

UNIVERZA NA PRIMORSKEM
FAKULTETA ZA MANAGEMENT KOPER

DIPLOMSKA NALOGA
POMEN TRANSFERNIH CEN

SIMONA POTOČNIK

MENTOR
IZR. PROF. DR. FRANKO MILOST

KOPER, 2007



POVZETEK

Zaradi naraščajočega števila povezanih podjetij v Sloveniji, predvsem pa v državah članicah Evropske unije in obsega njihovega medsebojnega trgovanja, se je povečal tudi obseg problematike dvojnega obdavčevanja kot posledica prilagajanja dobičkov. Problematika transfernih cen se kaže pri izračunu davčne osnove med povezanimi osebami, katero izračunamo po posebnih metodah. Cilj proučevanja je oblikovanje transfernih cen, ki je v podjetju močno orodje za uravnavanje poslovanja in s tem dobička. Bistvo transfernih cen je v tem, da gre za problem mednarodne obdavčitve, pri čemer vsaka država teži k preprečevanju neupravičenega odlivanja dobičkov oziroma dohodkov in s tem tudi davka v tujino.

Ključne besede: transferne cene, povezana podjetja, dobiček, oblikovanje transfernih cen, davčna uprava, davek od dobička

ABSTRACT

Due to increased number of associated enterprises and their extent mutual trade, especially amongst members of EU, the double taxation problem has appeared, as a result of adaptation of profit. Transfer prices problem shows at calculation of taxable amount between two associated subjects, which is calculated by special methods. Object of research is modelling a transfer prices as a strong instrument for regulating operation and gaining profit. Essence of transfer prices lies in problem of international taxation, where every subject tends to obviate unauthorized leak of profit and also a tax, into a foreign country.

Key words: transfer prices, associated enterprises, profit, modelling of transfer prices, tax management, profit tax, double taxation

UDK: 336.22:658.8:338.5(043.2)

VSEBINA

1	Uvod	1
2	Splošno o transfernih cenah	3
2.1	Opredelitev osnovnih pojmov	3
2.1.1	Transferne cene	3
2.1.2	Povezane osebe	4
2.1.3	Vodila OECD	5
2.2	Ugotavljanje davčne osnove med povezanimi osebami	7
2.2.1	Delitev ugotavljanja davčne osnove	7
2.2.2	Neodvisno tržno načelo	8
2.2.3	Analiza primerljivosti	9
3	Metode za ugotavljanje transfernih cen in njihova uporaba	11
3.1	Klasične (tradicionalne) metode	11
3.1.1	Metoda primerljivih prostih cen	11
3.1.2	Metoda preprodajnih cen	13
3.1.3	Metoda dodatka na stroške	13
3.2	Transakcijski profitni metodi (metodi na podlagi dobička)	14
3.2.1	Metoda porazdelitve dobička	14
3.2.2	Metoda stopnje čistega dobička	15
3.3	Uporaba metod za določanje primerljivih tržnih cen	16
3.4	Razpon primerljivih tržnih cen	18
4	Oblikovanje transfernih cen	21
4.1	Računovodski vidik oblikovanja	21
4.2	Davčni vidik oblikovanja	22
4.2.1	Vpliv spremembe transferne cene na dobiček	23
4.2.2	Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje	26
5	Priprava dokumentacije	37
5.1	Napotki pri pripravi dokumentacije	37
5.2	Priprava dokumentacije za davčne namene	40
5.3	Priprava dokumentacije po slovenski zakonodaji	41
6	Sklep	43
	Literatura	45

SLIKE

Slika 3.1 Praktični prikaz metode notranje primerljivih prostih cen.....	12
Slika 3.2 Praktični prikaz metode zunanje primerljivih prostih cen	12
Slika 3.3 Praktični prikaz metode preprodajnih cen	13
Slika 3.4 Praktični prikaz metode dodatka na stroške.....	13

