

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

GREGOR CVETKO

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**POMEN OBLIKOVANJA TRANSFERNIH CEN ZA POSLOVANJE
POVEZANIH OSEB**

Ljubljana, junij 2016

GREGOR CVETKO

IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisani Gregor Cvetko, študent Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtor predloženega dela z naslovom Pomen oblikovanja transfernih cen za poslovanje povezanih oseb, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem Košak Markom

IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravil samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbel, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatorstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobil vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označil;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnal v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobil soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne _____

Podpis avtorja: _____

KAZALO

UVOD	1
1 POJEM TRANSFERNE CENE	2
1.1 Teoretična opredelitev transfernih cen	3
1.2 Neodvisno tržno načelo	3
2 ZAKONODAJA V SLOVENIJI IN SMERNICE OECD NA PODROČJU	
TRANSFERNIH CEN	4
3 OPREDELITEV POJMA POVEZANIH OSEB	8
3.1 Povezane osebe po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb	9
3.1.1 Povezani osebi rezident – nerezident po ZDDPO-2.....	9
3.1.2 Povezani osebi rezident – rezident po ZDDPO-2	10
3.2 Povezane osebe po Zakonu o gospodarskih družbah	11
3.3 Povezane osebe po Zakonu o dohodnini	11
3.4 Povezane osebe po Zakonu o davku na dodano vrednost	11
3.5 Povezane osebe po Mednarodnih računovodskih standardih	12
3.6 Povezane osebe po Slovenskih računovodskih standardih.....	12
4 ANALIZA PRIMERLJIVOSTI IN NJEN POMEN PRI OBLIKOVANJU	
TRANSFERNIH CEN	13
4.1 Analiza lastnosti sredstev in storitev	15
4.2 Analiza funkcij	15
4.3 Pogodbeni pogoji.....	17
4.4 Gospodarske okoliščine.....	17
4.5 Poslovne strategije	17
5 METODE DOLOČANJA TRANSFERNIH CEN.....	18
5.1 Tradicionalne transakcijske metode	18
5.1.1 Metoda primerljivih prostih cen	19
5.1.2 Metoda preprodajne cene	22
5.1.3 Metoda dodatka na stroške	25
5.2 Metode na osnovi dobička.....	28
5.2.1 Metoda porazdelitve dobička	28
5.2.2 Metoda stopnje čistega dobička	30
5.3 Ostale metode	33
6 DOKUMENTACIJA V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI.....	34
6.1 Pomen dokumentacije.....	34
6.2 Dokumentacija za transferne cene po slovenski davčni zakonodaji.....	35
7 USMERITVE FURS V POSTOPKIH NADZORA TRANSFERNIH CEN IN	
VNAPREJŠNJI CENOVNI SPORAZUM.....	37
7.1 Usmeritve Finančne uprave Republike Slovenije	37
7.2 Vnaprejšnji cenovni sporazum po slovenski davčni zakonodaji	40
7.3 Vpliv transfernih cen na finančno stanje družb	42
8 INSTITUT TANKE KAPITALIZACIJE.....	45

8.1	Opredelitev instituta tanke kapitalizacije	45
8.2	Tanka kapitalizacija v Sloveniji	46
9	EROZIJA DAVČNIH OSNOV IN PRENOS DOBIČKA	48
9.1	Skladnost transfernih cen z ustvarjeno vrednostjo	49
9.2	Dokumentacija v zvezi s transfernimi cenami in poročanje med državami	52
	SKLEP.....	54
	LITERATURA IN VIRI.....	56
	PRILOGE	

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Izračun preprodajnega dobička za komplementarne proizvode.....	24
Tabela 2:	Izračun nabavnih cen od povezanega podjetja.....	25
Tabela 3:	Izračun dobička podjetij A in B za njun običajen prispevek k povezani transakciji	30
Tabela 4:	Razdelitev preostalega dobička med podjetji A in B	30
Tabela 5:	Stopnja prihodkovne dobičkovnosti.....	32
Tabela 6:	Število opravljenih nadzorov na področju transfernih cen v obdobju 2010–2015 v Sloveniji	38

KAZALO SLIK

Slika 1:	Prikaz metode notranje primerljivih cen.....	19
Slika 2:	Prikaz metode zunanje primerljivih cen	20
Slika 3:	Prikaz metode preprodajnih cen	22
Slika 4:	Prikaz metode dodatka na stroške.....	26

UVOD

V današnjem globalnem svetu je znotraj velikega števila mednarodnih davčnih izzivov tematika transference cen vedno bolj pomembna in aktualna. Določiti primerno transferno ceno je pomembno tako za podjetja kot za davčne uprave, saj odločitve slednjih lahko vplivajo na poslovanje podjetij. Glavni namen pravilnega oblikovanja transference cen je primerno razdeliti prihodke in odhodke povezanih podjetij med posameznimi državami, saj se s tem prepreči neupravičeno prelivanje dobička iz ene države v drugo (na primer v državo z nižjo stopnjo obdavčitve). Dobičke je potrebno obdavčiti tam, kjer se opravlja ekonomska dejavnost, ki te dobičke ustvarja.

Namen diplomske naloge je na enem mestu predstaviti pomembne sestavine obravnavane tematike transference cen. Tako bo vsak bralec dobil dober pregled nad področji, ki se nanašajo na transferne cene, kot tudi nad njihovim vplivom na poslovanje podjetij in ravnanje davčnih uprav. V ta namen sem najprej opisal, kaj so transferne cene, in predstavil neodvisno tržno načelo, ki je splošno sprejet mednarodni standard transference cen, ki se od svojega prvega zapisa pa do danes ni spremenil. V nadaljevanju sem predstavil zakonodajni okvir, ki se uporablja za področje transference cen v Sloveniji.

V tretjem poglavju sem obrazložil pojem povezane osebe, kot ga navaja slovenska zakonodaja. Povezane osebe so prvi korak pri ugotavljanju pravilnosti določanja transference cen med dvema ali več povezanimi osebami.

V četrtem poglavju je prideljena analiza primerljivosti, ki teži k iskanju najbolj zanesljivih primerljivk in ki je podlaga za uporabo neodvisnega tržnega načela. Pri analizi primerljivosti se transakcija med povezanimi osebami primerja s transakcijo med nepovezanimi osebami. V poglavju je predstavljen tudi postopek izvedbe analize primerljivosti ter dejavniki primerljivosti, ki so pomembni pri ugotavljanju primerljivosti transakcij.

V petem poglavju sem predstavil prve tri tradicionalne metode za določanje transference cen in obe transakcijski profitni metodi, ki sta se v praksi razvili kasneje, za prvo skupino metod. Pri vsaki od opisanih metod sem s posameznimi primeri prikazal njihovo uporabo v praksi, ker je razumevanje uporabe metod ključno za njeno izbiro. Določene prikazane primere uporabe metod sem razvil sam.

Pomen dokumentacije o transference cenah za davčnega zavezanca in davčno upravo ter njena potrebna vsebina v skladu s slovensko zakonodajo sta predstavljeni v šestem poglavju.

V sedmem poglavju sem predstavil pomembnejše naloge Oddelka za transferne cene znotraj Finančne uprave Republike Slovenije, vpliv transference cen na poslovanje družb ter kazni, ki jih lahko davčni inšpektor v primeru ugotovitve nepravilnosti v davčnem inšpekcijskem nadzoru naloži zavezancu. V tem poglavju je podrobneje predstavljen tudi institut vnaprejšnjega cenovnega dogovora, ki je novost v naši zakonodaji in bo v praksi pričel veljati s 1. 1. 2017. V

poglavju so predstavljeni tudi izsledki primerjave, kako imajo ta področja urejene države članice Evropske unije in določene večje države.

Institut tanke kapitalizacije kot mehanizem omejitve pretakanja dobičkov med povezanimi podjetji v obliki dividend in kako je to zakonodajno urejeno v Sloveniji sem opisal v osmem poglavju.

V devetem poglavju sem predstavil aktualne novosti s področja problematike zmanjševanja davčne osnove in odtekanja dobičkov v države z ugodnejšimi davčnimi režimi (angl. *Base erosion and profit shifting*), pri čemer sem se osredotočil na ukrepe, ki se nanašajo na področje transfernih cen.

Diplomska naloga se konča s sklepom, kjer so navedene pomembnejše ugotovitve in spoznanja, do katerih sem prišel ob obravnavanju tematike transfernih cen.

1 POJEM TRANSFERNE CENE

Pojem transferne cene se je postopoma razvijal že od leta 1917, pri tem pa so prednjačile Združene države Amerike, ki so načelo razdalje prvič uvedle že v letu 1935 (z načelom razdalje, angl. *arm's length principle* oziroma razdaljo dolžine roke, je figurativno predstavljen odnos med nepovezanima osebama, saj bi nepovezani osebi ena drugi prodali blago oziroma storitev z določenim pribitkom, torej ne po nabavni ceni ali previsoki ceni, ampak z neko primerno oblikovano ceno, ki bi jo dosegle v tržnih razmerah). V razvoj pojma transfernih cen znotraj okrilja Organizacije za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD) so bile vključene številne članice te organizacije. Prve smernice, ki so vključevale tudi neodvisno tržno načelo, je OECD predstavila leta 1979. Bistvo transfernih cen je uporaba neodvisnega tržnega načela kot splošno veljavnega standarda, ki služi povezanim podjetjem kot osnovno vodilo pri medsebojnih transakcijah. Transferne cene, določene z uporabo neodvisnega tržnega načela, zagotavljajo, da so povezana podjetja obdavčena tako, kot bi bila obdavčena pri svojem medsebojnem poslovanju nepovezana podjetja v tržnih pogojih. Pri določanju pravilne transferne cene v transakciji med povezanimi podjetjema ali več transakcijah je potrebno upoštevati tveganja, ki jih prevzema posamezno podjetje, vložena sredstva, funkcije, ki jih v tistem trenutku opravlja, in nacionalno zakonodajo. S tem se prepreči neupravičeno odtekanje dobičkov v države, ki do njih niso upravičene. To je postalo še posebej pomembno v zadnjem desetletju z nastopom finančne krize, ko se države soočajo z resnimi izzivi naraščanja javnega dolga. Tako želijo države na eni strani zagotavljati vzdržno raven socialnih pravic in na drugi strani spodbujati čim višjo gospodarsko rast.

Pri tem je pomembno, da omenim specifičnost transakcij med povezanimi osebami, saj so to pogosto transakcije, ki jih na trgu ne bi našli, ker so specifične za velika podjetja in nastopajo v komercialnih okoljih, ki so drugačna od tržnih. To vsekakor ne pomeni, da je takšna transakcijska cena netržna, zato je razumevanje opredelitev transferne cene zahtevna naloga, h kateri je treba pristopiti celostno.

1.1 Teoretična opredelitev transfernih cen

Pri oblikovanju transfernih cen med povezanimi podjetji moramo najprej izhajati iz smernic in zakonodajnih usmeritev, pri tem pa moramo poznati teoretično opredelitev transfernih cen in razumeti pomen določanja primerne tržne cene. Transferna cena je lahko cena, ki sta jo oblikovali dve povezani podjetji, ali znesek, ki ga določeni del organizacije zaračuna drugemu za storitve oziroma blago. Ta cena je lahko tržna oziroma najboljši približek tržni ceni.

Neprimerno transferno ceno podjetja določajo z namenom, da pretakajo dobičke iz države z manj ugodno davčno zakonodajo v državo z ugodnejšo davčno zakonodajo, oziroma z namenom, da na nivoju skupine dosežajo najvišje možne dobičke. Transferne cene so za podjetja pomembne, saj vplivajo na prihodke in nadalje na poslovni izid. Pomembno vprašanje, ki si ga morajo pri tem zastaviti je, ali je oblikovana cena takšna, kot bi jo zaračunale nepovezane osebe na trgu, saj je le takšna cena primerna. Na oblikovanje cen vpliva veliko dejavnikov, eden izmed pomembnejših je konkurenčnost trga. Na podlagi različnih dejavnikov morajo družbe presoditi, kateri dejavniki dejansko vplivajo na posel, da bi bile sposobne oblikovati primerno ceno ali primeren razpon cene (Kuhar, 2008, str. 10).

Velikokrat podjetja transfernih cen ne oblikujejo primerno. Razlog je lahko tudi v nepoznavanju neodvisnega tržnega načela. Zato je razumevanje teorije transfernih cen nujno za pravilno vrednotenje transakcij.

1.2 Neodvisno 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 uporabljale za namene obdavčitve. Od njegove uveljavitve leta 1979 pa do danes se njego vsebina ni spremenila. Njegova uporaba zagotavlja enakovredno davčno obravnavo za mednarodna podjetja in neodvisna podjetja.

Opredelitev neodvisnega tržnega načela je zapisana v prvem odstavku 9. člena Vzorčne konvencije OECD, ki je podlaga za dvostranske davčne sporazume med državami članicami OECD. 9. člen navaja:

»(Kadar) se med dvema (povezanima) podjetjema v komercialnih in finančnih odnosih vzpostavijo ali določijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi podjetji, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči.«

Pri uporabi neodvisnega tržnega načela predpostavljamo, da poslovanje med nepovezanimi podjetji ponavadi določa trg. Ko pa sodelujejo med seboj povezana podjetja, ni nujno, da na komercialne in finančne odnose trg vpliva na enak način, čeprav se povezana podjetja pogosto trudijo, da bi v medsebojnem poslovanju posnemala dinamiko delovanja trga.

V prizadevanjih, da bi se dobički prilagajali pogojem, ki bi bili doseženi med neodvisnimi podjetji v primerljivih transakcijah in primerljivih okoliščinah, obravnava neodvisno tržno načelo člane mednarodne skupine podjetij kot ločene pravne osebe in ne kot neločljive sestavne dele enega samega celovitega podjetja. Ker torej načelo ločenih pravnih oseb obravnava člane mednarodne skupine kot neodvisne subjekte, je pozornost usmerjena v samo naravo transakcij med temi člani ter na to, ali se pogoji zaradi tega razlikujejo od pogojev, ki bi jih pridobili v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami (Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave, 2010, str. 32, v nadaljevanju Smernice OECD).

Neodvisno tržno načelo naj bi povezane osebe pri njihovem oblikovanju primerne cene usmerjalo k oblikovanju takšne cene, ki jo na trgu postavijo nepovezane osebe ter jih tako na nek način enačilo z nepovezanimi. Ta naloga pa nikakor ni lahka, saj ima svojega sodnika v davčnih organih, ki presojajo transferno ceno v drugačni luči, kljub temu da oboji sledijo neodvisnemu tržnemu načelu. Povezanost družb naj ne bi vplivala na določanje cen blaga in storitev v tržnem okolju.

Potrebno pa je opozoriti, da v praksi določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, ampak zahteva trezno presojo tako pri davčni upravi kot pri davčnem zavezancu. Osnova za uporabo neodvisnega tržnega načela je postopek analize primerljivosti, kjer se primerja pogoje povezane transakcije s pogoji transakcij med nepovezanimi podjetji. Da dosežemo uporabnost takih primerjav, morajo biti ekonomsko pomembne značilnosti primerjanih situacij čim bolj primerljive. Doseganje višine stopnje primerljivosti med transakcijami med povezanimi podjetji in transakcijami med nepovezanimi podjetji (upoštevaje zanesljivost prilagoditve primerljivk) nato narekuje izbiro ustrezne metode za določanje transfernih cen. Tako podjetja kot davčne uprave so pri dokazovanju neodvisnega tržnega načela omejena tudi s prednostmi in slabostmi uporabe posameznih metod. Pogostokrat je glede na naravo povezane transakcije težko ali pa nemogoče najti primerljive transakcije med nepovezanimi podjetji v primerljivih okoliščinah (to je še posebej značilno za neopredmetena sredstva). Iz navedenih razlogov in zaradi vpliva tudi drugih dejavnikov je določanje transfernih cen dostikrat stvar premišljene presoje vseh udeleženih strani pri analizi transfernih cen.

2 ZAKONODAJA V SLOVENIJI IN SMERNICE OECD NA PODROČJU TRANSFERNIH CEN

Zakonske določbe, ki pokrivajo področje transfernih cen, so pojasnjene v sledečih zakonskih aktih:

- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb,
- Zakon o davčnem postopku,
- Zakon o davku na dodano vrednost,
- Pravilnik o transfernih cenah,
- Pravilnik o priznani obrestni meri,
- Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave.

V nadaljevanju bom obravnaval vsakega posebej.

a) Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Ur. l. RS, št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15, v nadaljevanju ZDDPO-2) opredeljuje povezane osebe in kateri so pogoji, da takšni dve osebi štejemo za povezane. V 16. členu opredeljuje poslovanje med povezanimi osebami rezidenti in nerezidenti. V 17. členu opredeljuje poslovanje med povezanimi osebami rezidenti ter med rezidenti in fizičnimi osebami, ki opravljajo dejavnost. Transferne cene se v poslih, ki se opravijo med povezanimi osebami, ki so rezidenti (velja le za pravne osebe), ne prilagajajo do višine primerljivih tržnih cen, razen kadar eden od rezidentov:

- v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj,
- plačuje davek po ničelni stopnji oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje (poslovanje s transfernimi cenami med takimi osebami ni davčno nevtralna operacija),
- je oproščen plačevanja davka.

Dokumentacijo, ki jo mora davčni zavezanec zagotavljati pri poslovanj s povezanimi osebami, določa Zakon o davčnem postopku, in sicer v 18. členu. Obresti, ki se lahko zaračunavajo med povezanimi osebami, so določene v 19. členu, institut tanke kapitalizacije pa je opredeljen v 32. členu ZDDPO-2.

ZDDPO-2 v 7. točki 74. člena ureja prikrito izplačilo dobička. Prikrito izplačilo dobička ima za posledico zmanjšanje premoženja podjetja. Kadar družbenik, delničar oziroma lastnik prejme premoženjske koristi iz poslovanja s povezano osebo ob določitvi neprimerne obrestne mere, obliki neprimerne cene sredstev oziroma storitev, lahko govorimo o prikitem izplačilu dobička. V takih primerih je potrebno obračunati davčni odtegljaj, kot je navedeno v 70. členu ZDDPO-2.

b) Zakon o davčnem postopku

Zakon o davčnem postopku (Ur.l. RS, št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 85/2009, 110/2009, 1/2010-popr., 43/2010, 97/2010, 24/2012-ZDDPO-2G, 24/2012-ZDoh-2I, 32/2012, 94/2012, 101/2013-ZDavNep, 111/2013, 22/2014-odl. US, 40/2014-ZIN-B, 25/2014-ZFU, 90/2014, 95/2014-ZUJF-C, 23/2015-ZDoh-2O, 23/2015-ZDDPO-2L, 91/2015, v nadaljevanju ZDavP-2) ureja način, kako se pobirajo davki (obračunavanje, odmero, plačevanje, vračilo, nadzor in izvršbo davkov), kakor tudi pravice in obveznosti zavezancev za davek, državnih in drugih organov, ki so v skladu z zakonom pristojni za pobiranje davkov, ter drugih oseb v postopku pobiranja davkov.

V 382. členu ZDavP-2 predpisuje dokumentacijo, ki jo mora pripraviti davčni zavezanec ob določanju transfernih cen ter zakonske roke za dostavo in pripravo dokumentacije. Zakon tudi natančneje opredeljuje kazenske določbe, ki se nanašajo na transferne cene.

c) Zakon o davku na dodano vrednost

Davek na dodano vrednost (v nadaljevanju DDV) je večfazni prometni davek, kar pomeni, da je obračunan in plačan v vsaki fazi prometa. Predstavlja najpomembnejši prihodek državnega proračuna. Zakon o davku na dodano vrednost (Ur.l. RS št. 117/2006, 52/2007, 33/2009, 85/2009, 85/2010, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012, 14/2013, 46/2013-ZIPRS1314-A, 101/2013-ZIPRS1415, 86/2014, 90/2015, v nadaljevanju ZDDV-1) se v 36a. členu dotika tudi transakcij, ki se opravijo med povezanimi osebami. Možnost zlorabe davčne osnove v zvezi z dobavami blaga in storitev med povezanimi osebami je precej višja kot pri nepovezanih osebah, saj bi lahko povezane osebe s prilagajanjem davčne osnove vplivale na višino odbitka DDV. Do vplivanja na višino odbitka DDV lahko pride v primeru, ko en davčni zavezanec v povezani transakciji nima pravice do popolnega odbitka DDV. Z nepravilno določitvijo transfernih cen si davčni zavezanci lahko bodisi zmanjšajo neodbitni DDV v povezani transakciji (na primer kupijo blago ali storitve z DDV od povezane osebe po nižji ceni) bodisi povečajo odbitni delež (na primer prodajo obdavčeno blago ali storitev povezani osebi po višji ceni ali prodajo oproščeno blago ali storitev po nižji ceni). Zakon zato v tem členu z namenom zaščite odbitka DDV določa, da mora biti davčna osnova enaka tržni vrednosti. Tržna vrednost predstavlja znesek, ki bi ga kupec ali naročnik v trenutku pridobitve blaga ali storitve pod pogoji lojalne konkurence moral plačati neodvisnemu dobavitelju ali izvajalcu za primerljivo dobavo blaga ali storitev.

d) Pravilnik o transfernih cenah

Pravilnik o transfernih cenah (Ur.l. RS, št. 141/2006, 4/2012, v nadaljevanju Pravilnik) podrobneje pojasnjuje člena 16 in 17 ZDDPO-2. Namen pravilnika je usmeriti davčnega zavezanca k pravilnemu pristopu v izbiri metode in naprej pri oblikovanju pravilne transferne cene. Vedno mora biti izbrana tista metoda, ki je v dani situaciji najprimernejša, kar mora zavezanec tudi utemeljiti. Pravilnik podrobneje usmerja davčne zavezance, katero metodo izbrati, kako pristopiti k analizi primerljivosti, na kakšen način pravilno presojati posamezne in kombinirane transakcije, kako pravilno uporabiti razpon primerljivih tržnih cen, na kaj paziti pri storitvah, neopredmetenih sredstvih, dogovoru o delitvi stroškov ter kdaj govorimo o poslovnih povezavah.

e) Pravilnik o priznani obrestni meri

Kadar ugotavljamo odhodke oziroma prihodke od obresti od posojil med povezanimi osebami, se v skladu z 19. členom ZDDPO-2 odhodki upoštevajo največ, prihodki pa najmanj do velikosti, obračunane ob upoštevanju priznane obrestne mere (v času odobritve posojila), ki jo Ministrstvo za finance objavlja vsak mesec. Če zavezanec uporabi to obrestno mero, je to tako imenovani varni pristan in taka obrestna mera se sprejme. Razen, če zavezanec dokaže, da bi v enakih ali primerljivih okoliščinah dal posojilo po obrestni meri, ki je nižja od priznane obrestne mere, tudi posojilojemalcu – nepovezani osebi. Enako velja, če zavezanec dokaže, da bi v enakih ali

primerljivih okoliščinah dobil posojilo po obrestni meri, ki je višja od priznane obrestne mere, tudi od posojilodajalca – nepovezane osebe.

Ne glede na prvi in drugi odstavek 19. člena pa lahko zavezanec pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov po prvem in drugem odstavku 19. člena upošteva obračunane obresti iz prvega in drugega odstavka 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 pa to obdobje ne sme biti daljše od enega leta.

Na osnovi 19. člena je Ministrstvo za finance pripravilo Pravilnik o priznani obrestni meri (Ur.l. RS, št. 141/06, 52/07), ki opredeljuje način določanja priznane obrestne mere na posojila med povezanimi osebami. Pravilnik v 2. členu določa, da je priznana obrestna mera vsota variabilnega dela obrestne mere za valuto, izraženega v odstotkih, in pribitka, izraženega v bazičnih točkah. Variabilni del obrestne mere za euro predstavlja EURIBOR, za ostale valute (ameriški dolar, japonski jen, britanski funt in švicarski frank) pa se uporablja LIBOR. Ministrstvo za finance redno mesečno objavlja variabilni del priznane obrestne mere za ročnosti do vključno 1 meseca, 3 mesecev, 6 mesecev in 12 mesecev.

