soočajo pri pripravi dokumentacije transfernih cen, ter poiskati razloge za njihov nastanek. Vse ovire, opredeljene in opisane na enem mestu, bodo služile kot pomoč pri delu računovodjem in ostalim, ki se v podjetjih ukvarjajo s problematiko priprave dokumentacije transfernih cen. Prav tako bo moje magistrsko delo namenjeno revizorjem in davčnim inšpektorjem, da bodo razumeli, s kakšnimi ovirami se podjetja soočajo pri pripravi dokumentacije. Ne nazadnje pa bodo po magistrskem delu lahko posegli tudi študentje, ki bodo želeli podrobneje raziskati problematiko transfernih cen.

Poleg tega sem prepričana, da so transferne cene eno od pomembnejših davčnih področij in da bodo v prihodnje še bolj pridobivale na pomenu. Nič namreč ne kaže, da se bo globalizacija upočasnila ali da bo svetovna trgovina začela izgubljati na pomenu. Razumeti je treba, da svet postaja vse manjši, podjetja med seboj vse več sodelujejo in posledično se pletejo vezi, ki vodijo do povezanosti pravnih in fizičnih oseb. Poleg tega pa je gospodarska kriza pripeljala tudi do tega, da vlade po vsem svetu želijo povečati svoje davčne prihodke oziroma bodo naredile vse (če že do sedaj niso), da preprečijo odtekanje dobičkov v države z ugodnejšo davčno stopnjo.

Magistrsko delo je vsebinsko razdeljeno na štiri dele. Prvi del je namenjen teoretični obravnavi pojmov, skupaj z interpretacijo zakonodaje. Drugi del obsega raziskavo davčne zakonodaje s področja transfernih cen v izbranih evropskih državah. V tretjem delu povzamem ugotovitve svoje raziskave, kjer želim pojasniti problematiko priprave dokumentacije transfernih cen z vidika vseh treh udeležencev, tj. davčnih zavezancev, Davčne uprave Republike Slovenije in davčnih svetovalcev. Celotno magistrsko delo zaključim s ključnimi ugotovitvami in predlogi oziroma nasveti za premostitev ovir, ki se v praksi najpogosteje pojavljajo.

V prvem in drugem delu magistrskega dela, kjer opredeljujem teoretične pojme in zakonodajo, se opiram na sekundarne podatke iz strokovne literature, v drugem delu pa uporabljam primarne podatke, pridobljene s pomočjo anketnega vprašalnika, poslanega podjetjem in davčnim svetovalcem.

## **1 TEORETIČNA OBRAVNAVA POJMOV IN ZAKONSKA PODLAGA**

Zaradi lažjega razumevanja problematike magistrskega dela sem na samem začetku opredelila nekaj osnovnih pojmov, povezanih s transfernimi cenami. Transferne cene so tema, tesno povezana z mednarodnim poslovanjem, zato v praksi pogosto uporabljamo tuje izraze. Ravno to je razlog, da sem pri opredelitvi pojmov navajala tudi izraze v angleščini.

## 1.1 Opredelitev pojma transferne cene

V Sloveniji pogosto uporabljen sinonim za transferne cene (angl. *Transfer Prices*) je prenosne cene. Glede na to, da se v praksi najpogosteje uporablja izraz transferne cene, ga bom uporabljala tudi v nadaljevanju svojega magistrskega dela.

Avtorji v literaturi različno opredeljujejo transferne cene. Predvsem se razlike v definiciji pojavljajo glede na pomen transfernih cen za podjetje. Vsem definicijam je skupno, da so transferne cene, cene, ki si jih med seboj zaračunavajo povezane osebe. Nato pa avtorji to najbolj osnovno definicijo razčlenjujejo bolj podrobno.

Pojem transferne cene ima dvojen pomen (Guzina, 2012, str. 7):

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

S transfernimi cenami podjetja dosegajo različne cilje. Najpomembnejši je vsekakor največji možni dobiček na nivoju skupine kot celote. Sledijo ostali interesi kot so (Deisinger, 1996, str. 7–21):

- povečati tržni delež na izbranem trgu,
- zmanjšati stroške uvoznih dajatev,
- izkoriščati državne subvencije,
- zmanjšati vpliv ekonomskih omejitev in
- drugi (omejitev prenosa dobička).

Kuhar (2008) transferne cene opredeli bolj široko in sicer kot cene, po katerih si povezane osebe prodajajo poslovne učinke. Transferne cene so pomembne za davčne zavezance in za davčne oblasti, saj v veliki meri določajo dohodek in stroške povezanih oseb včasih tudi v različnih davčnih pristojnostih in s tem seveda dobičke, ki se jih lahko obdavči.

Centa – Debeljak & Kuhar (2008) opredeljujeta dejavnike, ki vplivajo na pomen transfernih cen. Vloga multinacionalk se je v svetovni trgovini povečala v zadnjih dvajsetih letih, več kot dve tretjini svetovne trgovine se odvija med povezanimi podjetji:

- Cilj multinacionalk je maksimiranje dobička skupine kot celote. Oblikovanje politike transfernih cen, pa je vendarle podrejeno nacionalnim zakonodajam, zato povečana pozornost multinacionalk.
- Mednarodna podjetja zmanjšujejo plačilo davka od dobička tako, da svoje proizvode ali storitve izvažajo in uvažajo po transfernih cenah, ki omogočajo izkazati višji

dobiček v državah z nizko davčno stopnjo ter nižji dobiček v državah z visoko davčno stopnjo.

Guzina (2006a) identificira pasti transfernih cen. Med drugim trdi, da ureditev transfernih cen pri nas ni ustrezna. Dvournne oziroma neprimerne se ji zdijo predvsem sledeče opredelitve:

- povezane osebe (posebno rezidenti) niso opredeljene dovolj natančno in nedvoumno,
- priprava dokumentacije o oblikovanju transfernih cen predstavlja preveliko administrativno breme (posebej za razmerja med rezidenti),
- inšpiciranje transfernih cen znotraj posamezne države ni smiselno.

## **1.2 Opredelitev povezanih oseb ter transakcij med njimi**

Slovenska davčna zakonodaja opredeljuje povezane osebe (angl. *associated enterprises*) v Zakonu od dohodka pravnih oseb (Ur.l. RS, št. 117/06, v nadaljevanju ZDDPO-2) v členih 16. do 19. Podrobno je pojem povezanih oseb opredeljen v 16. členu, kjer opredeljuje povezanost med rezidentom in tujo osebo, ter 17. členu, kjer opredeljuje povezanost med dvema rezidentoma. Poudariti pa je potrebno, da se opredelitev oziroma razumevanje povezanih oseb med državami zelo razlikuje. Če za transferne cene velja enotna, tj. zelo podobna opredelitev, pa pri pojmu povezanosti dveh oseb, to ne velja.

V primerljivih tujih zakonodajah se izraz povezane osebe uporablja za pravne ali fizične osebe, ki imajo zaradi svojih specifičnih (kapitalskih ali poslovnih povezav) možnost vpliva na odločitev pri oblikovanju medsebojnih, tj. transfernih cen. Kar pomeni, da se med povezanimi osebami medsebojne cene ne oblikujejo popolnoma tržno (Guzina, 2012, str. 8).

Povezane osebe v »mednarodnih transakcijah« opredeljuje 16. člen ZDDPO-2:

- Neposredno ali posredno udeležena v kapitalu, upravljanju, nadzoru oziroma glasovnih pravicah (najmanj 25 % delež) ali
- obvladuje drugo 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.

V 17. členu ZDDPO-2 pa so opredeljene povezane osebe v t.i. domačih transakcijah oziroma rezidenta:

- Neposredno ali posredno udeležba v kapitalu, upravljanju, nadzoru oziroma glasovnih pravicah (najmanj 25 % delež) ali



- obvladovanje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost:

- Ima ista fizična oseba ali družinski člani v rezidentu najmanj:
  - 25 % delež v kapitalu, upravljanju, nadzoru oziroma glasovnih pravic ali
  - obvladovanje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Med rezidenti ni povečanja/zmanjšanja davčne osnove, razen če eden od rezidentov v davčnem obdobju ugotavljanja davčne osnove izkazuje nepokrito izgubo iz preteklih let ali plačuje davek po stopnji 0 % ali po nižji splošni stopnji ali pa je celo oproščen plačevanja davkov.

Guzina (2006a) navaja, da je opredelitev povezanih oseb pomembnejša od opredelitve transference cen. Pri opredelitvi povezanih oseb je potrebno razlikovati med nerezidenti in rezidenti. Medtem, ko pravi, da je opredelitev povezanih oseb v ZDDPO-2 med rezidenti in rezidenti ustrezno opredeljena, pa se opredelitev transakcij med rezidenti neustrezna, saj je preširoko opredeljena.

Pojem povezanih oseb je opredeljen tudi v Smernicah organizacije za ekonomske odnose in razvoj (v nadaljevanju Smernice OECD) za transferne cene (angl. *Transfer Pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations*). Dve osebi sta povezani, če izpolnjujeta pogoje iz 1a ali 1b 9. člena Vzorčne konvencije Organizacije za ekonomske odnose in razvoj (v nadaljevanju OECD) o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (angl. *OECD Model Tax Convention on Income and Capital*).

V OECD je opredeljeno, da sta dve osebi povezani, če:

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

Neposredno uporabljane OECD načela bi v praksi lahko povzročalo precej težav. Vodila bi lahko do sporov med davčnimi zavezanci in davčnimi upravami pri vprašanju, kdaj govorimo o posrednem ali neposrednem sodelovanju v upravljanju, nadzoru ali kapitalu podjetja. Ravno v izogib razpravam države večinoma določajo v zakonodaji 25 % prag lastništva ali glasovalnih pravic kot merilo za določanje povezanosti oseb. Enako je opredeljeno s slovensko zakonodajo (Petauer, 2005, str. 16).

Poleg ZDDPO-2 opredeljujejo povezanost dveh oseb tudi drugi zakoni ali standardi:

- Zakon o gospodarskih družbah (Ur. l. RS, št. 42/2006, v nadaljevanju ZGD-1)
- Zakon o davčnem postopku (Ur. l. RS, št. 117/2006, v nadaljevanju ZDavP-2)
- Pravilnik o transfernih cenah (Ur.l. RS, št. 141/2006),
- Pravilnik o priznani obrestni meri (Ur. l. RS, št. 141/2006),
- Zakon o davku na dodano vrednost (Ur. l. RS, št. 117/2006, nadaljevanju ZDDV-1)
- Zakon o investicijskih skladih in družbah za upravljanje (Ur. l. RS, št. 77/2011, v nadaljevanju ZISDU-2)
- Zakon o zavarovalništvu (Ur. l. RS, št. 13/2000, v nadaljevanju ZZavar)
- Slovenski računovodski standardi iz leta 2006 (SRS 2006) opredeljujejo povezanost dveh oseb izključno zaradi konsolidiranja računovodskih izkazov. Za davčne namene pa ta opredelitev ni relevantna.
- Mednarodni računovodski standardi (v nadaljevanju MRS) pojasnjujejo povezanost dveh oseb v MRS 24.
- Povezani osebi po Zakonu o dohodnini (Ur. l. RS, št. 117/06, v nadaljevanju ZDoh-2) sta družinski član ali katerakoli oseba, ki jo nadzira ali občasno nadzira zavezanec. Podlaga za ugotavljanje višine dohodka je primerljiva tržna cena.

### **1.3 Neodvisno tržno načelo**

Neodvisno tržno načelo (angl. *Arm's lenght principle-ALP*) je mednarodni standard za transferne cene, ki ga uporabljajo tako mednarodna podjetja kot tudi davčne uprave po svetu. Kuhar (2003) pravi, da davčne uprave ne bi smele avtomatično domnevati, da želijo povezane osebe manipulirati z dobičkom, saj se slednje pogosto resnično srečujejo s težavami pri natančnem določanju ustreznih cen.

Na trgu velja predpostavka, da medsebojno dogovorjene komercialne in finančne odnose med neodvisnimi osebami določajo vplivi trga. Pri transakcijah med povezanimi osebami ni nujno, da nanje na enak način vpliva trg (Kuhar, 2009). Neodvisno tržno načelo oziroma načelo razdalje je med državami članicami OECD sprejet kot mednarodni standard določanja transfernih cen za davčne namene (Kuhar, 2003, II. del, str. 59). Načelo določa, da morajo povezana podjetja za vsako transakcijo postaviti transferno ceno tako kot, da bi šlo za posel med nepovezanimi osebami. Navadno se uporabljajo finančni in komercialni pogoji med povezanimi osebami, s tistimi, ki veljajo na trgu med nepovezanimi osebami. V kolikor se izkaže, da med enimi in drugimi obstajajo razlike, se v poslovnih knjigah izkazani dobički lahko ustrezno popravijo in obdavčijo (Petauer 2005, str. 18).

V praksi se je izkazalo, da je načelo enostavno uporabljati pri nabavah in prodajah blaga ali storitev (t.i. standardnih storitev), medtem ko ga je težje uporabljati pri specializiranih storitvah. V teh primerih je namreč težje najti proizvode in storitve, s katerimi bi podjetja lahko primerjala cene. V teh primerih nima težav pri določanju transfernih cen zgolj podjetje oziroma zavezanec za davek, temveč tudi davčni organ, ki preverja ustreznost transfernih cen in metod, ki se uporabljajo.

Glavni namen neodvisnega tržnega načela je, da vzpostavi skupno stališče posameznih davčnih politik davčnih uprav ter na takšen način zmanjša oziroma prepreči pojav dvojnih obdavčitev (Neighbour, 2002).

## **1.4 Postopek za določanje transfernih cen**

Pojem določanje oziroma oblikovanje transfernih cen je tesno povezan s pojmom dokumentiranja transfernih cen. Načeloma sta to dva dejavnika transfernih cen, ki pa bi morala potekati istočasno. Postopek določanja transfernih cen sicer ni predpisan, bi pa skladno z zakonodajo in poslovno prakso moral obravnavati naslednje točke:

- povezanost družb v skupini,
- organizacijska shema skupine in podjetja,
- opis posamezne transakcije oziroma poslovanje povezanih oseb,
- opis panoge oziroma dejavnosti,
- opredeliti način poslovanja (listine, ki dokazujejo transakcije),
- obrazložiti je potrebno razloge za izbor določene metode (zakaj je izbrana metoda primerna in zakaj ostale metode niso),
- obrazložitev iskanja primerljive transakcije,
- primerjava izbrane transferne cene s primerljivimi tržnimi cenami.

Nekateri avtorji v svojih priročnikih in drugi literaturi navajajo zgolj posamezne točke, ki sem jih našela zgoraj, spet drugi pa navajajo bolj obširen opis določanja transfernih cen in točk, ki naj bi jih dokumentacija obsegala. Vsem pa je skupno, da je treba pri določanju transfernih cen uporabiti predpisane metode in cene določiti skladno z metodami, opredeljenimi v Smernicah OECD. Dokumentacija mora vsebovati opis izbranih metod in podlage za izračun transfernih cen. Torej ne glede na to, kakšen postopek določanja transfernih cen si bomo izbrali ali katere točke bomo vključili v dokumentacijo, so vsi avtorji enotni v eni točki in ta je, da mora biti dokumentacija transfernih cen transparentna. Seveda pa so davčni inšpektorji tisti, ki bodo v primeru pregleda zahtevali dopolnitev dokumentacije s prilogami, kot so, pogodbe, drugi pisni dogovori, računi, potrdila o nakazilu ipd. Ravno zato je zelo pomembno, da transferne cene določa in dokumentacijo pripravlja skupina strokovnjakov v podjetju, ki ima skrbno spravljeno in urejeno vso dokumentacijo, na podlagi katere so transferne cene določali oziroma pripravili dokumentacijo.

## **1.5 Davčni vidik transfernih cen**

Pri davčnem vidiku transfernih cen je treba v prvi vrsti ločiti nacionalni davčni vidik od mednarodnega. Že pri opredelitvi povezanih oseb obstajajo razlike med rezidenti (nacionalni vidik) in nerezidenti (mednarodni vidik). Tovrstno razlikovanje je pomembno predvsem za davčno upravo z vidika nadzora pretakanja dobičkov preko transfernih cen v tujino.

### **1.5.1 Zakonska opredelitev transfernih cen**

Na podlagi 18. člena Zakona ZDDPO-2 morajo zavezanci za davek (povezane osebe po 16. in 17. členu ZDDPO-2) zagotoviti in hraniti podatke o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen v roku in na način v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek.

ZDavP-2 v 382. členu predpisuje katere podatke morajo zavezanci za davek zagotoviti z dokumentacijo o transfernih cenah, ki mora obsegati splošno dokumentacijo, ki zagotavlja predvsem opis zavezanca za davek ter opis skupine povezanih oseb na svetovni ravni ter posebno dokumentacijo, ki se nanaša na transakcije zavezanca s povezanimi osebami, analizo primerljivosti, funkcijsko analizo, skratka dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami. V dokumentaciji o transfernih cenah mora zavezanec predložiti tudi podatke o uporabi metode za določitev transfernih cen.

Glavni namen dokumentacije o transfernih cenah je torej dokazati, da so cene med povezanimi osebami v skladu z neodvisnim tržnim načelom. 9. členu Vzorčnega sporazuma OECD opisuje neodvisno tržno načelo in obravnava člane mednarodne skupine podjetij kot neodvisne subjekte ter določa, da sme davčni organ popraviti dobiček povezanega podjetja, če pogoji med povezanimi osebami ne odražajo razmer, ki veljajo na trgu med neodvisnimi družbami. V slovenski zakonodaji neodvisno tržno načelo uveljavlja 16. člen ZDDPO-2. Medtem, ko način izvajanja določa Pravilnik o transfernih cenah, v katerem so ustrezno opredeljena pravna pravila, ki po vsebini izvirajo iz Smernic OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave.

Večina evropskih davčnih uprav izpostavlja transferne cen kot glavni mednarodni davčni problem. Zato je vedno več držav uvedlo ali na novo uvaja pravila za oblikovanje transfernih cen.

Transferne cene včasih imenujejo tudi senčne cene, ker navzven navadno niso znane oziroma transparentne. S temi cenami lahko povezane osebe prilagajajo poslovne rezultate podjetij v skupini po svojih željah in potrebah. Pojem transferne cene se uporablja za vse cene, ki se zaračunajo med povezanimi osebami, ne glede na morebitno dejstvo, da slednje omogočajo prelivanje dobička ali pa tudi ne. Pojem transfernih cen tako definira zgolj

področje, kdaj se take cene uporabijo, ne pa morebitnega dejstva, da cene omogočajo prelivanje davčne osnove. Imeti transferne cene v podjetju tako pomeni le, da podjetje posluje s povezanimi osebami, nikakor pa ta pojem sam še ne pomeni, da podjetje tudi preliva davčno osnovo k drugemu zavezancu na nedovoljen način. Šele besedna zveza imeti neustrezne, napačne, previsoke ali prenizke transferne cene pomeni, da se davčna osnova vključenih ne oblikuje pravilno, posledično pa se davek odmerja od napačnih davčnih osnov (Černe, 2008).

382. člen ZDavP-2 opredeljuje sledeče določbe glede dokumentacije o transfernih cenah:

- Davčni zavezanec je dokumentacijo dolžan zagotavljati tekoče, vendar najkasneje do predložitve davčnega obračuna, po posamezni transakciji. Naveden člen velja za zavezanca, ki poslujejo s tujimi povezanimi osebami.
- Minister za finance določi katere podatke iz opisane dokumentacije mora davčni zavezanec predložiti že ob vsakokratni oddaji davčnega obračuna.
- Davčni zavezanec lahko dokumentacijo vodi v elektronski obliki.
- Davčni zavezanec mora dokumentacijo v času davčnega inšpekcijskega nadzora, davčnemu organu predložiti nemudoma. V kolikor je to nemogoče, mu davčni organ določi rok do kdaj mora to storiti. Določen je lahko najmanj 30 in največ 90 dni, glede na obseg in zahtevnost podatkov.
- Dokumentacijo je potrebno hraniti še 10 let po zaključku leta, na katerega se nanaša.
- Davčni organ lahko zahteva prevod dokumentacije v slovenščino. Določi lahko rok, ki pa ne bi smel biti krajši od 60 dni.

### **1.5.2 Kaznovanje kršitev**

Podjetje Ernst & Young je v svojem poročilu o transfernih cenah za leto 2012 ugotovilo, da so davčne uprave po svetu vedno bolj dovzetne za kaznovanje kršiteljev. Najstrožje kazni izrekajo v Argentini, Braziliji, Kolumbiji, Ekvadorju, Mehiki, Venezueli, na Kitajskem, v Indoneziji, Kazahstanu in Maleziji. Med evropskimi državami pa v Italiji, na Madžarskem in na Finskem.

V Sloveniji je kršitev sankcionirana kot hujši davčni prekršek po 391. členu ZDavP-2. Obračun višine globe v primeru hujših davčnih prekrškov glede na 398. člen ZDavP-2:

- v višini 20 % od premalo plačanega davka, če je ta znašal manj kot 400 EUR in odgovorno osebo v višini 80 EUR.
- v višini 40 % od premalo plačanega davka, če je ta znašal od 400 do 4.000 EUR in odgovorno osebo v višini 600 EUR.
- v višini 60 % od premalo plačanega davka, če je ta znašal več kot 4.000 EUR in odgovorno osebo v višini najmanj 600 EUR.

Deloma naj bi bila dokumentacija predložena že z davčnim obračunom. Priloga 15 k davčnemu obračunu razkriva podatke v zvezi s posojili med povezanimi osebami, priloga 16 transakcije s povezanimi osebami nerezidenti, priloga 17 pa transakcije s povezanimi osebami rezidenti.

V Sloveniji je dokumentacija o transfernih cenah zahtevana skladno s 365. členom Zakona o davčnem postopku. Petauer (2005, str. 51–52) razlaga kako je v večini držav (Slovenija je izvzeta), dokazno breme v zvezi s transfernimi cenami na strani davčnega organa. Kar pomeni, da davčnemu zavezancu ni potrebno dokazovati usklajenost transfernih cen s tržnimi. Razen kadar pride do utemeljenega suma, da prihaja do razhajanja med obema vrstama cen. V takem primeru davčni organ lahko zahteva predložitev dokumentacije. Davčni zavezanec pa naj ne bi imel nerazumno visokih stroškov s pripravo dokumentacije, zlasti če so podatki težko dostopni. Tudi to pa bila bil eden izmed razlogov zakaj matična družba v tujini, ni pripravljena investirati dodatnega denarja in časa za pripravo dokumentacijo transfernih cen. Ne razumejo namreč, da je v Sloveniji obvezna ne glede na to ali se v podjetju opravlja inšpekcijski nadzor ali ne, ter da jo podjetja že morajo imeti pripravljeno v trenutku, ko do morebitnega pregleda pride. Težko je tudi definirati kaj naj dokumentacija obsega, saj jo države predpišejo s svojimi zakoni. Poleg tega avtor navaja, da je problematika transfernih cen v EU le delno regulirana.

Podjetjem pa razhajanja v zakonodaji ne bi smele služiti kot izgovor, da dokumentacije ne pripravljajo. Upoštevati je potrebno zakonodajo države v kateri poslujejo. V Sloveniji smo 1. januarja 2007 sprejeli določene spremembe v zakonodaji, ki so precej poenostavile celotno področje priprave dokumentacije o transfernih cenah. Černe (2010) omeni tudi splošno navdušenje ob uvedbi sprememb, saj naj bi bila priprava dokumentacije z uvedbo sprememb nekoliko lažja, predvsem pa administrativno manj zapletena. Hkrati navaja, da se zavezanca v primeru, da dokumentacije ne pripravi oglobi z denarno kaznijo. Medtem, ko se nepopolno pripravljena dokumentacija ne kaznuje. Kar je seveda dodaten razlog, da podjetja pripravijo vsaj okvirne podatke o transakcijah s povezanimi osebami, nato pa na zahtevo davčnega inšpektorja dokumentacijo dopolnjujejo.

## **1.6 Poslovni vidik transfernih cen**

Guzina (2012) opredeljuje, da je poslovni vidik transfernih cen nastal prej kot davčni. Z rastjo so podjetja postajala prevelika, da bi jih bilo mogoče upravljati kot celoto. Manjša podjetja so bila zato lažje obvladljiva ter so se lažje prilagajala na spremembe na trgu. Podjetja so zato začela ustanavljati poslovno-izidne enote. Te poleg odgovornosti za stroškovna mesta prevzemajo odgovornost tudi za prihodke oziroma poslovni izid. Poslovno-izidne enote lahko imenujemo tudi dobičkovna mesta odgovornosti in jih opredelimo kot mesta odgovornosti, katerih uspešnost se opredeljuje na podlagi razlike med prihodki in odhodki oziroma dobičkom. V primerih, ko se blago ne prenaša med

zunanjsimi enotami, temveč zgolj znotraj podjetja, je bilo treba najti posebno metodo za določitev prihodkov dobičkovnega mesta odgovornosti. Najenostavnejša metoda je določitev transfernih cen, ki so v temu primeru cene med povezanimi oddelki enega podjetja. Z razvojem mednarodnih podjetij je pomen transfernih cen zelo naraščal. Dobičkovna mesta odgovornosti postanejo posamezni deli mednarodnega podjetja ne glede na to, ali gre za samostojna podjetja, podružnice ali pa zgolj za poslovne enote. Dokler so podjetja poslovala na enem davčnem prostoru, tj. znotraj iste države, davčni vidik ni bil bistvenega pomena. Seveda pa se to zelo spremeni, ko podjetja začnejo poslovati mednarodno. Davčni vidik transfernih cen pa je tudi razlog, da transferne cene pridobivajo na veljavi.