TABELE

Tabela 2.1 Dvojno obdavčevanje pri ugotavljanju transfernih cen.....	8
Tabela 2.2 Tabela opravljene analize primerljivosti	10
Tabela 3.1 Vključitev odmikov v obračun davka od dohodkov pravnih oseb	17
Tabela 4.1 Izračun dobička pri transferni ceni 700 d.e.	23
Tabela 4.2 Izračun dobička pri transferni ceni 900 d.e.	24
Tabela 4.3 Izračun dobička pri transferni ceni 1000 d.e.	24
Tabela 4.4 Izračun dobička pri transferni ceni 1300 d.e.	24
Tabela 4.5 Priznane obrestne mere med povezanimi osebami za leto 2006	34

KRAJŠAVE

PTC	Primerljive tržne cene
PPTC	Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen
SRS	Slovenski računovodski standardi
TC	Transferne cene
ZGD	Zakon o gospodarskih družbah
ZDDPO	Zakon o davku od dohodka pravnih oseb
ZDavP	Zakon o davčnem postopku
Zdoh	Zakon o dohodnini



1 UVOD

Transferne cene so za mednarodna podjetja in podjetja, ki sodelujejo v eni državi in so kapitalsko povezana, eno izmed najpomembnejših davčnih področij. Zaradi zapletenosti pri ugotavljanju in oblikovanju transfernih cen so eden glavnih davčnih problemov današnjega časa. To velja tako za davčne zavezance, kakor tudi za davčne uprave. Povezana podjetja, še posebno mednarodna, izkoriščajo prednosti globalizacije tako, da so razvile globalne strategije za področja, s katerimi se ukvarjajo, torej tudi za davke. Transfernim cenam je potrebno posvetiti vso pozornost, saj so v primerih, ki niso v skladu s tržnim načelom, posledice v obliki povečevanja davčne osnove in posledično naložitvijo plačila dodatnega davka na dohodek, obresti in kazni zelo velike.

Najpomembnejši motiv uporabe transfernih cen je največji možni čisti dobiček obvladujočega podjetja. Zato transferne cene omogočajo prelivanje dobička, ki se kaže v precenjevanju proizvodov, ki jih odvisno podjetje kupuje od obvladujočega podjetja. Drugi motivi, ki jih ne smemo prezreti pa so povečevanje tržnega deleža, zmanjševanje stroškov uvoznih dajatev, izkoriščanje državnih subvencij, zmanjševanje vpliva ekonomskih omejitev, na primer prenosa dobička (Deisinger 1996, 96).

Problematika transfernih cen je pomembna predvsem zato, ker se povezane osebe utegnejo vključiti v posle, za katere se nepovezane osebe ne bi nikoli odločile. Tako dosegajo svoje cilje z določanjem transfernih cen v vrednostih, ki so lahko bistveno drugačne od cen, ki jih bi v primerljivih transakcijah in okoliščinah določile nepovezane osebe. To pomeni mehanizem za izkazovanje ciljne davčne osnove v posamezni državi, za davčne uprave pa eno od področij, s katerim je mogoče povečati državni proračun.

Cilj diplomske naloge je prikaz pomena pravilno izbrane metode za ugotavljanje transfernih cen in posledično oblikovanje iz računovodskega in predvsem davčnega vidika, ter s tem vpliva na dobiček podjetja. Pri proučevanju problematike sem izhajala iz obstoječega položaja v Sloveniji in trenutno veljavno zakonodajo ter iz direktiv Evropske skupnosti, ki urejajo smeri razvoja obravnavanega davčnega področja.

Uvodu sledi drugo poglavje, v katerem so opredeljeni osnovni pojmi, ki so potrebni za razumevanje obravnavane teme ter vodila OECD, ki so najpomembnejši svetovni vir za oblikovanje in imajo tudi največji vpliv za urejanje transfernih cen v večini držav.

V tretjem delu so v dveh sklopih navedene metode in njihova izbira, kot pomemben inštrument oblikovanja in višine transferne cene, ki ustrezajo zakonskim in davčnim predpisom. Po izbrani metodi je potrebno zaradi pravilne davčne obravnave ugotoviti razliko med transferno ceno in primerljivo tržno ceno. Za izračun pravilne davčne osnove so prikazani praktični primeri razpona primerljivih tržnih cen.