Pri določanju pribitka je pomembna ročnost zadolžitve ter kreditna ocena posojilojemalca. V primeru kratkoročnega kredita pribitkov ne upoštevamo.

f) Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave

Smernice OECD o transfernih cenah so prvič izšle leta 1979 v obliki Poročila OECD za določanje transfernih cen in mednarodna podjetja. Odbor za fiskalne zadeve OECD jih je sprejel 27. 6. 1995, Svet OECD pa je 13. 7. 1995 odobril njihovo objavo. Leta 2010 so bile smernice temeljito prenovljene, hkrati jim je bilo dodano deveto poglavje, ki obravnava oblikovanje transfernih cen pri preoblikovanju poslovanja. Smernice OECD so namenjene tako državam kot vodilo pri sprejemanju lokalne zakonodaje na področju transfernih cen kot tudi mednarodnim družbam pri pravilnem določanju tržno primerljivih cen, ki morajo biti oblikovane skladno z neodvisnim tržnim načelom.

Smernice OECD sicer niso slovenski pravni predpis in slovenska zakonodaja se na njih izrecno ne sklicuje. Vendar pa je slovenska zakonodaja o transfernih cenah povzeta po teh smernicah, pri svojem delu pa jih uporablja slovenska davčna uprava (in se na njih sklicuje v svojih odločbah).

Smernice so sestavljene iz devetih poglavij. V prvem poglavju je podrobneje opisano neodvisno tržno načelo in dejavniki, ki določajo primerljivost. V drugem poglavju so opredeljene tradicionalne transakcijske metode in metode na osnovi dobička, pri tem ima prednost uporaba tradicionalnih metod.

Tretje poglavje opisuje analizo primerljivosti, ki je osnova za izbiro metode. Cilj primerjalne analize je določitev najbolj zanesljivih primerljivk.

V četrtem poglavju so predstavljeni upravni postopki, ki jih lahko mednarodna podjetja in države oziroma davčni upravi dveh različnih držav uporabijo za reševanje medsebojnih nesporazumov. Na koncu poglavja so opisane še možnosti sklenitve vnaprejšnjega cenovnega sporazuma davčnega zavezanca z davčno upravo. V sporazumu davčni organ skupaj z zavezanecem vnaprej določi uporabo metod za določene transakcije, kakor tudi veljavnost sporazuma. Z zadnjo spremembo ZdavP-2 konec prejšnjega leta bo ta institut pri nas mogoče uporabljati s 1. 1. 2017.

Peto poglavje je namenjeno dokumentaciji o transfernih cenah. Podrobneje so navedene usmeritve glede dokumentiranja transfernih cen, kakor tudi priporočila glede vsebine dokumentacije.

Transakcije z neopredmetenimi sredstvi pojasnjuje šesto poglavje (licence, blagovne znamke, patenti in podobne pravice), predvsem glede uporabe pravih metod. Področje neopredmetenih sredstev je eno najtežjih za oblikovanje primerne cene med povezanimi osebami.

Sedmo poglavje obravnava posebnosti določanja transfernih cen za opravljene storitve med člani mednarodne skupine podjetij (t. i. centralizirane storitve), in sicer, ali so bile transakcije opravljene in, v kolikor so bile, ali so bile pri opravljenih storitvah oblikovane pravilne transferne cene.

Osmo poglavje je namenjeno tematiki dogovorov o delitvi stroškov med povezanimi podjetji. V poglavju so navedene smernice, kako pravilno oblikovati takšen dogovor med povezanimi osebami oziroma podjetji v skupini tako pri razvijanju kot pri proizvodnji proizvodov in storitev. Pomembno je, da so prispevki posameznih podjetij takšni, kot bi jih prispevala neodvisna podjetja glede na koristi, ki jih podjetja pričakujejo iz takih dogovorov.

Deveto poglavje ureja oblikovanje transfernih cen v primeru prestrukturiranja poslovanja, ko je najpomembneje pravilno opredeliti transakcije, do katerih v takih primerih pride, ter pri oblikovanju transfernih cen upoštevati predvsem tveganja, ki se (ne) prenašajo. Preoblikovanje poslovanja običajno spremlja prerezporeditev dobička med člani mednarodne skupine podjetij, bodisi takoj ali čez nekaj let.

3 OPREDELITEV POJMA POVEZANIH OSEB

Prvi korak pri ugotavljanju ali gre za posle med povezanimi osebami je, da se ugotovi njuna povezanost. Kriterije za ugotavljanje, kdo se šteje za povezano osebo, določa vsaka država posebej.

Definicija povezane osebe je pomembna zato, ker davčnemu organu omogoči, da začne s postopkom ugotavljanja transfernih cen. Že pri sami opredelitvi povezanih oseb je treba izhajati iz vseh možnih oblik povezanosti, preko kapitala, moči odločanja, odvisnosti, nadzora in

podobnih oblik povezav. Povezane osebe so torej tiste osebe, ki lahko neposredno ali posredno vplivajo na poslovanje druge osebe. Ker je pojem povezanosti lahko širok, je zakonodajalec omejil oziroma opredelil povezane osebe po posameznih vrstah davkov in zakonov. Termin povezanih oseb je za namene transfernih cen opredeljen z ZDDPO-2, vendar tudi pri tej opredelitvi v praksi prihaja do razhajanj med razumevanjem zakonodaje s strani davčnega zavezanca in samega davčnega organa. Zato sem v nadaljevanju podrobneje opredelil termin povezanih oseb z vidika zakonodajalca. Vso relevantno zakonodajo, ki govori o povezanih osebah, pa sem navedel zato, ker jo davčni organ v praksi pri opredelitvi povezanih oseb pogosto uporabi za namene določanja stopnje in oblike povezanosti.

3.1 Povezane osebe po Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb

Povezane osebe za davčne potrebe v 16. in 17. členu precej natančno opredeljuje ZDDPO-2, in sicer jih opredeljuje posebej glede na to, ali sodelujejo v domačih ali mednarodnih transakcijah.

3.1.1 Povezani osebi rezident – nerezident po ZDDPO-2

Povezane osebe v odnosu rezident – nerezident so navedene v 16. členu ZDDPO-2, kjer se uporablja izraz zavezanec namesto izraza rezident (kar pomeni, da vključuje tudi podružnice, ki niso samostojne pravne osebe in se štejejo za rezidentke, kljub temu da so nerezidentke).

Člen določa, da se 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:

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

Kot navedeno zgoraj, je poleg obvladovanja povezane osebe prek kapitala, ki je najpogostejša oblika ugotavljanja povezanosti, obvladovanje možno tudi prek upravljanja ali nadzora glasovalnih pravic oziroma celo na podlagi pogodbe. Seveda pa je treba pri opredelitvi, ali gre v odnosu rezidenta in nerezidenta za povezane osebe, vsak posamični primer analizirati malo širše. Poleg navedenih kriterijev povezanosti so pomembne tudi takšne povezanosti, ki ustvarjajo pogoje oziroma dogovore, ki jih nepovezane osebe v tržni ekonomiji ne bi sklenile (tako imenovana poslovna povezanost). Takšni dogovori oziroma povezanosti se velikokrat ustavarijo z razlogom, ker je ena izmed pogodbenih strank rezident davčno bolj ugodnega okolja.

3.1.2 Povezani osebi rezident – rezident po ZDDPO-2

Povezani osebi rezidenta praviloma ne ugotavljata transfernih cen, saj poslujeta v isti državi in sta obe zavezanki za enak davek. Pri rezidentih torej ne bo prihajalo do pretakanja dobička, saj govorimo o enem davčnem okolju. Kadar pa družba rezident generira davčno izgubo, plačuje davek po nižji stopnji ali je oproščena davka, bi se pa lahko zgodilo, da povezani družbi medsebojne cene prilagajata temu dejstvu, saj primeroma družba, ki ima davčno izgubo, lahko to izgubo koristi v naslednjih letih, ko bo ugotavljala davčno obveznost, zato je za povezani družbi davčno ugodneje, če prestavi del prihodkov na to drugo družbo.

Povezane osebe rezidenti so opredeljene v 17. členu, kjer sta razmejeni dve skupini povezanih oseb:

1. Rezidenta, ki se štejeta za povezani osebi:

- glede na najmanj 25 % 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
- en rezident obvladuje drugega na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

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

- najmanj 25 % 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 fizična oseba ali njen družinski član obvladujeta rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Prav tako je v tem členu pojasnjeno, katere osebe se štejejo za družinske člane pri ugotavljanju povezanih oseb med rezidenti.

3.2 Povezane osebe po Zakonu o gospodarskih družbah

Zakon o gospodarskih družbah (Ur.l. RS, št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13-odl. US, 82/13, 5/15, v nadaljevanju ZGD-1) v 4. delu ureja povezane družbe. V 527. členu tako določa, da se za povezane družbe štejejo pravno samostojne družbe, ki so v medsebojnem razmerju tako, da:

- ima ena družba v drugi družbi večinski delež (družba v večinski lasti in družba z večinskim deležem),
- so koncernske družbe,
- je ena družba odvisna od druge (odvisna in obvladujoča družba),
- so povezane s podjetniškimi pogodbami ali
- sta dve družbi vzajemno kapitalsko udeleženi.

3.3 Povezane osebe po Zakonu o dohodnini

Zakon o dohodnini (Ur.l. RS št. 13/2011-UPB, 9/12-odl. US, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13-odl. US, 96/13, 29/14-odl. US, 50/14, 23/15, 55/15) tudi vsebuje določbe glede povezanih oseb. Povezana oseba je družinski član oziroma katerakoli oseba, ki jo nadzira zavezanec. V zakonu je pojasnjeno, kdo se šteje za družinskega člana (zakonec zavezanca, prednik ali potomec zavezanca ali njegovega zakonca, zakonec prednika ali potomca zavezanca ali njegovega zakonca, bratje in sestre oziroma polbratje in polsestre ter posvojenci in posvojitelji). Poleg zgoraj navedenih se za družinskega člana šteje tudi partner oziroma partnerica v registrirani istospolni partnerski skupnosti. Odstotkovno se šteje, da oseba nadzira drugo, če ima taka oseba najmanj 25 % lastniški delež ali pravico do lastniškega deleža v obliki vrednosti vseh deležev ali v obliki glasovalne pravice na podlagi lastniških deležev v konkretni osebi. Za namene določitve nadzora se 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 določeno osebo.

3.4 Povezane osebe po Zakonu o davku na dodano vrednost

V ZDDV-1 so povezane osebe omenjene v 5. odstavku 94. člena, niso pa v samem zakonu posebej opredeljene. Zato se pri tem ZDDV-1 sklicuje na predpise o obdavčitvi dohodkov fizičnih in pravnih oseb.

Na povezane osebe se ZDDV-1 sklicuje pri posebni ureditvi za male davčne zavezanke. Davčni zavezanec, katerih vrednost obdavčljivega prometa v obdobju zadnjih 12 mesecev ni presegla 50.000 EUR, se štejejo za male davčne zavezanke za davek na dodano vrednost. Izjema, ki jo določa zakon, pa velja za povezane osebe. Če povezane osebe opravljajo promet blaga iste vrste oziroma promet storitev iste narave, se seštevek njihovega skupnega prometa v obdobju zadnjih 12 mesecev šteje kot promet vsake izmed njih.

Namen zakonodajalca je onemogočiti s prerazporeditvijo poslovanja na več podjetij izogibanje obveznosti obračunavanja davka na dodano vrednost.

3.5 Povezane osebe po Mednarodnih računovodskih standardih

Mednarodni računovodski standardi (Uredba komisije ES št. 1126/2008, z dne 3. novembra 2008, o sprejetju nekaterih mednarodnih računovodskih standardov v skladu z Uredbo ES št. 1606/2002 Evropskega parlamenta in Sveta) v svojem MRS 24 standardu, ki ima naslov Razkrivanje povezanih strank, v točki 9 opredeljujejo, kaj so povezane stranke.

Cilj standarda je, da računovodski izkazi podjetja vsebujejo razkritja, ki opozarjajo na možnost, da so na finančno stanje in poslovni izid podjetja vplivale povezane stranke, transakcije med njimi in nastale nepravilne obveznosti.

Povezane stranke opredeljuje kot:

- podjetja, ki neposredno ali posredno usmerjajo poročajoče podjetje, ali jih le-to usmerja, ali pa so usmerjena skupaj z njim;
- podjetja, udeležena v skupnih vlaganjih;
- pridružena podjetja;
- posameznike, ki imajo neposredno ali posredno deleže pri glasovanju v poročajočem podjetju; kar jim omogoča bistven vpliv nad podjetjem, pa tudi ožje člane družin omenjenih posameznikov;
- ključno vodilno osebje podjetja, člani uprave in vodilni funkcionarji podjetij ter ožji družinski člani omenjenih posameznikov;
- podjetja, v katerih ima neposredno ali posredno bistven delež pri glasovanju kak posameznik, opisan v prejšnjih dveh točkah, ali na katera tak posameznik lahko vpliva.

3.6 Povezane osebe po Slovenskih računovodskih standardih

V skladu z 9. točko Slovenskih računovodskih standardov 2016 (Ur.l. RS, št. 95/2015, v nadaljevanju SRS 2016) skupino organizacij, ki sestavljajo skupinske računovodske izkaze, sestavljajo:

- obvladujoča organizacija,
- organizacije, odvisne od nje zaradi večinskega deleža v kapitalu,
- organizacije, odvisne od nje zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

SRS 2016 opredeljujejo skupino organizacij (primerjalno s prejšnjimi SRS skupino podjetij zamenja izraz skupina organizacij) kot gospodarsko enoto, ne pa tudi pravno enoto, ker ni samostojna nosilka pravic in dolžnosti. V skupinskih računovodskih izkazih je skupina predstavljena, kot da bi šlo za eno samo podjetje.

SRS 2016 ne urejajo računovodskih pravil konsolidiranja. Organizacije, ki so zakonsko zavezane izdelavi konsolidiranih računovodskih izkazov, le-te izdelajo na podlagi Mednarodnih standardov računovodskega poročanja. Računovodska pravila konsolidiranja pa so urejena tudi s Pravili skrbnega računovodenja št. 10 – Konsolidiranje.

4 ANALIZA PRIMERLJIVOSTI IN NJEN POMEN PRI OBLIKOVANJU TRANSFERNIH CEN

Teorija transfernih cen se v praksi udejani prav v analizi primerljivosti. Pri analizi primerljivosti primerjamo dve transakciji, ki veljata za potencialno primerljivi transakciji, transakciji med povezanimi osebami in transakciji med nepovezanimi osebami. Cilj analize primerljivosti je dosežen, kadar sta nadzorovana in nenadzorovana transakcija opredeljeni kot primerljivi, kar pomeni, da so njune ekonomsko relevantne značilnosti in okoliščine, ki ju obdajajo, dovolj podobne, da se na osnovi neodvisnega tržnega načela določi pravilna transferna cena. V praksi pogostokrat ni možno najti primerljive transakcije med nepovezanimi osebami, s katero želimo primerjati transakcijo med povezanimi osebami, da bi določili primerljivo tržno ceno. Do tega lahko pride na primer, kadar ni dovolj razpoložljivih podatkov o neodvisnih transakcijah, v primeru, da nepovezano podjetje ne prodaja nujno enakega oziroma podobnega proizvoda ali pa gre za prenos edinstvenega neopredmetenega sredstva. Vendar to ne pomeni, da transferna cena ni določena v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V takih primerih je potrebno ugotoviti, ali so pogoji transakcije takšni, kot bi jih lahko pričakovali, da jih bosta dogovorili nepovezani podjetji v podobnih okoliščinah.

Zakonodajalec ne predpisuje postopka, ki bi identificiral zanesljive primerljivke, in podjetjem pri tem pušča proste roke. Analiziranje primerljivosti mora biti pregledno in dokumentirano, da lahko davčne uprave ocenijo zanesljivost uporabljenih podatkov. Za izvedbo analize primerljivosti smernice OECD priporočajo posamezne korake, kar pa v praksi ni linearen proces. Glavni namen je prikazati postopek izvedbe analize primerljivosti in opozoriti na pomembne dejavnike, ki utegnejo vplivati na to analizo. Proces je sestavljen iz devetih korakov (koraki 4–7 se lahko večkrat ponovijo) (Smernice OECD, 2010, str. 104–105):

1. določitev časovnega obdobja, ki je predmet analize;
2. široko zasnovana analiza okoliščin. Ta pripomore k razumevanju pogojev v okviru katerih poteka povezana transakcija zavezanca. Pri tem analiziramo panogo, v kateri deluje zavezanec, konkurenco in ekonomske dejavnike, ki vplivajo na davčnega zavezanca;
3. proučitev povezane transakcije s funkcijsko analizo, predvsem z namenom določiti testirano stranko (kadar je to potrebno), izbrati primerno metodo glede na dejstva in okoliščine, določiti finančni kazalnik (pri uporabi metod transakcijskega dobička) ter določiti pomembne dejavnike primerljivosti, ki jih moramo upoštevati;
4. proučitev morebitnih notranjih primerljivk;
5. določitev razpoložljivih virov informacij o zunanjih primerljivkah, ko so takšne zunanje primerljivke z upoštevanjem njihove relativne zanesljivosti potrebne;
6. izbira najustreznejše metode za določitev transfernih cen in, skladno z izbrano metodo, določitev ustreznih finančnih kazalnikov;
7. ugotovitev možnih primerljivk, predvsem opredelitev ključnih značilnosti, ki jih mora imeti katerakoli nepovezana transakcija, da bi jo lahko uporabili kot možno primerljivko. Možne primerljivke moramo izbrati na podlagi dejavnikov, ki smo jih določili v tretjem koraku, in upoštevaje dejavnike primerljivosti;

8. določitev razlik med nadzorovanimi transakcijami in možnimi primerljivkami ter izvedba prilagoditev primerljivk, kjer je to potrebno, da bi prilagoditve povečale zanesljivost rezultatov;
9. interpretacija in uporaba zbranih podatkov ter določitev plačila po neodvisnem tržnem načelu.

Analiza povezanih transakcij in ugotavljanje dejavnikov primerljivosti sta začetna dva koraka v procesu ugotavljanja primerne transferne cene. V naslednjem koraku poskušamo identificirati vse primerljivke ter s tem ugotoviti, ali so vsebinsko blizu transakcijam med nepovezanimi osebami, ter posledično izbrati najprimernejšo metodo za določanje transfernih cen. Namen selektivnega pristopa je v tem, da izločimo tista podjetja, ki imajo manjšo stopnjo primerljivosti (Smernice OECD, 2010, str.103–104).

Kadar je možno, dajejo smernice prednost izbiri notranjih primerljivk, saj imajo bolj neposreden odnos s povezano transakcijo. Poleg tega je tak postopek za podjetje cenejši, ker so podatki lažje dostopni. Kadar notranjih primerljivk ni na razpolago, podjetje lahko uporabi različne vire informacij za identifikacijo zunanjih primerljivk. Pri tem so na razpolago različne komercialne baze podatkov, internetne strani podjetij in podobno. Pri uporabi podatkov iz tovrstnih virov je potrebno paziti na njihovo natančnost in objektivnost. Pogostokrat so bile tovrstne baze ustanovljene za druge namene, prav tako pa podatki v njih niso dovolj podrobni za uporabo na ravni posamezne transakcije.

Ugotavljanje in določitev ustreznih primerljivk je tako za zavezanca kot tudi za davčni organ izredno pomembno. Namen ugotavljanja primerljivk je v tem, da najdemo ekonomsko primerljive transakcije oziroma morajo biti te transakcije zadosti primerljive, da jih lahko uporabimo za namene transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Ekonomsko relevantne značilnosti transakcij, ki jih primerjamo, morajo biti zadosti primerljive, kar pomeni, da:

- med primerjanima posloma ni občutnih razlik, ki bi vplivale na opazovani podatek (ceno ali cenovni razpon); oz.
- je s primernimi popravki te razlike možno odpraviti.

Kuhar (2008, str. 52) navaja, da neodvisna podjetja iščejo na trgu pri svojem poslovanju najboljšo alternativo, zato ovrednotijo vse opcije, ki so jim na voljo, da na koncu izberejo najboljšo. To dejstvo je potrebno upoštevati pri ugotavljanju stopnje primerljivosti. Nepovezano podjetje bo tako na trgu vedno izbralo cenovno ugodnejšo ponudbo, če so tudi ostali pogoji sprejemljivi. Tako naj bi tudi povezana podjetja oblikovala cene čim bližje tržnemu obnašanju.

Šele ko je opravljeno vse opisano in se ugotovi primerljivost transakcij, se pravi, da so transakcije primerljive bodisi direktno ali po izločitvi vplivov razlik med transakcijami na primerljivost, se lahko začnejo uporabljati metode za ugotavljanje transfernih cen (Petauer, 2007, str. 22).

Pri uporabi enostranskih metod, kot so metoda preprodajne cene, metoda stopnje čistega dobička ali metoda dodatka na stroške, se kot testno stranko v transakciji izbere tisto podjetje, kjer se metodo za določanje transfernih cen lahko uporabimo na najzanesljivejši način. Običajno to velja za tisto stranko, kjer je funkcijska analiza manj zapletena ter za katero se lahko ugotovijo najzanesljivejše primerljivke. Pri določitvi primerljivih transakcij je pomembno analizirati ključne prodajne in finančne pogoje posameznega posla, opraviti je potrebno analizo lastnosti sredstev in storitev, funkcijsko analizo, analizo pogodbenih pogojev, gospodarskih razmer v času posla ter analizo poslovne strategije primerjanih družb.

Dejavnike primerljivosti je treba preveriti tako pri povezanih kot pri primerljivih nepovezanih transakcijah. V nadaljevanju predstavljam ekonomsko relevantne dejavnike, ki jih je potrebno v skladu s Pravilnikom upoštevati pri analizi primerljivosti in lahko pomembno vplivajo na posamezne transakcije.

4.1 Analiza lastnosti sredstev in storitev

Pri analizi lastnosti sredstev in storitev nam pogosto veliko povedo že razlike v cenah, ki jih ti dosegajo na prostem trgu. Večinoma analiziramo naslednje značilnosti:

- pri analizi proizvodov: njihove tehnične in fizične značilnosti, kakovost, zanesljivost, dosegljivost, obseg in pogoje dobave (transport, zavarovanje, plačilni pogoji, popusti idr.);
- pri analizi storitev: vrste in obseg teh storitev, razpoložljivost, usposobljenost izvajalcev, dodatne in servisne storitve, zanesljivost;
- pri neopredmetenih sredstvih: obliko transakcije (npr. nakup celotnih ali delnih pravic iz neopredmetenega sredstva, izdajanje licenc ali prodaja), tip imetja (npr. patent, blagovna znamka ali znanje), čas in nivo zaščite, pričakovano korist od uporabe teh sredstev in njihove morebitne ozemeljske omejitve pri uporabi.

Metoda primerljivih prostih cen je izmed vseh metod najbolj občutljiva na razlike v primerljivosti sredstev in storitev, saj ima že najmanjša razlika v značilnosti le-teh vpliv na ceno. Kadar je to možno, je v takih primerih potrebno opraviti ustrezne prilagoditve. Pri drugih dveh tradicionalnih transakcijskih metodah je vpliv v razlikah pri značilnostih sredstev in storitev manj pomemben, saj večinoma te razlike ne vplivajo na profitabilnost prodaje oziroma na dodatek na stroške.

Enako velja za primere, kjer se uporabijo metode transakcijskega dobička. To pa ne pomeni, da pri uporabi teh metod ne upoštevamo primerljivosti glede na značilnosti sredstev ali storitev, ker lahko razlike v produktih vključujejo ali odražajo različne opravljene funkcije, vložena sredstva in/ali prevzeta tveganja testne stranke (Smernice OECD, 2010, str. 43).

4.2 Analiza funkcij

Kadar dve neodvisni podjetji poslujeta med seboj, je plačilo običajno nadomestilo za opravljene funkcije (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj). Zato vedno primerjamo

funkcije med povezanimi in nepovezanimi osebami ter s tem ugotavljamo, ali so transakcije med seboj primerljive (Smernice OECD, 2010, str. 44).

