

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

Transferne cene v luči nove davčne zakonodaje

V Ljubljani, julij 2009

Tatjana Magdalenič

IZJAVA

Študentka Tatjana Magdalenic izjavljam, da sem avtor tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof.dr. Slavke Kavcic, in skladno s 1. odstavkom 21. clena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovoljujem objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 08.07.2009

Podpis :

KAZALO VSEBINE

UVOD.....	1
Metode proučevanja in zasnova dela.....	3
1 TRANSFERNE CENE.....	5
1.1 Kaj so transferne cene.....	5
1.2 Poslovni vidik transfernih cen.....	7
1.3 Oblikovanje transfernih cen za davčne namene.....	10
1.4 Povezava poslovnega in davčnega vidika oblikovanja transfernih cen.....	12
1.5 Davčna ureditev transfernih cen v Združenih državah Amerike in državah članicah OECD.....	13
1.6 Zakonska podlaga za transferne cene v Sloveniji s primerjavo med staro in novo davčno zakonodajo.....	16
1.6.1 Povezane osebe po ZDDPO-2.....	17
1.6.2 Ugotavljanje davčne osnove.....	17
1.6.3 Prikrito izplačilo dobička.....	19
1.6.4 Razpon primerljivih tržnih cen.....	20
1.6.5 Priprava dokumentacije.....	20
2 POVEZANE OSEBE IN MOŽNE TRANSAKCIJE MED NJIMI.....	21
2.1 Povezane osebe – primerjava stare in nove davčne zakonodaje.....	21
2.2 Mednarodne transakcije in povezane osebe.....	23
2.2.1 Povezani osebi rezident-nerezident po ZDDPO-1.....	23
2.2.2 Povezani osebi rezident-nerezident po ZDDPO-2.....	24
2.3 Transakcije v domačem prometu med povezanimi osebami.....	25
2.3.1 Povezani osebi rezident-rezident po ZDDPO-1.....	25
2.3.2 Povezani osebi rezident-rezident po ZDDPO-2.....	26
2.3.3 Opredelitev povezanih oseb po ZDoH-2.....	27
3 TRŽNO NAČELO, METODE ZA UGOTAVLJANJE TRANSFERNIH CEN IN ANALIZA PRIMERLJIVOSTI.....	27
3.1 Tržno načelo.....	27
3.2 Analiza primerljivosti in njen pomen.....	29
3.2.1 Analiza lastnosti sredstev in storitev.....	31
3.2.2 Analiza funkcij.....	33
3.2.3 Pogodbeni pogoji.....	34
3.2.4 Gospodarski položaj.....	34
3.2.5 Poslovne strategije.....	35
3.3 Metode določitev transfernih cen.....	35
3.3.1 Standardne transakcijske metode (angl. <i>Traditional transaction methods</i>).....	38
3.3.2 Metode transakcijskega dobička (angl. <i>Transactional profit methods</i>).....	43
3.4 Razpon primerljivih tržnih cen.....	46
4 PRIKRITO IZPLAČILO DOBIČKA.....	48
4.1 Pojem prikritega izplačila dobička.....	48
4.2 Primer obračuna davčnega odtegljaja pri prikritem izplačilu dobička.....	52
5 OBRESTI MED POVEZANIMI OSEBAMI.....	53
5.1 Zakonska ureditev.....	53
5.1.1 Priznana obrestna mera.....	56
5.1.2 Institut tanke kapitalizacije ali obresti od presežka posojil.....	58
5.2 Primera določitve priznane obrestne mere po novi zakonodaji.....	59
6 DOKUMENTACIJA V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI.....	60
6.1 Dokumentacija po stari slovenski davčni zakonodaji.....	63

6.1.1	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1)	63
6.1.2	Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1)	63
6.2	Dokumentacija po sedaj veljavni slovenski davčni zakonodaji	64
6.2.1	Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2)	64
6.2.2	Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)	65
7	NAPOTKI ZA OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN	66
7.1	Študija o transfernih cenah	67
7.1.1	Splošna dokumentacija (angl. <i>Master file</i>)	67
7.1.2	Posebna dokumentacija (angl. <i>Country-specific file</i>)	69
7.2	Ostali napotki	75
7.3	Najpogostejše napake pri pripravi študije	76
	SKLEP	76
	LITERATURA IN VIRI	78

KAZALO SLIK

Slika 1:	Metode za določanje transfernih cen	36
Slika 2:	Metode za določanje transfernih cen	37
Slika 3:	Presoja ustreznosti transfernih cen po metodi primerljive proste cene	39

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Primer porazdelitve funkcij med povezanimi osebami	70
Tabela 2:	Primer porazdelitve tveganj med povezanimi osebami	72
Tabela 3:	Primer razporeditev sredstev med povezanimi osebami	73
Tabela 4:	Primer uporabljenih metod za določitev transfernih cen	74

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV SLOVARČEK KRAJŠAV

UVOD

Opredelitev problema, namena in cilja dela

Vloga multinacionalnih podjetij se je v svetovni trgovini v zadnjih dvajsetih letih močno povečala, kar je posledica povezave nacionalnih gospodarstev in tehnološkega napredka, zlasti na področju komunikacij.

Rast teh podjetij povzroča vedno kompleksnejše davčne probleme davčnim upravam, saj davčnih pravil posamezne države ni možno obravnavati samih zase, ta morajo biti poenotena z mednarodno zakonodajo (Petauer, 2005, str. 9).

S čedalje večjo globalizacijo in povezovanjem podjetij so postale transferne cene – cene, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi osebami – eden izmed glavnih davčnih problemov današnjega časa, in to tako za davčne zavezance kakor tudi za davčne uprave (Kuhar, 2007, str. 8).

Povezana podjetja, še posebno mednarodna, izkoriščajo prednosti globalizacije tako, da so razvila globalne strategije za področja, s katerimi se ukvarjajo, torej tudi za davke. Problematika transference cen je pomembna predvsem zato, ker se povezane osebe lahko vključijo v posle, za katere se nepovezane osebe ne bi nikoli odločile.

Transferne cene določijo pri optimalnem obsegu poslovnih učinkov v vrednostih, pri katerih se maksimira dobiček skupine povezanih podjetij kot celote in ne posamičnega podjetja. Mednarodna povezana podjetja tako optimirajo svoj poslovni izid z zmanjševanjem plačila davka od dobička tako, da proizvode ali storitve izvažajo v države z relativno nižjo efektivno stopnjo davka od dobička po najnižji mogoči transferni ceni in uvažajo v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička s čim višje določenimi transference cenami. Na ta način se poveča izkazani dobiček v državah z relativno nižjo efektivno stopnjo obdavčitve, medtem ko se zniža izkazani dobiček v državah z relativno višjo efektivno stopnjo obdavčitve (Kuhar, 2003, str. 65).

Tako dosegajo svoje cilje z določanjem transference cen v vrednostih, ki so lahko bistveno drugačne od cen, ki bi jih v primerljivih transakcijah in okoliščinah določile nepovezane oziroma neodvisne osebe. To pa ima tudi vpliv na izkazane davčne obveznosti (Musselli, 2006, str. 42-43).

Pri tem se srečujejo z davčno zakonodajo, ki ureja transferne cene, katerih ureditev pogosto nasprotuje njihovim ciljem. Temeljno načelo, ki je vgrajeno v

zakonodaje razvitih držav, je skladno z Vodili Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (Organization for Economic Cooperation and Development – v nadaljevanju OECD).

Leta 1979 je komite OECD za fiskalne zadeve objavil poročilo o transfernih cenah in mednarodnih podjetjih, s katerim so države članice spodbudili, da so sprejele neodvisno tržno načelo kot splošno pravilo pri transakcijah med podjetji. Med članicami OECD, Združenimi narodi in Evropsko skupnostjo tako velja dogovor, da morajo tako davčni zavezanci, kot davčne uprave, pri transfernih cenah upoštevati neodvisno tržno načelo (Tomšič, 2005, str. 74).

V preteklosti se je slovenski davčni organ srečeval s problemi tako na ravni davčne politike, kot na ravni njenega izvajanja, saj ni imel specialistov, ki bi lahko opravili kompleksno poizvedovanje na področju transfernih cen. Lokalni davčni inšpektorji so poizvedovali o vseh davčnih področjih mednarodnega podjetja. Tudi iz navedenih razlogov so v Republiki Sloveniji nastopile spremembe davčne zakonodaje, ki ureja področje transfernih cen. Tako smo končno dobili davčno zakonodajo, ki je zelo primerljiva in skladna z zakonodajo, ki velja v gospodarsko razvitih državah sveta. Po zgledu razvitih držav, je davčna uprava ustanovila skupino specialistov za področje transfernih cen, ki opravljajo preglede sami ali pa svetujejo lokalnim inšpektorjem, pristojnim za posamezne davčne zavezance.

Z novo davčno zakonodajo, ki je bila sprejeta proti koncu leta 2006 in se je začela uporabljati s 1.1.2007, je prišlo na področju povezanih oseb do nekoliko spremenjenega koncepta definicije povezanih oseb z večjim poudarkom na zajetju povezanih oseb, ki sodelujejo v mednarodnih transakcijah (rezident-nerezident). Istočasno pa najnovejša davčna zakonodaja zavezancem, povezanim osebam po 17. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – v nadaljevanju ZDDPO-2 (Uradni list RS št. 117/06) v razmerju rezident-rezident, več ne nalaga vnaprejšnje priprave dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami in tudi ne izvajanja prilagoditev primerljivih tržnih cen, če ne bodo izpolnjevali določenih pogojev.

Prav tako je v slovenski sistem obdavčenja dohodka pravnih in fizičnih oseb z novo zakonodajo vpeljan institut »prikritega izplačila dobička«, kar pa lahko ima velike davčne posledice. V zadnjih letih se je v Sloveniji, zaradi spremenjenih političnih in ekonomskih okoliščin, vsa zakonodaja, predvsem pa davčna, nenehno spreminjala. Nenehne spremembe davčne zakonodaje, v večji ali manjši meri, pa so vnesle spremembe tudi pri davčni obravnavi transfernih cen.

Cilj magistrskega dela je na pregleden način prikazati sedanje zakonske določbe slovenske davčne zakonodaje pri določitvi transfernih cen za davčne potrebe, in

jih primerjati s prejšnjo, staro slovensko zakonodajo, ter opozoriti na spremembe, ki so dejansko nastale in so pomembne pri pravilni določitvi transfernih cen, saj je pravilno razumevanje in poznavanje zakonske obravnave transfernih cen izredno pomembno, ker nam pravilni postopek določitve transfernih cen prihrani marsikatero finančno in drugo neprijetnost.

Delo bo koristno skupinam ljudi, ki se posredno ali neposredno ukvarjajo s področjem transfernih cen. To skupino pa vsekakor sestavljajo vodje gospodarskih družb, kontrolorji, računovodje, zunanji in notranji revizorji, ter davčni organi.

V magistrskem delu bom predstavila teoretična spoznanja na področju oblikovanja prenosnih cen z upoštevanjem davčnega vidika, večplastnost problematike določanja transfernih cen mednarodnih podjetjih, in prikazala možnosti, ki so podjetjem na razpolago pri oblikovanju transfernih cen v luči nove davčne zakonodaje.

Namen magistrskega dela je seznaniti bralce, predvsem tiste, ki se strokovno ukvarjajo s problematiko oblikovanja transfernih cen, z novostmi pri najnovejši davčni zakonodaji, ki se nanaša na to področje, v izogib neprijetnim davčnim posledicam, ki lahko nastanejo zaradi površnega poznavanja najnovejših davčnih predpisov, ter prikazati možnosti, ki so podjetjem na razpolago pri oblikovanju transfernih cen.

Podjetja morajo imeti izoblikovan način določanja transfernih cen v skladu z lokalno (slovensko) zakonodajo, tako, da bodo zagotavljale vse, kar ta zakonodaja zahteva od njih, zato morajo vse ključne osebe v podjetju poznati omenjeno problematiko, ker se le tako lahko izognejo morebitnim kaznim.

Metode proučevanja in zasnova dela

Za teoretične opredelitve posameznih področij, ki sem jih obravnavala v magistrskem delu, sem najprej proučila domačo in tujo strokovno literaturo, ter razpoložljive vire s področja davčne zakonodaje, ki se nanaša na transferne cene. Uporabila sem znanje, ki sem ga pridobila s podiplomskim študijem na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani, in delovne izkušnje pridobljene na področju davčnega svetovanja.

Pri preučevanju sem uporabila metodo analize vsebine in metodo deskripcije, ki obsega zbiranje, sistematično urejanje in primerjavo obstoječih dognanj. Na koncu sem z metodama primerjave in sinteze skušala priti do zaključkov in predloga,

kako naj podjetja organizirajo določanje transfernih cen znotraj svoje organizacije na učinkovit način.

Magistrsko delo je zasnovano tako, da gre za logično sosledje poglavij in njihovo vsebinsko nadgradnjo, tako da je prejšnje poglavje vsebinska osnova naslednjemu. Strokovne literature, ki s teoretičnega vidika osvetljuje področje transfernih cen, je na svetovni ravni kar veliko, zadnje čase pa v zadovoljivem obsegu tudi doma. Viri v magistrskem delu so gradiva iz tujih in domačih člankov, ter gradiva iz različnih študij, ki se nanašajo na področje tovrstne problematike. Pri mojem delu so bile tudi nepogrešljive knjige, članki iz strokovnih revij, ter strokovne vsebine s spletnih strani.

Magistrsko delo je razdeljeno na sedem poglavij. V prvem poglavju sem podala definicijo izraza »transferne cene«, nato sem predstavila poslovni in davčni vidik oblikovanja transfernih cen, ter orisala zakonske podlage za oblikovanje transfernih cen v Združenih državah Amerike in državah članicah OECD. Podrobneje sem tudi predstavila sedaj veljavno davčno zakonodajo v Sloveniji, ter jo primerjala s staro zakonodajo.

V drugem poglavju sem predstavila opredelitev povezanih oseb v mednarodnih in domačih transakcijah s primerjavo med novo in staro davčno zakonodajo.

Tretje poglavje govori o tržnem načelu, o metodologiji za določanje transfernih cen, ter o analizi primerljivosti. Neodvisno tržno načelo je svetovni standard oblikovanja transfernih cen za davčne namene, zato tudi slovenska zakonodaja mora upoštevati to načelo. V tem poglavju sem predstavila tudi analizo primerljivosti, ki je bistvena za uporabo neodvisnega tržnega načela, ter razpon primerljivih tržnih cen z vidika stare in nove slovenske davčne zakonodaje. Določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, zato se pri primerjavi cen, oblikovanih med povezanimi osebami, s tistimi, ki bi bile dosežene med neodvisnimi osebami, pogosto dogaja, da se pri uporabi ene oziroma več metod za določanje transfernih cen ugotovi razpon vrednosti, ki se v enaki meri pokažejo za zanesljive.

Četrto poglavje govori o prikitem izplačilu dobička in njegovi zakonski uredbi po novi davčni zakonodaji. Vsakokrat, ko davčni organ ugotovi, da transferne cene med povezanimi osebami niso enake cenam, ki se dosegaajo na trgu med nepovezanimi osebami, ukrepa tako, da davčnim zavezancem ne prizna vseh nastalih stroškov oz. neko višino stroškov, prav tako pa nam na osnovi 7. točke 74. člena ZDDPO-2, lahko nekatera izplačila označi kot dohodke podobne dividendam in davčnemu zavezancu naloži, da od tega plača davčni odtegljaj.

Peto poglavje z naslovom Obresti med povezanimi osebami prikazuje spremembe pri določitvi priznane obrestne mere, kar izhaja iz novega Pravilnika o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/06), ter nekatere manjše spremembe, ki jih prinaša 19. člen ZDDPO-2.

V šestem poglavju sem predstavila zakonske zahteve po pripravi dokumentacije za transferne cene za leto 2007, kakor tudi zahteve, ki so veljale po stari zakonodaji. Naštela bom zahtevano dokumentacijo, ki jo mora pripraviti davčni zavezanec, da se izogne kaznim. Po novem zakonu je glede priprave dokumentacije kar nekaj sprememb, tako je npr. odpravljena glavna »slabost« prejšnje zakonodaje, ki je bila ta, da so morali vsi davčni zavezanci, povezane osebe, ki so poslovali v »domačih« transakcijah, vnaprej pripravljati dokumentacijo s katero se dokazuje skladnost s primerljivimi tržnimi cenami. Nova zakonodaja odpravlja to preveliko administriranje in s tem razbremeni nekatere davčne zavezance.

Sedmo poglavje podaja nekaj praktičnih napotkov za pripravo dokumentacije transference cen skladno z zakonodajo, katera velja od leta 2007.

Sledi še sklep, v katerem so povzeta ključna spoznanja in podane sklepne misli o obravnavani tematiki. Na koncu navajam še seznam uporabljene literature.

1 TRANSFERNE CENE

1.1 Kaj so transferne cene

V teoriji se poleg izraza transferne cene uporablja tudi izraz prenosne cene, imenovane tudi notranje, prisojene, senčne itn. (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2000, str. 207).

Mikroekonomska teorija razlikuje transferne in tržne cene. Medtem ko se tržne oblikujejo na trgu in so rezultat nasprotujočih si interesov ponudbe in povpraševanja, so transferne cene ponavadi rezultat politike oblikovanja cen v mednarodnem podjetju oziroma v povezanih podjetjih (Guzina, 2007, str. 59).

Tako v teoriji kot v praksi je sprejeto stališče, da morajo povezana podjetja vrednotiti notranje transakcije po tržnih cenah, torej po cenah, po katerih se to blago oziroma storitve prodajajo tudi na zunanjih, nepovezanih trgih.

Transferna cena lahko pomeni dvoje (Tomelj, 2003, str. 3) :

- znesek, ki ga zaračuna določen del organizacije (podjetja) drugemu delu organizacije za dobavo blaga (material, polproizvodi, proizvodi), nematerialne lastnine (patenti, licence, blagovne znamke in druga intelektualna lastnina) ali storitev,
- znesek, ki ga zaračuna povezana oseba drugi povezani osebi za dobavo blaga, nematerialne lastnine ali storitev .

Glede na definicijo je transferna cena vsaka cena, po kateri si dve ali več povezanih oseb (ali povezanih delov teh oseb) med seboj zaračunavajo določeno blago ali storitev (Guzina, 2005, str. 10).

Transferna cena (angl. *transfer prices*; nem. *Transferpreise*; ital. *I prezzi di trasferimento*) je lahko enaka ali podobna tržni ceni, kadar se za takšno ceno dogovorita dve nepovezani osebi, gre za neprilagojeno transferno ceno. V primeru, ko transferna cena ni niti enaka, niti podobna tržni ceni, za katero bi se dogovorili dve nepovezani osebi, govorimo o prilagojeni transferni ceni (Rožič, 2001, str. 20).

Ta prilagojena transferna cena je rezultat dejstva, da sta se zanjo dogovorili povezani osebi, ki zaradi možnosti vpliva na medsebojne odločitve lahko z določitvijo transferne cene zasledujeta druge cilje, kot npr. znižanje davčnih bremen skupine povezanih oseb kot celote in posledično maksimiziranje čistega dobička te skupine kot celote. Iz tega je razvidno, da je davčni vpliv prisoten samo pri povezanih osebah, kar je tudi razlog za zakonsko urejanje transfernih cen s strani državnih organov.

Pri sistemu transfernih cen v skupinah podjetij gre za prerazdeljevanje prihodkov in odhodkov med posameznimi podjetji , pri čemer mora sistem (Anthony, 1989, str. 282 - 283):

- spodbujati poslovanje posameznih enot k uspešnemu odločanju, obenem pa dajati ustrezne informacije zanj; odločanje je uspešno le, če vodi k povečanju dobička podjetja in skupine podjetij kot celote;
- omogočiti ocenjevanje delovanja posameznih podjetij glede na njihovo prizadevanje za uresničevanje ciljev celotne skupine oz. ocenjevanje uspešnosti poslovanja poslovođij teh podjetij;
- zagotoviti, da se neodvisnost ne zmanjša , saj je glavni namen decentralizacije podjetij in/oz. njihove delitve na oddelke povečanje neodvisnosti; vsiljena transferna cena lahko vpliva na dobičkonosnost posameznih enot .

S transfernimi cenami mednarodna podjetja zasledujejo različne cilje, med

katerimi je najpomembnejši največji možni dobiček skupine podjetij kot celote. Drugi cilji, ki jih želijo doseči, so povečanje tržnega deleža na izbranem trgu, znižanje stroškov uvoznih dajatev, izkoriščanje državnih subvencij, zmanjšanje vpliva ekonomskih omejitev idr. (npr. omejitve prenosa dobička). Sočasno pa lahko značilnosti ekonomskega okolja države gostiteljice (uvoznice kapitala) silijo multinacionalke, da si prek transfernih cen prilaščajo posredni dobiček. Med dejavnike, ki tako ravnanje spodbujajo, sodijo razlike v davkih, carinah in državnih subvencijah, omejitve države gostiteljice, povezane s prenosom dobička in kapitala zaradi težav v zvezi s plačilno bilanco, ali nevarnost nacionalizacije premoženja, dvojno obdavčevanje dobička, nestabilnost deviznih tečajev, visoka inflacija, pritiski sindikatov, nevarnost večje konkurence idr. (Deisinger, 1996, str. 9-10).

1.2 Poslovni vidik transfernih cen

Zgodovinsko gledano se je poslovni vidik transfernih cen pojavil veliko prej kot davčni vidik. Določanje in merjenje transfernih cen je eno od najstarejših področij obravnave v mikroekonomski teoriji. S povečanjem obsega mednarodne trgovine v 60. letih preteklega stoletja se je pomen transfernih cen močno povečal, prišlo je tudi do organizacijskih sprememb mnogih mednarodnih podjetij, porazdeljevanja njihovih dobičkov in drugačnega ugotavljanja uspešnosti poslovanja podjetij.

Na transferne cene se vse preveč gleda kot na davčni problem, vendar gre v osnovi za poslovni problem, saj transferne cene determinirajo poslovne rezultate povezanih podjetij, vključenih v transakcije. Zato je ena glavnih nalog vodilnih podjetij v skupini, da vzpostavijo tak sistem določanja transfernih cen, ki vzpodbuja poslovodje k optimalnemu ravnanju ne samo z vidika podjetij, ki jih vodijo, ampak tudi skupine kot celote. Pri tem je pomembno, da poslovodje razumejo sistem transfernih cen za pošten, saj se bodo s tem kar najbolj posvečali doseganju začrtanih poslovnih ciljev.

Obstajata dve smeri raziskovanja transfernih cen (Kotschenreuther v Vogeles, 1997, str. 456-457):

- **interno raziskovanje** ali podjetniška usmerjevalna funkcija
- **eksterno raziskovanje** ali davčno motivirana potreba po ugotavljanju dobička.

a) Usmerjevalna funkcija

S čedalje večjim obsegom poslovanja in kompleksnostjo sprejemanja poslovnih odločitev se je v podjetjih pojavila potreba po decentralizaciji, zato se sprejemanje poslovnih odločitev delegira na nižje ravni. Transferne cene se pri tem pojavljajo kot sredstvo, s katerim se poskuša meriti uspešnost izvedbe nalog, zaupanih posameznim podjetjem oz. enotam.

Pri usmerjevalni funkciji transfernih cen izhajamo iz skupine podjetij, v kateri velja decentraliziran proces odločanja. To pomeni, da je poslovanje organizacijsko in/ali pravno razdeljeno na posamezne enote (podjetja ali enote znotraj njih), ki jim zaupano izvrševanje nalog določenega področja. Zaradi take organiziranosti morajo vodje razpolagati z usmerjevalnimi mehanizmi, ki izolirane odločitve, ki jih sprejemajo posamezne enote, koordinirajo in usmerjajo v smeri skupnega cilja skupine podjetij kot celote.

S pravilno določenimi transfornimi cenami je v skupini podjetij mogoče doseči najboljšo možno razdelitev omejenih sredstev, ki vodi k optimalni menjavi poslovnih učinkov znotraj skupine dobrin in najugodnejšemu rezultatu na ravni skupine kot celote. V teoriji so znane različne metode, ki se uporabljajo za namene oblikovanja transfernih cen, s katerimi se bomo ukvarjali v nadaljevanju. Ne glede na uporabljeno metodo je računovodstvo v vsakem poslovnem sistemu dolžno zagotoviti, da so udeleženci ustrezno informirani o višini stroškov, ki se nanašajo na posamezne poslovne učinke posamezne enote in podjetja kot celote.

To pomeni, da se transferne cene uporabljajo kot vodilo pri sprejemanju odločitev na različnih področjih. Tako se pri nabavi odločamo o lastni proizvodnji ali nakupu določenih sestavin proizvoda (npr. avtomobilski deli), pri proizvodnji o vrsti proizvodnega programa, zmogljivostih in njihovi zasedenosti, pri prodaji pa o potrebnih prihodkih za dosego ustreznega dobička na ravni skupine podjetij kot celote.

S pomočjo transfernih cen poskušajo vodje tako doseči čim več podjetniških ciljev:

- optimalni obdobjni uspeh, ki se lahko kaže v stroškovni in/ali poslovno-izidni in drugi uspešnosti;
- optimalna uporaba resursov;
- zavest o odgovornosti za uspeh v vseh delih skupine podjetij in tudi njihovih posameznih enotah (transferne cene omogočajo naknadno oceno poslovodij);
- ugotavljanje izvora učinkovitosti in uspešnosti poslovanja;
- ugotavljanje stroškov posameznih delov podjetja po vzorčnem načelu (koliko prispevajo k nastanku stroškov preostali deli podjetja);

- kontrola porabe poslovnih prvin s pomočjo standardnih transfernih cen v okviru predračunavanja;
- racionalizacija internega obračunavanja;
- prenos dobička za zmanjšanje celotne obdavčitve in s tem povečanje čistega dobička na ravni skupine kot celote idr.

b) Funkcija razdelitve dobička

S pomočjo transfernih cen je mogoče ovrednotiti transakcije s poslovnimi učinki med posameznimi podjetji v skupini oz. med posameznimi enotami znotraj podjetja in ugotovili, kakšen rezultat dosega posamezna enota, udeležena v povezani transakciji. Ugotavljanje dobička na tej podlagi naj bi zaradi večje možnosti vplivanja na doseženi rezultat povečevalo motivacijo za doseganje ugodnejših rezultatov.