*Tabela 1: Stopnja tveganja glede na dejavnike transfernih cen*

<b>Dejavnik preučevanja</b>	<b>Manjše tveganje</b>	<b>Večje tveganje</b>
Način odločanja v skupini	decentralizirano	centralizirano
Politika določanja transfernih cen (za poslovne in davčne namene)	enotne cene	različne cene
Osnova za določanje transfernih cen	tržne cene, stroškovna osnova	cenovna formula
Kako so določene transferne cene	pogajanja	določitev
Kdo določi transferne cene	pogajalci	avtoriteta
(Ne) svoboda odločanja (trgovanje v ali izven skupine)	da	ne
Pogostost določanja transfernih cen	pogosto	redko
Faza prodaje poslovnih učinkov	blizu končnega potrošnika	daleč od končnega potrošnika
Organizacija skupine in procesov	horizontalna	vertikalna
Nagrajevanje poslovodij enot	po doseženem PI	drugi načini
Konkurenčni položaj na trgu	popolna konkurenca	nepopolna konkurenca
Podjetja v državah z različno efektivno davčno stopnjo	ne	da

*Vir: Š. Kuhar, Stopnje tveganja glede na dejavnike transfernih cen, 2009, prosojnici 5 in 6.*

V Tabeli 1 so prikazane stopnje tveganja glede na posamezne dejavnike transfernih cen. Tveganje je manjše v organizacijah, kjer odločanje poteka decentralizirano, transferne cene pa se določajo enotno, kjer kot osnova za določanje transfernih cen služijo tržne cene, kadar so transferne cene plod pogajanj med povezanimi osebami in pogajalci hkrati določijo transferne cene. Tveganje zmanjšujejo tudi dejavniki, kot so: možnost odločanja, pogosto določanje transfernih cen, prodaja poslovnih učinkov, ki so blizu končnemu potrošniku, horizontalna organizacijska struktura, nagrajevanje vodij glede na dosežen

rezultat poslovanja, popolna konkurenca na trgu in ne nazadnje tudi dejstvo, da podjetja poslujejo v državah z isto efektivno davčno stopnjo.

Po raziskavah v svetu okrog 80 % mednarodnih podjetij vodi politiko enotnega oblikovanja transfernih cen za poslovne in davčne namene. Vzroki so manjša administrativna obremenitev, nižji stroški ter bolj zaupanja vredne organizacije za davčne organe (Kuhar, 2009).

## 1.7 Pomen dokumentacije za podjetje in davčno upravo

Davčni organ mora pred začetkom postopka ugotoviti ali sta dve osebi med katerima želi ugotavljati transferne cene, sploh povezani. V kolikor se izkaže, da dve osebi po davčni zakonodaji nista povezani, potem tudi cene med njima niso transferne.

Slovenska davčna zakonodaja ureja področje transfernih cen skladno s Smernicami OECD z ZDDPO-2. V Sloveniji je dokazno breme v zvezi s transfernimi cenami na strani davčnega zavezanca. Dokumentacija služi davčnemu zavezancu kot dokaz, da je cene oblikoval skladno z neodvisnim tržnim načelom.

Skladno s 382. členom ZDavP-2 mora davčni zavezanec pripraviti dokumentacijo, ki obsega:

1. **Splošna dokumentacija:** (angl. *Masterfil*)-največkrat enotna za skupino povezanih oseb
2. **Posebna dokumentacija:** (angl. *Country specific file*)-natančno predpisana vsebina

Splošna dokumentacija je lahko enotna ali pa skupna pa več povezanih oseb. Vsebovati mora vsaj (Kuhar, 2009):

- opis davčnega zavezanca,
- opis organizacijske strukture na svetovni ravni in vrste povezanosti(kapitalska, pogodbeno, osebna),
- opis sistema določanja transfernih cen,
- splošni opis poslovanja in poslovnih strategij,
- opis splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov,
- opis konkurenčnega okolja.

Posebna dokumentacija mora vsebovati najmanj (Kuhar, 2009):

- podatke v zvezi s transakcijami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki in pogoji);
- podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij o lastnostih sredstev in storitev, izvedeni funkcijski analizi, pogodbenih pogojih, ekonomskih in drugih razmerah, ki



vplivajo na transakcije, poslovnih strategijah, drugih vplivih, pomembnih za izvedbo transakcije;

- podatke o uporabi metod za določitev transfernih cen in njihove določitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami;
- drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

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

Dokumentaciji je treba predložiti tudi ostalo, tj. dopolnilno dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami. Dodajo se lahko na primer: izračuni, povzetek finančne analize primerljivosti, kopije pogodb in računov, na katere se zavezanec za davek sklicuje v dokumentaciji, drugi dokumenti, ki dokazujejo ustreznost transfernih cen.

Dokumentacijo morajo pripraviti vsa podjetja, ki poslujejo s povezanimi osebami nerezidenti, ne glede na njihovo velikost. Podjetja pripravljajo dokumentacijo o transfernih cenah, iz katere je na enem mestu, jasno in pregledno razvidno, da so transferne cene oblikovane skladno z neodvisnim tržnim načelom oziroma je pri oblikovanju upoštevala vsa določila davčne zakonodaje. Hkrati pa davčnemu inšpektorju omogoči dostop do vseh informacij glede transakcij med povezanimi osebami in metodologiji oblikovanja transfernih cen.

V postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora transfernih cen se inšpektorji pogosto srečujejo s storitvami, ki jih zavezancu zaračunavajo povezane osebe. Pri inšpiciranju stroškov storitev namenjajo posebno pozornost ugotavljanju, ali so bile storitve dejansko opravljene, ali gre za podvajanje storitev, ali je bila cena, ki so si jo povezane družbe med seboj zaračunale, v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ali predstavlja storitev gospodarsko korist za prejemnika oziroma ali mu prinašajo razumno predvidljivo korist ter ali bi bil zavezanec pripravljen plačati podobne storitve po enaki ceni tudi neodvisnim ponudnikom.

## **1.8 Priprava dokumentacije**

Obseg in vsebina dokumentacije sta predpisana po 18. členu ZDDPO-2 in podrobneje predpisana v 382. členu ZDavP-2, ki ga morajo upoštevati le zavezanci za davek, ki poslujejo z nerezidenti oziroma le za transakcije z nerezidenti. 18. člen ZDDPO-2 namreč

navaja, da zavezancem za davek, ki poslujejo zgolj s povezanimi osebami, ki so rezidenti, ni potrebno zagotavljati in shranjevati dokumentacije vnaprej. Jo pa morajo predložiti na zahtevo davčnega inšpektorja. Vsekakor pa je to prednost, saj davčnemu zavezancu, ki posluje izključno s povezanimi osebami rezidenti, ni potrebno vnaprej pripravljati obsežne dokumentacije o transfernih cenah.

Ne glede na to, da podjetja v skupini izvajajo transakcije med seboj in so le-te enake, pa mora vsaka izmed družb pripraviti svojo dokumentacijo. Dokumentacija je sicer lahko zelo podobna. Splošni opis skupine in dejavnosti je lahko na primer identičen za vsa podjetja v skupini, tudi opis in utemeljevanje izbrane metode transfernih cen je lahko zelo podoben, vendar kljub temu dokumentacija ne more biti identična, saj bo eno podjetje transakcijo v dokumentaciji zavedlo pod nabavno, drugo pa kot prodajno transakcijo.

Obseg in kakovost razpoložljive dokumentacije je odvisen tudi od podjetja samega in (Kuhar, 2009):

- njegove ocene o ustreznosti transfernih cen,
- verjetnosti, da bodo posamezne transferne cene inšpicirane in
- sankcije, ki sledijo, če pogoji glede zahtevane dokumentacije niso izpolnjeni.

Kuhar (2009) navaja tudi nekaj najpogostejših napak:

- dokumentacija sploh ni pripravljena;
- povezane osebe davčnega zavezanca »nočejo« dati na razpolago natančnejših podatkov;
- preveč podrobnosti, a dokumentacija ne vsebuje podatkov o primerljivih transakcijah;
- pri uporabi poslovnih baz koraki postopka določanja primerljivk niso ustrezno dokumentirana.

Dokumentacija mora med drugim vsebovati podatke v zvezi s transakcijami med povezanimi osebami, podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij, podatke o lastnosti sredstev in storitev, izvedeni funkcijski analizi, podatke o pogodbenih pogojih itd. V dokumentaciji mora zavezanec predložiti tudi podatke o uporabi metode za določitev transfernih cen. Glavni namen zavezančeve dokumentacije o transfernih cenah je torej dokazati, da so cene med povezanimi osebami v skladu s t.i. neodvisnim tržnim načelom, ki je kot osnovno načelo za oblikovanje transfernih cen, ki ga v slovenski zakonodaji uveljavlja ZDDPO-2.

Petkovič (2006) izpostavi, da ni mogoče podati enotnega modela ali »recepta« kako naj bo dokumentacija pripravljena. Prav tako je po njegovem mnenju zakonsko zahtevana dokumentacija zelo obsežna in imajo davčni zavezanci s pripravo le-te veliko dela.

Davčni organ v postopku inšpiciranja uporablja javno dostopne baze podatkov, kot so Amadeus, Agencija Republike Slovenije za javnopravne evidence in storitve (AJPES) in GVIN (do teh baz pa imajo dostop tudi zavezanci), pridobiva podatke o poslovanju družb, ki sodijo v dejavnost zavezanca (Bobek-Gospodarič, 2012b).

### **1.8.1 Odgovornost za pripravo dokumentacije**

V literaturi in v svojih člankih avtorji mnogokrat poudarjajo, kako pomembno je sodelovanje različnih oddelkov v podjetju pri določanju transfernih cen in pripravi dokumentacije. Oddelki oziroma osebe, ki se najpogosteje omenjajo, so: direktor družbe, vodja računovodstva, vodja financ, nabava, prodaja. Vsekakor je največji poudarek na vodji računovodstva in financ zaradi strokovnega znanja, ki je potrebno za pripravo dokumentacije o transfernih cenah. Zelo pomembno pa je sodelovanje ostalih oddelkov (na primer nabava, prodaja), ki imajo dostop do informacij in potrebno dokumentacijo, ki dokazuje, da je bila transakcija dejansko izvršena, in posedujejo vse podrobne informacije o izvedbi transakcije.

Zelo pogost pojav v podjetju pri pripravi dokumentacije v podjetju je asimetrija informacij. Vsem je jasno, da podjetja v organizacijah nimajo na voljo popolnih informacij in da je to vedno večji izziv v velikih mednarodnih korporacijah. Zaradi lažjega obvladovanja poslovanja in doseganja boljših rezultatov ter večje učinkovitosti so podjetja začela oblikovati oddelke in s tem ustvarila bolj razvejane organizacije. Vsak izmed oddelkov je zadolžen za svoje področje in seveda tudi za zbiranje informacij in dokumentacije o svojem delu. Pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah je zelo pomembno, da ima oseba, ki pripravlja dokumentacijo, pregled nad vsemi podrobnostmi transakcije in zato potrebuje vse podrobnosti posameznih transakcij in dokazno dokumentacijo. Težava se pojavi, ko vodja računovodstva ali druga oseba, ki dokumentacijo pripravlja, teh dokumentov ne dobi. Podjetja morajo vzpostaviti sistem za prenos informacij, ki vsem osebam v podjetju omogoča dostop do informacij, kadar jih potrebujejo. Pri tem pa morajo zadostiti tudi kriteriju varovanja podatkov.

### **1.8.2 Davčni nadzor**

V samostojni Sloveniji so bile do leta 1995 inšpekcijske službe organizirane kot republiške inšpekcije na državni ravni in občinske inšpekcije v občinah ali kot medobčinske inšpekcije za več občin. Po letu 1995 so se inšpekcije temeljito reorganizirale, saj so bile naloge inšpekcijskega nadzora prenesene iz občin na ministrstva oziroma na inšpektorate kot organe v sestavi. Takšen način organiziranja je veljal vse do leta 2001, ko je Vlada Republike Slovenije podala v obravnavo predlog za sprejetje Zakona o inšpekcijskem nadzoru, s katerim je bil namen ureditev inšpekcijskega nadzora, organizacijo inšpekcij, položaj, pravice in dolžnosti inšpektorjev, pooblastila inšpektorjev, postopek inšpekcijskega nadzora, inšpekcijske ukrepe in druga vprašanja, povezana z inšpekcijskim

nadzorom. Zakon o inšpekcijskem nadzoru (v nadaljevanju ZIN) je vsem državnim inšpekcijskim organom zagotovil enake možnosti ukrepanja z vsemi pooblastili. Osnovno poslanstvo inšpekcijskega nadzora je upravno operativno delo s katerim se na avtoritativen način prepreči nezakonito dejanje in stanje ter da se ugotovljene pomanjkljivosti in nepravilnosti uskladijo z zakonom, predpisi in splošnimi akti (Obrulj, 2012).

Obrulj (2012) opredeljuje tri faze inšpekcijskega nadzora:

**1) Faza priprave na inšpekcijo:** raziskava in zbiranje potrebnih informacij inšpekcijskega področja oziroma subjekta, razvoj koncepta izvedbe inšpekcije, izdelava načrta izvedbe inšpekcije, individualno ali skupinsko usposabljanje posameznega inšpektorja in morda še način sodelovanja z drugimi organi in drugimi inšpekcijskimi organi.

**2) Izvedbena faza inšpekcije:** ugotavljanje dejanskega stanja in zahteva zahtevno strokovno znanje, uporabo posebnih strokovnih in znanstvenih metod in sredstev ter posebno opremljenost. V tem delu prihaja do pregleda zbranih rezultatov in prisotna je določena mera preverjanja poznavanja dejavnosti pri inšpiciranem subjektu. V tej fazi se morajo inšpektorji odločati po prostem preudarku.

**3) Zaključna faza inšpekcije:** izdelava odločbe, zapisnika, pisanja poročila, spremljanje odprave nepravilnosti in realizacija ukrepov ter nalog.

Davčni nadzor je namenjen preverjanju pravilnosti obračunavanja in plačevanja javnih dajatev. Organ ima možnost odgovornost »prenesti« na organ II. stopnje, ta pa na upravno sodišče.

Obseg davčnega inšpekcijskega nadzora je opredeljen v 132. členu ZDavP-2. Nadzor je celotni ali delni. Že ime samo pove, da je delni inšpekcijski nadzor osredotočen na posamezna področja poslovanja oziroma je omejen bodisi na enega ali več davkov in celo na enega ali več davčnih obdobij. ZDavP-2 nadalje opredeljuje tudi, da je časovno obdobje inšpekcijskega nadzora lahko za pet let nazaj in da je načeloma predmet pregleda tri predhodna obdobja. Kar je pri velikih družbah praksa.

Načelo izbire za davčni inšpekcijski nadzor je opredeljeno v 134. členu ZDavP-2. Zlasti na podlagi statističnih metod, naključnega izbora in predhodnih ugotovitev v postopkih nadzora.

Drobnič (2008) navaja nekaj kazalnikov, ki povečujejo možnost za inšpiciranje transfernih cen. Neustrezna uporaba politike transfernih cen je vsekakor prvi tovrsten pokazatelj za davčno upravo, da področje transfernih cen pri davčnemu zavezancu ni urejeno. Kot neustrezno uporabo politik transfernih cen navaja neustrezno upravljanje poslovanja s povezanimi osebami in nekonsistentna uporaba politike določanja transfernih cen, ki rezultirajo v neobičajno visokih uskladitvah (poračunih) zaračunanih zneskov na koncu leta, ki med povezanimi osebami niso bili vnaprej dogovorjeni.

Neustrezna uporaba politike transfernih cen se odraža v naslednjih kazalnikih:

- Dalj časa trajajoča poslovna izguba ali izredno majhen dobiček iz poslovanja. Na primer neobičajno visok finančni rezultat (dobiček ali izguba). Nasploh izguba je zanimiva, saj je cilj vsakega podjetnika, da posluje z dobičkom in ne z izgubo. Dolgoročno poslovanje z izgubo bi pomenilo, da davčni zavezanec posluje večinoma s povezanimi osebami v čezmejnih transakcijah, tem prodaja po prenizkih ali pa od njih kupuje po previsokih cenah.
- Velika sprememba v stopnji dobičkovnosti v primerjavi z minulimi leti.
- Različne cene/dodatki na stroške, ki se zaračunavajo: povezanim in nepovezanim osebami za enake transakcije ali različnim povezanim osebami za enake transakcije.
- Različne cene/dodatki na stroške, ki se zaračunavajo: povezanim in nepovezanim osebami za enake transakcije ali različnim povezanim osebami za enake transakcije.
- Neobstoj (ustrezne) dokumentacije o povezanih osebah in uporabljenih transfernih cenah.
- Neobstoj pogodb ali odstopanje od pogodbenih določil za transakcije s povezanimi osebami.
- Izredno visoki stroški licenčnin, plačani za uporabo patenta, blagovne znamke ali druge pravice, kot za uporabo poslovnih procesov/sistemov/modelov/imena ...
- Plačilo licenčnin za patente, ki niso pravno zaščiteni ali za tako imenovane mehke pravice, kot za uporabo poslovnih procesov/sistemov/modelov/imena ...
- Neobičajno visoke cene, plačane za storitve poslovanja (tako imenovani management fee).
- Poslovanje s povezanimi osebami, ki so rezidenti držav z ugodnim davčnim sistemom ali so rezidenti davčnih oaz.
- Visoki odhodki slabitve sredstev, odpisov zalog ali stroškov reorganizacije poslovanja, povezanih s poslovanjem s povezanimi osebami.
- Pomembni zneski uskladitev (poračunov) cen za transakcije s povezanimi osebami, opravljene ob koncu leta.
- Dejansko poslovanje s povezanimi osebami odstopa od zapisanih metod za določanje transfernih cen in politik oblikovanja cen za blago in storitve.
- Likvidacija družbe, ki posluje z dobičkom.
- Prenos poslovnih funkcij in tveganj med povezanimi podjetji, ki ni v skladu z običajno poslovno prakso (je poslovno neutemeljen).

Davčne oblasti bodo vsekakor vselej pozorne, ko bodo ugotovile obstoj navedenih kazalnikov poslovanja, kar lahko pospeši davčno inšpekcijo pri davčnih zavezancih in pomeni veliko verjetnost, da bodo davčni organi pri inšpiciranju povečali davčno osnovo inšpiciranega davčnega zavezanca zaradi neustrezne uporabe transfernih cen.

Drobnič (2008) podaja tudi par nasvetov kako podjetja lahko obvladajo davčna tveganja od transfernih cen:

- zagotovijo ustrezne notranje kontrole, ki identificirajo in evidentirajo transakcije s povezanimi osebami;
- določijo kazalnike poslovanja, ki najpogosteje zbujejo zanimanje davčnih oblasti v zvezi z uporabo transfernih cen, in pripravijo ustrezne analize in dokumentacijo, ki utemeljuje razloge za njihov nastanek in argumentirajo njihovo upravičenost;
- ustrezno dokumentirajo transferne cene, kjer spremljajo transakcije s povezanimi osebami in uporabljene metode določanja transfernih cen v skladu z zahtevami nacionalne zakonodaje ter vodili OECD, ki so temelj zakonskim zahtevam v zvezi z dokumentacijo o transfernih cenah v večini držav.

Zelo podobne razloge so pokazali tudi izsledki raziskave transfernih cen, ki jo pripravlja podjetje Ernst & Young. Na vprašanje, kaj najpogosteje sproži davčni nadzor transfernih cen, so davčni organi po svetu odgovorili, da so še posebej pozorni na nenaden upad dobička davčnega zavezanca, prestrukturiranja, visoke stroške upravljaljskih storitev in poslovanje zavezancev z družbo v davčnem raju oziroma državi z nizko stopnjo obdavčitve (Klemenčič & Kovačič, 2009).

Davčni inšpektor lahko skladno s 135. členom ZDavP-2 začne opravljati inšpekcijski nadzor po poteku osmih dni od vročitve sklepa iz prejšnjega odstavka. Davčni zavezanec lahko najpozneje do začetka davčnega inšpekcijskega nadzora oziroma do vročitve odmerne odločbe oziroma do začetka postopka o prekršku oziroma kazenskega postopka predloži davčni obračun oziroma popravljen davčni obračun.

Inšpektorji lahko izvajajo tudi preventivne ukrepe in opozarjajo (ZIN, 33. člen):

- odgovarjajo na pisna vprašanja posameznikov, podjetij in institucij, ki se nanašajo na delovanje inšpekcije,
- preko medijev obveščajo javnost o ugotovljenih nepravilnostih ter o posledicah kršitev zakonov in drugih predpisov,
- na druge načine delujejo v smislu osveščanja javnosti.

Pri velikih gospodarskih družbah se davčni inšpekcijski nadzor praviloma nadaljuje od zadnjega davčnega obdobja, za katerega je bil opravljen predhodni davčni inšpekcijski nadzor. Pri pravnih osebah, ki niso velike gospodarske družbe, in pri fizičnih osebah, ki opravljajo neodvisno samostojno dejavnost, obsega davčni inšpekcijski nadzor največ tri predhodna davčna obdobja oziroma največ 36 mesecev. Inšpekcijski pregled se lahko razširi tudi na druga obdobja oziroma druge vrste davka, če obstaja sum zmanjšanja davčne obveznosti zaradi neplačila davkov (Drobež Tomšič, 2012).

Drobež Tomšič (2012) navaja razloge zakaj bi davčni zavezanci morali dobro poznati davčni postopek:

- postopki lahko pripeljejo do dodatnih obveznosti,
- če davčni zavezanec dobro pozna vse možnosti, lahko doseže tudi znižanje plačila,
- svetovalci se vključijo v postopek inšpekcije običajno, ko je ta že zaključen, zato je dobro, da postopek poznajo že v podjetjih,
- če v predhodni fazi stranka ni uveljavljala vse svoje pravice (na primer izvajanje dokazov preko izvedencev, podajanje drugih dokazov itd.).

Čeprav bi si podjetja želela vnaprej vedeti, koliko časa bo trajal davčni pregled, pa je v praksi kaj hitro jasno, da je to zelo težko napovedati. Davčni inšpektor se šele med samim pregledom seznanja s specifikami podjetja in sproti lahko zahteva dodatna pojasnila in podporno dokumentacijo. Na forumih in na seminarjih lahko dostikrat slišimo podjetja, kako se pritožujejo, da se inšpektor ni držal zakonsko določenih rokov. Vendar se je treba zavedati, da davčni organ s kršitvijo rokov ne izgubi pravice do odmere davka, saj roki niso prekluzivni.

V ZDavP-2 je določeno, da od dneva začetka davčnega inšpekcijskega nadzora do izdaje odločbe ne sme preteči več kot šest mesecev, razen v primerih, ko gre za:

- inšpiciranja povezanih oseb,
- inšpiciranja zavezancev za davek, ki so zavezani k reviziji letnih poročil,
- ugotavljanja davčne osnove z oceno,
- ko zavezanec za davek davčnemu organu ne predloži dokumentacije, ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega inšpekcijskega nadzora ali ovira davčni inšpekcijski nadzor,
- sočasnega davčnega nadzora, ki hkrati poteka v več državah članicah EU.

V primeru inšpekcijskih nadzorov iz inšpiciranja povezanih oseb, zavezancev k reviziji in ugotavljanja davčne osnove z oceno je rok daljši, in sicer devet mesecev namesto šest. Šestmesečna ali devetmesečna omejitev roka trajanja nadzora ne velja za primere, ko zavezanec za davek davčnemu organu ne predloži dokumentacije ali v primeru sočasnega davčnega nadzora, ki poteka v več državah članicah evropske unije.

Od leta 1995 naprej podjetje Ernst & Young izvaja raziskavo o transfernih cenah. Vsako leto davčne uprave iz vsega sveta dopolnjujejo svoje ugotovitve o transfernih cenah v svoji državi. Izsledki raziskave za leto 2012 so pokazali, da podjetja transfernim cenam pripisujejo vedno večji pomen, ki pa se še naprej povečuje. Nekatere panoge so bolj izpostavljene z vidika transfernih cen in podjetja v teh panogah tudi navajajo transferne cene kot najpomembnejšo davčno temo. Najpogosteje se s tem soočajo podjetja iz dejavnosti, kot so farmacija, visokotehnološka industrija, industrija izdelkov za široko

porabo, veleprodaja, avtomobilska industrija, prevozi, petrokemična industrija, zavarovalnice, finančni sektor, kemijska industrija in telekomunikacije. Daleč pred vsemi ostalimi panogami je farmacevtska, saj kar z 70 % navaja transferne cene kot najpomembnejšo davčno temo. Šele s 50 % ji sledi tehnološka in biotehnološka (Ernst & Young, 2012).

Pomembna ugotovitev raziskave je bila tudi, da se delež posojil povezanim osebam močno povečuje. V letu 2007 je znašal 7 %, medtem ko je raziskava v letu 2010 pokazala, da je njihov delež porasel na 42 %. Od leta 2007 do leta 2010 pa je poraslo tudi število pregledov, in sicer s 25 % na 66 %. Zelo optimističen podatek je, da 75 % izprašanih matičnih družb priznava dokumentacijo o transfernih cenah kot pomembnejšo kakor pred dvema letoma.

Tudi slovenske multinacionalke imajo transakcije v skupini in te transakcije lahko občutno vplivajo na uspešnost celotne skupine. Tako je za obvladovanje finančnega tveganja iz naslova transfernih cen ključen sistematičen in koordiniran pristop k določanju metodologije transfernih cen (Klemenčič & Kovačič, 2009). Davčne uprave po svetu imajo zelo različne zahteve glede trenutka predložitve dokumentacije. Nekatere predvidevajo, da je treba dokumentacijo (ali vsaj njen del) predložiti že z oddajo davčnega obračuna, spet druge pričakujejo dokumentacijo, zgolj ko jo zahtevajo. Najdejo pa se tudi primeri držav, ko davčne uprave dokumentacije sploh nikoli ne zahtevajo. V Republiki Sloveniji v okviru Generalnega davčnega urada deluje približno 10 davčnih inšpektorjev, ki se ukvarjajo izključno z inšpiciranjem transfernih cen. Tudi preostali inšpektorji poznajo zakonodajo s področja transfernih cen in poznajo osnovne postopke za njihov nadzor. Poteka tesno sodelovanje med inšpektorji za transferne cene in ostalimi skupinami inšpektorjev (Ernst & Young, 2010). Skupino inšpektorjev za nadzor transfernih cen sestavljajo inšpektorji iz različnih slovenskih davčnih uradov.