Namen funkcijske analize je določiti primerljive transakcije in ugotoviti njihovo primerljivost. Analiza funkcij zajema naslednja tri področja:

- določitev glavnih funkcij,
- prepoznavanje uporabljenih sredstev,
- ugotavljanje prevzetih tveganj.

Funkcije, ki se običajno analizirajo in primerjajo, so: oblikovanje, nabava, proizvodjanje, sestavljanje, servisiranje, transport, trženje, distribucija, oglaševanje, skladiščenje, upravljanje, urejanje pravnih zadev, raziskave in razvoj, kadrovske zadeve, računovodstvo, financiranje. Analiza funkcij nam pove, katere glavne funkcije opravlja analizirano podjetje. Na tej podlagi lahko v nadaljevanju izvedemo prilagoditve za vse pomembne razlike glede na funkcije, ki jih opravljajo nepovezana podjetja.

Kadar so razlike v prevzetih tveganjih velike in kljub ustreznim prilagoditvam transakcije še vedno niso primerljive, se takšno transakcijo med nepovezanimi podjetji izloči. Vsa pomembna tveganja, ki jih prevzemajo podjetja, je potrebno identificirati, saj pomembno vplivajo na pogoje transakcij med povezanimi osebami (velja, da večje tveganje na trgu rezultira v višji dobiček) (Smernice OECD, 2010, str. 44).

Med vrstami tveganja, ki jih je potrebno upoštevati, so:

- tržna tveganja in strateška tveganja (pri tem gre večinoma za zunanja tveganja, ki so povezana z ekonomskim okoljem, konkurenco, tehnološkim razvojem ipd.),
- infrastrukturna in operativna tveganja v povezavi z vlaganjem in uporabo sredstev,
- tveganja z vlaganji v raziskave in razvoj,
- finančna tveganja,
- kreditna tveganja.

Poleg prevzetih tveganj in opravljenih funkcij funkcijska analiza upošteva tudi vrsto vloženih proizvodjalnih sredstev, kot so stroji in oprema, uporabljena neopredmetena sredstva, finančna sredstva in podobno. Pri analizi sredstev nas zanimajo značilnosti uporabljenih sredstev, kot so njihova starost, tržna vrednost, lastništvo, kraj razpolaganja, obstoječa zaščita pravic do industrijske lastnine itd. (Smernice OECD, 2010, str. 44).

Z analizo sredstev se določi, koliko in katera sredstva prispeva posamezno podjetje ter kakšna tveganja pri tem nosi. Da bi bilo to mogoče ugotoviti, moramo poznati organizacijsko sestavo povezanih podjetij in natančno opredeliti, kakšne funkcije prevzema povezana oseba na ravni skupine. Na temelju tega lahko potem ugotovimo, koliko sredstev je prispevala posamezna pogodbeni stran za izvedbo določenega posla.

4.3 Pogodbeni pogoji

Nepovezani osebi praviloma vstopata v poslovno razmerje, kadar obe strani pričakujeta določene koristi iz transakcije. Pri tem so predmet transakcije, medsebojne obveznosti, koristi, prevzem tveganj in ostali pogoji transakcije pogodbeno jasno opredeljeni. Pregled pogodbenih pogojev med povezanimi osebami mora biti sestavni del analize funkcij. Vendar pa samo pregled, kako so tveganja in ostala razmerja pogodbeno razporejena, ne zadostuje. Potrebno je tudi preveriti, ali stranki v praksi ravnata v skladu s pogodbenimi določili. To še posebno velja za primere, ko bi pogodbeno razmerje med povezanimi osebama lahko služilo le kot pretveza za neupravičeno prenašanje dobičkov iz ene države v drugo. Kadar pogoji transakcije niso opredeljeni pogodbeno, je le-te možno najti tudi v sporočilih in drugih stikih med strankami. Pri ugotavljanju primerljivosti pogodbenih pogojev običajno analiziramo obseg nabave in prodaje, naravo storitev, plačilne pogoje, zagotavljanje garancij, pri neopredmetenih sredstvih trajanje licence, njeno ekskluzivnost in podobno.

4.4 Gospodarske okoliščine

Cene, ki jih dosegajo podjetja za enaka sredstva in storitve na različnih trgih, so lahko različne. Zato je nujno potrebno zagotoviti primerljivost trgov, kjer poslujejo nepovezana in povezana podjetja. V kolikor je potrebno, se mora izvesti ustrezne prilagoditve, da razlike med trgi ne vplivajo pomembno na ceno. Pravilnik o transfernih cenah in Smernice OECD (2010, str. 47–48) navajajo naslednje gospodarske okoliščine, ki določajo primerljivost trgov:

- raven ponudbe in povpraševanja na trgu kot celoti in na posameznih območjih,
- kupna moč potrošnikov,
- obstoj ciklov (konjunktorni, gospodarski ali življenjski cikel izdelka),
- stopnja konkurence na trgih (relativni konkurenčni položaj prodajalcev in kupcev),
- razpoložljivost nadomestnih izdelkov in storitev,
- geografska lokacija in velikost trgov,
- transportni stroški,
- stroški proizvodnje skupaj s stroški zemljišč, dela in kapitala,
- oblika in obseg poseganja države v gospodarstvo,
- datum in čas transakcije.

4.5 Poslovne strategije

Poslovne strategije so pomemben vidik, ki ga je potrebno preveriti pri ugotavljanju primerljivosti za transferne cene z nepovezanimi osebami. V poslovni strategiji so izraženi različni vidiki podjetja, kot so odnos do tveganja, vplivi zakonodaje na poslovanje, cilji poslovanja v prihodnjih letih, razvoj novih izdelkov, planiranje širitev proizvodnih programov in podobno. Ko se pojasnjuje poslovne strategije podjetja ali skupine podjetij, je potrebno identificirati njihovega nosilca ter vlogo posameznih podjetij pri njihovem uresničevanju.

Kuhar (2008, str. 66) ugotavlja, da je cena lahko najpomembnejši dejavnik. Tako lahko podjetje sprejme strategijo, da takrat, ko želi vstopiti na določen trg ali ko želi povišati tržni delež, zaračunava ceno, ki je nižja od cene, kakršna se na tem trgu zaračunava za enake poslovne učinke. Bistvo te strategije pa je v tem, da podjetje na račun manjših dobičkov v sedanjosti pričakuje večje dobičke v prihodnosti. Zaradi tega davčni organi ugotavljajo, ali ravnanje vključenih povezanih oseb ni v nasprotju z njihovimi promoviranimi strategijami, povezana podjetja pa dokažejo, da je njihovo ravnanje skladno s sprejetimi strategijami in z neodvisnim tržnim načelom. Zelo pomembno je proučiti, ali so posli med podjetji v skupini skladni z dejstvom, da davčni zavezanec nosi stroške poslovne strategije. Njihovo ravnanje je potrebno primerjati z odnosi med neodvisnimi podjetji. To pomeni, da nosi vsaka stran tiste stroške, ki ji dejansko pripadajo.

5 METODE DOLOČANJA TRANSFERNIH CEN

Izbira metode je eden najpomembnejših korakov pri določanju transferne cene, zato moramo k izbiri pristopiti pazljivo in upoštevati prednosti in slabosti posameznih metod. Kot navaja literatura, nobena izmed metod ni primerna za vse možne situacije (kakor se tudi ne ukvarjamo s pojasnjevanjem vzrokov, zakaj določena metoda ni primerna za posamezno transakcijo).

Izbira metode mora biti povezana z naravo transakcij med povezanimi osebami, kar pa določimo zlasti s funkcijsko analizo, glede na razpoložljivost zanesljivih informacij (predvsem primerljivk iz nepovezanih transakcij), ki jih bomo uporabili v izbrani metodi, ter stopnjo primerljivosti med transakcijami med povezanimi osebami in transakcijami med nepovezanimi osebami, upoštevaje zanesljivost prilagoditev primerljivk, ki so lahko potrebne, da se odpravijo pomembne razlike med primerjanimi podatki (Smernice OECD, 2010, str. 56).

Določitev ustrezne transferne cene je vezana na izbiro ustrezne metode za določanje transfernih cen, zato je to izredno pomemben del metodologije določanja transfernih cen. Z uporabo metod ugotavljamo, ali so pogoji, ki določajo komercialne in finančne odnose med povezanimi osebami, skladni z neodvisnim tržnim načelom. Za posamezno transakcijo ni potrebno uporabiti več kot ene metode, kljub temu pa se lahko pri dokazovanju neodvisne tržne cene uporabi tudi več metod, kadar je to potrebno.

Uporaba ene izmed petih metod za določanje transfernih cen je opredeljena tudi v Smernicah OECD, čemur sledijo vse države članice OECD. Pri izbiri metode imajo prednost tradicionalne metode (angl. *traditional transaction methods*) pred transakcijskimi profitnimi metodami (angl. *transactional profit methods*). Slednje naj bi mednarodno podjetje uporabilo takrat, ko nima na razpolago dovolj informacij za uporabo metod prve skupine. Znotraj prve skupine se daje prednost metodi primerljivih prostih cen.

5.1 Tradicionalne transakcijske metode

Metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške so glede na smernice OECD najbolj primerne metode za določanje primerljivih tržnih cen. Navedene

metode na najbolj direkten način pojasnjujejo, ali je bilo uporabljeno neodvisno tržno načelo pri določanju cen med povezanimi osebami, zato so tudi v večini primerov prednostno izbrane pri izbiri metode.

5.1.1 Metoda primerljivih prostih cen

Med klasičnimi transakcijskimi metodami je najpomembnejša metoda primerljivih prostih cen (angl. *Comparable uncontrolled price method*), saj pride pri njej neodvisno tržno načelo pri ugotavljanju transfernih cen najbolj do izraza.

Metoda je enostavna za uporabo, saj je njeno temeljno vodilo, da na trgu poiščemo tak posel med nepovezanima osebama, ki je po vsebini podoben poslu med povezanima osebama, in te cene primerjamo med seboj. Če so cene primerljive, se šteje, da so ustrezne. Če niso primerljive, to pomeni, da niso ustrezne, oziroma da je potrebna prilagoditev transferne cene (Guzina, 2012, str. 42).

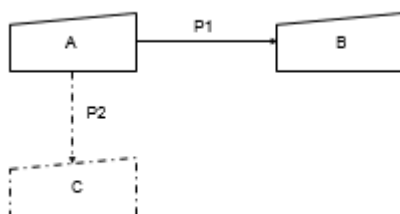
Glede na Smernice OECD (2010, str. 60) je za namene metode primerljivih prostih cen transakcija med nepovezanimi osebami primerljiva s povezano transakcijo, če je izpolnjen eden od naslednjih pogojev:

- nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, ne bi mogla pomembno vplivati na ceno na prostem trgu; ali
- pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami.

Metoda primerljivih prostih cen se lahko uporablja na dva načina. Prva metoda je **metoda notranje primerljivih cen**, kjer se transferna cena med povezanima osebama primerja s ceno, ki jo povezana oseba zaračuna nepovezani osebi, kadar prodaja enako ali podobno blago, v enakih ali podobnih razmerah.

Slika 1 prikazuje primer, kjer sta podjetji A in B povezani podjetji, podjetje C pa je na trgu neodvisno podjetje. Podjetje A prodaja enako blago pod enakimi pogoji tako povezanemu podjetju kot podjetju C. To pomeni, da sta transferna cena med povezanima podjetjema P1 in cena P2, ki je cena med nepovezanima podjetjema, enaki.

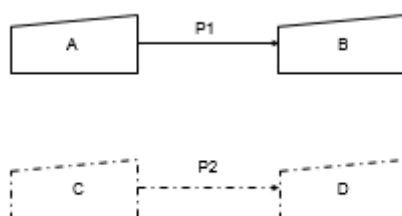
Slika 1: Prikaz metode notranje primerljivih cen



Metoda zunanje primerljivih prostih cen primerja transferno ceno med povezanima osebam in ceno med dvema nepovezanima osebam, ob upoštevanju, da gre pri obeh poslih za transakcijo enakega ali podobnega blaga v enakih ali podobnih okoliščinah.

Slika 2 prikazuje primer, kjer sta podjetji A in B povezani podjetji, podjetji C in D pa sta nepovezani podjetji. V primeru, da sta primerjani ceni približno enaki (transferna cena P1 in neodvisna cena P2), prilagoditve niso nujne. Transferno ceno P1 je potrebno prilagoditi, v kolikor se ceni med seboj preveč razlikujeta, saj se razume, da transferna cena ne ustreza neodvisnemu tržnemu načelu.

Slika 2: Prikaz metode zunanje primerljivih cen



Vir: B. Guzina, *Priročnik transferne cene 2012, Teorija transfernih cen v povezavi z določili ZDDPO-2 in ZDavP-2, 2012, str. 43.*

Običajno metodo uporabljamo pri prodaji enostavnega blaga, ko obstaja konkurenca med različnimi ponudniki tovrstnega blaga. Prav tako je metoda primerna za določanje transfernih cen (obrestne mere) pri posojanju denarja.

Hughes in Nicholls (2010) izpostavljata, da metode primerljivih prostih cen pogosto tudi ni mogoče uporabiti, ker v določenih primerih ne more izpolniti enega ali več dejavnikov primerljivosti, kot na primer podobnost trgov ali pa obseg in položaj v dobavni verigi. V mnogih panogah lahko že majhna razlika v okoliščinah med transakcijama vpliva na prodajno ceno. Kljub temu, da so prilagoditve dovoljene, pa se v praksi mnogi poslužujejo uporabe ostalih metod, z argumentom, da vsaka prilagoditev primerljivk metodo primerljivih prostih cen oddaljuje od tistega, kar je bilo dejansko dogovorjeno na trgu.

V nadaljevanju predstavljam primera, ki nazorno ponazarjata uporabo metode zunanjih in notranjih primerljivih prostih cen. Pri tem sem uporabil interno gradivo podjetja iz dokumentacije o transfernih cenah za določeno poslovno leto. V prvem primeru sta podjetji ceni določili tako, da sta uporabili javno dostopne podatke o podobnih najemninah med nepovezanimi osebami na prostem trgu. V drugem primeru pa povezano podjetje izvaja enake storitve pod enakimi pogoji istočasno tudi nepovezanim osebami in so transferne cene določili v skladu s splošnim cenikom, ki velja za oboje enako. Uporaba tovrstne metode v obeh konkretnih primerih

je najprimernejša, saj je bilo na trgu možno najti primerljivo nekontrolirano transakcijo in se je tako neodvisno tržno načelo udeležilo na najbolj neposreden način.

Enak pristop ponazoritve uporabe metod sem v nadaljevanju uporabil pri vsaki od metod za določanje transfernih cen. Pri določenih metodah sem praktične primere ponazoritve uporabe metod razvil sam v obliki hipotetičnih primerov.

a) Primer 1: Najem parkirišča in poslovne stavbe

Podjetji A in B sta povezani podjetji. Podjetje A oddaja v najem podjetju B parkirišče v Kranju. Neto tlorisna površina parkirišča, ki ga v celoti najema podjetje B, znaša 3.176 m². Za namene določitve tržne cene najema parkirišča sta podjetji vrednost najemnine ocenili s pregledom podatkov o ponudbah za najem primerljivih parkirišč v Kranju in njegovi širši okolici. Tako je bilo ugotovljeno, da se primerljiva parkirišča oddajajo v najem po ceni od 0,4 do 0,6 EUR/m². Podjetji sta sklenili, da bosta za tržno ceno uporabili srednjo vrednost v višini 0,5 EUR/m², za kar je bila tudi podpisana najemna pogodba, kot bi to storili dve nepovezani podjetji. Skupna najemnina je tako znašala 1.588 EUR na mesec.

Podjetje A oddaja v najem tudi poslovno stavbo v Kranju. Neto tlorisna površina poslovne stavbe, ki jo v celoti najema družba B, znaša 548 m². Podjetji sta vrednost najemnine podobno ocenili s pregledom podatkov o ponudbah za najem primerljivih poslovnih stavb v Kranju in njegovi širši okolici. Ocenili sta, da se primerljive poslovne stavbe oddajajo v najem za 4 do 6 EUR/m². Podjetji sta se dogovorili, da bo vrednost mesečne najemnine znašala 5 EUR/m². Skupna mesečna najemnina tako znaša 2.740 EUR.

Pri določitvi cen najema parkirišča in poslovne stavbe je bila uporabljena metoda (zunanje) primerljivih prostih cen, saj so se cene najema ocenile na podlagi primerljivih ponudb na trgu.

b) Primer 2: Nabava merilnih storitev

Podjetji X in Y sta povezani podjetji in imata sklenjeno pogodbo o dolgoročnem poslovnem sodelovanju. Predmet pogodbe so storitve na področju laboratorijskega testiranja in razvoja merilnih metod. Pod omenjene spadajo testiranje v klimatskih komorah, testiranje na tresalniku in analiza čistosti. Podjetji sta dogovorjeni, da dobavitelj družba X zaračunava storitve merilnih metod podjetju Y.

Podjetje X ne opravlja svojih storitev izključno za podjetje Y, pač pa jih opravlja tudi za zunanji trg. Podjetje X pri zaračunavanju storitev uporablja cenik, zato sta podjetji sklenili, da se tudi pri zaračunavanju storitev podjetju Y uporabi cenik, kot velja za nepovezane osebe. Pri izračunu cene storitev, ki jih opravlja podjetje X za podjetje Y, je bila uporabljena metoda (notranje) primerljivih prostih cen, saj so se cene določile na podlagi cenika, ki ga podjetje uporablja tudi za nepovezane stranke. Tako določene cene so v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

5.1.2 Metoda preprodajne cene

Izhodišče metode preprodajne cene (angl. *Resale price method*) je cena, ki jo je povezano podjetje zaračunalo nepovezanemu podjetju za izdelek, ki ga je predhodno kupilo od povezanega podjetja. Končno ceno (preprodajno ceno) je potrebno znižati za kosmati dobiček (preprodajni dobiček) oziroma za kosmato maržo, to pa je znesek, ki pokriva prodajne in druge operative stroške ter zagotavlja primeren dobiček glede na opravljene funkcije (ob upoštevanju sredstev in prevzetih tveganj). Preden pridemo do transferne cene med povezanima osebama, odštejemo poleg preprodajnega dobička tudi druge stroške (npr. stroške carine), nastale pri transakciji (Smernice OECD, 2010, str. 62).

Ta metoda je najbolj uporabna za trgovinske posle. Če pri prejšnji metodi primerjamo cene v njihovi absolutni višini, pri tej metodi primerjamo razlike v ceni (oziroma marže).

Kot navaja Guzina (2012, str. 46), je pri metodi preprodajnih cen bistveno določiti primerno razliko v ceni. Enako kot pri metodi primerljivih prostih cen bi lahko razliko v ceni ugotavljali z metodo notranjih ali zunanjih preprodajnih cen (notranjih takrat, kadar podjetje kupuje proizvode tako od povezanega kot nepovezanega podjetja, in zunanjih, ko primerjamo razliko v ceni dveh različnih družb, pri čemer ena posluje s povezanim podjetjem, druga pa z nepovezanim). Ta metoda je običajno najbolj primerna za dokazovanje primerne cene pri distribucijskih podjetjih in preprodajalcih.

Slika 3 prikazuje primer uporabe metode. Pri tej metodi se od cene P2, na osnovi katere je podjetje B prodalo blago zunanjemu podjetju (neodvisno podjetje C), odšteje ustrezna razlika v ceni. Tako dobljena cena P1 predstavlja transferno ceno, po kateri je podjetje A prodalo blago povezanemu podjetju B.

Slika 3: Prikaz metode preprodajnih cen



Vir: B. Guzina, *Priročnik transferne cene 2012, Teorija transfernih cen v povezavi z določili ZDDPO-2 in ZDavP-2*, 2012, str. 46.

Tudi pri tej metodi je po Smernicah OECD (2010, str. 63) za namene metode preprodajne cene transakcija med nepovezanimi osebami primerljiva s povezano transakcijo (to je primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami), če je izpolnjen eden od dveh pogojev:

- nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, ne bo mogla pomembno vplivati na preprodajni dobiček na prostem trgu; ali
- pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami.

Metodo preprodajnih cen lahko uporabimo tudi takrat, ko produkta, ki ju prodajata neodvisno in povezano podjetje, nista enaka oziroma sta le podobna. V takšnih primerih se lahko izvedejo določene prilagoditve, ki so manjše kot pri metodi primerljivih prostih cen. Razlike, ki se kažejo v proizvodih, imajo manjši vpliv na razliko v ceni kot na končno izraženo absolutno ceno proizvoda (Guzina, 2012, str. 47).

V nadaljevanju povzemam nekaj primerov, pri katerih je uporaba te metode najprimernejša (Guzina, 2012, str. 47):

- V primeru, ko je poslovanje povezanih oseb v vseh primarno pomembnih značilnostih primerljivo s poslovanjem dveh nepovezanih oseb, razen seveda v vrsti proizvoda (v kolikor sta si proizvoda tudi dokaj podobna, je rezultat primerljivosti toliko višji).
- Pri preprodaji proizvodov, torej takrat, ko prodajalec kupi od povezane osebe proizvod, ga preproda naprej ter mu doda majhno dodano razliko v ceni. Ker se oblikuje majhen dodatek na nakupno ceno, je posledično možnost napake pri določanju primerljive cene manjša.
- Upoštevati je potrebno tudi časovni okvir med nabavo in prodajo proizvoda. Kadar se proizvod proda kmalu po nakupu od povezanega podjetja, so potrebne manjše prilagoditve. Kadar pa se proizvod nahaja dlje časa v zalogah, pa je v takih primerih nujno upoštevati več spremenljivk in to aplicirati pri prilagoditvah (npr. obrestne mere, tečaji ipd.).
- Pri uporabi metode je potrebno vedno preveriti ekskluzivne pravice podjetja do prodaje proizvoda na omejenem območju (npr. držav Balkana). V primeru ekskluzivne prodaje na določenem območju se ustvarja višja razlika v ceni, kar pa je treba upoštevati pri uporabi te metode in pri iskanju primerljivk.

Kuhar (2008, str. 88) navaja, da je pri oblikovanju transfernih cen s to metodo temeljna naloga primerjava med doseženim razponom razlike v ceni med povezanimi podjetji s tistim, ki bi bil dosežen pri ponovni prodaji med nepovezanimi podjetji, ob tem da bi bila višina razlike skladna s prevzetimi funkcijami in tveganji. Da bi to ugotovili, je zelo pomembno opraviti kakovostno funkcijsko analizo, v kateri preučimo vsaj naslednje dejavnike:

- lastnost blaga, ki je predmet trgovanja;
- funkcije, ki jih opravi preprodajalec (npr. pakiranje, dostava, vzdrževanje opreme, oglaševanje, prodajanje v panogi na debelo, servisiranje idr.);
- tveganja, ki jih nosi preprodajalec (v zvezi z jamstvi, prodajo, zalogami, uspešnostjo prodaje idr.);
- vpliv neopredmetenih sredstev na ceno, ki jo dosega preprodajalec (blagovne znamke, patenti idr.);
- geografska lega trga, na katerem opravlja svoje funkcije prodajalec.

Pomanjkljivost pri uporabi te metode, ki jo v svojem članku izpostavljata Hughes in Nicholls (2010) je ta, da povezano podjetje težko oceni, ali primerljivo neodvisno podjetje pri svojem poslovanju uporablja pomembno neopredmeteno sredstvo, vezano na trženjsko funkcijo (na primer blagovna znamka). Prisotnost takega neopredmetenega sredstva omogoča podjetju višjo

stopnjo donosnosti, kot pa jo dosega podjetje, ki ne poseduje takega neopredmetenega sredstva (proizvodi, katerih blagovna znamka je zelo znana, se sami prodajajo, medtem ko je za manj znane proizvode vloženega več truda in posledično več sredstev). V kolikor povezano podjetje pri določanju transfernih cen tega ne upošteva pri izvedeni funkcijski analizi primerljivke, to lahko vodi do napačno določenih transfernih cen.