Da bi lahko bila uresničena razdelilna funkcija transfernih cen in omogočeno presojanje uspešnosti posameznega podjetja, moramo uporabiti popolno lastno ceno ali tržno ceno, saj je samo v takem primeru eno podjetje primerljivo z drugim podjetjem v skupini. Vendar pri tem ne gre pozabiti, da uporaba tržnih cen pri neizkoriščenih zmogljivostih, sinergijskih učinkih in posebnih tržnih situacijah z vidika celotnega podjetja nima primerne učinka na razdelitev dobička (Kuhar, 2008, str. 12-13).

Podjetja v skupini podjetij lahko nabavljajo blago in storitve na internem trgu znotraj skupine ali na zunanjem trgu. Ko določamo transferne cene za prenose poslovnih učinkov med podjetji v skupini, moramo:

- Ugotoviti, katera je prava vrednost prenosa blaga oz. storitve med kupcem in prodajalcem;
- določiti dobičkonosnost vsake posamezne transakcije ali skupine transakcij;
- ugotoviti obseg poslovnih učinkov, ustvarjenih na posameznem mestu odgovornosti.

Glede na stopnjo avtonomije posameznih podjetij v skupini ločimo dogovorjene in določene transferne cene:

a) Dogovorjene transferne cene

Tako se določajo transferne cene pri decentraliziranemu načinu poslovanja. Te cene so vedno rezultat pogajanj. Predmet pogajanja je lahko cena za posamezno transakcijo, cena, ki bo prevladovala pri določenih vrstah transakcij ali pa formula za določanje transfernih cen v nekem časovnem obdobju.

b) Določene transferne cene

Transferne cene določi vrhovno poslovodstvo ali jih brez posvetovanja oz. dogovora z drugim podjetjem v skupini določi prvo podjetje ali obratno.

Med povezanimi podjetji, kjer ni določeno, da je treba kupovati znotraj skupine, se poslovodje na svojih mestih odgovornosti sami odločajo, kje bodo kupovali. V takih primerih mora biti politika transfernih cen skrbno načrtovana, sicer se lahko sprejemajo odločitve, ki so ugodne za posamezna mesta odgovornosti oz. podjetja, ne pa tudi za podjetje ali skupino podjetij kot celoto (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 2000, str. 207).

Pri oblikovanju transfernih cen lahko izberemo različne podlage, in sicer : tržna cena, celotni stroški, mejni stroški, matematično programirane cene in dvojne cene. V decentraliziranih organizacijah, kjer velja večja samostojnost pri sprejemanju poslovnih odločitev, je manj usklajevanja transfernih cen kot v centraliziranih. Če povezane osebe določajo transferne cene s pogajanjem in lahko, če eni izmed obeh strani pogoji ne ustrezajo, sklepajo posel tudi z nepovezано osebo, to pomeni, da primerjajo pogoje v povezani transakciji s tržnimi pogoji in se rajši odločajo za te. To še posebej velja, ko so poslovodje nagrajeni po doseženem poslovnem izidu v nekem obdobju in ne na osnovi drugih meril. Za sisteme, kjer se transferne cene določajo pogosto , velja, da se lahko te bolj prilagajajo razmeram na trgu kot tedaj, ko se določijo npr. enkrat na leto. Pri tem tudi velja, da je veliko lažje določiti transferne cene v vrednosti primerljivih tržnih cen, če se s poslovnimi učinki trguje na konkurenčnem trgu in blizu končnega potrošnika.

Bistvo določanja transfernih cen s podjetniškega vidika se kaže v iskanju prave vrednosti transferne cene pri optimalnem obsegu poslovanja, s katero se maksimira dobiček skupine podjetij kot celote in ne posamičnega podjetja ali njegovega dela.

1.3 Oblikovanje transfernih cen za davčne namene

S čedalje večjo globalizacijo in povezovanjem podjetij so postale transferne cene eden izmed glavnih davčnih problemov današnjega časa, in to tako za davčne zavezance kakor tudi za davčne uprave. Povezana podjetja, še posebej mednarodna, izkoriščajo prednosti globalizacije tako, da so razvila globalne strategije za področja, s katerimi se ukvarjajo, torej tudi za davke. Transferne cene imajo tako značilnosti močnega instrumentarija davčnega optimiziranja. Mednarodna podjetja si zmanjšujejo plačilo davka od dohodkov tako, da izvažajo proizvode ali storitve v države z relativno nižjo efektivno stopnjo davka od dobička

po najnižji mogoči transferni ceni in jih uvažajo v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička s čim višje določenimi transfernimi cenami. Tako se poveča izkazani dobiček v državah z relativno nizko efektivno stopnjo obdavčitve, medtem ko se zmanjša izkazani dobiček v državah z relativno višjo efektivno stopnjo obdavčitve.

Zaradi velikega vpliva transfernih cen na mednarodno trgovino to področje urejajo tudi različni sporazumi, priporočila in različne splošne smernice OECD. Podlaga za popravek transfernih cen je 9. člen Vzorčnega sporazuma OECD (enaka načela so zapisana tudi v 9. členu Vzorčnega sporazuma Združenih narodov, saj sledi neodvisnemu tržnemu načelu), po katerem o povezanosti podjetij, ki imajo sedež v različnih državah podpisnicah sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, govorimo takrat, ko gre za udeležbo ene družbe v kapitalu in/ali poslovodstvu druge družbe. Podlago za ureditev transfernih cen v slovenski davčni zakonodaji, kot v večini najrazvitejših držav po svetu, daje OECD Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, 2001 – v nadaljevanju Smernice OECD.

V drugem odstavku 9. člena Vzorčnega sporazuma OECD je kot temeljno načelo za določanje transfernih cen navedeno neodvisno tržno načelo (angl. *arm's length principle*), po katerem sme davčni organ popraviti dobiček povezanega podjetja, če so bili pogoji, ki obstajajo med povezanimi osebami, drugačni, kot bi obstajali, če bi šlo za poslovanje med neodvisnimi podjetji. Tako določilo je v sporazumu vsebovano zato, ker v primerih, ko gre za poslovne odnose med povezanimi osebami, pogoji poslovanja ne izražajo vedno običajnih tržnih pogojev. Poleg Vzorčnega sporazuma OECD in njegovega komentarja je OECD v poročilih v letih 1979 in 1984 ter v Smernicah OECD sprejel priporočila in usmeritve, ki obravnavajo problematiko določanja transfernih cen med mednarodno povezanimi podjetji skladno z neodvisnim tržnim načelom.

Smernice OECD, ki jih je treba brati ob upoštevanju 9. člena Vzorčnega sporazuma OECD, držav članic OECD, kot tudi Republike Slovenije pravno ne zavezujejo, ampak pomenijo pomembno orientacijsko pomoč. Tako je tudi v obrazložitvi Zakona o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-2) navedeno, da se transferne cene določajo na podlagi Smernic OECD. Posamezni deli Smernic OECD se ukvarjajo z naslednjimi temami:

- I. Neodvisno tržno načelo (angl. *arm's length principle*),
- II. Standardne transakcijske metode,
- III. Druge metode,
- IV. Upravne rešitve za preprečevanje in reševanje sporov pri določanju transfernih cen,

- V. Dokumentacija,
- VI. Posebni preudarki glede neopredmetenih sredstev,
- VII. Posebni preudarki glede storitev v skupini,
- VIII. Dogovori o delitvi stroškov.

V predgovoru k Smernicam OECD je navedeno, da se je v zadnjih dvajsetih letih s povezovanjem držav v gospodarske integracije in tehnološkim napredkom, še posebno na področju (tele)komunikacij, pomen mednarodnih podjetij v svetovni trgovini izredno povečal. Tak razvoj postavlja tako pred mednarodna podjetja kakor tudi pred davčne uprave vedno težja davčna vprašanja, ki jih ni mogoče obravnavati izolirano s predpisi posamičnih držav, ampak jih je treba obravnavati v širšem, mednarodnem kontekstu. Davčne uprave in mednarodna podjetja se srečujejo z vedno večjimi težavami, še posebej tedaj, ko je njihovo poslovanje v različnih državah tesno povezano.

Davčne uprave pri ugotavljanju transfernih cen zasledujejo dva cilja: političnega in praktičnega. S političnega vidika morajo uskladiti dvoje vrst potreb: na eni strani imajo legitimno pravico, da obdavčijo vsak dobiček davčnega zavezanca, ki izvira iz obdavčljivih poslov in sodi v njihovo zakonodajo, po drugi strani pa so dolžne - skladno s sklenjenimi sporazumi o preprečevanju dvojne obdavčitve - preprečiti obdavčitev istega dobička v več državah. Poleg tega se srečujejo s praktičnimi težavami v davčnem postopku pri ugotavljanju obdavčljivega dobička in zagotovitvi velikega števila potrebnih podatkov iz tujine (Kuhar, 2008, str. 49-50).

Različni predpisi pri obdavčitvi dobička in ugotavljanju transfernih cen povzročajo velike težave tudi mednarodnim podjetjem, zaradi česar so bolj obremenjena in imajo višje stroške kot denimo podjetja, ki opravljajo dejavnost le na enem davčnem območju in niso člani skupine povezanih oseb. Zaradi tega pri njih čedalje bolj prodira spoznanje, da morajo na ravni skupine podjetij kot celote voditi enotno in koordinirano politiko oblikovanja transfernih cen in zbiranja ustrezne dokumentacije. Zato se čedalje bolj uveljavlja tudi ustrezno enotno davčno planiranje za vsa podjetja, vključena v skupino.

1.4 Povezava poslovnega in davčnega vidika oblikovanja transfernih cen

Poslovni vidik transfernih cen se je, zgodovinsko gledano, pojavil prej kot davčni vidik. Z rastjo in razvojem podjetij se je pojavila potreba po drugačnem organizacijskem ustroju in tudi upravljanju in vodenju na ravni celote. Velika podjetja so začela ustanavljati poslovnoizidne enote ali dobičkovna mesta

odgovornosti. Dobičkovna mesta odgovornosti so enote v podjetju, za katere velja, da imajo poslovodje pooblastila za odločanje o stroških (odhodkih) in prihodkih enote. V primeru, da se blago in storitve ne prodajajo na zunanjem trgu, temveč se prenašajo znotraj podjetja, je bilo potrebno najti posebno metodo za določitev prihodkov dobičkovnega mesta odgovornost. Najenostavnejša metoda je določitev transfernih cen, ki so v tem primeru cene med posameznimi oddelki enega podjetja.

Transferne cene mednarodnih podjetij lahko imajo poleg maksimiziranja dobička pri davkih, tudi poslovno funkcijo izčrpavanja in uničenja podjetja v eni državi, v dobro podjetja v drugi državi. Tu gre za prenašanje dobička iz čisto poslovnih motivov.

V skladu z ugotovitvami nekaterih raziskav velika večina mednarodno povezanih podjetij v zadnjem času oblikuje enotne transferne cene za poslovne in davčne namene. Pri tem uporabljajo različne podlage, med katerimi prevladujejo tržne cene in stroški. Temeljni vzrok za to, da vodijo politiko enotnih cen, je v dejstvu, da mednarodna podjetja zaznavajo transferne cene kot glavni davčni problem današnjega časa in prihodnjih let, in da se bojijo prilagoditev transfernih cen s strani davčnih uprav, saj to pri čezmejnih transakcijah (po njihovih izkušnjah) v skoraj polovici primerov vodi v dvojno obdavčitev. Enotne cene vodijo tudi zato, ker ugotavljajo, da se zdijo te davčnim upravam bolj vredne zaupanja, kar ima za posledico manjšo verjetnost inšpekcijskega nadzora in ustreznih prilagoditev davčne uprave (Oosterhoff, 2004, str. 47-48).

1.5 Davčna ureditev transfernih cen v Združenih državah Amerike in državah članicah OECD

Zgodovina transfernih cen se začne v Združenih državah Amerike (odslej ZDA). Njihov razvoj je potekal vzporedno z državami članicami OECD, pri čemer je razvoj v slednjih državah sledil razvoju v ZDA. Države članice si niso mogle privoščiti, da bi zaradi manj razvite davčne zakonodaje s področja transfernih cen izgubile del svetovne trgovine.

1. Davčna ureditev transfernih cen v Združenih državah Amerike

Ameriška davčna uprava je prvič začela pregledovati transferne cene leta 1970. Njene ugotovitve so bile nezadovoljive, saj večina podjetij ni imela pripravljene dokumentacije o načinih oblikovanja transfernih cen. Redka podjetja, ki so imela pripravljeno strategijo transfernih cen, so težila le k temu, da bi zmanjšala svojo

davčno osnovo in plačala čim nižji davek v ZDA.

To jim je uspelo s politiko transfernih cen, ki je imela za cilj prenos dobička v države z nižjo davčno obremenitvijo (Adams, Graham, 1999, str. 7).

V 90. letih preteklega stoletja se je v ZDA situacija glede transfernih cen zaostila. Razloga sta bila dva : tuja mednarodna podjetja so s pomočjo svojih ameriških podružnic prenašala dobičke v države z nižjo davčno obremenitvijo in ameriška podjetja so se z inovativnim davčnim planiranjem uspešno izogibala plačevanju davkov v ZDA.

V nadaljevanju so opredeljene in na kratko povzete glavne značilnosti ameriške zakonodaje s področja transfernih cen (Intercompany Transfer Pricing Regulations under Section 482, 2000).

Poglavje 482 predpisuje uporabo neodvisnega tržnega načela. Podjetja morajo pri oblikovanju prenosnih cen uporabiti tisto metodo, ki se v danih okoliščinah najbolj približa tržnemu načelu. To je t.i. načelo uporabe najboljše metode. Po pravu ZDA je najprimernejša tista metoda, ki zagotavlja najbolj natančno primerljivost med rezultati usmerjenih in neusmerjenih poslov. Pri izbiranju najboljše metode (angl. *Best Method Rule*) je treba upoštevati celovitost in ažurnost podatkov, ki so na voljo, stopnjo primerljivosti poslov med povezanimi in nepovezanimi podjetji in obseg potrebnih prilagoditev.

V ameriških predpisih, ki urejajo transferne cene, točneje v Section 1.482-1(e), je razpon nevtralnih izidov definiran kot razpon zanesljivih rezultatov. Če se transferna cena giblje znotraj takšnega razpona, transferne cene davčnega zavezanca ne bodo predmet prilagoditve.

Ameriški predpisi določajo dve kategoriji razponov in imajo jasne zahteve, ki morajo biti izpolnjene, da lahko razpon štejemo v prvo izmed njih (Betten, 1998, str. 178):

- informacije o povezani transakciji in neodvisnih spremenljivkah morajo biti tako popolne in natančne, da jih je zlahka identificirati in ovrednotiti;
- vsaka izmed razlik, ki ima vpliv na ceno ali razliko v ceni, mora biti natančno in smiselno pojasnjena;
- vpliv vsake od razlik mora biti izločen z odgovarjajočo prilagoditvijo.

Ameriška podjetja lahko uporabljajo pri oblikovanju transakcijskih cen standardne transakcijske metode, metodo delitve dobička in metodo primerljivega dobička (angl. *Comparable Profit method*). Poleg naštetih metod lahko podjetja uporabljajo tudi druge metode za oblikovanje transfernih cen, v kolikor lahko to dobro podkrepijo z ustrezno dokumentacijo.

Davčna uprava mora pri presojanju ustreznosti oblikovanja transfernih cen določenega podjetja, upoštevati določen okvir transfernih cen, dobljenih s pomočjo

več različnih načinov uporabe različnih metod oblikovanja transfernih cen. Posledično lahko davčna uprava s tega vidika prilagaja transferne cene določenega podjetja le v primeru, ko prenosna cena, oblikovana s strani podjetja, ni v določenem okviru transfernih cen (Intercompany Transfer Pricing Regulations under Section 482, 2000).

Določbe poglavja 482 določajo tudi načine identifikacije ekonomskega lastnika določenega neopredmetenega sredstva, kjer ni nujno, da je ekonomski tudi pravni lastnik, in sicer je to podjetje, ki zanj prevzema največ tveganja v zvezi z vzdrževanjem in razvojem neopredmetenega sredstva.

Določbe poglavja 482 natančno opredeljujejo, kdaj je davčni organ upravičen prilagoditi transferne cene določenega podjetja. To lahko stori takrat, ko podjetje v določenem poslovnem letu ne dosega od 80 do 120 odstotkov povprečnega dobička, ki ga je doseglo v preteklih letih poslovanja. Ta določba se ne upošteva, če se je v poslovnem letu zgodila naravna nesreča ali kakršen koli nenavaden dogodek, na katerega podjetje ne more vplivati.

Če se podjetje ne strinja z odločitvijo davčnih organov, lahko svoje odločitve dokazuje z obširno vnaprej pripravljeno dokumentacijo, ki dokazuje dejstva na osnovi katerih so oblikovane transferne cene obravnavanega podjetja. Prav zaradi tega so ZDA članice zveze PATA (angl. *Pacific Association of Tax Administrators*). Poleg ZDA so članice zveze tudi Japonska, Avstralija in Kanada. Zveza PATA nudi svojim članicam smernice, kako naj oblikujejo potrebno dokumentacijo za transferne cene. Čeprav ima vsaka država članica PATA različne državne sisteme in statute, ter drugačne ureditve in administrativne pristope na tem področju, mora biti dokumentacija oblikovana enotno.

Vsebovati mora (Pacific Association of Tax Administrators Transfer Prices Documentation Package):

- organizacijsko strukturo podjetja,
- naravo poslovanja,
- opredelitev kontroliranih transakcij,
- opredelitev strategij in politike podjetja,
- načrt prispevka k stroškom (angl. *Cost Contribution Arrangements*),
- primerjalno in funkcijsko analizo ter analizo tveganja,
- izbrano metodo za oblikovanje prenosnih cen,
- njeno aplikacijo v sistem podjetja,
- dokumentacijo analize prenosnih cen.

Brez skrbno pripravljene in pravočasne dokumentacije, ki dokazuje postopke oblikovanja transfernih cen določenega podjetja, je verjetnost, da bi vplivali na odločitve davčnega organa v zvezi s prilagoditvijo transfernih cen, nična. V prihodnosti se bo ta trend nadaljeval tako v ameriški davčni zakonodaji, kot tudi v

davčni zakonodaji drugih držav.

2. Države članice OECD

Kot že omenjeno, je razvoj davčne zakonodaje s področja transference cen v državah članicah OECD sledil razvoju te zakonodaje v ZDA. Kronološko se je dopolnjevala tako :

1. Davčni sporazum OECD iz leta 1963 je v 9. členu omogočil davčnemu organu, da je prilagodil dobiček tistim povezanim podjetjem, ki niso poslovala z upoštevanjem načela razdalje.

2. Poročilo iz leta 1979 je vsebovalo priporočila glede razumevanja in uporabe načela razdalje pri oblikovanju transference cen. V poročilu so bile predlagane vse tri tradicionalne metode: metoda primerljive proste cene (CUP), metoda preprodajne cene (RPM) in metoda dodatka na stroške (CPM). Druge metode niso bile izključene. Kot najprimernejša je bila izpostavljena metoda primerljivih prostih cen ob hkratni ugotovitvi, da je zaradi pomanjkanja primerljivih situacij na trgu pogosto neuporabna. Kadar metode primerljivih prostih cen ni možno uporabiti, je treba uporabiti eno izmed preostalih dveh transakcijskih metod.

3. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations- (v nadaljevanju Smernice OECD) je začel veljati leta 1995 .

Te Smernice obsegajo osem poglavij, ki so navedena v poglavju z naslovom Oblikovanje transference cen za davčne namene. Prinesla so novost, saj sta ob treh tradicionalnih metodah za določanje transference cen, predlagani še dve profitni metodi. V smernicah OECD pa ni bilo sprejeto pravilo uporabe najboljše metode, kar pa ameriška zakonodaja predpisuje. To je največja pomanjkljivost smernic OECD, ki tako ne dajejo jasnega odgovora na vprašanje, katera izmed metod ima prednost v primeru nasprotujočih si mnenj med davčnim zavezancem in davčnim organom, kar lahko vodi do dvojne obdavčitve.

Smernice OECD iz leta 1995 so bile še nekajkrat dopolnjene, zadnjič leta 2000.

Od takrat je večina držav, prav tako tudi Slovenija v svoji zadnji davčni reformi, posamezne določbe iz vodil OECD vnesla v svoje nacionalne zakonodaje.

1.6 Zakonska podlaga za transferne cene v Sloveniji s primerjavo med staro in novo davčno zakonodajo

V Sloveniji smo komaj s sprejetjem Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-1UPB1 (Uradni list RS, št. 1705 in 18/05) in njegovo uveljavitvijo v letu 2005 dobili zakonodajo, ki ureja področje transference cen, primerljivo z razvitimi državami. V njem so bile namreč prvič podrobneje določene povezane osebe, uvedene metode za njihovo ugotavljanje v smislu Smernic OECD in metodologija

določanja primerljivih tržnih cen, kakor tudi zahteve po ustreznem dokumentiranju. Osnovni namen te zakonodaje je preprečiti neobdavčeno odlivanje dobičkov oz. dohodkov preko povezanih oseb v tujino oz. izogibanje izkoriščanja ugodnejšega davčnega položaja v poslovanju med subjekti, ki so rezidenti Republike Slovenije.

Z davčno reformo, ki je bila uveljavljena v začetku leta 2007 je tudi v ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/06) ohranjena davčna obravnava transfernih cen, pri čemer je prišlo do spremembe koncepta njihovega obravnavanja v smeri bolj ločene obravnavane transakcij med zavezanci in tujimi osebami (mednarodne transakcije) in transakcijami med rezidenti RS in rezidenti in drugimi osebami s sedežem v Republiki Sloveniji (domače transakcije).

1.6.1 Povezane osebe po ZDDPO-2

Povezane osebe v mednarodnih transakcijah so opredeljene v 16. členu ZDDPO-2, medtem ko so bile v ZDDPO-1 v 12. členu. Bistvena sprememba med staro in novo ureditvijo se kaže v tem, da ZDDPO-2 ponovno uvaja ti. poslovno povezanost, ki je bila vsebovana že v ZDDPO in da so podrobneje urejena različna možna razmerja med rezidenti in tujimi osebami. Podrobneje o povezanih osebah govori celo drugo poglavje .

1.6.2 Ugotavljanje davčne osnove

Vedno, ko imamo opravka s povezanimi osebami, ugotavljamo skladnost izkazanih vrednosti povezanih transakcij s primerljivimi tržnimi cenami, ki bi bile v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežene med nepovezanimi osebami. V primerih obstoja neskladja med izkazanimi transfernimi in primerljivimi tržnimi cenami ima to vpliv na davčno osnovo pri osebah, vključenih v povezane transakcije. Tako velja v slovenski davčni zakonodaji temeljno pravilo, da je v takih primerih potrebno vedno izvesti ustrezne prilagoditve prihodkov in/oz. odhodkov, razen če zakon to ne določa drugače. Taka posebna ureditev velja le za transakcije med rezidenti Republike Slovenije po ZDDPO-1 oz. ZDDPO-2, ob izpolnitvi predpisanih pogojev. Sicer pa velja pravilo, da izvedena prilagoditev transfernih cen na vrednost primerljivih tržnih cen ne sme privedi do dvojne obdavčitve. Povečanje prihodkov pri eni osebi mora privedi do povečanja odhodkov pri drugi povezani osebi in obratno. S tem zasledujemo načelo preprečevanja dvojne obdavčitve kakor tudi enakega obravnavanja dejstev, ki gredo v dobro in breme davčnega zavezanca.

Do drugačne situacije lahko pride le v primeru, ko gre za povezano osebo iz tujine,

s katero RS nima sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Osnovo za popravek transfernih cen pri povezani osebi iz tujine predstavlja prvi odstavek 9. člena modela OECD v sporazumu o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (OECD Model Tax Convention, 1977) na temelju katerega je tudi Republika Slovenija sklenila večino svojih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju, ki govori o povezanih podjetjih. V njem je določeno sledeče:

- a) podjetje države pogodbenice neposredno ali posredno sodeluje pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja druge države pogodbenice ali
 - b) iste osebe sodelujejo neposredno ali posredno pri upravljanju, nadzoru ali v kapitalu podjetja države pogodbenice in podjetja druge države pogodbenice
- in v katerem koli izmed obeh primerov med podjetjema v njunih komercialnih ali finančnih odnosih obstajajo oziroma se vsilijo pogoji, ki so drugačni od tistih, kakršni bi bili med neodvisnimi podjetji, potem se kakršne koli dobičke, do katerih bi, če takih pogojev ne bi bilo, v enem od podjetij prišlo, vendar prav zaradi takih pogojev do njih ni prišlo, lahko vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči.

Poslovnoizidni enoti v mednarodnem podjetju sta povezani družbi, če je prva družba udeležena v kapitalu in/ali pri poslovanju druge družbe. Spremenljivki udeležba v kapitalu in udeležba v poslovanju vrednostno nista opredeljeni, zato je v takšnem primeru odločilna notranja zakonodaja držav, ki sta sklenili meddržavni sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (Babič, Kavčič, 2001, str. 31).

V drugem odstavku istega člena Vzorčni sporazum OECD odpravlja dvojno obdavčitev ob sledečih pogojih:

- da se podjetju s sedežem v eni državi pripiše dobiček in dejansko obdavči;
- ta dobiček je bil obdavčen tudi v drugem povezanem podjetju v drugi državi.

Slabost nekaterih Sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčenju, ki jih je RS prevzela od SFRJ ali jih je sama sklenila je v tem, da ne vsebujejo citirane določbe drugega odstavka 9. člena, kar pomeni, da lahko dejansko prilagoditve v eni državi privede do dvojne obdavčitve, saj se zaradi tega davčna osnova v drugi državi ne zniža.

Davčna osnova po ZDDPO-2

Pri določanju davčne osnove v ZDDPO-2 v primerjavi z ZDDPO-1 z vsebinskega stališča ni prišlo do nobenih sprememb: pri ugotavljanju prihodkov zavezanca se še vedno upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve in to najmanj do višine ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi

osebami (primerljive tržne cene). Pri ugotavljanju odhodkov pa velja vsebinsko enaka, a obratna situacija, kjer se odhodki priznajo največ do višine primerljivih tržnih cen.