Bobek-Gospodarič (2009) v intervjuju za Akademija Finance celo navaja, da so v davčnih inšpekcijskih nadzorih transfernih cen so zelo pogoste ugotovitve, da zavezanci nimajo pripravljene dokumentacije o transfernih cenah v smislu 382. člena ZDavP-2, pogosto pa zavezanci niti ne vedo, da morajo navedeno dokumentacijo pripraviti. V intervjuju opiše tudi potek davčne inšpekcije ob sumu na nepravilnosti pri uporabi transfernih cen:

- V davčnem inšpekcijskem postopku inšpektor v uvodnem razgovoru pozove zavezanca, da predloži dokumentacijo o transfernih cenah. Če davčni zavezanec iskane dokumentacije ne predloži takoj, davčni organ izda pisni sklep, v katerem določi rok, v katerem mora zavezanec to storiti. V skladu s petim odstavkom 382. člena ZDavP-2 je lahko rok, glede na obseg in zahtevnost podatkov, najmanj 30 in največ 90 dni.
- Če zavezanec na podlagi sklepa dokumentacije ne predloži oziroma je predložena dokumentacija neustrezna, mora inšpektor ukrepati v skladu s svojimi pristojnostmi ter



pooblastili in proti zavezancu uvesti prekrškovni postopek zaradi nespoštovanja določil 382. člena ZDavP-2.

- V primeru, da je v davčno inšpekcijskem nadzoru transference cen ugotovljeno, da je zavezanec plačal premalo davka, gre za davčne prekrške, ki so definirani v 397. in 398. členu ZDavP-2. Če pa so v posameznem primeru podani vsi zakonski znaki kaznivega dejanja, pa se vložijo kazenske ovadbe.

Postopki davčnega nadzora v zvezi s pregledom transference cen (Centa - Debeljak & Kuhar, 2006):

1. korak: Ugotovitev morebitne (ne)povezanosti udeležencev transakcije,
2. korak: Preučitev transakcij oziroma poslov med povezanimi osebami in izbor,
3. korak: Preučitev dokumentacije in primerjava poslov z nepovezanimi transakcijami,
4. korak: preučitev izbranih nepovezanih transakcij oziroma izbranih poslov med nepovezanimi in primerjava s povezanimi transakcijami,
5. korak: Uporaba primerne metode za ugotavljanje primerljivih tržnih cen,
6. korak: Primerjava med transferno ceno in primerljivo tržno ceno iz koraka 5 ter izvedba morebitne prilagoditve davčne osnove (v primeru razlike).

Guzina (2006b) navaja, da se načini inšpiciranja transference cen v državah članicah OECD zelo razlikujejo. Odvisni so od dejavnikov, kot so organizacija davčne uprave, velikost države in število davčnih zavezancev, razvitost gospodarstva in nenazadnje tudi od kulturne in zgodovinske značilnosti.

## **2 RAZISKAVA ZAKONODAJE**

Ena izmed najpomembnejših predpostavk mojega magistrskega dela je, da podjetja dokumentacije o transference cenah ne pripravljajo tudi iz razloga neenotne davčne zakonodaje. V nadaljevanju magistrskega dela primerjam davčno zakonodajo s področja transference cen v izbranih evropskih državah z namenom, da bi identificirala osnovna določila glede transference cen in ugotovila, ali prihaja do bistvenih razhajanj med posameznimi državami.

### **2.1 Analiza sekundarnih virov podatkov**

Poglavje raziskava zakonodaje sem razdelila v dve logični celoti. Prvi del predstavlja predstavitev osnovnih načel OECD, ki naj bi bila tudi podlaga za določitev zakonodaje v posameznih evropskih državah. V drugem delu pa sem med seboj primerjala davčno zakonodajo s področja transference cen v 18 evropskih državah.

### **2.1.1 Načela OECD**

Seveda ni potrebno poudarjati kako pomembno je, da so pravila za določanje transfernih cen jasno opredeljena in poznana vsem davčnim zavezancem, ki poslujejo s povezanimi osebami. Vsaka država članica predpisuje svoja pravila, priporočila ter smernice, vendar se v praksi podjetja najpogosteje opirajo na Smernice OECD za transferne cene. OECD Smernice trenutno obsega 32 držav: Avstralija, Avstrija, Belgija, Kanada, Čile, Češka, Danska, Finska, Francija, Nemčija, Grčija, Madžarska, Islandija, Irska, Italija, Japonska, Koreja, Luksemburg, Mehika, Nizozemska, Nova Zelandija, Norveška, Poljska, Portugalska, Slovaška, Slovenija, Španija, Švedska, Švica, Turčija, Velika Britanija, Združene države Amerike.

Podjetja so se Smernic OECD za transferne cene lahko začela držati leta 1995, do danes pa so se bistveno spremenile. Kar je razumljivo glede na spremembe v mednarodni trgovini in poslovanju. Res pravi začetki smernic segajo v leto 1979, ko so OECD objavile poročilo z naslovom Transferne cene in mednarodna podjetja (angl. *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*). Smernice, ki so povsod omenjajo kot objavljene leta 1995, pa so bile nadgradnja prvotnih smernic. Nazadnje so bile smernice spremenjene 22. julija 2010. To so bile prve večje spremembe od leta 1995, ko so bile smernice objavljene. Spremembe izvedle v prvih treh poglavjih, medtem, ko je bilo četrto poglavje dodano. Smernice so razdeljene na devet poglavij. Prvo poglavje teoretično opredeli pojme kot so transferne cene, povezane osebe ter neodvisno tržno načelo. V drugem poglavju je natančen opis metod za določanje transfernih cen. Smernice metode razdelijo na dve večji podskupini, tj. tradicionalne transakcijske metode (metode primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen, metoda dodatka na stroške) ter transakcijske profitne metode (metoda porazdelitve dobička, metoda stopnje čistega dobička). Tretje poglavje je natančno opredeljuje primerjalno analizo. Četrto poglavje je namenjeno upravnim rešitvam za preprečevanje in reševanje sporov pri določanju transfernih cen. Peto poglavje predpisuje dokumentacijo o transfernih cenah ter njeno vsebino. Šesto poglavje izpostavi posebne poudarke glede neopredmetenih sredstev. Sedmo poglavje je namenjeno storitvam v skupini. Osmo poglavje opisuje dogovore glede delitve stroškov (CCA). Deveto, tj. zadnje poglavje pa je namenjeno vidiku transfernih cen pri preoblikovanju poslovanja.

### **2.1.2 Primerjava davčne zakonodaje v izbranih državah**

Glede na rezultate ankete sem se odločila, da med seboj primerjam države, s katerimi podjetja v Sloveniji najpogosteje sodelujejo oziroma kjer imajo povezane družbe. Rezultati so pokazali, da so to najpogosteje države članice evropske unije in države bivše Jugoslavije.

Pri primerjavi davčne zakonodaje s področja transfernih cen v posameznih državah sem se osredotočila na naslednja vprašanja:

1. Ali v državi obstaja davčna zakonodaja, ki opredeljuje transferne cene?
2. Ali je dokumentacija o transfernih cenah predpisana z zakonom?
3. Kakšna je definicija povezane osebe?
4. Ali je treba transakcije med povezanimi osebami davčni upravi razkrivati na letnem nivoju in katere podatke je treba razkriti?
5. Koliko časa ima davčni zavezanec, da predloži dokumentacijo o transfernih cenah, ko jo je davčni organ zahteval?
6. Ali inšpektor lahko izreče kazen za nepripravo dokumentacije o transfernih cenah in kakšna je višina morebitne kazni?
7. V katerih jezikih mora biti (je lahko) pripravljena dokumentacija?
8. Ali davčna zakonodaja natančno predpisuje vsebino dokumentacije (kakšno)?
9. Ali lokalna davčna zakonodaja upošteva Smernice OECD za transferne cene?
10. Ali davčna zakonodaja priznava vse metode transfernih cen, določene v Smernicah OECD?
11. Katere podatkovne baze so sprejemljive za namene benchmarka?
12. Ali lokalna davčna uprava dovoljuje, da se za primerjavo uporabljajo tudi podjetja drugih držav članic EU in ne zgolj lokalna podjetja?
13. Kakšne so trenutno tendence glede davčnih pregledov v posameznih državah?

Pri analizi izbranih držav sem večino podatkov pridobila iz globalnega poročila o transfernih cenah za leti 2011 in 2012, ki ju je pripravilo podjetje KPMG (Global Transfer Pricing Review). Med drugim sem podatke črpala s spletnih strani davčnih uprav izbranih držav in iz pogovora z davčnimi svetovalci.

V analizi sem Slovenijo primerjala s 17 evropskimi državami. Te države so: Avstrija, Bosna in Hercegovina, Češka, Danska, Finska, Hrvaška, Italija, Madžarska, Makedonija, Nemčija, Poljska, Romunija, Rusija, Slovaška, Srbija, Švedska, Velika Britanija.

**Ali v državi obstaja davčna zakonodaja, ki opredeljuje transferne cene?** Davčne uprave v izbranih evropskih državah različno predpisujejo pripravo dokumentacije o transfernih cenah in njihovo vsebino. Nekaterim davčnim upravam zadostujejo osnovni podatki o transakcijah, ki se oddajo skupaj z davčnim obračunom, spet druge zahtevajo pripravo celotne, obsežnejše dokumentacije, ko to od njih zahteva davčni inšpektor, tretje pa celo narekujejo pripravo dokumentacije vnaprej in določajo zelo kratke roke za predložitev dokumentacije.

Družba KPMG v svojem poročilu ugotavlja, da se davčne uprave vedno bolj posvečajo področjem, kot so finančne transakcije (obresti za posojila med povezanimi družbami) in strukturalna preoblikovanja. Seveda so davčne uprave pod vedno večjim pritiskom, saj so prihodki iz naslova pobiranja davkov od dohodkov pravnih oseb v zadnjih letih padli na račun trenutne ekonomske situacije, t.i. gospodarske krize. To pomeni, da se vedno večja

pozornost posveča področjem, kjer obstaja možnost prenosa dobička v druge države, in med njimi so zagotovo najpomembnejše transferne cene.

V Bolgariji, Makedoniji in na Islandiji postopek priprave pravil o transfernih cenah ter njegova implementacija v zakonodajo še poteka. Bolgarija na primer še ni članica OECD, vendar je prostovoljno vpeljala OECD Smernice za transferne cene v svojo zakonodajo. Dokazovati je treba, da so transakcije v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Podobno velja za Makedonijo, kjer zakonodaja še ne opredeljuje priprave dokumentacije transfernih cen. Za davčne namene se šteje, da morajo biti cene primerljive s tistimi, ki bi jih izpogajali s podjetji v Makedoniji oziroma na primerljivih trgih.

**Ali je dokumentacija o transfernih cenah predpisana z zakonom?** V vseh izbranih državah obstaja zakonodaja, ki ureja področje transfernih cen. V 11 od 18 držav je dokumentacija o transfernih cenah predpisana z zakonom. Poleg Slovenije imajo to zakonsko določbo tudi naslednje države: Avstrija, Danska, Finska, Hrvaška, Madžarska, Nemčija, Poljska, Romunija, Slovaška in Švedska. V ostalih državah priprava dokumentacije o transfernih cenah ni uzakonjena. Zanimiv je primer Italije, kjer priprava dokumentacije vnaprej z zakonom ni določena, vendar italijanska davčna uprava nudi določene »ugodnosti« podjetjem, ki jo vseeno pripravijo. Podjetja, ki pripravijo dokumentacijo vnaprej, so v t.i. ugodnejšem položaju pri izrekanju kazni.

**Kakšna je definicija povezane osebe?** Davčne zakonodaje izbranih evropskih držav načeloma pojem povezanosti dveh oseb opredeljujejo natančno. Navadno se zahteva minimalni delež kapitalske udeležbe, tj. od 10–25 %. Poleg tega zakonodaje opredeljujejo, ali je lahko povezana oseba tudi fizična oseba in pod kakšnimi pogoji.

Pri opredelitvi povezanih oseb bi lahko države razdelila v tri podskupine. V prvo sem uvrstila države, ki imajo zelo širok opis povezanih oseb oziroma se jih lahko interpretira na različne načine, poleg tega pa ne opredeljujejo lastniškega deleža, ki je potreben za določanje povezanosti dveh oseb. V to skupino spadajo naslednje države: Bosna in Hercegovina, Hrvaška in delno tudi Srbija. Na prvi pogled je namreč definicija povezane osebe v Srbiji zelo splošno definirana, vendar jo v nadaljevanju pojasnjujejo in navajajo, da sta dve osebi povezani, v kolikor ima ena 50 % lastništva v drugi.

Poleg skandinavskih držav (Finska, Švedska, Danska) tudi Italija, Madžarska, Poljska in Velika Britanija odstotek določajo pri 50 %, medtem ko Avstrija, Češka, Nemčija, Romunija, Rusija in Slovaška enako kot Slovenija definirajo povezani osebi, ki sta udeleženi v 25 %.

**Ali je treba transakcije med povezanimi osebami davčni upravi razkrivati na letnem nivoju in katere podatke je treba razkriti?** Enajst držav mora razkrivati podatke o transfernih cenah že med letom, se pravi preden se najavi davčni inšpektor. Države, ki jim

podatkov med letom ni treba razkrivati, so: Avstrija, Makedonija, Nemčija, Romunija, Rusija, Švedska in Velika Britanija.

Večina držav, kjer se podatki razkrivajo že med letom, je navedla, da davčni upravi predložijo podatke skupaj z oddajo davčnega obračuna. V večini primerov gre za priloge z razkritjem povezanih oseb in višino transakcije. V Bosni in Hercegovini naj bi poročali zgolj o transfernih cenah, ki niso v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Na Češkem morajo podati zgolj obvestilo o tem, da poslujejo s povezanimi osebami. Podobno na Finskem zgolj poročajo, da so zavezani k pripravi dokumentacije o transfernih cenah. Na Madžarskem na primer zgolj poročajo, da imajo dokumentacijo pripravljeno, ni pa je treba priložiti k davčnemu obračunu ob sami oddaji.

**Koliko časa ima davčni zavezanec, da predloži dokumentacijo o transfernih cenah, ko jo je davčni organ zahteval?** Med drugim sem želela ugotoviti, koliko časa ima davčni zavezanec v posamezni državi časa za pripravo dokumentacije o transfernih cenah, ko to od njega zahteva davčni inšpektor.

*Tabela 2: Prikaz časovnih rokov za pripravo dokumentacije o transfernih cenah v izbranih evropskih državah*

<b>Avstrija</b>	<b>Bosna in Hercegovina</b>	<b>Češka</b>	<b>Danska</b>	<b>Finska</b>	<b>Hrvaška</b>
običajni administrativni postopki	rok ni predpisan - priporoča se takoj	15–30 dni	60 dni	60 dni	rok ni predpisan
<b>Italija</b>	<b>Madžarska</b>	<b>Makedonija</b>	<b>Nemčija</b>	<b>Poljska</b>	<b>Romunija</b>
10 dni	3 dni	/	60 dni	7 dni	max. 3 meseci
<b>Rusija</b>	<b>Slovaška</b>	<b>Slovenija</b>	<b>Srbija</b>	<b>Švedska</b>	<b>Velika Britanija</b>
10 dni	60 dni	30–90 dni	ni predpisanega roka - takoj na zahtevo	30 dni	45–90 dni

Iz Tabele 2 je razvidno, da se roki za predložitev dokumentacije inšpektorju po evropskih državah zelo razlikujejo. Medtem ko imajo nekatere države precej časa ali pa roka sploh nimajo predpisanega, imajo druge države nerazumno kratke roke za predložitev dokumentacije. S kratkimi roki davčne uprave namreč prisilijo davčne zavezance, da dokumentacijo pripravijo sproti, tj. po koncu poslovnega leta oziroma pred najavo davčnega inšpektorja.

V Avstriji, Bosni in Hercegovini, na Hrvaškem, v Makedoniji in v Srbiji rok za predajo ni predpisan, medtem ko imajo nekatere države zelo malo časa za predložitev dokumentacije,

ko to od njih zahteva davčni inšpektor. Najbolj izstopajo Madžarska s 3-dnevnim rokom, Poljska, Rusija in Italija. Zanimivo je, da je rok za predajo dokumentacije v Italiji 10 dni, saj celoten davčni pregled transference cen traja največ 30 dni. Izjemoma se lahko podaljša za dodatnih 30 dni. Prav tako je 10-dnevni rok za predložitev dokumentacije določen v Rusiji. Izmed vseh izbranih držav imajo krajši rok davčni zavezanci zgolj na Poljskem, in sicer 7 dni. Ostale države imajo nekoliko daljše roke, kar jim omogoča, da dokumentacijo pripravijo na zahtevo davčnega inšpektorja in ni potrebno, da dokumentacijo pripravljajo sproti. Davčni zavezanci na Danskem, Finskem, v Nemčiji in na Slovaškem imajo 60 dni časa za oddajo dokumentacije o transference cenah, potem ko je to od njih zahteval davčni inšpektor.

Nekatere države, kot so na primer Slovenija, Romunija in Velika Britanija, pa imajo celo daljše roke za pripravo dokumentacije. V Sloveniji davčni inšpektor lahko odredi rok med 30 do 90 dni. V Romuniji je rok maksimalno 3 mesece, v Veliki Britaniji pa 45 do 90 dni. Se pravi, da imajo vse države maksimalni rok omejen na približno 3 mesece.

Med analizo poslovne prakse v izbranih evropskih državah sem hitro ugotovila, da v večini primerov ne izrekajo kazni, temveč gre bolj za popravke oziroma prilagajanje davčne osnove.

V Bosni in Hercegovini kazni zaenkrat še ne izrekajo, saj gre za relativno novo področje. To pa ni edina država, ki ne predvideva kazni za davčne zavezance, ki kljub zahtevi davčnega inšpektorja dokumentacije o transference cenah ne predložijo. Kazni ne izrekata niti Makedonija in Švedska. Nemška davčna uprava obravnava vsak primer posebej, avstrijska davčna uprava izreka kazni zgolj v primeru davčni utaj.

V večini držav se kazni nanašajo na prilagoditve davčnih osnov po opravljenem pregledu. Toda težava se pojavi glede tega, kako naj davčni inšpektor prilagodi davčno osnovo zaradi transference cen, če mu davčni zavezanec ne predloži dokumentacije.

V Romuniji je kazen za nepredložitev dokumentacije 3.000–3.500 EUR, kar je simboličen znesek v primerjavi s Slovaško, kjer davčni inšpektor lahko izreče kazen do 33.190 EUR. V Sloveniji lahko podjetje dobi 700–5.000 EUR kazni, kar je povprečje med izbranimi evropskimi državami.

**Ali inšpektor lahko izreče kazen za nepripravo dokumentacije o transfernih cenah in kakšna je višina morebitne kazni?**

*Tabela 3: Izrekanje kazni oziroma prilagoditev davčne osnove v primeru nepravilnosti v izbranih evropskih državah*

Avstrija	Bosna in Hercegovina	Češka	Danska	Finska	Hrvaška	Italija	Madžarska	Makedonija
zgolj v primeru utaj/prevar	/	Kazen: 20 % od višine davkov, ki so se jim izognili ali popravek davčne osnove: 5 % o precenjene davčne izgube	Kazen lahko znaša dvakratnik prihrankov, ki so jih imeli s tem, ko dokumentacije niso pripravili. Ob naknadni predložitvi dokumentacije se kazen lahko zniža za 50 %. Kazen pa se lahko poviša za dodatnih 10 % od prilagoditve davčne osnove.	Najvišja kazen v primeru malomarnosti do 25.000 EUR.  Poleg tega se kazen lahko poviša za maksimalno 30 % od prilagojene davčne osnove (povišane).	med 1.000 in 200.000 HRK  *(cca. 130 in 27.400 EUR)	100 do 200 % od zneska prilagoditve davčne osnove zaradi prilagoditev transference cen	7.000 EUR (na posamezno leto za katerega so ugotovljene nepravilnosti)	/
Nemčija	Poljska	Romunija	Rusija	Slovaška	Slovenija	Srbija	Švedska	Velika Britanija
Višina kazni je odvisna od posameznega primera (davčnega pregleda).	Podjetje se lahko dodatno obdavči po stopnji 50 % (trenutno stopnja 19 %) v kolikor dokumentacije ne preda oziroma je leta pomanjkljiva.	3.000–3.500 EUR za nepredložitev dokumentacije	Zakonodaja trenutno ne predpisuje kazni.	Kazen za nepredložitev dokumentacije: do 33.190 EUR.  Neupoštevanje neodvisnega tržnega načela: višini trikratnika obrestne mere, ki jo določa Evropska centralna banka. Vendar vsaj 10 % od napačno prikazanega davka.	V kolikor je davčna osnova nižja kot bi morala biti se opravi prilagoditev v višini 30–45 % (odvisno od velikosti podjetja) ter 700-5.000 EUR kazni.	TRSD100-TRSD 600. ali splošna davčna kazen 5–50 % od neobračunanega davka (odvisno od zneska neplačanega davka).	Ni predpisane kazni za nepripravo dokumentacije.  Načeloma se lahko izreče davčna kazen: 40 % od dodatne davčne osnove zaradi prilagoditev transference cen.	30 % za nepravilnosti, ter 70 % za namerne napake. V primeru prikrivanja pa za 100 %.

**V katerih jezikih mora biti (je lahko) pripravljena dokumentacija?** Davčne uprave predpisujejo tudi jezik, v katerem mora biti pripravljena dokumentacija. Seveda vse predpisujejo pripravo dokumentacije v materinščini, vendar nekatere davčne uprave dovoljujejo oziroma sprejmejo dokumentacijo tudi v drugih jezikih. Tako se v Avstriji in na Češkem poleg uradnega jezika, dopušča tudi dokumentacija v angleščini. V Bosni in Hercegovini in na Hrvaškem je dokumentacija lahko v katerem koli jeziku, vendar jo je treba na zahtevo davčnega urada prevesti. Od 1. januarja 2010 velja tudi za podjetja na Madžarskem, da lahko dokumentacijo pripravljajo v katerem koli jeziku (pred tem samo madžarščina), vendar morajo na zahtevo davčne uprave zagotoviti prevod.

Podjetja v skandinavskih državah (Švedska, Finska, Danska) lahko pripravijo dokumentacijo v švedščini, danščini, finščini ali angleščini. Zelo redko davčne uprave zahtevajo prevod dokumentacije.

V Italiji, Romuniji, Srbiji, Sloveniji in na Poljskem mora biti dokumentacija pripravljena v materinščini.

**Ali davčna zakonodaja natančno predpisuje vsebino dokumentacije (kakšno)?**

Vsebina dokumentacije ni predpisana v Bosni in Hercegovini, Makedoniji, Rusiji, Srbiji in Veliki Britaniji. Dokumentacija sicer ni predpisana še v nekaterih drugih državah, vendar velja, da se morajo podjetja pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah ravnati po pravilih, opredeljenih v Smernicah OECD. To velja v Avstriji, Italiji, na Švedskem in na Hrvaškem.

Na Madžarskem celo veljajo različna pravila za pripravo dokumentacije o transfernih cenah glede na velikost podjetja. Zakonodaja opredeljuje tri različne tipe dokumentacije o transfernih cenah:

- poenostavljeno,
- samostojno/standardno in
- EU-dokumentacijo transfernih cen.

Dokumentacija mora vsebovati: identifikacijo podjetij, udeleženih v transakciji (ime, sedež, ID št. za DDV), funkcijsko in industrijsko analizo, pregled podjetja, izbrane metode in opis primerljivosti.

V Tabeli 4 so prikazane zahteve glede priprave dokumentacije v izbranih evropskih državah, kjer je dokumentacija predpisana z zakonom.

**Ali lokalna davčna zakonodaja upošteva Smernice OECD za transferne cene?** Izmed 18 evropskih držav, ki sem si jih izbrala za analizo, jih 15 upošteva Smernice OECD za določanje transfernih cen. V Makedoniji jih zakonodaja sicer ne predpisuje, vendar se v praksi podjetja in davčna uprava opirajo na njih. Smernice delno upoštevajo v Srbiji, kjer



uporabljajo zgolj tri metode za določanje transfernih cen iz Smernic OECD (metodo primerljivih prostih cen, metodo dodatka na stroške in metodo preprodajnih cen). V Rusiji in Veliki Britaniji ne upoštevajo Smernic OECD.

**Ali davčna zakonodaja priznava vse metode transfernih cen, določene v Smernicah OECD?** Smernice OECD med drugim opredeljujejo tudi metode, ki jih podjetja lahko uporabljajo pri določanju transfernih cen. Skoraj vse države, ki sem jih zajela v analizi, dovoljujejo uporabo vseh metod, opisanih v Smernicah OECD. Izjema so zgolj Bosna in Hercegovina in še to zgolj Federacija, medtem ko so v Republiki Srbski sprejete vse metode OECD. Zaenkrat tudi v Rusiji niso priznane vse metode transfernih cen, opredeljene v OECD (zgolj metoda primerljivih prostih cen, metoda dodatka na stroške in metoda preprodajnih cen). V pripravi je predlog zakona, ki bo dovoljeval uporabo vseh metod iz Smernic OECD. Na Madžarskem lahko uporabljajo vse metode razen profit split. Enako velja tudi v Srbiji. V Makedoniji zakonodaja ne predpisuje nikakršnih metod.

**Katere podatkovne baze so sprejemljive za namene »benchmarka«?** Vse izbrane države, kjer je benchmark dovoljen, uporabljajo poleg lokalnih podatkovnih baz skupno bazo Amadeus. V Bosni in Hercegovini, Srbiji in Makedoniji se benchmark ne izvaja. V Rusiji davčna uprava najverjetneje ne bi sprejela rezultatov iz Amadeusa. V Nemčiji za domača podjetja uporabljajo podatkovno bazo Dafne. Izbira podjetij za primerjavo je odvisna od okoliščin. V Srbiji ni predpisano, katera podjetja se lahko vzamejo za primerjavo. V praksi načeloma velja pravilo, da se za primerjavo upoštevajo »najbližja« podjetja.