V nadaljevanju na hipotetičnem primeru, ki sem ga razvil sam, predstavljam uporabo metode preprodajne cene. Primer prikazuje trgovinsko dejavnost, kjer podjetje od povezanega podjetja kupuje določeno blago in ga nato prodaja končnim kupcem (pri tem pa je obseg aktivnosti, ki jih preprodajalec opravi na blagu, majhen), prav tako pa kupuje na trgu tudi komplementarno blago od drugih nepovezanih oseb, ki ga nato tudi prodaja končnim kupcem. Ker v konkretnem primeru ne gre za enako blago, so pa transakcije primerljive v vseh ostalih pomembnih značilnostih, je uporaba tovrstne metode najprimernejša. Pri tem sem uporabil metodo notranje preprodajne cene, kjer sem preprodajni dobiček iz povezane transakcije primerjal s preprodajnim dobičkom pri veleprodaji komplementarnih proizvodov.

Primer: Distribucija kopalniške opreme

Podjetji A in B sta povezani osebi. Podjetje B se ukvarja z veletrgovino kopalniške opreme. Del opreme (tuš kabine in kadi) kupuje od matičnega podjetja A. Komplementarne proizvode (WC školjke in umivalnike) pa družba kupuje od nepovezanih dobaviteljev. Kopalniško opremo podjetje nato prodaja slovenskim trgovcem.

Z namenom določitve cen za nakup blaga od povezanega podjetja A sta podjetji preverili, kakšne funkcije opravlja in kakšna tveganja prevzema podjetje B pri veletrgovini komplementarnih izdelkov. Ugotovljeno je bilo, da so opravljene funkcije in prevzeta tveganja primerljiva tako pri nabavi proizvodov od povezane osebe, kot pri nabavi od nepovezane osebe.

Ker so transakcije primerljive, je podjetje B preverilo kakšne preprodajne dobičke (oz. kosmato razliko v ceni) dosega pri veleprodaji komplementarnih izdelkov, ki jih kupuje od nepovezanih dobaviteljev. Spodnja tabela prikazuje nakupne in prodajne cene komplementarnih proizvodov ter preprodajne dobičke, ki jih pri tem dosega podjetje B.

Tabela 1: Izračun preprodajnega dobička za komplementarne proizvode

Proizvod	Nabavna cena (v EUR)	Prodajna cena (v EUR)	Razlika v ceni (v EUR)	Preprodajni dobiček (%)
WC školjka	60	105	45	43
Umivalnik	50	92	42	46

Na podlagi analize je bilo ugotovljeno, da preprodajni dobiček (oz. kosmata razlika v ceni) pri komplementarnih proizvodih znaša v razponu od 43 do 46 %. Pri veletrgovini izdelkov, kupljenih od povezanega podjetja A, mora podjetje B dosegati primerljive preprodajne dobičke.

Zato sta družbi ocenili, da preprodajni dobiček v višini 45 % ustreza neodvisnemu tržnemu načelu.

Z uporabo metode preprodajne cene sta povezani podjetji izračunali nabavno ceno, ki bo podjetju B omogočala dosegati ciljni preprodajni dobiček v višini 45 %. Spodnja tabela prikazuje izračunane nabavne cene za tuš kabino in kad.

Tabela 2: Izračun nabavnih cen od povezanega podjetja

Proizvod	Prodajna cena (v EUR)	Ciljni preprodajni dobiček (%)	Razlika v ceni (v EUR)	Nabavna cena (v EUR)
Tuš kabina	245	45	110,25	134,75
Kad	185	45	83,25	101,75

Z uporabo metode preprodajne cene sta podjetji določili ceno za tuš kabino v višini 134,75 EUR ter za kad v višini 101,75 EUR. Tako določene nabavne cene ustrezajo neodvisnemu tržnemu načelu.

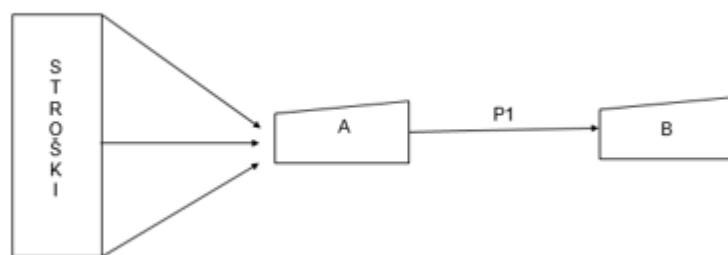
5.1.3 Metoda dodatka na stroške

Metoda dodatka na stroške (angl. *Cost plus method*) je najbolj uporabna za opredelitev primernih cen storitev ter kadar proizvodna družba prodaja podjetjem v skupini. Pri tej metodi najprej opredelimo stroške, nato pa dodamo pribitek na stroške.

Metoda dodatka na stroške se uporabi tako, da se na izračunane stroške proizvajalca (direktne in indirektne stroške) doda ustrezen dodatek na stroške, tako izračunana vsota pa predstavlja transferno ceno, po kateri je proizvod s strani proizvajalca prodan povezanemu podjetju. Ta metoda se velikokrat uporablja predvsem zato, ker jo je enostavno umestiti v operacijske računovodske programe. Na žalost pa se v praksi velikokrat uporablja tudi takrat, ko je to popolnoma neprimerno. Eden takšnih primerov je prodaja proizvajalca povezani osebi, kadar je proizvajalec lastnik in razvijalec neopredmetenega sredstva.

Slika 4 prikazuje primer, kjer so izračunani stroški podjetja A osnova za določitev transferne cene. Tem stroškom se doda primeren dodatek na stroške, pridobljen primerjalno s podobnimi situacijami na trgu, tako da izračunamo transferno ceno P1. Po tej ceni je proizvod prodan povezanemu podjetju B.

Slika 4: Prikaz metode dodatka na stroške



Vir: B. Guzina, *Priročnik transferne cene 2012, Teorija transfernih cen v povezavi z določili ZDDPO-2 in ZDavP-2, 2012, str. 49.*

Višino pribitka oziroma dodatka na stroške je potrebno primerjati z uporabljenim pribitkom, ki ga aplicira nepovezano podjetje, ki pa opravlja podobne poslovne funkcije in uporablja podobna sredstva ter prevzema sorodna tveganja.

Tudi pri tej metodi lahko ločimo **metodo notranjega dodatka na stroške** in **metodo zunanjega dodatka na stroške**. Po metodi notranjega dodatka na stroške primerjamo dodatka, ki ju podjetje dosega pri prodaji proizvodov povezanemu podjetju in nepovezanemu podjetju, po metodi zunanjega dodatka na stroške pa primerjamo dodatek na stroške dveh različnih podjetij, kjer eno posluje s povezanim podjetjem in drugo z nepovezanim podjetjem (Guzina, 2012, str. 50).

Metoda je najbolj uporabna, kadar gre med povezanimi podjetji za prodajo polizdelkov ali za opravljanje storitev, ko so povezana podjetja podpisala sporazume o skupni proizvodnji ali dolgoročne pogodbe o nakupih in dobavi proizvodov (Smernice OECD, 2010, str. 68).

Tudi pri tej metodi smernice OECD postavljajo dva pogoja, pri čemer mora biti izpolnjen vsaj en, za pravilno uporabo metode. Da lahko transakcijo med povezanimi osebama primerjamo s transakcijo med nepovezanimi osebama:

- nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, ne bo mogla pomembno vplivati na ceno na prostem trgu; ali
- pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami.

Težava pri uporabi tovrstne metode je v tem, da podjetja pri svojem poslovanju ne uporabljajo enakega načina za merjenje stroškov. Posebno to velja za podjetja, ki opravljajo dejavnost v različnih državah z različnimi računovodskimi usmeritvami in standardi. V takem primeru je potrebno narediti ustrezne prilagoditve uporabljenih podatkov, da bi zagotovili skladnost primerjave z uporabo istovrstnih stroškov. Ne glede na to pa naj bi bili v vsakem primeru stroški določenega proizvoda sestavljeni najmanj iz naslednjih treh sestavin (Smernice OECD, 2010, str. 70):

- neposrednih stroškov proizvodnje (kot so na primer stroški surovin);

- posrednih stroškov proizvodnje, ki so tesno povezani s proizvodjalnim procesom, a so lahko skupni za več izdelkov in storitev (na primer stroški servisnega oddelka);
- poslovnih odhodkov podjetja kot celote (splošni in administrativni stroški idr.).

Primer, ki ponazarja uporabo metode zunanjega dodatka na stroške, je predstavljen v nadaljevanju. Gre za hipotetičen primer, ki sem ga razvil sam in ponazarja storitve z nizko dodano vrednostjo, ki se opravljajo med povezanima podjetjema. Kot osnovo za dodatek na stroške sem uporabil splošne provizije kadrovskih agencij, ki se na trgu dosega v primerljivih okoliščinah. Pri uporabi te metode ni potrebno, da primerjamo popolnoma enake storitve, temveč primerjamo relativno velikost pribitka. Stroškovni osnovi v primerjavi sta primerljivi, saj pri storitvah povezanega podjetja nastajajo večinoma le stroški zaposlenih.

Primer: Zaračunavanje marketing storitev in poprodajnih aktivnosti

Podjetje A in podjetje B sta sestrski družbi, ki se v skladu z davčno zakonodajo štejeta za povezani osebi. Obe podjetji sta del multinacionalke, ki proizvaja in trži različno paleto izdelkov. Slovensko podjetje A je zadolženo za distribucijo majhnega električnega orodja v Sloveniji, francosko podjetje B pa opravlja distribucijo gradbene mehanizacije na slovenskem trgu. Prodaja se vrši direktno iz Francije. Ker kupci podjetja B pričakujejo tudi določene dodatne storitve, ki so vezane na prodajo blaga, je podjetje B najelo slovensko podjetje A, da za njega opravlja podporne storitve, ki so promocija izdelkov podjetja B na slovenskem trgu, informiranje kupcev o novih izdelkih, posredništvo pri prodaji (pobiranje naročil), poprodajne aktivnosti (servis in garancijska popravila).

Upoštevajoč davčno zakonodajo obeh držav, sta podjetji A in B določili ceno opravljenih storitev z uporabo metode dodatka na stroške. Podjetje A tako na posebnem stroškovnem mestu evidentira vse stroške, ki nastanejo pri opravljanju. Stroški vključujejo predvsem strošek dela (bruto plače, prispevki delodajalca, malica, prevoz na delo), strošek službenih poti, strošek promocijskega materiala, reprezentanco, strošek delovnega mesta ipd. Podjetji sta na podlagi analize stroškov ugotovili, da pretežni del stroškov predstavljajo stroški zaposlenih. Prav tako sta družbi opravili analizo funkcij in tveganj in ugotovili, da gre za storitve z nizko dodano vrednostjo ter da slovensko podjetje A ne prevzema nikakršnih tveganj v zvezi s kvaliteto opravljenih storitev (storitve se opravljajo po natančnih navodilih podjetja B). V skladu z neodvisnim tržnim načelom bi tako dodatek na stroške moral biti relativno nizek in primerljiv s t. i. provizijo, ki jo zaračunavajo kadrovske agencije pri posojanju delovne sile. Analiza trga je pokazala, da provizije kadrovskih agencij znašajo nekje med 4 in 8 %, odvisno od obsega storitev in trajanja najema delovne sile. Ker gre v primeru podjetja B za trajni najem delovne sile in ker se lahko zaračunavajo vsi stroški, ki so povezani z opravljanjem storitev marketinga in poprodajnih aktivnosti, sta družbi ocenili, da bi dodatek na stroške v višini 5 % moral ustrezati neodvisnemu tržnemu načelu. Slovensko podjetje A storitve marketinga in poprodajnih aktivnosti zaračunava enkrat mesečno, tako da zaračuna vse stroške, nastale z opravljanjem storitev, in doda pribitek v višini 5 %.

5.2 Metode na osnovi dobička

Transferno ceno na podlagi metod na osnovi dobička (angl. *Transactional profit methods*) ugotavljamo tako, da najprej določimo, kakšen je ciljni dobiček posameznega povezanega podjetja, potem pa se na osnovi ciljnega dobička določi transferna cena. Te metode so se razvile za tradicionalnimi metodami predvsem zato, ker prve niso bile primerne za določanje transfernih cen specifičnih transakcij in podjetja niso uspela poiskati primerljivih podatkov, ki bi jih potrebovale za uporabo tradicionalnih metod.

5.2.1 Metoda porazdelitve dobička

Z metodo porazdelitve dobička (angl. *Profit split method*) najprej določimo znesek združenega dobička povezanih podjetij iz ene ali več povezanih transakcij, ki ga nato na ekonomsko veljavni osnovi razdelimo med povezana podjetja, kot se to izvede pri neodvisnih podjetjih. Poznamo več metod za porazdelitev dobička med dve povezani osebi. Smernice OECD opisujejo dve metodi:

- analiza prispevka k dobičku (angl. *Contribution analysis*),
- analiza preostanka dobička (angl. *Residual analysis*).

Kot navajajo Guzina (2012, str. 53) in smernice OECD (2010, str. 93–94), pri analizi preostanka dobička sledimo dvem korakom:

- najprej razdelimo posameznemu podjetju del združenega dobička glede na običajne funkcije, ki jih opravlja (prispevek ni edinstvene narave);
- v naslednjem koraku pa preostali dobiček (ali izgubo) razdelimo glede na funkcije, ki jih opravljata, in tveganja, ki jih nosita, tako da se najbolj približamo delitvi, ki bi jih opravile nepovezane osebe.

Pri analizi prispevka ugotovljeni skupni dobiček iz nadzorovane transakcije med povezanima podjetjema razdelimo med podjetja na način, da pri delitvi upoštevamo sorazmerno vrednost opravljenih funkcij, prevzetih tveganj in uporabljenih sredstev posameznega podjetja. Dobiček se med povezani podjetji razdeli na enak način, kot bi to v podobnem primeru pričakovala nepovezana podjetja. Razdelimo lahko dobiček iz poslovanja, v nekaterih primerih pa je primerneje deliti skupni dobiček.

Vedno, kadar podjetje uporabi to metodo za dokazovanje primernih transfernih cen, mora dogovor o delitvi dobička skleniti pred nameravano transakcijo ter določiti obdobje njene uporabe. Pojasniti mora tudi, zakaj je uporabljena ravno ta metoda (torej kakšne so okoliščine in dejstva poslov), katere ključne in merila je uporabilo za delitev dobička (Bobek – Gospodarič, 2011, str. 12).

Po smernicah OECD (2010, str. 90–91) je glavna prednost tovrstne metode, da je primerna za uporabo pri visoko integriranih dejavnostih, saj upošteva obe podjetji v transakciji. Metodo uporabljamo tudi takrat, kadar vse strani v transakciji prispevajo edinstvene in dragocene

prispevke (kot na primer edinstvena neopredmetena sredstva). Metoda porazdelitve dobička zagotavlja uresničevanje neodvisnega tržnega načela tudi v primerih, ko so okoliščine poslovanja med povezanimi osebami tako edinstvene, da jih pri neodvisnih podjetjih ne moremo najti.

Ta metoda je velikokrat izbrana metoda pri določanju transfernih cen pri finančnih transakcijah. Vendar tudi metoda porazdelitve dobička ni uporabna v vseh primerih, predvsem pri poslovanju med podjetji iz različnih držav, ko je težko ugotoviti skupni dobiček zaradi menjalnih tečajev, različnih računovodskih pravil ali pa je oteženo alociranje dobička na izbrane povezane transakcije (omejene razpoložljive informacije in podobno). Metode se običajno ne uporablja tudi, ko eno do podjetij izvaja zgolj enostavne funkcije in ne prispeva bistveno k ustvarjenemu dobičku.

Hipotetični primer, ki sem ga razvil sam z namenom prikaza uporabe te metode, je prikazan v nadaljevanju. V primeru je opisano tesno sodelovanje povezanih podjetij na razpisu za dobavo notranje opreme, pri čemer obe podjetji z opravljenimi funkcijami pomembno prispevata k ustvarjenemu dobičku projekta. Za porazdelitev kombiniranega dobička sem uporabil analizo preostanka dobička, kjer sem v prvem koraku razdelil dobiček med podjetji na osnovi njunega običajnega prispevka k povezani transakciji (gre za prispevek, ki ni edinstvene narave; nadomestilo za opravljanje rutinskih funkcij), v drugem koraku pa sem preostali dobiček razdelil glede na njun prispevek k uspešnosti podjetja (kot bi lahko sklepali, da bi bil preostanek razdeljen med neodvisnimi podjetji). Kot ključ za razdelitev preostalega dobička sem uporabil stroške razvojnega osebja, kjer ključ predstavlja razmerje tovrstnih stroškov med podjetjema.

Primer: Sodelovanje povezanih podjetij na skupnem projektu

Podjetji A in B sta povezani podjetji, obe rezidenta v Sloveniji. Podjetje A se ukvarja z inženirsko dejavnostjo, ki vključuje inženiring notranje opreme. Podjetje B se ukvarja s proizvodnjo različne opreme za opremljanje poslovnih prostorov. Obe podjetji sta se skupaj prijavili na razpis za dobavo in montažo notranje opreme za hotel. Na omenjenem razpisu je podjetje A, kot nosilec projekta, pripravilo idejno zasnovo notranje opreme v skladu z razpisnimi pogoji in bilo izbrano. Podjetje B je v skladu z idejno zasnovo razvilo, izdelalo in dobavilo notranjo opremo, podjetje A pa vršilo nadzor nad montažo. Vrednost razpisa je znašala 460.000 EUR.

Podjetje A je hotelu izstavilo račun za celotni znesek v višini 460.000 EUR. Podjetje B pa je dobavljeno opremo fakturiralo povezanemu podjetju A. Podjetji sta medsebojne cene dogovorili z uporabo metode porazdelitve dobička. Najprej sta izračunali združeni dobiček, ki sta ga skupaj dosegli pri projektu. Podjetje A je imelo s projektom 75.000 EUR stroškov, podjetje B pa 303.000 EUR stroškov. Tako sta podjetji skupaj dosegli združeni dobiček v višini 82.000 EUR.

Združeni dobiček sta podjetji medsebojno razdelili v dveh fazah, in sicer tako, da sta najprej ocenili, kakšen dobiček se pripiše posameznemu podjetju za njegov običajen prispevek k povezani transakciji. Z analizo svojega poslovanja z nepovezanimi osebami sta ugotovili, da podjetje A pri inženiringu običajno dosega 25 % dobičkovnost prihodkov iz poslovanja, medtem

ko podjetje B dosega 8% dobičkovnost prihodkov iz poslovanja.¹ Spodnja tabela prikazuje izračun dobička podjetij A in B za njun običajen prispevek k povezani transakciji.

Tabela 3: Izračun dobička podjetij A in B za njun običajen prispevek k povezani transakciji

	Podjetje A	Podjetje B
Strošek inženiringa/razvoja (v EUR)	70.000,00	40.000,00
Strošek proizvodnje (v EUR)	/	250.000,00
Ostali poslovni odhodki (v EUR)	5.000,00	13.000,00
Skupaj odhodki (v EUR)	75.000,00	303.000,00
Pričakovana dobičkovnost prihodkov iz poslovanja (v %)	25,00	8,00
Pričakovan donos (v EUR)	25.000,00	26.347,83

Za običajen prispevek k povezani transakciji se podjetju A pripiše 25.000,00 EUR dobička, medtem ko se podjetju B pripiše 26.347,83 EUR dobička.

Preostanek dobička v višini 30.652,17 EUR sta podjetji razdelili glede na prispevek vsakega podjetja k uspešnosti projekta. Največjo dodano vrednost pri tem projektu predstavljajo idejne zasnove in tehnološke rešitve, ki so uporabljene pri izdelavi notranje opreme za hotel. Podjetji sta se dogovorili, da ključ za delitev preostalega dobička predstavljajo stroški razvojnega osebj (stroški inženirjev). Spodnja tabela prikazuje porazdelitev preostalega dobička.

Tabela 4: Razdelitev preostalega dobička med podjetji A in B

	Podjetje A	Podjetje B	Skupaj
Strošek inženiringa/razvoja (v EUR)	70.000,00	40.000,00	110.000,00
Odstotek razvojnih storitev (%)	64,00	36,00	100,00
Razdelitev preostalega dobička (v EUR)	19.505,93	11.146,25	30.652,17

Podjetji sta preostali dobiček razdelili v razmerju 64 : 36. Podjetju A pripada preostali dobiček v višini 19.505,93 EUR in podjetju B preostali dobiček v višini 11.146,25 EUR.

Podjetje B svoje storitve in blago zaračuna podjetju A v višini 340.494,07 EUR, kar predstavlja seštevek vseh njegovih stroškov, del običajnega dobička in del preostalega dobička. Tako izračunana transferna cena karseda najboljše ustreza neodvisnemu tržnemu načelu.

5.2.2 Metoda stopnje čistega dobička

Metoda stopnje čistega dobička (angl. *Transactional net margin method*) se uporabi takrat, ko nobene izmed metod ni možno uporabiti. Metodo lahko uporabimo tudi v primeru, ko želimo preveriti rezultat, izračunan s pomočjo druge metode, ali kot dopolnilo ostalim metodam.

¹ Običajen prispevek k povezani transakciji se lahko določa z uporabo katerekoli metode za določitev transfernih cen. V opisanem primeru sta podjetji uporabili metodo stopnje čistega dobička. Pri tem primeru sem se osredotočil na prikaz uporabe metode porazdelitve dobička, zato izračun dobičkovnosti prihodkov iz poslovanja ni prikazan.

Pri tej metodi je pomembno, da izberemo primerno osnovo, s katero primerjamo čisti dobiček iz transakcije. Osnova, ki jo družbe lahko izberejo so stroški, prihodki od prodaje in uporabljena sredstva. Primerjamo stopnjo čistega dobička doseženega med povezanimi podjetji s stopnjo čistega dobička med nepovezanimi podjetji, pri čemer pa je treba upoštevati opravljene funkcije ter s tem povezana prevzeta tveganja in vložena sredstva. Pri tem moramo biti pozorni, da primerjano nepovezano podjetje ne izvaja transakcij znotraj skupine povezanih oseb, saj lahko zaradi navedenega dejstva davčni organ izpodbija pravilnost uporabljene metode (Smernice OECD, 2010, str. 74).

Kot navaja Guzina (2012, str. 56), na stopnje čistega dobička bolj kot razlike v opravljanju funkcij in razlike v blagu vplivajo ostali dejavniki, kot so konkurenčna prednost podjetja, možnost vstopa novega konkurenta na trg, faza razvoja v kateri se nahaja podjetje in mnogi drugi.

Primerjava stopnje čistega dobička se opravi na podlagi:

- notranje primerjave stopnje čistega dobička, kjer primerjalne podatke črpamo znotraj povezanih podjetij tako, da stopnje čistega dobička med povezanimi podjetji primerjamo s stopnjami dobička, ki ga dosežejo povezana podjetja pri poslovanju z nepovezanimi podjetji;
- zunanje primerjave, kjer primerjamo stopnje čistega dobička med povezanimi podjetji s stopnjami čistega dobička, ki jih dosegajo ali bi jih dosegla na trgu nepovezana podjetja.

Metoda ima tudi vrsto pomanjkljivosti (Smernice OECD, 2010, str. 76):

- Ker zahteva pregled podatkov le enega izmed povezanih podjetij, obstaja nevarnost, da bo drugemu povezanemu podjetju iz preučevane transakcije pripadel ekonomski rezultat, ki ga neodvisno podjetje v primerljivih okoliščinah ne bi sprejelo.
- Podatki so mnogokrat težko dostopni. Davčni zavezanci pogosto nimajo dovolj specifičnih podatkov o dobičkih, ki izhajajo iz transakcij med nepovezanimi podjetji (davčni organi razpolagajo s širšim naborom podatkov iz inšpekcijskih pregledov ostalih zavezancev). Prav zaradi pomanjkanja podatkov je pomembno, da je primerljivost med povezano in nepovezano transakcijo čim večja.
- Pogosto je težko najti ustrezne primerljivke med nepovezanimi podjetji in izvesti ustrezne prilagoditve. Javne baze podatkov ne zagotavljajo vedno segmentiranih podatkov, s katerimi bi zanesljivo določili stopnje čistega dobička, ki se nanašajo na transakcijo pri poslovanju med nepovezanimi podjetji in tako zagotovili primerljivost podatkov.