V primerjavi z dikcijo v ZDDPO-1 je v navedeno besedilo vnesena majhna, a po mojem mnenju ne bistvena sprememba, to je da je potrebno upoštevati pogoje v enakih ali primerljivih okoliščinah, medtem ko je bilo prej navedeno le v primerljivih okoliščinah. To je skladno s temeljnimi načeli določanja transfernih cen za davčne namene: vedno je naprej potrebno poiskati enake transakcije in pogoje in šele če/ko to ni možno, se lahko zadovoljimo z nižjo stopnjo primerljivosti.

Primerljive tržne cene se še vedno določajo v skladu z metodami iz Smernic OECD za mednarodna podjetja in davčne uprave in to z eno od naslednjih metod ali njihovo kombinacijo: metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen, metodo dodatka na stroške, metodo porazdelitve dobička ali metodo stopnje čistega dobička.

Pri tem za razliko od ZDDPO-1, ki je dovoljeval uporabo tudi drugih metod, ni več mogoče uporabiti katerokoli drugo metodo, kar je smiselno, saj bi uporaba drugih metod, kot npr. metode globalne porazdelitve dobička, bila v nasprotju z merili določanja prihodkov oz. odhodkov.

1.6.3 Prikrilo izplačilo dobička

V slovenski sistem obdavčevanja dohodka pravnih in fizičnih oseb je bil s 1.1.2007 vpeljan institut »prikritega izplačila dobička«. Prikrilo izplačilo dobička je vsakršno nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec obvladujoči osebi, in posledično vodi do zmanjšanja premoženja pri izplačevalcu.

Transferne cene so neposredno povezane z davčnim odtegljajem (angl. *Withholding tax*), zato je zelo pomembno, da je v ZDDPO-2 jasno določeno, da se za dohodek, podoben dividendam, od katerega se v skladu s 70. členom obračuna davčni odtegljaj, šteje tudi **prikrilo izplačilo dobička**, ki se opravi osebi, ki ima:

- neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali
- obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali
- obvladuje izplačevalca na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

O prikritem izplačilu dobička in z njim povezanim davčnim odtegljajem govori bolj podrobno četrto poglavje.

1.6.4 Razpon primerljivih tržnih cen

Določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, zato se pri primerjavi cen, oblikovanih med povezanimi osebami, s tistimi, ki bi bile dosežene med neodvisnimi osebami, pogosto dogaja, da se pri uporabi ene oz. več metod za določanje transfernih cen ugotovi razpon vrednosti, ki se v enaki meri pokažejo za zanesljive. V takih primerih lahko različne vrednosti znotraj ugotovljenega razpona, glede na ugotovljene okoliščine, pomenijo približanje pogojem, ki bi bili doseženi pri poslovanju med neodvisnimi osebami. Razpon je interval, ki predstavlja:

- ceno za primerljive transakcije;
- dodatek na stroške, kosmato ali čisto razliko v ceni pri primerljivih podjetjih;
- druge indikatorje dobička.

Razpon primerljivih tržnih cen po zakonodaji, ki se je začela uporabljati 1. januarja 2007, je določen v 21. členu Pravilnika o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/06). Nova ureditev se bistveno razlikuje od tiste, ki jo je prej določal Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 130/04). Pravilnik o transfernih cenah loči več možnosti določanja primerljivih tržnih cen, pri čemer v osnovi razlikuje okoliščine, ko pri določanju primerljivih tržnih cen razpolagamo z relativno zanesljivimi oziroma natančnimi podatki ter dokumentacijo o okoliščinah in pogojih za transakcije ali z njimi ne razpolagamo. Veliko obsežnejše o Razponu primerljivih tržnih cen govori poglavje 3.4.

1.6.5 Priprava dokumentacije

Osnovni namen zakonodaje, ki predpisuje potrebno dokumentacijo za dokazovanje, da so transferne cene skladne s primerljivimi tržnimi cenami je, da naj bi bilo iz nje jasno in pregledno razvidno, da so transferne cene oblikovane v skladu s predpisi, ki urejajo to področje. Davčni zavezanec mora vzpostaviti tako dokumentacijo, da z njo lahko potrdi, da je določil transferne cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom v višini primerljivih tržnih cen in davčnemu organu omogočiti dostop do informacij o oblikovanih transfernih cenah, o vrstah opravljenih transakcijah, o sedežih povezanih podjetij, obsegu povezanih transakcij idr. Dokumentacija podjetjem hkrati služi za oblikovanje ustrezne cenovne politike in za primerjanje med načrtovanimi in doseženimi rezultati. Pri tem je potrebno upoštevati tudi določbe 71. člena ZDavP-1 oz. 40. člena ZDavP-2, po katerih morajo povezane osebe na zahtevo davčnega organa zagotoviti dokumentacijo, s katero razpolaga povezana oseba, določena z zakonom o obdavčenju, ki ni ustanovljena v RS ali ne prebiva v RS.

Glavna slabost zakonodaje, ki je veljala v letih 2005 in 2006 je bila v tem, da so morali v skladu s 14. členom ZDDPO-1 pripravljati dokumentacijo in podatke o povezanih osebah, poslovanju z njimi, vrsti uporabljenih metod za določanje primerljivih tržnih cen in razlogih za izbiro uporabljenih metod tako zavezanci, ki so sodelovali v domačih transakcijah, kakor tudi tisti, ki so udeleženi v mednarodnih transakcijah, pri čemer se je pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov med rezidentoma upoštevalo, zlasti glede obsega dokumentacije, da gre za določanje primerljivih tržnih cen med rezidenti.

Navedeno nesmotrnost in preveliko administrativno obremenitev davčnih zavezancev, predvsem tistih, ki so vstopali v domače transakcije delno odpravlja določba 18. člena ZDDPO-2, ki loči pripravo podatkov oz. dokumentacije glede na zavezance, ki poslujejo s povezanimi osebami v mednarodnih transakcijah (16. člen ZDDPO-2) in zavezance, povezane osebe po 17. členu ZDDPO-2, ki poslujejo v domačih povezanih transakcijah.

Zavezanec, povezana oseba po 16. členu ZDDPO-2, mora tako zagotavljati in hraniti podatke o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen v roku in na način iz 382. člena ZDavP-2.

Tako pripravljena dokumentacija bo morala vsebovati dovolj podatkov, da je mogoče ugotoviti skladnost transfernih cen s cenami, ki bi jih v enakih ali primerljivih transakcijah in okoliščinah dogovorile nepovezane osebe. Vsebinsko je zahtevana dokumentacija približno enaka stari ureditvi v 365. členu ZDavP-1.

Zavezanec, povezana oseba po 17. členu tega zakona, mora na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora predložiti podatke v zvezi z določitvijo primerljivih tržnih cen v roku in na način v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek. O dokumentaciji v zvezi s transfernimi cenami govori sedmo poglavje magistrskega dela.

2 POVEZANE OSEBE IN MOŽNE TRANSAKCIJE MED NJIMI

2.1 Povezane osebe – primerjava stare in nove davčne zakonodaje

Izraz povezane osebe je neločljivo povezan z izrazom transferne cene, saj so transferne cene po definiciji cene med povezanimi osebami.

Opredelitev le-teh je pomembna, saj moramo pri proučevanju transakcij najprej ugotoviti, ali gre za transakcije med povezanimi osebami. V kolikor ugotovimo, da

ne gre za transakcije med povezanimi osebami, nimamo opravka s transfernimi cenami.

Kot sem že omenila v enem izmed predhodnih poglavij, smo v Sloveniji šele s sprejetjem Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) in njegovo uveljavitvijo v letu 2005 dobili zakonodajo, ki ureja področje transference cen primerljivo z razvitimi državami. V njem so bile namreč prvič podrobneje opredeljene tudi povezane osebe. Sicer je pred 1.1.2005 Zakon o davku od dobička pravnih oseb povezane osebe opredelil, vendar na neustrezen način.

Tuje davčne zakonodaje so že takrat imele povezane osebe opredeljene veliko bolj natančno. Krog povezanih oseb za davčne namene so zmanjšali tako, da so določili minimalni prag kapitalske udeležbe (v %) in so natančno določili v katerih primerih so lahko povezane osebe fizične osebe (ali so to lahko le fizične osebe, ki opravljajo dejavnost ali tudi druge).

Sedanja slovenska davčna zakonodaja, ki velja od 1.1.2007, uporablja opredelitev povezanih oseb iz Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). Ta zakonodaja je opredelitev povezanih oseb naredila veliko bolj primerljivo z opredelitvijo povezanih oseb po tujih davčnih zakonodajah.

V nadaljevanju je predstavljena opredelitev povezanih oseb v slovenski davčni zakonodaji pred 1.1.2005 po Zakonu o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO).

Zakon o davku od dobička pravnih oseb (ZDDPO)

V slovenski davčni zakonodaji je povezane osebe že pred uveljavitvijo Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb – v nadaljevanju ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 40/2004) opredeljeval, vendar zapleteno in nerazumljivo, Zakon o davku od dobička pravnih oseb - v nadaljevanju ZDDPO (Uradni list RS, št. 72-2631/2004). Ta je v drugem odstavku 18. člena določal :

»Za povezane osebe po tem zakonu se štejejo lastniki, njihovi ožji družinski člani ali druge osebe, ki so z davčnim zavezancem kapitalsko oziroma poslovno povezane in imajo lahko vpliv na sprejemanje odločitev, pravne osebe in zasebniki, pri katerih sodeluje v kapitalu ista fizična oseba in njeni ožji družinski člani, če imajo status zasebnikov ali večinskih lastnikov kapitala, ali ista pravna oseba kot pri davčnem zavezancu (v nadaljnjem besedilu : povezane osebe).«

Ta ureditev povezanih oseb je imela sledeče slabosti :

1. Opredelitev povezanih oseb je bila preširoka in zaradi tega neprimerljiva s tujimi zakonodajami.(Med povezanimi osebami je morala obstajati kapitalska ali

poslovna povezanost. Pojem poslovne povezanosti , tako kot kapitalske je zelo širok in zakonodajalec ga ni omejil.).

2. Uzakonjena je bila povezanost dveh oseb že na podlagi udeležbe z eno delnico oziroma poslovnim deležem (posledično je to pomenilo, da so delničarji oz. družbeniki družbe povezane osebe, čeprav nimajo vpliva na sprejemanje odločitev).
3. Za povezane osebe so se šteli tudi fizične osebe, ki opravljajo dejavnost (tuje zakonodaje tega ne poznajo in tudi vodila OECD določajo samo povezanost dveh podjetij – angl. *associated enterprises*).

Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (ZDDPO-1)

ZDDPO-1 se je uporabljal v obdobju od 1.1.2005 do 31.12.2006. Vseboval je štiri člene, ki so se nanašali na transferne cene. Dva člena sta opredeljevala povezane osebe, in sicer :

- 12. člen ZDDPO-1 je opredeljeval povezane osebe, kadar je vsaj ena izmed oseb nerezident;
- 13. člen ZDDPO-1 je opredeljeval povezane osebe rezidente.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2)

V najnovejšem Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) so transferne cene opredeljen v štirih členih, in sicer od člena 16. do člena 19. Povezane osebe so opredeljene na naslednji način:

- v 16. členu ZDDPO-2 je opredeljeno razmerje med rezidentom in tujo osebo;
- v 17. členu ZDDPO-2 je opredeljeno razmerje med dvema rezidentoma.

Opredelitev povezanih oseb je po tem zakonu zelo podobna tisti iz ZDDPO-1, vendar je med njima kar nekaj pomembnih razlik, o katerih bom pisala v nadaljevanju.

2.2 Mednarodne transakcije in povezane osebe

2.2.1 Povezani osebi rezident-nerezident po ZDDPO-1

V skladu s 4. odstavkom 12. člena ZDDPO-1 sta se za povezani osebi štela:
»zavezanec rezident in pravna oseba ali oseba brez pravne osebnosti, ki ni rezident (tuja oseba), ki sta povezani tako, da je rezident neposredno ali posredno

udeležen v upravljanju , nadzoru ali kapitalu tuje osebe, ali je tuja oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta, ali je ista oseba neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe ali dveh rezidentov».

V 5. odstavku 12. člena ZDDPO-1 pa je navedeno, da se dve osebi, ki izpolnjujeta enega izmed pogojev iz 4. odstavka, štejeta za povezani le, če je izpolnjen še eden izmed naslednjih štirih pogojev :

1. ima rezident neposredno ali posredno najmanj 25 % kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25 % glasovalnih pravic v tuji osebi; ali
2. ima tuja oseba neposredno ali posredno najmanj 25 % kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25 % glasovalnih pravic v rezidentu; ali
3. ima ista pravna oseba hkrati neposredno ali posredno najmanj 25 % kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25 % glasovalnih pravic v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih; ali
4. imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno najmanj 25 % kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25 % glasovalnih pravic ali so udeleženi v nadzoru ali upravljanju v rezidentu in tuji pravni osebi ali dveh rezidentih.

Vidimo, da je ZDDPO-1 določal najmanjši prag kapitalske oziroma glasovalne udeležbe, za razliko od starega Zakona o davku od dobička pravnih oseb, in je s tem zožil opredelitev povezanih oseb.

2.2.2 Povezani osebi rezident-nerezident po ZDDPO-2

ZDDPO-2 namesto izraza **rezident** uporablja izraz **zavezanec**. To pomeni, da so v krog povezanih oseb lahko vključene tudi podružnice tujih pravnih oseb, ki so nerezidenti, vendar so davčni zavezanci v skladu z ZDDPO-2.

Ta najnovejši zakon poda tudi dodatne možnosti obstoja povezanih oseb v razmerju med rezidentom in nerezidentom. Tako sta dve osebi povezani tudi v primerih, kadar:

1. rezident obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami;
2. tuja oseba obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami;

3. ista oseba obvladuje rezidenta in tujo osebo ali dva rezidenta na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami;
4. iste fizične osebe ali njihovi družinski člani obvladujejo rezidenta in tujo osebo ali dva nerezidenta na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.

Te dodatne možnosti obstoja povezanih oseb v razmerjih med rezidentom in nerezidentom so veliko bolj nejasne, kot tiste, v katerih sta jasno opredeljena način in prag minimalne povezanosti . To pomeni, da vnašajo dvom v opredelitev povezanosti dveh oseb z davčnega vidika (Guzina, 2007, str. 25).

2.3 Transakcije v domačem prometu med povezanimi osebami

2.3.1 Povezani osebi rezident-rezident po ZDDPO-1

V skladu z drugim odstavkom 13. člena ZDDPO-1 »sta se za povezani osebi štela rezidenta :

1. če sta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega; ali
2. če med rezidentom in drugo osebo obstajajo druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami, zlasti razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo.«

Za povezanost dveh oseb rezidentov je bilo dovolj izpolnjevati le enega izmed zgornjih dveh pogojev .

V 3. odstavku ZDDPO-1 pa so bile naštetе nekatere povezane osebe, in sicer sta bili to osebi, ki sta »zlasti

1. povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % deležev ali delnic ali glasovalnih pravic v drugi osebi; ali
2. poslovno povezani; ali
3. pri katerih sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju iste osebe ali njihovi družinski člani.«

Ta opredelitev povezanih oseb je bila preširoka in nejasna, ter je puščala dvom pri davčnih zavezancih in pri davčnih organih.

2.3.2 Povezani osebi rezident-rezident po ZDDPO-2

Povezane osebe v domačih transakcijah so opredeljene v 17. členu ZDDPO-2, pri čemer sta jasno ločeni dve skupini povezanih oseb:

1. Rezidenta, ki štejeta za povezani osebi:

- glede na najmanj 25-odstotni neposredni ali posredni delež delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oz. glasovalnih pravic enega v drugem ali v dveh rezidentih, ali če imajo deleže iste fizične osebe ali njihovi družinski člani, ali
- če en rezident obvladuje drugega na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami .

Iz zakonske dikcije je mogoče razbrati precejšnjo vsebinsko podobnost z opredelitvijo povezanih oseb zavezancev in tujih oseb, ki sodelujejo v mednarodnih transakcijah, čeprav moramo biti pozorni na drugo alinejo zgornjega zapisa: med rezidenti velja kot pogoj za povezanost obstoj pogodbe o obvladovanju na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami, medtem ko velja v mednarodnih transakcijah širši pogoj, ki je »obvladovanje tuje osebe na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev ... med nepovezanimi osebami«. Iz tega je razumeti, da rezidenta štejeta za povezani osebi na podlagi poslovne povezanosti le v primeru, ko eden izmed njiju obvladuje drugega na podlagi pogodbe in gre pri tem za način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami. Način takega ugotavljanja je podoben, in pomeni, da gre za povezani osebi, če imata sklenjeno pogodbo, s katero ena obvladuje drugo, in če nepovezana oseba v tako razmerje ne bi vstopila, ker je npr. v nasprotju z načeli ekonomsko racionalnega poslovanja.

2. Rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, štejeta za povezani osebi, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu:

- najmanj 25-odstotni neposredni ali posredni delež delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oz. glasovalnih pravic enega v drugem ali v dveh rezidentih, ali če imajo deleže iste fizične osebe ali njihovi družinski člani, ali
- če en rezident obvladuje drugega na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Tako je v ZDDPO-2 v nasprotju s prej veljavnim ZDDPO-1 zdaj jasno določeno, da za povezane osebe ne štejejo rezidenti in fizične osebe, ki so pri njih zaposlene.

2.3.3 Opredelitev povezanih oseb po ZDoH-2

Povezane osebe so opredeljene tudi v tretjem odstavku 16. člena Zakona o dohodnini (ZDoH-2), pri čemer se za določanje transfernih cen uporablja metodologija iz ZDDPO-2.

Po tretjem odstavku 16. člena ZDoH-2 za povezano osebo šteje:

- družinski član;
- katerakoli oseba, ki jo nadzira ali običajno nadzira zavezanec.

Pri tem šteje, da oseba nadzira drugo osebo, kadar ima lastniški delež ali pravico do lastniškega deleža v višini najmanj 25 % v obliki vrednosti vseh deležev ali v obliki glasovalne pravice na podlagi lastniških deležev v konkretni osebi. Za namene določitve nadzora šteje, da ima določena oseba v lasti vse lastniške deleže, ki jih ima neposredno ali posredno v lasti katerakoli oseba, ki je povezana s to osebo.

To pomeni, da šteje npr. fizična oseba, ki opravlja dejavnost (samostojni podjetnik posameznik, odvetnik, zobozdravnik), za povezano osebo s pravno osebo (npr. d.o.o.), v kateri je fizična oseba, ki je nosilec dejavnosti, več kot petindvajsetodstotni lastnik, saj gre za odnos med fizično osebo zavezancem za dohodnino in nosilcem dejavnosti ter osebo (zakon govori o katerikoli osebi), ki jo zavezanec za dohodnino nadzira ali običajno nadzira (v našem primeru d.o.o.) .

3 TRŽNO NAČELO, METODE ZA UGOTAVLJANJE TRANSFERNIH CEN IN ANALIZA PRIMERLJIVOSTI

3.1 Tržno načelo

Neodvisno tržno načelo je mednarodni standard za transferne cene, za katerega so se države članice OECD dogovorile, da ga bodo mednarodna podjetja in davčne oblasti uporabljali za namene obdavčitve.

Pri njegovi uporabi izhajamo iz predpostavke, da pri transakcijah med neodvisnimi podjetji njihove medsebojno dogovorjene komercialne in finančne odnose ponavadi določajo vplivi trga. Ko pa sodelujejo med seboj povezane osebe, ni nujno, da na komercialne in finančne odnose trg vpliva na enak način, čeprav se povezana podjetja pogosto trudijo, da bi v medsebojnem poslovanju posnela dinamiko delovanja trga (Smernice OECD 1997, tč. 1.2).

Zaradi tega davčne oblasti ne bi smele samodejno domnevati, da želijo povezane osebe manipulirati s svojim dobičkom, saj lahko obstaja resnična težava pri

natančnem določanju tržne cene v odsotnosti vplivov trga ali pri privzemanju posebne komercialne strategije. V zvezi s tem se morajo davčni organi zavedati, da so mednarodni koncerni, gledano s stališča vodenja, spodbujeni k temu, da uporabljajo cene, ki so primerljive z nepovezanimi osebami, saj lahko le tako presodijo resnično uspešnost različnih poslovnih enot (Smernice OECD 1997, tč. 1.5).

Pri ugotavljanju skladnosti transfernih cen z neodvisnim tržnim načelom je treba upoštevati tudi druge dejavnike, ki niso povezani z davčnimi okoliščinami, a lahko popačijo komercialne in finančne pogoje, ki so vzpostavljeni med povezanima osebama. Med te sodijo navzkrižni državni pritiski, ki se kažejo v obliki carin, nadzorovanja cen, nadzorovanja deviznih tečajev, zahtev glede denarnih tokov, obveznosti izvoza pod ceno idr. V koncernih se lahko čuti tudi vpliv delničarjev, zaradi katerih se na ravni materinske družbe prikazuje visoka rentabilnost, posebno še, če poslovna poročila ne temeljijo na konsolidiranih podatkih skupine (Smernice OECD 1997, tč. 1.4).

Države članice OECD so sprejele načelo primerjave z nepovezanimi osebami predvsem zato, ker transferne cene, oblikovane na tej podlagi, postavijo povezana in nepovezana podjetja v bolj enakovreden položaj. S tem se je mogoče izogniti ustvarjanju prednosti in slabosti, ki bi drugače popačile relativne konkurenčne položaje obeh tipov entitet, posledica česar je pospešena rast mednarodne trgovine in investicij.

Skladno s Smernicami OECD se kot temeljno načelo za določanje transfernih cen uporablja neodvisno tržno načelo, kot je to opredeljeno v že omenjenem prvem odstavku 9. člena Vzorčnega sporazuma OECD, ki pravi, da »/ ... / se v primerih, ko (če) se prodajni ali finančni pogoji, dogovorjeni med povezanima osebama, razlikujejo od pogojev, pri katerih bi poslovali neodvisni podjetji, dobiček, ki bi lahko nastal iz tega razmerja, pa ni, vključi v dobiček podjetja, kateremu pripada, in ustrezno obdavči«.

Z uporabo neodvisnega tržnega načela težimo k popravkom dobička glede na pogoje, ki bi bili doseženi med nepovezanimi osebami v primerljivih transakcijah in primerljivih okoliščinah, s čimer sledimo stališču, da je treba člane multinacionalke obravnavati kot entitete, ki poslujejo ločeno, in ne kot neločljive dele posamezne skupine. Ker pristop ločene obravnave posameznih entitet obravnava posamezne člane mednarodnega podjetja kot neodvisne, je pozornost usmerjena na naravo poslovanja med njenimi posameznimi člani (Kuhar, 2008 ,str. 51).

Uporaba neodvisnega tržnega načela je v večini primerov, ki vključujejo nakup in prodajo sredstev, pa tudi posojanje denarja, učinkovita, saj ni težko najti

primerljive tržne cene, ki je bila dogovorjena v primerljivi transakciji in okoliščinah med nepovezanimi osebami. Težave pa se pojavljajo predvsem takrat, ko gre za integrirano proizvodnjo visoko specializiranih izdelkov, pri edinstvenih neopredmetenih sredstvih in pri določenih specifičnih storitvah. Posebno težavo pri uporabi načela primerjave z nepovezanimi osebami povzroča dejstvo, da se lahko povezana podjetja ukvarjajo s transakcijami, s katerimi se neodvisna ne bi. Pri tem ni nujno, da so take transakcije motivirane zaradi izogibanja davkom, ampak lahko do njih pride zato, ker se člani mednarodnega koncerna pri sklepanju poslov med seboj srečujejo z drugačnimi komercialnimi okoliščinami, kot bi se srečevala neodvisna podjetja. Take težave se še posebno pojavljajo v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (Smernice OECD 2001, tč. 1.10) .

Za ugotavljanje transfernih cen na podlagi neodvisnega tržnega načela morajo tako davčne oblasti kot mednarodne družbe zbrati informacije o podobnih transakcijah in tržnih pogojih v času, ko je prišlo do transakcij, oceniti nepovezane transakcije in poslovne dejavnosti nepovezanih oseb ter jih primerjati s transakcijami in dejavnostmi povezanih oseb. Pri tem se oboji srečujejo s težavami, saj so lahko informacije, ki so dostopne, nepopolne, tiste, ki obstajajo, je težko ali nemogoče pridobiti, določene informacije bi lahko bile relevantne, pa preprosto ne obstajajo.

Že v predgovoru k Smernicam OECD je navedeno, da morajo davčni organi pri presojanju transfernih cen ravnati skladno z gospodarsko politiko davčnega zavezanca in da smejo drugače interpretirati poslovne dogodke le izjemoma, in to v primeru, če oblika transakcije ni skladna z njeno gospodarsko vsebino in gospodarno višino plačila ali če poslovni dogodek odstopa od gospodarnega ravnanja neodvisnega podjetja pri enakih ali podobnih poslovnih dogodkih.

Osnova za uporabo neodvisnega tržnega načela pri poslih med povezanimi osebami so ustrezne informacije o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Do takih informacij lahko pridemo le tako, da opravimo primerjalno analizo bistvenih dejavnikov, ki določajo primerljivost med posameznimi transakcijami.

3.2 Analiza primerljivosti in njen pomen

Primerljivke, s katerimi morajo povezane osebe in davčni organi primerjati pogoje iz povezanih z nepovezanimi transakcijami, so temeljnega pomena za uporabo neodvisnega tržnega načela. Uporaba neodvisnega tržnega načela namreč vključuje tudi oceno o tem, ali je transferna cena, ki sta jo sprejeli povezani strani,

skladna s ceno, za katero so se dogovorile ali bi se dogovorile neodvisne strani v primerljivem poslu, sklenjenem po neodvisnem tržnem načelu.

Da bi dobili uporabne podatke, morajo biti ekonomsko relevantne značilnosti transakcij, ki jih primerjamo, zadosti primerljive, kar pomeni, da (Ferčič, 2007, str.21):

- med poslova, ki se primerjata, ni občutnih razlik, ki bi vplivale na opazovani podatek (ceno ali cenovni razpon), oz.
- je te razlike s primerno natančnimi popravki mogoče odpraviti.

