

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

TRANSFERNE CENE V MEDNARODNEM OKOLJU

Ljubljana, februar 2006

KATARINA KNIFIC

IZJAVA

Študentka Katarina KNIFIC izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. dr. Slavke KAVČIČ in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____

Podpis: _____

KAZALO

UVOD	4
1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV.....	5
1.1 TRANSFERNE CENE	5
1.2 POVEZANE OSEBE	6
2 POMEN TRANSFERNIH CEN ZA POSLOVANJE V MEDNARODNIH PODJETJIH	8
3 NAČELA ZA OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN	11
3.1 NEODVISNO TRŽNO NAČELO	11
3.2 ANALIZA PRIMERLJIVOSTI IN NJEN POMEN PRI OBLIKOVANJU TRANSFERNIH CEN	13
3.2.1 KORAKI ANALIZE PRIMERLJIVOSTI.....	14
3.2.2 NAČELA PRI IZLOČANJU RAZLIK V PRIMERJANIH PODATKIH IN UGOTAVLJANJE	16
3.2.3 PRIMER ANALIZE PRIMERLJIVOSTI	17
3.3 METODE ZA UGOTAVLJANJE TRANSFERNIH CEN, IZOBLIKOVANIH PO TRŽNEM NAČELU IN NJIHOVA UPORABA.....	18
3.3.1 KLASIČNE TRANSAKCIJSKE METODE.....	19
3.3.2 METODE NA PODLAGI DOBIČKA	25
3.3.3 DRUGE METODE.....	29
3.4 UPORABNOST METOD PRI POSAMEZNIH TRANSAKCIJAH IN PO POSAMEZNIH DRŽAVAH.....	29
3.5 MODEL ZA PRAKTIČNO UPORABO NEODVISNEGA TRŽNEGA NAČELA.....	30
4 DOKUMENTACIJA V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI	34
4.1 DOKUMENTACIJA ZA DAVČNE NAMENE	34
4.2 ZAGOTAVLJANJE USTREZNE DOKUMENTACIJE PO SLOVENSKI DAVČNI ZAKONODAJI.....	35
4.3 POSTOPEK PRIPRAVE DOKUMENTACIJE O TRANSFERNIH CENAH	38
4.4 ROKI ZA ODDAJO DOKUMENTACIJE	39
4.5 TEŽAVE PRI PRIPRAVI DOKUMENTACIJE	39
5 POSTOPKI ZA ZMANJŠANJE SPOROV V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI.....	40
SKLEP.....	42
LITERATURA	45
SLOVARČEK SLOVENSKIH PREVODOV TUJIH IZRAZOV	

UVOD

S spremembo slovenske davčne zakonodaje (predvsem zakonodaje s področja obdavčitve dobička pravnih oseb s 1. januarjem 2006) so transferne cene tudi pri nas dobile pomen, kakršnega imajo v tujih davčnih zakonodajah. Za mednarodna podjetja so transferne cene nemalokrat mehanizem za izkazovanje ciljne davčne osnove v posamezni državi, za davčne uprave pa eno od področij, na katerem je mogoče s pogostejšim davčnim nadziranjem precej povečati prihodke državne blagajne.

Cilj diplomske naloge je opredeliti merila in metode za oblikovanje transfernih ali prenosnih cen, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi podjetji in so eno poglobitnih področij, s katerimi se bodo v naslednjih letih ukvarjala podjetja in davčne uprave.

Diplomska naloga naj bi opozorila na problematiko pri oblikovanju transfernih cen z vidika mednarodnih podjetij in prikazala oblikovanje transfernih cen tistim skupinam ljudi, ki so posredno ali neposredno povezani s področjem transfernih cen. Razumevanje problematike je izredno pomembno za podjetja, ki poslujejo tudi mednarodno in se pri tem vsak dan srečujejo s problematiko transfernih cen.

Diplomsko delo je razdeljeno na pet poglavij. V prvem je opredeljen pojem transfernih cen. Z njihovo opredelitvijo je tesno povezana tudi opredelitev povezanih oseb v slovenski zakonodaji. Ker so najpomembnejši temelj oblikovanja transfernih cen Smernice OECD, je v tem poglavju predstavljeno tudi, kdaj na podlagi Smernic OECD govorimo o povezanih osebah.

Poslovne dejavnosti mednarodnih podjetij obsegajo številne posle med povezanimi podjetji, ki so sicer lahko v različnih državah, obenem pa sestavljajo isto obvladovano skupino. Transferne cene so pomembne za pravilno ugotovitev poslovnega izida posameznega dela mednarodnega podjetja, zato so v drugem poglavju predstavljeni pomen transfernih cen za davčne zavezance in davčne oblasti, pojem mednarodnega podjetja in globalizacije ter na katere kategorije v računovodskih izkazih vplivajo transferne cene.

V tretjem poglavju so opisana načela, po katerih se oblikujejo transferne cene. Neodvisno tržno načelo je svetovni standard oblikovanja transfernih cen za davčne namene in od povezanih podjetij zahteva, da pri medsebojnem poslovanju ravnajo tako, kot če bi šlo za nepovezane osebe. Izhaja iz domneve, da kadar medsebojno sodelujejo neodvisna podjetja, njihove trgovinske in finančne odnose določa trg. Ko pa medsebojno sodelujejo povezane osebe, njihovi trgovinski in finančni odnosi niso nujno neposredna posledica zunanjega trga, čeprav si povezane osebe za ta cilj pogosto prizadevajo. Predstavljena je tudi analiza primerljivosti, ki je bistvena za uporabo neodvisnega tržnega načela, in njen pomen za oblikovanje transfernih cen. Našteti so koraki prej omenjene analize in upoštevana načela pri izločanju razlik v primerjanih podatkih, dodan pa je tudi zgled uporabe analize primerljivosti.

V tretjem poglavju so opisani načini in metode, po katerih lahko oblikujemo transferne cene in ki ustrezajo zakonskim in davčnim predpisom. Metode se delijo na klasične transakcijske metode in na metode na podlagi dobička. Transferne cene so zelo širok in zapleten pojem. Podjetjem, ki so udeležena v povezanih transakcijah, povzročajo veliko preglavic, zato je v tem poglavju predstavljen tudi model ali postopek, po katerem naj bi ta podjetja oblikovala cene, po neodvisnem tržnem načelu.

V naslednjem, četrtem poglavju diplomske naloge je predstavljena dokumentacija, ki jo mora pripraviti davčni zavezanec zato, da bi se izognil kaznim. Našteta je zahtevana dokumentacija v Sloveniji, ki jo podrobno določa 365. člen Zakona o davčnem postopku, opisan je postopek priprave dokumentacije, navedeni pa so tudi roki za oddajo in težave, na katere morajo biti pozorni davčni zavezanci pri zbiranju obsežne dokumentacije.

Davčne uprave vse skrbneje spremljajo upravičenost transfernih cen, ki se pojavljajo med povezanimi podjetji, saj so transferne cene učinkovito sredstvo za zmanjševanje davčnih obveznosti mednarodnih podjetij na globalni ravni. Mednarodno podjetje, ki se hoče ogniti sporu z vladami, mora poskrbeti za takšno oblikovanje transfernih cen, ki bodo pri davčnih upravah veljale za upravičene. V petem poglavju so na kratko opisane najpogostejše možnosti za zmanjšanje sporov, povezanih s transfernimi cenami.

Diplomska naloga se končuje s sklepom, v katerem so povzete pomembnejše ugotovitve, ki so se izoblikovale pri obravnavanju tematike, in s seznamom literature ter virov. Dodan je še slovarček slovenskih prevodov tujih izrazov.

1 OPREDELITEV OSNOVNIH POJMOV

1.1 Transferne cene

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

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

Ker se v današnjem času globalizacije podjetja vse pogosteje povezujejo, bo v nadaljevanju diplomske naloge obravnavana predvsem druga razlaga pomena transferne cene. Povezana podjetja pogosto prodajajo in kupujejo poslovne učinke pri drugih podjetjih v skupini. Te transakcije se imenujejo transferji ali prenosi, cene, po katerih se prodaja in kupuje, pa transferne cene (angl. transfer prices; nem. Transferpreise).

V teoriji se poleg izraza transferne cene uporablja tudi izraz **prenosne cene**, imenovane tudi notranje, prisojene, senčne itn. (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 2000, str. 207). Prenosna cena je lahko enaka ali podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi – v tem primeru jo imenujemo **nepriprilagojena prenosna cena**. Če prenosna cena ni enaka ali podobna tržni ceni, torej ceni, za katero bi se med seboj dogovorili dve nepovezani osebi, jo imenujemo **prilagojena prenosna cena** (Rožič, 2001, str. 20).

1.2 Povezane osebe

Ker bodo v nadaljevanju obravnavane transferne cene med povezanimi osebami, je za ugotavljanje ustreznosti transfernih cen pomembna tudi opredelitev izraza **povezane osebe** (angl. associated enterprises). Tako morajo davčne uprave, preden začno ugotavljati transferne cene, dognati, ali sta gospodarski družbi, med katerima želi ugotavljati transferne cene, po nacionalni zakonodaji sploh povezani osebi (Šešok, 2001, str. 70). Šele takrat je mogoče začeti ugotavljati transferne cene in potem izoblikovati davčno osnovo.

Če dve osebi po davčni zakonodaji nista povezani, tudi cene med njima niso transferne. Povedano preprosto: povezane osebe so tiste pravne ali fizične osebe, ki lahko zaradi različnih vzrokov medsebojno vplivajo na odločitve. Katere natančno so te osebe, pa je po navadi določeno v materialni davčni zakonodaji. V slovenski davčni zakonodaji povezane osebe najbolj natančno opredeljuje Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (v nadaljevanju ZDDPO), in sicer v 12. in 13. členu (Uradni list RS, št. 40/2004). Najprej so opredeljene povezane osebe, kadar je vsaj ena od njiju nerezident (četrti, peti in šesti odstavek 12. člena ZDDPO), nato pa še povezane osebe, kadar so vse osebe rezidenti Slovenije (drugi in tretji odstavek 13. člena ZDDPO). Pri tem zakon loči povezani osebi rezident – nerezident in povezani osebi rezident – rezident.

1. Povezani osebi: rezident – nerezident

Po 12. členu ZDDPO (2004) se rezident in tuja oseba štejeta za povezani osebi, kadar sta povezani na enega od naslednjih mogočih načinov:

1. *rezident je neposredno ali posredno udeležen v upravljanju, nadzoru ali kapitalu tuje osebe (z najmanj 25 odstotki vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic),*
2. *tuja oseba je neposredno ali posredno udeležena v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta (z najmanj 25 odstotki vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic),*
3. *ista pravna oseba ali ista fizična oseba ali njeni družinski člani (zakonec oziroma zunajzakonski partner, brat, sestra, starši, posvojitelji, otrok, posvojenec) so neposredno ali posredno udeleženi v upravljanju, nadzoru ali kapitalu rezidenta in tuje osebe ali dveh rezidentov (z najmanj 25 odstotki vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic).*

Pri tem ne smemo spregledati, da za povezanost med dvema oseba zadošča že posredna povezava (na primer posredna kapitalska udeležba). O posredni kapitalski udeležbi lahko primeroma govorimo, kadar je neka oseba A kapitalsko udeležena v osebi B, ki je kapitalsko udeležena v osebi C. V tem primeru sta osebi A in C prav tako povezani osebi.

Oprelitev povezanih oseb, kadar je vsaj ena od oseb nerezident, je vsekakor ustrežnejša, kot je bila pred sprejetjem ZDDPO (2004). Po prejšnjem Zakonu o davku od dobička pravnih oseb sta bili namreč dve osebi povezani ne glede na odstotek kapitalske, upravljske oziroma glasovalne udeležbe med njima.

2. Povezani osebi: rezident – rezident

Po 13. členu ZDDPO (2004) se za povezani osebi štejeta:

1. dva rezidenta, ki sta neposredno ali posredno povezana v kapitalu, upravljanju ali nadzoru **in** eden vpliva (**ali** ima možnost vplivati) na sprejemanje odločitev drugega, **ali**
2. rezident in druga oseba, če med njima obstajajo razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami, **zlasti** razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj (osebe z ugodnejšim davčnim položajem so opredeljene v četrtem odstavku 13. člena).

Določba bi bila ustrezna, če bi bil (tako kot v 12. členu) obstoj povezanih oseb dodatno omejen z določitvijo minimalne kapitalske, upravljske oziroma nadzorne povezave (na primer v višini 25 odstotkov). Vendar pa so povezane osebe v tretjem odstavku tega člena naštetje zgolj za primere (uporabljena je besedica »zlasti«) kot osebi:

- ki sta povezani v kapitalu, upravljanju ali nadzoru tako, da ima ena oseba neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 odstotkov deležev ali delnic ali glasovalnih pravic v drugi osebi, **ali**
- ki sta poslovno povezani, **ali**
- pri katerih sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju iste osebe ali njihovi družinski člani.

Osebe z ugodnejšim davčnim položajem so:

1. osebe, ki so lahko oproščene plačevanja davka po ZDDPO (2004). Te osebe so naštetje v 9. členu ZDDPO (zavod, društvo, ustanova, verska skupnost, politična stranka, zbornica, reprezentativni sindikat in drugi);
2. osebe, ki plačujejo davek po stopnji, nižji od 25 odstotkov. Te so na primer uporabniki ekonomske cone (po Zakonu o ekonomskih conah se stopnja davka od dohodkov pravnih oseb v ekonomski coni lahko zniža, vendar ne sme biti nižja od 10 odstotkov), investicijski skladi, ki plačujejo davek po stopnji 0 odstotkov, če do 30. novembra razdelijo najmanj 90 odstotkov dobička prejšnjega davčnega obdobja, ter pokojninski skladi in zavarovalnice za dejavnost izvajanja pokojninskega načrta, ki prav tako plačujejo davek po stopnji 0 odstotkov;
3. osebe, ki izkazujejo davčno izgubo.

Ugotovimo lahko, da povezane osebe, če gre za rezidente, še vedno niso ustrezno opredeljene, saj ni določen minimalni prag kapitalске, upravljavske ali glasovalne udeležbe: kot povezani osebi sta opredeljena tudi rezidenta, ki sta zgolj poslovno povezana. Zaradi tega je izjemno dobrodošla določba prvega odstavka 12. člena ZDDPO (2004), ki davčnemu organu, kadar gre za povezani osebi – rezidenta – odvzema pravico do prilaganja transfernih cen, če zmanjšanje ali povečanje davčne osnove pri enem zavezancu povzroči enako povečanje oziroma zmanjšanje davčne osnove pri drugem zavezancu glede na določen posel med njima ter takšno ugotavljanje prihodkov in odhodkov ne zniža celotnega davčnega učinka. Ne glede na višino transferne cene je plačani davek od dobička obeh povezanih oseb skupaj enak.

O povezanih osebah govorijo tudi Smernice OECD

Pomembno vlogo za ovrednotenje transfernih cen imajo tudi Vodila OECD (Organisation for Economic Cooperation and Development). S temi iščemo skupne zadovoljive rešitve in zmanjšujemo spore med davčnimi oblastmi in mednarodnimi podjetji.

Prvi odstavek 9. člena modela OECD Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčenja (*angl. OECD Model Tax Convention, 1977*) določa, da govorimo o povezanih osebah, ko je:

- *pravna oseba ene države pogodbenice neposredno ali posredno udeležena v kapitalu, pri vodenju ali nadzoru druge pravne osebe, v drugi državi pogodbenici, ali ko je*
- *ista fizična oseba neposredno ali posredno udeležena v kapitalu, pri vodenju ali nadzoru pravne osebe v eni državi pogodbenice in pravne osebe v drugi državi pogodbenice.*

Neposredna uporaba omenjenega načela bi bila v praksi precej problematična in bi povzročila spore med davčnimi zavezanci in davčnimi upravami o vprašanju, kdaj lahko govorimo o neposrednem ali posrednem sodelovanju pri upravljanju, nadziranju ali kapitalu podjetja. Zato se v večini sporazumov o izogibanju dvojnega obdavčevanja in tudi v nacionalnih zakonodajah večinoma uporablja 25-odstotni prag lastništva ali glasovalnih pravic kot merilo za določanje povezanih oseb: tako je tudi v Sloveniji (Petauer, 2005, str. 16).

2 POMEN TRANSFERNIH CEN ZA POSLOVANJE V MEDNARODNIH PODJETJIH

Ko matično podjetje razširi delovanje prek meja domače države z ustanavljanjem odvisnih podjetij v tujini, se problematika določanja transfernih cen močno razširi. V zadnjem desetletju so mednarodna podjetja postala gibal globalne proizvodnje in trgovine. Svetovni trgi, ki so bili nekdanj ločeni, se vedno bolj združujejo v en sam trg. Globalizacija je postala beseda tega desetletja in zajema rast mednarodnih podjetij, krepitev in pospeševanje mednarodnih kapitalskih tokov ter naraščanje mednarodne trgovine. Posamezna državn

gospodarstva postajajo vedno bolj odvisna od mednarodnega okolja, ki ga v veliki meri določajo transnacionalna podjetja. Mednarodna podjetja so danes najbolj razširjeni nosilci neposrednih investicij in gibalno gospodarskega razvoja, ki ga skuša vsaka država spodbuditi (Šimc, 2003, str. 5).