Tabela 4: Pregled predpisane vsebine po izbranih državah

Danska	Finska	Nemčija
<p>Dokumentacija mora obsegati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- natančen opis podjetja (pravna oblika in struktura)</li> <li>- promet in poslovne prihodke (za zadnja 3 leta)</li> <li>- obširen opis zgodovine podjetja</li> <li>- opis dejavnosti</li> <li>- industrijsko in funkcijsko analizo</li> <li>- analiza tveganja</li> <li>- sredstva, ki se uporabljajo</li> <li>- analiza primerljivosti (na zahtevo davčnega inšpektorja morajo predložiti vse vhodne podatke)</li> <li>- seznam pogodb</li> </ul>	<p>Dokumentacija mora obsegati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- opis podjetja</li> <li>- opis povezanosti</li> <li>- opis transakcij</li> <li>- funkcijska analiza</li> <li>- analiza primerljivosti</li> <li>- opis izbranih metod in uporaba</li> </ul>	<p>Dokumentacija mora vsebovati: (1) Splošen opis podjetja (zgodovina in opis, organizacijska struktura in organigram, opis portfelja izdelkov); (2) Analiza transakcije (našteti je potrebno vse transakcije izven meja Nemčije, tj. med nemškim podjetjem in tujimi podjetji, opredeliti pogoje na trgu ter opisati tveganja, prepoznati in opisati izjemne poslovne transakcije; (3) Analiza konkurence in trga (opis tržnega okolja, konkurenčnega okolja, strategija podjetja); (4) Funkcijska analiza in analiza tveganja; (5) Analiza transfernih cen (primernost izbrane metode, koeficient dobičkonosnosti) (6) Finančna analiza: izkaz poslovnega izida na ravni skupine (7): Dokazovanje neodvisnega tržnega načela</p>
Poljska	Romunija	Slovaška
<p>Dokumentacija naj bi vsebovala sledeče točke:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Funkcijska analiza: opis transakcije, opredelitev tveganj;</li> <li>- pričakovani stroški pri transakciji, metoda in stroški (tip plačila in pogoji);</li> <li>- opis izbrane metode;</li> <li>- informacije o pogojih plačila, načinu nakazila, obdobju, ko je bil račun izstavljen;</li> <li>- opis strategije, ki je vplivala na določanje transfernih cen ter opredelitev ostalih faktorjev, ki so vplivali na transferne cene;</li> <li>- opis pričakovanih koristi od transakcije.</li> </ul>	<p>Podatki o skupini: struktura skupine, finančni ter zgodovinski podatki o podjetju; splošen opis dejavnosti skupine, poslovna strategija, vse morebitne spremembe v preteklem davčnem letu; opis izbranih/uporabljenih metod za določanje transfernih cen; opis vseh transakcij med povezanimi osebami znotraj EU (vrednosti, transakcije ter način zaračunavanja); funkcijska analiza ter analiza tveganja, vključno s spremembami v zadnjem letu; Podatki o davčnem zavezancu: natančen opis transakcij, ki jih je izvedlo romunsko podjetje svojim povezanim osebami, ter opredelitev tveganj; benchmark analizo vključno s funkcijsko analizo, opis storitev ali blaga, pogodbeno določila ter ostale pomembne informacije. Opis izbranih metod transfernih cen.</p>	<p>Ministrstvo za finance je objavilo smernice, kjer so navedene zahteve, ki jih mora vsebovati dokumentacija o transfernih cenah. Vsebovati mora country and master file. Glede na kriterije finančnih standardov za poročanje (IFRS) se davčni zavezanci razlikujejo glede na tiste, ki morajo pripraviti obsežno dokumentacijo in tiste, ki lahko pripravijo poenostavljeno dokumentacijo. V poenostavljeni dokumentaciji zadostuje, da podjetje dokaže neodvisno tržno načelo. Vsebovati mora: seznam transakcij, opis transakcij ter njihov obseg, informacijo o cenah posameznih transakcij. Podjetja, ki ne poslujejo s tujimi povezanimi osebami niso zavezana k pripravi dokumentacije.</p>

**Ali lokalna davčna uprava dovoljuje, da se za primerjavo uporabljajo tudi podjetja drugih držav članic EU in ne zgolj lokalna podjetja?** V Rusiji se benchmark lahko uporablja izključno za ruska podjetja. Finska davčna uprava na primer dovoljuje primerjavo z državami Z Evrope in ostalih skandinavskih držav. Podobno je na Švedskem, kjer podjetja lahko opravljajo benchmark s podjetji iz držav, ki so podobne Švedski. Tudi na Madžarskem se bolj priporoča primerjava z lokalnimi podjetji, vendar se dopušča tudi primerjava z ostalimi evropskimi državami. Na Poljskem davčna uprava geografsko ne opredeljuje podjetij za primerjavo. Vsekakor pa je bolj zaželeno, da se uporabi primerjava z lokalnimi podjetji. Seveda v kolikor je to mogoče. V Romuniji je treba v prvem koraku opraviti primerjavo z lokalnimi podjetji. V kolikor se izkaže, da zaradi specifikke področja primerjava ni mogoča, se lahko opravi primerjava s tujimi podjetji.

**Kakšne so trenutno tendence glede davčnih pregledov v posameznih državah?** Vsem izbranim državam je skupno, da imajo transferne cene trenutno zelo visoko prioriteto pri lokalnih davčnih upravah.

Teritorialno je BiH razdeljena na dve enoti: Federacijo (FBiH) in Republiko Srbsko (RS). V obeh enotah je področje transfernih cen relativno novo. Do sedaj so se le poredkoma izvajali davčni pregledi s področja transfernih cen. V bližnji prihodnosti se načrtujejo intenzivnejši pregledi tudi na tem področju.

Na Hrvaškem se je davčna uprava osredotočila predvsem na inšpiciranje transfernih cen pri velikih podjetjih. Drugi kriteriji, ki vplivajo na izbiro podjetja, so: znatno zmanjšanje dobička, ponavljajoče se izgube in podjetja, ki so del mednarodnih korporacij.

V Srbiji so v zadnjem času začeli izvajati nadzor na področju transfernih cen. Pojavlja se predvsem težava z neizkušenostjo davčnih inšpektorjev. Ravno zato se izvajajo intenzivna šolanja s področja inšpiciranja transfernih cen za davčne inšpektorje. Pričakujejo, da bodo transferne cene postale ena glavnih davčnih tem v bližnji prihodnosti.

V Veliki Britaniji je zadnja leta opazno povečanje strogosti pri izrekanju kazni oziroma popravljanju davčnih osnov.

Tabela 5: Prikaz aktivnosti davčnih uprav v izbranih evropskih državah

Avstrija	Češka	Danska	Nemčija
<p>Davčna uprava je trenutno osredotočena na področje avtomobilske, farmacevtske in high-tech industrije. Kakor tudi na izdelke širše potrošnje in posojila med povezanimi družbami.</p> <p>Kazalci, ki jih davčna uprava uporablja pri izboru podjetij za inšpiciranje:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- strukturna preoblikovanja</li> <li>- dobičkonosnost davčnega zavezanca</li> <li>- narava transakcije med povezanimi osebama</li> <li>- obseg transakcij med povezanimi osebama</li> <li>- davčni pregledi preteklih let</li> </ul>	<p>Znatno se je povečalo število davčnih pregledov s področja transfernih cen. Glavni poudarek je na storitvah (test koristnosti-benefit test) in koeficientu dobičkonosnosti.</p> <p>Dogajalo se je tudi, da je davčna uprava osporavala obrestnim meram med povezanimi osebami.</p>	<p>Velik poudarek na podjetjih z visoko davčno izgubo. Tudi finančne transakcije so predmet pregleda.</p> <p>Aprila 2010 je danska davčna uprava (SKAT) objavila, da so za leto 2009 opravili za 2,1 milijarde EUR popravkov davčnih osnov iz naslova transfernih cen.</p> <p>Davčna uprava je oblikovala strategijo inšpiciranja transfernih cen, predvsem strukturna preoblikovanja ter prenos neopredmetenih sredstev, finančnih transakcij, ter upoštevanje obsežnih zahtev glede priprave dokumentacije. Leta 2009 je danska davčna uprava pripravila dodatna navodila (poleg smernic) z natančno opredelitvijo zahtev kaj mora dokumentacija obsegati. Dokumentacija mora obsegati:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- opis podjetja</li> <li>- opis povezanosti</li> <li>- opis transakcij</li> <li>- funkcijska analiza</li> <li>- analiza primerljivosti</li> <li>- opis izbranih metod in uporaba</li> </ul>	<p>Transferne cene so ena izmed najvišje pozicioniranih prioritet na seznamu nemškega davčnega urada. Z letom 2008 je nemška davčna uprava začela bolj intenzivno preverjanja poslovnih prestrukturiranj. Za enkrat se pojavlja še precej nejasnosti, zaradi časovnega zamika med novimi pravili in obstoječimi davčnimi smernicami.</p>
Poljska	Slovenija	Srbija	Švedska
<p>V zadnjih letih so transferne cene ena od glavnih prioritet poljskega Ministrstva za finance. Zadnji dogodki kažejo, da se bo obseg dokumentacije v prihodnosti najverjetneje povečal. Dodali bodo benchmarking. Trenutno ni obvezen, Je pa seveda zelo priporočljiv.</p>	<p>Davčna uprava je oblikovala posebno skupino strokovnjakov s področja transfernih cen. Posledično je v zadnjem času opravljenih več pregledov (nadzorov) s področja transfernih cen. Osredotočeni so predvsem na čezmejne transakcije.</p>	<p>V zadnjem času so začeli izvajati nadzor na področju transfernih cen. Pojavlja se predvsem težava z neizkušenostjo davčnih inšpektorjev. Ravno zato se izvajajo intenzivna šolanja s področja inšpiciranja transfernih cen za davčne inšpektorje. Pričakujejo, da bodo transferne cene postale ena glavnih davčnih tem v bližnji prihodnosti.</p>	<p>Švedska davčna agencija je oblikovala skupino izkušenih davčnih inšpektorjev, ki delajo izključno na problematiki transfernih cen in svetujejo inšpektorjem pri pregledu transfernih cen ter ostalih temah povezanih s transfernimi cenami.</p>

### 2.1.3 Inšpiciranje transfernih cen

Izbor zavezancev za davek za davčni inšpekcijski nadzor transfernih cen temelji na objektivnih kriterijih, in sicer predvsem na načelu enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelu pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih. Pri analizi rizika je poudarek na naravi in obsegu transakcij s povezanimi osebami, ključna je pomembnost zaznanega tveganja, nujnost uvedbe nadzora in pričakovane dodatne obračunane davčne obveznosti (Bobek-Gospodarič, 2012b).

Poleg navedenih kriterijev se pri izboru zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor transfernih cen Davčni urad Republike Slovenije (v nadaljevanju DURS) med drugim osredotoča na:

- zavezance, ki izkazujejo več let trajajočo izgubo, in zavezance, ki izkazujejo dobiček, ki je nižji od povprečja v panogi,
- zavezance, ki poslujejo z državami, ki se nahajajo v davčno ugodnejšem okolju,
- zavezance, pri katerih je DURS med preteklimi pregledi identificiral določena tveganja,
- zavezance, za katere smo pridobili podatke na podlagi mednarodne izmenjave informacij.

Namen magistrskega dela je bil pridobiti vidik vseh treh deležnikov v postopku, tj. davčnih zavezancev (oziroma podjetij), davčnih svetovalcev in davčne uprave kot organa, ki inšpicira transferne cene.

Na Davčno upravo Republike Slovenije sem se obrnila z namenom, da bi pridobila statistične podatke o inšpekcijskih pregledih s področja transfernih cen. Prav tako me je zanimal njihov pogled na ovire, s katerimi se podjetja najpogosteje srečujejo v praksi, in kateri so najpogostejši razlogi, da podjetja dokumentacije ne pripravljajo oziroma jih pripravljajo pomanjkljivo.

Inšpektor v davčnem inšpekcijskem nadzoru transfernih cen v uvodnem razgovoru zavezanca najprej ustno pozove, da predloži dokumentacijo o transfernih cenah. V primeru, da zavezanec dokumentacije o transfernih cenah ne predloži, inšpektor izda pisni sklep, v katerem določi rok. V skladu s petim odstavkom 382. člena ZDavP-2 je rok lahko najmanj 30 in največ 90 dni glede na obseg in zahtevnost podatkov. V primeru, da zavezanec na podlagi sklepa dokumentacije o transfernih cenah še vedno ne predloži oziroma je predložena dokumentacija o transfernih cenah neustrezna, inšpektor ukrepa v skladu s svojimi pooblastili in zavezanca sankcionira.

Pravilnost oblikovanja transfernih cen se v inšpekcijskem nadzoru najprej ugotavlja na podlagi podatkov v dokumentaciji o transfernih cenah, vendar pa inšpektorji ugotavljajo, da imajo zavezanci dokumentacijo o transfernih cenah sicer pripravljeno (predvsem splošno dokumentacijo), posebna dokumentacija o transakcijah med povezanimi osebami (podatki u uporabljenih metodah, analizi primerljivosti itd.) pa je v večini nadzorov nepopolna, zato je običajno, da inšpektorji izdajo sklep, na podlagi katerega morajo zavezanci predložiti dodatno dokumentacijo o transfernih cenah in dodatno obrazložiti način oblikovanja transfernih cen.

Glede vzrokov, zakaj davčni zavezanci nimajo pripravljene dokumentacije o transfernih cenah Davčna uprava Republike Slovenije navaja, da sta pomanjkanje znanja o transfernih cenah pri zavezancih ter preveliki stroški priprave dokumentacije pomembna dejavnika. Pri tem je Davčna uprava Republike Slovenije opozorila na njihova opažanja, in sicer, da so v dokumentaciji o TC pogosto samo povzeta oziroma prepisana določila Smernic OECD, medtem ko bistvenih informacij o oblikovanju transfernih cen zavezanca dokumentacija o transfernih cenah ne vsebuje. Ugotavljajo tudi, da zavezancem takšno dokumentacijo pripravijo ugledne davčne svetovalne hiše.

Sodelovanje matične družbe je zelo pomembno in lahko pojasni veliko vprašanj ter razjasni okoliščine, ki so pomembne pri presoji, ali so transferne cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V primerih, da matična družba aktivno sodeluje in podaja potrebne informacije, lahko zavezanec za davek pripravi ustrezno dokumentacijo in inšpektorju dokaže, da so cene v povezani transakciji v skladu z neodvisnim tržnim načelom, vendar pa takšni primeri niso zelo pogosti. Zavezanci običajno najprej odločno nasprotujejo stališčem inšpektorjev, zato inšpektorji pogosto izdajo sklep za predložitev dokumentacije o transfernih cenah, kar sicer podaljša postopke, ki pa se pogosto uspešno zaključijo, saj inšpektorjem in zavezancem uspe najti skupno pot do razpona, ki je skladen z neodvisnim tržnim načelom.

DURS je prav tako pokomentiral hipotezo, da je nesankcioniranje davčne uprave eden izmed razlogov za to, da podjetja ne pripravljajo dokumentacije o transfernih cenah. Njihovo stališče je, da to ne more biti med glavnimi razlogi, da podjetja nimajo pripravljene dokumentacije o transfernih cenah, ker inšpektorji v primeru nespoštovanja zakonskih določil zavezancu izrečejo ustrezno sankcijo. Poudarili so, da mora zavezanec kljub izrečeni sankciji zahtevano dokumentacijo o transfernih cenah predložiti. Prav tako menijo, da neenotna davčna zakonodaja ne more biti vzrok za nepredložitev dokumentacije, saj je Slovenija v svojo zakonodajo povzela določila Kodeksa ravnanja v zvezi z dokumentacijo za transferne cene za povezana podjetja v Evropski uniji (EU TPD – 2006/C176/01). Kodeks je rezultat aktivnosti Foruma za transferne cene (angl. *EU Joint Transfer Pricing Forum – JTPF*), ki deluje v okviru Generalnega direktorata za davke in carine (angl. *Directorate-General Taxation and Customs Union – DG TAXU*). Namen omenjenega kodeksa je predvsem v tem, da zagotavlja državam članicam in

davkoplačevalcem instrument za izvajanje standardizirane in deloma centralizirane dokumentacije za transferne cene v Evropski uniji z namenom poenostavitve zahtev v zvezi z oblikovanjem transfernih cen za čezmejne dejavnosti. Podobne zahteve v zvezi z dokumentacijo o transfernih cenah vsebuje tudi V. poglavje Smernic OECD. Določila Smernic OECD vključujejo v svojo zakonodajo tako države članice OECD kot tudi države nečlanice, tako da se je na področju transfernih cen vzpostavil eden najpomembnejših davčnih režimov, ki se uporablja po vsem svetu.

Z Davčne uprave Republike Slovenije sem prejela informacijo, da se je aprila 2009 vzpostavil projekt Davčni inšpekcijski nadzor na področju transfernih cen. Poglavitni cilj projekta je zagotoviti učinkovit nadzor davčnih zavezancev, ki sodelujejo v transakcijah s povezanimi osebami, ter zagotavljanje enotnosti in zakonitosti vodenja postopkov in nadzora transfernih cen (Bobek-Gospodarič, 2012a). Z učinkovitim nadzorom in objavami v medijih želijo vplivati na davčne zavezance v smislu preprečevanja pretakanja dobičkov preko transfernih cen v tujino, s tem pa k povečanju prostovoljnega plačevanja davčnih obveznosti. V obdobju april 2009–december 2012 je bilo zaključenih 235 pregledov transfernih cen, dodatno pa so bile obračunane davčne obveznosti v višini 13,3 mio. EUR, posredni učinki, predvsem iz naslova zmanjšanja davčnih izgub, so znašali 20,2 mio. EUR. S projektnim vodenjem zagotavljajo enotnost in zakonitost vodenih postopkov in na podlagi ugotovitev v nadzoru pripravljajo ustrezne predloge za spremembo zakonodaje.

Poleg opravljanja davčnih inšpekcijskih nadzorov so aktivnosti inšpektorjev, članov skupine za transferne cene, usmerjene tudi k preventivnemu delovanju. Tako so novembra 2009 uvedli pridobivanje podatkov pri novoregistriranih mednarodnih podjetjih. V tem postopku inšpektor po predhodnem dogovoru opravi obisk pri zavezancu za davek z namenom, da informira zavezanca s slovensko zakonodajo s področja transfernih cen. Podatke, ki jih dobijo vnašajo v bazo novoregistriranih mednarodnih podjetij, ki jo vsako leto dopolnijo s podatki iz obračunov davka od dohodkov pravnih oseb ter tako spremljajo poslovanje zavezancev. Kljub temu da so ti postopki namenjeni informiranju, so zabeležili nekaj primerov, ko so zavezanci po pogovoru sami popravili obračun davka od dohodkov pravnih oseb, v katerem so prvotno izkazali negativno davčno osnovo. S ciljno usmerjenim inšpiciranjem transfernih cen ter z obiski pri zavezancih v okviru pridobivanja podatkov pri novoregistriranih mednarodnih podjetjih in podružnicah dosegajo, da se davčni zavezanci čedalje bolj zavedajo, da spremljajo njihovo poslovanje in ukrepajo v primerih, ko z analizo rizika ugotovijo, da obstaja možnost, da se dobički neupravičeno prelivajo v tujino.

#### **2.1.4 Pomen dokumentacije za Davčno upravo Republike Slovenije**

V davčnem inšpekcijskem nadzoru transfernih cen mora inšpektor na podlagi vseh ugotovljenih dejstev presoditi, ali so cene, ki jih povezane osebe uporabljajo v medsebojnih transakcijah, v skladu z neodvisnim tržnim načelom ali ne. Kljub temu pa veljajo na usmeritve DURS, ki so opisane v Priročniku za inšpiciranje transfernih cen, da

določanje transfernih cen ni eksaktna znanost. Tudi na trgu med nepovezanimi poslovnimi partnerji je skoraj nemogoče, da bi se različni nepovezani udeleženci v dveh primerljivih transakcijah dogovorili za čisto enake pogoje – zato tega tudi ni mogoče zahtevati od povezanih oseb in je pri presoji skladnosti transfernih cen potrebna praktična sposobnost presoje. V teh postopkih je nujno intenzivno in korektno sodelovanje med zavezanci za davek oziroma njihovimi pooblaščenca in davčnimi inšpektorji.

Zelo pomembno je, da zavezanec za davek pripravi ustrezno dokumentacijo o transfernih cenah, s katero dokazuje svoje trditve, in kar je najpomembnejše, da si tako zavezanec za davek kot davčni inšpektor prizadevata za ustrezno soočenje argumentov. Z navedeno usmeritvijo si na DURS-u prizadevajo, da bi zmanjšali število pritožb zavezancev za davek, ki zahteva čas in denar tako davčnega organa kot tudi zavezanca.

### **3 ANALIZA PRIMARNIH VIROV PODATKOV**

Po analizi davčne zakonodaje iz že objavljenih virov sem želela raziskovanje področja transfernih cen razširiti tudi na izkušnje, vidik davčnih zavezancev in davčnih svetovalcev. S pomočjo anketnega vprašalnika sem dobila stališče »prakse« glede priprave dokumentacije transfernih cen.

#### **3.1 Anketiranje davčnih zavezancev (podjetij)**

Z namenom pridobivanja primarnih podatkov od davčnih zavezancev (podjetij) glede priprave dokumentacije transfernih cen sem izvedla anketo. Odločila sem se za poštno anketo, in sicer zaradi naslednjih prednosti: nižji stroški pridobivanja podatkov, vprašalnik poslan po pošti anketirancu omogoči daljši čas za razmislek oziroma lahko vpraša tudi druge osebe, zadolžene za to področje v podjetju. Zaradi občutljivosti teme se mi je anonimni vprašalnik brez neposrednega stika z respondentom zdel bolj smiseln, kot intervju. Transferne cene so trenutno zagotovo ena izmed najbolj občutljivih tem in podjetja vsekakor ne želijo razkrivati zaupnih podatkov, ki bi morda lahko privedla do neželene davčnega pregleda. V nadaljnjih podpoglavjih sem predstavila anketo, rezultate in svoje ugotovitve.

##### **3.1.1 Predstavitev ankete**

Namen moje ankete (Priloga 1) je bil pridobiti informacije o pripravi dokumentacije o transfernih cenah s strani davčnih zavezancev (podjetij).

Izbrala sem anketiranje brez neposrednega stika z anketirancem, in sicer preko poštne ankete. Vzorčni okvir mi je predstavljala baza podatkov, ki sem jo izvozila iz spletnega portala Bonitete (2011). Pripravila sem bazo podatkov mednarodnih podjetij v Sloveniji in podružnic ter anketni vprašalnik naslovila na vodje računovodstva/financ. Upoštevala sem



predpostavko, da imajo podjetja, ki so povezane družbe s podjetji v tujini, več težav pri pripravi dokumentacije kot domača, tj. slovenska podjetja. Razlog je bil tudi v tem, da davčna zakonodaja ne predvideva, da zavezanci za davek pripravljajo dokumentacijo o transfernih cenah, v kolikor poslujejo s povezanimi osebami, rezidenti v Republiki Sloveniji. Zato sem iz baze podatkov vseh pravnih subjektov filtrirala tiste, ki imajo sedež podjetja oziroma povezane družbe v tujini. Pri izbiri vzorca sem poskušala zajeti reprezentativen vzorec glede na velikost podjetja, promet, ki ga podjetje ustvarja, in regijo. Celoten vzorec obsega 120 podjetij v Sloveniji. Ankete sem nasloвила na vodje računovodstev, saj predvidevam, da so to osebe, ki se v podjetjih najpogosteje ukvarjajo s pripravo dokumentacije transfernih cen.

Za anketni vprašalnik sem se odločila iz dveh razlogov. Prvi je vsekakor ta, da sem na ta način v najkrajšem možnem času pridobila največ odgovorov (odzivov podjetij). Drugi pa je zagotavljanje anonimnosti. Glede na to, da je bil predmet mojega anketiranja precej občutljiv in da podjetja nerada razkrivajo tovrstne podatke, sem preko anonimnega vprašalnika pridobila več odgovorov, kot bi jih z intervjuji.

V nadaljevanju sem svoje raziskovanje razširila na anketo z davčnimi svetovalci. Vprašalnik sem nekoliko prilagodila (Priloga 2), vendar je raziskovalno področje ostalo enako, tj. identifikacija ovir, s katerimi se podjetja v praksi soočajo pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah.

V analizi je sodelovalo 147 podjetij. Od tega mi je 27 podjetij na prvo vprašanje odgovorilo negativno, in sicer da ne poslujejo s povezanimi osebami. Glede na vzorec, ki sem ga pripravila, je to skoraj nemogoče. Izbrala sem namreč mednarodna podjetja, ki imajo sedež ali poslovalnico v tujini. Se pravi, da je skoraj nemogoče, da podjetje ne bi imelo povezanih oseb. Moj zaključek za teh 27 podjetij je, da nimajo zadostnega znanja o transfernih cenah in ne poznajo opredelitve povezanih oseb.