Pri ugotavljanju stopnje primerljivosti je pomembno upoštevati dejstvo, da neodvisna podjetja pred sklenitvijo posla ovrednotijo možne alternative, ki so jim realno na razpolago, in da sklenejo posel le takrat, ko nimajo na razpolago nedvomno boljše alternative. Tako je npr. zelo malo verjetno, da bi podjetje pri prodaji sprejelo ceno za svoj proizvod od nekega neodvisnega podjetja, če ve, da je drug potencialni partner pripravljen pod enakimi pogoji plačati več. Navedeno dejstvo je za primerjavo poslov med povezanimi podjetji zelo pomembno, saj neodvisna podjetja sklepajo posle ob upoštevanju gospodarskih razmer in razpoložljivih alternativ.

Pri primerjavi poslov, sklenjenih med povezanimi podjetji, s posli med neodvisnimi podjetji, se je treba osredotočiti na velike razlike med primerjanimi posli, pri čemer je treba upoštevati značilnosti poslov in podjetij. Zaradi tega je treba, skladno s Pravilnikom o transfeernih cenah, opraviti primerjalno analizo dejavnikov, ki določajo primerljivost prodajnih in finančnih pogojev.

Ponavadi se analiza izvaja v naslednjih petih korakih (Kuhar, 2008, str. 52):

1. analiza lastnosti sredstev in storitev,
2. funkcijska analiza (analiza lastnosti dobavljenih poslovnih učinkov – ob upoštevanju uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj),
3. analiza pogodbenih pogojev,
4. analiza gospodarskih (tržnih) razmer v trenutku sklenitve posla (zunanji tržni dejavniki),
5. analiza poslovne strategije posameznega poslovnega partnerja (subjektivni dejavnik) .

Dejavniki, ki še vplivajo na primerljivost, so:

- priznanje dejansko opravljenih poslov,
- presoja posamičnih in soodvisnih poslov,
- uporaba razpona primerljivih tržnih cen,
- uporaba podatkov iz več let,
- izgube,

- vpliv vladnih politik,
- namerne kompenzacije,
- carinska zakonodaja idr.

3.2.1 Analiza lastnosti sredstev in storitev

Pri analizi lastnosti sredstev in storitev nam pogosto veliko povedo že razlike v vrednostih, ki jih ti dosegajo na prostem trgu. Med lastnosti, ki jih je pomembno upoštevati in analizirati, sodijo (Smernice OECD 1997, tč. 1.19):

- pri analizi sredstev: naravne značilnosti sredstev, kakovost, zanesljivost, razpoložljivost, obseg in pogoji dobave (transport, zavarovanje, plačilni pogoji, popusti idr.);
- pri analizi storitev: narava in obseg teh storitev;
- pri neopredmetenih sredstvih: oblika transakcije (npr. izdajanje licence ali prodaja), tip imetja (npr. patent, blagovna znamka ali znanje), trajanje, stopnja zaščite in pričakovana korist od uporabe sredstva.

Na splošno je podobnost med lastnostmi sredstev ali storitev najpomembnejša pri uporabi metode primerljive proste cene, ker se ta osredotoča neposredno na tržno ceno izdelka, medtem ko so druge metode bolj usmerjene v primerjavo nalog (funkcij), ki jih opravi posamezen udeleženec v poslu.

Glede na spoznanje, da je pri primerjavi transakcij treba primerjati enake oz. podobne proizvode (sredstva), morajo povezana podjetja in davčni organi upoštevati pet dejavnikov njihove diferenciacije, ki so (Kuhar, 2008, str. 53-55):

a) Kakovost

Pri proučevanju lastnosti proizvodov ne smemo izolirano opazovati njihove kakovosti, ampak uporabno vrednost, ki jo pomenijo za potrošnike. Poleg tega imajo za potrošnike čedalje večji pomen tudi ekološka sprejemljivost, življenjska doba proizvodov, varnost uporabe ipd., zato je treba pri ugotavljanju transference cen in njihovi primerjavi s cenami med neodvisnimi podjetji ugotavljati tudi te značilnosti.

Pri tem nam je v pomoč tako imenovani sistem za zagotavljanje kakovosti, ki na podlagi različnih standardov in predpisov o certificiranju potrjuje določene značilnosti in postopke pri izdelavi proizvodov. Vendar nam je ta sistem pri proučevanju oblikovanih cen le v pomoč, saj imajo lahko proizvodi iste vrste in z enakimi značilnostmi različno vrednost za posameznega odjemalca, zato je po tej poti mogoča le posredna primerjava cen s tistimi, ki se dosegajo med neodvisnimi

podjetji. Glede na uporabljeni sistem za zagotavljanje kakovosti in njegov vpliv na oblikovanje transfernih cen je treba ločiti med proizvodno in procesno usmerjenimi ukrepi. S prvimi je mogoče preveriti funkcionalne lastnosti sestavin proizvoda, z drugim pa njihovo enako kakovost.

Naslednji dejavnik, ki vpliva na oblikovanje transfernih cen, so ukrepi za zagotavljanje kakovosti. Menedžment kakovosti je lahko aktiven ali pasiven. Pasivni menedžment se omejuje na identificiranje napak in preprečitev dobave proizvodov z napako, izvaja pa se ob koncu določenih delovnih korakov ali celotnega proizvodnega procesa in zaradi čedalje večjih zahtev po kakovosti pomeni kontrolo vseh proizvodov. V nasprotju s tem se aktivni menedžment kakovosti usmerja, poleg odkrivanja napak, tudi na ukrepe preprečitve potencialnih napak. Nesporno je, da sta navedena načina zagotavljanja kakovosti povezana s stroški različne višine, ki se kažejo tudi v različnih cenah proizvodov.

b) Podoba izdelkov

Na področju proizvodnje in trženja izdelkov ločimo med kulturno vezanimi in kulturno nevtralnimi izdelki, od česar je odvisno njihovo bolj ali manj močno nacionalno zasidranje kakor tudi diferenciacija pri oblikovanju cen in njihova homogenost.

c) Kulturno vezani izdelki

Matično podjetje prodaja doma proizveden izdelek v drugo državo prek hčerinskega podjetja, ki ima sedež v tej drugi državi. Ker se hčerinsko podjetje v drugi državi srečuje z močno konkurenco tam proizvedenih in kulturno močno vezanih proizvodov, mora matično podjetje prodajati proizvod hčerinskemu podjetju po nižji ceni, kot to počnejo podjetja, ki izvirajo iz te druge države, in kot jo samo dosega pri prodaji na domačem trgu.

d) Dodatne storitve

Na trgu se pojavlja množica izdelkov, ki jih je velikokrat mogoče diferencirati glede na storitve, ki jih ob nakupu dodatno ponujajo oz. zagotavljajo prodajalci. Tako se pogosto dogaja, da postanejo sicer enaki proizvodi, ob upoštevanju dodatnih storitev, tako različni, da ni več mogoča neposredna primerjava cen. V postopku proučevanja transfernih cen in cen v primerljivih nepovezanih transakcijah je treba ugotoviti dodatne storitve in jih ustrezno ovrednotiti. Dodatne storitve je mogoče razdeliti na tiste, ki se pojavijo pred prodajo proizvoda ali šele po njej. V prvo kategorijo sodijo npr. problemske analize, izdelava projektov, tehnično svetovanje, poskusne dobave, finančne storitve, v drugo sodijo storitve garancije, montaže, popravila, prevoza, oskrbe idr.

Rezultat dodatnih storitev je večje zadovoljstvo kupca, ki ga je ta v končni fazi

pripravljen tudi bolje plačati. Zato se lahko pojavljajo, ob različnih dodatnih storitvah, tudi različne (transferne) cene, ki jih je mogoče, ob ovrednotenju stroškov dodatnih storitev, ugotoviti na posreden način.

e) Dobavni in plačilni pogoji

Možnosti oblikovanja dobavnih in plačilnih pogojev vodijo pri drugače homogenih proizvodih do različnih prenosnih cen. Že različne vsebine transportnih klavzul (npr. Incotermsi), ki urejajo npr. prehod tveganja in lastništva, se praviloma odražajo v oblikovanju prenosnih cen.

3.2.2 Analiza funkcij

V razlagi pojmov Smernic OECD je funkcijska analiza opredeljena kot postopek, s katerim multinacionalke in davčne uprave analizirajo opravljene funkcije, ki jih prevzema posamezna povezana oseba v nadzorovanih transakcijah in neodvisna oseba v primerljivih nenadzorovanih transakcijah, ob upoštevanju uporabljenih sredstev in prevzetega tveganja.

Cilj funkcijske analize je ugotoviti primerljive transakcije in ugotoviti njihovo (ne)primerljivost. Funkcijska analiza daje vsem, ki proučujejo politiko prenosnih cen multinacionalke, hiter pregled organizacije, tako da se seznanijo z njenimi glavnimi dejavnostmi. Istočasno skuša opredeliti naloge, ki jih opravlja vsaka posamezna družba multinacionalke, ne glede na to, ali jih zaračunava ali ne; z njo je mogoče oceniti pomembnost vsake posamezne naloge za celotno poslovanje multinacionalke (Transfer Pricing Guidelines, 2001, str. 26).

Analiza funkcij je eden izmed bistvenih elementov vsake oblike razdelitve dobička; po eni strani je edini smiselni kriterij, ki omogoča razdelitev dobička, po drugi strani pa odgovarja tudi neodvisnemu tržnemu načelu, to je, da ustreza razmeram, ki bi bile v primeru poslovanja med nepovezanima osebama. Določanje cen med nepovezanimi osebami vedno temelji na primernem poplačilu za prevzete funkcije, tveganje in vloženi kapital. V okviru analize funkcij bo potrebno najprej opredeliti organizacijo oz. strukturo koncerna, da bi dobili pregled nad relevantnimi podjetji. Predvsem je potrebno upoštevati pravno obliko posameznih podjetji, iz česar so razvidni prvi napotki o prevzemu tveganja.

Cilj funkcijske analize je torej ugotoviti primerljive transakcije in ugotoviti njihovo (ne)primerljivost. Opravljena mora biti tako, da bo zajela tri področja, in sicer (Kuhar, 2008, str. 55):

- identifikacijo glavnih funkcij
- uporabljena sredstva

- prevzeto tveganje.

Pri poslih med dvema nepovezanima podjetjema je poplačilo odvisno od prevzetih funkcij. Pri ocenjevanju primerljivosti poslov je zato pomembno opraviti primerjavo prevzetih funkcij. Analiza funkcij ugotavlja gospodarsko pomembne dejavnosti in odgovornosti ter njihovo razdelitev med obema podjetjema.

Funkcije, ki jih je potrebno ugotoviti in primerjati, so npr. raziskovanje in razvoj, nabava, proizvodnja, montaža, servis, oblikovanje, prodaja, marketing, transport, financiranje in menedžment. Pomembna je tudi ugotovitev in primerjava vloženi sredstev. Prav tako je potrebno upoštevati prevzeta tveganja, saj naj bi teoretično na prostem trgu veljalo pravilo, da je večje tveganje poplačano tudi z večjim dobičkom.

3.2.3 Pogodbeni pogoji

Pogodbeni pogoji pri poslih med nepovezanimi osebami določajo razdelitev funkcij, tveganja, obveznosti in prednosti. Zaradi nasprotnih interesov obeh strani je možno realno pričakovati, da se teh pogojev tudi držijo. Pri povezanih podjetjih pogosto takšnega različnega interesa ni, zato je potrebno preveriti, kakšne so dejanske razmere. Ti pogoji ne izhajajo le iz pogodb, temveč tudi iz poslovne korespondence in obnašanja (Smernice OECD, 1997, tč. 1.28).

3.2.4 Gospodarski položaj

Na dosežene cene na nekem trgu ima splošni gospodarski položaj velik vpliv. Da bi si ustvarili primerljivost, je pomembno, če so tržišča, na katerih so dejavna, tudi primerljiva nepovezana podjetja podobna, in da razlike nimajo bistvenega vpliva na ceno oziroma, da so možni potrebni popravki.

Ker podjetja dosegajo pri nabavi oz. prodaji proizvodov oz. storitev na različnih trgih različne cene, je potrebno pri primerjavi prenosnih cen, oblikovanih v transakcijah med povezanimi podjetji, s tistimi, ki jih dosegajo pri istovrstnih poslih neodvisna podjetja, preučiti relevantne faktorje, ki določajo primerljivost trgov, in sicer (Smernice OECD, 1997, tč. 1.30):

- geografsko lokacijo trga,
- stopnjo konkurence na trgu,
- razpoložljivost nadomestnih dobrin in storitev,
- transportne stroške,
- velikost trga,
- kupno moč potrošnikov,

- stroške proizvodnje, dela in kapitala,
- obliko in obseg poseganja države v gospodarstvo,
- čas sklenitve posla idr.

Omenjeni dejavniki so še posebej pomembni za majhno državo, kot je Slovenija, saj je v taki državi pogosto težko dobiti ustrezne primerljivke.

3.2.5 Poslovne strategije

Pri poslovnih strategijah je potrebno upoštevati veliko podjetniških vidikov, kot so (Smernice OECD 1997, tč. 1.31):

- inovacija in razvoj novih proizvodov,
- stopnja diverzifikacije,
- strategije tveganja,
- ocena političnih sprememb,
- vpliv obstoječih zakonov o zaposlovanju in druge.

Strategije je potrebno ugotoviti, tako pri podjetjih v koncernu kot tudi pri neodvisnem podjetju.

Smernice OECD dopuščajo tudi možnost, da npr. strategija vstopa na trg ne uspe in da to še ne pomeni, da se prenosne cene, ki so bile ravno zaradi te strategije ustrezno modificirane, ne sprejmejo kot pravilne. Taka določba izhaja iz načela ugotavljanja prenosnih cen na temelju primerjave istovrstnih poslov med neodvisnimi podjetji, saj lahko neko neodvisno podjetje zaradi vstopa na določen trg dobavlja trgovcu blago prav tako po nižji ceni, pa kljub temu ne uspe izboljšati svojega tržnega položaja in ne poveča bodočih dobičkov. Če smernice OECD tega ne bi dopuščale, bi bila povezana podjetja, ki ne bi zlorabila prenosnih cen, v neenakopravnem položaju.

3.3 Metode določitev transfernih cen

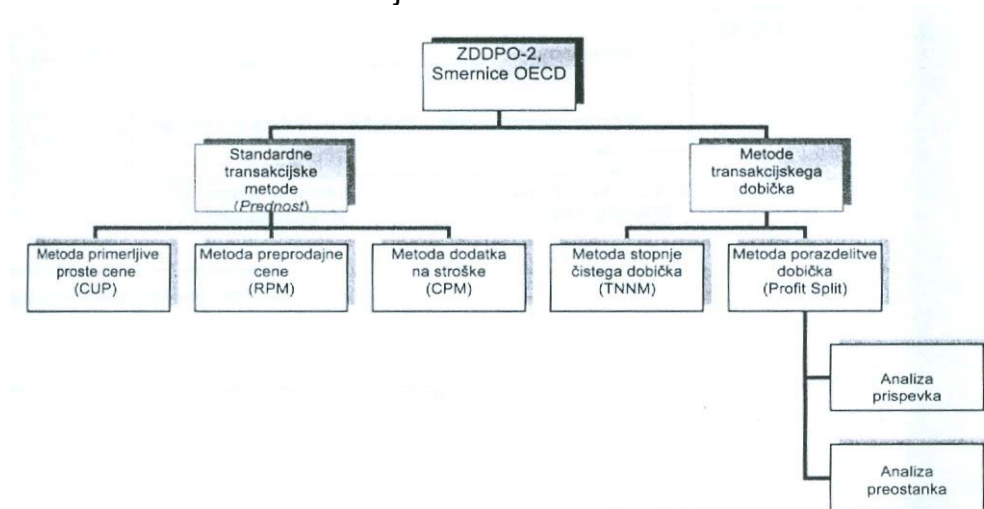
S pomočjo metod za določanje transfernih cen je mogoče ugotoviti, ali so pogoji, ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami, skladni z neodvisnim tržnim načelom. Pri tem ne obstaja ena sama metoda, ki bi bila primerna za vrednotenje vseh možnih situacij, kot po drugi strani tudi ne more biti ovržena uporabnost katerekoli specifične metode. Za namene dokazovanja skladnosti transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami je treba hraniti

dokumentacijo in jo po potrebi predložiti pristojnemu davčnemu organu. Pri uporabi metod moramo upoštevati, da (Kuhar, 2008, str. 75):

- v nobeni situaciji ni primerna le ena metoda in tudi ni mogoče, da bi določili posebna pravila, ki bi veljala v vseh primerih;
- je pri določanju transfernih cen treba opustiti nepomembna ocenjevanja (»nepomembno« je v bistvu zelo relativno);
- davčni predpisi ne zahtevajo uporabe več kot ene metode; če bi bilo obvezno predstaviti analize na podlagi več metod, bi to za davčne zavezance pomenilo veliko breme.

Metode za določanje transfernih cen se po 16. členu ZDDPO-2, kakor tudi po Smernicah OECD v izhodišču delijo na standardne transakcijske metode (angl. *traditional transaction methods*) in metode, ki temeljijo na transakcijskem dobičku (angl. *transactional profit methods*). Smernice OECD dovoljujejo uporabo metod iz Slike 1.

Slika 1: Metode za določanje transfernih cen



Vir : Kuhar, *Transferne cene-poslovni in davčni vidik*, 2008, str. 75

S pomočjo metod za določanje transfernih cen je mogoče ugotoviti, ali so pogoji, ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami, skladni s tistimi, za katere bi se v enakih ali primerljivih transakcijah in okoliščinah dogovorili neodvisni osebi. V izhodišču jih delimo na standardne transakcijske metode in metode, ki temeljijo na transakcijskem dobičku.

Skladno z 8. členom Pravilnika o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/2006) je treba pri določanju transfernih cen dati prednost standardnim transakcijskim metodam pred vsemi drugimi, znotraj njih pa še posebno metodi primerljivih prostih cen. Takrat, ko gre za zelo zapletene in izjemne transakcije in ni mogoče

uporabiti standardnih transakcijskih metod, se lahko uporabi tudi ena izmed metod transakcijskega dobička ali njihova kombinacija, s katero se lahko ugotovi primerljiva tržna cena. Po 7. členu istega Pravilnika o transfernih cenah se pri uporabi metod za določanje primerljive tržne cene šteje, da je nepovezana transakcija primerljiva s povezano transakcijo, če je izpolnjen vsaj eden izmed naslednjih pogojev:

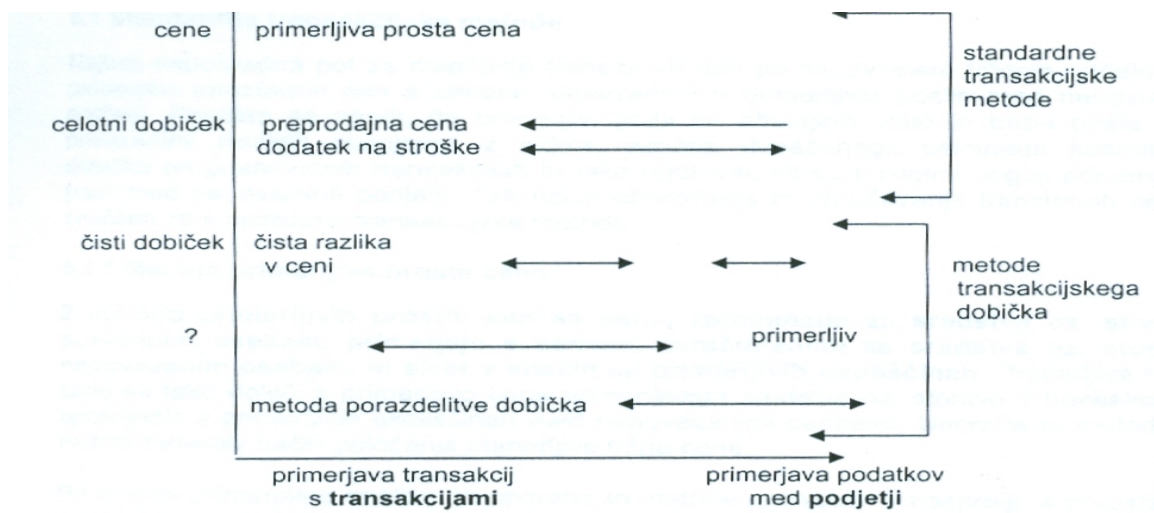
a) nobena izmed razlik med transakcijami, ki se primerjajo, ali med osebami, ki so udeležene v teh transakcijah, ne more bistveno vplivati na:

- ceno na prostem trgu pri uporabi metode primerljive proste cene,
- razliko v ceni na prostem trgu pri uporabi metode preprodajne cene,
- dodatek na stroške na prostem trgu pri uporabi metode dodatka na stroške,
- stopnjo čistega dobička na prostem trgu pri uporabi metode stopnje čistega dobička,

b) obstaja možnost, da se bistveni vplivi razlik med primerjanimi transakcijami odpravijo z ustreznimi prilagoditvami.

Kot prikazujemo na sliki 2, je transferne cene mogoče oblikovati s primerjavo med posamičnimi transakcijami ali s primerjavo podatkov o dobičku med podjetji, kar je temelj za razločevanje med standardnimi transakcijskimi metodami in metodami transakcijskega dobička.

Slika 2: Metode za določanje transfernih cen



Vir : Kuhar , *Transferne cene-poslovni in davčni vidik*, 2008 , str. 76

Iz slike 2 lahko razberemo razliko med standardnimi transakcijskimi metodami in metodami transakcijskega dobička. Tako je za metodo primerljive proste cene, ki

ima prednost pred preostalimi metodami, značilno, da primerjamo cene in transakcije iz povezanih in nepovezanih poslov, kar daje najbolj zanesljive rezultate. V nasprotju s to metodo pri oblikovanju transference cen z metodama preprodajne cene in dodatka na stroške primerjamo cene in celotni dobiček, pri čemer primerjamo podatke o opravljenih transakcijah kakor tudi podatke o razlikah v cenah, ki jih dosegajo podjetja pri posameznih transakcijah ali skupinah transakcij. Z uporabo metod transakcijskega dobička se čedalje bolj pomikamo od primerjave cen, doseženih pri posamičnih transakcijah, k primerjavi čistega dobička pri teh transakcijah in od primerjave transakcij k primerjavi stopenj dobička med podjetji, s čimer se zmanjšuje zanesljivost in realnost primerljivk. Iz tega izhaja, da je treba takrat, ko imamo na voljo podatke o cenah in primerljivih transakcijah, dati prednost standardnim transakcijskim metodam.

3.3.1 Standardne transakcijske metode (angl. *Traditional transaction methods*)

Te metode so se razvile najprej. Njihova uporaba je enostavnejša. Razvile so se neposredno iz načela razdalje. Njihova osnovna značilnost je, da določajo cene izključno na podlagi primerjave (Smernice OECD, 1997, tč.2.49).

Najbolj neposredna pot za določanje transference cen po neodvisnem tržnem načelu je v primerjavi transference cen s cenami, doseženimi v primerljivih poslih med neodvisnimi podjetji. Pogosto se zgodi, da primerljivi posli ne obstajajo, zato je treba posle med povezanimi podjetji ocenjevati z vidika razpona doseženega celotnega kosmatega dobička pri posameznih transakcijah in tako ugotoviti, ali so poslovni pogoji primerljivi s posli med neodvisnimi podjetji. Tak način oblikovanja in proučevanja transference cen je značilen za standardne transakcijske metode.

Standardne transakcijske metode so (Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations, 1995, str.42) :

1. metoda primerljive proste cene (angl. *comparable uncontrolled price method - CUP method*),
2. metoda preprodajnih cen (angl. *resale price method*)
3. metoda dodatka na stroške (angl. *cost-plus method*).

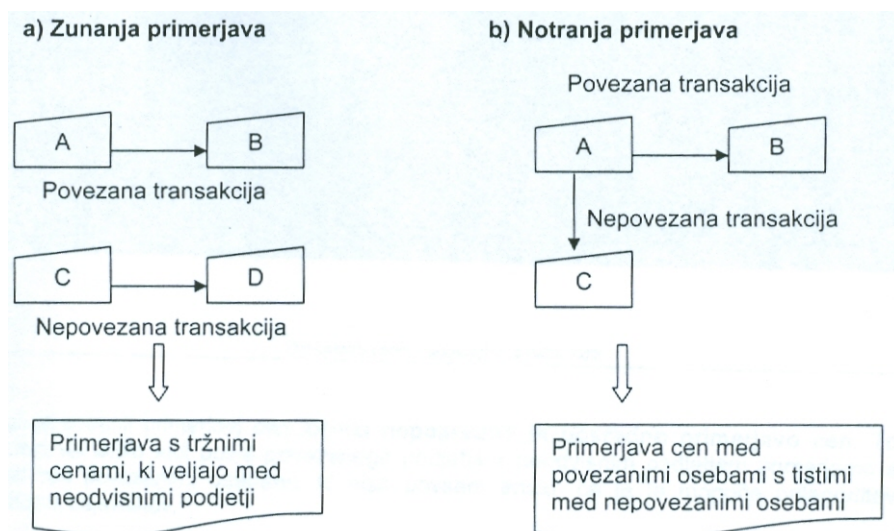
3.3.1.1 Metoda primerljive proste cene (angl. *Comparable uncontrolled price method -CUP*)

Z metodo primerljivih prostih cen se cene, zaračunane za sredstva oz. storitve

povezanim osebam, primerjajo s cenami, zaračunanimi za sredstva oz. storitve nepovezanim osebam, in sicer v enakih ali primerljivih okoliščinah. Primerljiva tržna cena se tako določi s primerjavo cene primerljivega sredstva oz. storitve v transakcijah, opravljenih v primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebam. Uporaba te metode je najbolj zanesljiv način določanja primerljive tržne cene (Smernice OECD, 1997, tč.2).

Pri izvedbi primerjalne analize za uporabo te metode je treba - v nasprotju s preostalimi metodami - natančno analizirati opravljene funkcije, vložena sredstva in prevzeta tveganja, poleg tega pa še značilnosti sredstev oz. storitev, ki so predmet transakcij, kakor tudi podjetje, ki opravlja transakcije. Pri iskanju primerljivk in na njihovi podlagi določenih transfernih cen ločimo zunanjo in notranjo primerjavo, ki jo shematično prikazujem s sliko 3.