Za hitrejši razvoj svetovne trgovine je veliko razlogov, kot so denimo želje po širjenju mednarodnih podjetij in razvoj njihovih proizvodenj. Pomemben je tudi razvoj tehnologije v svetu, posebno računalniškega sistema. To pomeni, da so posamezni podatki iz množice informacij dostopni takoj. Razvoj informacijske tehnologije je pripomogel, da je transakcije mogoče izpeljati z manj truda in manj stroški. Obseg, lokacija ali narava izdelkov in storitev ne ovirajo več opravljanja dejavnosti. Večja uporaba tehnologije in zmanjševanje transakcijskih stroškov povečujejo možnosti, za dobiček pri prodaji izdelkov, storitev in na geografskih območjih, kar je bilo nekoč naravnost nedosegljivo (Štrumbelj, 1999, str. 38).

Mednarodna podjetja spodbujajo k poslovanju v tujini tudi številni drugi razlogi, saj tako (Abdallah, 1989, str. 1):

- povečujejo konkurenčnost na domačem in tudi na mednarodnih trgih,
- odkrivajo nove trge,
- maksimirajo dobičke,
- spoznavajo različne omejitve (npr. kontingente) v tujih državah,
- pridobivajo surovine za proizvodnjo v domači državi, kar bi jim bilo sicer nedosegljivo,
- odkrivajo redke gospodarske vire v državah v razvoju,
- izbirajo države z nizkimi carinskimi ali davčnimi stopnjami ter omejitvami,
- proizvajajo blago v manj razvitih državah z nizkimi proizvodnimi stroški in hkrati tržijo iste izdelke v druge države po bistveno višjih cenah.

Transferne cene pomembno vplivajo na: dobiček v izkazu poslovnega izida, kategorije v bilanci stanja in davek.

1. Dobiček v izkazu poslovnega izida

Transferne cene se izražajo v izkazu poslovnega izida v kategorijah prihodkov, nabavni vrednosti blaga in storitev, stroških poslovanja in stroških financiranja ter v bilanci stanja. Posledično se to kaže v dobičku pred obdavčenjem, sami obdavčitvi in zopet posledično v dobičku po obdavčitvi.

V **prihodkih** se izražajo transferne cene pri prodaji surovin in izdelkov, plačil za razne storitve (npr. plače, svetovanje, tehnične in proizvodne storitve, raziskave in razvoj, upravljalne storitve), najemnine za nepremičnine in premičnine ter razne licenčnine.

Podobne kategorije se pojavljajo pri **odhodkih**, ki jih sestavljajo nabavna vrednost blaga in storitev, stroški poslovanja in stroški financiranja.

2. Kategorije v bilanci stanja

Vplivi transfernih cen se v bilanci stanja lahko pojavljajo pri naslednjih kategorijah (Petauer, 2005, str. 17):

- neopredmetena sredstva (uporaba zaščitnih znakov, patentov, dobro ime),
- opredmetena sredstva (nakup nepremičnin in opreme),
- tekoče naložbe in tekoče obveznosti (dajanje in prejemanje kratkoročnih posojil),
- dolgoročne terjatve in obveznosti (prejeta in dana dolgoročna posojila, zadolževanje s pomočjo garancij lastnikov – povezanih oseb, tanka kapitalizacija),
- delniški kapital.

3. Davek

Transferne cene so pomembne tako za davčne zavezance kot tudi za davčne oblasti, saj v veliki meri določajo dohodke in stroške povezanih oseb in s tem dobičke, ki so lahko obdavčeni. Problematika transfernih cen je dovolj zanimiva in kompleksna že, če jo opazujemo glede na isto davčno pristojnost, kjer se vprašanja transfernih cen pojavljajo pri trgovanju med povezanimi podjetji, ki delujejo v okviru iste davčne pristojnosti. Še zanimivejša pa postane, ko se osredotočimo na ugotavljanje davčne primernosti transfernih cen, ki jih uporabljajo osebe, povezane v mednarodnih transakcijah.

Mednarodna podjetja **zmanjšujejo plačilo davka od dobička** tako, da sredstva ali storitve izvažajo v države z razmeroma nizko efektivno stopnjo davka od dobička po čim višjih transfernih cenah. Tako se poveča izkazani dobiček v državah z razmeroma nizko efektivno stopnjo davka od dobička ter zmanjša izkazani dobiček v državah z razmeroma visoko efektivno stopnjo davka od dobička.

Na prvi pogled se zdi, da na oblikovanje transfernih cen vpliva predvsem višina obdavčitve dobička v posamezni državi, vendar to še zdaleč ne drži. **Najpomembnejši davčni dejavniki**, ki poleg višine obdavčenega dobička lahko vplivajo na oblikovanje transfernih cen, so davek od dobička, carine, konkurenčen položaj na trgu in dostop do finančnih trgov, makro- in mikroekonomsko okolje ter problem vrednotenja uspešnosti poslovanja.

V praksi se mnenja davčne uprave in davčnih zavezancev o tem, ali so transferne cene določene v primerni višini ali ne, pogosto razlikujejo. Davčna uprava večinoma brez analize ne more presoditi, kdaj povezane osebe ne poslujejo na podlagi običajnih tržnih pogojev in tako neupravičeno zmanjšujejo davčno osnovo. Ugotavljanja tržno primernih cen ni mogoče samodejno uvrstiti v kategorijo izogibanja davkom ali celo med davčne utaje. Ocena davčne osnove (dobička) temelji na številnih domnevah in predvidevanjih tržnih in finančnih razmer, na podlagi katerih naj bi poslovale povezane osebe.

Zakon ne prepoveduje uporabe transfernih cen med povezanimi osebami, temveč določa, da se pri davčnem zavezancu, ki ustvarja prihodke s prodajo blaga in storitev povezanim osebam, upoštevajo uporabljene transferne cene najmanj do višine povprečnih cen, ki sicer veljajo za to vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu. Davčni zavezanec mora tako upoštevati cene, ki bi veljale, če bi poslovanje potekalo v normalnih tržnih razmerah (angl. on the arm's length principle).

3 NAČELA ZA OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN ¹

3.1 Neodvisno tržno načelo

Vodila OECD se osredotočajo na **neodvisno tržno načelo**, po katerem oblikujemo transferne cene. Tržno načelo je mednarodni standard, ki so ga sprejele države članice OECD (in mnoge druge države) pri določanju transfernih cen za davčne namene (Tomšič, 2005, str. 74).

V 9. členu Vzorčne konvencije OECD (*OECD Model Tax Convention*) je opredeljeno takole: » /.../ če se komercialni ali finančni pogoji poslovanja med dvema družbama razlikujejo od tistih, ki bi veljali med neodvisnimi družbami, potem se lahko dobički, ki bi nastali, pa zaradi omenjenih pogojev niso, pri eni od družb vključijo v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavčijo.«

Glede na napisano se torej komercialni in finančni pogoji poslovanja med povezanimi osebami primerjajo s tistimi, ki vladajo na prostem trgu med nepovezanimi osebami. Če se obravnavani pogoji razlikujejo (ni pa nujno, da se, saj tudi poslovanje med povezanimi osebami lahko poteka pod tržnimi pogoji) – to se kaže v višini dobička enega od udeleženih podjetij, se v poslovnih knjigah prikazani dobički lahko ustrezno popravijo in obdavčijo.

Prilagajanje dobičkov kot posledica transfernih cen se ugotavlja večinoma tedaj, ko gre za povezana podjetja iz dveh ali več različnih držav. Ugotavljanje transfernih cen in posledično njihova že omenjena davčna obravnava sta, kadar so povezana podjetja v posamezni državi, smiselna le, če povečanje davčne osnove pri enem od povezanih podjetij ne povzroči zmanjšanja davčne osnove pri drugem. To se lahko zgodi le, če je ena od povezanih oseb v ugodnejšem položaju (npr. ni zavezanca za davek od dohodka, obračunava davek od dohodka po nižani stopnji ali pa ima davčno izgubo) in tako transferne cene vplivajo na celoten davčni izplen v eni državi. Tako ureditev pozna tudi Slovenija.

Drugi odstavek že omenjenega 9. člena Vzorčnega sporazuma OECD določa tudi, kaj se zgodi, če na primer povezanimi podjetjema, ki imata sedež v različnih državah, davčne oblasti ene države spremenijo (povečajo) dobiček povezanega podjetja iz njihove države in

¹ Polni naslov vira je *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, 2001, ki je z vsemi označbami naveden v virih, v nadaljevanju pa bo uporabljen izraz Smernice OECD.

razliko ustrezno obdavčijo. Tedaj mora namreč druga država dobiček drugega povezanega podjetja v svoji državi prav tako ustrezno prilagoditi (zmanjšati), saj je sicer del dobička pravno obdavčen dvakrat, in sicer v vsaki od držav, v katerih sta povezani podjetji.

Poglejmo na praktičnem zgledu, kako pride pri ugotavljanju transference cen do dvojnega obdavčevanja. Imamo lastnika in odvisno družbo, njun celotni dobiček pa je, kot kaže Tabela 1, 200 enot.

Tabela 1: Dvojno obdavčenje pri ugotavljanju transference cen

	Lastnik	Odvisna družba	Skupaj
Dobiček pri davčnem izkazu	125	75	200
Dobiček po davčnem pregledu transference cen v lastnikovi državi	125		
Dobiček po davčnem pregledu transference cen v državi odvisne družbe		100	
Celotni obdavčljivi dobiček			225

Vir: Petauer, 2005, str. 20.

Iz Tabele 1 razberemo, da je 25 enot dobička obdavčenega dvakrat, ker je dobiček obdavčen v lastnikovi državi in v državi odvisne družbe. V praksi pa se dvojnemu obdavčenju navadno ni mogoče izogniti brez težav, saj se morata prizadeti državi po določbah Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčenja, ki ga imata sklenjenega, dogovoriti o višini uskladitve. Problem je še bistveno večji, če državi med seboj nimata sklenjenega takega sporazuma.

Na **teoretični ravni** je uporaba tržnega načela vsekakor smiselna, saj davčne uprave upravičeno pričakujejo, da bodo podjetja v njihovi državi s svojimi povezanimi podjetji v drugih državah poslovala pod tržnimi pogoji in da povezanost ne bo okoliščina, ki bi vplivala na določanje cen blaga in storitev. Na **praktični ravni** pa je dokazovanje povezanih podjetij, da je njihovo poslovanje v skladu s tržnim načelom, marsikdaj povezano s precejšnjimi težavami.

Tako davčne uprave kot davčni zavezanci se marsikdaj soočajo s težavami pri pridobivanju ustreznih podatkov za dokazovanje tržnega načela. Ker morajo oboji ocenjevati nekontrolirane transakcije in poslovno dejavnost neodvisnih podjetij in jih primerjati s transakcijami in aktivnostmi povezanih podjetij, lahko zahtevajo ta opravila veliko količino podatkov. Dostopne informacije so lahko nepopolne in jih je težko oceniti; nekatere pa je celo težko pridobiti zaradi geografske oddaljenosti ali podobnih razlogov. Nekaterih podatkov o nepovezanih osebah ni mogoče pridobiti zaradi njihove zaupne narave. V nekaterih primerih relevantnih podatkov o povezanih osebah enostavno ni. Tudi zato je na tem mestu treba znova poudariti, da **transferne cene niso natančna znanost, ampak stvar presoje tako davčne uprave kot davčnih zavezancev** (Petauer, 2005, str. 21).

Kot pomoč pri usklajevanju v Evropski uniji velja Konvencija o arbitraži, da bi se izognili nastalemu položaju, pa so po modelu OECD na voljo tudi tako imenovani vnaprejšnji cenovni sporazumi (dvo- ali večstranski). Vendar teh sporazumov ne poznajo v vseh državah, in mednje sodi tudi Slovenija.

3.2 Analiza primerljivosti in njen pomen pri oblikovanju transfernih cen

Podlaga za uporabo neodvisnega tržnega načela so pri poslih med povezanimi osebami ustrezne informacije o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Takšne informacije lahko dobimo samo z ustrezno primerjalno analizo dejavnikov (angl. comparability analysis), ki določajo primerljivost med posameznimi transakcijami.

Težave nastajajo tedaj, ko gre za integrirano proizvodnjo visokospecializiranih izdelkov, pri edinstvenih neopredmetenih sredstvih in nekaterih specifičnih storitvah. Posebno težavo pri uporabi načela primerjave z nepovezanimi osebami pomeni dejstvo, da se lahko povezana podjetja ukvarjajo s transakcijami, s katerimi se neodvisna ne bi. Pri tem ni nujno, da so transakcije motivirane zaradi davčne prevare; nastanejo zato, ker so člani mednarodnega koncerna pri sklepanju poslov med seboj soočeni z drugačnimi komercialnimi okoliščinami, kot bi bila neodvisna podjetja. Take težave se pojavljajo zlasti v zvezi z neopredmetenimi sredstvi (Smernice OECD, tč. 1.10).

Analiza primerljivosti je sestavljena iz več elementov, njihova pomembnost pa je odvisna od tega, kaj primerjamo: transakcije (po klasičnih transakcijskih metodah) ali dobičke (po metodah dobička).

Kdaj se lahko transakcije med povezanimi osebami primerjajo s transakcijami med nepovezanimi osebami, določa Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 130/2004). Šteje se, da so povezane in nepovezane transakcije primerljive, če nobena od razlik med transakcijami ne more bistveno vplivati na dejavnik, ki ga proučujemo (na primer na ceno ali dodatek na stroške), ali če se bistveni vplivi teh razlik lahko odpravijo z ustreznimi prilagoditvami (Smernice OECD, tč. 1.15). Stopnja primerljivosti, in tudi potrebne prilagoditve, s katerimi se vzpostavijo pogoji, kot bi veljali med nepovezanimi osebami, se ugotovijo na podlagi primerjave značilnosti transakcij, ki bi lahko vplivale na pogoje v transakcijah med nepovezanimi osebami. Način primerjave teh značilnosti je podrobno opisan od 9. do 16. člena Pravilnika (2004).

Po Smernicah OECD je treba opraviti primerjalno analizo faktorjev, ki določajo primerljivost prodajnih in finančnih pogojev. Praviloma se to opravi v naslednjih korakih (Kuhar, 2004, str. 14):

- analiza lastnosti blaga (proizvodov) in storitev,
- analiza funkcij (analiza lastnosti dobavljenih proizvodov),
- preverjanje pogodbenih pogojev,

- analiza gospodarskega položaja v trenutku sklenitve posla (zunanji tržni dejavniki),
- analiza poslovne strategije posameznega poslovnega partnerja (subjektivni dejavnik).

Povezana podjetja morajo torej primerjati svoje prodajne pogoje in cene z istovrstnimi kategorijami pri transakcijah med nepovezanimi osebami. V praksi je treba transakcije marsikdaj »razstaviti«, najprej glede na pravne osebe, ki jih opravljajo (včasih tudi znotraj posamezne pravne osebe), ter potem iskati primerljive podatke za prodajo, proizvodnjo, storitve, raziskave in razvoj idr. A celo po opisanem postopku bodo podjetja marsikdaj težko našla primerljive transakcije.

3.2.1 Koraki analize primerljivosti

Pri primerjavi poslov, sklenjenih med povezanimi podjetji, s posli med neodvisnimi podjetji, se je treba osredotočiti na velike razlike med primerjanimi posli ter pri tem upoštevati značilnosti poslov in podjetij.

1. Analiza lastnosti blaga in storitev

Pri analizi lastnosti blaga je treba upoštevati in analizirati naravne značilnosti blaga, njegovo kakovost, zanesljivost, razpoložljivost in obseg dobave. Pri analizi storitev predvsem naravo in obseg teh storitev; pri neopredmetenih sredstvih obliko transakcije (npr. izdajanje licence), tip imetja (na primer patent, blagovna znamka), trajanje, stopnjo zaščite in pričakovano korist od uporabe sredstva (Smernice OECD, tč. 1.19).

2. Analiza funkcij

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

Cilj funkcijske analize je ugotoviti primerljive transakcije in njihovo (ne)primerljivost. Funkcijska analiza omogoča vsem, ki proučujejo politiko transference cen mednarodnega podjetja, hiter pregled organizacije, tako da se seznanijo z njenimi poglobljenimi dejavnostmi. Sočasno skuša opredeliti naloge, ki jih opravlja vsako posamezno podjetje mednarodnega podjetja ne glede na to, ali jih zaračunava ali ne. Z njo je mogoče oceniti pomembnost vsake naloge za celotno poslovanje mednarodnega podjetja.