V nadaljevanju navajam primer uporabe tovrstne metode iz prakse, ki sem ga pridobil iz internega gradiva podjetja. Podjetje je pri dokazovanju pravilno določenih transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom uporabilo podatkovno bazo Amadeus, pri čemer se je primerjala dobičkovnost poslovnih prihodkov s primerljivimi neodvisnimi podjetji. Na koncu sta se podjetji odločili, da bosta transferne cene določili tako, da bo podjetje dosegalo dobičkovnost prihodkov v višini mediane. Pri uporabi tovrstne baze za iskanje zunanjih primerljivk ponavadi pričnemo s širokim naborom potencialno primerljivih podjetij. V postopnih korakih se nato

izločajo posamezna podjetja, tako da ostane vzorec podjetij, ki so neodvisna in katerih dejavnost je primerljiva s transakcijo med povezanimi podjetjema. Običajno se v prvem koraku izločijo podjetja, ki niso neodvisna (imajo vsaj enega lastnika z najmanj 25 %) in niso iz ustreznega območja. Korakov s katerimi izločamo oziroma dodajamo posamezna podjetja v nabor je običajno veliko. Kriteriji izločanja oziroma dodajanja so lahko število zaposlenih, velikost sredstev, produktni portfelj, velikost prihodkov od prodaje, višina zalog, kriteriji, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva, in podobno. Prednost tovrstnega pristopa določanja potencialnih primerljivk je, da je pregleden in omogoča večkratno ponovitev. Obstaja pa nevarnost manipulacij, s katerimi se želi prilagoditi rezultat po želji povezanih podjetij.

Primer: Veleprodaja zdravil

Podjetje A in podjetje B sta povezani osebi. Matično podjetje A je dejavno na področju prodaje zdravil, ki jih s pomočjo svojih hčerinskih podjetij distribuira na trgih držav Balkanskega polotoka. Glavna dejavnost slovenskega podjetja B je trženje in veleprodaja zdravil na območju Slovenije. Izdelke kupuje od matičnega podjetja A iz Nemčije.

Družbi določata cene izdelkov z uporabo metode stopnje čistega dobička. Transferno ceno določita tako, da se primerjata dobiček iz poslovanja, ki ga pri prodaji dosega podjetje B z dobički neodvisnih podjetij, saj slednji trgujejo v nekontroliranih transakcijah. Za namene določanja ustreznih transfernih cen je bila izvedena finančna analiza primerljivosti. Cilj analize primerljivosti je bil poiskati neodvisna podjetja, ki poslujejo v panogi veleprodaje zdravil v širšem evropskem prostoru. Pri iskanju je bila uporabljena baza podatkov Amadeus, ki nudi informacije o evropskih družbah. Analiza je vključevala izbiro družb iz baze Amadeus po posebnem postopku ter ročni pregled spletnih strani družb. Na ta način so bile izključene neprimerne družbe. V nadaljnjo analizo so bile vključene le družbe, za katere se je predvidevalo, da so po opravljenih funkcijah in prevzetih tveganjih primerljive s podjetjem B. Rezultat analize je bil vzorec 15 neodvisnih družb, na podlagi katerega je bila izvedena analiza primerljivosti. Izračunana je bila dobičkovnost poslovnih prihodkov (angl. *return on sales*) primerljivih družb.

Rezultati analize so povzeti v naslednji tabeli:

Tabela 5: Stopnja prihodkovne dobičkovnosti

	Stopnja prihodkovne dobičkovnosti v %
Minimum	0,57
Drugi kvartil	3,15
Mediana	3,70
Tretji kvartil	5,64
Maksimum	35,05

Vir: Interno gradivo podjetja A d.o.o., 2013.

Povezani podjetji sta se odločili, da bosta transferne cene določili na način, da bo podjetje B dosegalo ciljno dobičkovnost v višini mediane (3,70 %). Cene blaga, ki ga podjetje B nabavlja od povezanega podjetja A so bile med letom določene po internem ceniku. Ob koncu poslovnega leta je podjetje B izračunalo predvideno dobičkovnost ter ugotovilo, da njegova dobičkovnost znaša 3,1 %. Začasne cene po katerih podjetje A prodaja zdravila podjetju B niso bile v skladu z neodvisnim tržnim načelom, saj podjetje B ne dosega predvidene 3,70 % dobičkovnosti poslovnih prihodkov. Da bi povezani osebi zagotovili cene, ki so v skladu s tržnim načelom, mora podjetje A izstaviti dobropis podjetju B v ustrezni višini, da bo pri družbi B dosežena želena dobičkovnost poslovnih prihodkov v višini mediane.

5.3 Ostale metode

Metoda prerazporeditve stroškov pravzaprav ni prava metoda za oblikovanje transfernih cen (ni kot posebna metoda opredeljena v ZDDPO-2 oziroma v Pravilniku o transfernih cenah). Vendar pa iz 7. poglavja smernic OECD izhaja, da lahko družbe v primeru opravljanja centraliziranih storitev uporabijo tudi nekatere indirektne metode zaračunavanja teh storitev. Ena izmed indirektnih metod je metoda prerazporeditve stroškov. Tipičen primer prezaračunavanja stroškov je skupno opravljanje nekaterih administrativnih funkcij (finančnih, kadrovskih, informacijskih in podobnih), ki jih za članice skupine opravlja le ena od povezanih oseb. Stroške, ki ji s tem nastajajo, zaračunava vsem tistim članicam skupine, ki imajo od opravljanja teh storitev koristi. Smernice OECD izrecno omenjajo, da se metoda prerazporeditve stroškov lahko uporablja le v primerih, ko družba teh (centraliziranih) storitev ne opravlja tudi nepovezanim osebam (zgolj povezanim), kadar transakcija ni povezana z glavno dejavnostjo družbe in prihodki iz teh storitev predstavljajo le manjši del prihodkov družbe.

V nadaljevanju predstavljam primer uporabe metode, ki je relativno enostaven in gre enostavno za prezaračunanje stroškov.

Primer: Priprava računovodske dokumentacije

Matično podjetje A opravlja storitve priprave računovodske dokumentacije, potrebne za delovanje podjetja B, v obsegu maksimalno 10 ur na mesec (npr. pripravo bilanc, poročil itd.). Podjetje A za navedene storitve zaračuna 100 EUR na mesec. Računovodskih storitev, ki jih nudi podjetje A hčerinskemu podjetju B, se ne nudi nepovezanim osebam. Ker gre za pomožno dejavnost podjetja A, njen namen ni doseganje dobička, temveč pokritje stroškov. Zaradi tega je najprimernejša metoda prerazporeditve stroškov. Pri tej metodi se upoštevajo le dejanski stroški, ki nastanejo pri opravljanju storitev, izvajalec pa ob izvajanju takšnih storitev ne ustvarja dobička. Pri tem je pomembno upravičiti zaračunavanje storitve tako, da imajo dejansko ekonomsko in komercialno vrednost, od katere ima korist povezano podjetje, ki prejema te storitve. Prav tako je pomembno, da se te storitve ne podvajajo.

Podjetje A zaračuna podjetju B stroške porabljenega časa zaposlene osebe v računovodskem oddelku v višini 100 EUR. Podjetje A ne zaračunava dodatka na stroške. Pokritje stroškov

zaposlene osebe, ki nudi računovodske storitve hčerinskemu podjetju B, pomeni uresničevanje tržnega načela v skladu z metodo prerazporeditve stroškov.

6 DOKUMENTACIJA V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI

6.1 Pomen dokumentacije

Dokumentacija o transfernih cenah je temeljni dokument, s katerim davčni zavezanec dokazuje, da so transferne cene določene v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Hkrati je to dokument, ki davčnemu organu ob inšpekcijskem nadzoru zagotavlja dovolj informacij, s katerimi lahko inšpektor razume, kako v podjetju obvladujejo transferne cene. Zavezancu mora biti pri pripravi dokumentacije glavno vodilo, da so transakcije med povezanimi osebami predstavljene jasno, natančno in razumljivo. Predvsem je tudi pomembno, da je izbira metode dobro argumentirana in da je iz dokumentacije razvidno, da podjetje sledi načelom določanja transferne cene. Nadalje lahko dokumentacija zavezancem služi tudi za davčno planiranje, saj se v postopku priprave dokumentacije o transfernih cenah podjetja velikokrat podrobneje spoznajo s pomanjkljivostmi, ki jih v naslednjih fazah davčnega načrtovanja lahko zmanjšajo ali celo odpravijo.

V dokumentaciji so torej obširno predstavljena povezana podjetja, način njihove povezave, organizacijska struktura skupine, sistem določanja transfernih cen, opis poslovanja, splošni ekonomski in drugi dejavniki, poslovne strategije in ostalo. Kot je bilo predstavljeno v enem od prejšnjih poglavij, je pomembno poglavje dokumentacije tudi analiza primerljivosti z informacijami o opravljenih funkcijah. Pravilno in jasno pripravljena dokumentacija zniža tveganja, da bi davčni organ ob pregledu oporekal načinu izračuna transfernih cen, posledično ugotovil nepravilnosti pri izbiri metod in zavezancu odmeril plačilo dodatnega davka ter obračunal kazen.

Zavezanec pripravlja dokumentacijo na podlagi podatkov, ki jih ima na voljo v tistem trenutku. Ker davčni organ pregleduje dokumentacijo za leta nazaj, bi pri pregledu moral upoštevati dejstva, znana v času nastajanja dokumentacije. Dobra praksa priprave dokumentacije je, da zavezanec ustrezno dokumentira vse postopke izdelave dokumentacije, s katerimi lahko kasneje pojasni, kako je oblikoval svoje transferne cene. Običajno imajo v podjetjih določene odgovorne osebe, ki skrbijo za urejanje področja transfernih cen in imajo dovoljenje za komunikacijo z davčnim organom. Za taka podjetja je priporočljivo, da imajo vnaprej določene postopke, kako se pripraviti na najavljeni davčni pregled, kako voditi sam postopek pregleda in kakšne so aktivnosti podjetja po izvedenem davčnem pregledu. Prav tako je izredno pomembno dokumentirati vsako komunikacijo z davčnim organom ter da zavezanec in davčni organ pri pregledu dokumentacije in samem postopku davčnega pregleda aktivno in kooperativno sodelujeta.

Smernice OECD za določanje transfernih cen v petem poglavju priporočajo, da davčna uprava od zavezanca pri pregledu transfernih cen zahteva obseg dokumentacije, ki je v skladu z zahtevnostjo transakcije in zavezancu ne nalaga dodatnih nesorazmernih stroškov. Dokazno

breme v zvezi s transfernimi cenami je na strani zavezanca, dokler nima pripravljene dokumentacije o transfernih cenah. Takoj, ko ima zavezanec pripravljeno dokumentacijo, se šteje, da je dokazal oblikovanje pravih transfernih cen in se dokazno breme prenese na davčni organ.

Kadar davčni organ od podjetja zahteva dokumentacijo, ki je bila na razpolago po izvedeni transakciji, se pričakuje, da bo pri svojih zahtevah ravnal pragmatično. Upoštevati bi moralo tudi, da podjetja določene dokumentacije, tudi takšne, ki se nanaša na poslovanje skupine podjetij, ne morejo pridobiti. Kadar zavezanci davčnemu organu iz različnih razlogov ne dostavijo željenih podatkov, tvegajo, da bo davčni organ zaradi pomanjkljivih informacij o pravilnosti določenih transfernih cen odločil v nasprotju z dejanskim stanjem (Smernice OECD, 2010, str. 181).

Kot navaja Kuhar (2008, str. 164), se podjetja pri odločanju o kvaliteti in obsegu dokumentacije, ki jo bodo pripravila za dokazovanje transfernih cen, odločajo tudi na osnovi verjetnosti, da bo davčni organ opravil davčni pregled in višine kazni, ki lahko sledi, v kolikor zakonske zahteve glede dokumentacije niso izpolnjene.

Davčni organ mora pri pregledu transfernih cen ravnati vestno in odgovorno ter preprečiti, da bi v javnost prišli podatki, ki za podjetja predstavljajo poslovno občutljive informacije.

6.2 Dokumentacija za transferne cene po slovenski davčni zakonodaji

Obseg in vsebino dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami določata ZDDPO-2 in ZDavP-2. Povezanim podjetjem, ki poslujejo le z rezidenti ni potrebno vnaprej pripraviti obsežnih podatkov o transfernih cenah, predložijo jih je le ob izrecni zahtevi davčne uprave. Davčni zavezanec, ki posluje s tujimi povezanimi osebami, pa mora dokumentacijo o transfernih cenah pripraviti v skladu s 382. členom ZDavP-2. V dokumentacijo morajo biti vključene vse transakcije, tudi transakcije z domačimi povezanimi osebami. Dokumentacija mora biti sestavljena iz dveh delov:

1. **Splošna dokumentacija** (angl. *masterfile*), ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto in mora vsebovati najmanj:
 - opis davčnega zavezanca, organizacijske strukture na svetovni ravni in vrste povezanosti (kot kapitalska, pogodbeni, osebni), opis njegovega sistema določanja transfernih cen, splošni opis poslovanja in poslovnih strategij, opis splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov ter opis konkurenčnega okolja.
2. **Posebna dokumentacija** (angl. *country-specific documentation*), ki mora vsebovati najmanj:
 - podatke v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki in pogoji);
 - podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij o:

- lastnosti sredstev in storitev,
 - izvedeni funkcijski analizi (opravljene naloge glede na vložena sredstva oziroma storitve in prevzeta tveganja),
 - ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije,
 - pogodbenih pogojih,
 - poslovnih strategijah,
 - drugih vplivih, pomembnih za izvedbo transakcije;
- podatke o uporabi metode oziroma metod za določanje transfernih cen in njihove odločitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami;
 - drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

Rok zagotavljanja predpisane dokumentacije opredeljuje drugi odstavek 382. člena ZDavP-2. Dokumentacijo mora davčni zavezanec zagotavljati tekoče po posamezni transakciji, najkasneje ko predloži davčni obračun. Kadar se posamezne transakcije ne razlikujejo pomembno, lahko zavezanec pripravi dokumentacijo za več transakcij združeno, pred tem pa izvede prilagoditve za razlike transakcij, v kolikor je to potrebno. V praksi pomeni, da mora biti dokumentacija pripravljena najkasneje do pričetka morebitnega postopka davčnega inšpekcijskega nadzora (izjema so podatki iz dokumentacije o transfernih cenah, ki jih zavezanec predloži že ob obračunu davka od dohodkov pravnih oseb).

V primeru inšpekcijskega nadzora je priporočljivo, da davčni zavezanec že razpolaga s pripravljeno dokumentacijo in jo da davčnemu organu takoj na vpogled. V kolikor dokumentacija ni pripravljena, pa lahko davčni organ s sklepom določi rok, ki je lahko najmanj 30 in največ 90 dni, odloči pa se na podlagi pogovora z davčnim zavezancem.

Dokumentacijo mora zavezanec hraniti še 10 let od konca leta, na katerega se nanaša. Zakon določa, da se lahko dokumentacijo hrani v elektronski obliki.

Smiselno je, da se k dokumentaciji predloži kopije pogodb s povezanimi osebami (vsaj najpomembnejše), morda tudi kopije pomembnih računov (na primer tistih, izdanih povezanim in nepovezanim osebam, iz katerih je razvidno, da je cena enaka), ponudbe od bank (za dokazovanje tržnih obrestnih mer, ki so različne od priznane obrestne mere) in podobno.

Zakonodaja sicer ne zahteva, da bi družbe razpolagale s posebnim pravilnikom o določanju transfernih cen, vendar pa ga večja podjetja imajo. V njem so zbrana pravila, ki jih morajo upoštevati osebe, odgovorne za določanje transfernih cen pri svojem poslovanju. Sprejeti pravilnik kaže, da ima družba dobro organiziran sistem določanja cen in tudi transfernih cen med povezanimi osebami (Guzina, 2013, str. 16).

Pogoste napake pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah so, da ni jasno opredeljena vsebina posla, da so pomankljivo opisane funkcije, da niso jasno in pravilno predstavljene

povezane osebe, da je vsebina dokumentacije presplošna, da so uporabljene napačne metode oziroma so argumenti za uporabljene metode preslabi in jih davčni organ ne sprejme, da je napačno izvedena tržna analiza primerljivosti (napačno izbrana primerljiva podjetja) in da so podatki nepravilni oziroma izmišljeni (velikokrat so v praksi narejeni elaborati, ki sledijo javno objavljenim osnutkom in niso prilagojeni družbi in dejavnosti).

7 USMERITVE FURS V POSTOPKIH NADZORA TRANSFERNIH CEN IN VNAPREJŠNJI CENOVNI SPORAZUM

Upoštevanje neodvisnega tržnega načela naj bi bila usmeritev vseh povezanih oseb. Oblikovanje pravilne cene, upoštevanje pravih kriterijev, tveganj in pogodbenih pogojev oziroma vseh pomembnih dejavnikov v procesu oblikovanja cene med povezanimi osebami je stvar usmeritve podjetja. Da pa bi bila usmeritev podjetij k oblikovanju pravilne cene zagotovljena v čim večjem odstotku, na nacionalnem nivoju poskrbi organ nadzora. Zato sem v tem poglavju predstavil delovanje organa nadzora, njegove usmeritve pri tem ter predvsem, kako pristopijo k vodenju postopkov nadzora. Usmeritve organa nadzora pa niso usmerjene le k nadzoru, ampak tudi k preventivnemu pristopu, saj je obveščanje javnosti o pomembnosti transfernih cen ključno, če želimo, da so takšne cene primerne.

Za vsako podjetje je izredno pomembno planiranje njenega poslovanja, zato je možnost sklenitve vnaprejšnjega cenovnega sporazuma pomembna predvsem za tista povezana podjetja, ki se pri oblikovanju cene srečujejo s težavami in izredno težko dokazujejo neodvisno tržno ceno. Takim podjetjem in podjetjem, ki želijo imeti transferno ceno pod kontrolo, davčni organ omogoča sklenitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma, ki običajno velja za omejeno obdobje. V tem poglavju sem predstavil države EU in nekatere večje države, ki omogočajo sklenitev takšnega sporazuma.

Pomembno se mi zdi izpostaviti tudi kazenske določbe, saj praviloma v praksi družbe primerjajo stroške priprave dokumentacije o transfernih cenah z morebitnimi globami, ki bi jih lahko doletele ob inšpekcijskem nadzoru. Tako se v poglavju o vplivu transfernih cen na finančno stanje družb ukvarjam predvsem z vplivom kazni in povečanjem prihodkov oziroma zmanjšanjem odhodkov v postopku davčnega nadzora ter vplivom teh ugotovitev na njihov poslovni izid.

7.1 Usmeritve Finančne uprave Republike Slovenije

Usmeritve Finančne uprave so zelo pomembne za davčne zavezanke, saj je planiranje transfernih cen odvisno od pristopa Finančne uprave Republike Slovenije (v nadaljevanju FURS) k obravnavi tematike in nadzora na tem področju. Kadar davčni zavezanci pri planiranju transfernih cen sledijo cilju doseči čim nižjo stopnjo obdavčitve in je takšno planiranje namensko usmerjeno le temu, ter ne sledi vsebini transakcij, takšno planiranje imenujemo agresivno davčno planiranje. Glavni namen takšnega planiranja je prenašanje prihodkov v države z nižjo stopnjo obdavčitve, lahko pa se plačilo davka celo popolnoma izognejo. Posledično finančne uprave

izgublajo prihodke iz tovrstnega naslova, zato države posebno pozornost namenjajo področju transfernih cen. Pri FURS-u imajo ustanovljen poseben oddelek za transferne cene (v nadaljevanju Oddelek FURS), ki poleg nadzora opravlja tudi druge naloge. FURS je v publikaciji Finančni inšpekcijski nadzor, nadzor transfernih cen svoje usmeritve podrobneje predstavil davčnim zavezancem (usmeritve so bile izdane februarja 2015). V nadaljevanju jih bom predstavil po posameznih sklopih (Finančna uprava Republike Slovenije, 2015, str. 2–8).

a) Vodenje postopkov finančnega nadzora transfernih cen

Po navedbah Oddelka FURS pri izboru inšpiciranih zavezancev poskušajo slediti splošni usmeritvi, in sicer da vse zavezance nadzirajo enakomerno. Izbor zavezancev za nadzor izvedejo na osnovi analize rizika davčnih zavezancev, pri tem sta pomembna obseg in značilnost transakcij s povezanimi podjetji, pomembnost zaznanega tveganja, nujnost uvedbe pregleda in verjetnost, da bodo ugotovljene nepravilnosti in s tem naložena dodatna davčna obveznost. Pri analizi rizika običajno preverijo sledeče:

- ali davčni zezanec posluje z državami v davčno ugodnejšem okolju,
- ali je podjetje v večinski lasti tujega kapitala,
- kakšno je razmerje med lastniškim in dolžniškim kapitalom (problematika tanke kapitalizacije),
- ali davčni zavezanec posluje z izgubo,
- ali davčni zavezanec izkazuje nižji dobiček, kot druga podjetja v panogi,
- ali zavezanec predlaga obračun davka od dohodkov pravnih oseb,
- praviloma pregledujejo zavezance, ki nimajo vpeljane davčne politike in so pri njih v preteklosti že odkrite določene nepravilnosti,
- obvezno pregledujejo zavezance na podlagi mednarodne izmenjave informacij.

Iz Tabele 6 je razvidno, da se na osnovi opravljenih nadzorov s strani FURS-a na področju transfernih cen znesek dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti v zadnjih letih vseskozi povečuje. Tako je bilo v letu 2015 izvedenih 13 davčnih inšpekcijskih nadzorov, pri tem je bilo dodatno obračunanih 21,8 milijonov EUR dajatev ter ugotovljenih za 31,1 milijonov EUR drugih posrednih finančnih učinkov (zmanjšanje izgube). V letu 2014 je bilo opravljenih 73 nadzorov na področju transfernih cen ter ob tem dodatno ugotovljenih davčnih obveznosti v višini 5,4 mio EUR.

Tabela 6: Število opravljenih nadzorov na področju transfernih cen v obdobju 2010–2015 v Sloveniji

	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Število opravljenih nadzorov	31,00	105,00	75,00	32,00	73,00	13,00
Dodatno ugotovljene davčne obveznosti (mio v EUR)	8,30	3,70	3,80	4,80	5,40	21,80

b) Preventivno delovanje za prostovoljno izpolnjevanje davčnih obveznosti

Oddelek FURS redno spremlja novo registrirana mednarodna podjetja. Inšpektor v preventivne namene s takimi podjetji opravi pogovor, katerega namen je zgolj informativne narave. Podjetja tako informira o lokalni zakonodaji na tem področju, po pregledu pa podatke, ki jih pridobi, vnaša v interne baze. FURS ob oddaji obračuna davka od dohodka pravnih oseb kasneje preverja poslovanje mednarodnih družb, ocenjuje tveganja ter načrtuje izvedbo morebitnega nadzora. S takšnim pristopom novim družbam sporočajo, da je področje transferenceh cen pod drobnogledom FURS-a in jih posledično s tem usmerjajo k uporabi neodvisnega tržnega načela na področju transferenceh cen.

c) Sodelovanje s strokovno javnostjo

Obveščanje strokovne javnosti je pomemben element aktivnosti Oddelka FURS in predstavlja tekoče objavljane člankov v strokovnih publikacijah, pripravo odgovorov na novinarska vprašanja, sodelovanje na različnih poslovnih simpozijih in sodelovanje z davčno svetovalnimi družbami pri izvajanju izobraževanj. Tovrstne aktivnosti in informacije dajejo mednarodnim podjetjem, ki se v okviru svojih investicijskih planov odločajo o prihodu na trg, pomembne podatke o poudarku, ki ga transferenceh cenam daje FURS.

d) Sodelovanje z mednarodnimi organizacijami

Prav tako je pomembno sodelovanje v organizacijah, kot so OECD, Evropska unija (v nadaljevanju EU), ter strokovnih združenjih in izobraževanjih, kot so evropsko združenje davčnih uprav IOTA (angl. *Intra-European Organisation of Tax Administrations*) in FISCALIS 2020.

e) Vodenje in sodelovanje pri postopkih skupnega dogovora za odpravo dvojne obdavčitve

Slovenija ima s številnimi državami sklenjene bilateralne dogovore o izogibanju dvojne obdavčitve dohodka in premoženja. 25. člen Vzorčne konvencije OECD služi kot osnova za sklenitev takšnih bilateralnih sporazumov, določa pa tudi postopek skupnega dogovora med dvema državama v primeru nestrinjanja glede obdavčitve. Postopek lahko uporabijo davčni zavezanci, ko menijo, da konvencija ni bila pravilno uporabljena, kakor tudi države pogodbenice, da rešijo nastale nesporazume ter odpravijo dvojno obdavčitev.

f) Sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov

Vnaprejšnji cenovni sporazum uradno začne davčni zavezanec, kadar želi pridobiti potrditev finančnega organa, da je pri načrtovanju transferenceh cen uporabil neodvisno tržno načelo. V tem postopku lahko sodeluje več davčnih zavezancev, kakor tudi več davčnih uprav. Sporazum se

sklene pred izvedbo nameravanih transakcij, davčni zavezanec pa od davčnega urada pridobi mnenje glede uporabe metode, uporabe primerljivk ter nujnost oziroma pravilnost prilagoditev.