Slika 3: Presoja ustreznosti transfernih cen po metodi primerljive proste cene



Vir : Kuhar, *Transferne cene-poslovni in davčni vidik*, 2008, str. 78

Glede na metodiko primerjave cen razlikujemo zunanjo in notranjo cenovno primerjavo. Zunanja cenovna primerjava pomeni, da jemljemo za zunanje cene javno dostopne podatke. Notranja cenovna primerjava pomeni, da prodaja povezana oseba istovrstne storitve oz. blago pod podobnimi pogoji istočasno drugi povezani in neodvisni osebi, pri tem pa naj bi ceni bili enaki (Babič, Kavčič, 2001, str. 52-53).

V nadaljevanju sta primerjavi podrobneje prikazani :

a) Zunanja primerjava cen

Pri tej primerjavi primerjamo transferne cene s cenami, ki veljajo na trgu med

nepovezanimi osebami (npr. istovrstne dobave sredstev in storitev). Te je mogoče ugotoviti na borzi, ali veljajo v panogi, ali se oblikujejo pri trgovanju med nepovezanimi osebami. Ker gre za primerjavo med neodvisnimi posli, ni dopustno, da bi npr. primerjali transferne cene, ki veljajo v eni skupini, s tistimi, ki veljajo v drugi, saj pri tem ne gre za transakcije med nepovezanimi osebami.

Nujni pogoj za uporabo metode primerljive proste cene je neposredna ali vsaj posredna možnost primerjave cen posameznih poslov, ki so predmet menjave, in razmer, v katerih se ta dogaja. Različnosti, ki iz tega izhajajo, je treba izključiti ali jih vsaj z ustreznimi popravki odpraviti.

Neposredna primerjava cen je mogoča le v primerih, če odmislimo razmere, ko so znane borzne cene in poklicne tarife, ko so posli, s katerimi se primerjajo transferne cene, enaki ali vsaj podobni ter so opravljeni v enakih ali podobnih okoliščinah in pogojih. Tak način določanja transfernih cen je med davčnimi organi kakor tudi pri podjetjih kot davčnih zavezancih najbolj priljubljen, saj omogoča njihovo nezapleteno določitev na podlagi dostopa do enakih tržnih podatkov o podobnih poslih med neodvisnimi podjetji, opravljenimi v podobnih okoliščinah in ob podobnih pogojih.

b) Notranja primerjava cen

Pri tej primerjavi primerjamo transferne cene s tržnimi cenami, ki so jih dosegle povezane osebe same ali z njimi povezane osebe z nepovezanimi osebami. Tak postopek je posebno uporaben takrat, ko so bile opravljene istovrstne dobave proizvodov ali storitev tako povezanim kot tudi neodvisnim podjetjem. Cena, ki jo je plačala nepovezana oseba, velja kot primerjalna cena za transferno ceno med povezanima osebama. Pri tem je treba izhajati iz predpostavke, da gre pri trgovanju med povezanimi osebami za posel, ki se opravlja tudi na trgu.

Tudi pri notranji primerjavi cen ločimo neposredno in posredno primerjavo cen. To pomeni, da lahko tudi posle povezanega podjetja z neodvisnim podjetjem primerjamo s posli med povezanimi osebami, ki niso povsem enaki, če je le mogoča prilagoditev odločilnih dejavnikov.

V praksi je povezanim podjetjem in davčnim organom zelo težko najti primerljive posle, saj so podatki o sklenjenih poslih in z njimi povezani pogoji transakcij strogo varovane poslovne skrivnosti. Zato je praktično nemogoče ugotoviti vse okoliščine poslov med neodvisnimi osebami, kot so cene, dobavljene količine, odobreni rabati, transportni pogoji, prevzeto valutno tveganje, plačilni pogoji idr., in jih primerjati s pogoji med povezanimi podjetji. Zaradi tega je treba opraviti posredno

primerjavo cen, pri kateri izločimo vpliv odklonskih dejavnikov in preračunamo dogovorjeno transferno ceno na ceno, ki bi jo sklenili neodvisni podjetji.

3.3.1.2 Metoda preprodajne cene (angl. *Resale price method -RPM*)

Pri metodi preprodajnih cen primerjamo relativno velikost razlike v ceni oziroma marži. Ta metoda se uporabi tako, da se od končne prodajne cene po kateri je proizvod prodan neodvisnemu kupcu, odšteje primerna razlika v ceni. Tako dobljena razlika pomeni ustrezno transferno ceno, po kateri prodajalec kupi proizvod od povezane osebe (Smernice OECD, 1997, tč.2.14).

Tudi pri tej metodi lahko ločimo metodo notranje preprodajnih cen in metodo zunanje preprodajnih cen. Po metodi notranje preprodajnih cen primerjamo relativno razliko v ceni enega prodajalca, ki kupuje blago enkrat od povezanega podjetja in drugič od neodvisnega podjetja, po metodi zunanje preprodajnih cen pa lahko primerjamo relativno razliko v ceni dveh različnih podjetij, pri čemer eno posluje s povezano osebo, drugo pa je na trgu neodvisno (Guzina, 2007, str. 44).

Podobno kot pri metodi primerljivih prostih cen, tudi pri metodi preprodajnih cen, vodila OECD postavljajo dva pogoja (izpolnjen mora biti vsaj eden), da lahko določeno situacijo med dvema neodvisnima podjetjema primerjamo s situacijo med dvema povezanima podjetjema ter da lahko to metodo uporabimo. Ta dva pogoja sta (OECD Transfer Pricing Guidelines, 2001, 2.16):

- med obema situacijama (oziroma med povezanima in neodvisnima podjetjema) ne obstajajo razlike, ki bi lahko vplivale na oblikovanje cene,
- če take razlike obstajajo, jih lahko z manjšimi, še dopustnimi prilagoditvami odpravimo, tako da je primerjava vseeno smiselna oziroma možna.

Pri metodi preprodajnih cen je zanimivo to, da neodvisno podjetje ne prodaja nujno enakega oziroma podobnega proizvoda, ga pa lahko kljub temu uporabimo za primerjavo. Zaradi tega so pri uporabi te metode ponavadi potrebne manjše prilagoditve kot pri metodi primerljivih prostih cen, saj razlike v proizvodih manj vplivajo na relativno izraženo razliko v ceni kot na absolutno izraženo končno prodajno ceno. Glede na ti dve značilnosti metode preprodajnih cen lahko z veliko verjetnostjo predpostavimo, da je ta metoda uporabljiva v večjem številu situacij, kot metoda primerljivih prostih

cen.

Ob upoštevanju vsega navedenega je metoda preprodajnih cen najuporabnejša v naslednjih primerih in ob upoštevanju naslednjih značilnosti (Guzina, 2007, str. 45-46):

- Kadar je poslovanje dveh povezanih podjetij primerljivo s poslovanjem dveh neodvisnih podjetij v vseh pomembnejših značilnostih, razen v vrsti proizvoda, ki je predmet poslovanja, je metoda preprodajnih cen zanesljivejša od metode primerljivih prostih cen. Kljub temu daje tudi metoda preprodajnih cen boljši rezultat, če so si proizvodi, ki so predmet poslovanja, podobi med seboj.
- Kadar prodajalec, ki kupi proizvod od povezane osebe, le-temu doda relativno majhno dodano vrednost, je metoda preprodajnih cen zanesljivejša. Relativno majhna dodana vrednost namreč pomeni majhno razliko v ceni, ki pomeni manjšo možnost napake. Majhno dodano vrednost doda prodajalec v primerih, kadar so proizvodi bolj ali manj le predmet preprodaje in niso na primer predmet dodatne obdelave oziroma predelave.
- Pri merjenju zanesljivosti metode preprodajnih cen je pomemben tudi čas, ki preteče med nakupom proizvoda od povezanega podjetja in prodajo le-tega neodvisnemu podjetju. Krajši kot je, manjša je verjetnost, da bodo potrebne prilagoditve zaradi sprememb tržnih pogojev, na primer tečajev valut, obrestnih mer in podobno.
- Višina razlike v ceni in s tem tudi možnost uporabe metode preprodajnih cen (ob upoštevanju prilagoditev, ki so za njeno uporabo potrebne) je odvisna od števila in načina poslovnih funkcij, ki jih prodajalec opravlja, od uporabljenih sredstev (predvsem je pomembno, če so to sredstva, ki imajo zaradi svojih značilnosti, na primer enkratnosti oziroma redkosti, (visoka vrednost) in od prevzetih tveganj prodajalca.
- Višina razlike v ceni in s tem uporaba metode preprodajnih cen je odvisna tudi od obstoja ekskluzivne pravice za prodajo določenega proizvoda na določenem geografskem območju. Ekskluzivna pravica prodaje ponavadi prinaša večjo razliko v ceni in višji dobiček.

3.3.1.3 Metoda dodatka na stroške (angl. *Cost plus method-CPM*)

Metoda dodatka na stroške je podobna metodi preprodajnih cen. Tudi pri metodi dodatka na stroške primerjamo relativno višino dodatka (pribitka) na stroške. Dodatek na stroške je ekonomska kategorija, ki je vsebinsko podobna razliki v ceni. Bistvena razlika med metodo preprodajnih cen in

metodo dodatka na stroške je v tem, da pri prvi metodi preučujemo poslovanje preprodajalca, ki kupuje proizvode od povezane osebe, pri drugi pa preučujemo proizvajalca oziroma prodajalca, ki prodaja proizvode povezani osebi.

Metoda dodatka na stroške se uporabi tako, da se na izračunane stroške proizvajalca (oziroma prodajalca) doda primeren dodatek na stroške, tako izračunana vsota pa predstavlja ustrezno transferno ceno, po kateri proizvajalec nato proda proizvod povezani osebi (Smernice OECD, 1997, tč. 2.32).

Tudi pri tej metodi lahko, po vzoru metode primerljivih prostih cen, ločimo metodo notranjega dodatka na stroške in metodo zunanjega dodatka na stroške. Po metodi notranjega dodatka na stroške primerjamo dodatek na stroške preučevanega podjetja z dodatkom na stroške, ki ga to isto podjetje dosega pri prodaji proizvodov neodvisnemu podjetju, po metodi zunanjega dodatka na stroške pa primerjamo relativno višino dodatka na stroške dveh različnih podjetij, pri čemer eno posluje s povezano osebo, drugo pa je na trgu neodvisno.

Metoda dodatka na stroške je najuporabnejša v primerih, ko si povezana podjetja med seboj zaračunavajo storitve ali prodajajo polproizvode. V teh primerih so namreč tveganja, povezana s poslovanjem, relativno majhna, zato je tudi dodatek na stroške lahko nižji. Nižji dodatek na stroške pomeni manjšo možnost napak.

Največji problem metode dodatka na stroške je v tem, da različna podjetja uporabljajo različne načine za merjenje svojih stroškov. To še posebej velja za podjetja, ki poslujejo v različnih državah z različnimi računovodskimi usmeritvami in standardi.

Glede na to, katere izmed omenjenih stroškov upoštevamo, lahko izračunamo tako bruto kot neto dodatek na stroške. Bruto dodatek na stroške dobimo tako, da od transferne cene odštejemo le neposredne in ustrezen delež posrednih stroškov proizvodnje, za neto dodatek na stroške pa odštejemo tudi ustrezen delež splošnih stroškov podjetja.

3.3.2 Metode transakcijskega dobička (*angl. Transactional profit methods*)

Te metode so se razvile kasneje, ko se je na trgu začelo pojavljati vedno več primerov, v katerih z uporabo standardnih transakcijskih metod ni bilo mogoče ustrezno oblikovati transfernih cen. Njihova uporaba je bolj zapletena, saj za

razliko od standardnih transakcijskih metod, ki iščejo podatke za oblikovanje transfernih cen v drugih primerljivih situacijah, metode transakcijskega dobička, zaradi pomanjkanja podatkov na trgu, uporabljajo za oblikovanje transfernih cen podatke, ki so dosegljivi znotraj povezanih oseb.

Transferne cene se s pomočjo teh metod oblikujejo tako, da se najprej določi ciljni dobiček vsake izmed povezanih oseb, nato pa se določi transferna cena, ki omogoča doseganje tako določenega ciljnega dobička (Smernice OECD, 1997, tč. 3.49 do 3.51).

Metodi transakcijskega dobička sta :

1. Metoda stopnje čistega dobička (angl. *transactional net margin method*)
2. Metoda porazdelitve dobička (angl. *profit split method*).

3.3.2.1 Metoda stopnje čistega dobička (angl. *Transactional net margin method-TNMM*)

Metoda stopnje čistega dobička primerja relativno izraženi dobiček iz poslovanja povezanega podjetja s podjetjem, ki je na trgu popolnoma neodvisno. Osnova za relativno izraženi dobiček (ki se v dobesednem slovenskem prevodu imenuje neto razlika v ceni in izraža razmerje med dobičkom iz poslovanja in drugo bolj ali manj poljubno računovodsko kategorijo) so lahko prihodki, stroški, sredstva ali druge računovodske kategorije.

Tudi to metodo lahko razdelimo na metodo notranje stopnje čistega dobička, pri kateri primerjamo relativno izraženi dobiček istega podjetja, ko posluje s povezanim in z nepovezanim podjetjem, in na metodo zunanje stopnje čistega dobička, pri kateri primerjamo relativno izraženi dobiček dveh različnih podjetij, ki pa poslujeta v primerljivih situacijah.

V primerjavi z metodo porazdelitve dobička je metoda stopnje čistega dobička enostavnejša za uporabo. Pri tej metodi namreč potrebujemo le podatke enega izmed dveh povezanih podjetij, zaradi česar odpade problem primerljivosti različnih računovodskih kategorij v različnih državah. V primerjavi s tradicionalnimi transakcijskimi metodami je metoda stopnje čistega dobička uporabna v večjem številu primerov, saj je osnova dobiček (namesto zgolj cene, marže ali stroškov), ki pa že odraža določene razlike v primerljivih situacijah in posledično zahteva manjše prilagoditve.

Če na razlike v absolutno izraženih cenah blaga vplivajo razlike v blagu, na razlike v maržah pa razlike pri opravljanju poslovnih funkcij, potem lahko za metodo stopnje čistega dobička ugotovimo, da na razlike v relativno izraženem dobičku vplivajo drugi dejavniki, kot so na primer: nevarnost

vstopa novih konkurentov na trg, konkurenčne prednosti podjetja, razlike v ceni kapitala, faza razvoja, v kateri se nahaja podjetje, in mnogi drugi.

Metoda stopnje čistega dobička ima tudi vrsto pomanjkljivosti. Predvsem so pri metodi zunanje stopnje čistega dobička podatki večinoma težko dostopni. Pogosto ima celo davčni organ na podlagi davčnih pregledov več ustreznih podatkov za primerjavo kot pa davčni zavezanec sam. Ker metoda zahteva le uporabo podatkov enega izmed dveh povezanih podjetij, nas lahko njena uporaba včasih pripelje do nelogičnih rezultatov, kot na primer do tega, da celotni dobiček skupine povezanih podjetij pripade le enemu izmed njih. Če dve povezani podjetji med seboj poslujeta tako, da sta obe hkrati prodajalec in kupec, so prilagoditve transfernih cen zaradi zahteve davčnega organa težavne. Ali naj podjetje, ki naj bi povečalo svoj celotni dobiček, zniža svoje vhodne cene ali poviša svoje izhodne cene, je vprašanje brez jasnega odgovora. Kljub temu pa je v določenih situacijah oblikovanje transfernih cen z uporabo metode stopnje čistega dobička smiselna in edina možna rešitev.

3.3.2.2 Metoda porazdelitve dobička (angl. *Profit Split method*)

Metodo porazdelitve dobička podjetja le redko uporabljajo za oblikovanje transfernih cen. Pogosteje se namreč uporablja za naknadno ugotavljanje, ali je dobiček, ki ga dosega posamezno povezano podjetje, ustrezen in posledično, ali so bile transferne cene med dvema povezanima podjetjema oblikovane v skladu z načelom razdalje.

Po metodi porazdelitve dobička je treba najprej ugotoviti višino dobička, ki jo je treba razdeliti, nato pa ugotovljeni dobiček razdeliti med obe povezani podjetji tako, kot bi to verjetno storili dve nepovezani podjetji, ki poslujeta po načelu razdalje. Upoštevati je torej treba delitev poslovnih funkcij (ob upoštevanju uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj) oziroma delitev storitev, ki jih opravlja posamezno podjetje.

Poznamo več možnih metod za porazdelitev dobička med dve povezani podjetji, med katerimi sta najbolj znani dve (OECD Transfer Pricing Guidelines, 2001, 3.15-3.22), in sicer :

- a) Metoda analize prispevka (angl. *contribution analysis*)
- b) Metoda analize ostanka (angl. *residual analysis*).

a) Metoda analize prispevka (angl. *Contribution analysis*)

Celotni ugotovljeni dobiček dveh povezanih podjetij (oziroma le dobiček, ki je rezultat določenih transakcij) porazdelimo med obe podjetji tako, da

upoštevamo relativno vrednost posameznih poslovnih funkcij (oziroma storitev), ki jih opravlja posamezno podjetje. Osnova za delitev so lahko različne ravni ugotovljenega dobička. Tako lahko delimo celotni dobiček (oziroma čisti poslovni izid v skladu s SRS 2002) ali pa dobiček iz poslovanja (kot razliko med prihodki in odhodki iz poslovanja), pri čemer mora v drugem primeru vsako podjetje po razdelitvi dobička odšteti še nekatere druge odhodke oziroma stroške, da ugotovi celotni dobiček.

b) Metoda analize ostanka (angl. *Residual analysis*)

Dobiček porazdelimo med dve povezani podjetji v dveh fazah. V prvi fazi vsakemu izmed povezanih podjetij dodelimo toliko dobička, da doseže primeren donos glede na poslovne funkcije, ki jih opravlja, v drugi fazi pa preostanek dobička (ali izgube) razdelimo tako, da kar najbolj upoštevamo vse okoliščine, ki bi lahko vplivale na razdelitev med dvema nepovezanima podjetjema.

Seveda lahko dobiček delimo tudi na razne druge možne načine, pri čemer je edini pogoj, da pri tem čim bolj upoštevamo načelo razdalje. Tako lahko dobiček razdelimo na takšen način, da obe povezani podjetji dosežeta enako stopnjo dobička na kapital (osnovni ali celotni kapital). Druga možnost je delitev dobička ali dela dobička tako, da upoštevamo diskontirani neto denarni tok obeh povezanih podjetij v njuni pričakovani življenjski dobi.

Tudi metoda porazdelitve dobička ni uporabna v vseh primerih. Pogosto je največji problem ugotoviti celotni dobiček dveh povezanih podjetij iz različnih držav. Računovodski izkazi ponavadi niso direktno primerljivi zaradi različnih denarnih enot, različnega definiranja posameznih računovodskih kategorij in različnih računovodskih pravil. Nekatere izmed teh pomanjkljivosti odpravlja metoda stopnje čistega dobička.

3.4 Razpon primerljivih tržnih cen

Določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, zato se pri primerjavi cen, oblikovanih med povezanimi osebami, s tistimi, ki bi bile dosežene med neodvisnimi osebami, pogosto dogaja, da se pri uporabi ene oz. več metod za določanje transfernih cen ugotovi razpon vrednosti, ki se v enaki meri pokažejo za zanesljive. V takih primerih lahko različne vrednosti znotraj ugotovljenega razpona glede na ugotovljene okoliščine pomenijo približanje pogojem, ki bi bili doseženi pri poslovanju med neodvisnimi osebami (Kuhar, 2007a, str. 2) .

Razpon je interval, ki predstavlja:

- ceno za primerljive transakcije,
- dodatek na stroške, kosmato ali čisto razliko v ceni pri primerljivih podjetjih,
- druge indikatorje dobička.

Različne vrednosti se lahko ugotovijo tudi zato, ker je realnost na trgu taka, da neodvisne osebe, ki sklepajo enake ali primerljive posle, ne dosegajo enake cene, ampak ceno znotraj ustreznega razpona, ki ga je mogoče šteti za tržnega. Zaradi tega zahteva ugotavljanje dejansko doseženih cen med neodvisnimi osebami praktično sposobnost presoje. V primerih, ko se razpon cen v poslih med povezanimi osebami giblje v mejah razpona, ki se dosega ali bi bil dosežen med neodvisnimi podjetji, dogovorjenih transfernih cen ni treba prilagajati oz. je treba upoštevati pogoje, ki so navedeni v nadaljevanju (Smernice OECD, 1997, tč. 1.45 do 1.47).

Razpon primerljivih tržnih cen je določen v 21. členu Pravilnika o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/2006). Pri tem gre za ločevanje med več situacijami določanja primerljivih tržnih cen, pri čemer je glavni dejavnik razločevanja dejstvo, ali pri njihovem določanju razpolagamo z relativno zanesljivimi oz. natančnimi podatki in dokumentacijo o okoliščinah in pogojih transakcij ali ne.

Tako so glede na razpolaganje z ustreznimi dokazili mogoče naslednje situacije:

1. Relativno zanesljivi podatki

Če je rezultat uporabe metode ali metod za določanje primerljive tržne cene več enako verjetnih primerljivih tržnih cen (cen, dodatkov na stroške, kosmatega ali čistega dobička) oz. razponov primerljivih tržnih cen, se kot primerljiva tržna cena šteje tista vrednost v razponu primerljivih tržnih cen, ki najbolje odseva okoliščine in pogoje transakcije. To se nam zdi zelo pomembno, saj zdaj zakonodaja zavezancev več ne sili k prilagoditvam tudi v primerih, ko z dokumentacijo lahko dokažejo, da je neka transferna cena najustreznejša, čeprav ni enaka matematično izračunani vrednosti razpona. Menimo, da lahko govorimo o relativno zanesljivih podatkih, ko:

- so informacije o povezani transakciji in neodvisnih primerljivkah take, da jih je zlahka identificirati in ovrednotiti;
- je vsaka od razlik, ki vpliva na ceno ali razliko v ceni ali dobiček, natančno in smiselno pojasnjena;
- je vpliv razlik med primerljivkami izločen z ustrezno prilagoditvijo.

2. Manj zanesljivi podatki

V tem primeru za določitev primerljive tržne cene uporabimo interkvartilni razpon, ki ga ugotovimo tako, da iz celotnega ugotovljenega razpona primerljivih tržnih cen

izločimo 25 % spodnjih zunanjih vrednosti in 25 % zgornjih zunanjih vrednosti. Primerljiva tržna cena se tako ugotovi kot mediana interkvartilnega razpona primerljivih tržnih cen. Ta razpon uporabimo, če nimamo na voljo neodvisnih primerljivk oz. te ne ustrezajo pogojem, opisanim pri relativno zanesljivih podatkih.

Mediana je vrednost, ki razdeli ves oz. interkvartilni razpon primerljivih tržnih cen na dve polovici. Kadar razpolagamo z lihim številom podatkov o primerljivih tržnih cenah, je mediana srednja številka, če pa je število podatkov sodo, se mediana izračuna kot povprečje dveh srednjih vrednosti.

3. Vrednost transfernih cen je zunaj razpona primerljivih tržnih cen

V takem primeru se primerljiva tržna cena določi kot mediana vsega oz. interkvartilnega razpona primerljivih tržnih cen. Pri izračunu mediane se uporabi: Ves razpon, če imamo relativno zanesljive oz. natančne podatke in dokumentacijo; Interkvartilni razpon, če imamo manj zanesljive oz. natančne podatke in dokumentacijo,

4. Sprememba primerljive tržne cene v drugem davčnem obdobju

Če se v enem davčnem obdobju kot primerljiva tržna cena sprejme vrednost, določena v razponu primerljivih tržnih cen in se v naslednjem davčnem obdobju primerljiva tržna cena znotraj razpona primerljivih tržnih cen zviša ali zniža ter če davčni zavezanec ne dokaže, da so se okoliščine in pogoji za transakcijo bistveno spremenili ob upoštevanju pogojev, opisanih pri zagotavljanju relativno zanesljivih podatkov, je treba primerljivo tržno ceno prilagoditi na prvotno vrednost v razponu. S tem se dejansko prepreči, da bi se davčni zavezanci lahko vsako davčno leto poljubno gibali znotraj razpona primerljivih tržnih cen in jih prilagajali trenutnim davčnim koristim.

4 PRIKRITO IZPLAČILO DOBIČKA

4.1 Pojem prikritega izplačila dobička

V slovenski sistem obdavčevanja dohodka pravnih in fizičnih oseb je bil s 1.1.2007 vpeljan institut »prikritega izplačila dobička«. Prikrito izplačilo dobička je vsakršno nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec obvladujoči osebi in posledično vodi do zmanjšanja premoženja pri izplačevalcu (Babič, 2007, str. 18)

Z uvedbo novega instituta prikritega izplačila dobička v slovenski davčni sistem morajo slovenski rezidenti – izplačevalci preveriti:

- ali se obračuna davčni odtegljaj od dohodka z virom v Sloveniji (70. člen ZDDPO-2)

- ali gre za poslovni dogodek do povezane oziroma obvladujoče osebe, ki je predmet prikritega izplačila dobička (74. člen, 7. točka ZDDPO-2).

Transferne cene so neposredno povezane z davčnim odtegljajem (angl. *withholding tax*), saj je v ZDDPO-2 jasno določeno, da se za dohodek, podoben dividendam, od katerega se skladno s 70. členom obračuna davčni odtegljaj, šteje tudi **prikrito izplačilo dobička**.

V skladu s 74. členom ZDDPO-2 se za **prikrito izplačilo dobička** šteje dohodek, podoben dividendam, ki se opravi osebi, ki ima:

- neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca, ali
- obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe, ali
- obvladuje izplačevalca na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Za prikrito izplačilo dobička se tako šteje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec povezanim osebam, in to zlasti:

- zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja ali višja od primerljive tržne iz tega zakona, ali plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene,
- obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znašajo priznana obrestna mera iz 19. člena zakona in obresti iz presežka posojil iz 32. člena ZDDPO-2.

Pojem dobiček ne pomeni zgolj presežka prihodkov nad odhodki, temveč je to vsaka korist, ki jo zagotovi izplačevalec obvladujoči osebi.