Pri oblikovanju transference cen po neodvisnem tržnem načelu morajo mednarodna podjetja in davčne uprave primerjati ter preveriti: oblikovanje, proizvodnjo, sestavljanje, raziskovanje in

razvijanje, opravljanje storitev, nakupovanje, distribuiranje, trženje, oglaševanje, transport, financiranje in druge. Pred analiziranjem je treba poznati glavne naloge, ki jih opravlja proučevano podjetje, in opraviti popravke za bistvene razlike v nalogah. Pri tem je treba upoštevati ekonomsko pomembnost teh nalog za posamezne stranke v transakciji, njihovo pogostost, naravo in vrednost (Smernice OECD, tč. 1.21).

3. Pogodbeni pogoji

Pri analizi pogodbenih pogojev je treba ugotoviti, kako se dogovorjeni plačilni, finančni in dejanski pogoji v nadzorovani transakciji med povezanima podjetjema razlikujejo od pogojev v nenadzorovani transakciji. Za sklenjene posle med neodvisnima podjetjema so odgovornosti, tveganja in koristi v pogodbah natančno določeni in razdeljeni med obe stranki. Proučevanje teh pogojev je del funkcijske analize.

Če pri analizi poslov med povezanima podjetjema ugotovimo, da pogodbe niso sklenjene v pisni obliki, je treba proučiti ravnanje pri sklepanju poslov med nepovezanimi podjetji v skladu s splošno veljavnimi ekonomskimi načeli (Smernice OECD, tč. 1.28).

4. Gospodarski položaj

Splošni gospodarski položaj močno vpliva na dosežene cene na nekem trgu. Da bi si ustvarili primerljivost, je pomembno, če so trgi, na katerih so dejavna tudi primerljiva nepovezana podjetja, podobni in da razlike ne vplivajo bistveno na ceno, skratka da so potrebni popravki mogoči.

Ker podjetja dosegajo pri nabavi in prodaji proizvodov oziroma storitev na različnih trgih različne cene, je treba pri primerjavi transference cen, oblikovanih v transakcijah med povezanimi podjetji, s tistimi, ki jih dosegajo pri istovrstnih poslih neodvisna podjetja, proučiti pomembne dejavnike, ki določajo primerljivost trgov, in sicer (Smernice OECD, tč. 1.30):

- geografsko lokacijo trga,
- stopnjo konkurence na trgu,
- razpoložljivost nadomestnih dobrin in storitev,
- transportne stroške,
- velikost trga,
- kupno moč porabnikov,
- stroške proizvodnje, dela in kapitala,
- obliko in obseg poseganja države v gospodarstvo,
- čas sklenitve posla idr.

5. Poslovne strategije

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

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

Strategije je treba ugotoviti tako pri podjetjih v koncernu kot pri neodvisnemu podjetju.

Razlike v poslovnih strategijah se morda najbolj kažejo pri pridobivanju novih trgov; to je povezano na primer z večjimi stroški in spremljano s prilagojeno cenovno politiko. Razlika je torej, če prodajamo na nekem ustaljenem trgu ali pa si na njem želimo pridobiti ali pa povečati tržni delež. Posledici zadnjega so pogosto (Petauer, 2005, str. 25):

- nizke cene, ki ne samo da ne prinašajo dobička, ampak lahko (seveda samo kratkoročno) ustvarjajo izgubo,
- visoki stroški, povezani z ustvarjanjem prepoznavnosti blagovne znamke, ki so posledica povečanega oglaševanja in drugega marketinga in uporabljenih sredstev (razvoj blagovne znamke, licence).

Tako carinski kot davčni organ ugotavljata vrednost transakcij ob dobavi in uvozu blaga, zato so carinski podatki lahko uporabni tudi za davčne namene, posebno, ker imajo povezana podjetja lahko že ob uvozu dokumentacijo za morebitno dokazovanje ustreznosti uvozne cene. Interesi davčnih in carinskih organov pri ugotavljanju transference cen pri transakcijah med povezanimi osebami so večinoma identični. Pri davčnih zavezancih pa ni nujno, da so interesi glede cen pri uvozu in kot stroškovna postavka usklajeni.

Za davčnega zavezanca je pri uvozu pomembna čim nižja vrednost blaga, kajti ta pomeni manj uvoznih dajatev (to ne velja samo za carino, temveč tudi za druge dajatve kot so trošarine ali davek na dodano vrednost). Nasprotno pa je v njegovem interesu, da doseže čim višjo nabavno ceno, pomembno za ugotavljanje davka od dobička.

Zato morajo davčni in carinski organi pri morebitnih poskusih prikazovanja različnih vrednosti istega blaga pri uvozu in za namene davka od dobička nujno sodelovati.

3.2.2 Načela pri izločanju razlik v primerjanih podatkih in ugotavljanje transference cen

Manjše razlike v primerjavah med povezanimi in nepovezanimi osebami je mogoče opredeliti in izločiti po več metodah ter tako dobiti primerljive podatke. Podjetja morajo davčne uprave vseh udeleženih držav prepričati, da so njihove transferne cene kar najustreznejše ali vsaj

najboljše v danih okoliščinah. Ni namreč vedno lahko dokazati, da so transferne cene povsem izoblikovane po tržnem načelu, saj se poslovni aranžmaji, ki jih sklepajo povezane osebe, marsikdaj razlikujejo od aranžmajev med nepovezanimi osebami. Razlike med njimi ni vedno lahko opredeliti, še manj pa ustrezno kvantificirati.

OECD zato svetuje oziroma pričakuje, da se davčne uprave ne postavijo avtomatično na stališče, da poskušajo povezane osebe že samo zato, ker so povezane, manipulirati z dobički. Namesto tega morajo proučiti resnične transakcije in metode, ki jih je za primerjavo uporabil davčni zavezanec. Transferne cene niso natančna znanost ampak bolj umetnost ali stvar presoje; to je izrecno navedeno tudi v navodilih OECD.

Zelo verjetno je, da bo ob prilagajanju postavk analize primerljivosti mogoče dobiti več možnih rezultatov, in ne le ene same številke, kar zadeva cene ali dobičke. Za primerjavo se lahko upošteva tudi razpon tržnih cen (arm's length range), ki je sprejemljiv okvir cen ali dobičkov, v katerem naj bi bile transferne cene usklajene s tržnim načelom. To velja tedaj, ko se uporablja ista metoda za ugotavljanje transfernih cen na več primerljivih podatkih ali pa kadar se ob istih podatkih uporabljajo različne metode.

3.2.3 Primer analize primerljivosti

Analiza primerljivosti je v praksi zelo zapletena in zahtevna, posebno zato, ker marsikdaj ni na voljo ustreznih podatkov. V nadaljevanju je prikazan zelo poenostavljen primer z malo razlikami, ki opozarja na bistvo obravnavane problematike. Predpostavljamo, da je bila analiza primerljivosti opravljena in da bodisi ni odkrila pomembnih razlik med primerjanimi transakcijami bodisi da so bile te razlike ustrezno izločene.

Za primerjavo vzamemo dve transakciji, obakrat gre za prodajo istovrstnega blaga z enakimi tehničnimi značilnostmi – televizijskega aparata (tako smo izločili vpliv razlik v izdelkih) in na istem trgu (izločen vpliv med trgi v različnih državah).

Podjetje A prodaja televizorje podjetju B, ki je povezana oseba. V ceno, ki znaša 120 enot za vsak televizijski aparat, so vključeni stroški garancije, plačilni rok je 90 dni (stroški financiranja in tečajna tveganja, ker A in B poslujeta v različnih državah). Pri tem A priznava B v skladu s svojo poslovno politiko tudi količinski popust po letni pogodbi o prodaji proizvodov (količinske popuste po enaki lestvici priznava tudi drugim kupcem, se pravi tudi nepovezanim osebam).

Tudi podjetje C prodaja podjetju D televizijske aparate. V ceno niso vračunani stroški garancije (stroške popravil v garancijskem roku torej poravnava D), plačilni rok je 30 dni, in ker je prodana majhna količina proizvodov, ni količinskih popustov. Prodajna cena znaša 140 enot za televizijski sprejemnik.

Na podlagi dokumentacije (knjigovodske v primeru ocene stroškov garancij in financiranja ter komercialne v primeru količinskih popustov) smo ovrednotili vsako od teh razlik in glede na to popravili prodajno ceno. Opravili smo torej analizo primerljivosti, razlike ovrednotili in prodajne cene spravili »na isti imenovalec«. Izide nam kaže Tabela 2:

Tabela 2: Izračun popravljenih prodajnih cen na primeru dveh transakcij

Zaporedna številka	Element	Prodaja A-ja B-ju	Prodaja C-ja D-ju
1	prodajna cena	120	140
2	stroški garancije	5	0
3	stroški financiranja	10	5
4	količinski popusti	10	0
5	popravljen prod. cena (1 + 2 + 3 + 4)	145	145

Vir: Petauer, 2005, str. 28.

Iz Tabele 2 razberemo, da sta primerjani ceni, ob upoštevanju navedenih razlik enaki. To pomeni, da so transferne cene izoblikovane po tržnem načelu in da ob morebitnem davčnem pregledu s področja transfernih cen v obravnavanem primeru davčne osnove ni mogoče spremeniti.

3.3 Metode za ugotavljanje transfernih cen, izoblikovanih po tržnem načelu in njihova uporaba

Povezani osebi morata pri medsebojnem poslovanju upoštevati **primerljive tržne cene**, sicer lahko davčni organ transferne cene prilagodi in tako poveča davčno osnovo. Primerljiva tržna cena je cena takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebami. Za določitev (izračun ali oblikovanje) primerljivih tržnih cen pa lahko povezane osebe po ZDDPO (2004) uporabijo:

- katero koli od taksativno naštetih petih metod (naštete so v nadaljevanju),
- kakršno koli kombinacijo naštetih petih metod ali
- katero koli drugo metodo.

Naštetih pet metod je v celoti povzetih po Vodilih OECD (*The OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*), zato ni najrazumljivejše, katero »katero koli drugo metodo« je imel zakonodajalec v mislih. Vodila OECD sicer omenjajo še šesto metodo – »metodo globalne razdelitve dobička po določeni formuli«, ki pa ni usklajena z načelom primerljive tržne cene, zato Vodila OECD tudi odsvetujejo njeno praktično uporabo.

Način uporabe posamezne metode ni predpisan v ZDDPO (2004), temveč v Pravilniku (2004), vendar pa lahko vseeno domnevamo, da se bodo metode uporabljale tudi v skladu z omenjenimi Vodili OECD, kot je opisano v nadaljevanju.

Vodila OECD sicer ne razvrščajo metod po njihovi uporabnosti, vendar dajejo prednost prvi skupini metod pred drugo. **Tradicionalne transakcijske metode** (mednje sodijo **metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške**) naj bi bile namreč bližje pravilu o nepovezanosti oseb kot **transakcijske dobičkovne metode** (mednje sodita **metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička**). Vodila OECD namreč za transakcijske dobičkovne metode uporabljajo tudi izraz »metode, ki naj bi bile uporabljene le v skrajni sili« (angl. methods of last resort), torej le takrat, ko primerni podatki za uporabo metod iz prve skupine niso dosegljivi. Vendar se je pri uporabi metod treba ravnati po 7. členu Pravilnika (2004), in sicer najprej uporabiti eno izmed prvih treh (tradicionalnih transakcijskih) metod, in šele če to ni mogoče, se lahko uporabi katera koli od preostalih dveh metod ali katera koli druga metoda.

Kot vidimo, je metod za ugotavljanje transfernih cen več, nobena od navedenih pa ni primerna za uporabo v vsakršnih okoliščinah; prav tako ni mogoče v danih okoliščinah katero izključiti že vnaprej.

3.3.1 Klasične transakcijske metode

Mednarodna podjetja v praksi pri oblikovanju transfernih cen največ uporabljajo klasične transakcijske metode. Tako davčne oblasti kot mednarodna podjetja menijo, da je razlog predvsem v tem, da standardne transakcijske metode najbolj neposredno izražajo neodvisno tržno načelo (Smernice OECD, tč. 2.49).

Med klasične transakcijske metode sodijo:

- metoda primerljivih prostih cen,
- metoda preprodajnih cen,
- metoda dodatka na stroške.

V nadaljevanju si oglejmo klasične transakcijske metode in načine njihove uporabe. Zakonodaje skoraj vseh držav dajejo klasičnim transakcijskim metodam prednost pred drugimi metodami. Pri praktičnih primerih, ki jih bomo prikazali, bomo predpostavili, da je bila opravljena analiza primerljivosti in da med povezanimi in prostimi transakcijami niso bile najdene razlike, ali, da so bile razlike iz cen ustrezno izločene.

3.3.1.1 Metoda primerljivih prostih cen

Med klasičnimi transakcijskimi metodami je najpomembnejša metoda primerljivih prostih cen, saj se pri njej tržno načelo pri ugotavljanju transfernih cen najbolj izrazi. Zato dajejo

mnoge zakonodaje o transfernih cenah tej metodi prednost tudi pred drugima klasičnima metodama; to velja tudi za slovensko zakonodajo.

Metoda primerljivih prostih cen temelji na primerjavi cenovnih dejavnikov med povezanimi podjetji in cenovnih dejavnikov med nepovezanimi podjetji. S to metodo se primerjajo cene, zaračunane za izdelke ali storitve povezanim osebam, s cenami, zaračunanimi za izdelke ali storitve nepovezanim osebam, v primerljivih okoliščinah.

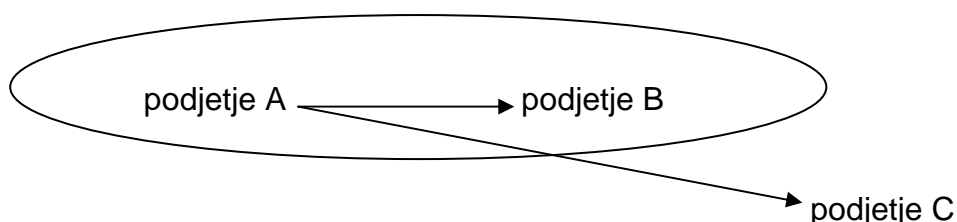
Metoda primerljivih prostih cen se lahko uporablja le tedaj, kadar so na trgu primerljive okoliščine, bodisi v podjetju (podjetje prodaja isto blago oziroma storitve povezanim in nepovezanim osebam) bodisi zunaj njega (na primerljivem trgu je primerljiv položaj med dvema nepovezanimi osebam, ki si med seboj prodajata enako ali primerljivo blago ali storitve). V praksi je zagotovo najlažje uporabiti metodo primerljivih prostih cen, ni pa uporabna prav v veliko številu primerih. Pri tej metodi se namreč primerja absolutna velikost cene v določeni transakciji (pri prodaji določenega izdelka ali storitve). Da lahko primerjamo neko ceno, mora biti izpolnjenih kar nekaj pogojev, med njimi je poglobliten ta, da je izdelek ali storitev, ki je predmet povezane transakcije, primerljiv z izdelkom ali s storitvijo, ki je predmet nepovezane transakcije. **Povezana transakcija** je tista, pri kateri sodelujeta davčno povezani osebi, **nepovezana** pa transakcija, ki temelji na povsem tržnih načelih in poteka med davčno nepovezanimi osebam.

Glede na metodiko primerjanja cen ločimo (Kuhar, 2001, str. 101):

- **metodo notranje primerljivih prostih cen** (angl. internal comparable),
- **metodo zunanje primerljivih prostih cen** (angl. external comparable).

Če podjetje A prodaja blago povezanemu podjetju B, je z metodo **notranje primerljivih prostih cen** primerna transferna cena tista, po kateri podjetje A prodaja enako blago in pod enakimi pogoji nepovezanemu podjetju C.

Slika 1: Metoda notranje primerljive proste cene

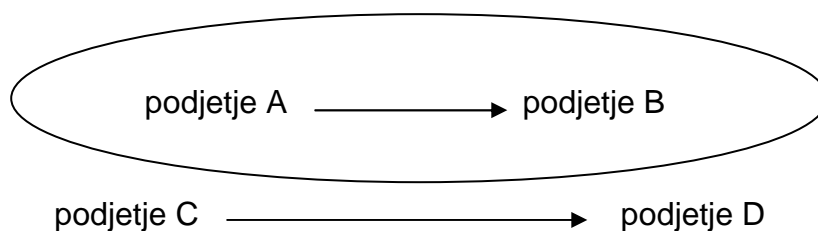


Vir: Guzina, 2003, str. 21.