V Sloveniji je bila konec lanskega leta sprejeta novela ZDavP-2, ki tudi pri nas uvaja možnost sklepanja vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. Institut omogoča podjetjem večjo varnost in predvidljivost ob izvajanju mednarodnih transakcij ter v slučaju multilateralnega dogovora odpravlja tveganje dvojne obdavčitve teh transakcij. Institut bo mogoče pri nas začeti uporabljati s 1. 1. 2017. Sklepanje cenovnih sporazumov spodbuja tudi EU, saj želi podjetjem omogočiti večjo pravno varnost ter preprečiti drage in dolgotrajne postopke inšpekcijskega nadzora.

7.2 Vnaprejšnji cenovni sporazum po slovenski davčni zakonodaji

Institut vnaprejšnjega cenovnega sporazuma je v tujini že dolgo uveljavljen in pomeni zelo pomembno možnost davčnih zavezancev za zagotavljanje večje predvidljivosti v zvezi z davki, v našem davčnem sistemu pa je popolna novost. Gre za dogovor, ki ga lahko sklene več davčnih zavezancev, sodeluje pa lahko več davčnih uprav, s katerim se pred izvajanjem transakcij med povezanimi osebami določijo ustrezna merila za določanje transfernih cen za te transakcije. Določi se tudi obdobje trajanja veljavnosti teh meril. Povezane osebe pri tovrstnih sporazumih opredeljuje 16. člen ZDDPO-2. Po sprejeti ureditvi bo zavezanec lahko zaprosil za sklenitev:

- enostranskega sporazuma kot dogovora med davčnim organom in davčnim zavezancem,
- dvostranskega ali večstranskega sporazuma kot dogovora med dvema ali več davčnimi organi.

Začetni korak bo predstavljala pisna vloga za sklenitev sporazuma, ki jo bo zavezanec po predhodno opravljenem skupnem razgovoru predložil davčnemu organu, le-ta pa bo imel tri mesece časa, da zavezanca obvesti, ali bo začel postopek sklenitve sporazuma.

V skladu s 16b. členom ZDavP-2 so pogoji za sklenitev sporazuma naslednji:

- že naveden predhodno opravljen razgovor davčnega zavezanca in davčnega organa v katerem se strinjata o primernosti sklenitve vnaprejšnjega cenovnega sporazuma;
- sodelovanje zavezanca med celotnim postopkom za sklenitev sporazuma;
- transakcija, ki je predmet sporazuma, mora imeti ekonomsko vsebino in resen namen izvedbe;
- soglasje zavezanca in davčnega organa o vsebini sporazuma;
- transakcija, ki je predmet sporazuma, mora imeti po sklenitvi sporazuma zagotovljeno primerno časovno obdobje trajanja, oziroma ne gre za transakcijo, ki je po sklenitvi sporazuma pred svojim iztekom.

V vlogi bo potrebno navesti vsa merila, ki vplivajo na izbiro metode za določanje transfernih cen za predmetne transakcije. Vloga bo morala vsebovati navedbo funkcij, ki jih opravljajo povezane osebe, primerljivke in primerne prilagoditve zanje, obdobje trajanja transakcije ter ostala dejstva, ki bodo vplivala na določitev transfernih cen in način izvedbe sporazuma. V vlogi bodo morale

biti prav tako navedene t. i. kritične predpostavke, torej tiste, ki pomembno vplivajo na določitev transfernih cen transakcij, ki so predmet sporazuma.

Iz predlaganih določb ni razviden časovni element trajanja sporazuma, kot ga določajo nekatere druge članice EU, vendar pa je lahko v sporazumu zapisano obdobje njegove veljave. Davčni zavezanec bo za vsako leto trajanja sporazuma zavezan FURS-u poročati o veljavnosti kritičnih predpostavk in opravljenih prilagoditvah meril, določenih v sporazumu. Sporazum se bo lahko naknadno spremenil, če se bodo pogoji bistveno spremenili ter vplivali na izbrano metodologijo določanja transfernih cen (Grlica & Pirnat, 2015, str. 10).

Vnaprejšnji cenovni sporazum (v nadaljevanju VCS) bo prenehal veljati:

- po preteku obdobja njegove veljavnosti,
- v kolikor podjetje ne bo redno poročalo o njegovem izvajanju,
- v kolikor sporazuma ne bo mogoče spremeniti zaradi novih pogojev, ki bi lahko vplivali na dogovorjeno metodologijo določanja transfernih cen.

Pomembno pa je omeniti, da mora davčni zavezanec v postopku pridobivanja VCS davčnemu organu razkriti dejanske podatke, ki morajo biti resnični, popolni in dovolj natančni. V kolikor tega ne stori, se lahko zgodi, da davčni organ VCS prekliče. Glede na neznanke v sami izvedbi postopka sklenitve vnaprejšnjih cenovnih sporazumov je pričakovati, da bo sprejeti noveli zakona ZDavP-2 sledil še pravilnik, ki bo tematiko celostno uredil.

Smernice OECD (2010, str. 165) navajajo, da je sklenitev enostranskega sporazuma hitrejša in cenejša, vendar tveganj dvojnega obdavčevanja ne odpravljajo v celoti. S tega vidika in vidika zagotavljanja večje gotovosti vseh udeleženih strani so ustreznejši dvostranski (ali večstranski) sporazumi. Glavne prednosti VCS so (Smernice OECD, 2010, str. 168–170):

- Zagotavljajo večjo gotovost pri napovedovanju davčnega obravnavanja mednarodnih transakcij in odpravljajo negotovosti davčnih zavezancev.
- Večja gotovost nudi stabilnejšo naložbeno okolje, saj podjetjem zagotavlja boljše planiranje bodočih davčnih obveznosti.
- Omogočajo sodelovanje in sklepanje dogovorov med podjetji in davčnimi organi v pozitivnem ozračju in okolju, ki se razlikuje od okolja v primeru inšpekcijskih nadzorov.
- Preprečujejo dolgotrajne in drage preglede ter sodne postopke v primeru večjih težav v povezavi s transfernimi cenami.
- Dvostranski in večstranski cenovni sporazumi zaradi sodelovanja vseh vključenih držav bistveno zmanjšajo ali celo odpravijo možnost dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja.
- Pridobljeni podatki in informacije v postopku pogajanj o VCS omogočajo davčnim upravam vpogled v zapletene mednarodne transakcije ter tako izboljšajo znanje in razumevanje.
- Davčne uprave lahko v postopku sodelovanja pridobijo pomembne panožne podatke in informacije iz analiz metodologij za določanje transfernih cen.

Pri diplomski nalogi me je zanimalo, ali je uporaba vnaprejšnjih cenovnih sporazumov dovoljena tudi v drugih državah, saj podjetja z njihovo pomočjo lažje planirajo transferne cene in posledično svoje poslovanje. Pri analizi sem se osredotočil na države članice EU in nekatere večje države, kot so Kitajska, Rusija, Švica, Turčija in ZDA. Države članice, kot tudi vse navedene večje države, praviloma omogočajo uporabo vnaprejšnjega cenovnega sporazuma, kar je razvidno iz tabele, ki se nahaja v prilogi k diplomski nalogi. Pomembno pa je tudi opozoriti, da nekatere države sicer omogočajo uporabo sporazuma, vendar le-to omejujejo v bilateralnih oziroma unilateralnih dogovorih, oziroma le, če je možnost dogovora zapisana v mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnemu obdavčevanju med državama. Obstajajo pa tudi nekatere države članice, kot so Malta, Bolgarija, Hrvaška, Estonija in Ciper, ki trenutno takšnih sporazumov ne omogočajo. Ker večina teh držav upošteva OECD smernice na področju transfernih cen, predvidevam, da lahko tudi od teh držav pričakujemo spremembe na tem področju. Pri samih sporazumih je pomembno tudi obdobje njihove veljavnosti. Države, ki omogočajo tovrstne sporazume, večinoma omogočajo njihovo sklepanje za obdobje od 3 pa do maksimalno 5 let. Država, ki pri tem izstopa, je Nizozemska, ki v primeru dolgoročnih pogodb omogoča sklenitev sporazuma za obdobje več kot 5 let. Po preteku roka veljavnosti sporazuma določene države omogočajo njegovo podaljšavo. Takšne države med članicami EU so Belgija, Madžarska, Poljska in Portugalska. Med preučevanimi državami so tudi takšne, ki v svoji zakonodaji ne opredeljujejo roka veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. Poleg Slovenije so to Avstrija, Danska, Finska, Irska in Italija.

Zanimalo me je tudi, ali preučevane države omogočajo sklepanje dogovorov o delitvi stroškov (angl. *cost contribution arrangements*). Dogovor o delitvi stroškov je dogovor med dvema ali več povezanimi podjetji, s katerim porazdelijo stroške in tveganja pri raziskovanju in razvijanju, proizvodnji ali pridobivanju neopredmetenih sredstev, opredmetenih sredstev ali storitev. Ključno pri tovrstnih dogovorih je, da je delež prispevka posameznega povezanega podjetja skladen z njegovim deležem pričakovanih koristi iz tovrstnega dogovora, kot bi ga bila nepovezana podjetja pripravljena prispevati v primerljivih ali enakih okoliščinah.

Povezana podjetja tovrstne dogovore običajno sklepajo, ko se odločijo za skupno izvajanje dejavnosti na enem mestu, zaradi česar dosega prihranke pri svojem poslovanju. Ugotovil sem, da praktično vse preučevane države omogočajo sklepanje tovrstnih dogovorov, razen Rusije, Malte, Madžarske in Latvije, pri čemer pa za slednji dve velja, da ga bo davčna uprava pri pregledu verjetno upoštevala, v kolikor bodo sklenjeni v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Dodatno me je zanimalo, katere države tovrstnih dogovorov ne priznavajo in pri tem sem ugotovil, da gre večinoma za države v razvoju, kot so Angola, Vietnam, Kenija, in države, kot so na primer Nova Zelandija, Mehika, Ukrajina in Argentina.

7.3 Vpliv transfernih cen na finančno stanje družb

Pravilnost določanja transfernih cen davčni organ preverja na podlagi podatkov v dokumentaciji o transfernih cenah, predloženi s strani davčnega zavezanca. Kot navaja Bobek – Gospodarič

(2014, str. 66), so v preteklih letih davčni inšpektorji pri davčnih pregledih zavezancev ugotovili naslednje nepravilnosti:

- uporabo nepravilne metode,
- nepopolno dokumentacijo za namene določanja transfernih cen,
- problem tanke kapitalizacije,
- problem stalne poslovne enote,
- problem zaračunavanja nadomestil za neopredmetena sredstva,
- zaračunavanje storitev znotraj skupine povezanih oseb,
- izdajanje bremepisov in dobropisov konec leta za namene usklajevanja davčne osnove.

Kadar podjetja pri ugotavljanju transfernih cen ne oblikujejo cen, ki so tržne oziroma takšne, kot bi jih med sabo določile nepovezane osebe, ima takšna odločitev lahko negativen vpliv na poslovanje podjetij v prihodnjih poslovnih letih. Davčni organ lahko pregleduje pravilnost določanja transfernih cen za več let nazaj, ko so podjetja že zaključila poslovno leto in oddala svoje finančne izkaze. V primeru izvedenega inšpekcijskega nadzora in ob ugotovitvi, da je davčni zavezanec nepravilno oblikoval transferne cene med povezanimi osebami, lahko davčni organ določi novo (višjo) davčno osnovo. To posledično vpliva na poslovni uspeh tekočega leta, saj dodatna obveznost delno predstavlja odhodek, ki ni povezan s poslovanjem tekočega leta in ga podjetje tudi ni predvidelo v svojih projekcijah poslovanja, delno pa zmanjšuje kapital (popravljanje napak za nazaj). Na novo oblikovana davčna osnova in posledično dodatna obveznost za plačilo davka od dohodka pravnih oseb ter kazni, v kolikor jih je davčni organ odmeril, zelo obremenijo tudi denarni tok podjetja. Kadar povezane osebe tekoče izdajajo mesečne račune za dogovorjene transakcije, so lahko zneski, ki jih povezane osebe zaračunavajo ena drugi, zelo visoki. Posledično napačno ugotovljena transferna cena rezultira v visoko odmerjeno obveznost plačila davka od dohodka pravnih oseb.

Poleg davka od dohodka pravnih oseb lahko v času inšpekcijskega nadzora davčni organ davčnemu zavezancu naloži tudi druge davčne obveznosti. Kadar bi bilo treba od storitve obračunati in plačati davek po odbitku, pa davčni zavezanec tega ni izpolnil, takšna obveznost tudi bremeni tekoče poslovno leto oziroma zmanjšuje kapital.

Davčni inšpektor lahko v primeru ugotovitve nepravilnosti v davčno inšpekcijskem nadzoru davčnemu zavezancu poleg dodatnih obveznosti (povečanja davčne osnove in posledično dodatnega plačila davka) naloži tudi kazen. Prekrški, za katere je predvidena globa v povezavi s kršitvami na področju transfernih cen, so natančneje opredeljeni v kazenskih določbah ZDavP-2 in so sledeči:

- v davčni napovedi ali obračunu davka davčni zavezanec navede neresnične, nepravilne ali nepopolne podatke (podjetja so zavezana v skladu s prvim odstavkom 10. člena ZdavP-2 predložiti pravilne, resnične in popolne podatke, ki so potrebni za obračunavanje in plačevanje davkov);

- davčni zavezanec ne predloži dokumentacije o povezanih osebah (oziroma v predpisanem roku), kot je določeno v 382. členu ZdavP-2;
- davčnemu organu ne poroča o veljavnosti in spremembah kritičnih predpostavk ter njihovih prilagoditvah, izvedenih v skladu z merili, opredeljenimi v VCS.

Globe, ki lahko doletijo davčne zavezance, so opredeljene glede na pravni status davčnega zavezanca, in sicer:

- z globo od 800 do 10.000 EUR se kaznuje za prekršek samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost;
- z globo od 1.200 do 15.000 EUR se kaznuje za prekršek pravno osebo;
- če pa se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednjo ali veliko gospodarsko družbo, se za prekršek kaznuje z globo od 3.200 do 30.000 EUR.

398. člen ZDavP-2 določa globe za prekrške, katerih narava je posebno huda zaradi višine povzročene škode oziroma višine pridobljene protipravne premoženjske koristi ali zaradi storilčevega naklepa oziroma njegovega namena koristoljubnosti, in sicer:

- z globo od 2.500 do 15.000 EUR se za prekršek kaznuje posameznika;
- z globo od 3.500 do 75.000 EUR se za prekršek kaznuje samostojnega podjetnika posameznika ali posameznika, ki samostojno opravlja dejavnost;
- z globo od 4.500 do 100.000 EUR se kaznuje za prekršek pravno osebo;
- če pa se pravna oseba po zakonu, ki ureja gospodarske družbe, šteje za srednjo ali veliko gospodarsko družbo, se za prekršek kaznuje z globo od 10.500 do 150.000 EUR.

Podobno kot pri sklepanju vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in dogovorov o delitvi stroškov me je tudi na področju kazni, ki jih lahko davčni organ odmeri zavezancem na področju transference cen, zanimalo, kakšna je njihova višina v primerjanih državah. Podatki po posameznih državah so razvidni iz tabele, ki je priloga k diplomski nalogi. Pri svoji analizi ugotavljam, da je to področje med državami zelo različno urejeno. Določene države, kot na primer Avstrija in Ciper, nimajo v zakonodaji ločenih kazni za področje transference cen, ampak v primeru ugotovljenih nepravilnosti uporabljajo splošne kazenske določbe. Glede na višino kazni, ki jih države lahko zaračunajo, bi izpostavil Italijo, ki lahko odmeri kazni tudi do višine 240 % od neplačanega davka, in Nemčijo, ki lahko v primeru, ko družba nima pripravljenih dokumentacije o transference cenah, naloži zavezancu celo 1 mio EUR kazni. V nekaterih državah se kazni odmerijo zneskovno v določenem razponu in se aplicirajo glede na vrsto prekrška oziroma ugotovljene nepravilnosti.

Poleg kazni na področju transference cen so za podjetja pomembni tudi zastaralni roki oziroma podatek, za koliko let nazaj lahko davčni organ pregleduje transakcije med povezanimi osebami. Leta, ki zastarajo oziroma za katera pretečejo roki za zastaranje, davčni organ ne more inšpicirati, kar je za podjetja izredno pomembno, v kolikor se zavedajo, da so v tem določenem letu nepravilno oblikovali transferne cene. Posledično podjetja ne bodo finančno obremenjena za

ta leta, oziroma te nepravilnosti ne bodo ugotovljene in ne bo kazni ter dodatnega davka iz tega naslova.

Pri analizi zastaralnih rokov sem opazil, da države čas začetka trajanja zastaralnega roka različno opredeljujejo. Čas zastaranja lahko začne teči od konca poslovnega leta ali od roka predložitve davčne napovedi. V večini primerjanih držav pričnejo zastaralni roki teči z zaključkom davčnega leta in trajajo približno 5 let. Zastaralni rok se v primeru inšpekcijskega nadzora lahko ustavi oziroma celo podaljša, če se ugotovijo hujši davčni prekrški ali utaje. ZDA so na tem področju zelo stroge, saj v primeru utaj nimajo zastaralnih rokov.

Glede na navedeno menim, da je planiranje transfernih cen izredno pomembno, v kolikor želijo podjetja obvladovati svoje poslovanje ter tveganja in se izogniti dodatnim davčnim obveznostim, kar lahko vpliva na njihovo finančno stanje.

8 INSTITUT TANKE KAPITALIZACIJE

Notranje financiranje povezanih družb je stalna poslovna praksa velikih podjetij, saj imajo na voljo lasten kapital, ki ga ustrezno porazdelijo med povezana podjetja. Kadar pa je takšno financiranje izbrano z namenom pretakanja dobička iz ene jurisdikcije v drugo, pa govorimo o davčnem načrtovanju, ki ga nacionalne zakonodaje lahko pripoznajo kot neprimerne. S tem namenom se je razvil institut tanke kapitalizacije kot mehanizem, ki takšno financiranje z namenom pretakanja dobička v obliki plačevanja obresti omejuje.

8.1 Opredelitev instituta tanke kapitalizacije

Institut tanke kapitalizacije nadzoruje kapitalsko ustreznost družb oziroma razmerje med dolžniškim in lastniškim kapitalom. Povezane osebe financiranje poslovanja vežejo na kreditiranje z namenom, da preko obresti pretakajo del dobička v države, kjer je praviloma nižja davčna stopnja. Takšno tanko financiranje je omejeno, obresti, ki presegajo te omejitve, pa so davčno nepriznane (oziroma še dodatno obremenjene z davkom).

Trenutni davčni sistemi podjetjem omogočajo zniževanje davčne osnove z upoštevanjem obračunanih obresti, ki so priznane kot odbitna postavka, medtem ko donosi od kapitala niso. Tovrstna asimetrija podjetja spodbuja, da se raje poslužujejo dolžniškega financiranja. Prihranek, dosežen s preferiranjem dolžniškega zadolževanja, imenujemo davčni ščit. Potrebno je opozoriti, da lahko prevelik obseg zadolževanja podjetje pripelje v finančne težave ali celo bankrot (Đukić, 2011, str. 86).

Prekomerno izkoriščanje davčnega ščita želijo države omejiti s pomočjo davčne zakonodaje s pravilom tanke kapitalizacije. Kadar družbeniki preveč zadolžujejo družbo, so presežki obresti davčno nepriznani odhodki in podjetjem ni dovoljeno, da jih vključijo v davčno osnovo.

Sistematični pregled pravil tanke kapitalizacije v EU27 je podala Jovanovičeva (2013, str. 56–60), ki je pravila združila v štiri skupine najpogostejših pristopov:

- Subjektivni pristop: analizirajo se glavne značilnosti primera in okoliščine, z namenom določitve, če ima dolg naravo lastniškega kapitala in torej predstavlja prikriti kapital. V tem primeru se pogosto izvede test vsebine nad obliko. Za države, ki se poslužujejo tega pristopa, velja, da nimajo specifičnih pravil o tanki kapitalizaciji.
- Pristop fiksnega razmerja: je najbolj pogost pristop v državah članicah in predstavlja količnik razmerja med dolgom in kapitalom. Takrat, kadar dolg presega zakonsko dovoljeno razmerje, je znesek obresti od presežka dolga nad dovoljenim razmerjem davčno nepriznan odhodek. Takšnega uporabljamo tudi v Sloveniji.
- Pristop distribucije prikritih dobičkov: v tem primeru so presežne obresti obravnavane kot dividende in se jih ustrezno obdavči. V tem primeru igrajo pomembno vlogo tudi transferne cene in načelo tržnih cen.
- Princip lupljenja dobička: ta pristop se ne navezuje le na dolgove do povezanih podjetij. Neodvisno od tega, ali gre za obveznosti do nepovezanih ali povezanih podjetij, se obresti kot odbitna postavka nad določenim zneskom ne priznajo. Uporablja se na primer v Nemčiji, kjer so davčno priznani odhodki iz naslova obresti od prejetih posojil le do višine 30 % EBITDA.

Zapletenost modelov tanke kapitalizacije pa ne omogoča strogega ločevanja med seboj, saj mnogo držav kombinira različne pristope pri uveljavitvi teh pravil, odvisno od strukture davčnih prihodkov in tradicije posamezne države.

Državam po svetu je skupno, da zaostrujejo pogoje in zmanjšujejo zneske obresti, ki jih lahko zavezanci upoštevajo kot davčno odbitne odhodke, saj želijo omejiti financiranje povezanih oseb s posojili ter spodbuditi matična podjetja, da svoja povezana podjetja dokapitalizirajo (Ivanič, Mrzic – Kramarič, Bobek – Gospodarič, 2015, str. 119).

8.2 Tanka kapitalizacija v Sloveniji

Institut tanke kapitalizacije ureja 32. člen ZDDPO-2, v katerem so natančneje navedena pravila, katera podjetja morajo slediti pravilu tanke kapitalizacije z vidika poveznosti (delničar oziroma družbenik, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju v lasti najmanj 25 % delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravicah v zavezancu). Pri tem so banke in zavarovalnice izvzete. Nadalje je navedeno razmerje, in sicer ta posojila ne smejo preseči štirikratnika zneska deleža v kapitalu zavezanca.

V kolikor zavezanec uspe dokazati, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba, pa pravila tanke kapitalizacije za tega zavezanca ne veljajo, oziroma obresti za posojila, ki presegajo štirikratnik kapitala, zavezanec obravnava kot davčno priznane. Pri izračunu kapitala se upošteva povprečni kapital z začetka in konca davčnega obdobja z vsemi njegovimi sestavinami po računovodskih standardih, razen dobička tekočega obdobja. Morebitne spremembe kapitala med letom ne vplivajo na izračun povprečnega stanja. Pomembno je omeniti, da se krediti, ki jih zavezanec dobi od tretje osebe (tudi od bank), za katere jamči povezana oseba, seštevajo v kredite od povezanih oseb in padejo pod pravilo tanke kapitalizacije.