Najbolj običajen primer prikritega izplačila dobička je razlika med transferno ceno in primerljivo tržno ceno (npr. družbenik zagotovi posojilo družbi po višji obrestni meri kot je priznana obrestna mera, družba najame od družbenika poslovne prostore po neprimerljivo višji ceni kot znašajo tržne najemnine za primerljive prostore, družba dobavi družbeniku blago oziroma opravi storitve z neobičajno visokimi popusti, obresti od presežka posojil).

Trenutek nastanka prikritega izplačila dobička je odločilen za nastanek obdavčitve pri izplačevalcu. Zgolj knjigovodska vknjižba poslovnega dogodka brez opravljenega denarnega toka (npr. obračun obresti brez izplačila, računovodska slabitev terjatve brez odpisa le-te), še ne pomeni prikritega izplačila dobička. Čas (denarnega) nakazila ali opustitev le-tega, ki vodi v zmanjšanje oziroma ne vodi v povečanje premoženja pri izplačevalcu, šteje kot trenutek nastanka obdavčitve.

A. DAVČNE POSLEDICE PRI ZAVEZANCU ZA DOHODNINO (FIZIČNI

OSEBI KOT PREJEMNIKU)

Ko izplačevalec izplača nadomestilo, ki se šteje za prikrito izplačilo dobička obvladujoči fizični, osebi, zavezancu za dohodnino, mora v skladu z 90. členom, 4. odstavkom, 1. točko Zakona o dohodnini (Uradni list RS, št. 117/2006; v nadaljevanju ZDoh-2), to izplačilo obravnavati kot izplačilo dividende. Izplačevalec je dolžan kot plačnik davka izračunati in odtegniti davčni odtegljaj v višini 20% ob obračunu dohodka (132. člen ZDoh-2), plačati pa na dan izplačila nadomestila, v skladu z 283. členom Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št.117/2006; v nadaljevanju ZDavP-2).

Ko je fizična oseba nerezident in ima Republika Slovenija z državo rezidentstva te fizične osebe veljavno sklenjen Sporazum o izogibanju dvojnemu obdavčevanju (v nadaljevanju Sporazum), potem je potrebno upoštevati tudi 10. člen določbe tega Sporazuma. V drugem odstavku 10. člena Vzorčnega Sporazuma je razmejena pravica obdavčevanja dividend med državama podpisnicama Sporazuma tako, da ima država vira pravico do davčnega odtegljaja v višini največ 15% če se prikrito izplačilo dobička opravlja fizični osebi, ki je rezident druge države in upravičeni lastnik dobička. Republika Slovenija sme tako fizičnim osebam, nerezidentom, s katerimi ima Slovenija podpisan Sporazum, obračunati največ 15% davčnega odtegljaja. Fizična oseba v svoji državi rezidentstva uveljavlja že plačani davčni odtegljaj na dohodek z virom v Sloveniji v skladu z zakonodajo države rezidentstva. V praksi nastane problem v primeru, ko domači zakonodaji držav uvrščata prikrito izplačilo dobička različno; država Slovenija kot dividendo, druga država pa kot kapitalski dobiček. V teh primerih je potrebno sprožiti dolgotrajen postopek skupnega dogovora med državama.

Če davčna osnova pri prikitem izplačilu dobička ni določljiva, šteje za ustrezno merilo primerljiva tržna cena (91. člen ZDoh-2).

B. DAVČNE POSLEDICE PRI ZAVEZANCU ZA DDPO KOT PREJEMNIKU

Prikrito izplačilo dobička med pravnimi osebami je v praksi pogostejše, ker vključuje tudi povsem dnevne poslovne relacije, kot je prodaja blaga in storitev po tržno neprimerljivi ceni in je posledica obvladujočega položaja ene pravne osebe nad drugo.

Davčni odtegljaj se v skladu s prvim odstavkom 70. člena ZDDPO-2 v višini 15% izračuna, odtegne in plača od vseh dohodkov z virom v Sloveniji, ki so izplačani pravnim osebam domačega ali tujega prava, vključno z združenji oseb, če le-ta niso obdavčena v skladu z določbami ZDoh-2. Izplačevalcu ni potrebno obračunavati davčnega odtegljaja od prikritega izplačila dobička v primerih, ko je prejemnik dohodka Slovenija, samoupravna lokalna skupnost v Sloveniji ali Banka Slovenije.

Med »običajnimi« zavezanci za davek od dohodka pravnih oseb, ki so rezidenti Slovenije, prav tako ne nastane obveznost obračuna in plačila davčnega odtegljaja od prikritega izplačila dobička, če prejemnik dohodka v skladu z 10. členom, drugim odstavkom, tretjo točko ZDDPO-2 izplačevalcu sporoči svojo davčno številko. Predvidoma se bodo davčni zavezanci-rezidenti posluževali tega načina oprostitve davčnega odtegljaja, zato se obveznost obračuna v precejšnji meri omeji na čezmejna prikrita izplačila dobička.

Za znižanje ali odpravo davčnega odtegljaja pri čezmejnem prikitem izplačilu dobička se smejo upoštevati tudi določbe Sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju, ki ga je Slovenija sklenila z državo prejemnika dobička, ne more pa se upoštevati Direktiva Sveta 90/435/EGS z dne 23. julija 1990 o skupnem sistemu obdavčitve matičnih družb in odvisnih družb iz različnih držav članic Evropske Unije, ki popolnoma odpravlja davčni odtegljaj pri izplačilu »neprikritih« dividend med kapitalskimi družbami v Evropski uniji .

Upoštevati moramo tudi podpisane konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Za obresti in plačila za uporabo premoženjskih pravic, ki presegajo zneske, določene v drugem odstavku 72. člena ZDDPO-2, namreč davčni zavezanci vlagajo zahteve za uveljavljanje znižane davčne stopnje ali oprostitve na podlagi določb konvencij (zahteve KIDO 2 oz. KIDO 3 pred izplačilom; zahteve KIDO 10 oz. KIDO 11 za vračilo). To pomeni, da davčni zavezanec, ki plačuje obresti in plačila za uporabo premoženjskih pravic svoji povezani osebi in mu je davčni organ izdal dovoljenje po 72. členu ZDDPO-2, ne more uveljavljati znižane davčne stopnje ali oprostitve po 11. oz. 12. členu Vzorčne konvencije OECD za zneske, ki presegajo zneske, določene v 19. in 16. členu ZDDPO-2, ker ta isti člen konvencije določa, da se njegove določbe ne uporabljajo za znesek, ki presega znesek, ki bi se plačeval, če posebnega odnosa med zavezancema ne bi bilo. Vendar je v drugem stavku šestega odstavka 11. člena in drugem stavku četrtega odstavka 12. člena Vzorčne konvencije OECD določeno, da » /.../ se v takem primeru presežni del plačil še naprej obdavčuje v skladu z zakonodajo vsake države pogodbenice, pri čemer je treba upoštevati druge določbe te konvencije«.

Ker se presežek izplačil obresti in plačil za uporabo premoženjskih pravic šteje kot dividendam podoben dohodek, je treba v skladu z drugim stavkom posebnega pravila o povezanih osebah v 11. in 12. členu konvencije uporabiti ustrezen drug člen konvencije, to je 10. člen, ki obravnava dividende. V tretjem odstavku 10. člena Vzorčne konvencije OECD je določeno, da izraz "dividende", kot je uporabljen v tem členu, pomeni dohodek iz delnic ali drugih pravic do udeležbe v dobičku, ki niso terjatve, in tudi dohodek iz drugih korporacijskih pravic, ki se

davčno obravnava enako kot dohodek iz delnic po zakonodaji države, katere rezident je družba, ki dividende deli. V skladu s Komentarjem Vzorčne konvencije OECD plačila, ki pomenijo dohodek iz delnic, ne vključujejo samo plačil, ki so izplačana na podlagi sklepov skupščine, ampak tudi druge ugodnosti, ki so izplačane v denarju ali denarni vrednosti, npr. premijske delnice, bonusi, dobički ob likvidaciji in prikrita izplačila dobička. Izplačila so upravičena do ugodnosti, ki jih zagotavlja 10. člen, v vseh primerih, ko država rezidentstva družbe, ki izplačuje dividende, ta izplačila obdavčuje kot dividende.

Na podlagi navedenega lahko davčni zavezanci za zneske, ki presegajo zneske, določene v 19. in 16. členu ZDDPO-2, uveljavljajo ugodnosti po določbi konvencije, ki ureja dividende (10. člen), saj gre za prikrita izplačila dobičkov, ki se po določbi 74. člena ZDDPO-2 za davčne namene obravnavajo kot dividendam podoben dohodek.

V zvezi z obračunom davčnega odtegljaja od prikritega izplačila dobička in davčnim priznavanjem odhodkov, ki se štejejo za prikrito izplačilo dobička, se v strokovni javnosti pojavlja tudi dilema v zvezi z določbo šestega odstavka 17. člena ZDDPO-2, po kateri se davčna osnova med povezanimi osebami rezidenti ne popravlja, in pa specialno določbo 30. člena istega zakona, da odhodki iz prikritega izplačila dobička niso davčno priznani. Torej je bistveno vprašanje ali naj upoštevamo 17. ali 30. člen.

Menim, da prevlada določba iz 17. člena, ki določa, da se pri ugotavljanju prihodkov/odhodkov ne delajo prilagoditve na vrednost primerljive tržne cene, če niso izpolnjeni predpisani pogoji. Pri tem gre torej za specialno določbo, da četudi odhodki niso skladni s primerljivo tržno ceno, ki po 74. členu ZDDPO-2 ustrezajo opredelitvi prikritega izplačila dobička, teh ni treba izločiti iz odhodkov. Poleg tega je treba tudi upoštevati, da 17. člen določa, da se davčna osnova ne spreminja (spet ob izpolnjevanju pogojev), kar pomeni, da govori že o koraku po ugotovitvi prihodkov in odhodkov, saj davčno osnovo izračunamo kot njuno razliko. Zaradi tega menim, da 30. člen ZDDPO-2 ne more ponovno vplivati na davčno osnovo, ki jo opredeljuje 17. člen ZDDPO-2, saj mu je podrejen.

4.2 Primer obračuna davčnega odtegljaja pri prikitem izplačilu dobička

Odpis dolga edinemu družbeniku

ABC d.o.o. zagotovi svojemu edinemu družbeniku, ki je fizična oseba–rezident, marca 2008 brezobrestno posojilo v višini 100.000,00 € za obdobje štirih mesecev.

Dne 1.7. 2008 družba ABC d.o.o. odpiše dolg po sklepu družbenika. Ta dan se šteje kot dan prikritega izplačila dobička.

Če bi družbenik najel posojilo pri banki (Primerljivi tržni pogoji), bi moral vrniti glavnico, in plačati pripadajoče obresti, zato obračunamo obresti :

Priznana obrestna mera (mar. 08) 4,379% + 0,75% (kreditna ocena) = 5,129%

Izračun obresti : 100.000,00 € x 5,129% x 123 dni / 365 dni = 1.728,00 € .

Od dneva odpisa dolga, to je 1.7.2008 mora družba ABC d.o.o. obravnavati neplačane obresti in nevrnjeno glavnico kot prikrito izplačilo dobička, od katerega obračuna in plača davčni odtegljaj v višini € 20.345,60 .

(100.000,00 € glavnice + 1.728,00 € obresti) x 20 % = 20.345,60 € .

5 OBRESTI MED POVEZANIMI OSEBAMI

5.1 Zakonska ureditev

S 1. 1. 2007 se je začel uporabljati novi ZDDPO-2. Z njim in na njegovi osnovi izdanim Pravilnikom o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/06 z dne 29.12.2006 in št. 52/07 z dne 12.06.2007) so drugače določene višine in način obračunavanja obresti med povezanimi osebami.

A) Povezane osebe v razmerju rezident-nerezident določa 16. člen ZDDPO-2:

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

1. ima zavezanec neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, v tuji osebi ali obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe, ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali

2. ima tuja oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v zavezancu ali obvladuje zavezanca na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali

3. ima ista oseba hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali

števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh zavezancih ali ju obvladuje na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami; ali

4. imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh rezidentih, ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe, ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami.

(2) Za družinske člane se po tem členu šteje zakonec ali oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali partner oziroma partnerica (v nadaljnjem besedilu: partner), s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, otrok, posvojenec in pastorek ali otrok osebe, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza ali otrok partnerja, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, ter starši in posvojitelji fizične osebe.

V definicijah povezanih oseb zavezanec rezident-nerezident je prišlo do dveh pomembnih sprememb. Prva je ta, da si je zakonodajalec pustil »odprto možnost« presojanja povezanosti v vseh štirih primerih, in sicer z: »/.../ ALI obvladuje tujo osebo na podlagi pogodbe ALI se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so bili ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami«. **Druga** se nanaša na družinske člane, med katerimi ni več zaslediti bratov in sester.

B) Povezane osebe v Sloveniji določa 17. člen ZDDPO-2, in sicer:

(1) Za povezani osebi štejeta rezidenta:

1. ki sta povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima en rezident neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic v drugem rezidentu, ali obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami; ali

2. če imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani v dveh rezidentih neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic, ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med

nepovezanimi osebami.

(2) Za povezani osebi se štejeta tudi rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

(3) Za družinske člane se po tem členu šteje zakonec ali oseba, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza, ali partner oziroma partnerica (v nadaljnjem besedilu: partner), s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, otrok, posvojenec in pastorek ali otrok osebe, s katero fizična oseba živi v dalj časa trajajoči življenjski skupnosti, ki ima po zakonu, ki ureja zakonsko zvezo in družinska razmerja, enake pravne posledice kot zakonska zveza ali otrok partnerja, s katerim fizična oseba živi v registrirani istospolni partnerski skupnosti, po zakonu, ki ureja registracijo istospolne partnerske skupnosti, ter starši in posvojitelji fizične osebe.

Do drugačne formulacije in definicij povezanosti med »rezidenti« je prišlo zaradi problematično zapisanega 13. člena ZDDPO-1. Po novem nimamo več pogoja »in eden vpliva ali ima možnost vplivati na sprejemanje odločitev drugega« in lahko govorimo o treh vrstah povezanosti:

1. rezident-rezident, kadar sta kapitalsko ali s pravicami upravljanja, glasovanja ali nadzora povezana (posredno ali neposredno) najmanj v višini 25 % ali en rezident obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami (ožji pojem kot v 16. členu ZDDP-2);

2. rezident-rezident, v katerih imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani najmanj 25 % kapitala (posredno ali neposredno) oz. pravic upravljanja, glasovanja ali nadzora, ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami;

3. rezident-fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ona ali njen družinski član najmanj 25 % kapitala oz. pravic upravljanja, glasovanja ali nadzora, ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami. Ko smo glede naših razmerij z določenimi osebami opredelili to osebo kot povezano osebo (in to le takrat), je potrebno pristopiti k ugotavljanju priznane obrestne mere; pa še to ne vedno.

5.1.1 Priznana obrestna mera

Priznana obrestna mera določa 2. člen Pravilnika o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/2006), v nadaljevanju Pravilnik:

(1) Priznana obrestna mera je vsota variabilnega dela obrestne mere za valuto, izraženega v odstotkih, v skladu s 3. ali 4. členom tega pravilnika, in pribitka, izraženega v bazičnih točkah, v skladu s 5. členom tega pravilnika.

(2) Ena bazična točka znaša 1/100 odstotne točke, to je 0,01 %.

Iz navedenega je razvidno, da je priznana obrestna mera po novem sestavljena iz **variabilnega dela in pribitkov**.

A) Variabilni del priznane obrestne mere je objavljen na spletni strani Davčne uprave Republike Slovenije, v nadaljevanju DURS. Njegovo osnovo za ročnost od šest in do šest mesecev določata 3. in 4. člen pravilnika, po posameznih valutah (za evro-EURIBOR, za ameriški dolar LIBOR-USD, za japonski jen LIBOR-JPY, za britanski funt LIBOR-GBP in za švicarski frank LIBOR-CHF). Ministrstvo, pristojno za finance, objavlja vsak tretji delovni dan v mesecu variabilni del priznane obrestne mere po posameznih valutah iz prvega odstavka 3. člena in prvega odstavka 4. člena pravilnika, objavljen pa je tudi na spletni strani DURS-a. Če valuta ni objavljena (npr. HRK), je variabilni del obrestne mere podatek za evro – EURIBOR + 2X pribitek na kreditno oceno.

B) Pribitke določa 5. člen pravilnika:

(1) Pribitek je sestavljen iz dela, ki je povezan z ročnostjo zadolžitve, in dela, ki je povezan s kreditno oceno zavezanca, ki prejema posojilo od povezane osebe, oziroma kreditne ocene povezane osebe, ki ji zavezanec daje posojilo.

(2) Za posamezne ročnosti so pribitki na ročnost naslednji:

- do vključno 1 leta - 0 bazičnih točk,
- do vključno 5 let - 3 bazične točke,
- do vključno 10 let - 5 bazičnih točk,
- nad 10 leti - 6 bazičnih točk.

(3) Pribitek na kreditno oceno je odvisen od kreditne ocene zavezanca, ki prejema posojilo od povezane osebe, oziroma kreditne ocene povezane osebe, ki ji zavezanec daje posojilo. Za posamezne kreditne ocene, ki so objavljene po metodologiji podjetja »Standard & Poor's«, ali drugi metodologiji, ki jo je mogoč e enolično prevesti v ocene po metodologiji podjetja »Standard & Poor's«, so pribitki na kreditno oceno naslednji:

- od AAA do A -- 5 bazičnih točk,
- od BBB+ do B- - 20 bazičnih točk,
- pod B- - 200 bazičnih točk,
- če zavezanec, ki ni fizična oseba, nima kreditne ocene (brez ocene) - 100 bazičnih točk,
- če je zavezanec fizična oseba – 75 bazičnih točk.

Na osnovi določb Pravilnika Ministerstvo za finance vsak mesec objavi štiri vrste priznanih obrestnih mer za vsako izmed petih valut. Te štiri vrste priznanih obrestnih mer se znotraj posamezne valute razlikujejo glede na ročnost zadolžitve, in sicer : do vključno 1 meseca, do vključno 3 mesecev, do vključno 6 mesecev in za obdobje 12 mesecev. Za zadolžitve, ki presegajo obdobje 1 leta, se uporabi priznana obrestna mera za 12 mesecev, ki se ji doda pribitek, odvisen od ročnosti. Poleg ročnosti posojila pa pri izračunu priznane obrestne mere moramo upoštevati tudi pribitek, ki je povezan s kreditno oceno zavezanca.

Priznane obrestne mere ni potrebno uporabiti, kadar gre za posel med rezidentoma, ki sta povezani osebi po 17. členu tega zakona, in so pri rezidentih izpolnjeni naslednji pogoji (šesti odstavek 19. člena ZDDPO-2):

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

Ko smo ugotovili, da poslujemo s povezano osebo in da moramo zanjo (za davčne namene) ugotavljati priznano obrestno mero, smo glede na določbe v posojilni pogodbi izbrali pravilni variabilni del priznane obrestne mere in le-temu prišteli pravilne pribitke tako, da smo prišli ob času odobritve posojila do znane priznane obrestne mere. Novi ZDDPO-2 nam je v svojem 19. členu prinesel tudi nove možnosti za obračunavanje priznane obrestne mere. Še vedno lahko obračunavamo obresti na način, ki smo ga bili vajeni v preteklih dveh letih (to pomeni ob času odobritve posojila po znani priznani obrestni meri, ki smo jo določili na osnovi zgoraj navedenih delov), imamo pa dodani še dve »nov« možnosti. Odvisni sta od določil v posojilnih pogodbah.

(3) 19. člen ZDDPO-2 pravi :

»Ne glede na prvi in drugi odstavek tega člena lahko zavezanec pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov po prvem in drugem odstavku tega člena upošteva obračunane obresti iz prvega in drugega odstavka tega člena do višine zadnje objavljene, ob času obračuna obresti znane priznane obrestne mere, če se obresti obračunavajo mesečno in je dogovorjena fleksibilna obrestna mera, oziroma do

višine povprečne mesečne priznane obrestne mere, če se te obresti obračunavajo za obdobje, daljše od enega meseca, pri čemer to obdobje ne sme biti daljše od enega leta«.

(4) Povprečna mesečna priznana obrestna mera iz tretjega odstavka tega člena se izračuna kot navadna aritmetična sredina priznane obrestne mere prvega in zadnjega meseca obdobja, za katerega se obresti obračunavajo.

Kot vidimo, se je način določanja priznane obrestne mere dokaj spremenil in na novo nam je dana možnost, da v določenih primerih obračunavamo obresti po drugačni obrestni meri, kot je bila v času odobritve posojila znana priznana obrestna mera. Še vedno je potrebno najprej ugotoviti, ali gre v vsakem posameznem primeru sploh za povezano osebo ali ne. Definicija povezanih oseb v razmerjih rezident - nerezident je s 1. 1. 2007 razširila možni krog takšnih oseb, zato je tukaj potrebna velika pozornost (in s plačilom obresti je povezan še davčni odtegljaj ...). Največja pozitivna sprememba, ki jo je zakonodajalec z novim ZDDPO-2 določil v dobro zavezancev, je zagotovo določba o tem, kdaj ni potrebno uporabiti priznane obrestne mere. Zato še enkrat velja poudariti, da v kolikor gre za posojila med dvema rezidentoma (pravnima osebama) in nihče od njiju nima pretekle nepokrite davčne izgube, priznane obrestne mere ni potrebno ugotavljati. Res pa je tudi, da to ne velja za razmerja rezident-fizična oseba, ki opravlja dejavnost.

5.1.2 Institut tanke kapitalizacije ali obresti od presežka posojil

Pri davčnem priznavanju obresti od posojil, ki jih zagotavljajo imetniki lastniškega kapitala, je pomembno vprašanje razmerja med dolžniškim in lastniškim kapitalom. Financiranje družbe s posojilom, namesto s kapitalom, je ugodnejše, saj je donos za kapital obdavčen, donos za dolžniški kapital pa zmanjšuje davčno osnovo. (Žužek Roppa, 2007, str. 18-21).

ZDDPO-2 v 32. členu (obresti od presežka posojil) ureja z institutom tanke kapitalizacije (angl. *thin capitalisation*) davčne posledice prekomernega financiranja družb z dolžniškim kapitalom s strani delničarjev ali družbenikov.

Kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca. ZDDPO-2 daje davčnim zavezancem možnost, da ciljno razmerje med dolgom in kapitalom dosežejo

postopoma v prehodnem obdobju.

Za prehodno obdobje tako veljajo sledeča razmerja med posojilom in deležem posameznega delničarja oz. družbenika v kapitalu :

leta 2007 je veljal	osemkratnik
leta 2008 – 2010	šestkratnik
leta 2011	petkratnik
leta 2012 in naprej	štirikratnik

Znesek delničarja oziroma družbenika v kapitalu prejemnika posojila se določi za davčno obdobje kot povprečje na podlagi stanja vplačanega kapitala, prenesenega čistega dobička in rezerv na zadnji dan vsakega meseca v davčnem obdobju. Iz sistema zavezancev posojilojemalcev, ki se jim odhodki iz naslova obresti obravnavajo kot davčno nepriznani odhodki, so izvzete banke in zavarovalnice, če nastopajo kot posojilojemalke, saj zanje velja posebna zakonska ureditev.

Obresti na posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri kot je višina zadnje objavljene, ob času odobritve posojila znane priznane obrestne mere, in obresti od presežka posojil, prejetih od delničarjev oziroma družbenikov, ki imajo kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic, se v okviru dohodkov, podobnih dividendam štejejo kot prikrito izplačilo dobička. Od dohodkov, podobnih dividendam, se v skladu s 70. členom ZDDPO-2 izračuna, odtegne in plača davek po stopnji 15 odstotkov, če gre pri tem za dohodke rezidentov in nerezidentov, ki imajo vir v Sloveniji. Takšne obresti so davčno priznan odhodek samo v primeru, če družba dokaže, da bi presežek posojil lahko pridobila od posojilodajalca, ki je nepovezana družba. S tem je dana možnost davčnemu zavezancu, da dokaže, da se je za tak način financiranja odločil iz ekonomskih razlogov.

Vsebino dokaznega gradiva za davčno priznavanje odhodkov iz presežka posojil je opredelila DURS v pojasnilu št. 4200-24/2007 z dne 17.4.2007.

5.2 Primera določitve priznane obrestne mere po novi zakonodaji

PRIMER 1:

»Mama« rezident da v januarju 2007 posojilo « hčeri« rezidentu in izpolnjuje pogoje iz šestega odstavka 19. člena ZDDPO-2. Posojilo ji da po 16 % obrestni meri. Prihodki in odhodki pri obeh podjetjih ostanejo enaki in se ne spreminjajo za davčne potrebe, torej so davčno priznani.

PRIMER 2:

Povezana oseba, ki ima A bonitetno oceno, je sklenila posojilno pogodbo in prejela posojilo 4.1.2008 v višini 100.000,00 € od povezane osebe iz Italije. Posojilna pogodba je sklenjena na šest mesecev.

a) Najprej izračunamo priznano obrestno mero:

Variabilni del priznane obrestne mere	4,678 %
Pribitek na ročnost	0
Pribitek na kreditno oceno	0,05 %
PRIZNANA OBRESTNA MERA	4,728 %

Po istem postopku izračunamo priznano obrestno mero tudi za naslednjih pet mesecev.

b) Po obračunu obresti 4.7.2008 lahko dobi povezana oseba izstavljen obračun obresti na sledeči način:

Priznana obrestna mera

januar	4,728 %
februar	4,406 %
marec	4,429 %
april	4,768 %
maj	4,928 %
junij	4,978 %
SKUPAJ	28,237 %

$$\text{POM} = 28,237 \% / 6 = 4,7061667\% = 4,706 \%$$

Odhodek za obresti izračunan po obrestni meri 4,706 % je davčno priznan odhodek.