Metodo **zunanje primerljivih prostih cen** uporabimo le, če nimamo na voljo podatkov za prvo metodo. To je tedaj, ko podjetje A prodaja enako blago pod enakimi pogoji le enemu kupcu, in sicer povezanemu podjetju B. Tedaj skušamo v skladu s to metodo najti na trgu

druge primerljive okoliščine, v katerih podjetji, ki med seboj trgujeta z enakim blagom in pod enakimi pogoji, nista med seboj povezani.

Slika 2: Metoda zunanje primerljive proste cene



Vir: Guzina, 2003, str. 22.

Na Sliki 2 je torej ustrezna transferna cena tista, po kateri med seboj poslujeta nepovezani podjetji C in D. Vendar ti podatki navadno niso javno dostopni ali pa jih je težko pridobiti. Zato lahko za primerjavo vzamemo ceno, po kateri povezano podjetje B kupuje pri nepovezanem podjetju C; podjetje A s to ceno primerja svojo transferno ceno pri prodaji B-ju (Slika 1 na str. 20).

Med obema opisanimi metodama primerljivih prostih cen se preferira metoda notranje primerljive proste cene, pri kateri pri primerjavi eno od podjetij ostane isto (podjetje A, ki prodaja tako podjetju B, kot tudi podjetju C).

Primer 1 (Petauer, 2005, str. 31):

Podjetje A prodaja povezanemu podjetju B proizvod po ceni 100 enot. Pod popolnoma istimi pogoji prodaja isti proizvod nepovezanemu podjetju C za 110 enot. Podjetje A lahko pričakuje, da bo pri inšpekcijskem pregledu transfernih cen moralo povečati svojo davčno osnovo za 10 enot za vsak proizvod, prodan podjetju B.

Primer 2 (Petauer, 2005, str. 31):

V istih okoliščinah so bile pri primerjanih nekontroliranih transakcijah na trgu ugotovljene cene: 95, 102, 110. V tem primeru je transferna cena med A in B v okviru prostih primerljivih cen in zato A-ju ne bo treba popravljati davčne osnove.

Kadar glede na podatke, ki so na voljo, ni mogoče uporabiti metode primerljivih prostih cen, je treba po 7. členu Pravilnika (2004) preveriti razpoložljivost uporabe, bodisi metode preprodajnih cen bodisi metode dodatka na stroške.

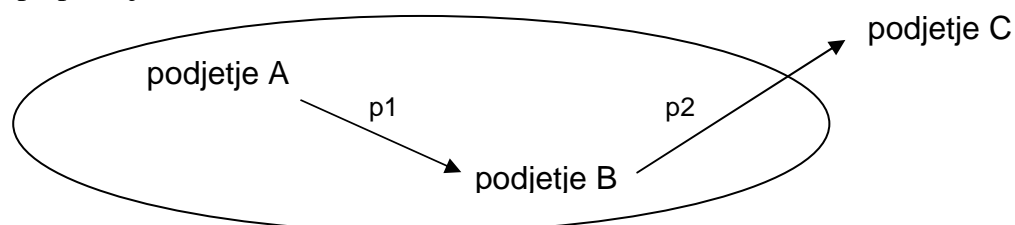
3.3.1.2 Metoda preprodajnih cen

Pri metodi preprodajnih cen se ne primerja absolutna velikost cene, temveč relativna velikost prodajne marže (razlike v ceni). To pomeni, da tudi ni potrebno, da gre za prodajo enakega

blaga ali storitev, temveč da lahko primerjamo maržo pri prodaji klimatskih naprav z maržo pri prodaji hladilnikov, če seveda prej ugotovimo, da se pri prodaji obeh vrst blaga ustvarja primerljiva marža. Na podlagi ustrezne marže (ki bi jo na trgu ustvarili nepovezani osebi) določimo primerljivo tržno ali transferno ceno. Ta metoda je najprimernejša za trgovske dejavnosti, kjer se izraz marža tudi najpogosteje uporablja.

Metoda preprodajnih cen torej izhaja iz cen, po katerih so sredstva ali storitve, kupljene od povezane osebe, znova prodane nepovezani osebi. Pri tej metodi se torej postavimo na stran kupca (na primer podjetja B, ki kupuje blago od povezane osebe – podjetja A) in najprej ugotovimo, kakšna je končna prodajna cena (tista, po kateri podjetje B prodaja blago naprej končnemu kupcu). Da dobimo ustrezno transferno ceno med podjetjema A in B, moramo končno prodajno ceno znižati za ustrezno razliko v ceni. Ustrezna razlika v ceni je tista, ki jo na trgu dosegata dve med seboj nepovezani osebi pri prodaji enakega ali primerljivega blaga in pod enakimi ali primerljivimi pogoji.

Slika 3: Metoda preprodajne cene



Vir: Guzina, 2003, str. 24.

Končna prodajna cena p_2 je cena, po kateri neodvisni končni kupec (podjetje C) kupi proizvod od podjetja B. Od te končne cene je treba odšteti primerno razliko v ceni tako, da dobimo ustrezno transferno ceno p_1 , po kateri podjetje B kupi proizvod od povezanega podjetja A.

Metoda preprodajne cene se uporabi tako, da se od končne prodajne cene (po kateri je proizvod prodan neodvisnemu kupcu) odšteje primerna razlika v ceni. Tako dobljena razlika je ustrezna transferna cena, po kateri prodajalec kupi proizvod od povezane osebe.

Primer 1 (Guzina, 2005, str. 8):

Podjetje B, ki prodaja avtomobile, dosega končno prodajno ceno v višini 20.000 EUR. Razlika v ceni, ki jo dosega njegov konkurent, ki prodaja enako znamko avtomobilov, je 8 odstotkov končne prodajne cene. Vendar podjetje B, v nasprotju s konkurentom, poravnava tudi stroške oglaševanja, ki znašajo 700 EUR za vsak prodani avtomobil. Izračun ustrezne transferne cene, po kateri podjetje B kupuje avtomobile od svojega dobavitelja, povezanega podjetja A, je torej:

$$\text{transferna cena} = 20.000 - 1.600 - 700 = 17.700 \text{ EUR}$$

Primer 2 (Petauer, 2005, str. 33):

Povezana oseba B kupi pri povezani osebi A blago za 120 enot in ga proda nepovezani osebi C (končnemu kupcu) za 200 enot. Bruto marža znaša 80 enot ali 40 odstotkov prodajne cene.

- Na trgu prodaja oseba D nepovezani osebi E podobno blago in ta ga kupi za 240 enot za 400 enot. Bruto marža znaša 160 enot ali zopet 40 odstotkov. Transferna cena med A in B je torej v skladu s tržnim načelom.
- Če bi B prodajal C-ju po isti ceni, njegova nabavna cena pri A pa bi znašala 140 enot, bi bruto marža znašala samo 60 enot ali 30 odstotkov in bi moral zato B davčno osnovo ustrezno povečati.

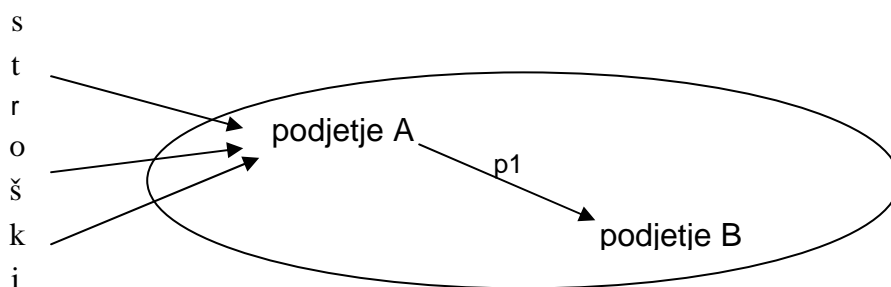
Metoda preprodajnih cen je zlasti uporabna pri preprodaji določenega blaga, kadar preprodajalec dosega relativno nizko razliko v ceni. Nasprotno pa se metoda dodatka na stroške uporablja predvsem, ko je dodana vrednost razmeroma visoka, na primer pri proizvodnji.

3.3.1.3 Metoda pribitka na stroške

Metoda dodatka na stroške prav tako primerja relativno velikost (v odstotkih), in sicer velikost dodatka na stroške. Tudi pri uporabi te metode ni potrebno, da primerjamo prodajo popolnoma enakega blaga ali storitev, saj se primerja le relativna velikost pribitka, ki ga podjetje doda svojim stroškom, in tako izračuna primerljiva tržna cena. Metoda dodatka na stroške je posebno uporabna tedaj, ko je pribitek na stroške razmeroma nizek. Taki primeri so proizvodnja in prodaja polizdelkov, prodaja določenih vrst preprostejših storitev in podobno.

Metoda pribitka na stroške se torej uporabi tako, da se na izračunane stroške proizvajalca (ali prodajalca) doda primeren pribitek na stroške. Tako izračunana vsota pomeni ustrezno transferno ceno, po kateri proizvajalec nato proda proizvod povezani osebi.

Slika 4: Metoda pribitka na stroške



Vir: Guzina, 2003, str. 26.

Izračunani stroški podjetja A so osnova za izračun transferne cene po metodi pribitka na stroške. Na tako izračunane stroške uporabimo primeren pribitek na stroške, pridobljen

primerjalno s podobnimi okoliščinami na trgu, tako da izračunamo transferno ceno p_1 , po kateri je proizvod prodan povezanemu podjetju B.

Primer 1 (Guzina, 2005, str. 9):

Podjetje A, ki izdeluje določene proizvode in jih prodaja povezanemu podjetju B, ima stroške v višini 4,40 EUR. V isti državi je še en proizvajalec enakih ali primerljivih izdelkov, ki le-te prodaja nepovezanim osebam in dosega 20 odstotni pribitek na stroške. Ta konkurenčni proizvajalec pa proizvode (recimo, da so to računalniški programi) tudi popolnoma prilagodi kupčevim potrebam, česar podjetje A ne dela. Stroški take prilagoditve so ocenjeni na dodatnih 5 odstotkov od celotno izračunanih stroškov. V tem primeru je izračun ustrezne transferne cene po metodi dodatka na stroške tak:

$$\text{transferna cena} = 4,40 + 0,22 (5\%) + 0,88 (20\%) = 5,50 \text{ EUR}$$

Primer 2 (Petauer, 2005, str. 35):

Podjetje A prodaja povezanemu podjetju B blago. Proizvodni stroški podjetja A znašajo 100 enot, prodajna cena je 140 enot, pribitek na stroške znaša torej 40 enot.

Isti proizvod prodaja pod istimi pogoji tudi nepovezanemu podjetju C. Proizvodni stroški so enaki, prodajna cena znaša 150 enot, pribitek na stroške znaša torej 50 enot. Za razliko bo moral A ustrezno popraviti davčne bilance, ne pa tudi poslovne.

Metoda dodatka na stroške torej temelji na stroških, ki so nastali dobavitelju sredstev ali storitev v povezani transakciji. Kot pove že ime, se pri tej metodi postavimo na stran prodajalca (na primer podjetja A) in s pomočjo njegovih stroškov in ustreznega pribitka na te stroške izračunamo ustrezno transferno ceno. Ob znanih stroških je edini problem te metode ugotoviti, kolikšen je ustrezen dodatek (pribitek) na stroške. Le-ta se ugotavlja z uporabo podatkov o primerljivih podjetjih na trgu, ki prodajajo enako blago in pod enakimi pogoji. Če pogoji niso enaki, je treba dodatek na stroške ustrezno prilagoditi.

Pri metodi pribitka na stroške je torej bistveno določiti primerno relativno velikost pribitka na stroške. Primerna relativna velikost pribitka na stroške je tista, ki jo v podobnih okoliščinah dosega primerljivo podjetje, ki opravlja podobne poslovne funkcije (ob uporabi podobnih sredstev in prevzemanju podobnih tveganj) ter prodaja proizvode neodvisnemu podjetju.

Da bi ugotovili primerljivost povezanih in nepovezanih transakcij, je treba natančno analizirati izvedene funkcije, prevzeta tveganja in porabljen sredstva davčnega zavezanca in tudi konkurence. Smiselno je, da se v analizo konkurence zajame več primerljivih podjetij, na primer vsaj pet, lahko pa tudi dvajset in več. Pri podjetjih, pri katerih so glede na opravljene funkcije prevzeta tveganja in porabljen sredstva primerljiva z davčnim zavezancem, se proučijo finančni podatki za več zaporednih let (po navadi tri oziroma največ za pet let). Ob tem se iz nadaljnje analize po navadi izključijo konkurenčna podjetja, ki v proučevanem obdobju poslujejo z izgubo (nobeno podjetje, ki posluje v normalnih tržnih razmerah, namreč

dolgoročno ne more poslovati z izgubo). Za druga primerljiva podjetja se nato izračunajo povprečne vrednosti njihovih marž (ali dodatkov na stroške) za proučevano obdobje (za vsako družbo posebej). Nato se iz povprečnih vrednosti marž (oziroma dodatkov na stroške) posameznih podjetij izračunajo srednja vrednost (mediana) ter spodnji in zgornji kvartil porazdelitve vrednosti.

Transferne cene davčnega zavezanca naj bi bile ustrezne, če je vrednost njegove marže ali dodatka na stroške blizu srednji vrednosti ali celo nad njo. Ali bodo z davčnega stališča sprejemljive tudi transferne cene, ki davčnemu zavezancu zagotavljajo maržo ali dodatek na stroške, ki je pod srednjo vrednostjo ali pod spodnjim kvartilom porazdelitve vrednosti, je seveda odvisno od davčnih oblasti. Razumna davčna oblast bo dovolila, da je vrednost marže ali dodatka na stroške davčnega zavezanca nekje med zgornjim in spodnjim kvartilom porazdelitve vrednosti. Seveda to velja pod pogojem, da je bila **analiza konkurence** skrbno opravljena. Na tako razmišljanje napeljuje tudi določba 18. člena Pravilnika (2004), ki določa, da se za določanje transfernih cen lahko uporabi tudi razpon primerljivih tržnih cen (Guzina, 2005a, str. 10).

3.3.2 Metode na podlagi dobička

Po metodi na podlagi dobička se ugotavljajo transferne cene tedaj, ko zaradi kompleksnosti poslovnih okoliščin ni dostopnih podatkov ali kadar ti niso dovolj kakovostni, ko zaradi narave podjetniških okoliščin ni mogoče uporabiti tradicionalnih transakcijskih metod ali te niso dovolj zanesljive. Vendar metode transakcijskega dobička ne bi bilo primerno uporabiti brez vnaprejšnjega proučevanja zanesljivosti uporabljene metode. Tako se ustreznost transfernih cen ugotavlja na podlagi velikosti dobička, ustvarjenega v transakciji med povezanima osebama (Smernice OECD, tč. 3.49–3.51).

Med metodami na podlagi dobička sta najbolj znani naslednji: metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička.

1. Metoda porazdelitve dobička

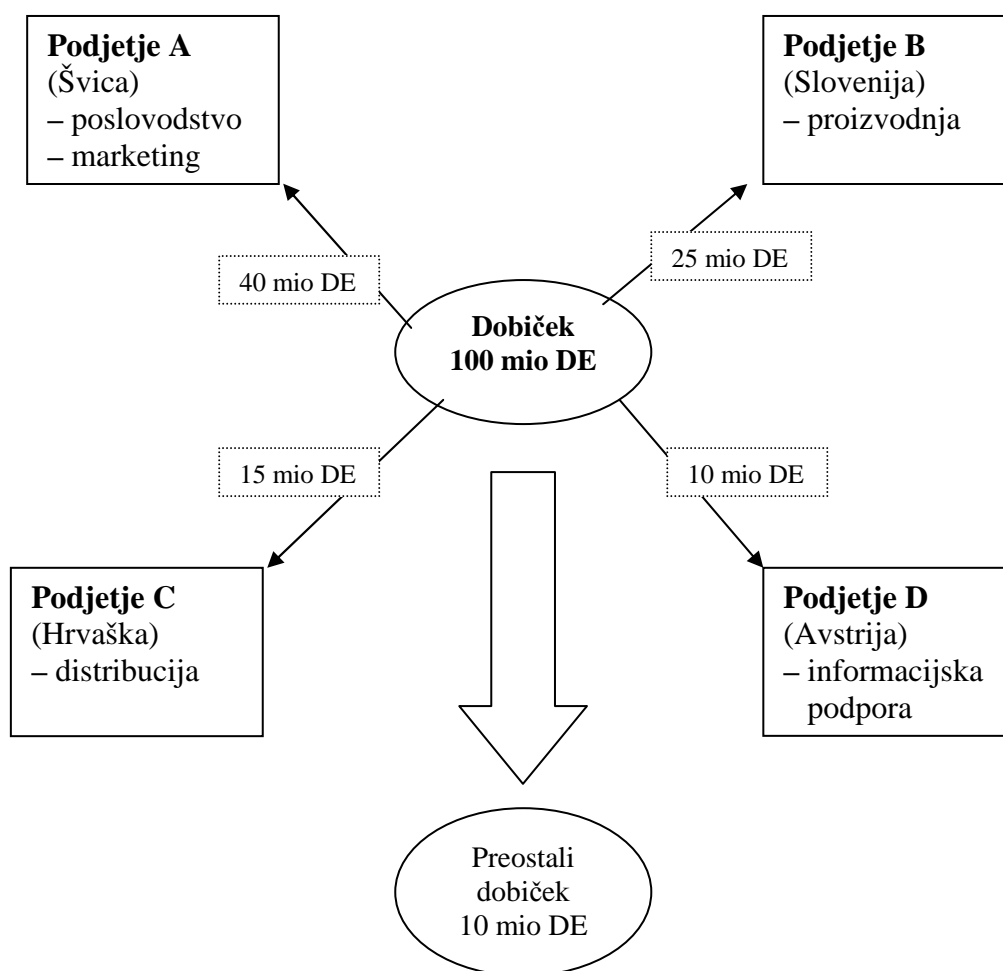
Metoda porazdelitve dobička je še veliko manj konkretna od vseh prej omenjenih. Podjetja jo le redko uporabljajo za oblikovanje transfernih cen (Smernice OECD, tč. 3.2). Za to je več razlogov:

- Metoda razdelitve dobička je v primerjavi s tradicionalnimi transakcijskimi metodami manj neposredna, tako da tudi vodila OECD dajejo prednost prvi skupini metod.
- Za uporabo te metode je treba pridobiti večjo količino primerljivih podatkov. Ker pri iskanju primerljivih okoliščin na trgu primerjamo tako prodajalca kot tudi kupca, je iskanje in zbiranje ustreznih podatkov še toliko težje.
- Ker povezani podjetji po navadi poslujeta v dveh različnih državah z različno računovodsko in davčno zakonodajo, so za uporabo te metode potrebne večje

prilagoditve. Neredko pa je iz nekaterih tujih držav tudi težko pridobiti ustrezne računovodske podatke.