120 podjetij je na prvo vprašanje odgovorilo pritrdilno, kar pomeni, da so nadaljevali z vprašalnikom. Na vprašalnik je odgovarjalo 80 % velikih podjetij, 15 % srednje velikih podjetij in 5 % malih podjetij.<sup>1</sup>

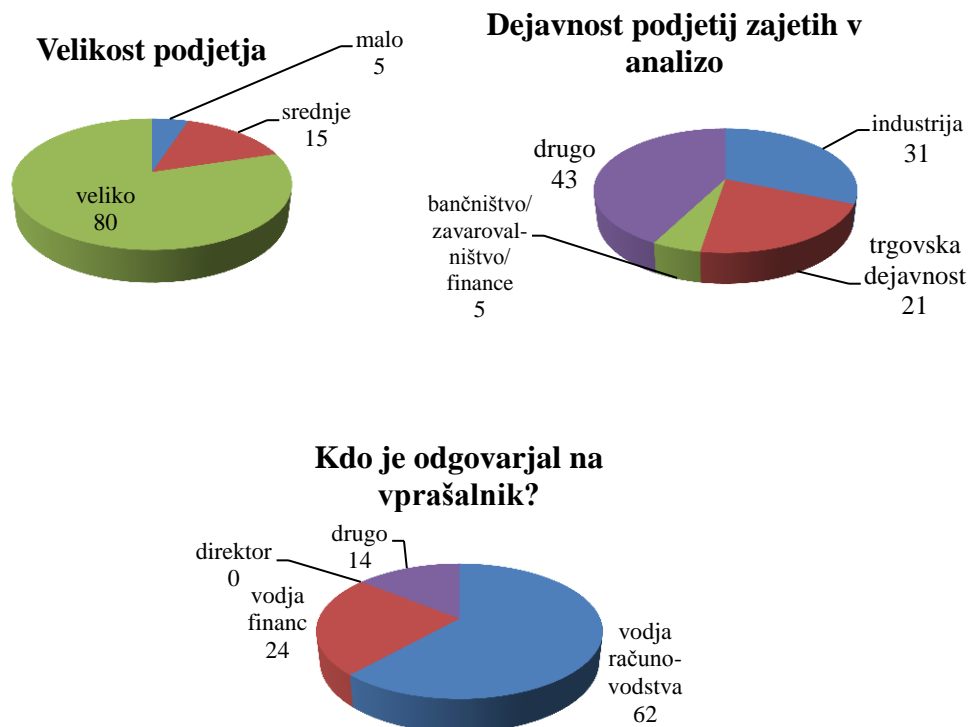
V anketi je sodelovalo 31 % podjetij iz dejavnosti industrije, 21 % iz trgovinske dejavnosti, 5 % s področja bančništva, zavarovalništva ali financ. Večina podjetij, tj. 43 %, ni izbrala nobene izmed naštetih dejavnosti. Največkrat so dopisali naslednje dejavnosti: komunikacije, turizem, transport in informatika.

---

<sup>1</sup> Opredelitev velikosti podjetja po 55. členu ZGD-1. **Male družbe** izpolnjujejo vsaj dva izmed treh kriterijev: 1) povprečno št. delavcev v poslovnem letu ne presega 50 oseb, 2) čisti prihodki od prodaje ne presegajo 7,3 mio. EUR, 3) vrednost aktive ne presega 3,65 mio. EUR. **Srednje družbe** izpolnjujejo vsaj dva izmed treh kriterijev: 1) povprečno št. delavcev v poslovnem letu ne presega 250 oseb, 2) čisti prihodki od prodaje ne presegajo 29,2 mio. EUR, 3) vrednost aktive ne presega 14,6 mio. EUR. **Velike družbe** so družbe, ki niso majhne ali srednje velike.

Na vprašalnik je odgovarjalo 62 % vodij računovodstva in 24 % vodij financ. Na noben anketni vprašalnik ni odgovarjal direktor družbe. Odgovor drugo je izbralo 14 % vseh anketirancev. Najpogosteje pa so odgovor dopolnili s funkcijami v podjetju, tesno povezanimi z računovodstvom ali financami (na primer vodja finančnih tokov, računovodja skupine, finančni svetovalec ali vodja projekta).

Slika 1: Grafični prikaz splošnih podatkov podjetij, ki so sodelovala v analizi (v %)



### 3.1.2 Hipoteze

S pomočjo ankete sem želela potrditi ali ovreči naslednje hipoteze.

- **Podjetja ne pripravljajo sproti dokumentacije o transfernih cenah.**

Hipotezo sem postavila na podlagi lastnih izkušenj in podatkov iz prakse.

- **Podjetja nimajo zadostnega znanja o transfernih cenah (najemajo davčne svetovalce).**

Ko sem se pogovarjala s kolegi iz stroke in opazovala komentarje na seminarjih s področja transfernih cen, sem dobila občutek, da odgovorne osebe v podjetjih nimajo zadostnega znanja o transfernih cenah oziroma da je to za njih še relativno novo področje, s katerim nimajo izkušenj in se ga zato izogibajo.

- **Podjetja ne pripravljajo dokumentacije transfernih cen zaradi previsokih stroškov, ki so s tem povezani.**

Izhajala sem iz prejšnje predpostavke, da podjetja nimajo zadostnega znanja o transfernih cenah in so zato primorana najemati davčne svetovalce. Priprava celotne dokumentacije transfernih cen je lahko dolgotrajna, kar privede do kopičenja svetovalnih ur davčnih svetovalcev in posledično visokih računov za davčnega zavezanca.

- **Matične družbe se niso pripravljene pogajati o cenah niti ne podajo potrebnih informacij za pripravo dokumentacije.**

Tudi to hipotezo sem postavila na podlagi izkušenj iz prakse.

- **V podjetjih ni popolnoma jasno, kdo naj bi dokumentacijo pripravljal (nejasna razdelitev odgovornosti).**

Glede na zelo široko področje transfernih cen in vseh udeleženih skupin (različnih oddelkov) v podjetju se dogaja, da ni popolnoma jasno, kdo je zadolžen za pripravo dokumentacije transfernih cen. Oddelka, kot sta nabava in prodaja, bi morala biti zaradi vsebine dokumentacije tesno povezana v postopek njene priprave. Vendar se je treba zavedati, da je primarna naloga zaposlenih v temu oddelku doseganje čim večje razlike v ceni, pridobivanje novih kupcev in čim večja prodaja. Priprava dokumentacije transfernih cen je na prioritetni listi pozicionirana zelo nizko. Večina v njej vidi nepotrebno birokracijo. Ravno zato bi podjetja lahko imela težave pri identifikaciji skupine ljudi, ki je zadolžena za pripravo dokumentacije transfernih cen.

- **Podjetja niso kaznovana s strani Davčne uprave Republike Slovenije (premalo sankcij).**

Izkušnje iz prakse so me pripeljale do predpostavke, da Davčna uprava Republike Slovenije ne sankcionira pogosto podjetij, ki dokumentacije nimajo pripravljene.

- **Podjetja imajo premalo časa za pripravo dokumentacije.**

Trenutne razmere v gospodarstvu in varčevanje podjetij sta pripeljala tudi do zmanjševanja števila zaposlenih. To pomeni, da je za isto količino dela na voljo manj zaposlenih. Zato se v podjetjih osredotočajo zgolj na nujne delovne naloge, ki prinašajo dobiček oziroma ustvarjajo materialno korist.

- **Podjetjem pripravo dokumentacije otežuje asimetrija informacij.**

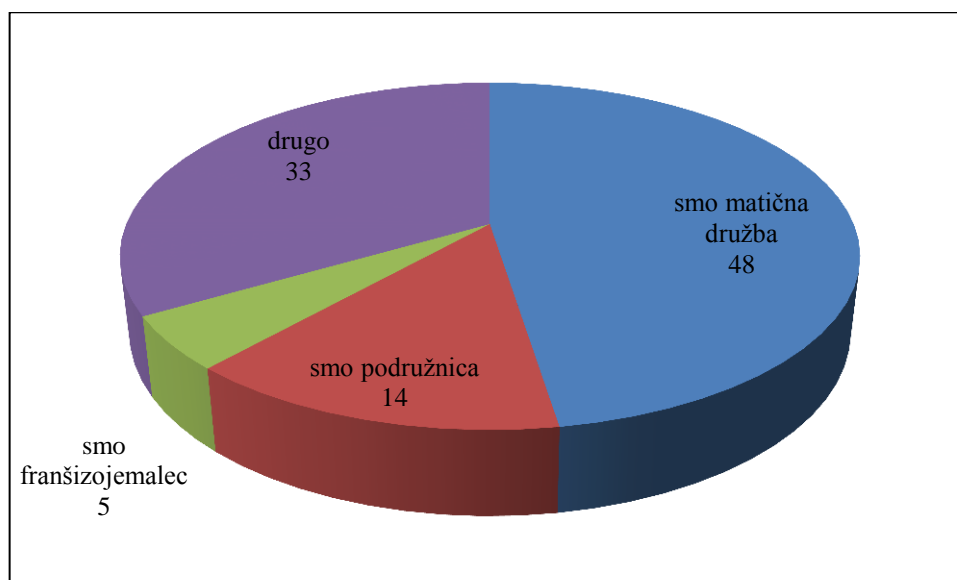
V praksi je zelo pogosto izpostavljen problem, ko zaposleni ne dobijo informacij, ki bi jim olajšale delo. Glede na to, da je treba v dokumentacijo transfernih cen vključiti podatke s področja nabave, prodaje, računovodstva in drugih oddelkov (odvisno od razvejanosti organizacije), je zelo verjetno, da prihaja do asimetrije informacij.

S pomočjo vprašalnika sem želela pridobiti nekaj osnovnih informacij o podjetjih, ki mi bodo v pomoč pri določanju sklepov mojega raziskovanja. Pri vprašanju številka 3, kjer so podjetja odgovorila, od kod so njihove povezane družbe, so mi pomagala opredeliti države, s katerimi podjetja poslujejo, in sem jih zajela v analizo pri primerjavi davčne zakonodaje posameznih evropskih držav s področja transfernih cen (glej podpoglavje 2.1.2).

### 3.1.3 Analiza rezultatov

Skoraj polovica vseh vprašanih podjetij je odgovorila, da so v odnosu povezanosti matična družba. Drugi najbolj zastopan odgovor je bil drugo, pri čemer so anketiranci najpogosteje odgovorili: hčerinsko podjetje, odvisno podjetje, delujoče v skupini, in odvisna družba. Eno podjetje pa je odgovorilo, da so podjetje z nepokritimi izgubami iz preteklih let. Vsega skupaj 17 podjetij (od 120) je odgovorilo, da so podružnica. Zgolj 5 % vseh vprašanih pa je odgovorilo, da so franšizojemalci.

Slika 2: Status v odnosu povezanosti (v %)

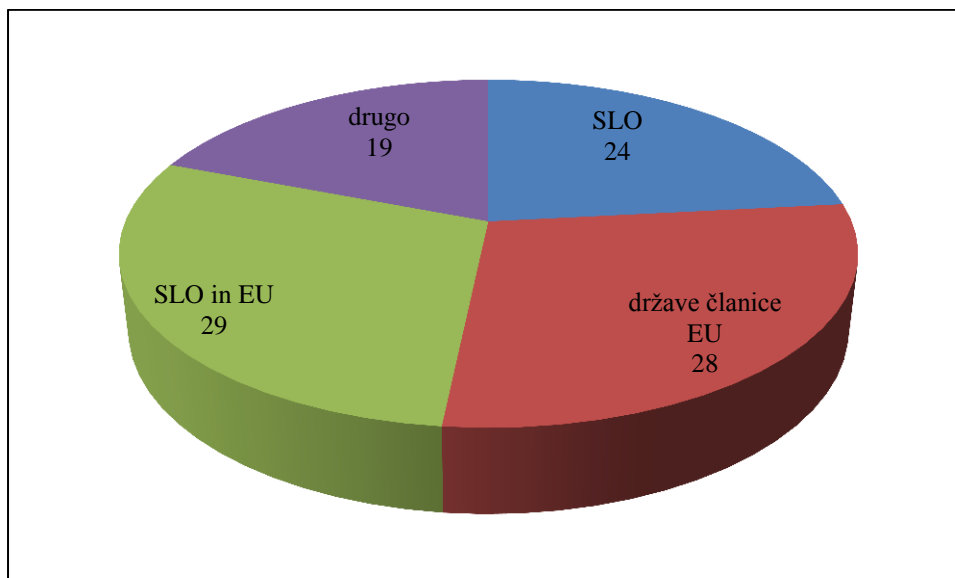


Iz Slike 3 je razvidno, da je večina anketiranih podjetij odgovorila, da poslujejo s povezanimi osebami, ki imajo sedež bodisi v Sloveniji ali v drugi državi članici EU. Zgolj 19 % vseh anketiranih podjetij je odgovorilo, da poslujejo s povezanimi osebami iz drugih držav. Pod odgovor drugo so najpogosteje navedli države bivše Jugoslavije (Bosna in Hercegovina, Hrvaška, Makedonija, Srbija).

Na vprašanje, ali v podjetju pripravljajo dokumentacijo transfernih cen, je odgovorilo 85,83 % podjetij (17 podjetij na vprašanje ni odgovorilo). Razlogov za nepodajanje odgovora na to vprašanje je lahko več. Predvidevam, da ta podjetja dokumentacije transfernih cen ne pripravljajo in na to vprašanje niso želela odgovoriti iz previdnosti oziroma bojzani, da anketni vprašalnik ni anonimen. Razlog je lahko seveda tudi ta, da so

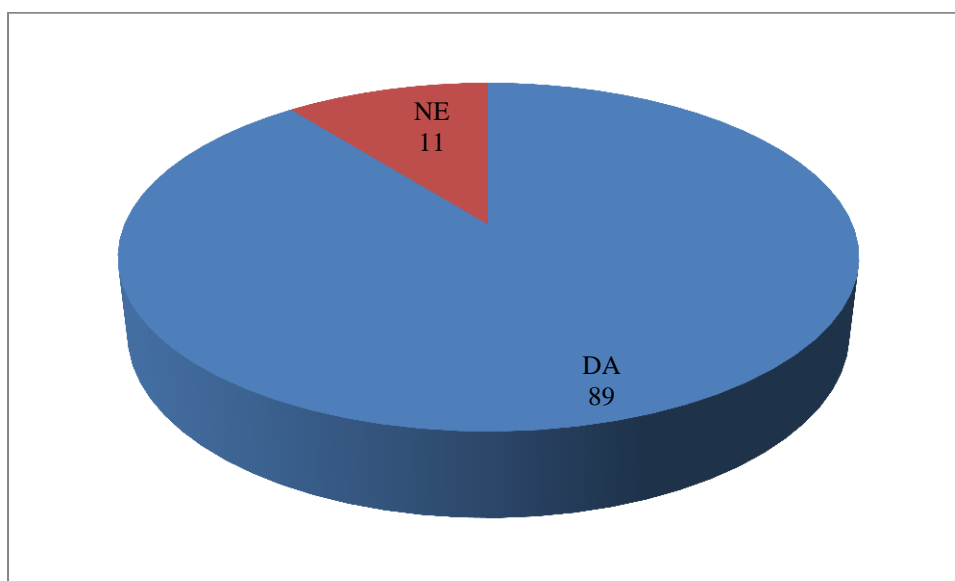
vprašalnik prejele in izpolnjevale osebe, ki ne pripravljajo dokumentacije in zato ne vejo, ali v podjetju obstaja tovrstna dokumentacija ali ne.

*Slika 3: Geografska opredelitev povezanih oseb (v %)*

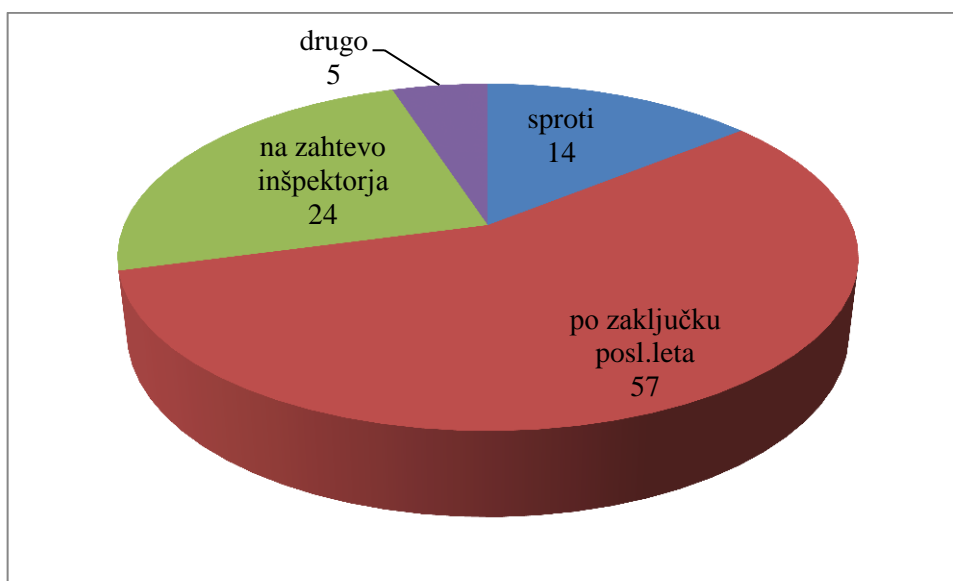


Iz Slike 4 je razvidno, da je 89 % vseh podjetij, ki so na vprašanje odgovarjala, odgovorilo, da dokumentacijo pripravljajo. Podjetij nisem spraševala o vsebini dokumentacije in zato tudi ne morem ocenjevati, kaj dokumentacija, ki jo pripravljajo, obsega, ali je dovolj kakovostna in zadostuje inšpektorju v primeru da do davčnega pregleda pride.

*Slika 4: Podjetja, ki pripravljajo dokumentacijo transfernih cen (v %)*

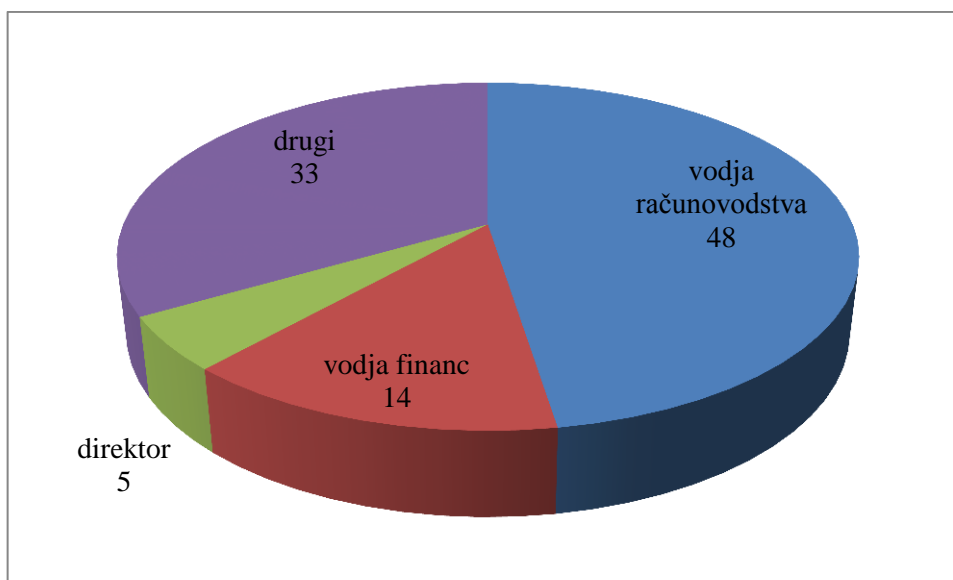


Slika 5: Kdaj podjetja pripravljajo dokumentacijo transfernih cen? (v %)



Največ podjetij, tj. 57 %, je odgovorilo, da dokumentacijo pripravljajo po zaključku poslovnega leta. Skoraj četrtina podjetij je odgovorila, da dokumentacijo transfernih cen pripravljajo, ko to od njih zahteva davčni inšpektor. Zgolj 14 % vseh anketiranih podjetij je odgovorilo, da dokumentacijo pripravljajo sproti oziroma so dopisali, da imajo vse pripravljeno in lahko dokumentacijo pripravijo kadar koli.

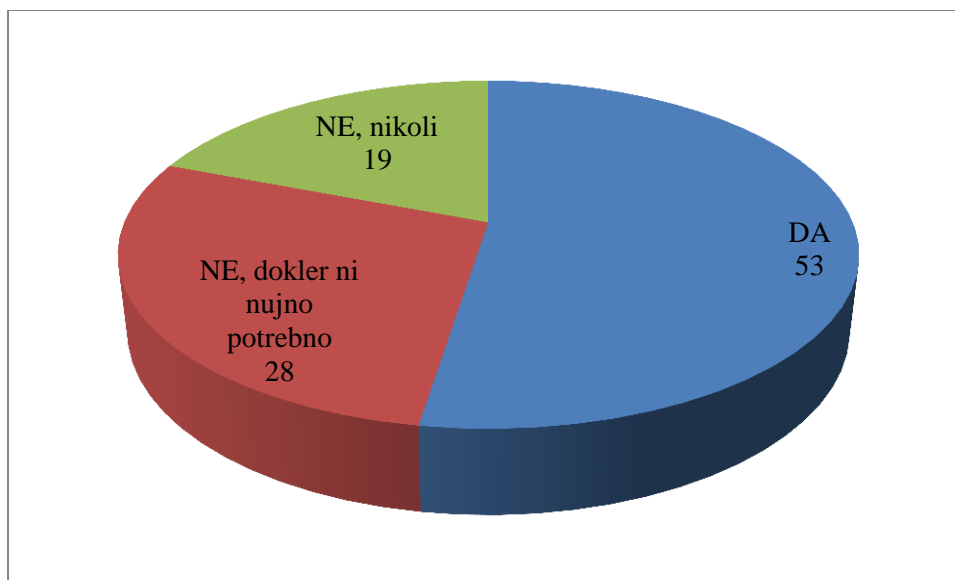
Slika 6: Osebe, ki v podjetju pripravljajo dokumentacijo transfernih cen (v %)



Skoraj polovica vprašanih je odgovorila, da je za pripravo dokumentacije odgovoren vodja računovodstva. Zelo pogosto so odgovor vodja računovodstva ali financ dopolnili z odgovori pod drugo, na primer kontroling, prodaja, nabava, vodja finančnih tokov, projektni vodje in nekaj oseb, ki so tesno povezane z računovodstvom (računovodja

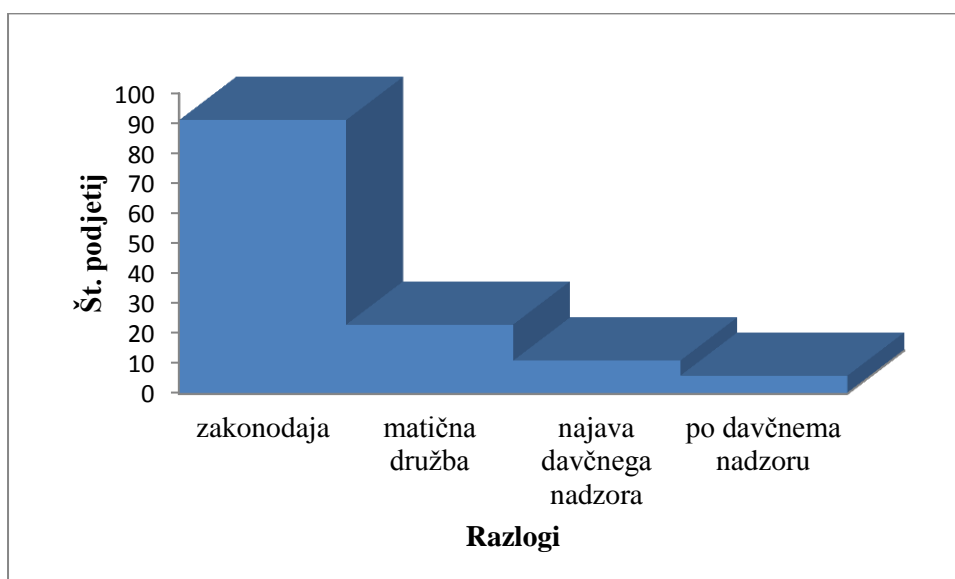
skupine, pomočnik vodje računovodstva). Zgolj 6 podjetij (izmed 120 anketiranih) je odgovorilo, da je za pripravo dokumentacije odgovoren direktor družbe.

*Slika 7: Vključevanje davčnih svetovalcev v pripravo dokumentacije transfernih cen (v %)*



Več kot polovica vseh podjetij, kar 53 % vseh podjetij, ki so v anketi sodelovala, je odgovorilo, da pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah najamejo zunanjo pomoč, tj. davčne svetovalce. 28 % vseh anketiranih podjetij davčnih svetovalcev ne najame, dokler to ni res nujno potrebno, na primer v primeru davčnega pregleda. Kar 19 % pa jih davčnih svetovalcev ne najema nikoli.

*Slika 8: Razlogi v podjetjih za pripravo dokumentacije transfernih cen*



Podjetja so na vprašanje, kaj je razlog za pripravo dokumentacije o transfernih cenah v podjetju, največkrat odgovorila, da njihovo pripravo narekuje zakonodaja. Kar 91 podjetij se je odločilo za ta odgovor, kar predstavlja slabih 76 % vseh anketiranih. 19 % jih je odgovorilo, da pripravo dokumentacije od njih zahteva matična družba. Izmed 120 podjetij jih je 11 odgovorilo, da so dokumentacijo pripravili po najavi davčnega inšpektorja, medtem ko je 5 % anketiranih podjetij odgovorilo, da dokumentacijo pripravljajo od davčnega pregleda naprej in da je pred tem niso pripravljali.

Na vprašanje, ali so v podjetju že imeli inšpekcijski pregled s področja transfernih cen, so odgovarjala 103 podjetja. 17 podjetij na to vprašanje ni želelo odgovoriti. Niti eno podjetje ni odgovorilo, da so imeli davčni pregled s področja transfernih cen večkrat. 23 podjetij, tj. 22 % vseh podjetij, ki so odgovarjala na to vprašanje, je odgovorilo, da je bilo njihovo podjetje že inšpicirano s strani davčne uprave, medtem, ko je kar 80 podjetij (78 %) odgovorilo, da še nikoli niso imeli davčnega pregleda s področja transfernih cen.

Na vprašanje, ali so prejeli kazen iz naslova inšpiciranja transfernih cen, je odgovarjalo 97 podjetij, pri čemer so vsa odgovorila, da niso prejela nikakršne kazni.