6 DOKUMENTACIJA V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI

Temeljni namen zakonodaje, ki predpisuje vodenje dokumentacije o oblikovanju transfernih cen, je, da bi bilo iz nje jasno in pregledno razvidno, da so transferne cene oblikovane skladno s predpisi, ki urejajo to področje. Podjetje mora vzpostaviti tako dokumentacijo, da z njo potrdi, da je oblikovalo transferne cene

skladno z neodvisnim tržnim načelom, in da davčnemu organu omogoči dostop do informacij o oblikovanih transfernih cenah, vrstah opravljenih transakcij, sedežih povezanih podjetij, obsegu povezanih transakcij idr. Dokumentacija pa podjetjem hkrati služi za oblikovanje ustrezne cenovne politike ter za primerjanje med načrtovanimi in doseženimi rezultati. Na podlagi razpoložljive dokumentacije davčni organi ocenjujejo stopnjo tveganja glede tega, ali so bile s transfernimi cenami izvedene kakšne manipulacije. V zvezi s tem so za davčno administracijo zelo pomembni vsi podatki, in vprašanja, kako podjetje oblikuje transferne cene (s pogajanji ali jih določi vrhovno poslovodstvo), kako je podjetje organizirano (vertikalno ali horizontalno), na kakšni podlagi se določajo transferne cene (stroški, tržne cene, drugo) idr. Pri tem namreč velja pravilo, da se verjetnost zlorab transfernih cen za zniževanje obveznosti za plačilo davka od dobička povečuje, čim bolj dirigirano se oblikujejo transferne cene, čim bolj centralizirano so mednarodna podjetja organizirana in čim dlje od končnega potrošnika se oblikujejo cene (Kuhar, 2008, str. 163).

Predpisi o obsegu dokumentacije se med državami precej razlikujejo. Države so zato sprejele različne upravne ukrepe, s katerimi poskušajo zmanjšati ali razrešiti spore v razmerju med davčnim zavezancem in davčnimi oblastmi kakor tudi med različnimi davčnimi oblastmi glede transfernih cen.

Smernice OECD v V. poglavju navajajo, da se je ob različnem tolmačenju in različni uporabi neodvisnega tržnega načela tveganju dvojne obdavčitve mogoče izogniti z nekaterimi upravnimi postopki. Prav tako po Smernicah OECD davčnemu zavezancu ni treba pridobiti in pripraviti več informacij, kot je nujno potrebno, davčna uprava pa tudi ne sme zahtevati dokumentacije, ki bi za zavezanca pomenila nesorazmerno visoke stroške. Smernice OECD ob tem navajajo zelo obsežen seznam dokumentacije, ki jo mora davčni zavezanec zagotoviti na zahtevo davčnega organa, kot na primer: preteklo stanje, načrti, likvidnost, denarni tokovi (Smernice OECD, 1997, tč. 5.17 do 5.27).

Vsak davčni zavezanec določa transferne cene na podlagi informacij, ki so mu v trenutku določanja na voljo, zato je dolžan pri preverjanju njihove skladnosti z neodvisnim tržnim načelom davčnemu organu dati ustrezna pojasnila glede informacij, ki so mu bile na voljo pri oblikovanju cen, dejavnikov, ki jih je upošteval, in metod, ki jih je uporabil. Pri proučevanju transfernih cen je davčni organ dolžan skrbeti za sorazmernost zahtev po dostavi oz. izdelavi dokumentacije, stroškov in administrativnih omejitev, s katerimi se srečujejo podjetja pri pridobivanju podatkov o transakcijah med nepovezanimi osebami. Davčni organ bi moral tudi omejiti svoje zahteve po dokumentaciji, ki je nastala oz. je bila na voljo šele po opravljeni povezani transakciji, saj so' davčni zavezanci morali določiti transferne cene že

pred razpolaga njem s temi informacijami. Prav tako naj ne bi zahteval dokumentacije, ki je davčni zavezanci nimajo v posesti ali je ne morejo pridobiti. Pri svojem delu mora paziti, da ne izdaja davčnih in poslovnih skrivnosti ter drugih podatkov. Davčni zavezanci se morajo zavedati, da bo davčni organ o pravilnosti transfernih cen odločil tudi, če mu ne bodo zagotovljeni vsi potrebni podatki za verodostojno presojo; s takim ravnanjem se davčni zavezanci izpostavljajo večjemu tveganju, da odločitev davčnega organa ne bo skladna z dejanskim stanjem (Smernice OECD, 1997, tč. 5.4 do 5.15).

V nekaterih državah daje zakonodaja povezanim podjetjem možnost, da z davčno upravo sklenejo vnaprejšnje cenovne sporazume (angl. *advance pricing arrangements-APA*), v katerih se določijo kriteriji, po katerih morajo biti oblikovane transferne cene za posamezne povezane transakcije. Med te kriterije sodijo določitev ustreznih metod za ugotavljanje transfernih cen, primerljivke, ki naj se uporabijo, kritične predpostavke, predvideni dogodki v prihodnosti in kako ter v kakšnem obsegu naj se opravi prilagoditev (Smernice OECD, 1997, tč. 4.124).

Taki sporazumi veljajo za vnaprej določeno obdobje. Podjetja sklepajo vnaprejšnje cenovne sporazume predvsem zato, da poskrbijo za večjo pravno varnost v določenem obdobju in zmanjšajo tveganje dvojnega obdavčenja ali neobdavčenja. Zaradi tega Smernice OECD poudarjajo pomembnost takih bilateralnih in multilateralnih sporazumov, ki se lahko sklenejo med podjetji s sedežem v dveh ali več državah.

V Sloveniji žal ne sklepamo vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, ker nam to tudi naša zakonodaja ne omogoča.

Pred povezana podjetja so postavljene zelo velike zahteve glede dokumentacije, s katero morajo utemeljiti skladnost cen s primerljivimi tržnimi cenami, vendar pa sta dejanski obseg in kakovost dokumentacije odvisna tudi od podjetja samega in:

- njegove ocene o ustreznosti transferni cen,
- verjetnosti, da bodo cene pregledovane, in
- sankcij, ki sledijo, če pogoji glede zahtevane dokumentacije niso izpolnjeni.

Od podjetij, ki sodelujejo v povezanih transakcijah, se pričakuje, da davčnemu organu predložijo transferne cene, določene po metodi, za katero sama menijo, da je za situacijo najprimernejša. Tako oblikovana transferna cena mora biti podprta s podatki, ki ustrezajo industrijski panogi, trgu, deželi idr., povezanim z opravljeno transakcijo. Prav zaradi tega so poleg funkcijske analize zaželeni tudi podatki o primerljivosti (Kuhar, 2008, str. 164).

Pri podrobnejšem proučevanju dokumentacije, s katero je treba dokazovati

transferne cene, je mogoče ugotoviti, da večina te dokumentacije v podjetjih že obstaja. Če namreč podjetja poslujejo tudi z nepovezanimi osebami, že v fazi določanja cen za poslovne namene zbirajo dokumentacijo in podatke, saj na njihovi podlagi sprejemajo poslovne odločitve. Tako poznajo ekonomske in pravne dejavnike, ki vplivajo na njihovo delovanje, imajo načrte poslovanja, da lahko sproti primerjajo dosežene rezultate z načrtovanimi, imajo podatke o svojem tržnem deležu, glavnih konkurentih, uporabljenih sredstvih (ali so v njihovi lasti ali v najemu), prevzetih tveganjih (kreditnih, valutnih, v zvezi z garancijami idr.), splošnih pogojih, po katerih poslujejo z nepovezanimi osebami (tipske pogodbe, v njihovem okviru pa različni popusti glede na obseg nabave/prodaje, plačilni roki idr.), imajo izdelane strategije o nastopanju na trgu (vstop na trg, ohranitev deleža idr.), podatke o uporabljenih neopredmetenih sredstvih idr.

6.1 Dokumentacija po stari slovenski davčni zakonodaji

Dokumentacijo v zvezi s transfernimi cenami sta tudi do sprejetja nove davčne zakonodaje 1.1.2007 določala Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1) in Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1).

6.1.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1)

V svojem 14. členu ta zakon določa naslednje:

Zavezanec zagotavlja in hrani podatke o povezanih osebah, poslovanju s temi osebami, vrsti uporabljenih metod za določanje primerljivih tržnih cen in razlogih za izbiro uporabljenih metod v obsegu, obliki in v roku v skladu z zakonom, ki ureja davčni postopek.

Predlaganje podatkov davčnemu organu ter njihovo dajanje na razpolago v času nadzora določa zakon, ki ureja davčni postopek.

Ta 14. člen je predpisoval veliko »slabost« takratne zakonodaje. Predpisoval je namreč, da morajo tudi davčni zavezanci, rezidenti, ki se štejejo za povezani osebi, vnaprej pripravljati dokumentacijo, s katero se dokazuje skladnost s primerljivimi tržnimi cenami. Preveliko administrativno obremenitev teh davčnih zavezancev delno odpravlja 18. člen ZDDPO-2. O temu bom podrobno pisala v nadaljevanju.

6.1.2 Zakon o davčnem postopku (ZDavP-1)

Ta zakon je v svojem 71., 365. in 391. členu vseboval določbe, ki so se nanašale na transferne cene:

a) V skladu z 71. členom je bilo potrebno davčnemu organu na njegovo zahtevo zagotoviti dokumentacijo, s katero je razpolagala povezana oseba, določena z zakonom o obdavčenju, ki ni ustanovljena v Sloveniji ali ne prebiva v Sloveniji. Te podatke je morala priskrbeti domača pravna oseba.

b) Najpomembnejša določila o podatkih v zvezi s povezanimi osebami so bila vsebovana v 365. členu ZDavP-1, v skladu s katerim je predpisana dokumentacija, ki jo je moral zagotoviti davčni zavezanec o oblikovanju transfernih cen.

Po določbah 365. člena ZDavP-1, v povezavi s 14. členom ZDDPO-1, so morali zavezanci za davek glede na naravo in okoliščine transakcij zagotoviti dokumentacijo o oblikovanju transfernih cen v zvezi z/s:

1. organizacijsko strukturo,
2. vrsto dejavnosti oziroma panoge in tržnimi pogoji,
3. transakcijami med povezanimi osebami,
4. predpostavkami, strategijami in tržnimi usmeritvami,
5. analizo primerljivosti, analizo funkcij in analizo tveganj,
6. izbiro metode določanja primerljive tržne cene,
7. uporabo primerljive tržne cene,
8. drugo dokumentacijo,
9. obstajati mora kazalo dokumentacije.

Iz natančnega pregleda navedenega člena je mogoče razbrati, da je bilo treba za dokazovanje skladnosti transfernih cen s primerljivo tržno ceno pripraviti oziroma zbrati zelo veliko dokumentacije.

c) Člen 391 vsebuje kazenske določbe v zvezi s transfernimi cenami. Te so predpisane kot davčni prekršek v zvezi z opravljanjem dejavnosti.

6.2 Dokumentacija po sedaj veljavni slovenski davčni zakonodaji

Dokumentacijo v zvezi s transfernimi cenami določa Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2) in Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2).

6.2.1 Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2)

ZDDPO-2 v svojem 18. členu tudi pri pripravi podatkov oz. dokumentacije ločuje zavezance, ki poslujejo s povezanimi osebami v mednarodnih transakcijah (16. člen ZDDPO-2), in zavezance po 17. členu ZDDPO-2, ki poslujejo v domačih povezanih transakcijah.

Zavezanec povezana oseba po 16. členu ZDDPO-2 mora tako zagotavljati in hraniti podatke o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen v roku in na način iz 382. člena ZDavP-2. Zavezanec povezana oseba po 17. členu tega zakona, pa mora na zahtevo davčnega organa v postopku davčnega nadzora predložiti podatke v zvezi z določitvijo primerljivih tržnih cen v roku in na način iz zakona, ki ureja davčni postopek.

Navedeno torej pomeni, da zavezancem, ki sodelujejo v domačih povezanih transakcijah, ni treba vnaprej pripravljati dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami, ampak jo bodo morali predložiti šele med davčnim inšpekcijskim nadzorom, seveda, če bo davčni organ to zahteval. Če pa upoštevamo še dejstvo, da verjetno v večini primerov trgovanja med povezanimi osebami rezidenti ne bo treba izvajati prilagoditev primerljivih tržnih cen, saj ne bodo izpolnjeni pogoji (pretekla izguba, 0 % ali oprostitev); to v primerjavi s preteklo ureditvijo pomeni bistveno zmanjšanje administrativnega bremena zavezancev (Erjavšek, 2007, str. 10-11).

6.2.2 Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2)

ZDavP-2 v 382. členu določa katere podatke v zvezi s transfernimi cenami in cenami med povezanimi rezidenti morajo davčni zavezanci zagotoviti.

Davčni zavezanec mora zagotavljati dokumentacijo, sestavljeno iz dveh delov:

1. Zbirka splošne dokumentacije (angl. *masterfile*); gre za zbirko dokumentacije, ki vsebuje splošne informacije, pomembne za vse člane skupine. Te informacije so : opis davčnega zavezanca, opis organizacijske strukture na svetovni ravni, opis vrste povezanosti (kapitalska, pogodbeno, osebna), opis sistema določanja transfernih cen, splošni opis poslovanja in poslovnih strategij, splošne ekonomske in druge dejavnike, ter opis konkurenčnega okolja .

Ta je enotna za več povezanih oseb. Ponavadi je pripravljena na sedežu matične družbe v tujem jeziku. Na zahtevo davčnega organa mora davčni zavezanec le-to prevesti v slovenski jezik, v roku, ki mu ga določi davčni organ. Ta rok ne sme biti krajši od šestdeset dni.

2. Posebna dokumentacija (angl. *country-specific documentation*), kjer gre za zbirko dokumentacije, ki se nanaša posebej na zavezanca, delujočega v RS.

Ta dokumentacija je ponavadi pripravljena v lokalnem jeziku. Vsebovati mora sledeče :

- podatke v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki in pogoji),

- podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij (lastnostih sredstev in storitev, izvedeni funkcijski analizi, pogodbenih pogojih, ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije, poslovnih strategijah in drugih vplivih pomembnih za izvedbo transakcije),
- podatke o uporabi metode oz. 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.

7 NAPOTKI ZA OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN

Pripravljena dokumentacija mora vsebovati dovolj podatkov, da je mogoče ugotoviti skladnost transfernih cen s cenami, za katere bi se v enakih ali primerljivih transakcijah in okoliščinah dogovorile nepovezane osebe.

Zaradi tega menim, da je za podjetja, ki so obvezana zagotavljati predpisano dokumentacijo, smiselno, da navedene podatke zbirajo sproti in za to delo tudi določijo osebo, kajti pogosto je čez nekaj časa zelo težko priti do verodostojne dokumentacije .

Pri določanju transfernih cen na podlagi neodvisnega tržnega načela namreč velja, da je treba opraviti primerjalno analizo, izhajajoč iz podatkov in razmer v času nastanka oz. izvedbe transakcij (Kovač, 2001, str. 8).

Izkušnje davčnih organov, davčnih zavezancev in davčnih svetovalcev kažejo, da je veliko prilagoditev transfernih cen opravljenih tudi zaradi tega, ker dokumentacija ni bila zbrana sproti oz. ker so osebe, ki so bile vključene v te transakcije, odšle iz podjetja.

Ker so postopki v zvezi s transfernimi cenami strokovno zelo zahtevno opravilo, predvsem ugotavljanje ali so v skladu s tržnim načelom in dokumentarnim dokazovanjem le-tega, je smotrno k sodelovanju povabiti davčnega svetovalca. Ta s svojimi nasveti lahko zagotovi prihranek časa in denarja, tako v fazi priprave dokumentacije, ki jo zahteva zakonodaja, kakor tudi pri morebitnem inšpekcijskem pregledu.

Na podlagi razpoložljive dokumentacije davčni organ ocenjuje stopnje tveganja glede tega, ali so bile s transfernimi cenami izvedene kakšne manipulacije.

V dokumentaciji je smiselno navesti tudi raziskave iz razvitih držav. Če namreč zavezanci za davek zagotovijo potrebno dokumentacijo, bo davčni organ opravil manj prilagoditev, saj so transferne cene, za katere obstaja podlaga v ustrezni dokumentaciji, bolj zaupanja vredne. To seveda vodi tudi do večje pravne in

ekonomske varnosti davčnega zavezanca.

7.1 Študija o transfernih cenah

Kot dokaz, da so transferne cene v skladu s tržnim načelom, mora vsako podjetje, ki ga zakonodaja s področja transfernih cen zadeva, imeti zbrane podatke o skladnosti.

V Sloveniji ZDavP-2 zahteva zelo podrobno dokumentacijo. Zaradi preglednosti, davčnim zavezancem predlagam, da pripravijo dokumentacijo za transferne cene natančno v skladu s poglavji in točkami iz 382. člena ZDavP-2.

Vsaka izmed družb v skupini mora imeti pripravljeno svojo dokumentacijo, ki pa je v nekaterih točkah identična za vse članice skupine, (tak je lahko med ostalim opis organizacijske strukture družbe), v nekaterih zelo podobna (izbrana metoda in oblikovana cena za eno transakcijo med dvema povezanima osebama bosta enaki za prodajalca in za kupca).

7.1.1 Splošna dokumentacija (angl. *Master file*)

V splošnem delu dokumentacije opišemo družbo in z njo povezane osebe z lastniškega in organizacijskega vidika. Z opisom družbe in povezanih oseb davčni zavezanci že razpolagajo, saj je ta opis v reklamnih prospektih, poslovnih načrtih, letnih poročilih in drugje .

Splošna dokumentacija naj obvezno vsebuje: opis davčnega zavezanca, njegove organizacijske strukture na svetovni ravni in vrste povezanosti .

V tej točki opišemo organizacijsko strukturo davčnega zavezanca, inr navedemo vse povezane osebe ter opišemo njihove povezave. Te ponazorimo tudi grafično. Navedemo vrsto povezave ali povezav (kapitalaska, pogodbena, osebna).

Čeprav v predpisih ni določeno ali se navedejo tudi povezane osebe, s katerimi v posameznem letu ni bilo nikakršnih transakcij, sem v svoji praksi le-te vedno opisala, saj mislim, da je s tem preglednost nad povezanimi osebami večja.

Pred opisom povezave moramo navesti ali je povezava prek udeležbe v kapitalu oziroma preko lastništva glasovalnih pravic, in ali je povezava posredna ali neposredna. Povezava je neposredna, kadar davčni zavezanec posluje s svojo matično družbo ali s svojo odvisno družbo. V skladu z SDDPO-2 je lahko povezava tudi pogodbena, kar pomeni, da ena oseba obvladuje drugo na podlagi pogodbe. Osebne povezanosti zakon ne definira, vendar menim, da je to

povezanost preko istih fizičnih oseb oziroma njihovih družinskih članov, kot jo opredeljuje 4 .točka prvega odstavka 16. člena ZDDPO-2.

Izračunamo odstotek povezave, te prenesemo v tabelo in jih grafično prikažemo. Priporočljivo je tudi navesti nekaj podatkov iz zgodovine povezav, in vse pomembne spremembe, kot npr. kdaj so bile družbe ustanovljene, njihov osnovni kapital in spremembe kapitala.

Čeprav ni izrecno navedeno, je pa skorajda nujno navesti in **opisati panogo dejavnosti**, v kateri posluje davčni zavezanec in njegove povezane osebe. Z drugimi podjetji v tej panogi lahko davčni zavezanec primerja cene, marže, dodatke na stroške in drugo. Navedemo tudi nekatere splošne ekonomske dejavnike, ki vplivajo na panogo v kateri deluje davčni zavezanec. Ti dejavniki so pomembni pri oblikovanju cen na splošno , pa tudi na oblikovanje transfernih cen. Ekonomski kazalci so lahko: inflacija, gibanje deviznih tečajev, stopnja brezposelnosti, višina bruto domačega proizvoda in drugi.

Splošna dokumentacija naj vsebuje tudi **opis poslovnih strategij**, predvsem tistih, ki so vplivale na oblikovanje transfernih cen. V okvir poslovnih strategij spadajo tudi razni načrti davčnega zavezanca za prihodnje obdobje. Med načrti, ki jih davčni zavezanec lahko vključi v dokumentacijo so načrt prodaje, načrt proizvodnje, načrt nabave, načrt investicijskih vlaganj, načrt širjenja poslovnih aktivnosti in drugi. Katere načrte je smiselno vključiti v to točko dokumentacije, je odvisno od tega, katere aktivnosti so pomembne z vidika posameznega davčnega zavezanca.

Te načrte lahko vključimo v tekst dokumentacije ali pa jih priložimo v prilogi, pri čemer se tekst na njih izrecno sklicuje kot na sestavni del dokumentacije.

Velikokrat na oblikovanje transfernih cen vplivajo strategije davčnega zavezanca, s katerimi želi vstopiti v nove panoge, na nove trge. Te strategije imajo določen rok trajanja. Davčni zavezanec mora zato opredeliti časovno obdobje v katerem misli, da bo dosegel svoj cilj. Tako določajo tudi Vodila OECD, ki pravijo, da je možno spremembo cen pojasnjevati.

Prvi del dokumentacije naj vsebuje tudi opis konkurenčnega okolja, v katerem posluje davčni zavezanec. Že Michael Porter je ugotovil, da na konkurenčno okolje vpliva pet dejavnikov (*»Porter s Five Competitive Forces«*), in sicer: 1. rivalstvo na trgu, 2. pogajalska moč kupcev, 3. pogajalska moč dobaviteljev, 4. obstoj substitutov in 5. nevarnost vstopa konkurentov. *Porter s Five Competitive Forces*
Najdeno 15.marca 2009 na spletnem naslovu

(<http://www.quickmba.com/strategy/porter.shtm>).

Verjetno je še veliko dejavnikov, ki vplivajo na oblikovanje transfernih cen in s katerimi je možno pojasniti določena odstopanja transfernih cen od tržnih. Če so ti dejavniki del strategije davčnega zavezanca, jih zagotovo moramo navesti v tej točki.

7.1.2 Posebna dokumentacija (angl. *Country-specific file*)

Drugi del dokumentacije je razdeljen na posamezne točke, ki so v nadaljevanju podrobneje opisane.

a) Podatki v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki in pogoji)

Drugi del dokumentacije je najpomembnejši, saj podrobno opisuje vse transakcije s povezanimi osebami nerezidenti. Zaradi preglednosti in sistematičnosti dela menim, da je potrebno v tem delu dokumentacijo pripraviti po sledečem vrstnem redu; Posamezne transakcije s povezanimi osebami razvrščamo na najbolj smiseln način; v to smo prisiljeni, saj ni smotno popisati vseh možnih transakcij s povezanimi osebami, popisujemo le različne transakcije. Pri razvrščanju posameznih transakcij že moramo razmišljati o izbiri metode za posamezno transakcijo in način uporabe te metode. Tako grupiranje izvajamo lažje in pogosteje pri prodaji blaga oz. proizvodov in veliko redkeje pri izvajanju različnih vrst storitev. Smotno si je izdelati preglednico in sicer ločeno za prodajo blaga in izdelkov, nabavo blaga in izdelkov, nabavo in prodajo storitev. Vsaki transakciji določimo torej njeno **vrsto** (nabava, prodaja), **udeleženca** (navede se povezana oseba). Moramo pa biti pozorni na to, da naša zakonodaja zahteva, da mora davčni zavezanec zagotoviti obe vrsti podatkov, in sicer tako podatke po posameznih vrstah transakcij, kot tudi podatke po posameznih vrstah povezanih oseb. Določimo **tip** transakcije (ali je to nabava, prodaja materiala, polproizvodov, proizvodov, blaga, storitev,..). Obvezno navedemo »**pogodba da/ne**«, zapis o **pogostosti** neke transakcije, **vrednost** posamezne transakcije v enem letu, odkar smo vstopili v območje evra je vse manj pomembna **valuta**, v kateri so transakcije opravljene. Eden izmed najpomembnejših podatkov je zagotovo **rok plačila**, ki je določen med povezanima osebama. Tudi na podlagi roka plačila lahko davčni organ preveri, ali transakcije med povezanimi osebami potekajo pod tržnimi pogoji ali ne.

b) Podatki 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.

b1) Analiza opravljenih funkcij

V funkcijski analizi je najpomembnejša analiza funkcij. Vse ugotovitve glede porazdelitve funkcij med povezanimi osebami najlažje predstavimo s pomočjo tabele.

Tabela 1: Primer porazdelitve funkcij med povezanimi osebami

funkcije	davčni zavezanec	povezana oseba A	povezana oseba B
strateško upravljanje	x		
intelektualna lastnina	x		
razvoj	x	x	
nabava	x	x	
proizvodnja	x	x	
prodaja	x	x	
upravljavske storitve	x		
skladiščenje	x		
drugo			

Funkcije navedene v tej tabeli sem izbrala, ker so najpogostejše, s katerimi sem se srečala pri svojem praktičnem delu. Pravilnik o transfernih cenah v 11. členu (analiza funkcij) našteva posamezne funkcije, ki so po mojem mnenju našteje pomankljivo. Vsak davčni zavezanec mora sam ugotoviti, katere poslovne funkcije so za njegovo poslovanje pomembne. V nadaljevanju bom opisala funkcije iz tabele, ki pa vsekakor niso edine, ki se v praksi pojavljajo.

- **Strateško upravljanje** pomeni določanje vizije, določanje poslovnega modela, načrtovanje finančne uspešnosti, pravna regulacija poslovanja. Strateško upravljanje je domena predvsem matičnega podjetja. Davčni

zavezanec mora opredeliti, ali opravlja katero izmed funkcij strateškega upravljanja in v kolikšni meri oziroma katere povezane osebe, s katerimi posluje, te funkcije opravljajo.

- **Intelektualna lastnina;** Funkcije, povezane z njo, so ugled, razvoj blagovnih znamk, izvedba raziskav in razvoja, razvoj patentiranih tehnologij in druge. Tudi te funkcije niso v domeni vseh podjetij v skupini, temveč so prenesene na eno podjetje v državo, kjer so davčne obremenitve relativno nizke.
- **Razvoj proizvodov oz. storitev** (inovacija, lansiranje proizvodov na trg..). To je ena izmed najpomembnejših funkcij v veliko panogah. Tudi to funkcijo izvajajo le nekatera podjetja v skupini. Pogosto se člani skupine dogovorijo, da bodo skupaj nosili stroške razvoja novega proizvoda ali storitve, zato je tudi logično, da vso vsi dobički nastali iz uspešnega trženja tega proizvoda ali storitve, razdeljeni med vse člane skupine v enakem razmerju, kot so si ti delili stroške.
- **Nabava.** To funkcijo opravljajo v različnem obsegu skoraj vsa podjetja v skupini, vendar je za velika mednarodna podjetja značilno, da za nabavo najpomembnejših materialov skrbi le eno izmed podjetij v skupini, saj se tako lahko dosežejo veliki prihranki zaradi količinskih popustov.
- **Proizvodnja.** To funkcijo izvajajo podjetja, ki dejansko proizvajajo proizvode. Širše obsega ta funkcija tudi načrtovanje povpraševanja, kontrolo kakovosti, načrtovanje večjih investicijskih izdatkov in podobno.
- **Prodaja so** poslovne funkcije, ki jih izvajajo vsa podjetja v skupini.
- **Upravljalvske storitve** so nadzor in poročanje, finance, upravljanje s človeškimi viri, upravljanje z davki, upravljanje z informacijskim sistemom in drugo.
- **Skladiščenje.** To je tipična funkcija, ki jo izvajajo le proizvodna podjetja in ne storitvena.

b2) Analiza prevzetih tveganj

Pravilnik o transfeirnih cenah v 13. členu (privzeta tveganja) našteva posamezna tveganja, ki pa so po mojem mnenju naštetu pomanjkljivo. Vsak davčni zavezanec presodi katera tveganja so za njega pomembna, ostala pa izpusti. Porazdelitev tveganj med povezanimi osebami si zelo pregledno lahko prikažemo s pomočjo tabele.