Osnova za uporabo te metode je seštevek dobička obeh povezanih podjetij in ta se nato po določenih ključih (ponderjih) razdeli med obe podjetji. Na podlagi zneska dobička, ki pripada posameznemu podjetju, se nato izračunajo ustrezne transferne cene. Kot ključi (ponderji) se navadno uporabljajo razmerja, v katerih obe podjetji opravljata določene poslovne funkcije, ter razmerja, v katerih obe podjetji prevzmeta neka tveganja. Če vse poslovne funkcije večinoma opravlja le eno od podjetij (marketing, financiranje, prodaja in druge) in če to podjetje nosi tudi večino tveganj (neplačil, garancij, potencialnih tožb ipd.), je prav, da pripada temu podjetju tudi večina dobička. Metoda naj bi bila po Pravilniku (2004) uporabna le tedaj, kadar podjetje ne more uporabiti nobene od teh prej opisanih metod.

Slika 5: Uporaba metode porazdelitve dobička



Vir: Kuhar, 2004, str. 34.

Na Sliki 5 je prikazana praktična uporaba metode porazdelitve dobička, pri kateri je celotna skupina ustvarila za 100 mio DE (denarnih enot) dobička. Vzemimo, da je z enostavno funkcijsko analizo, proučitvijo tveganj in vloženih sredstev mogoče ugotoviti, da pripada

največji delež dobička podjetju A, najmanjši pa podjetju D. Za 10 mio DE pa na podlagi navedene analize ni mogoče ugotoviti, katero podjetje ali katera njegova funkcija je zanj zaslužna. Za tisti del dobička, ki ga ne moremo pripisati neposredno posameznemu podjetju, pa opravimo analizo, pri kateri moramo upoštevati okoliščine, po katerih določimo relativno vrednost sredstev in skušamo ugotoviti, kako bi se ta dobiček razdelil pri neodvisnih podjetjih.

Prednost metode delitve dobička je v tem, da je z njeno uporabo mogoče ugotoviti transferne cene tudi pri transakcijah, za katere ni mogoče najti primerljive transakcije med neodvisnimi osebami, in da obe strani v poslu prejmeta ustrezno nadomestilo za opravljene funkcije. Druga prednost metode razdelitve dobička je v tem, da se v primerih, ko proučujemo povezano transakcijo na obeh straneh (kupca in prodajalca), lahko izognemo skrajnim in neverjetnim rezultatom glede velikosti in delitve dobička; to ugodno vpliva na ravnanje davčnih oblasti in davčnih zavezancev (Smernice OECD, tč. 3.6 in 3.7).

Slabost te metode pa je v tem, da pogosto ni mogoče primerjati opravljenih transakcij in doseženih dobičkov. Težko jo je tudi uporabljati, saj davčne oblasti in davčni zavezanci le stežka pridobijo verodostojne informacije glede skupnega dobička in stroškov, ki so jih imeli posamezni udeleženci povezane transakcije – to pa je osnova za uporabo neodvisnega tržnega načela (Smernice OECD, tč. 3.8 in 3.9).

2. Metoda stopnje čistega dobička

Metoda stopnje čistega dobička je glede uporabe podobna metodi porazdelitve dobička. Pomembno je, da za uporabo metode porazdelitve dobička potrebujemo podatke obeh podjetij, za uporabo metode stopnje čistega dobička pa le podatke enega od njiju (podatke zgolj enega podjetja je po navadi lažje pridobiti). S to metodo se, kot pove že njeno ime, najprej določi stopnja čistega dobička, ki naj bi jo podjetje doseglo. Ustrezna stopnja čistega dobička se določi po podatkih konkurenčnih podjetij, podatkih panoge ipd. Nato se na podlagi izračunane stopnje čistega dobička določijo transferne cene tako, da je ta stopnja tudi dosežena.

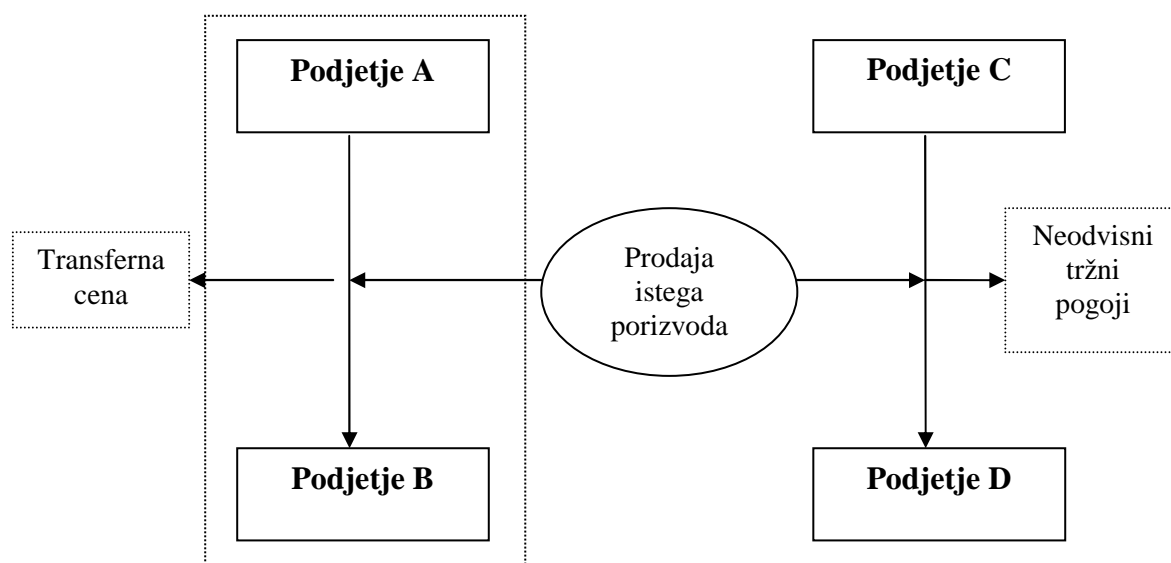
Ob uporabi metode stopnje čistega dobička se vedno primerja relativni čisti dobiček, torej čisti dobiček (izražen v odstotku), ki ga primerjamo z neko drugo računovodsko kategorijo, na primer z vrednostjo prihodkov, odhodkov oziroma sredstev.

Tako bi za primerjavo relativnega čistega dobička pri uporabi metode stopnje čistega dobička lahko uporabili enega od naslednjih kazalnikov:

- dobičkonosnost prihodkov: čisti dobiček/prihodki;
- čisti dobiček v primerjavi z odhodki: čisti dobiček/odhodki;
- dobičkonosnost sredstev: čisti dobiček/povprečna vrednost sredstev.

Za primerjavo relativnega dobička bi lahko uporabili tudi druge podobne kazalnike, saj ti v ZDDPO (2004) oziroma v Pravilniku (2004) niso predpisani (Guzina, 2005b, str. 26).

Slika 6: Uporaba metode porazdelitve dobička



Vir: Kuhar, 2004, str. 36.

Ob predpostavki, da sta podjetji A in B povezani podjetji, preostali dve pa neodvisni, bomo po metodi stopnje čistega dobička ugotovili transferno ceno tako, da bomo primerjali čisti dobiček, ki ga pri prodaji dosega podjetje A, s tistim, ki ga dosega podjetje C, saj le-to trguje v nekontroliranih transakcijah. Če dosega na primer neodvisno podjetje pri prodaji istega proizvoda v nekontrolirani transakciji čisti dobiček 1000 enot, mora približno isti čisti dobiček dosegati tudi povezano podjetje v kontrolirani transakciji (Kuhar, 2003, str. 69).

Kot prednost uporabe metode stopnje čistega dobička je v literaturi navedeno to, da je čisti dobiček podjetja lahko manj odvisen od posameznih transakcij kot od cene proizvodov oziroma storitev v posamični transakciji. Pomembna prednost je tudi lažja določitev čistega dobička v primerih, ko so podjetja tesno povezana v mnogih dejavnostih in je težko pridobiti natančne informacije o izvedenih funkcijah in odgovornostih posameznih udeležencev transakcije (Smernice OECD, tč. 3.27–3.28).

Največja pomanjkljivost metode stopnje čistega dobička je v tem, da lahko na čisti dobiček vplivajo zgolj dejavniki, ki zelo malo ali samo posredno vplivajo na čisti dobiček ali ceno (na primer razmeroma visoki stroški, ki so posledica zagona, neuspešnosti, slabega menedžmenta in nemotivirane delovne sile). To lahko vodi v situacijo, v kateri imajo člani mednarodnega podjetja neverjetno nizko ali visoko stopnjo čistega dobička. Velika slabost te metode je tudi v tem, da uporaba neodvisnega tržnega načela zahteva informacije o nepovezanih transakcijah v trenutku, ko pride do izvedbe povezanih transakcij (Smernice OECD, tč. 3.29–3.33).

3.3.3 Druge metode

Za dokazovanje uporabe tržnega načela je mogoče uporabiti tudi druge metode, če dajejo boljše rezultate kot metode, obravnavane doslej. Tako se lahko mednarodna podjetja (angl. Multinational Enterprise, MNE) odločijo za cene, ki jih v pogajanjih dosežejo konkurenčna podjetja v MNE ali pa referenčne objavljene cene, ki pa se v praksi ne uporabljajo. Če uporabljamo katero od takih metod, je njeno ustreznost nujno preveriti s katero od priznanih metod. Ne glede na to se lahko zgodi, da pri inšpekcijskem pregledu transfernih cen taka metoda ne bo priznana kot ustrezna.

3.4 Uporabnost metod pri posameznih transakcijah in po posameznih državah

Ker izbrana metoda oblikovanja transfernih cen po navadi določa tudi višino transferne cene, je izbira metode eno najpomembnejših opravil pri oblikovanju transfernih cen. V Tabeli 3 navajam metode OECD za ugotavljanje transfernih cen in značilne primere uporabe posamične metode.

Tabela 3: Uporabnost metod pri posameznih transakcijah

Metoda za ugotavljanje transfernih cen	Značilni primeri uporabe metode
Metoda primerljivih prostih cen	neopredmetena sredstva promet blaga posojila, financiranje
Metoda preprodaje	prodaja gotovih izdelkov
Metoda pribitka na stroške	storitve prodaja polizdelkov dolgoročni prodajni in nakupni aranžmaji
Metoda delitve dobička	transakcije, pri katerih sodeluje več povezanih podjetij
Metoda porazdelitve stopnje čistega dobička	storitve prodaja gotovih izdelkov, pri kateri ni mogoče uporabiti metode preprodaje prodaja polizdelkov (zlasti če ni mogoče uporabiti metode pribitka na stroške)

Vir: Petauer, 2005, str. 45.

Ker je učinkovitost davčne službe pri nadziranju poslovanja med povezanimi osebami zelo odvisna od podatkov, ki jih zagotavlja zavezanec, je bistvo vodenja ustrezne dokumentacije o transfernih cenah (kot izhaja iz petega poglavja Smernic OECD), da naj bi bilo iz nje pregledno razvidno, da se transferne cene v danem podjetju oblikujejo po zakonodaji, ki ureja to področje. V Tabeli 4 (na str. 30) so prikazane dovoljene metode določanja transfernih cen in zahtevana dokumentacija po posameznih državah.

Tabela 4: Prednostne metode in zahtevana dokumentacija po posameznih državah

Država	Dovoljene metode določanja transfernih cen	Zahtevana dokumentacija
Avstrija	Ni zavezujočih pravil, dovoljene so vse metode, ki so v skladu s Smernicami OECD.	Zahtevana dokumentacija v skladu s Smernicami OECD.
Velika Britanija	Najpomembnejše so Smernice OECD, pri tem imajo prednost standardne transakcijske metode.	Zahteva se popolna dokumentacija, ki je pomembna za obrambo pri davčni reviziji.
Francija	Prednost se daje standardnim transakcijskim metodam.	Nobeni formalni obveznosti, zahteva se vodenje takšne dokumentacije, ki je v resnici uspešna pri dokazovanju.
Madžarska	Če se ne da uporabiti standardnih transakcijskih metod, se lahko uporabijo tudi druge metode.	Podjetja, ki se ne štejejo za majhna podjetja, morajo voditi dokumentacijo, ki dokazuje uporabo izbrane metode.
Nemčija	Prednost imajo standardne transakcijske metode. Metoda delitve dobička samo v nujnih primerih.	Zahteva se podrobna dokumentacija: splošne informacije, opis usmerjenih transakcij itn.
Italija	Prednost imajo standardne transakcijske metode.	Zahtevana dokumentacija po Smernicah OECD.
Luksemburg	Vse metode, ki so skladne s Smernicami OECD.	Čeprav ni posebej zahtevano, se priporoča vodenje ustrezne dokumentacije.
Švica	Vse metode, ki so skladne s Smernicami OECD.	Ne zahteva se vodenje nobene posebne dokumentacije, ob pregledu je treba dokazati uporabo neodvisnega tržnega načela.

Vir: Transfer Pricing Global Reference Guide, 2004.