Zgolj 17 anketiranih podjetij je odgovorilo na vprašanje, koliko časa je trajal inšpekcijski pregled s področja transfernih cen v njihovem podjetju. Štiri podjetja so odgovorila, da je pregled trajal več kot eno leto. V ostalih podjetjih, ki so na vprašanje odgovarjala, pa je davčni pregled trajal zgolj nekaj dni. Razlog, da je na to vprašanje odgovarjalo zgolj 17 podjetij izmed vseh anketiranih, je lahko ta, da ostala podjetja inšpekcijskega pregleda s področja transfernih cen še niso imela in zato niso mogla podatki odgovora na to vprašanje.

Na vprašanje 9, kjer so morala podjetja podati svoje ocene, strinjanje ali nestrinjanje z določenimi izjavami glede priprave dokumentacije, je odgovarjalo 45 podjetij (izmed 120). Ocene so podali glede na strinjanje s posameznimi trditvami, pri čemer je 1 pomenilo, da trditev nikakor ne drži v njihovem podjetju, 5 pa da popolnoma drži. Povprečje njihovih odgovorov je prikazano v Tabeli 6.

*Tabela 6: Prikaz povprečnih ocen odgovorov na trditve glede priprave dokumentacije transfernih cen*

	<b>Trditev</b>	<b>Povprečna ocena</b>	<b>Standardni odklon</b>
I.	Matična družba se o transfernih cenah ni pripravljena pogajati	2,89	1,43
II.	Matična družba nam transferne cene določi sama (nimamo nikakršnega vpliva)	2,53	1,50

se nadaljuje



nadaljevanje

	<b>Trditev</b>	<b>Povprečna ocena</b>	<b>Standardni odklon</b>
III.	Poslujemo s podjetji v tujini, kjer njihova zakonodaja ne predvideva pripravo dokumentacije o transfernih cenah, zato jih ne pripravljajo	2,13	1,37
IV.	Podatki, ki jih potrebujemo za pripravo dokumentacije o TC niso na voljo na enem mestu (različni oddelki v podjetju imajo podatke, ki ostalim niso na voljo)	3,29	1,38
V.	Dokumentacije o transfernih cenah ne pripravljamo, ker		
	nismo seznanjeni z zakonskimi določbami, ki jih predvideva	1,57	0,66
	imeli bi previsoke stroške s pripravo le-te (davčni svetovalci, itd.)	1,43	0,70
	nimamo jasno opredeljenih odgovornosti, kdo naj bi jo pripravljal	2,00	1,57
	imamo izračunane transferne cene in lahko dokumentacijo pripravimo kadarkoli	2,30	1,22
	so naše povezane osebe zgolj rezidenti	2,04	1,80
	priprava dokumentacije nam predstavlja preveliko administrativno breme	2,30	1,26
	nimamo časa za pripravo le-te (nas je premalo)	2,57	1,65
	osebe, ki so to počele so zapustile podjetje	1,13	0,34

Najvišjo povprečno oceno, tj. 3,29 od 5,00, je dosegla trditev, da so podatki, ki jih potrebujejo za pripravo dokumentacije o transfernih cenah nedostopni oziroma niso na voljo na enem mestu, s čimer so podjetja izpostavila problem asimetrije informacij v podjetju.

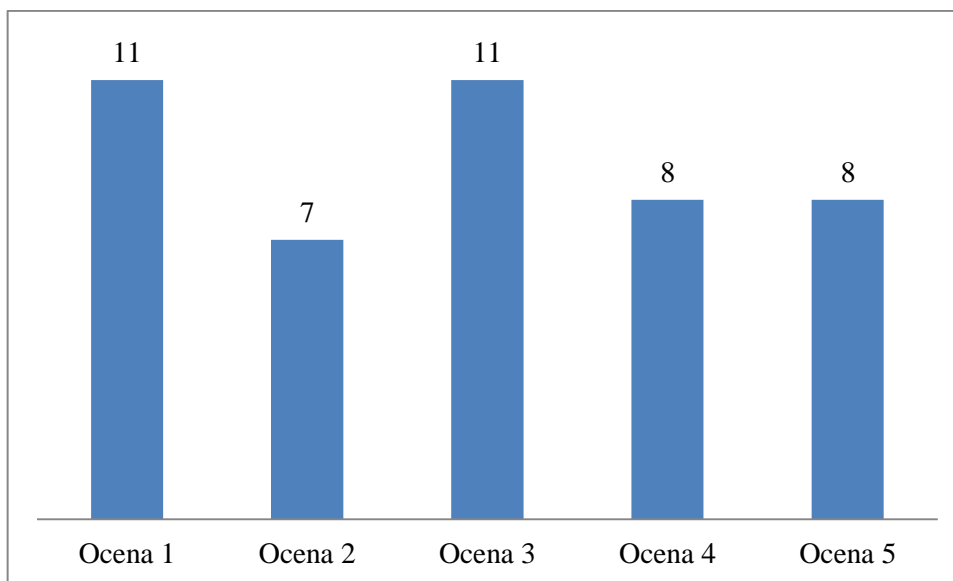
Glede na povprečno oceno podjetij, ki so odgovarjala na vprašalnik (23 vseh vprašanih podjetij), lahko razloge, zakaj podjetja dokumentacije o transfernih cenah ne pripravljajo, razvrstimo po naslednjem vrstnem redu:

- Nimamo časa za pripravo (nas je premalo).
- Imamo izračunane transferne cene in lahko dokumentacijo pripravimo kadar koli.
- Priprava dokumentacije nam predstavlja preveliko administrativno breme.
- Naše povezane osebe so zgolj rezidenti.
- Nimamo jasno opredeljenih odgovornosti, kdo naj bi jo pripravljal.

- Nismo seznanjeni z zakonskimi določbami, ki jih predvideva.
- Imeli bi previsoke stroške z njeno pripravo (davčni inšpektorji itd.).
- Osebe, ki so to počele, so zapustile podjetje.

Pri vsaki trditvi sem izračunala tudi standardni odklon. Kot je razvidno iz Tabele 6 so podatki najmanj razpršeni pri trditvi, da so osebe, ki so pripravljale dokumentacijo o transfernih cenah, zapustile podjetje ( $s=0,34$ ) ter najbolj razpršeni pri trditvi, da dokumentacije ne pripravljajo, saj so njihove povezane osebe rezidenti ( $s=1,80$ ).

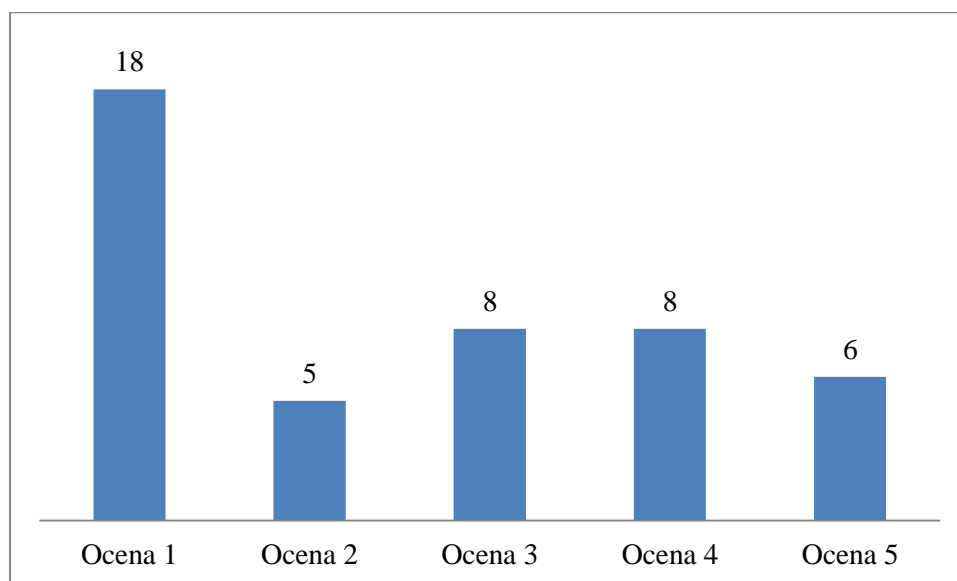
*Slika 9: Matična družba se o transfernih cenah ni pripravljena pogajati*



Odgovori na trditev, da se matična družba o transfernih cenah ni pripravljena pogajati, je bil zelo enakomerno zastopan pri vseh ocenah. To pomeni, da imajo podjetja precej raznolike izkušnje s to oviro. 18 podjetij je skupaj ocenilo, da s to oviro nimajo težav, medtem ko je vsega skupaj 27 podjetij odgovorilo, da se vsaj delno, če ne že zelo ali popolnoma strinjajo s to trditvijo.

Ugotavljala sem tudi povezanost med statusom povezanosti in odgovorom na trditev, da se matična družba o transfernih cenah ni pripravljena pogajati. Iz analize podatkov izhaja, da sta spremenljivki srednje/zmerno povezani, saj korelacijski koeficient znaša 0,620.

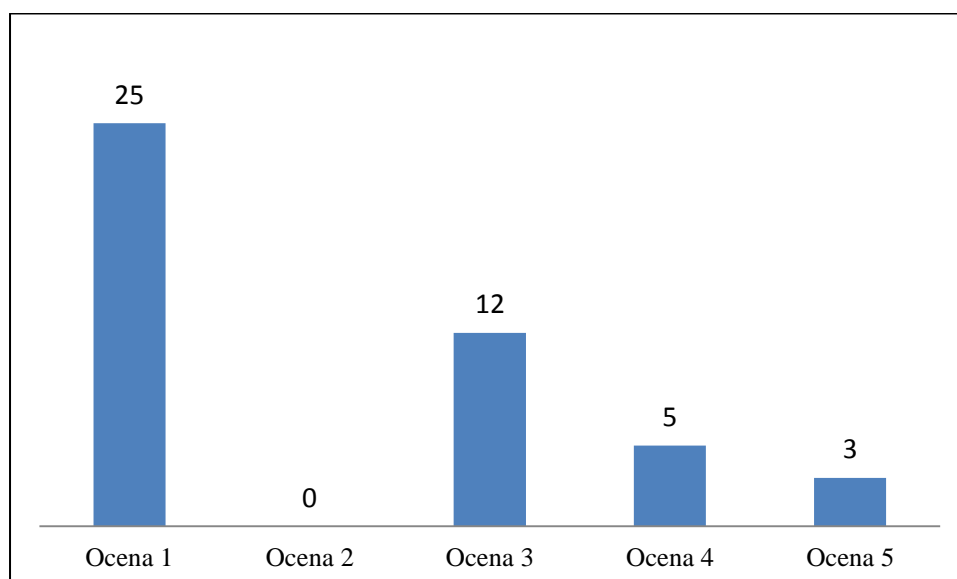
Slika 10: Matična družba transferne cene določi sama (podjetja nimajo vpliva)



Največ podjetij, tj. 18, jih je odgovorilo, da nimajo nikakršnih težav pri pogajanjih o transfernih cenah s svojo matično družbo. Ni pa zanemarljivo majhen delež tistih, ki se s to oviro srečujejo. 8 podjetij (17,78 %) je odgovorilo, da imajo težave pri pogajanjih glede transfernih cen z matično družbo. Kar 6 podjetij (13,33 %) podjetij pa je odgovorilo, da imajo velike težave pri pogajanjih z matično družbo oziroma da se matična družba ni pripravljena pogajati o transfernih cenah.

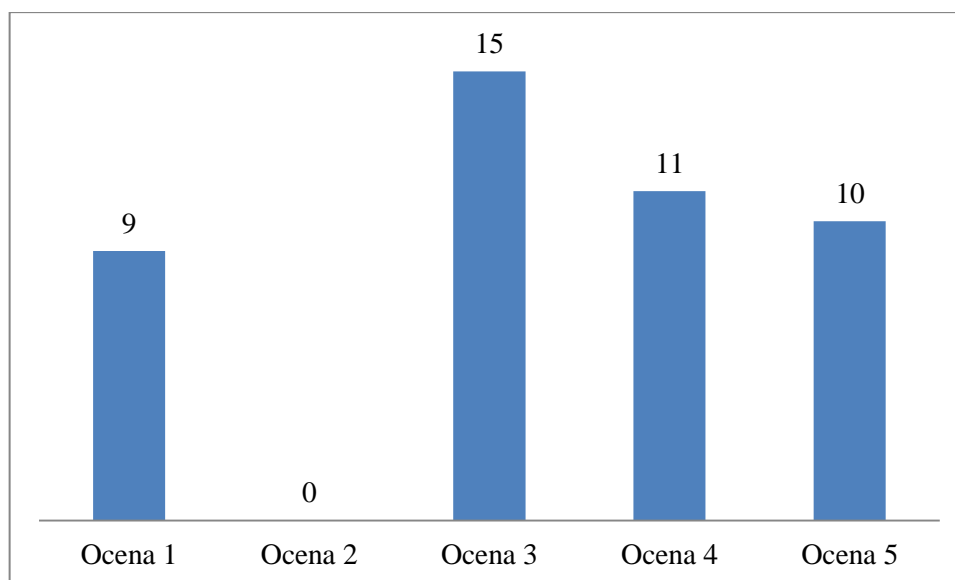
Ugotavljala sem tudi povezanost med statusom povezanosti in odgovorom na trditev, da matična družba transferne cene določi sama. Iz analize podatkov izhaja, da sta spremenljivki srednje/zmerno povezani, saj korelacijski koeficient znaša 0,602.

Slika 11: Poslujemo s podjetji v tujini, ki ne pripravljajo dokumentacije



Več kot polovica podjetij (25 podjetij oziroma 55,56 %) je odgovorila, da za njihovo podjetje nikakor ne drži, da poslujejo s podjetji v tujini, kjer njihova zakonodaja ne predvideva priprave dokumentacije o transfernih cenah in je zato ne pripravljajo. Zgolj 3 (6,67 %) podjetja so odgovorila, da trditev popolnoma drži v njihovem podjetju.

*Slika 12: Podatki za pripravo dokumentacije o transfernih cenah niso na voljo na enem mestu*

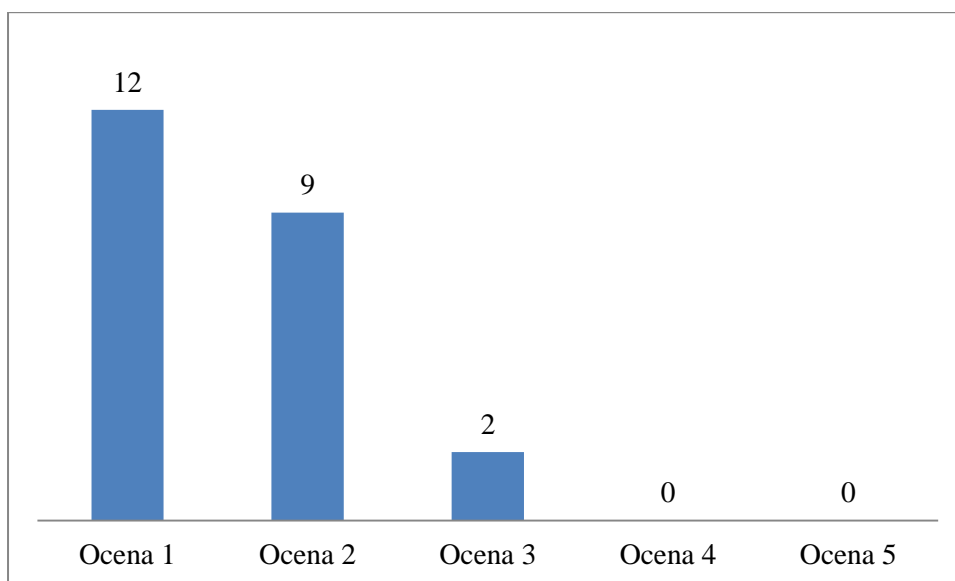


Večina anketiranih podjetij je odgovorila, da jim podatki, ki jih potrebujejo za pripravo dokumentacije o transfernih cenah, niso na voljo na enem mestu (različni oddelki v podjetju imajo podatke, ki ostalim niso na voljo). Kar 80 % vseh podjetij je odgovorilo, da trditev v njihovem podjetju drži. Zgolj 9 podjetij, tj. 20 %, je odgovorilo, da trditev v njihovem podjetju nikakor ne drži, se pravi, da se ne srečujejo z oviro asimetrije informacij.

V nadaljevanju so grafični prikazi odgovorov anketirancev na osem trditev, ki predstavljajo razloge, zakaj podjetja ne pripravljajo dokumentacije o transfernih cenah. Na spodnja vprašanja je odgovarjalo 23 podjetij, iz česar lahko sklepamo, da preostalih 22 podjetij (izmed 45, ki so odgovarjala na 9. vprašanje), dokumentacijo pripravljajo in zato na ta del vprašanj niso odgovarjala.

Skoraj vsa podjetja so odgovorila, da poznavanje zakonodaje ni ovira pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah. Zgolj 2 podjetji sta odgovorili, da bi to znal biti delni razlog oziroma da delno drži v njihovem podjetju.

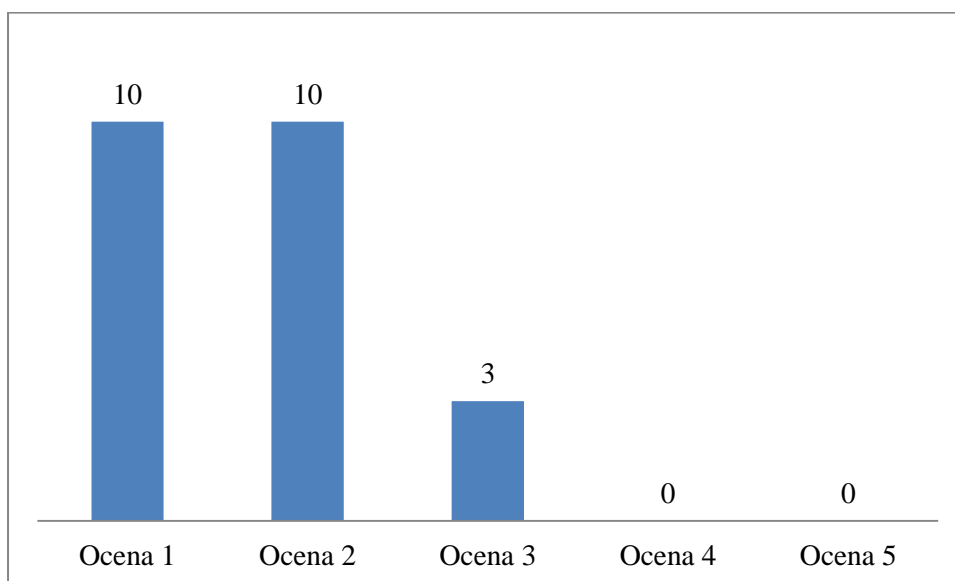
*Slika 13: Nismo seznanjeni s zakonskimi določili*



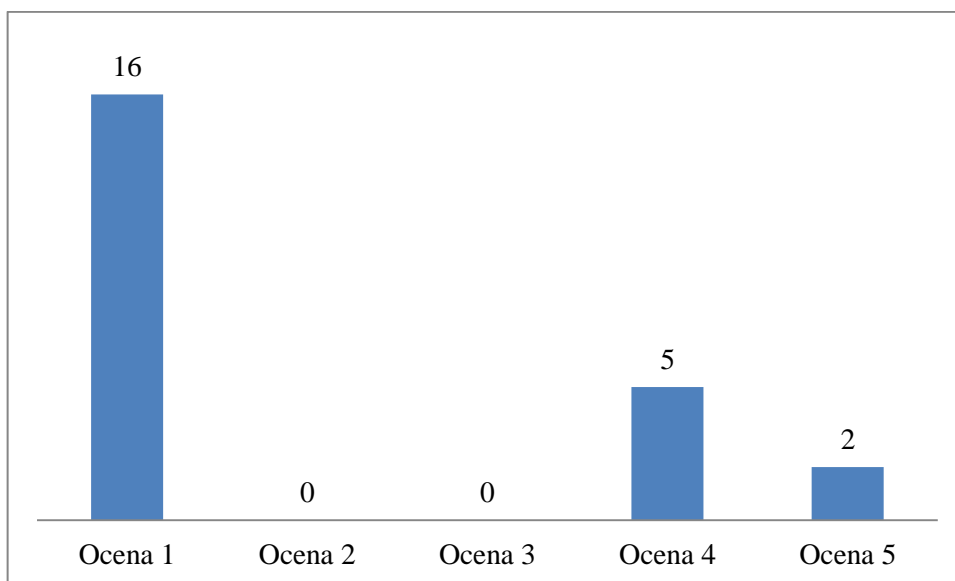
Prav tako večina podjetij kot oviro pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah ni prepoznala previsokih stroškov za njeno pripravo (na primer stroški davčnih inšpektorjev).

Iz grafikona na Sliki 14 je razvidno, da se je večina podjetij odločila, da trditev v njihovem podjetju ne drži oziroma nikakor ne drži. Prav tako pa niti eno podjetje ni odgovorilo, da dokumentacije ne pripravljajo zaradi previsokih stroškov, ki pri tem nastajajo.

*Slika 14: Previsoki stroški priprave dokumentacije o transfernih cenah*

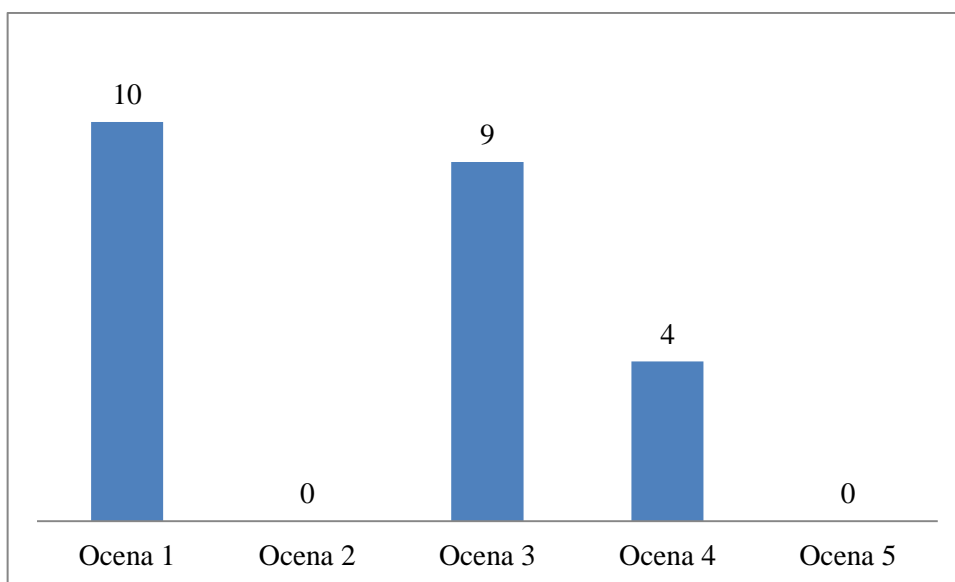


*Slika 15: Odgovornosti kdo naj bi pripravljala dokumentacijo niso jasno opredeljene*



Mnenja podjetij glede odgovornosti so deljena. Medtem ko je 69,57 % podjetij odgovorilo, da je v njihovem podjetju popolnoma jasno, kdo je zadolžen za pripravo dokumentacije o transfernih cenah, je skupaj 7 podjetij (30,43 %) odgovorilo, da odgovornosti niso jasno določene.

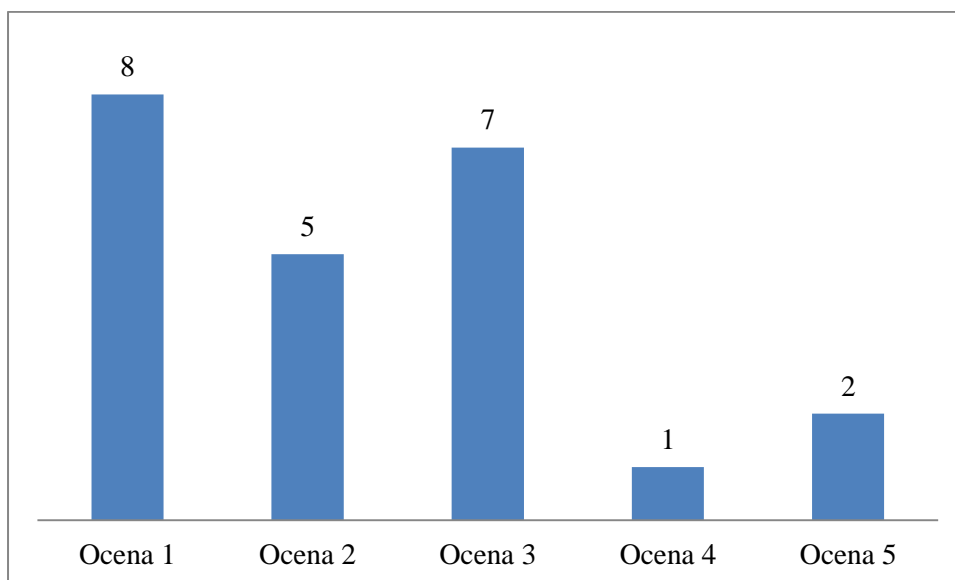
*Slika 16: Izračune imamo pripravljene in dokumentacijo lahko pripravimo kadarkoli*



Iz grafičnega prikaza na Sliki 16 je razvidno, da 43,48 % podjetij nima vnaprej pripravljenih izračunov transfernih cen in lahko dokumentacijo pripravijo kadar koli. Devet podjetij (39,13 %) je odgovorilo, da se s trditvijo delno strinjajo. To lahko pomeni, da sicer nimajo pripravljenih izračunov, imajo pa na voljo vse potrebno in bi lahko dokumentacijo

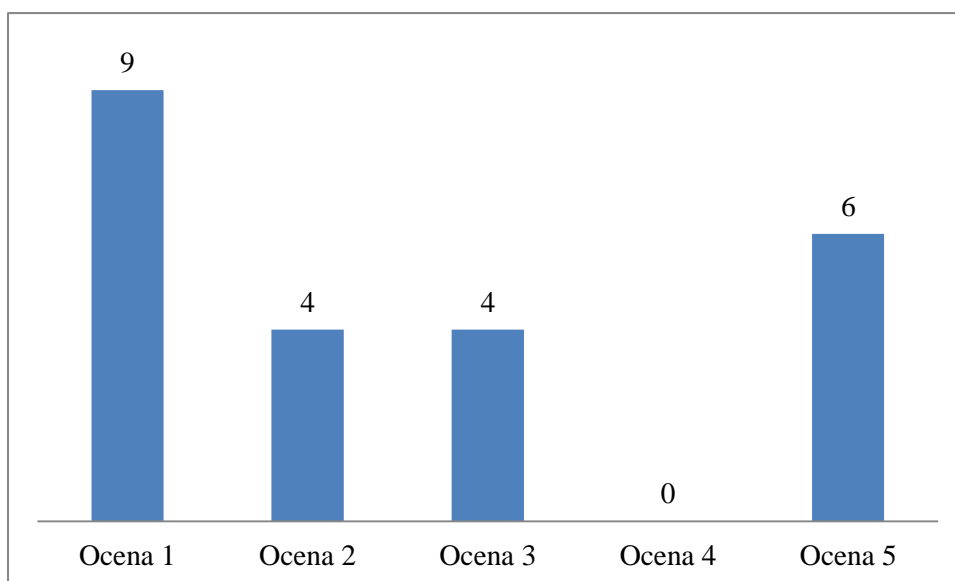
pripravili relativno hitro. Slabih 18 % podjetij se s trditvijo strinja in imajo izračune najverjetneje pripravljene, vendar jih nimajo v enotni obliki, ki je predpisana z zakonom.