Za kvalificiranega družbenika se šteje tudi horizontalno povezana družba, tako imenovana sestrška družba (ta del zakona je bil spremenjen, saj se v preteklosti kredit od sestrškega podjetja ni obravnaval pri ugotavljanju tanke kapitalizacije).

Družba se lahko financira na različne načine, osnovno pa je običajno dolžniško financiranje z najemom posojil in lastniško financiranje s povečanjem kapitala. Višje dolžniško financiranje pomeni, da bodo lastniki za posojena sredstva plačani v obliki obresti, ki bodo za prejemnika posojila pomenile odhodek in način zniževanja davčne osnove. Posledica je nižje plačilo davka od dohodka pravnih oseb. Pri lastniškem financiranju pa se dividende oziroma udeležba pri dobičku izplačuje iz bilančnega dobička, torej iz dobička, ugotovljenega po plačilu davka od dohodkov. Davčni ščit obresti, kot imenujemo obračunavanje obresti od kredita, saj te obresti vplivajo na nižje plačilo davka, povezane osebe izkoriščajo pri davčnem planiranju. Če ne bi bilo 32. člena, bi se z davčnega vidika lastniki racionalno odločali samo za dolžniško financiranje (Jerman & Odar, 2008, str. 293–296).

Kot omenjeno zgoraj pa se torej v primeru, da posojilojemalec lahko dokaže, da bi presežek posojila v primerljivih okoliščinah in pod enakimi pogoji lahko dobil od nepovezane osebe, tak kredit šteje kot tržno pridobljen. Nepovezani posojilodajalci namreč pri sklepanju posojilnih pogodb upoštevajo temeljno ekonomsko načelo: ne odobravajo posojil, ki bi pomenila čezmerno zadolžitev posojilojemalca in s tem veliko tveganje, da posojilo z obrestmi ne bo vrnjeno, in hkrati zahtevajo ustrezna zavarovanja ob neizpolnitvi poplačila posojila v obliki sklenitve zavarovalne police, hipoteke, menice in drugega (Bobek – Gospodarič, 2014, str. 71).

V pojasnilu Generalnega davčnega urada št. 4200-24/2007-2 so navedeni primeri, ki prikazujejo primerna formalna in vsebinska dokazila, ki so potrebna za dokazovanje, ali bi zavezanec lahko presežek posojil iz ekonomskih razlogov (ne daje prednosti financiranju z dolgom zaradi doseganja davčno ugodnejše obravnave) dobil od neodvisne oziroma nepovezane osebe. Med takšne primere dokazil sodijo:

- ponudba, predpogodba ali sklep banke ali druge nepovezane osebe, iz katere nedvoumno izhaja, da bi bila pripravljena zavezancu glede na njegovo boniteto odobriti posojilo pod enakimi ali primerljivimi pogoji in v istem času, kot je pridobil posojilo od povezane osebe;
- posojilna pogodba banke ali druge nepovezane osebe, iz katere je razvidno, da je zavezanec v času, ko je prejel posojilo od povezane osebe, pod enakimi pogoji prejel tudi posojilo od banke ali druge nepovezane osebe, oziroma da je posojilodajalec ob enakih ali podobnih pogojih odobril posojilo drugi nepovezani osebi;
- drugo dokazilo iz katerega izhaja, da so banke ali druge nepovezane osebe zavezancem posameznih dejavnosti (na primer storitvenih dejavnosti, ki imajo minimalna osnovna sredstva v bilanci stanja) pripravljene odobriti posojilo pod enakimi pogoji, kot so ga pridobili od povezanih oseb.

Poleg naštetega je pomembno, da so v posojilnih pogodbah med povezanimi osebami opredeljene pravice in obveznosti posamezne pogodbene stranke kakor tudi posledice, če

posojilo ne bo vrnjeno, oziroma se pogodbeni določila ne bodo spoštovala (na primer unovčenje zavarovanja, sodna izvršba idr.). To torej pomeni, da morajo biti pogodbeni določila urejena na enak način, kot je to urejeno v razmerjih med nepovezanimi osebami.

V skladu s pojasnilom št. 4200-92/2008-3 mora podjetje za vsako kreditno pogodbo, če je posledica te kreditne pogodbe presežek posojil, dokazovati, da bi za ta znesek in ročnost lahko dobila denarna sredstva tudi od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba.

V primeru, da je podjetje tanko kapitalizirano so obresti od presežka posojil davčno nepriznane. Takšne obresti se v skladu s 7. točko 74. člena ZDDPO-2 štejejo za prikrito izplačilo dobička in so obdavčene kot dividendam podoben dohodek. Od plačil takšnih obresti zato obstaja obveznost plačila davčnega odtegljaja v skladu s 70. členom ZDDPO-2 po stopnji 15 %. Pod določenimi pogoji davčnemu zavezancu ni treba plačati davčnega odtegljaja, kadar se prikrito izplačilo dobička opravi drugemu davčnemu zavezancu, ki je rezident v Sloveniji (na primer rezidentu, ki izplačevalcu sporoči svojo davčno številko). Pri prikitem izplačilu dobička tujemu rezidentu se lahko davčni odtegljaj v višini 15 % tudi zmanjša, pri čemer je potrebno upoštevati določbe 10. člena relevantne konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Prikrita izplačila dobička ne sodijo med davčno priznane odhodke, zato je tak znesek potrebno izključiti iz upoštevanih odhodkov in davčno osnovo povečati za njegov znesek.

9 EROZIJA DAVČNIH OSNOV IN PRENOS DOBIČKA

Hitrost integracije nacionalnih ekonomij in trgov je v zadnjih desetletjih močno narasla. Svoboden pretok blaga in kapitala, ljudi, seljenje proizvajalcev podjetij iz držav z visokimi stroški v države z nizkimi stroški proizvodnje, vse to ima pomemben vpliv na mednarodno poslovanje. Današnje gospodarsko okolje zaznamuje globalizacija, v kateri delujejo velika mednarodna podjetja, ki so globalni zavezanec za davek in predstavljajo pomemben delež v mednarodnem bruto domačem proizvodu. Mednarodna podjetja izrabljajo prost pretok kapitala in blaga ne le za gospodarsko rast, ampak tudi za prenos dobičkov v države z ugodnejšim davčnim okoljem. Tovrstno ravnanje je označeno kot zmanjševanje davčne osnove in prenašanje dobička (angl. *Base erosion and profit shifting* – v nadaljevanju BEPS). Začetno BEPS poročilo OECD iz leta 2013 (Organisation for Economic Co-operation and Development, 2013, str. 7–11, v nadaljevanju OECD) ugotavlja, da tovrstnega ravnanja ni moč pripisati le enemu vzroku, temveč je posledica prepletanja medsebojno neusklajenih nacionalnih zakonodaj, mednarodnih standardov, ki ne sledijo spreminjajočemu se globalnemu poslovnemu okolju, agresivnega davčnega načrtovanja ter pomanjkanja potrebnih podatkov in informacij na lokalnem nivoju. Hkrati je v OECD poročilu navedeno, da reševanje simptomov ne bo pripeljalo nikamor, temveč je treba problem reševati tako, da se najprej poiščejo vzroki, zaradi katerih je do takšne situacije prišlo, v nadaljevanju pa se pripravijo konkretni predlogi za reševanje.

Za države je zniževanje davčnih osnov vedno večji problem, saj znižuje njihove prihodke iz naslova pobranih davkov, davčno samostojnost ter zmanjšuje enakopravno davčno obravnavanje poslovnih subjektov. Zakonske pristojnosti davčnih uprav se večinoma nanašajo na njihovo

delovanje znotraj državnih meja, zato so manj uspešne pri pobiranju davka od velikih podjetij, ki so svetovni zavezanci za davek. Po konzervativni oceni organizacije OECD znaša letna izguba prihodkov iz naslova globalnega davka od dohodka pravnih oseb med 4 in 10 %, kar je ocenjeno med 100 in 240 milijardami USD letno. Mednarodna podjetja tako z agresivnim davčnim načrtovanjem in poznavanjem ter izkoriščanjem veljavnih davčnih pravil dosežejo dvojno neobdavčenje ter tako minimizirajo svoje davčne obveznosti.

Z namenom preprečitve prenašanja dobičkov v davčno ugodnejša okolja, kjer podjetja izvedejo malo ali nobene gospodarske dejavnosti, je bil ob koncu leta 2015 s strani organizacije OECD objavljen BEPS paket 15 ukrepov, znotraj katerih so pripravljena obsežna poročila. Sprejeti mednarodno usklajeni ukrepi so rezultat aktivnega dvoletnega sodelovanja več kot 80 držav, držav članic OECD, držav G20, držav v razvoju in mednarodnih integracij, vključno z EU. Glavni cilji predlaganih ukrepov so:

- zapolnitev vrzeli v mednarodnih davčnih predpisih in obdavčitev dobičkov podjetij tam, kjer se opravlja ekonomska dejavnost, ki te dobičke ustvarja;
- zagotoviti davčnim upravam potrebne podatke in instrumente, s katerimi se bo preprečilo dvojno obdavčevanje, zaježilo zmanjševanje davčne osnove in omogočilo učinkovitejše odkrivanje podjetij, ki se poskušajo izogniti plačilu davka;
- vpeljati standardne poročevalske obveznosti za mednarodna podjetja napram davčnim upravam, saj se bo tako lažje zagotavljala transparentnost njihovega poslovanja;
- zagotoviti večjo preglednost, usklajenost nacionalnih predpisov in njihovo stalno nadgradnjo;
- zagotoviti pravično obdavčitev davčnih zavezancev in pošteno konkurenco med podjetji.

BEPS paket, kot rezultat skupnega dela držav G20 in držav OECD ter široke vključenosti držav v razvoju in mednarodnih integracij, vključno z Evropsko unijo, vsebuje poročila glede ukrepov, nujnih za preprečevanje prenašanja dobičkov.

V nadaljevanju bom na kratko v njihovem bistvu predstavil priporočila ukrepov 8–10 (skladnost transfernih cen z ustvarjeno vrednostjo) in 13 (dokumentacija v zvezi s transfernimi cenami in poročanje med državami), ki se nanašajo na področje transfernih cen.

9.1 Skladnost transfernih cen z ustvarjeno vrednostjo

BEPS paket v okviru ukrepov 8–10 se nanaša na že obstoječe Smernice OECD o določanju transfernih cen in vključuje njihovo prenovitev na več temeljnih področjih.

Osnovna vodila oziroma usmeritve tega paketa so sledeče (OECD, 2015a, str. 13–14):

- določitev dejanskih poslovnih transakcij med povezanimi osebami (določanje transferne cene ne sme temeljiti na pogodbenih določilih, če zapisano v pogodbah ne odraža realnosti);
- tveganja se alocirajo le takrat, ko ta tveganja podjetje dejansko tudi nosi in v povezavi z njimi lahko sprejema odločitve;

- kapital brez funkcionalnosti, ki vsebinsko predstavlja tako imenovani cash box in nima povezave s tveganji, bo prejel le minimalno plačilo za posojanje;
- davčne uprave lahko zavrnejo transakcije (oziroma jih ne priznajo) pod določenimi pogoji in ko je jasno, da te transakcije nimajo vsebine.

S predlaganim ukrepom se del prvega poglavja Smernic OECD v celoti nadomesti z novimi navodili, ki se nanašajo na uporabo neodvisnega tržnega načela. Revidirane smernice med drugim zahtevajo skrbno razmejitev med tem, kje se dejansko opravijo transakcije med povezanimi podjetji z analizo pogodbenih in finančnih razmerij med njimi. Pomembno bo, kje so dejansko opravljene transakcije in ne, kaj je zapisano v pogodbenih dogovorih (ali v kolikor so pogodbe nepopolne oziroma niso v skladu z dejanskim ravnanjem povezanih podjetij). V kombinaciji s pravilno uporabo metode za določanje transfernih cen na način, da se prepreči alokacija dobičkov na lokacije, ki ne prispevajo nič k tem dobičkom, bo to vodilo v alokacijo dobičkov tistim podjetjem, ki dejansko opravljajo ekonomsko dejavnost.

Prav tako prenovljene smernice modificirajo določbe, ki se nanašajo na analizo funkcij. Le-ta je pomanjkljiva, kadar niso upoštevana vsa tveganja, ki jih prevzemajo povezana podjetja. Tveganje je neločljivo povezano s poslovno aktivnostjo podjetja, zato so predstavljene podrobne smernice na področju tveganj, kot pomembnem delu analize funkcij. Določen je šeststopenjski analitični okvir za analizo tveganj v povezanih transakcijah (OECD, 2015a, str. 22–35):

- identifikacija ekonomsko pomembnih tveganj s specifičnostjo;
- določitev, kako so ta tveganja pogodbeno prevzeta med povezanimi podjetji;
- identifikacija podjetij, ki kontrolirajo in upravljajo tveganja, absorbirajo ugodne in neugodne posledice tveganj in imajo hkrati finančno zmogljivost, da prevzamejo tveganja;
- v četrtem koraku se oceni, ali so informacije zbrane v prvih treh korakih v skladu s pogodbeno določenimi pogoji transakcije in ali je pogodbeni prevzem tveganj strank v skladu z njihovim dejanskim ravnanjem;
- v kolikor podjetje, ki prevzema tveganja, ne nadzira tveganja ali nima finančne zmogljivosti, da prevzame tveganje, potem je potrebno alocirati tveganja tistemu podjetju, ki to sposobnost poseduje, v skladu s smernicami za transferne cene;
- v zadnjem koraku se na osnovi pravilno razmejene transakcije med povezanimi podjetji določi cena transakcije v skladu s smernicami o transfernih cenah, upoštevajoč prevzeta tveganja in funkcije za upravljanje s tveganji.

Na osnovi opravljene analize aspektov določanja transfernih cen pri čezmejnih transakcijah specifičnega blaga med povezanimi osebami je bilo dopolnjeno tudi drugo poglavje Smernic OECD, ki se nanaša na metode določanja transfernih cen. Posodobljene smernice določajo, da je lahko preferenčna metoda pri transakcijah specifičnega blaga med povezanimi osebami (angl. *commodity transactions*) metoda primerljivih prostih cen. Prav tako se znotraj te metode lahko uporabljajo borzne cene blaga kot primerljive tržne cene za transakcije specifičnega blaga med povezanimi osebami, pri čemer morajo biti izvedene ustrezne prilagoditve primerljivosti, v kolikor je potrebno, da se zagotovi, da so ekonomsko relevantne karakteristike povezanih in

nepovezanih transakcij dovolj primerljive. Dodana je tudi določba, ki navaja datum določitve cene, in sicer z namenom, da davčnim zavezancem prepreči izbiro cene, ki bi jim najbolj ustrezala (OECD, 2015a, str. 51–54). Predlagani ukrep tudi določa, da bodo do polovice leta 2017 pripravljene podrobne smernice za pravilno uporabo metode porazdelitve dobička.

Revidirane Smernice OECD vsebujejo pomembna pojasnila in usmeritve tudi glede obravnave neopredmetenih sredstev. Šesto poglavje obstoječih smernic je prenovljeno v celoti. Usmeritve predvsem pojasnjujejo, da pravno lastništvo neopredmetenih sredstev ne ustvarja izključne pravice do donosa iz naslova rabe teh sredstev. Družbe znotraj skupine mednarodnih podjetij naj bi prejemale nadomestilo glede na vrednost, ki jo ustvarijo z opravljanjem funkcij, pri tem uporabljenih sredstev in prevzetih tveganj pri razvoju, izboljšavi, vzdrževanju, zaščiti ter glede na izkoriščanje neopredmetenih sredstev. Davčne uprave so z novimi smernicami dobile orodje za pravilno pripoznavanje cenovnih dogovorov znotraj skupine. Čeprav se pri transakcijah z neopredmetenimi sredstvi lahko uporablja vseh pet metod, pa bosta verjetno najbolj uporabljivi metoda primerljivih prostih cen in metoda porazdelitve dobičkov. Vrednotenje neopredmetenih sredstev se je pokazalo kot uporabna metoda določanja pravih cen znotraj poslov z neopredmetenimi sredstvi. Pomemben del poglavja so tudi praktični primeri uporabe neodvisnega tržnega načela pri neopredmetenih sredstvih (OECD, 2015a, str. 63–115).

Na novo dodani del prenovljenega sedmega poglavja Smernic OECD uvaja smernice za storitve v skupini, ki imajo nizko dodano vrednost. Gre za storitve, ki imajo naravo podpornih storitev in niso del glavne dejavnosti skupine mednarodnega podjetja (na primer IT, računovodstvo, podporne kadrovske storitve, pravne storitve ipd.). Pri določanju transferne cene storitev nizke dodane vrednosti je najprej treba določiti, ali je storitev sploh bila opravljena in v naslednjem koraku, koliko naj bo takšna storitev zaračunana, da bo cena skladna z neodvisnim tržnim načelom.

Po opravljenih analizah, s katerimi se ugotovi, ali imajo storitve dejansko neko vrednost za družbo, se lahko uporabi poenostavljen pristop za zaračunavanje storitev nizke dodane vrednosti v skupini. Prednosti, ki jih prinaša poenostavljeni pristop, so predvsem v olajšanju doseganja skladnosti poslovanja ter večji gotovosti v poslovanju mednarodnih podjetij. V kolikor bi mednarodna podjetja izbrala poenostavljen pristop, ga morajo aplicirati na vse družbe v skupini.

Za kvalifikacijo za varni pristan pri storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost, morajo zavezanci pripraviti dokumentacijo o skupnem stroškovnem »pool-u« ter izbrati ustrezen način razporejanja po udeležencih. Če vrednost cen storitev znotraj skupine z nizko dodano vrednostjo preseže znesek, ki ga posamezna država lahko določi kot prag, lahko lokalni davčni organi zahtevajo celotno analizo funkcij ter analizo primerljivosti, vključno s pregledom koristi v okviru določenega zaračunavanja storitev (OECD, 2015a, str. 141–160).

V zadnjem delu se ukrepi dotikajo tudi pogodbenih dogovorov med povezanimi osebami o delitvi stroškov in tveganj pri skupnem razvijanju, proizvodnji ali pridobivanju neopredmetenih, opredmetenih sredstev in storitev. Obstoječe osmo poglavje Smernic OECD se nadomesti z

novim, katerega temeljno sporočilo je, da vsi udeleženci dogovora, ki izvajajo aktivnosti s podobnimi ekonomskimi karakteristikami, prejmejo tudi podobne pričakovane donose, ne glede na dogovor o delitvi stroškov, s čimer se prepreči prenos dobičkov v okolja, ki niso povezana z njihovim ustvarjanjem. Podjetje je lahko udeleženec dogovora o delitvi stroškov le, če je realno pričakovati, da bo deležen koristi ob uresničitvi zastavljenih ciljev iz dogovora. Prav tako mora imeti nadzor nad tveganji, ki jih sprejema znotraj dogovora in finančno sposobnost za prevzem teh tveganj. V osnovi poznamo razvojne in storitvene dogovore o delitvi stroškov, pri čemer slednji ustvarjajo večinoma le trenutne koristi, so manj tvegani in bolj predvidljivi. Z namenom, da se zadosti neodvisnemu tržnemu načelu, mora biti vrednost prispevka posameznega podjetja skladna z vrednostjo prispevka neodvisnega podjetja v primerljivih okoliščinah. Pri vrednotenju prispevkov udeležencev dogovora je potrebno ločiti med prispevki predhodno obstoječih vrednosti (angl. *pre-existing value*; na primer pri razvoju neopredmetenega sredstva je to lahko prispevek v obliki obstoječe patentne tehnologije) in trenutnimi prispevki (na primer prispevki v obliki raziskav in razvoja). Spremenjene smernice poudarjajo, da se morajo vrednosti prispevkov v obliki obstoječih tehnologij vrednotiti v skladu z neodvisnim tržnim načelom in posameznimi poglavji Smernic OECD, trenutni prispevki pa se z namenom poenostavitve lahko vrednotijo na osnovi stroškov (OECD, 2015a, str. 161–181).

Ukrepi 8–10 obsegajo skoraj 200 strani prenovljenih poenotениh smernic in številne primere, ki bodo državam in davčnim upravam preko spremembe nacionalnih zakonodaj omogočili serije novih ukrepov za preprečitev erozije davčnih osnov. To je bilo doseženo, ne da bi bilo potrebno spreminjati koncept neodvisnega tržnega načela. Ker bodo imeli predlagani ukrepi pomembne davčne učinke na mednarodne transakcije, bi morala mednarodna podjetja že danes pregledati in prenoviti svoje politike transfernih cen, tako da bo njihova poslovna aktivnost usklajena z lokacijo ustvarjenega dobička.

9.2 Dokumentacija v zvezi s transfernimi cenami in poročanje med državami

Vsebina ukrepa 13 je razdeljena na dve poglavji, in sicer na poglavje s priporočili v zvezi z dokumentacijo za transferne cene in poglavje o enotnem poročanju med različnimi državami. Ukrep v celoti nadomešča obstoječe peto poglavje Smernic OECD, ki se nanaša na dokumentacijo o transfernih cenah.

Oblikovan je tristopenjski standardiziran pristop k dokumentiranju transfernih cen, ki obsega splošno dokumentacijo (angl. *master file*), posebno dokumentacijo (angl. *local file*) in poročanje po državah (angl. *country-by-country report*). Splošna dokumentacija naj bi med drugim vsebovala informacije o organizacijski in lastniški strukturi mednarodnih podjetij, regijski prisotnosti skupine, opis dobavne verige za pet glavnih produktov ali storitev skupine glede na višino prihodkov, opis glavnih trgov, sezname pomembnih dogovorov med člani skupine (na primer dogovori o delitvi stroškov, licenčni dogovori in dogovori, vezani na opredmetena sredstva). Prav tako naj bi bila v tem delu opisana globalna strategija mednarodnega podjetja, seznam in lastništvo nad pomembnimi neopredmetenimi sredstvi z vidika transfernih cen, splošen opis, na kakšen način se skupina podjetij financira, vključno z identifikacijo posameznih

delov skupine, ki zagotavljajo centralno funkcijo financiranja skupine. Namen splošnega dela dokumentacije je globalno predstaviti mednarodno podjetje in njegova poslovna področja, prerezporeditev prihodkov po področjih delovanja, konsolidirana letna poročila, politiko oblikovanja transfernih cen v skupini in s tem omogočiti davčnim upravam izvedbo ustrezne ocene tveganja transfernih cen (OECD, 2015b, str. 11–15 in str. 25–26).

Posebni del dokumentacije o transfernih cenah podrobneje dopolnjuje splošno dokumentacijo in zagotavlja, da davčni zavezanec deluje v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Tako zagotavlja podatke o managerski in organizacijski strukturi lokalnega podjetja, predstavitev odgovornih, katerim managerji tekoče poročajo, ter sedež države, v kateri se ti nahajajo, natančen opis poslovne strategije lokalnega podjetja, opis glavnih konkurentov podjetja ter podrobnejše informacije o posameznih transakcijah med povezanimi podjetji ter okoliščinah njihove izvedbe (na primer znesek, opis transakcije, navedba udeleženih podjetij v transakciji, kopije pogodb, primerjalna in funkcijska analiza davčnega zavezanca ter povezanih podjetij in podobno). Ta del dokumentacije vsebuje opis izbrane metode določanja transferne cene za posamezno transakcijo in navedbo razlogov za njen izbor. V posebnem delu je tako poleg naštetega zbrana vsa dokumentacija, ki jo podjetja običajno zagotavljajo davčnim upravam v povezavi s transfernimi cenami (OECD, 2015b, str. 11–15 in str. 27–31).