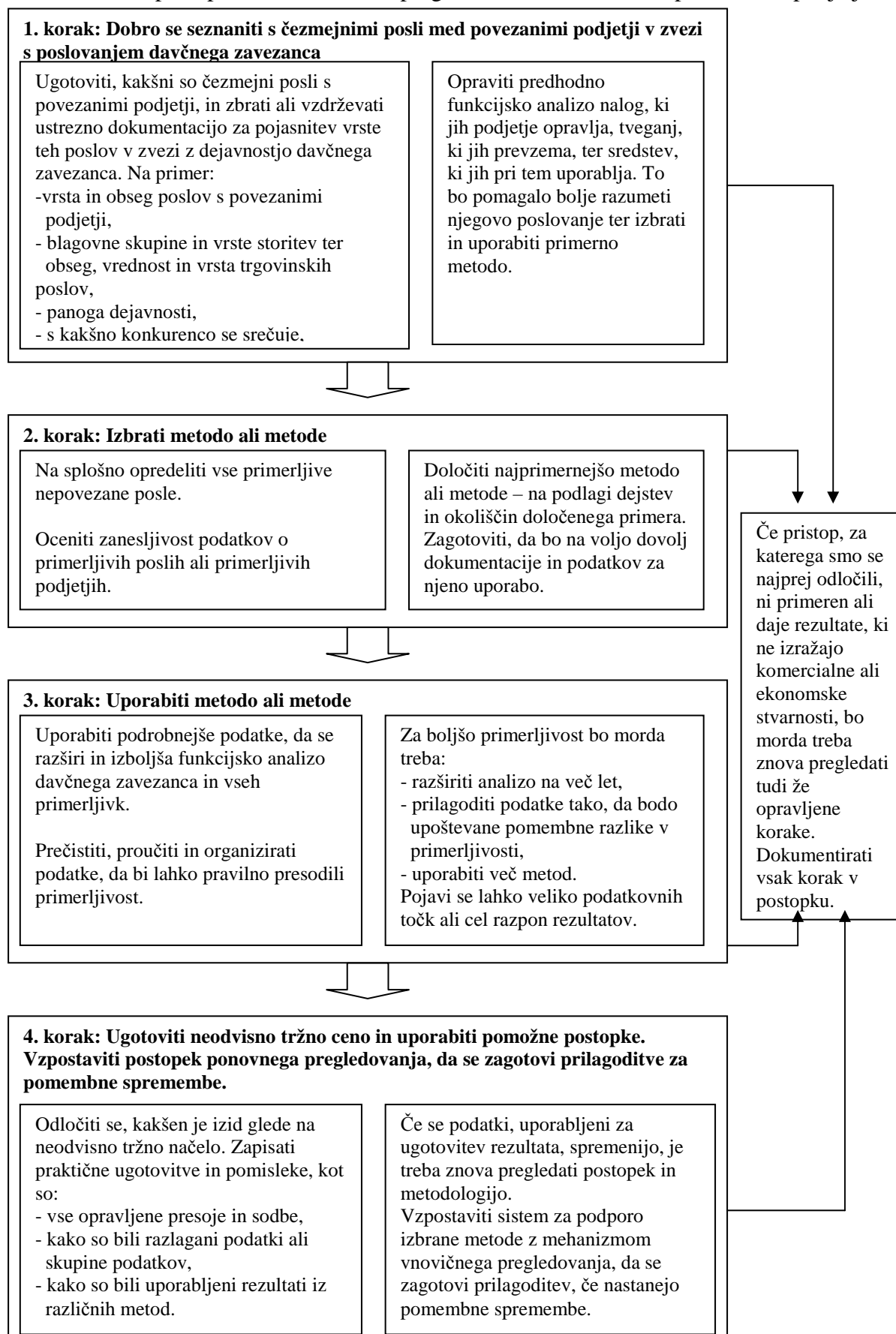
3.5 Model za praktično uporabo neodvisnega tržnega načela

Ker gre pri obravnavanju transfernih cen za zelo široko in kompleksno problematiko, podjetja, ki so udeležena v povezanih transakcijah, toliko bolj potrebujejo model oziroma postopek, po katerem naj oblikujejo cene, skladne z neodvisnim tržnim načelom (Kuhar, 2004, str. 37). Postopek je sestavljen iz štirih korakov, na podlagi katerih naj bi se oblikovale transferne cene med povezanimi osebami. Bolj ko bi podjetja sledila tem korakom, manj bi bilo mogoče prilagajati njihove izkaze (in s tem tudi dvojno obdavčevanje ali kaznovanje). Pri tem je pomembno, da je to zgolj model, ki naj bi bil podjetjem v pomoč. Po kakšnem modelu si podjetja oblikujejo svoje transferne cene, pa je odvisno od ocene posameznih podjetij.

Postopek sestavljajo štirje koraki (Transfer Pricing Guidelines, 2000, tč. 273–289):

1. seznanitev s poslovanjem povezanih podjetij,
2. izbira ene ali več metod za določitev transfernih cen,
3. uporaba izbrane ali izbranih metod,
4. ugotovitev neodvisne tržne cene.

Slika 7: Prikaz postopka za določitev ali pregled transfernih cen med povezanimi podjetji



Vir: Kuhar, 2004, str. 39.

Vsebinsko posamezni koraki pomenijo:

1. korak: Dobra seznanitev s čezmejnimi posli med povezanimi strankami v zvezi s poslovanjem podjetja

V tej fazi je bistveno, da podjetje pripravi dokumentacijo, iz katere bosta razločno vidna vrsta in obseg poslov med povezanimi podjetji v povezavi z dejavnostjo podjetja (na primer, kako se opravljajo posli podjetja s povezanimi strankami, kaj podjetje pridobi s sodelovanjem v teh poslih itn.). Pri tem mora podjetje poznati naravo transakcije ter vsa dejstva in okoliščine, ki so vplivali na poslovanje in razmere na trgu (na primer s kakšno konkurenco se srečuje podjetje).

Opravila naj bi se tudi predhodna funkcijska analiza, v kateri bi matično podjetje proučilo širše dejavnosti (naloge), ki jih opravljajo zanj pomembne odvisne družbe mednarodnega podjetja. To mu bo pomagalo določiti primerno metodo oblikovanja cen v drugem koraku tega postopka. Funkcijska analiza na tej stopnji naj bi še ne bila posebno obsežna. Podrobnosti, uvrščene v funkcijsko analizo, so odvisne od metode oblikovanja cen, ki si jo je podjetje izbralo. Namen funkcijske analize na tej stopnji naj bi bila odločitev, katera metoda (ali metode) bo verjetno primerna – glede na okoliščine poslovanja davčnega zavezanca in vrsto informacij, potrebnih za uporabo izbrane metode.

Pri tem pa ne kaže pozabiti, da posli v mednarodnem podjetju morda ne bodo dali zanesljivih primerljivk za določitev neodvisne tržne cene, če ne potekajo pod normalnimi, neodvisnimi tržnimi pogoji. To se lahko zgodi (Kuhar, 2004, str. 40):

- če posli ne potekajo v okviru rednega poslovanja (podjetje, ki gre v stečaj, prodaja svoje izdelke nepovezanim preprodajalcem po likvidacijski ceni – ker pa to ni prodaja v okviru redne poslovne dejavnosti, ni veljavna primerljivka za transferne cene) ali
- če je nepovezan posel sklenjen predvsem z namenom, da se tako odloči oziroma ugotovi neodvisna tržna cena glede na povezani posel.

Primer (Kuhar, 2004, str. 40):

Podjetje, ki obratuje z 90-odstotno zmogljivostjo, proda celoten obseg svoje proizvodnje povezanim podjetjem. Da bi izrabilo nezasedene zmogljivosti in dobilo neodvisno tržno ceno, poveča svojo proizvodnjo do polnega izkoristka zmogljivosti. Dodatno proizvedene količine potem proda nekemu neodvisnemu podjetju z nominalnim pribitkom na mejne stroške, ta pribitek pa določi z namenom, da oblikuje željeno primerljivo ceno za utemeljitev transfernih cen. Te prodaje neodvisnemu podjetju ne bi bilo mogoče uporabiti kot veljavne primerljivke, ker je eden temeljnih namenov tega posla določitev neodvisne tržne cene.

2. korak: Izbira metode ali metod

Na podlagi ustrezne dokumentacije in drugih podatkov, iz katerih je mogoče primerjati razmere na trgu in oceniti poslovanje podjetja, si mora podjetje izbrati ustrezno metodo ali metode za izračunavanje transferne cene, ki bodo skladne z neodvisnim tržnim načelom.

Prvi pogoj za ustrezno odločitev glede uporabe metod je, da podjetje pozna naravo same transakcije ter vsa dejstva in okoliščine, ki so vplivali nanjo in na razmere na trgu. To je mogoče tedaj, ko ima podjetje na voljo dovolj ustrezne dokumentacije in drugih podatkov, na podlagi katerih lahko primerja razmere na trgu in presodi, da je mogoče uporabo ene ali več metod za oblikovanje transfernih cen določiti po neodvisnem tržnem načelu.

3. korak: Uporaba izbrane metode ali metod

Poglavitni namen funkcijske analize je ugotoviti stopnjo primerljivosti usmerjenih poslov mednarodnega podjetja z neusmerjenimi posli nepovezanih oseb. Po izbiri metode ali metod se lahko predhodna funkcijska analiza razširi tako, da je iz nje razvidna tudi izbira metode. Slika 8 (na str. 34) prikazuje, kako je funkcijsko analizo – glede na uporabljeno metodo za ugotavljanje transfernih cen – mogoče uporabiti različno. Obsežnost funkcijske analize je odvisna od vrste, vrednosti in zapletenosti zadev, s katerimi mednarodno podjetje posluje, od vrste poslovne dejavnosti in strategije podjetja pa tudi od značilnosti njegovih proizvodov ali storitev.

4. korak: Izračun neodvisne tržne cene in začetek postopka v podporo izbrani metodi

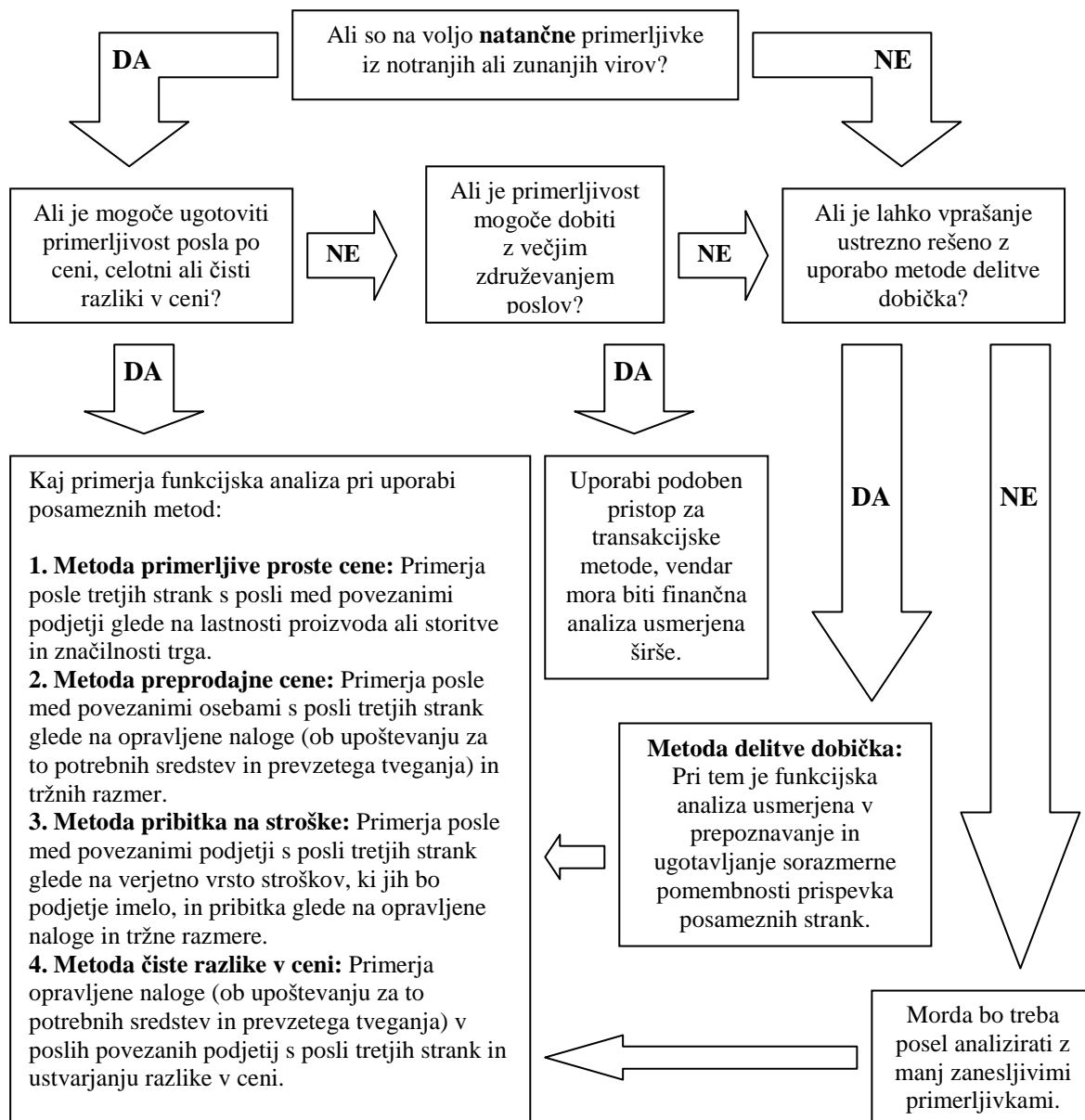
V tem koraku sledi izračun transferne cene in ugotovitev, ali je skladna z neodvisnim tržnim načelom. Ob tem je treba znova pregledati vso dokumentacijo, da bi ugotovili objektivno neodvisno tržno ceno. Vendar pa je uporaba neodvisnega tržnega načela v praksi povezana z več težavami. Pri transfernih cenah bo vedno potrebno nekaj temeljite presoje, in tega se morata pri analiziranju transfernih cen zavedati tako davčni zavezanec kot davčna uprava.

Podjetje mora vzpostaviti ustrezne mehanizme, ki mu bodo sporočali spremembe razmer, upoštevanih pri določitvi transfernih cen, zato mora imeti ves čas na voljo podatke o okoliščinah, v katerih posluje, o stanju uporabljenih primerljivk in posledično o razmerah na trgu.

Navedeni postopek lahko uporabljajo podjetja kot model za oblikovanje transfernih cen, vendar si bo vsako podjetje moralo samo izdelati in prilagoditi postopek, ki bo – glede na okoliščine, v katerih posluje – zanj primernejši.

Slika 8 (na str. 34) prikazuje, kako je funkcijsko analizo – glede na uporabljeno metodo za ugotavljanje transfernih cen – mogoče uporabiti različno.

Slika 8: Uporaba funkcijske analize pri posamezni metodi



Vir: Transfer Pricing Guidelines, 2000.

4 DOKUMENTACIJA V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI

4.1 Dokumentacija za davčne namene

Peto poglavje Smernic OECD je namenjeno dokumentaciji v zvezi z oblikovanjem transfernih cen, ki jo mora davkoplačevalec poslati davčni upravi, če se od njega to zahteva. Prav tako pomaga davkoplačevalcem z opredeljevanjem potrebne dokumentacije, ki omogoča dokazovanje, da so transferne cene oblikovane po neodvisnem tržnem načelu. Vsak davčni zavezanec si mora prizadevati, da so njegove transferne cene za davčne namene usklajene s tržnim načelom, s podatki, ki jih je razumno (lahko) pridobil med ugotavljanjem transfernih

cen. To pa pomeni, da mora imeti na voljo ustrezno dokumentacijo, iz katere je razvidna usklajenost njegovih transfernih cen s tržnim načelom.

V večini držav (žal Slovenije ni med njimi) je dokazano breme v zvezi s transfernimi cenami na strani davčnega organa. To pomeni, da davčnemu zavezancu ni treba dokazovati, da so transferne cene usklajene s tržnim načelom, razen kadar davčni organ ugotovi neskladje med zavezančevimi transfernimi cenami in tržnim načelom. Vendar pa lahko tudi v državah, kjer je dokazano breme na strani davčnega organa, davčni organ od zavezanca zahteva, da predloži dokumentacijo v zvezi s transfernimi cenami, kajti brez te dokumentacije davčni organ ne more opraviti pregleda transfernih cen. Če davčni zavezanec ne predloži ustrezne dokumentacije, se lahko zgodi, da preide dokazno breme z davčnega organa na davčnega zavezanca.

Davčni zavezanec naj bi z zbiranjem dokumentacije ne imel nerazumno velikih stroškov, kadar gre za pridobivanje podatkov od tujih podjetij ali za pridobivanje obsežnih podatkov o nepovezanih transakcijah, zlasti če takih podatkov ni ali pa so (zelo) težko dostopni.

Davčni organ mora spoštovati davčno tajnost, to pomeni, da v javnost ne smejo priti podatki ali dokumenti, ki so poslovna skrivnost.

Na splošno ni mogoče za vsak primer že vnaprej opredeljevati dokumentacijo, ki naj bi jo imel na voljo davčni zavezanec; države jo navadno predpišejo s svojimi zakoni. Ne glede na to pa se je v praksi pokazalo za primerno, da je po Smernicah OECD za povezana podjetja priporočljivo hraniti in voditi dokumentacijo o (Tomelj, 2003, str. 27):

- opisu dejavnosti,
- organizacijski strukturi,
- lastniških povezavah med povezanimi osebami,
- obsegu poslovanja in dobičkah za nekaj zadnjih let,
- obsegu in vrsti poslov z zavezančevimi tujimi povezanimi osebami, na primer, kar zadeva prodajo blaga, opravljanje storitev, najemnino, uporabo in prenos neopredmetenih sredstev in posojila,
- informacijah o cenovni politiki, poslovni strategiji.

4.2 Zagotavljanje ustrezne dokumentacije po slovenski davčni zakonodaji

V Sloveniji zahtevano dokumentacijo podrobno določa 365. člen Zakona o davčnem postopku (2004). Našteto dokumentacijo naj bi zagotavljala predvsem podjetja, ki poslujejo s tujimi povezanimi podjetji, vendar tudi tista, ki poslujejo zgolj z rezidenti (ZDavP vsebuje zgolj splošno določbo, da naj bi obseg dokumentacije ustrezal dejstvu, da gre za transakcije med povezanimi osebami – rezidenti).