*Slika 17: Dokumentacija nam predstavlja preveliko administrativno breme*



Večina podjetij (56,52 %) je odgovorila, da jim priprava dokumentacije ne predstavlja večjega administrativnega bremena. Dobrih 30 % anketiranih podjetij se s trditvijo delno strinja. Zgolj tri podjetja pa so odgovorila, da dokumentacije ne pripravljajo, ker jim predstavlja preveliko administrativno breme.

*Slika 18: Nimamo časa za pripravo dokumentacija o transfernih cenah*



Trinajst podjetij (56,52 %) je odgovorilo, da jim pomanjkanje časa ne predstavlja ovire pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah. Štiri podjetja se s trditvijo delno strinjajo,

medtem, ko je 6 podjetij (26,09 %) odgovorilo, da dokumentacije o transfernih cenah ne pripravljajo zaradi pomanjkanja časa.

Na trditev, da dokumentacije ne pripravljajo, saj so njihove povezane osebe samo rezidenti, je 17 podjetij (73,91 %) odgovorilo, da to nikakor ne drži. Zgolj 26,09 % podjetij pa je odgovorilo, da to za njihovo podjetje popolnoma drži.

Prav tako se podjetja niso strinjala s trditvijo, da dokumentacije ne pripravljajo, ker so podjetje zapustile osebe, ki so bile odgovorne za pripravo dokumentacije o transfernih cenah. Izmed 23 podjetij, ki so odgovarjala na to vprašanje, so samo 3 podjetja odgovorila, da to za njih popolnoma drži. Preostalih 20 podjetij (86,96 %) je odgovorilo, da se s tem nikakor ne strinjajo.

#### **3.1.4 Analiza odgovorov davčnih svetovalcev**

Glede na to, da so davčni svetovalci precej udeleženi v postopku priprave dokumentacije ali svetovanja zavezancem za davek v postopkih davčnega nadzora, sem želela identificirati ovire za pripravo dokumentacije o transfernih cenah tudi iz njihove perspektive.

Na vprašalnik so mi odgovarjali trije davčni svetovalci iz dveh priznanih davčnih hiš (KPMG in BDO). Njihove odgovore sem povzela v Tabeli 7.



Tabela 7: Prikaz odgovorov davčnih svetovalcev na vprašanja glede priprave dokumentacije o transfernih cenah v slovenskih podjetjih

	<b>KPMG</b>	<b>BDO</b>
I. Št. podjetji, ki jim svetujejo glede TC (letno):	16* * 10 podjetij je rednih strank, 6 jih najame v času trajanja inšpekcije	20
II. Podjetja imajo vnaprej pripravljeno dokumentacijo	redko	redko
III. Podjetja dokumentacijo pripravljajo:	po zaključku poslovnega leta (malo inšpekcijskih pregledov imajo)	ko zadeva »dozori«, pogosto je to šele čez nekaj let po preteku. So pa tudi taki, ki pripravljajo dokumentacijo redno, sproti
IV. Podjetja jih kontaktirajo:	- sproti (po preteku poslovnega leta)- stalne stranke, - zelo malo imajo primerov, ko pomagajo v postopkih, kjer že poteka inšpekcijski nadzor	vse od navedenega (nekateri sproti, nekateri po koncu poslovnega leta, spet tretji pa šele po najavi davčnega inšpektorja)
V. V podjetju sodelujejo z:	vodjo računovodstva, financ - oni nato naprej z ostalimi (vodja prodaje)	vodja računovodstva, vodja financ, direktor, nabava in komerciala
VI. Najpogostejši razlogi za pripravo dokumentacije:	- pripravo narekuje zakonodaja - KPMG pogosto pripravi dokumentacijo na nivoju matične družbe za vse ostale povezane družbe - dokumentacijo pripravijo po najavi davčnega inšpektorja – redkeje	- pripravo narekuje zakonodaja

se nadaljuje

nadaljevanje

	KPMG	BDO
<p>VII. Primeri s katerimi se srečujejo v praksi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Matična družba se o transfernih cenah ni pripravljena pogajati</li> <li>- Matična družba transferne cene določi sama (podjetje nima nikakršnega vpliva)</li> <li>- Domače družbe poslujejo s podjetji v tujini, kjer njihova zakonodaja ne predvideva pripravo dokumentacije o transfernih cenah, zato jih ne pripravljajo</li> <li>- Podatki, ki jih potrebujejo/mo za pripravo dokumentacije o TC niso na voljo na enem mestu (različni oddelki v podjetju imajo podatke, ki ostalim niso na voljo)</li> </ul>	<p><b>redko</b> se srečujejo s takimi primeri (se pa pojavljajo tudi taki primeri)</p> <p><b>pogosto se dogaja</b> Seveda pa lahko nato družbe same vplivajo na to, kako bodo tretirale efekte (izločijo jih lahko kot davčno nepriznane)</p> <p><b>ne srečujejo se s primeri</b>, da družbe sploh ne bi imele pripravljene dokumentacije, saj jih podjetja kontaktirajo, ko imajo že vsaj nekaj pripravljeno</p> <p><b>zelo pogosto</b> (Tu vidijo tudi glavno težavo pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah.)</p>	<p><b>pojavljajo se primeri</b></p> <p><b>zelo redko</b> matična družba sama pripravi transferne cene</p> <p>zelo redko oziroma <b>skoraj nikoli</b></p> <p><b>zelo pogosto</b></p>
VIII. Kazni:	NE (Zgolj povečanja davčne osnove)	NE (vedno ponudijo zavezancu dodatni čas, da dokumentacijo pripravi in ko jo, kazni več ne sme biti)
IX. Čas trajanja inšpekcijskega nadzora:	Odvisno od velikosti oziroma števila transakcij: 2-3 transakcije pribl. 3 mesece, večja podjetja z bolj kompleksnimi transakcijami pa tudi 1 leto.	zelo različno, lahko le 2 tedna, imel pa sem že primere, ko je pregled TC trajal več kot leto dni
X. Ugotovitve na terenu:	dolgotrajni postopki zaradi asimetrije informacij, nepoznavanja metod (nezadostno poznavanje zakonodaje in problematike)	

### 3.1.5 Ključne ugotovitve

Najpogostejši razlog, zakaj podjetja pripravljajo dokumentacijo o transfernih cenah, je, da je njena priprava predpisana z zakonodajo. Analiza odgovorov je pokazala, da lahko nekatere hipoteze potrdim, ne pa vseh.

*Tabela 8: Potrditev ali ovrženje hipotez po opravljeni analizi*

1. Podjetja ne pripravljajo sproti dokumentacije o transfernih cenah.	potrjena hipoteza
2. Podjetja nimajo zadostnega znanja o transfernih cenah (najemajo davčne svetovalce).	potrjena hipoteza
3. Podjetja ne pripravljajo dokumentacije o transfernih cenah zaradi previsokih stroškov, ki so s tem povezani.	ovržena hipoteza
4. Matične družbe se niso pripravljene pogajati o cenah, niti ne podajo potrebnih informacij za pripravo dokumentacije.	delno potrjena hipoteza
5. V podjetjih ni popolnoma jasno kdo naj bi dokumentacijo pripravljaj (nejasna razdelitev odgovornosti).	ovržena hipoteza
6. Podjetja niso kaznovana s strani davčne uprave (premalo sankcij).	potrjena hipoteza
7. Podjetja imajo premalo časa za pripravo dokumentacije.	delno potrjena hipoteza
8. Podjetjem pripravo dokumentacije otežuje asimetrija informacij.	potrjena hipoteza

Podjetja dokumentacijo o transfernih cenah pripravljajo večinoma po zaključku poslovnega leta ali pa šele na zahtevo davčnega inšpektorja. Rezultati ankete so pokazali, da podjetja nimajo sproti pripravljenih izračunov in zato ne bi mogla hitro pripraviti dokumentacije, v kolikor bi jo inšpektor zahteval. Prav tako so odgovori davčnih svetovalcev pokazati, da se v praksi zelo redko srečujejo s primeri, ko podjetja dokumentacijo o transfernih cenah pripravljajo vnaprej.

Večina podjetij v pripravo dokumentacije o transfernih cenah vključuje davčne svetovalce. Odgovori se razlikujejo le po tem, kdaj podjetja najamejo davčne svetovalce. Nekateri že sproti, spet drugi, ko je to nujno potrebno (na primer najava davčnega inšpektorja). Davčni svetovalci so izpostavili tudi pojav, ko podjetjem prvič svetujejo pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah oziroma jim jo pripravijo, nato pa podjetja za prihodnja leta dokumentacijo pripravljajo sama. Predvsem je to mogoče pri podjetjih, kjer se z leti transakcije med povezanimi osebami ne spreminjajo. Se pravi, da jim davčni svetovalci pripravijo osnutek, v katerem podjetja nato vsako leto ažurirajo podatke.

Podjetja so identificirala kar nekaj ovir, s katerimi se srečujejo pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah, vendar previsoki stroški niso bili med njimi.

Mnenja in izkušnje glede ovire, da se matična družba o transfernih cenah ni pripravljena pogajati, so zelo deljena. Medtem ko nekatera podjetja menijo, da to v njihovem primeru nikakor ne drži, spet druga poudarjajo, da je to predstavlja veliko oviro pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah v njihovem podjetju. Tudi mnenja davčnih svetovalcev so, da se s tovrstnimi primeri ne srečujejo zelo pogosto, se pa takšni primeri pojavljajo.

Podjetja so odgovarjala, da je v podjetjih načeloma jasno, kdo naj bi dokumentacijo pripravil. Kontaktne osebe davčnim svetovalcem so večinoma vodje računovodskih oddelkov. Oni nato naprej komunicirajo z vodjami ostalih oddelkov, na primer prodajo, nabavo.

Tako podjetja kot tudi davčni svetovalci so odgovarjali, da davčni organ ne izreka kazni za kršitelje, tj. podjetja, ki dokumentacije nimajo pripravljene. Po izkušnjah davčnih svetovalcev se zavezancu vedno ponudi dodaten čas za pripravo dokumentacije.

Podjetja so tudi pomanjkanje časa identificirala kot oviro, s katero se srečujejo pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah.

Kot največja ovira pri pripravi dokumentacija o transfernih cenah se je izkazala asimetrija informacij. To je ovira, ki je dosegla najvišjo povprečno oceno pri odgovorih podjetij. Prav tako pa so to oviro najbolj izpostavili davčni svetovalci.

#### **4 UGOTOVITVE IN PREDLOGI**

Davčne uprave v izbranih evropskih državah se vedno bolj posvečajo davčnim pregledom transfernih cen, saj se zavedajo njihovega pomena. Moja raziskava pa je pokazala, da je davčnih pregledov še vedno zelo malo oziroma jih je premalo, da bi bila podjetja primorana sproti pripravljati dokumentacijo o transfernih cenah. Vsekakor je velik korak, da je Davčna uprava Republike Slovenije začela vnaprej pošiljati vprašalnike davčnim zavezancem (Priloga 3). S tem si vnaprej pridobijo informacij o transakcijah s povezanimi družbami še predno do pregleda sploh pride. Vseeno pa bi morala davčna uprava poiskati način, kako opraviti več davčnih pregledov na letnem nivoju. Morda bi lahko vpeljali časovno omejitev za inšpektorje, koliko časa lahko traja davčni pregled. Na ta način bi lahko pregledali več davčnih zavezancev. Prav tako bi bolj dosledno sankcioniranje s strani davčne uprave podjetja pripravilo do tega, da dokumentacijo pripravljajo že sproti. Trenutno je časovno opredeljen samo rok, ki ga ima davčni zavezanec za predložitev dokumentacije o transfernih cenah, potem ko jo je davčni inšpektor zahteval. Vendar tudi ta rok ni predpisan v vseh državah. Davčna uprava bi lahko vpeljala tudi obvezno oddajanje obrazcev z osnovnimi podatki o transakcijah med povezanimi osebami. Na ta način bi bila podjetja primorana transakcije spremljati že med letom in bi jim bila priprava dokumentacije transfernih cen na koncu leta olajšana. Seveda bi morala Davčna uprava

Republike Slovenije dobro razmisliti, katere podatke zahtevati, da bi lahko izvajala nadzor že preko poročil. Podjetjem svetujem, naj si pripravijo vzorčne obrazce, kamor bodo že med letom vnašali podatke, ki jih potrebujejo za pripravo dokumentacije transference cen. Že Sutton (2011) predlaga, naj podjetja pripravijo standardizirane kondicije za vsak tip transakcije (na primer nabava blaga in storitev, R & D ipd.). Te standardne kondicije pa so nato vključene v vse kratkoročne pogodbe, ki se podpišejo za vsakokratni dogovor. Prednost tovrstnega dokumentiranja transakcij je, da zmanjša upravne obremenitve in pripomore k pripravi širše dokumentacije transference cen. Vendar kondicije v pogodbah niso edina točka, ki bi jo podjetja morala spremljati sproti. Sproti naj si shranjujejo tudi vse morebitne spremembe v organizaciji v podjetju in skupini, vse pomembnejše dogodke v podjetju in skupini ter spremljanje konkurence. Podjetjem so na voljo tudi spletne aplikacije, ki olajšajo pripravo dokumentacije o transference cenah (na primer TP-Genie). Slabost tovrstnih spletnih aplikacij je v tem, da so jih razvili v tujini in zato niso dostopne v slovenskem jeziku. Nasvet davčnim svetovalcem pa bi bil, naj s svojim znanjem in izkušnjami podjetjem svetujejo do te mere, da bo dokumentacija ustrezna, tj. transparentna in bo razkrivala vse potrebne informacije. Seveda to ni enostavno delo, saj so podjetja hkrati tudi plačniki njihovih storitev, vendar bi jih morali bolj intenzivno opozarjati na nepopolnost podatkov. V kolikor ima tudi matično podjetje enako davčno hišo, bi lahko davčni svetovalci kontaktirali tuje kolege in jih prosili za z pomoč pri razumevanju transakcij. Zelo pogosto se izkaže, da davčni svetovalci pridobijo več podatkov, kot sama podrejena podjetja. Šifrer (2010) omenja tudi opcijo t.i. preventivnih davčnih pregledov. Podjetja bi se lahko z davčnim svetovalcem dogovorila za tak pregled, kjer bi jim davčni svetovalec pripravil poročilo o tveganjih. Na ta način davčni svetovalec tudi bolje spozna poslovanje podjetja, zato jim lahko svetuje tudi glede oblikovanja transference cen in pri pripravi dokumentacije o transference cenah.

Glavni razlog, da podjetja pripravljajo dokumentacijo o transference cenah, je ta, da je predpisana z zakonodajo. Področje transference cen predpisujejo davčne zakonodaje vseh evropskih držav, vendar so opredelitve zelo različne. Razhajanja so že pri opredelitvi osnovnih pojmov, kot so na primer, kdaj sta dve osebi sploh povezani. Prav tako evropske zakonodaje zelo različno opredeljujejo obveznosti za pripravo dokumentacije o transference cenah. Medtem ko je v nekaterih državah transakcije med povezanimi osebami treba razkrivati že v davčnem obračunu, pa to v drugih državah ni zahteva davčne uprave. Zakonodaja v posameznih državah ne priznava niti uporabe vseh metod za določanje transference cen, ki so opredeljene v Smernicah OECD za transferne cene. Vsebina dokumentacije o transference cenah je poleg v Sloveniji predpisana tudi na Danskem, Finskem, v Nemčiji, na Poljskem, v Romuniji in na Slovaškem. Se pa seveda tudi med temi državami razlikujejo zahteve o tem, katere točke naj bi dokumentacija vsebovala. Čeprav so tendence evropske unije, da bi se davčna zakonodaja poenotila v vseh državah evropske unije, pa je to v praksi še daleč od uresničitve. Seveda pa bi enotna davčna zakonodaja olajšala oblikovanje transference cen med povezanimi osebami v različnih državah in s tem tudi pripravo dokumentacije o transference cenah. Menim, da je tukaj

Davčna uprava Republike Slovenije naredila že vse, kar je lahko, in je razhajanje v zakonodaji večji problem na račun tujih davčnih uprav. Ravno zato morajo davčni zavezanci toliko bolje poznati lokalno davčno zakonodajo, da lahko morebitna razhajanja v zakonodaji dobro argumentirajo in dosežejo uveljavitev transfernih cen in pripravo dokumentacije skladno z lokalno zakonodajo.

Velika večina podjetij (89 % vseh anketiranih podjetij) je odgovorila, da pripravljajo dokumentacijo o transfernih cenah. Seveda pa se je treba vprašati tudi o vsebini pripravljene dokumentacije oziroma o njeni kakovosti. Ugotovitve inšpektorjev na terenu so, da imajo zavezanci sicer dokumentacijo o transfernih cenah pripravljeno, sploh splošno dokumentacijo, vendar so pogosto potrebne dopolnitve v posebni dokumentaciji. V tem primeru inšpektor zahteva dopolnitev dokumentacije, kar pa lahko privede do podaljšanja roka inšpiciranja. Davčni upravi svetujem, naj objavi vzorec dobro pripravljene dokumentacije za nekaj največjih dejavnosti, kjer se dokumentacija transfernih cen najpogosteje zahteva. Na ta način bo podjetjem popolnoma jasno, kaj se pod posamezno točko dokumentacije transfernih cen pričakuje, in bodo lahko pripravljala kakovostno dokumentacijo.

Podjetja dokumentacije o transfernih cenah ne pripravljajo sproti tudi zaradi relativno dolgih rokov za predložitev dokumentacije na zahtevo davčnega organa. V Sloveniji je ta rok od 30 do 90 dni, medtem ko je na primer v Italiji in Rusiji 10 dni. Zagotovo kratki roki prisilijo podjetja, da sproti pripravljajo dokumentacijo. V Sloveniji je praksa, da davčni inšpektorji davčnega zavezanca najprej ustno pozovejo k predložitvi dokumentacije, šele ko se ta ne odzove ali se izmika, mu odredijo uradni rok, določen s sklepom za predložitev dokumentacije o transfernih cenah. Seveda tovrstna toleranca davčnih inšpektorjev podaljšuje davčni pregled. Razumljivo je tudi, da mora davčni organ narediti vse, kar je v njegovi moči, da pridobi dokumentacijo, saj zgolj na njeni podlagi lahko preverja ustreznost transfernih cen in uporabo metod. Pogostejše sankcioniranje davčnih zavezancev, ker dokumentacije nimajo pripravljene, bi zagotovo znatno odpravilo to težavo.

Davčni pregledi v podjetjih potekajo različno dolgo. Ponekod trajajo nekaj dni, spet drugje tudi po eno leto ali več. Seveda je vse odvisno od kakovosti dokumentacije in kompleksnosti transakcij med povezanimi osebami. V kolikor bi davčni pregledi potekali hitreje oziroma bi bili zaključeni hitreje, bi že na račun prihranka časa na leto lahko opravili več pregledov.

Podjetja dokumentacije o transfernih cenah ne pripravljajo zaradi asimetrije informacij. Največ podjetij, ki so sodelovala v anketi, je to izpostavilo kot veliko oviro pri pripravi dokumentacije. Tudi davčni svetovalci so to izpostavili kot oviro, s katero se najpogosteje srečujejo. Kar nekaj podjetij je izpostavilo, da jim oviro pri določitvi transfernih cen predstavljajo pogajanja z matično družbo. Podjetjem predlagam, naj si oblikujejo skupino

za transferne cene. Skupino naj sestavljajo osebe v podjetju, zadolžene za posamezna poglavja oziroma dele dokumentacije, na primer vodja računovodstva, vodja nabave, vodja prodaje, vodja kontrolinga in drugi (odvisno od organizacijske sheme). V prvem koraku naj vodja računovodstva pripravi vzorec dobro pripravljene dokumentacije transfernih cen. Vsakemu izmed oddelkov naj dodeli poglavje, za katerega je zadolženo, in seznam dejavnosti, na katere naj bo pozoren že med letom. Tako bo imel vodja nabavne službe nalogo že med letom zbirati seznam vseh sklenjenih pogodb med povezanimi osebami ter si bo ločeno vodil kondicije iz pogodbe. Vodja prodaje bo na drugi strani spremljal vse prodajne transakcije povezanim osebam. Vsa dokumentacija se predloži vodji računovodskega oddelka na koncu leta, ko jo smiselno vključi v dokumentacijo transfernih cen za tekoče leto.

Davčna uprava Republike Slovenije je mnenja, da sta pomanjkanje znanja o transfernih cenah pri zavezancih in preveliki stroški priprave dokumentacije pomemben dejavnik, da davčni zavezanci nimajo pripravljene dokumentacije o transfernih cenah. Glede pomanjkanja znanja s področja transfernih cen predlagam davčni upravi, naj pripravi program, kjer bodo objavljeni primeri dobro pripravljene dokumentacije transfernih cen in kjer bodo osebe, ki dokumentacijo transfernih cen pripravljajo, lahko postavile vprašanja in dobile odgovore. Na ta način bi tudi davčna uprava dobila sproten vpogled v problematiko, s katero se davčni zavezanci srečujejo v praksi pri oblikovanju transfernih cen in pripravljanju dokumentacije transfernih cen.

## **SKLEP**

V svojem magistrskem delu sem želela na enem mestu zajeti vidik pripravljanja dokumentacije transfernih cen z vidika vseh treh udeležencev (davčnih zavezancev, davčnih svetovalcev in davčne uprave). Kmalu sem ugotovila, da se vidiki vseh treh udeleženih skupin precej razlikujejo. Medtem ko se izkušnje davčnih zavezancev in davčnih svetovalcev v marsikateri točki ujemajo, pa je mnenje davčne uprave popolnoma nasprotujoče. Davčna uprava Republike Slovenije je v zadnjih letih sicer naredila velik premik v smeri bolj aktivnega inšpiciranja transfernih cen, toda izkušnje iz prakse, ki jih je potrdila tudi moja raziskava, kažejo, da je davčnih pregledov še vedno premalo. Res je, da davčni inšpektorji nikoli ne bodo mogli pregledati vseh davčnih zavezancev, vendar bodo morali vzpostaviti sistem preverjanja, ki jim bo omogočil zajeti večje število podjetij v vzorec. Do sedaj se je še vedno izkazal za resničnega pregovor: »Zaupanje je dobro, kontrola je boljša.« Seveda pa ni vsa odgovornost samo na strani davčnega organa. Podjetja se morajo zavedati, da lahko s transfernimi cenami bistveno vplivajo na svoj rezultat – predvsem podjetja, ki so v podrejenem položaju in plačujejo previsoke cene matični družbi ali ostalim povezanim družbam v skupini. Na ta način si ne ustvarjajo zgolj negativnega poslovnega izida, temveč se morajo soočiti tudi z vsemi ostalimi negativnimi posledicami, ki jih slab poslovni rezultat prinaša. Ena izmed prvih tovrstnih posledic je slabši pogajalski položaj do dobaviteljev, bank in zavarovalnic, ki zelo pogosto preverjajo

bonitetno oceno podjetij, s katerimi poslujejo. Slabša bonitetna ocena privede do slabših kondicij, kot so višje cene, krajši plačilni roki oziroma zahtevano predplačilo. Bankam je nizka boniteta pokazatelj, da naj bodo previdne pri odobravanju kreditov oziroma kredite odobrijo, vendar naj bodo dražji, kot bi bili v primeru dobre bonitetne ocene. Ne nazadnje ne gre zanemariti niti slabe podobe podjetja na trgu. Javnosti tj. našim kupcem in konkurentom so podatki o našem poslovanju javno dostopni. Iz tega izhaja, da imajo posredno lahko neustrezne transferne cene precej hujše posledice, kot se to zdi na prvi pogled. Prav tako bi lahko tudi davčni svetovalci odigrali večjo vlogo v postopku priprave dokumentacije transfernih cen. Davčni organ Republike Slovenije opozarja na dejstvo, da imajo podjetja pripravljeno zelo neustrezno dokumentacijo transfernih cen in da jim jo pogosto pripravijo zelo ugledne davčne hiše. Svetovalci bi morali podjetja opozarjati na slabo pripravljeno dokumentacijo in jim pomagati oziroma svetovati pri pripravljanju kakovostne dokumentacije.