Tabela 2: Primer porazdelitve tveganj med povezanimi osebami

Vrste tveganj	Davčni zavezanec	Povezana oseba A	Povezana oseba B
garancije	x	x	x
tržna tveganja	x	x	x
regulacija posl.	x		
novi proizvodi	x		
neplačila kupcev	x	x	x
valutni tečajji	x		
nabava	x		
kvaliteta	x	x	x
planiranje proizvodnje	x		
tveganje izgub	x		

- **Garancije:** Tveganja, povezana z garancijami ponavadi prevzemajo podjetja,
- ki te garancije dajejo. Potrebno je opredeliti, katera podjetja v skupini tveganja prevzemajo in v kolikšnem obsegu.
- **Tržna tveganja:** To so tveganja, da se spremeni povpraševanje. Opredeliti je potrebno, katera izmed povezanih oseb prevzema tržna tveganja in kako so le-ta porazdeljena med vsemi povezanimi osebami.
- **Regulacija poslovanja:** To so tveganja, na katera davčni zavezanec nima vpliva. Ponavadi regulira poslovanje država z različnimi ukrepi, kot so: subvencije, administrativno določanje cen, podeljevanje koncesij in drugo.
- **Novi proizvodi:** Tveganja povezana z novimi proizvodi so zelo velika v farmaciji in v visokotehnoloških panogah. Davčni zavezanec mora navesti, katera povezana oseba je vlagala v razvoj, kdo nosi tveganje in kako je to porazdeljeno med povezane osebe.
- **Neplačila kupcev:** To je eno izmed najpogostejših tveganj.
- **Valutni tečajji:** Danes se je to tveganje zaradi uvedbe plačilnega sredstva evro popolnoma izgubilo.
- **Nabava:** To so predvsem tveganja nepravočasne nabave materiala oz. surovin za proizvodnjo.
- **Kvaliteta:** Ta tveganja je smotrno razdeliti na več podvrst, pač glede na fazo nabave, proizvodnje in drugega. Opredeliti je potrebno, katera izmed povezanih oseb prevzema posamezna tveganja.
- **Planiranje proizvodnje:** To tveganje velja samo za proizvodna podjetja.
- **Tveganje izgub:** Tudi pri tem tveganju moramo opredeliti kako in v kolikšni

meri je razdeljeno na posamezne povezane osebe.

b3) Analiza porabljenih sredstev

Pravilnik o transfernih cenah v 12. členu (porabljena sredstva) našteva porabljena sredstva, vendar ne poudari, da so v povezavi s transfernimi sredstvi pomembna predvsem neopredmetena sredstva in da navajanje posameznih značilnosti sredstev nima posebnega pomena (Guzina, 2007, str. 206).

S sredstvi so mišljena predvsem neopredmetena osnovna sredstva, in tudi opredmetena osnovna sredstva večjih vrednosti.

Davčni zavezanec lahko razporeditev sredstev med povezanimi osebami prikaže s pomočjo tabele.

Tabela 3: Primer razporeditev sredstev med povezanimi osebami

vrsta sredstev	davčni zavezanec	povezana oseba A	povezana oseba B
neopredmetena sredstva	x		
opredmetena sredstva	x		

- Neopredmetena sredstva

Neopredmetena sredstva lahko delimo na proizvodna (lastni patenti in licence, ki sodelujejo v proizvodnem procesu) in tržna (blagovne znamke in blagovni znaki, ki sodelujejo v prodajnem procesu davčnega zavezanca). Nujno je v tej točki navesti geografske in časovne omejitve.

- Opredmetena sredstva

Z opredmetenimi sredstvi so mišljena sredstva večjih vrednosti. Davčni zavezanec naj ta sredstva našteje in opiše, navede naj tudi vrsto zavarovanj, s katerimi so ta sredstva zavarovana.

c) Podatki o uporabi metod za določanje transfernih cen in njihove določitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami

Metode za določitev transfernih cen sem že predstavila in opisala v točki 4.3. mojega magistrskega dela, zato jih tukaj več ne bom naštevala, niti opisovala.

Davčni zavezanec pri izboru metod za določanje transfernih cen ni popolnoma

svoboden, saj mora upoštevati 8. člen Pravilnika o transfernih cenah, ki je postavil prioritetni seznam nekaterih metod.

V tej točki naj davčni zavezanec predstavi izbrane metode za določanje transfernih cen za posamezne vrste transakcij, in naj obvezno pojasni, zakaj so bile te metode izbrane.

Tudi pri izboru metod priporočam izdelavo tabele, ki nazorno prikaže uporabljene metode.

Tabela 4: Primer uporabljenih metod za določitev transfernih cen

transakcija	Izbrana metoda
prodaja blaga XX	notranje primerljive proste cene
prodaja nepremičnine	zunanje primerljive proste cene
Najem nepremičnine	zunanje primerljive proste cene

Davčni zavezanec mora tudi navesti, kateri konkretni podatki so bili na voljo, da je lahko uporabil posamezno metodo. Prav tako naj davčni zavezanec opiše način izračuna transfernih cen na podlagi izbranih metod. Pojasniti mora, zakaj so okoliščine primerljive in zaradi katerih dejavnikov niso popolnoma primerljive, lahko pa se te razlike odpravijo. Tak primer sta lahko različni rok plačila in različna cena. V praksi ponavadi lahko pojasnimo razlike v cenah, maržah, plačilnih pogojih, ki odstopajo za približno 20 %. Seveda z argumenti oz. dokazi lahko opravičimo tudi večja odstopanja, saj ne smemo pozabiti, da moramo transferne cene obravnavati od primera do primera različno.

d) Druga dokumentacija

ZDavP-2 ne vsebuje več obveznosti opisa sistema hrambe dokumentacije, ki se uporablja za shranjevanje dokumentacije za transferne cene, vendar je smotno v tej točki narediti kazalo dokumentacije ter popis vseh prilog.

Davčni zavezanec naj v tej točki navede:

1. v kakšni obliki bo hranil dokumentacijo (v skladu s 4. odstavkom 382. člena ZDavP-2 lahko davčni zavezanec vodi in hrani dokumentacijo v elektronski obliki in ne samo v papirnati);
2. kje jo bo hranil in koliko časa (6. odstavek 382. člena ZDavP-2 predpisuje rok hrambe dokumentacije najmanj 10 let po zaključku leta na katero se dokumentacija nanaša);
3. kakšen bo postopek vpogleda v dokumentacijo (kdo je odgovoren za hrambo, kdo je pooblaščen za vpogled in kako se to omogoči).

V tej točki popišemo in navedemo vse podatke, ki jih pridobimo od povezanih oseb, predvsem mislim na analizo primerljivosti (angl. *benchmark analysis*), ki jo pridobimo od povezanih oseb.

7.2 Ostali napotki

1. Transfornim cenam moramo posvetiti veliko pozornosti, saj če niso v skladu s tržnim načelom lahko to pomeni povečanje davčne osnove in s tem plačila dodatnega davka na dohodek, obresti in velike kazni.

2. V študiji o transforinih cenah naj se navajajo samo pisni dogovori, nikakor ne ustni. Če so pisne pogodbe s povezanimi osebami sklenjene, je nujno preveriti, ali so njihove določbe ustrezne. Pogodba, ki npr. ne vsebuje vrste storitev, ki se bo po pogodbi opravila, zagotovo ni verodostojna in je davčni organ ne bo upošteval. Prav tako se vprašanje o verodostojnosti take pogodbe postavi, kadar je v pogodbi naštetna množica storitev, ki jih matična družba opravlja za svoje odvisne družbe, vendar pa pogodba ne vsebuje niti cene za posamezno opravljeno storitev niti načina njene določitve. Če je ob tem znesek, ki se po taki pogodbi dejansko zaračuna, relativno visok, obstaja velika možnost, da take pogodbe dve nepovezani osebi ne bi sklenili in s tem možnost, da davčni organ v celoti ali delno izločil omenjeni strošek iz davčno priznanih odhodkov davčnega zavezanca.

3. Ko delamo funkcijsko analizo, ni dovolj samo navedba funkcij, ki jih opravlja davčni zavezanec, temveč moramo opisati porazdelitev funkcij med davčnim zavezancem in tistimi povezanimi osebami, s katerimi davčni zavezanec posluje.

4. V notranjem aktu podjetja je potrebno zapisati, kdo je odgovoren za preskrbo dokumentacije za izdelavo študije transforinih cen, kdo je odgovoren za urejanje in hranjenje dokumentacije, in kdo lahko vrši vpogled v dokumentacijo ter pod katerimi pogoji.

5. Čeprav so določeni roki v katerih je potrebno davčnemu organu predložiti zahtevano dokumentacijo, menim, da je smotrno imeti le-to pripravljeno že pred morebitnim davčnim pregledom. Davčni pregled bo zato potekal hitreje, davčni zavezanec bo manj obremenjen, in bo pridobil na kredibilnosti. Davčni organ bo ga že od samega začetka drugače obravnaval.

6. Vsi postopki v zvezi s transforinimi cenami so strokovno zelo zahtevna opravila, zato je z vidika racionalizacije časa in finančnih sredstev smotrno povabiti k sodelovanju strokovnjaka – davčnega svetovalca.

7.3 Najpogostejše napake pri pripravi študije

1. Dokumentacija o transfernih cenah sploh ni pripravljena.
2. Povezane osebe davčnega zavezanca ne želijo posredovati natančnejših podatkov oz. svojo analizo primerljivosti.
3. Včasih je v dokumentaciji preveč podrobnosti, vendar ni pomembnih podatkov, na osnovi katerih bi se lahko opravile analize primerljivosti.
4. Negativen odziv drugih organizacijskih enot (nabave, prodaje) pri pridobivanju določenih dokumentov in podrobnih informacij, potrebnih za razjasnitev določenih transakcij.
5. Kadar že dobimo poslovne baze podatkov na razpolago, koraki postopka določanja primerljivk niso ustrezno dokumentirani.
6. Včasih so študije napisane po nareku vodstva in odsevajo neke cilje, ki niso v skladu z davčno zakonodajo.

SKLEP

S svetovno globalizacijo se je vloga multinacionalnih podjetij močno povečala. Z rastjo teh podjetij so rasli tudi problemi davčnih uprav, predvsem zaradi dveh razlogov :

- davčnih pravil posamezne države ni možno obravnavati samih zase, ta morajo biti poenotena z mednarodno zakonodajo ,
- povezana mednarodna podjetja izkoriščajo prednosti globalizacije z razvojem vedno novih globalnih strategij za področja s katerimi se ukvarjajo, tudi za davke, pri tem pa se lahko vključijo v posle, za katere se kot nepovezane osebe ne bi nikoli odločile.

V preteklosti se je slovenski davčni organ srečeval s problemi neuskrajene davčne politike z mednarodno zakonodajo, in s pomanjkanjem specialistov za transferne cene. Iz navedenih razlogov so v Republiki Sloveniji nastopile spremembe davčne zakonodaje, ki ureja področje transfernih cen.

V Sloveniji smo komaj v letu 2005 dobili zakonodajo, ki ureja področje transfernih cen, primerljivo z razvitimi državami sveta. V njej so bile namreč prvič podrobneje določene povezane osebe, uvedene so metode za njihovo ugotavljanje v smislu Smernic OECD in metodologija določanja primerljivih tržnih cen, kot tudi zahteve po ustreznem dokumentiranju. Osnovni namen te zakonodaje je preprečiti neobdavčeno odlivanje dobičkov oz. dohodkov preko povezanih oseb v tujino oz. izogibanje izkoriščanju ugodnejšega davčnega položaja v poslovanju med subjekti, ki so rezidenti RS.

Čeprav so transferne cene z davčnega vidika za davčne uprave in davčne zavezance veliko zanimivejše kot transferne cene s poslovnega vidika, menim da

je poslovni vidik nekoliko zanemarjen v davčni teoriji in praksi. Večjo pozornost sem v svojem magistrskem delu posvečala poslovnemu vidiku transference cen iz najmanj dveh razlogov, ki pa sta povezana. Prvi razlog je v ta, da velika večina mednarodno povezanih podjetij oblikuje enotne transferne cene za poslovne in davčne namene. Pri tem uporabljajo različne podlage, med katerimi prevladujejo tržne cene in stroški. Temeljni vzrok za to, da vodijo politiko enotnih cen, je v dejstvu, da mednarodna podjetja zaznavajo transferne cene kot glavni davčni problem današnjega časa in prihodnjih let, in da se bojijo prilagoditev transference cen s strani davčnih uprav, saj to pri čezmejnih transakcijah (po njihovih izkušnjah) v skoraj polovici primerov vodi v dvojno obdavčitev. Enotne cene vodijo tudi zato, ker ugotavljajo, da se zdijo te davčnim upravam bolj zaupanja vredne, kar ima za posledico manjšo verjetnost inšpekcijskega nadzora in ustreznih prilagoditev. Drugi razlog je dejstvo, da je poznavanje transference cen iz poslovnega vidika nujen pogoj za razumevanje davčnega vidika transference cen.

Z davčno reformo, ki je bila uveljavljena v začetku leta 2007 je ohranjena davčna obravnava transference cen, pri čemer je prišlo do nekaterih sprememb:

1. Ločeno se obravnavajo transakcije med zavezanci in tujimi osebami (mednarodne transakcije) in transakcijami med rezidenti RS in rezidenti in drugimi osebami s sedežem v Republiki Sloveniji (domače transakcije),
2. ponovno uvaja tako imenovano poslovno povezanost, ki je bila vsebovana že v ZDDPO in podrobneje ureja različna možna razmerja med rezidenti in tujimi osebami,
3. postavljeni so bolj restriktivni pogoji za to, da se dve osebi iz RS štejeta za povezani in s tem so jasno določeni dve skupini povezanih oseb,
4. primerljive tržne cene se še vedno določajo v skladu z metodami iz Smernic OECD za mednarodna podjetja in davčne uprave in to z eno od naslednjih metod ali njihovo kombinacijo: metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen, metodo dodatka na stroške, metodo porazdelitve dobička ali metodo stopnje čistega dobička, pri tem pa ni več mogoče uporabiti tudi katerokoli drugo metodo, kar je smiselno, saj bi uporaba drugih metod - kot npr. metoda globalne porazdelitve dobička - bila v nasprotju z merili določanja prihodkov oz. odhodkov. navedenih v predhodnem odstavku, po katerih moramo med sabo primerjati enaka ali primerljiva sredstva - torej transakcije in ne dobičke na ravni podjetij kot celote,
5. jasno so razmejene transferne cene med zavezanci in tujimi osebami in med rezidenti oz. rezidenti in fizičnimi osebami, ki opravljajo dejavnost,
6. loči več možnosti določanja primerljivih tržnih cen, pri čemer v osnovi razlikuje okoliščine, ko pri določanju primerljivih tržnih cen razpolagamo z relativno zanesljivimi oziroma natančnimi podatki ter dokumentacijo o okoliščinah in pogojih za transakcije ali z njimi ne razpolagamo,

7. delno odpravlja preveliko administrativno obremenitev davčnih zavezancev, predvsem tistih, ki so vstopali v domače transakcije, saj loči pripravo podatkov oz. dokumentacije na zavezance, ki poslujejo s povezanimi osebami v »mednarodnih transakcijah« in zavezanci, povezanimi osebami po 17. členu ZDDPO-2, ki poslujejo v »domačih povezanih transakcijah«,
8. drugače so določene višine in način obračunavanja obresti med povezanimi osebami,
9. z institutom tanke kapitalizacije se urejajo davčne posledice prekomernega financiranja družb z dolžniškim kapitalom s strani delničarjev ali družbenikov. Kot odhodek se ne priznajo obresti od posojil, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca,
10. v slovenski sistem obdavčevanja dohodka pravnih in fizičnih oseb je bil s 1.1.2007 vpeljan institut »prikritega izplačila dobička«. Prikrito izplačilo dobička je vsakršno nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec obvladujoči osebi in posledično vodi do zmanjšanja premoženja pri izplačevalcu.

Glede na vse ugotovljene spremembe v davčni zakonodaji, ki se nanaša na transferne cene, lahko rečemo, da smo v Sloveniji končno dobili davčno zakonodajo, ki je naravnana v enako smer, kot velja v gospodarsko razvitih državah. To pomeni, da so transferne cene v osnovi problem mednarodne obdavčitve transakcij med povezanimi osebami iz različnih davčnih zakonodaj, pri čemer velja temeljno pravilo, da morajo biti skladne s primerljivimi tržnimi cenami. Zakonodaja je bila spremenjena v smeri bolj ustrezne zagotovitve zakonske podlage za preprečevanje pretoka neobdavčenih dobičkov v tujino, in zagotovitve večje pravne in ekonomske varnosti davčnih zavezancev.

LITERATURA IN VIRI

1. Adams, C., & Graham, P. (1999). *Transfer Pricing . A UK Perspective*. London : Butterworths,
2. Anthony, R. (1989). *The Management Control Function (str.282-283)*. Boston, MA : Harvard Business School Press.
3. Babič, M. (2007). Prikrito izplačilo dobička in davčne posledice. *Davčno finančno svetovanje* . Maribor, Maj 2007, 18-20.
4. Betten, R. & Carmine, R.(1998). The concept of an Arm's Length Range. *International Transfer Pricing Journal*, Amsterdam, No 4.
5. Davčni bilten. (2000). *Povezane osebe in transferne cene*. Ljubljana :

- Davčna uprava Republike Slovenije, (14),. 78 str .
6. Davčni bilten.(2000). *Nepravilnosti ugotovljene v inšpekcijskih pregledih in ocena davčne osnove*. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije. Sektor za nadzor. Glavni urad. (5)4, 76 str.
 7. Davčni bilten.(2004). *Transferne cene*. Ljubljana : Davčna uprava Republike Slovenije. Sektor za nadzor. Glavni urad, (5)10, 92 str.
 8. Davčni bilten.(2006). *Transferne cene*. Ljubljana: Davčna uprava Republike Slovenije, (7)1, 83 str.
 9. Davidmann, M.(2003) : Community economics – Multinational Operations. Transfer pricing and Taxation .Najdeno 28.02.2009 na spletnem naslovu <http://www.solbaram.org/articles/clm503.html>
 10. Debeljak – Centa, M. (2002). Pomen in vloga transfernih cen. *Davčni bilten*, št. 10, str. 22-23.
 11. Debeljak – Centa, M. (2003). Pomen in vloga transfernih cen-II del. *Davčni bilten*, št. 3-4, str. 29-30.
 12. Debeljak – Centa, M.(2003). Dokazano breme pri dokazovanju primernosti transfernih cen. *Davčni bilten*, št. 5, str. 29-30.
 13. Debeljak – Centa, M.(2005). Transferne cene v davčni praksi. *Gradivo 9. kongresa Društva svetovalcev Slovenije* (str.15-16). Habakuk : Društvo davčnih svetovalcev Slovenije.
 14. Deisinger, M. (1996). *Posebnosti revidiranja posameznega podjetja*. Specialistično delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
 15. Dodge, B., Dicenso G. (2002) Global transfer pricing developments, *International Tax review*. London.
 16. Erjavšek, K. (2007). Ali DURS od povezanih oseb po 17. členu ZDDPO-2 lahko zahteva pripravo dokumentacije za dokazovanje primerljivih tržnih cen? *Davčno finančna praksa*, Maribor, VIII(2007), 5, str. 10 – 11 .
 17. Ferčič, A. (2007). Transferne cene - Novi materialno pravni okvir. *Davčno finančna praksa*, Maribor VIII 4, str. 18 – 24.
 18. Guzina, B.(2005a). Dokumentacija za transferne cene. *Glas gospodarstva*, Ljubljana, avgust/september 2005, str. 53.
 19. Guzina, B. (2005b). Kako izračunati pravo transferno ceno. *Finance*, Ljubljana, 08. 8. 2005 . str. 10.
 20. Guzina, B. (2005c). Kako izračunati pravo transferno ceno – 2 del. *Finance*, Ljubljana, 30. 8. 2005 . str. 10.
 21. Guzina, B. (2005d). Kako izračunati pravo transferno ceno. *Finance*, Ljubljana, 20. 10. 2005. str. 10.
 22. Guzina, B.: Transferne cene. Najdeno 22.05.2009 na spletnem naslovu http://www.davcnaknjiznica.com/knjiga_knjiga.cfm?strddv=seznam&sredina=0&idk=8&cat=286
 23. Intercompany Transfer Pricing Regulations under Sections 482 (2000).

- Department of the Treasury. Amsterdam :Internal Revenue Service.
24. Joumard, I.(2001). Tax Systems in European Union Countries. OECD *Economic department working papers* No. 301, 2001. 56 str.
 25. Kavčič, S.,& Babič, M. (2001). Prenosne cene za storitve v skladu s smernicami OECD. *Revizor*, Ljubljana,10 (2001)12, str. 28-62
 26. Kovač, M. (2001). Metode izravnavanja transfernih cen med povezanimi osebami. *Finance*. Ljubljana, 134, str. 8.
 27. Kuhar, Š.(2003). Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (IV. del). *Revizor*, Ljubljana, 12, str. 63-81.
 28. Kuhar, Š. (2007). Transferne cene – problem mednarodne obdavčitve. *Davčno finančno svetovanje*, Maribor , Februar 2007 . str. 8-11.
 29. Kuhar, Š. (2007). Transferne cene po davčni reformi . *Zbornik referatov 14. dnevi davčnih svetovalcev*, Portorož, 2007. str. 13 – 22.
 30. Kuhar, Š. (2007): Transferne cene po novi davčni zakonodaji – gradivo za seminar . Ljubljana : *Poslovna akademija Finance* 31.05.2007 (a). str. 60
 31. Kuhar, Š. (2008). Transferne cene - poslovni in davčni vidik. Ljubljana : *Časnik Finance*, 120/2016, 184 str.
 32. Lynch P., L. (2001): Tax Pricing in a Low -Tax Jurisdiction. Tax planning *International transfer pricing*, Washington, D.C., 01/01, str. 8 - 10.
 33. Musselli, A. & Musselli, A. C.(2006). Transfer pricing. Milano : *// Sole 24 Ore*.
 34. Oosterhoff, D. (2004): Multinational Organizations Face Transfer Pricing Audits across the Globe. *Transfer Pricing Trends, Practices and Perceptions. International Transfer Pricing Journal*. Amsterdam :IBFD, March/April 2004, str. 47-48.
 35. Petauer, B.(2005). *Transferne cene*. Lesce : Legat,.
 36. Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen. (2004). Uradni list RS. (št. 130/2004, 3. december 2004).
 37. Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku. (2006). Uradni list RS. (št. 141/2006, 46/2007, 102/2007, 30. december 2006).
 38. Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb. (2007). Uradni list RS. (št. 60/2007, 6 .julij 2007) .
 39. Pravilnik o priznani obrestni meri. (2006). Uradni list RS. (št. 141/2006, 52/2007, 30. december 2006) .
 40. Pravilnik o transfernih cenah. (2006). Uradni list RS. (št. 141/2006, 30. december 2006)).
 41. Rožič, U. (2001). Nekateri praktični vidiki uporabe transfernih cen. *Davčno finančna praksa*, Maribor, 2 (2001), str. 19 - 24.
 42. Smullen, J. (2001). *Transfer Pricing for Financial Institutions*. B.k. : Woodhead Publishing,
 43. Šimc, A.(2003). *Določanje prenosnih cen v mednarodnih podjetjih z*

- upoštevanjem davčnega vidika*. Magistrsko delo. Ljubljana, Ekonomska fakulteta.
44. Tomelj, T. (2003). *Davčni vidik prenosnih cen v mednarodnem podjetju*. Diplomsko delo. Ljubljana, Ekonomska fakulteta.
 45. Tomšič, D. (2005). Prenosne (transferne) cene. *Podjetnik*, Ljubljana , 5, str. 74-77.
 46. Transfer Pricing Guidelines . A Guide to application of section GD 13 of New Zeland's Income Tax Act 1994. Appendix : Transfer Pricing Guidelines. IRD TAX Information Bulletin, Wellington :Inland revenue , Vol. 12 . No 10 (October 2000). 101 str.
 47. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Pariz : OECD, 1997.
 48. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Pariz : OECD, 2000.
 49. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Pariz : OECD, 2001.
 50. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec – Novak, M. (2000). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo.
 51. Turk, I. (1989). *Mednarodni vidik računovodstva*. Maribor,
 52. Založba Obzorja, str. 197-207.
 53. Vogele, A., Borstell T., Engler, G., Kotschenreuther , H. & Bick, C. (1997). *Handbuch der Verrechnungspreise*. München, : C.H.Beck,.
 54. Zakon o davčnem postopku (ZDavP-2). (2006). Uradni list RS. (št. 117/2006, 16. november 2006).
 55. Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2). (2007). Uradni list RS. (št. 60/ 2007, 6. julij 2007).
 56. Zakon o dohodnini (ZDoh-2).(2006). Uradni list RS. (št. 117/2006, 10/2008 16. november 2006).
 57. Zakon od davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1). (2004). Uradni list RS. (št. 40/2004, 70/2004, 17/2005 – UPB1, 108/05, 20. april 2004).
 58. Žužek Roppa, M. (2007). Obresti med povezanimi osebami. *Davčno finančno svetovanje*, Maribor (2007), št. 6. str. 18 – 21.