V četrtem delu navajam oblikovanje transfernih cen in sicer iz vidika računovodstva in iz davčnega vidika, ki razkriva dejanski pomen in vpliv spremembe

transfernih cen na dobiček povezanih podjetij. Za zaključek poglavja so navedeni vsi dejavniki, ki zaradi svojevrstne vsebine lahko vplivajo na oblikovanje.

V zadnjem delu je predstavljena dokumentacija, ki je potrebna za dokazovanje skladnosti transfernih cen in primerljivih tržnih cen. Z napotki za pripravo si podjetje lahko pomaga pri oblikovanju ustrezne cenovne politike in s tem primerjanje načrtovanega in doseženega, hkrati pa davčnim organom potrdi pravilnost oblikovanja v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Sklep povzema pomembnejše ugotovitve, ki so nastale pri obravnavi teme ter literaturo in vire, iz katerih sem črpala gradivo. Pri zbiranju in iskanju gradiva sem prišla do nekaj omejitev, saj je zaradi stalnega spreminjanja zakonodaje malo ažurne in posledično uporabne literature. Največja pomoč so informacije, ki jih nudijo internetne strani pristojnih ministrstev, davčnih svetovalcev, davčnih uradov in podobno.

2 SPLOŠNO O TRANSFERNIH CENAH

S spremembo slovenske davčne zakonodaje (predvsem s področja obdavčitve dobička pravnih oseb s 1. januarjem 2006), so transferne cene (v nadaljevanju TC) tudi pri nas dobile pomen, kakršnega imajo v že dobro uveljavljenih tujih davčnih zakonodajah. Za podjetja so TC mehanizem za izkazovanje davčne osnove. Davčna uprava pa z učinkovitim, vendar še vedno težko izvedljivim davčnim nadziranjem, lahko poveča prihodke državne blagajne.

Tako v zadnjih desetletjih nenehno pridobivajo na pomenu, predvsem zaradi svojega davčnega vidika, saj so podjetja našla koristno metodo za zniževanje celotne davčne obveznosti in s tem povečanje čistega dobička, kar za podjetje pomeni več prostih sredstev za investiranje in posledično hitrejšo rast ter uspeh.

2.1 Opredelitev osnovnih pojmov

Za lažje razumevanje problematike TC je treba najprej opredeliti nekatere pojme, ki se v delu vseskozi uporabljajo in so bistvenega pomena za njegovo razumevanje. V slovenski literaturi se poleg izraza TC uporablja tudi izraz prenosne cene, lahko pa se zgodi, da se bo uveljavil še kakšen primernejši izraz. V oklepajih navajam izraze v tujem jeziku (predvsem angleškem), zaradi morebitnega nadaljnjega iskanja v tuji literaturi, kjer so ti pojmi že popolnoma uveljavljeni.

2.1.1 Transferne cene

Transferne cene (angl. transfer prices; nem. Transferpreise) so cene, po katerih si povezane osebe prodajajo in zaračunavajo poslovne učinke. Lahko so neprilagojene, za katere je značilno, da so enake ali vsaj zelo podobne tržnim cenam. Nasprotno od teh pa so prilagojene, za katere velja, da so različne od tržnih, torej je na določitev njihove višine vplivalo trgovanje dveh ali več povezanih oseb. TC naj bi se torej zagotavljale na ravni cen enakih primerljivih proizvodov, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegle na trgu med povezanimi osebami, kar pomeni upoštevanje tržnega načela (angl. arm's length principle).

TC med povezanimi osebami davčna teorija obravnava z nacionalnega vidika (davčni zavezanci s sedežem v istih državah) ter z mednarodnega vidika (davčni zavezanci s sedežem v različnih državah). Pomembne so za davčne zavezance in hkrati davčne oblasti, saj v veliki meri določajo dohodek in stroške povezanih oseb, včasih tudi v različnih davčnih pristojnostih in s tem seveda dobičke, ki se jih lahko obdavči. Večina evropskih davčnih uprav izpostavlja TC kot glavni mednarodni davčni problem. Zato je vedno več držav uvedlo ali na novo uvaja pravila za oblikovanje TC.