Pri raziskovanju davčne zakonodaje s področja transfernih cen v Sloveniji in v izbranih evropskih državah sem prišla do zaključka, da je v Sloveniji zakonodaja glede transfernih cen zelo dobro regulirana. Podjetja imajo pojme opredeljene v zakonodaji in pravilnikih. Zato izgovori o nepoznavanju zakonodaje ali dvoumni zakonodaji ne smejo biti ovira pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah. Težava se lahko pojavi le, kadar je matična družba iz države, kjer zakonodaja ne predpisuje vsebine dokumentacije. V teh primerih se morajo davčni zavezanci zavedati, da poslujejo v Sloveniji, in upoštevati lokalno zakonodajo. Ravno urejena davčna zakonodaja pomeni, da je področje transfernih cen v Sloveniji dobro urejeno in da inšpektorji izvajajo redne preglede.

Na koncu lahko poudarim, da so samo podjetja tista, ki se bodo morala bolj zavedati posledic slabo oblikovanih transfernih cen in bodo razmišljala o tem, kakšne dolgoročne učinke jim lahko prinesejo previsoko določene transferne cene ter kakšne posledice za gospodarstvo, v katerem poslujejo, predstavlja odtekanje dobička v tujino.



## LITERATURA IN VIRI

1. Abdallah Wagdy, M. (2004). *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*. Westport: Greenwood Publishing Group.
2. Bobek-Gospodarič, D. (2012a). Pomembnejše ugotovljene kršitve davčnih predpisov o transfernih cenah v davčnih inšpekcijskih nadzorih. *Zbornik referatov, 12. Davčna konferenca Slovenskega inštituta za revizijo, Rogaška Slatina, 26. in 27. januarja 2012 (str. 4)*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
3. Bobek-Gospodarič, D. (2012b). Odgovor Generalnega davčnega urada na dopis z dne 5.3.2012.
4. Bregar, L., Ograjenšek, I., & Bavdaž, M. (2005). *Metode raziskovalnega dela za ekonomiste: Izbrane teme*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
5. Burt, B., Herr, T., Martens, J., & Wachsberger, W. (2006). Operational transfer pricing – from theory to practice. *KPMG International Tax Review*, 28, 50, 51.
6. Centa – Debeljak, M., & Kuhar, Š. (2006). *Informiranje davčnih zavezancev v zvezi s transfernimi cenami*. Ljubljana: Ministrstvo za finance Republike Slovenije.
7. Clive, E., & Messaoud, M. (1994). *Transfer Pricing*. San Diego California: Academic Press Ltd.
8. Černe, M. (2008, 17. julij). Kaj so transferne cene? Najdeno 30. junija 2012 na spletnem naslovu [http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2140/Kaj\\_so\\_transferne\\_cene](http://www.racunovodja.com/clanki.asp?clanek=2140/Kaj_so_transferne_cene)
9. Černe, M. (2010). *Transferne cene v praksi (pravne osebe) 2010*. Ljubljana: BDO Svetovanje d.o.o.
10. Deisinger, M. (1996). Posebnosti revizije posameznih podjetij in prenosnih cen. *Revizor*, VII (3), 7-21.
11. Drobež Tomšič, M. (2012, 30. julij). Kaj je dobro vedeti, ko nas obišče davčni inšpektor? Unija.si. Najdeno 3. avgusta 2012 na spletnem naslovu [http://www.unija.si/news/294/95/Kaj-je-dobro-vedeti-ko-nas-obisce-davcni-inspektor/d,novice\\_detail/](http://www.unija.si/news/294/95/Kaj-je-dobro-vedeti-ko-nas-obisce-davcni-inspektor/d,novice_detail/)
12. Drobnič, N. (2008, 7. oktober). Kateri kazalniki povečujejo možnost za inšpiciranje transfernih cen? *Finance.si*. Najdeno 10. marca 2012 na spletnem naslovu <http://www.finance-akademija.si/index.php?go=article&artid=225676>
13. Eccles, R. (1985). *The Transfer Pricing Problem: A Theory for Practice*. Lanham: Lexington Books.
14. Ernst & Young. (2012). Global transfer pricing authority survey 2012. Najdeno 10. januarja 2013 na spletnem naslovu <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/2012-global-transfer-pricing-tax-authority-survey-Perspectives-interpretations>
15. *European American Tax Institute*. Najdeno 30. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.e-ati.com/home/courses/transfer-pricing.php?gclid=CLmpnqnjh6gCFci-zAodrQGaqQ>

16. *Europe as one Market – update on transfer pricing*. Najdeno 31. marca 2011 na spletnem naslovu [http://www.finance-magazine.com/display\\_article.php?i=6826&pi=242](http://www.finance-magazine.com/display_article.php?i=6826&pi=242)
17. Ernst & Young. (2003). *Transfer pricing Global Survey 2003*. Najdeno 2. aprila 2011 na spletnem naslovu [http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom\\_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report\\_2003.pdf/\\$FILE/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report\\_2003.pdf](http://webapp01.ey.com.pl/EYP/WEB/eycom_download.nsf/resources/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf/$FILE/Transfer%20Pricing%20Survey%20Report_2003.pdf)
18. Ernst & Young. (2010). *Transfer pricing Global Survey 2010*. Najdeno 2. aprila 2011 na spletnem naslovu [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global\\_transfer\\_pricing\\_survey\\_-\\_2010/\\$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey\\_17Jan.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Global_transfer_pricing_survey_-_2010/$FILE/2010-Globaltransferpricingsurvey_17Jan.pdf)
19. Feinschreiber, R. (2002). *Transfer pricing handbook* (3rd ed.). New York: John Wiley & Sons, Inc.
20. Gavius, A. (b.l.). *Transfer Pricing, problem description*. Arieh Gavius Homepage. Najdeno 31. marca 2012 na spletnem naslovu <http://www.bgu.ac.il/~ariehg/tpintro.htm>
21. *Global Transfer Pricing Survey 2010*. Najdeno 12. marca 2012 na spletnem naslovu <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/2010-Global-Transfer-Pricing-Survey>
22. *Globalisation increases complexity of Transfer Pricing, according to Ernst & Young survey*. Najdeno 02. aprila 2011 na spletnem naslovu [http://www.finfacts.com/irelandbusinessnews/publish/article\\_10003968.shtml](http://www.finfacts.com/irelandbusinessnews/publish/article_10003968.shtml)
23. Guzina, B. (2006a) *Gradivo s 6. Davčno-finančne konference: Pasti in priložnosti transfernih cen*. Portorož: Deloitte.
24. Guzina, B. (2006b, 9. maj). Inšpiciranje transfernih cen. *Finance*. Najdeno 2. aprila 2011 na spletnem naslovu <http://www.finance.si/152257/In%C5%A1piciranje-transfernih-cen>
25. Guzina, B. (2012). *Priročnik transferne cene 2012*. Maribor: Davčna hiša Bilans.
26. Hines, R. J. (1996). *Tax Policy and the Activities of Multinational Corporations*. Cambridge: National Bureau of Economic Research.
27. *How much is enough? Lessons on transfer pricing documentation from the recent IRS report?* Najdeno 30. marca 2011 na spletnem naslovu [http://findarticles.com/p/articles/mi\\_m6552/is\\_5\\_54/ai\\_94779551/](http://findarticles.com/p/articles/mi_m6552/is_5_54/ai_94779551/)
28. *Issues of Transfer Pricing*. Najdeno 31. marca 2011 na spletnem naslovu [http://www.bukisa.com/articles/190326\\_issues-of-transfer-pricing](http://www.bukisa.com/articles/190326_issues-of-transfer-pricing)
29. *Kateri kazalniki povečujejo možnost za inšpiciranje transfernih cen*. Najdeno 31. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.contall.si/dejavnost-vec/kateri-kazalniki-povecujejo-moznost-za-inspiciranje-transfernih-cen/>
30. Kerčmar, S., Tratar, B., & Boltin, T. (2006). *Paktični komentar novega zakona o gospodarskih družbah (ZGD-1)*. Lesce: Tiskarna Kagraf.
31. King, E. (2009). *Transfer Pricing and Corporate Taxation*. New York: Springer Science + Business Media.

32. Klemenčič, L., & Kovačič, M. (2009, 29. december). Kaj spremlja davčni nadzor pri transfernih cenah? Najdeno 10. marca 2012 na spletnem naslovu <http://www.finance-akademija.si/index.php?go=article&artid=267437>
33. Kluwer Law International. (2010). *Guide to International Transfer Pricing: Law, Tax planning and compliance*. Alphen ann der Rijn: Kluwer Law International.
34. Kruhar Puc, R., & Galič, J. (2006). *Najpogostejše ugotovitve davčnih inšpektorjev na terenu*. Ljubljana: Založba Primath.
35. Kuhar, Š. (2003). Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa. *II. del Revizor*, 10, 54–63.
36. Kuhar, Š. (2008). *TRANSFERNE CENE poslovni in davčni vidik*. Ljubljana: Časnik Finance.
37. Kuhar, Š. (2009, maj). *Gradivo s seminarja: Transferne cene*. Ljubljana: Združenje delodajalcev Slovenije.
38. *Mednarodni računovodski standardi*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov Slovenije.
39. *Metode za določanje transfernih cen med povezanimi osebami*. Najdeno 30. marca 2011 na spletnem naslovu <http://findinfo.si/dnevnevsebine/Aktualno.aspx?id=9094>
40. Neighbour, J. (2002). *Transfer pricing: Keeping it at arm length*. Paris: OECD Observer.
41. Obrulj, V. (2012). *Računovodstvo v stroki in praksi*. Ljubljana: Verlag Dashöfer, založba d.o.o.
42. *Pacific Association of Tax Administration (PATA) Transfer Pricing Documentation Package*. Najdeno 30. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.irs.gov/businesses/international/article/0,,id=156266,00.html>
43. *Penalty in Transfer Pricing*. Najdeno 31. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.vipca.net/penalty-transfer-pricing-penalty-incometax.php>
44. Petauer, B. (2005). *Transferne cene – Eden največjih davčnih problemov sodobnega časa*. Lesce: Založba Legat.
45. Petkovič, D. (2006). *Transferne cene*. Ljubljana: Abeceda storitve d.o.o.
46. Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS št. 141/2006*.
47. *Slovenski računovodski standardi*. (2006). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
48. Ministrstvo za finance Republike Slovenije. (2012). *Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave*.
49. Baza podjetij za anketiranje (2011, 9. december). *Spletni portal Bonitete.si*.
50. Sutton, P. R. (2009, 1. april). Transfer pricing: what you need to know. *Inhouselawyer*. Najdeno 31. marca 2012 na spletnem naslovu <http://www.inhouselawyer.co.uk/index.php/corporate-and-commercial-law/7205-transfer-pricing-what-you-need-to-know>
51. Sutton, P. R. (2011, 5. maj). Transfer Pricing documentation and Intercompany Agreements. *Ezine articles*. Najdeno 31. marca 2012 na spletnem naslovu

<http://ezinearticles.com/?Transfer-Pricing-Documentation-and-Intercompany-Agreements&id=6232048>

52. Šifrer, M. (2010). Preventivni davčni pregledi. *Glas gospodarstva*, 1, 50 in 51.
53. *Transferne cene: edina resnica je od davčnega inšpektorja*. Najdeno 30. marca 2011 na spletnem naslovu <http://www.contall.si/dejavnost-vec/pravno-in-davcno-svetovanje/transferne-cene-edina-resnica-je-od-davcnega-inspektorja/>
54. *Transfer pricing: Keeping it at arm's length*. Najdeno 30. marca 2011 na spletnem naslovu [http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer\\_pricing:\\_Keeping\\_it\\_at\\_arms\\_length.html](http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/670/Transfer_pricing:_Keeping_it_at_arms_length.html)
55. *Transfer Pricing Genie*. Najdeno 15.6.2012 na spletnem naslovu <http://www.tp-genie.com/how-transfer-pricing-genie-works.php>
56. *Transfer Pricing Documentation and Intercompany Agreements*. Najdeno 27. junija 2011 na spletnem naslovu <http://ezinearticles.com/?Transfer-Pricing-Documentation-and-Intercompany-Agreements&id=6232048>
57. *Vzorec interne dokumentacije za transferne cene za izmišljeno družbo*. Najdeno 3. septembra 2012 na spletnem naslovu <http://www.dara.si/33/vzorec-interne-dokumentacije-za-transferne-cene-za-izmisljeno-druzbo-uniqueidmRRWSbk196EaafnF40AQgJStqqwHWRpu8kf66znLiRhPpA5B5rrwHw/?PHPSESSID=1b50548ddba83f201386fe8f5f097497>
58. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). *Uradni list RS* št. 117/2006.
59. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). *Uradni list RS* št. 117/2006.
60. Zakon o dohodnini (ZDoh-2). *Uradni list RS* št. 117/2006.
61. Zakon o inšpekcijskem nadzoru (ZIN). *Uradni list RS* št. 56/2002.
62. Zupan, M. (2006). *Prenosne cene v multinacionalnem podjetju: Izsledki raziskave v srednjih in velikih slovenskih obvladujočih podjetjih*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

## **PRILOGE**



## **KAZALO PRILOG**

PRILOGA 1: VPRAŠALNIK PODJETJEM .....	1
PRILOGA 2: VPRAŠALNIK DAVČNIM SVETOVALCEM.....	4
PRILOGA 3: VPRAŠALNIK DAVČNE UPRAVE REPUBLIKE SLOVENIJE PODJETJEM .....	6





## Priloga 1: Vprašalnik podjetjem

Spoštovani,  
sem Marijana Marjanovič, študentka podiplomskega študija Ekonomske fakultete v Ljubljani.

Pripravljam magistrsko nalogo s področja transferenceh cen, ki bo vključevala analizo ovir s katerimi se podjetja v praksi soočajo pri pripravi dokumentacije transferenceh cen. V ta namen sem pripravila spodnji vprašalnik, ki je popolnoma anonimen.

Za sodelovanje se Vam že vnaprej najlepše zahvaljujem in Vas lepo pozdravljam.

### VPRAŠALNIK

1. Poslujete s povezanimi osebami:

- DA
- NE

V kolikor ste odgovorili z DA, prosim odgovorite še na spodnja vprašanja.

2. Vaš status v odnosu povezanosti?

- smo matična družba
- smo podružnica
- smo franšizojemalec
- drugo: \_\_\_\_\_

3. Ste povezana oseba s podjetji v:

- Sloveniji
- druge države članice EU
- Slovenija in EU
- drugo: \_\_\_\_\_ (prosim imenujte državo)

4. Ali imate v podjetju pripravljeno dokumentacijo o transferenceh cenah?

- DA
- NE

5. Kdaj pripravljate dokumentacijo?

- sproti (med letom, za vsako transakcijo posebej)
- po zaključku poslovnega leta
- ko to od nas zahteva davčni inšpektor
- drugo: \_\_\_\_\_

6. Kdo je v vašem podjetju odgovoren za pripravo dokumentacije transfernih cen? (možnih več odgovorov)
- vodja računovodstva
  - vodja financ
  - direktor
  - drugi: \_\_\_\_\_
7. Ali v pripravo dokumentacije o TC vključujete davčne svetovalce (ali drugo strokovno pomoč)?
- DA
  - NE, dokler to ni nujno potrebno (inšpekcijski pregled)
  - NE, nikoli
8. Kaj je najpogostejši razlog za pripravo dokumentacije o transfernih cenah v Vašem podjetju? (lahko tudi več odgovorov)
- pripravo le-te narekuje zakonodaja
  - pripravo dokumentacije in izračun transfernih cen nam narekuje matična družba (druge povezane družbe)
  - dokumentacijo smo pripravili po najavi davčnega inšpektorja
  - dokumentacijo pripravljamo od davčnega pregleda naprej (pred tem je nismo)
  - drugo: \_\_\_\_\_
9. Od 1 do 5 ocenite spodnje kriterije (pri čemer 1 pomeni nikakor ni značilno za naše podjetje, 5 popolnoma drži v našem podjetju):
- |                                                                                                                                                                   |   |   |   |   |   |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|
| I. Matična družba se o transfernih cenah ni pripravljena pogajati.                                                                                                | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| II. Matična družba nam transferne cene določi sama (nimamo nikakršnega vpliva).                                                                                   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| III. Poslujemo s podjetji v tujini, kjer njihova zakonodaja ne predvideva pripravo dokumentacije o transfernih cenah, zato jih ne pripravljajo.                   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| IV. Podatki, ki jih potrebujemo za pripravo dokumentacije o TC niso na voljo na enem mestu (različni oddelki v podjetju imajo podatke, ki ostalim niso na voljo). | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| V. Dokumentacije o transfernih cenah ne pripravljamo, ker:                                                                                                        |   |   |   |   |   |
| ○ nismo seznanjeni z zakonskimi določbami, ki jih predvideva                                                                                                      | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ○ imeli bi previsoke stroške s pripravo le-te (davčni inšpektorji, itd.)                                                                                          | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ○ nimamo jasno opredeljenih odgovornosti, kdo naj bi jo pripravljal                                                                                               | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ○ imamo izračunane transferne cene in lahko dokumentacijo pripravimo kadarkoli                                                                                    | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ○ so naše povezane osebe zgolj rezidenti                                                                                                                          | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ○ priprava dokumentacije nam predstavlja preveliko                                                                                                                | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

administrativno breme

- |                                                  |   |   |   |   |   |
|--------------------------------------------------|---|---|---|---|---|
| ○ nimamo časa za pripravo le-te (nas je premalo) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| ○ osebe, ki so to počele so zapustile podjetje   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Drugi razlogi, da dokumentacije ne pripravljate:

---

---

10. Ali ste v podjetju že imeli inšpekcijski pregled s področja transfernih cen?

- DA, enkrat
- DA, večkrat
- NE

11. Ali ste kdaj prejeli kazen (iz naslova inšpiciranja transfernih cen)?

- DA
- NE
- Zgolj opomin

12. Kako dolgo je trajal inšpekcijski nadzor (transferne cene)? \_\_\_\_\_

Lepo prosim, da na koncu odgovorite še na nekaj splošnih vprašanj:

Velikost podjetja (opredelitev po ZGD):

- malo
- srednje
- veliko

Dejavnost podjetja:

- industrija (opcijsko: kakšna) \_\_\_\_\_
- trgovska dejavnost
- bančništvo/zavarovalništvo/finance
- drugo: \_\_\_\_\_

Vaša funkcija v podjetju:

- vodja računovodstva
- vodja financ
- direktor
- drugo: \_\_\_\_\_

Morebitni komentarji:

Za sodelovanje v anketi se Vam najlepše zahvaljujem in Vas lepo pozdravljam.

## Priloga 2: Vprašalnik davčnim svetovalcem

### VPRAŠALNIK

Koliko podjetij na leto (približno) vas najame kot svetovalca pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah?

Ali imajo podjetja s katerimi sodelujete že vnaprej pripravljeno dokumentacijo?

DA

NE

Glede na Vaše izkušnje bi ocenili, da podjetja dokumentacijo pripravljajo:

sproti (med letom)

po zaključku poslovnega leta

ko to od nas zahteva davčni inšpektor

drugo: \_\_\_\_\_

V kateri fazi Vas podjetja najpogosteje kontaktirajo (oziroma najamejo vašo pomoč)?

sproti (med letom)

sproti (po preteku poslovnega leta)

ko to od njih zahteva davčni inšpektor

drugo: \_\_\_\_\_

S kom v podjetju sodelujete pri pripravi dokumentacije?

vodja računovodstva

vodja financ

direktor

drugi: \_\_\_\_\_

Kaj so po Vašem mnenju najpogostejši razlogi za pripravo dokumentacije o transfernih cenah v podjetjih (glede na izkušnje iz prakse):

pripravo le-te narekuje zakonodaja

pripravo dokumentacije in izračun transfernih cen podjetjem narekuje matična družba (druge povezane družbe)

dokumentacijo pripravljajo po najavi davčnega inšpektorja

drugo: \_\_\_\_\_

Od 1 do 5 ocenite spodnje kriterije (pri čemer 1 pomeni: V praksi se s takim primerom nisem nikoli srečal, 5 pa pomeni: V praksi se s tem srečujem zelo pogosto oziroma skoraj vedno)

- |                                                                                                                                                                     |   |   |   |   |   |
|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---|---|---|---|---|
| I. Matična družba se o transfernih cenah ni pripravljena pogajati                                                                                                   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| II. Matična družba transferne cene določi sama (podjetje nima nikakršnega vpliva)                                                                                   | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| III. Domače družbe poslujejo s podjetji v tujini, kjer njihova zakonodaja ne predvideva pripravo dokumentacije o transfernih cenah, zato jih ne pripravljajo        | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| IV. Podatki, ki jih potrebujejo/mo za pripravo dokumentacije o TC niso na voljo na enem mestu (različni oddelki v podjetju imajo podatke, ki ostalim niso na voljo) | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |

Ali so podjetja s katerimi ste sodelovali prejela kazen?

DA

NE

Kako dolgo v povprečju trajajo inšpekcijski nadzori? \_\_\_\_\_

Na koncu bi vas lepo prosila, da v spodnji kvadratale vpišete vaše komentarje v kolikor se vam zdi, da je v zgornjih točkah izpuščena/pozabljena katera od ovir s katero ste se v praksi srečali.

Za sodelovanje in pomoč se vam najlepše zahvaljujem in vas lepo pozdravljam.

### Priloga 3: Vprašalnik Davčne uprave Republike Slovenije podjetjem

#### Vprašalnik za pridobitev podatkov

1.	Vprašanje: Na kratko opišite dejavnost podjetja (npr. podrobnosti o proizvodih in storitvah) ter panogo v katero sodite. Opredelite in navedite imena podjetij, katerih dejavnost je primerljiva z vašo.
2.	Vprašanje: Navedite oziroma priložite globalno shemo pravnih subjektov in poslovno strukturo mednarodnega podjetja. Podrobno opišite poslovne povezave ter navedite odgovorne osebe povezanih družb.
3.	Vprašanje: Navedite glavne funkcije, ki jih opravljajo povezane osebe.
4.	Vprašanje: Kakšna pooblastila ima vaša uprava oziroma direktor? Ali so ta pooblastila neomejena, ali ne?
5.	Vprašanje: Opišite kako se določajo transferne cene ter kdo je odgovoren za politiko cen v podjetju. Katere so smernice glede določanja transfernih cen, ki jih uporablja podjetje?
6.	Vprašanje: Katera je izbrana metoda za določanje transfernih cen s povezanim podjetjem (metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen, metoda dodatka na stroške, metoda porazdelitve dobička, metoda stopnje čistega dobička)?
7.	Vprašanje: Kateri dejavniki so bistveni za določitev transfernih cen, ki se uporabljajo v transakcijah med povezanimi osebami?
8.	Vprašanje: Opišite kakšne so vaše poslovne in investicijske strategije ter kdo jih določa!
9.	Vprašanje: Navedite ter na kratko opredelite pogodbe oziroma sporazume o sodelovanju, ki jih imate sklenjene s povezanimi podjetji in obvezujejo vaše podjetje (pogodbe za dobavo blaga, o nakupu izdelkov, storitev..). Za posamezno pogodbo opredelite tudi obdobje na katero se nanaša.
10.	Vprašanje: Ali imate sklenjeno kakršno koli pogodbo, ki se nanaša na uporabo ali transfer neopredmetenih sredstev (know-howa, licenčnine, blagovne znamke...)? Navedite, s katero povezano osebo je takšna pogodba sklenjena, kratko vsebino pogodbe, časovno obdobje na katero se pogodba nanaša in višino nadomestila za uporabo.
11.	Vprašanje: Ali imate s povezanimi osebami sklenjen kakršen koli dogovor o delitvi stroškov? Navedite s katerimi povezanimi osebami je dogovor sklenjen, navedite kratko vsebino dogovora ter

	časovno obdobje na katero se dogovor nanaša.
12.	Vprašanje: Kje se pripravljajo finančna poročila?
13.	Vprašanje: Ali je v preteklih letih isto dejavnost opravljalo drugo podjetje? Navedite kdaj in katero predhodno podjetje je poslovalo tako v preteklih letih.
14.	Vprašanje: Ali v vašem podjetju poteka preoblikovanje poslovanja v smislu IX. poglavja OECD Smernic za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave (22. Julij 2010)? Ali nameravate preoblikovati poslovanje v prihodnosti? Na kratko opišite preoblikovanje poslovanja oziroma opredelite kakšni so vaši načrti.
15.	Vprašanje: Opredelite glavne funkcije vašega podjetja pred in po preoblikovanju poslovanja.
16.	Vprašanje: V primeru, da ste na predhodno vprašanje odgovorili pritrdilno opredelite ali preoblikovanje poslovanja vključuje: Čezmejno prerazporeditev funkcij Čezmejno prerazporeditev sredstev (tako opredmetenih kot neopredmetenih sredstev) Čezmejno prerazporeditev tveganja
17.	Vprašanje: V primeru, da preoblikovanje poslovanja vključuje tudi čezmejno prerazporeditev sredstev opredelite posamezna sredstva po skupinah sredstev (nepremičnine, neopredmetena sredstva, stroji, inventar ipd...) in po njihovi vrednosti. Po posameznih sredstvih opredelite metodo za določanje transfernih cen katero ste uporabili pri določanju transferne cene ter pojasnite zakaj menite, da je glede na okoliščine primera izbrana metoda najprimernejša.
18.	Vprašanje: Ali preoblikovanje poslovanja vključuje tudi odpoved obstoječih pogodb oziroma dogovorov ali pomembno spremembo obstoječih pogodb? Navedite pogodbe, kratko vsebino, časovno obdobje in morebitno nadomestilo za odpoved oziroma spremembo pogodbe.
19.	Vprašanje: Navedite kdo je sprejel odločitev o preoblikovanju poslovanja in navedite pogodbe s prevzemnikom ter višino nadomestila.
20.	Vprašanje: S katero davčno svetovalno družbo imate vi ali skupina podjetij kateri pripadate, sklenjeno pogodbo o davčnem svetovanju oziroma s katero davčno svetovalno družbo sodelujete?