Po novem bodo mednarodna podjetja zavezana pripraviti poenotena poročila za celotno skupino, s podrobnostmi o njihovem poslovanju po posameznih državah in jih pošiljati državi, kjer je njihov rezidenčni sedež. Ta država bo nato delila poročilo z ostalimi državami preko avtomatične mednarodne izmenjave podatkov. Obveznost poročanja bo glede na splošna navodila v zvezi z modelom poročanja padla na krovno matično družbo mednarodnih podjetij, ki bo morala zahtevane podatke sporočati v okviru fiskalnega leta. Glede na to, da bodo države v zvezi s tem morale uskladiti nacionalne predpise, ki vplivajo na čezmejne aktivnosti, se predvideva, da bo morala krovna matična družba prvo poročilo predložiti do decembra 2017, s podatki za fiskalno leto 2016. Države si bodo poročilo po državah izmenjale prvič v juniju 2018, za fiskalno leto 2016. K poročanju bodo zavezane mednarodne skupine podjetij z letnimi konsolidiranimi prihodki nad 750 mio EUR. Navedeni prag izključuje od 85 do 90 % mednarodnih skupin podjetij, zajema pa skupine, ki ustvarijo približno 90 % vseh prihodkov v svetovnem merilu (OECD, 2015b, str. 20–21). Glede na razpoložljivost podatkov bo moralo poročilo po državah predložiti 6–7 slovenskih družb. Poročanje bo zagotovilo jasn pregled nad tem, kako so v skupini po posameznih državah porazdeljeni prihodki, kje se ustvarja dobiček, podatkih o lokaciji sredstev in zaposlenih ter kje so davki od dohodkov pravnih oseb obračunani in plačani. Glede na to, da si bodo države izmenjevale pomembne podatke o poslovanju podjetij, bodo morale davčne uprave zagotavljati strogo varovanje pridobljenih podatkov in imeti nadzor nad njihovo uporabo.

Cilj ukrepa 13 je zagotoviti transparentnost poslovanja mednarodnih podjetij in dokumentacije o transfernih cenah. S tem ukrepom bodo davčne uprave nadgradile analizo rizika za izbor podjetij za davčni inšpekcijski nadzor. V Sloveniji pričakujemo prvo spremembo, vezano na BEPS projekt, ravno na področju tega ukrepa.

SKLEP

Gospodarski napredek in tehnološki razvoj sta v zadnjih desetletjih omogočila, da so mednarodna podjetja postala nadvse pomembna v svetovni trgovini. S tem so postale pomembne tudi transferne cene, ki si jih med seboj zaračunavajo povezana podjetja. Eden izmed ciljev vsakega podjetja ali podjetij v skupini, ki delujejo na trgu je, da stremijo k doseganju čim višjega dobička. Le-tega lahko dosegajo tudi z neustreznim zaračunavanjem cen, po katerih si povezana podjetja med seboj prodajajo blago in zaračunavajo storitve ter tako prenašajo dobičke v davčno ugodnejša okolja. Skupina mednarodnih podjetij na takšen način dosega višji skupni dobiček, ki si ga običajno delijo lastniki in uprave takšnih podjetij.

Da bi bila mednarodna podjetja za davčne namene obravnavana enako kot nepovezana podjetja, je OECD izdala smernice za določanje transfernih cen in sprejela neodvisno tržno načelo kot mednarodni veljavni standard. Smernicam OECD je pri sprejemanju svoje zakonodaje in podzakonskih aktov sledila tudi Slovenija. V diplomski nalogi sem pregledal pomembna področja, ki opredeljujejo teorijo transfernih cen, kako je njihov normativni okvir opredeljen v naši zakonodaji in kako se to odraža pri poslovanju podjetij.

Podjetja morajo za dokazovanje, da so transferne cene med povezanimi podjetji določene v skladu z neodvisnim tržnim načelom, pripraviti obširno dokumentacijo. Neustrezno določene transferne cene in slabo pripravljena dokumentacija povečujeta možnost, da bo davčni organ takšnim cenam oporekal, zavezancu pa naložil plačilo dodatnih davčnih obveznosti in zaračunal kazni. Vse navedeno ima negativne posledice na končni poslovni rezultat podjetja in povečuje možnost dvojnega obdavčevanja mednarodnih podjetij.

Pri izbiri metod za določanje transfernih cen morajo podjetja upoštevati različna dejstva in okoliščine, kot so na primer prednosti in slabosti vsake od metod, stopnje primerljivosti med povezanimi in nepovezanimi transakcijami, razpoložljivosti zanesljivih podatkov in podobno. Zakonodaja daje prednost uporabi tradicionalnih transakcijskih metod, pri katerih se neodvisnemu tržnemu načelu najbolj približamo z uporabo notranjih primerljivk in metode primerljivih prostih cen. Ne glede na to, da je teorija pri opisu metod dokaj jasna in razumljiva, pa je v praksi precej drugače. Transakcije med povezanimi podjetji postajajo vedno bolj zapletene in jih je izredno težko podrobno analizirati ter primerjati s transakcijami pri nepovezanih osebah.

V Sloveniji je bil znotraj FURS-a ustanovljen poseben oddelek z namenom nadzora podjetij, ki so rizična z vidika transfernih cen. Davčna uprava pri inšpekcijskih pregledih v zadnjih letih vsako leto povečuje dodatno ugotovljene davčne obveznosti, ki jih morajo poravnati podjetja zaradi napačno določenih transfernih cen ali z namenom davčnih utaj. Verjetnost, da bo nad davčnim zavezancem iz naslova transfernih cen izveden inšpekcijski nadzor se tako vsako leto povečuje. Transferne cene niso eksaktna znanost in omogočajo podjetjem določanje transfernih cen, ki se gibljejo znotraj tržnega razpona in so skladne z zakonodajo. Da bi davčne uprave sprejele tako določene cene in ne bi prišlo do povečanja davčne osnove ter obračunanja kazni, se

pričakuje, da podjetja intenzivno sodelujejo v postopkih dokazovanja, da so tako določene transferne cene v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Naloge, ki jih izvaja oddelek za transferne cene, pa nimajo le narave kaznovalne politike, ampak segajo tudi na druga področja preventive in sodelovanja z drugimi davčnimi upravami.

Povezana podjetja se pri svojem poslovanju zavedajo, da so davčni organi v zadnjih letih vedno bolj pozorni, ali podjetja pravilno določajo transferne cene. Politika transfernih cen se v podjetjih naj ne bi pogosto spreminjala. Eden od pomembnih ukrepov s katerim podjetja vnašajo v svoje poslovanje večjo gotovost pri davčni obravnavi mednarodnih transakcij so tudi vnaprejšnji cenovni sporazumi. Večina držav, ki sledijo smernicam OECD, jih omogoča.

Kako zelo pomembne so za države v zadnjem obdobju transferne cene in preprečevanje prenašanja dobička v države z bolj ugodnimi davčnimi režimi, kjer imajo podjetja malo gospodarske dejavnosti je pokazal prav projekt držav OECD in G20 s predlaganim BEPS paketom 15 ukrepov. V samo dveh letih od sprejetega akcijskega plana v letu 2013 so se uspele države dogovoriti o sprejetju vrste različnih ukrepov. Na področju transfernih cen so bila prenovljena in dopolnjena posamezna poglavja smernic OECD, ki bodo podjetjem in davčnim upravam še učinkoviteje služila pri določanju transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom in pri obdavčanju dobičkov podjetij tam, kjer se opravlja ekonomska dejavnost, ki te dobičke ustvarja. Spremembe pri dokumentiranju transfernih cen in avtomatična izmenjava poenotenih poročil o poslovanju skupine mednarodnih podjetij med državami bodo davčnim upravam zagotavljale pomembne podatke o njihovem poslovanju pri odločitvah o morebitni izvedbi inšpekcijskega pregleda transfernih cen. Ker bo sprejeti paket 15 ukrepov vplival na poslovanje podjetij, je zelo pomembno, da bodo podjetja v prihodnje aktivno spremljala njihovo uvajanje v zakonodajo in pravočasno ustrezno prilagodila svojo poslovno politiko.

LITERATURA IN VIRI

1. Bobek – Gospodarič, D. (2009). Organizacija in usmeritve nadzora transfernih cen ter transferne cene kot problem mednarodne obdavčitve. *Revija RDP*, 3 (2009), 29–36.
2. Bobek – Gospodarič, D. (2014). Transferne cene – ugotovitve v davčnem inšpekcijskem nadzoru. *Iks*, 3 (2014), 65–73.
3. Deloitte. (2015). 2015 Global transfer pricing country guide. Najdeno 28. aprila 2016 na spletnem naslovu <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-transfer-pricing-country-guide-2015.pdf>
4. Ernst & Young. (2014). 2014 global transfer pricing tax authority survey. Najdeno 28. aprila 2016 na spletnem naslovu [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/\\$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-global-transfer-pricing-tax-authority-survey/$FILE/ey-2014-global-transfer-pricing-tax-authority-survey.pdf)
5. Đukić, T. (2011). Thin capitalisation rules in EU member states. *Administrativna uprava*, 2 (2011), 83–103.
6. Finančna uprava Republike Slovenije. (2015). Finančni inšpekcijski nadzor, nadzor transfernih cen. Najdeno 18. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Nadzor/Podrocja/Inspekcijski_nadzor/Opis/Podrobne_jsi_opis_Transferne_cene.pdf
7. Finančna uprava Republike Slovenije. (2016). Mednarodno obdavčenje, postopek skupnega dogovora. Najdeno 6. aprila 2016 na spletnem naslovu http://www.fu.gov.si/fileadmin/Internet/Davki_in_druge_dajatve/Podrocja/Mednarodno_obdavcenje/Vprasanja_in_odgovori/Pogosta_vprasanja_in_odgovori_-_Postopek_skupnega_dogovora.pdf
8. Generalni sekretariat vlade Republike Slovenije. (2016, 2. marec). Poročilo o izvedbi strateških usmeritve in prioritete inšpektoratov oziroma inšpekcij v letu 2015. Najdeno 9. aprila 2016 na spletnem naslovu http://www.mju.gov.si/fileadmin/mju.gov.si/pageuploads/JAVNA_UPRAVA/SOUS/mnenja/POROCILO_inspekcije_2.3.2016.pdf
9. Guzina, B. (2012). *Priročnik transferne cene 2012. Teorija transfernih cen v povezavi z določili ZDDPO-2 in ZDavP-2*. Ljubljana: Davčna hiša Bilans d.o.o.
10. Guzina, B. (2013). Transferne cene v zakonodaji in praksi. *Iks*, 5 (2013), 10–18.
11. Hughes, E., & Nicholls, W. (2010, 28. september). The different methods of TP: pros and cons. *Tax Journal*. Najdeno 28. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.taxjournal.com/tj/articles/different-methods-tp-pros-and-cons>
12. Podjetje A d.o.o. (2013). *Dokumentacija za transferne cene za leto 2012* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje A d.o.o.
13. Podjetje B d.o.o. (2012). *Dokumentacija za transferne cene za leto 2011* (interno gradivo). Ljubljana: Podjetje B d.o.o.
14. Ivanič, M., Mrazić – Kramarič, Ž., & Bobek – Gospodarič, D. (2015). Presežek posojil z vidika neodvisnega tržnega načela. *Iks*, 2 (2015), 115–125.

15. Jerman, S., & Odar, M. (2008). *Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb ZDDPO-2 s komentarjem*. Ljubljana: GV Založba.
16. Jovanović, T. (2013). *Merjenje vpliva pravil proti davčnemu izogibanju v Evropski uniji na obdavčenje mednarodnih podjetij* (doktorsko delo). Ljubljana: Fakulteta za upravo.
17. Kuhar, Š. (2008). *Transferne cene – poslovni in davčni vidik*. Ljubljana: Časnik Finance.
18. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*. Pariz: OECD Publishing.
19. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2015a). *Aligning transfer pricing outcomes with value creation, actions 8-10 – 2015 final reports*. Pariz: OECD Publishing.
20. Organisation for Economic Co-operation and Development. (2015b). *Transfer pricing documentation and country-by-country reporting, action 13 - 2015 final report*. Pariz: OECD Publishing.
21. Petauer, B. (2005). *Transferne cene: eden največjih davčnih problemov sodobnega časa*. Lesce: Legat.
22. Pirnat, S., & Grlica, I. (2015). Kaj prinašajo vnaprejšnji cenovni sporazumi. *Pravna praksa*, 39-40 (2015). 9–11.
23. Pravilnik o transfernih cenah. *Uradni list RS* št. 141/2006, 4/2012.
24. Pravilnik o priznani obrestni meri. *Uradni list RS* št. 141/2006, 52/2007.
25. PricewaterhouseCoopers (2015). International transfer pricing 2015/16. Najdeno 27. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.pwc.com/gx/en/services/tax/transfer-pricing/itp-download.html>
26. Slovenski računovodski standard 2016. *Uradni list RS* št. 95/2015.
27. Sodin, R. (2011). Institut tanke kapitalizacije. *Denar*, 19-20 (2011), 20–22.
28. Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave. (2012). Ljubljana: Ministrstvo za finance.
29. UHY International Ltd (2015). UHY global transfer pricing guide. Najdeno 28. aprila 2016 na spletnem naslovu <http://www.uhy.com/wp-content/uploads/Global-Transfer-Pricing-Guide-January-2015.pdf>
30. Uredba komisije (ES) št. 1126/2008.
31. Zakon o davčnem postopku. *Uradni list RS* št. 117/2006, 24/2008-ZDDKIS, 125/2008, 85/2009, 110/2009, 1/2010-popr., 43/2010, 97/2010, 24/2012-ZDDPO-2G, 24/2012-ZDoh-2I, 32/2012, 94/2012, 101/2013-ZDavNep, 111/2013, 22/2014-odl. US, 40/2014-ZIN-B, 25/2014-ZFU, 90/2014, 95/2014-ZUJF-C, 23/2015-ZDoh-2O, 23/2015-ZDDPO-2L, 91/2015.
32. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb. *Uradni list RS* št. 117/06, 56/08, 76/08, 5/09, 96/09, 110/09-ZDavP-2B, 43/10, 59/11, 24/12, 30/12, 94/12, 81/13, 50/14, 23/15, 82/15.
33. Zakon o davku na dodano vrednost. *Uradni list RS* št. 117/2006, 52/2007, 33/2009, 85/2009, 85/2010, 18/2011, 78/2011, 38/2012, 40/2012-ZUJF, 83/2012, 14/2013, 46/2013-ZIPRS1314-A, 101/2013-ZIPRS1415, 86/2014, 90/2015.
34. Zakon o dohodnini. *Uradni list RS* št. 13/2011-UPB, 9/12-odl. US, 24/12, 30/12, 40/12-ZUJF, 75/12, 94/12, 52/13-odl. US, 96/13, 29/14-odl. US, 50/14, 23/15, 55/15.

35. Zakon o gospodarskih družbah. *Uradni list* RS št. 65/09-UPB, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13-odl. US, 82/13, 5/15.

PRILOGE

KAZALO PRILOG

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA.....	1
---	---

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA

Država	Dogovor o delitvi stroškov (CCA)*	Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) **	Čas veljavnosti APA	Kazni	Zastaralni roki za pregled transfernih cen
Avstrija	da	da	Ni določeno.	Ni specifično določenih kazni za področje transferne cene. Od premalo plačanega davka se obračunajo zamudne obresti.	5 do 10 let od zaključka davčnega leta, odvisno od okoliščin primera.
Belgija	da	da	Največ 5 let, možno ga je obnoviti.	Od 10 % do 200 % od dodatno odmerjenega davka.	3 leta od zaključka davčnega leta (7 let v primeru prevar).
Bolgarija	da	ne	/	20 % od dodatno odmerjenega davka.	5 let od leta, ko bi morala biti davčna obveznost plačana.
Ciper	ne	ne	/	Ni posebnih določb - uporabljajo se splošne določbe za kazni.	6 let oziroma 12 let v primeru prevar.
Češka	da	da	Največ 3 leta.	Veljajo običajne kazni; 20 % od dodatno odmerjenega davka, če napako odmere davka odkrije davčni organ.	Veljajo splošna pravila, 3 leta od roka predložitve davčne napovedi (v nekaterih primerih celo do 17 let).
Danska	da	da	ni določeno	35.000 EUR/družbo/leto in najmanj 10 % od novo odmerjenega davka. Zneski naraščajo za večje družbe do 330.000 EUR. Kazni se seštevajo in v primeru utaj lahko dvignejo za dodatnih 50 %.	5 let in 4 mesece od zaključka davčnega leta.

se nadaljuje

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA (nad.)

Država	Dogovor o delitvi stroškov (CCA)*	Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) **	Čas veljavnosti APA	Kazni	Zastaralni roki za pregled transfernih cen
Estonija	da	ne	/	Ni specifičnih kazni za področje transfernih cen. Predvidoma se obračunajo zamudne obresti od premalo plačanega davka.	Velja splošno pravilo 3 let. V primerih izogibanja plačilu davka velja zastaralni rok 5 let.
Finska	da	da	Ni določeno.	Do 30 % odmerjenih od dodatno ugotovljenih obdavčljivih prihodkov.	Velja splošno pravilo, 6 let od zaključka davčnega leta.
Francija	da	da	Od 3 do 5 let.	5 % od dodatno odmerjene davčne osnove od napačno opredeljenih transakcij oziroma 0,5 % od posamezne transakcije, kar je višje. V primeru utaj do 150 %.	3 + 1 (tekoče leto); lahko se podaljša tudi do 10 let.
Grčija	da	da	Največ 4 leta.	Od 10 % do 100 % od novo odmerjenega davka.	5 let oziroma 10 let v specifičnih primerih.
Hrvaška	da	ne	/	Ni specifičnih kazni za področje transfernih cen. Splošne kazni znašajo od 250 EUR do 26.190 EUR.	3 leta in 8 mesecev po roku za oddajo davčnega obračuna.

se nadaljuje

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA (nad.)

Država	Dogovor o delitvi stroškov (CCA)*	Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) **	Čas veljavnosti APA	Kazni	Zastaralni roki za pregled transfernih cen
Irska	da	da	Ni določeno.	Ni specifičnih kazni za področje transfernih cen. Veljajo splošne kazni.	5 let.
Italija	da	da	Ni določeno.	Od 100 % do 240% od neplačanega davka.	4 leta od konca koledarskega leta, v katerem je bil davčni obračun oddan (lahko podaljšano do 8 let v primeru utaj).
Latvija	ne (verjetno pa je, da ga bodo upoštevale pri pregledu)	da	3 leta od datuma odobritve.	15 % od neplačanega davka, lahko tudi do 30 % od celotne novo odmerjene davčne osnove.	Za lokalne transakcije med povezanimi osebami 3 leta, za tuje transakcije 5 let.
Litva	da	da	Največ 5 let.	Od 10 % do 50% od neplačanega davka.	5 let.
Luksemburg	da	da	5 let.	0,6 % na mesec od neplačanega davka.	5 let od zaključka davčnega leta, v primeru utaj 10 let.

se nadaljuje

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA (nad.)

Država	Dogovor o delitvi stroškov (CCA)*	Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) **	Čas veljavnosti APA	Kazni	Zastaralni roki za pregled transfernih cen
Madžarska	ne (verjetno pa je, da ga bodo upoštevale pri pregledu)	da	Od 3 do 5 let, lahko se podaljša še za 3 leta.	Do 50 % od neplačanega davka.	5 let od roka za oddajo obračuna.
Malta	ne	ne	/	Ni specifičnih kazni za področje transfernih cen.	/
Nemčija	da	da	Najmanj 3 leta, največ 5 let.	Ni specifičnih kazni za področje transfernih cen. Opomba: zavezancu se lahko odmeri tudi do 1 mio EUR kazni zaradi nepredložene dokumentacije.	4 leta od leta, v katerem je bil davčni obračun vložen. V primeru davčne utaje in goljufij 10 let.
Nizozemska	da	da	Od 4 do 5 let, lahko veljajo tudi dlje v primeru dolgoročnih pogodb.	Do 100 % od dodatno odmerjenega davka.	5 let od konca davčnega leta pa tudi do 12 let, če se popravki davčne osnove vežejo na tuje transakcije.

se nadaljuje

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA (nad.)

Država	Dogovor o delitvi stroškov (CCA)*	Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) **	Čas veljavnosti APA	Kazni	Zastaralni roki za pregled transfernih cen
Poljska	da	da	Do 5 let, v nekaterih primerih se lahko podaljša za dodatnih 5 let.	10 % od novo odmerjenih prihodkov (poleg kazni se davčna stopnja lahko dvigne na 50 %, če se ne predloži dokumentacije za transferne cene).	5 let od konca leta, v katerem je davčni obračun predložen.
Portugalska	da	da	Največ 3 leta (lahko pa se sporazum ponovno obnovi).	Kazni znašajo od 500 EUR do 150.000 EUR.	4 leta, izjema pri neprijavljenih prihodkih iz držav z ugodnejšim davčnim režimom (12 let).
Romunija	da	da	Do 5 let.	Splošne kazni, določene v odstotku od popravka obdavčljivih prihodkov.	6 let.
Slovaška	da (vendar se obravnava vsak primer ločeno)	da	Do 5 let.	Trikratnik ECB obrestne mere (oz. najmanj 10 % od novo odmerjenega davka).	10 let od konca leta, v katerem bi moral biti oddan davčni obračun.
Slovenija	da	da (stopi v veljavo s 01.01.2017)	Ni določeno z zakonom.	Od 800 EUR do 150.000 EUR odvisno od velikosti družbe.	5 let od datuma oddaje davčnega obračuna. Zastaralni rok se lahko podaljša največ do 10 let.

se nadaljuje

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA (nad.)

Država	Dogovor o delitvi stroškov (CCA)*	Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) **	Čas veljavnosti APA	Kazni	Zastaralni roki za pregled transfernih cen
Španija	da	da	Do 4 leta.	Splošne kazni. 15 % od novo odmerjenega davka.	4 leta po oddaji davčnega obračuna.
Švedska	da	da	Od 3 do 5 let.	Splošne kazni. 40 % od novo odmerjenega davka.	6 let od konca davčnega leta.
Združeno kraljestvo	da	da	Od 3 do 5 let	Od 30 % do 100 % od izgube v davčnem prihodku.	4 leta od konca računovodskega leta. Lahko podaljšano na 20 let v primeru namerne utaje.
Kitajska	da	da	Od 3 do 5 let.	Do 6.000 EUR, 5% obrestna mera, ko dokumentacija ni ustrezna.	10 let.
Rusija	ne	da	3 leta, lahko se podaljša za 2 leti.	20 % od neplačanega davka (40 % v letu 2017).	3 leta po koncu davčnega leta.
Švica	da	da	Od 3 do 7 let.	1- do 3-kratnik izgube v davčnem proračunu.	Velja generalni zastaralni rok 5 let. V primeru davčnega nadzora se zastaralni rok podaljša do 15 let (to se nanaša na leta, ki izkazujejo izgubo).

se nadaljuje

PRILOGA 1: Pregled veljavnosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, dogovorov o delitvi stroškov, kaznih in zastaralnih rokih v 28 državah EU ter Rusiji, Kitajski, Turčiji, Švici in ZDA (nad.)

Država	Dogovor o delitvi stroškov (CCA)*	Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) **	Čas veljavnosti APA	Kazni	Zastaralni roki za pregled transfernih cen
Turčija	da	da	Največ 3 leta.	Ni specifičnih kazni za področje transfernih cen.	5 let po koncu davčnega leta.
ZDA	da	da	Običajno 5, v določenih primerih lahko tudi dlje.	Od 20 % do 40 % od neplačanega davka.	3 leta po roku za oddajo obračuna oziroma po datumu oddaje. V primeru utaj zastaralni rok ne velja.

Legenda: * Nekatere države lahko dodatno določajo pogoje.

** Nekatere države lahko določajo dodatne pogoje za uporabo vnaprejšnjih cenovnih sporazumov.

Vir: UHY International Ltd, UHY global transfer pricing guide, 2015, str. 4-142; PricewaterhouseCoopers, International transfer pricing 2015/16, 2015, str. 175-1142; Deloitte, 2015 global transfer pricing country guide, 2015, str. 4-242; Ernst & Young, 2014 global transfer pricing tax authority survey, 2014, str. 36-117.