Po omenjeni določbi ZDavP (2004) naj bi davčni zavezanec zagotavljal naslednjo dokumentacijo o oblikovanju transfernih cen:

a) v zvezi z organizacijsko strukturo:

- navedbo udeležencev v transakcijah med povezanimi osebami, opis povezav ter zgodovine povezav s pomembnimi spremembami,
- navedbo pridruženih podjetij, katerih transakcije neposredno ali posredno vplivajo na višino cene v transakcijah med povezanimi osebami,
- opis in shemo organizacijske strukture davčnega zavezanca na svetovni ravni, ki vsebuje vse transakcije, ki bi lahko bile pomembne pri ugotavljanju primerljive tržne cene dokumentirane transakcije;

b) v zvezi z vrsto dejavnosti oziroma panoge ter tržnimi pogoji:

- opis dejavnosti, s katerimi se ukvarjajo davčni zavezanec in povezane osebe in navedbo pomembnih preteklih dogodkov,
- navedbo splošnih ekonomskih in pravnih dejavnikov, ki vplivajo na poslovanje davčnega zavezanca in na celotno panogo,
- načrte davčnega zavezanca v obsegu, ki pripomore k boljšemu razumevanju vrst transakcij med povezanimi osebami in namena teh transakcij (na primer načrt prodaje, proizvodnje in širitve poslovnih aktivnosti),
- opis strukture, intenzivnosti in dinamike konkurenčnega okolja in navedbo tržnega deleža davčnega zavezanca na domačem trgu in na tujih trgih, kjer imajo sedeže druge povezane osebe,
- opis neopredmetenih sredstev davčnega zavezanca, ki bi lahko bila pomembna pri določanju transfernih cen proizvodov in storitev,
- informacije o postopkih, ki so bili izvedeni, sredstvih, ki so bila uporabljena, in tveganjih, katerim je bil izpostavljen davčni zavezanec, v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami,
- opis kapitalskih razmerij, ki se nanašajo na transakcije s povezanimi osebami (primeroma vire financiranja);

c) v zvezi s transakcijami med povezanimi osebami:

- opis transakcij med povezanimi osebami, ki razkriva sredstva ter storitve, na katere se nanaša transakcija, udeležence, tip, pogostost in vrednost transakcij ter vseh pomembnih poslov povezanih oseb na pomembnih geografskih trgih, valute transakcij, roke in pogoje transakcij in njihovo povezavo z roki in pogoji drugih transakcij, ki so potekale med udeleženci,
- kopije vseh pomembnih dogovorov med povezanimi osebami;

č) v zvezi s predpostavkami, strategijami in tržnimi usmeritvami:

- pomembne informacije v zvezi s poslovnimi strategijami in pomembne posebne okoliščine (primeroma transakcije med povezanimi osebami, ki se v celoti ali deloma

- kompensirajo med sabo, strategije pridobitve tržnega deleža, proces izbire distribucijskih poti in strategije uprave, ki vplivajo na določitev transfernih cen),
- če si davčni zavezanec aktivno prizadeva za pridobitev večjega tržnega deleža, dokumentacijo, ki dokazuje, da je bila izvedena primerna analiza pred vpeljavo strategije povečanja tržnega deleža, da se bo strategija povečanja tržnega deleža izvajala le v razumno dolgem obdobju in da se stroški, ki jih nosi vsaka povezana oseba, delijo proporcionalno glede na pričakovane koristi vsake povezane osebe,
 - predpostavke in informacije v zvezi z dejavniki, ki so vplivali na določitev transfernih cen ali izbiro politike določanja transfernih cen za celotno skupino povezanih oseb;

d) v zvezi z analizo primerljivosti, analizo funkcij in analizo tveganj:

- opis sredstev, primerljivih s predmetom transakcije (na primer za sredstva, ki niso neopredmetena sredstva, njihove fizične lastnosti, kakovost, dostopnost, na primer za storitve, njihovo vrsto in primeroma za neopredmetena sredstva obliko transakcije, vrsto neopredmetenega sredstva, pravice do uporabe le-tega, ki so prenesene, in pričakovane koristi od njegove uporabe),
- dokumentacijo, ki dokazuje dejstva, ki bi lahko vplivala na transferne cene ali dobičke v primeru transakcij s povezanimi osebami,
- za primerljive davčne zavezanca in za sredstva, ki so primerljiva s predmetom transakcije, mora davčni zavezanec opredeliti dejavnike, ki jih je upošteval pri oceni primerljivosti,
- uporabljene kriterije pri sredstvih, ki so primerljiva s predmetom transakcije, vključno z ekonomskimi učinki,
- opredelitev morebitnih sredstev v lasti davčnega zavezanca, ki so primerljiva s predmetom transakcije,
- prilagoditve, ki so bile uporabljene pri sredstvih, ki so primerljiva s predmetom transakcije, in razlogi za te prilagoditve,
- dokumentacijo, ki dokazuje dejstva, ki bi lahko vplivala na transferne cene ali dobičke v primeru transakcij s povezanimi osebami,
- če davčni zavezanec pri ugotavljanju primerljive tržne cene po eni ali več metodah ugotovi več enako verjetnih zneskov primerljive tržne cene oziroma razpon primerljivih tržnih cen – dokumentacijo, ki je bila uporabljena pri izračunavanju teh zneskov oziroma razpona,
- povzetek analiz z najpomembnejšimi ugotovitvami;

e) v zvezi z izbiro metode določanja primerljive tržne cene:

- opis izbrane metode z razlogi izbora, vključno z ekonomsko analizo in predpostavkami, na katerih temelji,
- opis podatkov in metod, ki so bile primerjane, izvedenih analiz za ugotovitev primerne metode in pojasnilo, zakaj ni bila izbrana kakšna druga metoda;

f) v zvezi z uporabo primerljive tržne cene:

- dokumentacijo o vseh uporabljenih predpostavkah in ocenah v procesu izbire primerljive tržne cene,
- dokumentacijo z izračuni, ki jih je davčni zavezanec izvedel pri procesu uporabe izbrane metode, ter morebitni prilagojeni dejavniki,
- potrebne posodobitve dokumentacije preteklih let, na katero se sklicuje davčni zavezanec, na način, da izraža prilagoditve za kakršne koli spremembe v pomembnih dejstvih in okoliščinah.

Davčni zavezanec naj bi priskrbel tudi **drugo dokumentacijo** o oblikovanju transfernih cen (dokumentacijo, ki predstavlja podlago oziroma podporo, ali na katero se sklicuje davčni zavezanec pri analiziranju v zvezi s primerljivimi tržnimi cenami) in **kazalo dokumentacije** (splošno kazalo in popis dokumentacije ter opis sistema hrambe dokumentacije).

Opisana dokumentacija se lahko vodi tudi elektronsko, zagotavljati pa se mora sproti, oziroma najpozneje do predložitve davčnega obračuna (prvič bodo torej morala podjetja zagotoviti omenjeno dokumentacijo do 31. marca 2006).

4.3 Postopek priprave dokumentacije o transfernih cenah

V Sloveniji urejata dokazovanje v davčnih postopkih **Zakon o davčnem postopku** in **Zakon o splošnem pravnem postopku**. Če se zgledujemo po obeh zakonih, mora davčni zavezanec v davčnih postopkih za svoje trditve predložiti dokaze. V del davčnega postopka sodi tudi oblikovanje transfernih cen, s katerimi lahko povezana podjetja vplivajo na svojo davčno osnovo za davek od dobička pravnih oseb. Zato se postavlja vprašanje, kakšna dokumentacija je potrebna za dokazovanje pravilne uporabe transfernih cen.

Postopek priprave dokumentacije lahko poteka po naslednjih točkah (Tomšič, 2005, str. 75–77):

1. Podjetje mora najprej natančno **opredeliti vse povezane osebe**, s katerimi posluje; pri tem je posebno pomembna opredelitev **lastništva**. Povezane osebe so bistvenega pomena, zato načeloma govorimo le o enem ali več slovenskih in enem ali več tujih podjetij.
2. Za vsako od povezanih podjetij mora podjetje opredeliti **vse mogoče medsebojne oblike poslovanja** (na primer, ali gre za prodajo določene vrste blaga, za opravljanje svetovalnih storitev, za nakup programske opreme in podobno) oziroma vse mogoče transakcije, ki se med njima pojavljajo.
3. Za vsako od ugotovljenih transakcij je treba opredeliti, **kako je določena transferna cena**. Transferno ceno določimo na podlagi petih mogočih metod, ki jih predvidevajo že Smernice OECD.

4. Pri uporabi metode primerljive proste cene mora podjetje za vsako od oblikovanih transfernih cen najti **primerljive cene**, ki jih med seboj za prodajo enakega ali podobnega blaga ob enakih ali podobnih pogojih dosega nepovezana podjetja.
5. Če se tržne cene za enako ali podobno blago razlikujejo od transfernih cen, ki jih je oblikovalo podjetje, je treba transferne cene bodisi **prilagoditi** bodisi **pojasniti vzroke** za nastale razlike. Seveda je malo razmer na trgu popolnoma identičnih, zato po navadi tudi cene niso nikoli popolnoma primerljive. Dovolj je, da podjetje pojasni, katera cena je bila osnova za uporabo metode primerljive proste cene, in razloži, zakaj so nastale razlike.
6. Vse pridobljene podatke in ugotovitve je treba **zbrati v ustrezni pisni obliki**, da so na voljo davčnemu organu pri inšpekcijskem pregledu. Pomembno je vedeti, da metoda primerljive proste cene ni edina izmed mogočih metod za oblikovanje transfernih cen. Druge metode, ki jih podjetje prav tako lahko uporabi, so bolj zapletene, zato je tudi priprava dokumentacije pri njihovi uporabi zahtevnejša.

4.4 Roki za oddajo dokumentacije

Po zakonu je treba dokumentacijo o transfernih cenah zagotavljati sproti, vendar najpozneje do predložitve davčnega obračuna po posamezni transakciji. Ker bo davčni obračun za vse leto 2005 predlagan najpozneje do 31. marca 2006, bo torej tudi dokumentacija za transferne cene morala biti pripravljena najkasneje do takrat. ZdavP (2004) tudi izrecno določa, da se lahko zagotavlja dokumentacija tudi za dve ali več transakcij naenkrat, vendar le, če se transakcije bistveno ne razlikujejo. V praksi bo to pomenilo na primer, da bo lahko davčni zavezanec priskrbel skoraj enako dokumentacijo za prodajo podobnih vrst blaga, če so nabavni in prodajni pogoji enaki in je zaslužek pri prodaji določen podobno. Tudi pri opravljanju različnih vrst storitev se bo v nekaterih primerih lahko zagotavljala enaka dokumentacija, na primer tedaj, kadar matično podjetje opravlja vrsto storitev za vsa svoja odvisna podjetja. Tedaj se bodo stroški, ki jih ima matično podjetje namreč lahko podobno »razdelili« oziroma zaračunali odvisnim podjetjem. V tako razdelitev bodo lahko zajete zelo različne vrste storitev, na primer računalniške, kadrovske, računovodske, menedžerske in podobne.

Davčni zavezanec bo moral omenjeno dokumentacijo pripraviti tudi za inšpekcijski pregled, in sicer praviloma nemudoma. Če to ne bo mogoče (ZdavP sicer ne določa, zaradi katerih objektivnih razlogov to ne bi bilo mogoče), bo moral davčni organ določiti rok za zagotovitev dokumentacije. Rok ne bo smel biti krajši od 30 in ne daljši od 90 dni. Dokumentacijo bo treba hraniti še 10 let po koncu leta, na katerega se bo nanašala (Guzina, 2005c, str. 53).

4.5 Težave pri pripravi dokumentacije

Zakon torej predpisuje dokaj obsežno in zapleteno dokumentacijo o oblikovanju transfernih cen, pri tem pa ne upošteva različnih okoliščin in narave transakcij in tudi ne različnih

velikosti davčnih zavezancev, kot je uveljavljeno v tujini. Poleg tega morajo poročilo o povezanih osebah v tako predpisanem obsegu in obliki priskrbeti vsi davčni zavezanci, ki imajo povezane osebe, čeprav se po ZDDPO (2004) določajo transferne cene pri poslovanju med rezidenti in nerezidenti različno. Navedeno pomeni, da morajo tudi povezane osebe – rezidenti, katerim pri medsebojnem poslovanju praviloma ni treba ugotavljati transfernih cen (razen če je ena izmed oseb v ugodnejšem davčnem položaju), pripraviti predpisano dokumentacijo.

Ob tem se nedvomno poraja vprašanje, ali je res ustrezno in nujno, da morajo vsi davčni zavezanci, ki poslujejo s povezanimi osebami, pripraviti dokumentacijo v takem obsegu. Vzemimo na primer manjšo družbo z omejeno odgovornostjo, ki poslovno sodeluje z eno samo povezano osebo in je delež prihodkov oziroma odhodkov, ki jih družba s tem doseže, majhen v primerjavi s celotnim obsegom poslovanja. Po zakonskih določbah mora tudi omenjena družba pripraviti poročilo o povezanih osebah, tako kot je predpisano. Veliko vprašanje pa je, ali je v danem primeru res smiselno pripravljati tako obsežno poročilo. Med drugim je pridobivanje nekaterih podatkov in izdelovanje analiz povezano tudi s precejšnjimi stroški.

Davčni zavezanci, ki poročila ne bodo pripravili v predpisanem obsegu ali ga ne bodo predložili tako in v roku, predpisanem z zakonom, bodo kaznovani. Denarna kazen za navedene kršitve znaša do šest milijonov tolarjev za družbo, z globo do milijon tolarjev pa je lahko kaznovana tudi odgovorna oseba.

Podjetja, ki poslujejo s povezanimi osebami, se morajo torej zavedati, kako pomembna je priprava ustreznega poročila, s katerim bodo davčnemu organu dokazovala upravičenost uporabljenih transfernih cen. Zavezancu, ki ne upošteva transfernih cen kot primerljivih tržnih cen in ne pripravi ustreznega poročila, lahko po morebitnem inšpekcijskem pregledu povečajo davčno osnovo in obveznost plačila dodatnih dajatev. Zadnje je pomembno zlasti zato, ker je breme dokazovanja v davčnih postopkih na strani davčnega zavezanca.

Nenatančna zakonodaja in pomanjkljiva praksa v Sloveniji pa sta le razloga več, da bodo davčni zavezanci imeli veliko težav tako pri določanju ustrezne metode kot pri pripravi poročila.

5 POSTOPKI ZA ZMANJŠANJE SPOROV V ZVEZI S TRANSFERNIMI CENAMI

Cilj vsake davčne uprave je, da podjetja upoštevajo veljavne davčne predpise držav, v katerih poslujejo, in temu primerno tudi plačajo davke, ki jih le-ti nalagajo. Davčne uprave vse skrbneje spremljajo upravičenost transfernih cen, izoblikovanih med povezanimi podjetji, saj so manipulativne transferne cene učinkovito sredstvo za zmanjševanje davčnih obveznosti

mednarodnih podjetij na globalni ravni. Mednarodno podjetje, ki se hoče izogniti sporu z vladami, mora poskrbeti za takšno oblikovanje transfernih cen, ki bodo pri davčnih upravah veljale za upravičene.

Višina transfernih cen lahko neposredno vpliva na ekonomijo držav, v katerih ima mednarodno podjetje odvisna podjetja. To je zlasti pomembno pri državah v razvoju, kjer se mednarodna podjetja prek svojih odvisnih podjetij oskrbujejo s surovinami, ki pogosto sestavljajo večji del izvoza in s tem deviznega priliva posamezne države. Po Moldovih ocenah države v razvoju, da bi se izognile plačilu davkov, ki jih morajo plačevati mednarodna podjetja – njihovo poglavitno sredstvo pri tem so prav transferne cene – izgubijo najmanj 35 milijard ameriških dolarjev na leto.

Kadar dohodki ali premoženje segajo prek meja ene države, se države dogovarjajo o razdelitvi izplena od posameznih davkov in v ta namen sklepajo sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčenju. Le-te sklepajo na podlagi vzorčnih sporazumov, ki jih pripravljajo mednarodne organizacije. Pri tem sta najpomembnejša (Svilar, Šircelj, 1998, str. 24–25):

- Vzorčni sporazum Združenih narodov in
- Vzorčni sporazum OECD-ja.

OECD definira Vnaprejšnji cenovni sporazum takole:

»Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA) je sporazum, ki določa pred nastankom kontroliranih transakcij ustrezen skupek meril (na primer metodo, primerljivost in ustrezne prilagoditve) za ugotavljanje transfernih cen za omenjene transakcije za fiksno obdobje vnaprej. Postopek za sklenitev APA se začne na pobudo davčnega zavezanca, čemur sledijo pogajanja med davčnim zavezancem in davčnim organom ene ali več držav«.

Končni cilj Vnaprejšnjega cenovnega sporazuma, ki je bil prvič uporabljen v ZDA leta 1991, je zagotoviti spoštovanje tržnega načela pri transakcijah, ki so predmet sporazuma, in to za določeno število let vnaprej.

Pri sklepanju sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju zasledujejo države tako neposredne kot tudi posredne namene (Šušteršič, 2000, str. 6-7). Med neposredne namene se štejejo:

- odprava dvojnega obdavčevanja; odvisna je od uporabljene metode. Na splošno gre za podelitev pravice obdavčevanja le v državi vira ali le v državi rezidenta ali pa v obeh državah, vendar z zgornjo mejo v državi vira in z obveznostjo države rezidenta odpraviti dvojno obdavčenje,
- odprava dvojnega neobdavčevanja,
- preprečevanje davčnih utaj,
- preprečevanje izogibanja davkom; tako ravnanje davčnih zavezancev je lahko zakonito ali nezakonito, vendar v obeh primerih s stališča davčnih uprav nezaželeno,
- razdelitev pravic obdavčevanja med državama,

- preprečevanje davčne neenakosti; to je v prid davčnim zavezancem, saj sklenitev sporazuma državi pogodbenici preprečuje, da bi bolj obdavčevala le nerezidente, poslovne enote tujih podjetij ali kako drugače določala davčne osnove nerezidentom.

V praksi se lahko zgodi, da ima davčni zavezanec težave pri neposredni uporabi metod OECD za ugotavljanje transfernih cen (Petauer, 2005, str. 47). Nekaj takih primerov:

- pomanjkanje javno dostopnih primerljivih podatkov,
- dinamičen trg, na katerem cene redno močno fluktuirajo,
- poseben način poslovanja davčnega zavezanca, pri katerem primerjave s trgom niso mogoče,
- zaradi že sklenjenih sporazumov o transfernih cenah davčnega zavezanca.

V takem primeru je sklenitev Vnaprejšnjega cenovnega sporazuma najboljši način za zagotovitev pravne varnosti davčnega zavezanca.

Postopki v zvezi s sklenitvijo Vnaprejšnjega cenovnega sporazuma se razlikujejo od države do države, in to velja tudi za potrebno dokumentacijo, ki jo mora predložiti davčni zavezanec. Po priporočilih OECD naj bi ta dokumentacija ne bila obsežnejša od tiste, ki je pripravljena za morebitni inšpekcijski pregled transfernih cen. Dodano pa je opozorilo, da morajo biti davčnemu organu predstavljene napovedi poslovanja v prihodnjih letih z ustreznimi predložitvami. V nekaterih državah, mednje sodi tudi Slovenija, ni zakonske osnove za sklepanje Vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. To pomeni, da pri nas za zdaj takšni vnaprejšnji dogovori sploh niso mogoči. V teh primerih je tak sporazum vseeno mogoč, če gre za drugo državo, s katero ima prva država sklenjen ustrezen sporazum o izogibanju dvojnega obdavčevanja, v njem pa je klavzula, podobna klavzuli iz 25. člena Vzorčnega sporazuma OECD o izogibanju dvojnega obdavčevanja.

Temeljna korist Vnaprejšnjega cenovnega sporazuma je pravna gotovost davčnega zavezanca glede transfernih cen. Ko je sporazum dosežen, mora davčni zavezanec le enkrat na leto predložiti ustrezno dokumentacijo, iz katere je razvidno, da je pri transfernih cenah korektno uporabil dogovorjeno metodo.

SKLEP

Podjetja se ob neomejenem širjenju in globalizaciji vse pogosteje povezujejo, tako da imajo enotno poslovno politiko, ostajajo pa pravno samostojna. Davčne uprave po vsem svetu se pri nadziranju podjetij srečujejo s težavami, kako popraviti transferne cene, ki si jih med seboj zaračunavajo povezane osebe, na tržno raven oziroma na raven, doseženo pri poslovanju z nepovezanimi osebami. Kot lahko opazimo, so transferne cene, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi podjetji, eno poglobitnih področij, s katerim se bodo v naslednjih letih ukvarjala podjetja in davčne uprave.

Pri določanju transferne cene je bistveno, da najdemo pravo vrednost transfernih cen pri optimalni količini proizvodnje, s katero se maksimira dobiček skupine podjetij kot celote. Za doseganje tega cilja je najboljše, da si pomagamo z davčno zakonodajo, ki ureja transferne cene.

V Sloveniji so transferne cene od 1. januarja 2005 urejene z novim Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO). Po sedmem odstavku 12. člena ZDDPO (2004) pa je minister, pristojen za finance, konec lanskega leta sprejel tudi Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Pravilnik, 2004). Prav tako ne smemo pozabiti tudi na novi Zakon o davčnem postopku (ZDavP, 2004), ki od 1. januarja 2005 v 365. členu izjemno natančno ureja vsebino dokumentacije o transfernih cenah.

V trenutno veljavni davčni zakonodaji ni pravil, ki bi davčnemu organu omogočala uspešno ugotavljanje transfernih cen. Zakon o davku od dobička pravnih oseb sicer določa, da se za ugotavljanje transfernih cen uporabljajo povprečne cene, ki veljajo za določeno vrsto blaga ali storitev na domačem ali primerljivem tujem trgu, vendar natančnejših določb, zlasti glede metod, ki naj se uporabljajo pri ugotavljanju transfernih cen, veljavna davčna zakonodaja nima.

Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO) drugače kot zakoni v državah z urejenimi davčnimi sistemi ne daje primerne pravne podlage za uporabo smernic OECD (niti ne napotuje na njihovo uporabo), s katerimi so dogovorjene posebne metode izračuna cen, ki bi veljale, če bi poslovanje potekalo v normalnih tržnih razmerah. V praksi se te metode uporabljajo predvsem pri določanju prihodkov mednarodno povezanih oseb. Najboljše je, da začnemo pri ugotavljanju tržno primernih cen med povezanimi osebami smernice OECD uporabljati neposredno.

Temeljni problem mednarodnih podjetij je, kako določiti transferne cene, davčne uprave pa pri nadzoru transfernih cen zanima predvsem, kako popraviti (če je potrebno) transferne cene na tržno raven ali raven, ki bi jo podjetja dosegala, če bi poslovala z nepovezanimi podjetji. Za to se uporabljajo posebne metode določanja transfernih cen. Določene so v Smernicah OECD o transfernih cenah za mednarodna podjetja in davčne uprave (angl. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) ter vsebujejo sprejeta mednarodna načela in navodila za uporabo načela primerjave z nepovezanimi osebami.

Med najbolj poznane vrste metod za ugotavljanje transfernih cen sodijo klasične transakcijske metode – metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen in metoda pribitka na stroške – ter metode, ki temeljijo na dobičku, to sta metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička. Ugotovljeno je bilo, da v večini davčnih zakonodaj po svetu dajejo prednost klasičnim transakcijskim metodam pred metodami na podlagi dobička. Take klasične transakcijske metode so najbolj neposredna pot za oblikovanje transfernih cen po neodvisnem tržnem načelu, saj se pri njih primerjajo cene oziroma doseženi razpon celotnega

dobička. Metode na podlagi dobička naj bi se uporabljale le tedaj, ko zaradi zapletenih poslovnih okoliščin ni na voljo dovolj podatkov ali le-ti niso dovolj kakovostni.

V transfernih cenah se skriva pomemben prihodek za državni proračun, zato davčne uprave nadzorujejo mednarodna podjetja pri njihovem oblikovanju. Največ težav pri oblikovanju transfernih cen povzroča izhodišče davčnih uprav, da želijo mednarodna podjetja s transfernimi cenami zmanjšati plačilo davka. Upoštevati je treba, da na oblikovanje transfernih cen vplivajo tudi drugi dejavniki, s katerimi se želi doseči maksimizacija dobička mednarodnega podjetja kot celote. Tako je postopek ugotavljanja zelo zapleten in lahko traja več let.

Pri davčnem nadzoru se v praksi pogosto izkaže, da je zelo težko ugotoviti ceno, ki je izračunana ob domnevi, da poteka poslovanje v normalnih tržnih razmerah. Nema lokrat namreč nastanejo težave pri določanju povprečne tržne cene za blago in storitve. V Sloveniji povzroča težave majhnost slovenskega trga in to, da se na trgu pojavlja vse več specializiranih izdelkov in storitev, ki so tako posebni, da na majhnem slovenskem trgu ni mogoče najti primerljivega blaga ali storitve.

Transferne cene so torej za povezana podjetja pomembno sredstvo, s katerim lahko vplivajo na obdavčitev z davkom od dobička, države pa se zaradi transfernih cen velikokrat znajdejo v položaju, da poberejo manj davka, kot bi ga pri poslovanju mednarodnih podjetij lahko, če bi ta poslovala po tržnih načelih. To pove, da so transferne cene za mednarodna podjetja in davčne uprave najpomembnejše davčno področje, s katerim se že zavzeto ukvarjajo in se bodo še ukvarjale v naslednjih letih.

LITERATURA

1. Abdallah M. Wagdy: *International Transfer Pricing Policies*. New York : Quorum Books, 1991. 172 str.
2. Abdallah M. Wagdy: *Critical Concerns in Transfer Pricing and Practice*. B.k. : Praeger Publishers, 2004. 272 str.
3. Adams C., Graham P., ed.: *Transfer Pricing: A UK Perspective*. London : Tolley Publishing, 1999. 141 str.
4. Babič Mateja: *Transferne cene za storitve v skladu s smernicami OECD*. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 42 str.
5. Brodnjak Andraž: *Transferne cene: Različne davčne obveznosti med povezanimi osebami*. *Finance*, Ljubljana, 24. 10. 2005, str. 18.
6. Deisinger Marta: *Posebnosti revidiranja posameznega podjetja*. Specialistično delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 78 str.
7. Erjavšek Katja: *Težave pri pripravi dokumentacije o transfernih cenah*. *Finance*, Ljubljana, 1. 12. 2005, str. 15.
8. Guzina Barbara: *Vpliv davčne zakonodaje na oblikovanje prenosnih cen*. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 91 str.
9. Guzina Barbara: *Kako izračunati pravo transferno ceno*. *Finance*, Ljubljana, 8. 8. 2005a, str. 10.
10. Guzina Barbara: *Kako izračunati pravo transferno ceno – 2. del*. *Finance*, Ljubljana, 30. 8. 2005b, str. 26.
11. Guzina Barbara: *Dokumentacija za transferne cene*. *Glas gospodarstva*, Ljubljana, 2005c, avgust/september, str. 53.
12. Guzina Barbara: *Finančna analiza za dokazovanje cen med povezanimi osebami*. *Finance*, Ljubljana, 14. 7. 2005d, str. 17.
13. Guzina Barbara: *Kako izračunati pravo transferno ceno*. *Finance*, Ljubljana, 20. 10. 2005e, str. 10.
14. Hočevar Marko, Zaman Maja: *Problem določanja prenosnih cen*. *Revizor*, Ljubljana, 10(1999), 12, str. 35–43.
15. Kavčič Slavka, Babič Mateja: *Prenosne cene za storitve v skladu s smernicami OECD*. *Revizor*, Ljubljana, 10(1999), 12, str. 28–62.
16. Kuhar Štefan: *Davčno revidiranje povezanih oseb*. *Revizor*, Ljubljana, 2001, 11, str. 83–107.
17. Kuhar Štefan.: *Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov današnjega časa (IV. del)*. *Revizor*, Ljubljana, 2003, 12, str. 63–81.
18. Meze Jurij: *Prenosne cene v mednarodnem podjetju*. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2001. 47 str.
19. Mold Andrew: *Paying a Fare Share? Aproposal for Unitary Taxes of the Profits of Multinational Enterprises*. Instituto Complutence de Estudios Internacionales. [URL: <http://www.ucm.es/info/icei/publica/dt13.pdf>], 1. 7. 2001.

20. Petauer Boštjan: Transferne cene: eden največjih davčnih problemov sodobnega časa. Lesce : Legat, 2005. 119 str.
21. Rožič Uroš: Nekateri praktični vidiki uporabe transfernih cen. Davčna – finančna praksa, Maribor, 2(2001), 7/8, str. 19–24.
22. Smullen J.: Transfer Pricing for Financial Institutions. B.k. : Woodhead Publishing, 2001. 160 str.
23. Svilar Branka, Šircelj Andrej: Zakon o davku od dobička pravnih oseb s komentarjem. Ljubljana : Gospodarski vestnik, 1998. 179 str.
24. Šešok K.: Povezane osebe in problem transfernih cen, Gospodarski vestnik, Ljubljana, 2001, 9, str. 70.
25. Šimc Alenka: Določanje prenosnih cen v mednarodnih podjetjih z upoštevanjem davčnega vidika. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 77 str.
26. Štrumbelj Maja: Transferne cene. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1999. 45 str.
27. Šušteršič Prislana Barbara: Izogibanje dvojnemu obdavčevanju poslovnih dobičkov stalne poslovne enote. IKS, Ljubljana, 2001, 1/2, str. 285–292.
28. Tomelj Tjaša: Davčni vidik prenosnih cen v mednarodnem podjetju. Diplomsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2003. 42 str.
29. Tomšič Damjana: Prenosne (transferne) cene. Podjetnik, Ljubljana, 2005, 5, str. 74–77.
30. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec - Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2000. 620 str.

VIRI

1. Guzina Barbara: Transferne cene – znanost ali umetnost. Gradivo za seminar, 27. 10. 2005f. 17 str.
2. Interno gradivo Iskraemeco, d. d., 2004.
3. Kuhar Štefan: Transferne cene. Gradivo za seminar, 19. 5. 2004. 45 str.
4. Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 130/2004).
5. Slovar slovenskega knjižnega jezika. [URL: <http://bos.zrc-sazu.si/cgi/neva.php?name=sskj&expression=in%B9picirati&tch=14>], 18. 1. 2006.
6. Transfer Pricing Global Reference Guide. Ernst & Young. str. 62. [URL: [http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Global_Transfer_Pricing_Guide_April_2004/\\$file/Global_Transfer_Pricing_Guide_April_2004.pdf](http://www.ey.com/global/download.nsf/International/Global_Transfer_Pricing_Guide_April_2004/$file/Global_Transfer_Pricing_Guide_April_2004.pdf)], 12. 6. 2004.
7. Transfer Pricing Guidelines: A guide to the application of section GD 13 of New Zealand's Income Tax Act 1994. str. 101. [URL: <http://www.taxpolicy.ird.govt.nz/publications/files/tpg.pdf>], 5. 1. 2006.
8. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris : OECD, 2001. str. 176.
9. Transferne cene. [URL: http://www.taxgroup.si/index.php?content=transferne_cene], 19. 1. 2006.

10. Vzorčni sporazum o davkih na dohodek in na premoženje. Ljubljana : MFB Consulting, 2002. 318 str.
11. Zakon o davčnem postopku – ZdavP (Uradni list RS, št. 54/2004).
12. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb – ZDDPO (Uradni list RS, št. 40/2004).

SLOVARČEK SLOVENSКИH PREVODOV TUJIH IZRAZOV

Tuj izraz	Slovenski izraz
advance pricing agreement (APA)	vnaprejšnji cenovni sporazum
arm's length principle	načelo tržne cene med neodvisnimi osebami
arm's length range	razpon nevtralnih izidov
associated enterprises	povezane osebe
business strategies	poslovne strategije
characteristic of property or services	lastnosti blaga in storitev
comparability analysis	primerjalna analiza dejavnikov
comparable uncontrolled price method (CUP)	metoda primerljivih prostih cen
contractual terms	pogodbeni pogoji
corresponding adjustment	posledična prilagoditev
cost plus method	metoda pribitka na stroške
double taxation	dvojna obdavčitev
economic circumstances	gospodarski položaj
external comparable	metoda zunanje primerljivih prostih cen
functional analysis	funkcijska analiza
intangible assets	neopredmetena dolgoročna sredstva
internal comparable	metoda notranje primerljivih prostih cen
margin	razlika v ceni, marža
methods of last resort	metode, uporabljene le v skrajni sili
multinational enterprise (MNE)	multinacionalno podjetje
OECD transfer pricing guidelines	Smernice OECD za oblikovanje transfernih cen
Organisation for Economic Cooperation and Development (OECD)	Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj
parent company	matična družba, obvladujoča družba
primary adjustment	primarna prilagoditev dobička
profit split method	metoda porazdelitve dobička
resale price method (RPM)	metoda preprodajne cene
subsidiary	odvisna družba
tangible goods	opredmetena sredstva
tax authorities	davčni organi
tax avoidance	davčno izogibanje
tax evasion	davčna utaja
tax rate	davčna stopnja
taxpayer	davčni zavezanec
traditional transaction method	tradicionalne transakcijske metode
transactional net margin method (TNMM)	metoda stopnje čistega dobička
transactional profit methods	transakcijske profitne metode
transfer prices	prenosne cene
uncontrolled companies	nepovezana podjetja