2.1.2 Povezane osebe

Ker bodo v nadaljevanju obravnavane TC med povezanimi osebami, je za ugotavljanje ustreznosti pomembna opredelitev izraza povezane osebe (angl. associated enterprises). Davčna uprava mora, preden začne ugotavljati TC, ugotoviti, ali sta gospodarski družbi, med katerima želi ugotavljati TC, po nacionalni zakonodaji sploh povezani osebi (Šešok 2001, 70). Šele takrat je mogoče začeti ugotavljati TC in potem izoblikovati TC.

Definicij, kdo sodi med povezane osebe je več. Definicija, zapisana v členih ZGD, se uporablja za namene ZGD, definicije, zapisane v računovodskih standardih, se uporabljajo za namene le-teh (konsolidacija ipd.). Pravna vprašanja povezanih podjetij v najširšem smislu rešuje koncernsko pravo, katerega predmet so predvsem vprašanja gospodarskih družb, ki zaradi povezave z drugimi podjetji oblikujejo novo gospodarsko enoto. Namen koncernskega prava je koncernsko jamčenje, bilance in dobiček, obdavčitev, soupravljanje delavcev in delovno pravo (Šinkovec 2001, 31).

Za namene ugotavljanja davka od dohodka pravnih oseb in s tem TC, pa se uporablja osnovna definicija, zapisana v ZDDPO-1, oziroma z manjšim popravkom ZDPPO-2, ki za povezani osebi šteje zavezanca rezidenta¹ ali nerezidenta² in tujo pravno osebo ali osebo brez pravne osebnosti, ki ni zavezanec, pod pogoji če:

- ima rezident neposredno ali posredno³ najmanj 25% kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25% glasovalnih pravic v tuji osebi,
- ima tuje oseba neposredno ali posredno najmanj 25% kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25% glasovalnih pravic,
- ima ista pravna oseba hkrati neposredno ali posredno najmanj 25% kapitalsko udeležbo oziroma najmanj 25% glasovalnih pravic v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih,
- imajo iste fizične osebe ali njihovi družinski člani neposredno ali posredno najmanj 25% glasovalnih pravic ali so udeleženi v nadzoru ali upravljanju v rezidentu in tuji osebi ali dveh rezidentih.

¹ Rezident RS (iz vidika pravnih oseb) je pravna oseba, ki ima sedež na območju RS in je zavezanec za plačilo davka od dohodka, ki ga dosega z opravljanjem dejavnosti, ne glede na območje, na katerem opravlja dejavnost. Pravna oseba, ki je rezidenti RS, je tako zavezanec za plačilo davka od celotne dejavnosti, ki jo opravlja na območju RS bodisi v tujini.

² Nerezident RS (iz vidika pravnih oseb) je pravna oseba, ki nima sedeža na območju RS. Davčni zavezanec, ki je obdavčen po teritorialnem načelu, je zavezan za plačilo davka le od tistega dohodka, ki ga dosega s trajnim opravljanjem dejavnosti na območju RS.

³ Posredna kapitalska povezava zadošča že s posredno kapitalsko udeležbo, o kateri lahko govorimo, kadar je neka oseba A kapitalsko udeležena v osebi B, ta pa je kapitalsko udeležena v osebi C. pri tem primeru sta osebi A in C tudi povezani osebi.

To poenostavljeno pomeni, da davčni organ lastnika npr. ene delnice ne bo mogel opredeliti kot povezano osebo, kot je bilo možno v starem ZDDPO in se njegova odpisana terjatev ni štela kot davčno priznan odhodek (po 13. členu ZDDPO se namreč popravki vrednosti terjatev in odpisane terjatve niso šteli za davčno priznane odhodke). Ravno tako je opredelitev pomembna za velike kupce, saj davčni organ tudi največjega kupca, v kolikor družbi nista kapitalsko ali glasovalno povezani, ne bo mogel opredeliti za povezani osebi in s tem imel možnost prilagajanja medsebojno zaračunanih cen, kar se je v preteklosti dogajalo.

2.1.3 Vodila OECD

Najpomembnejši svetovni vir za oblikovanje TC, ki ima tudi največji vpliv na urejanje TC v večini držav, so smernice Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (Organization for Economic Cooperation and Development, OECD), v nadaljevanju vodila OECD, ki so oblikovana za ravnanje tako mednarodnih podjetij kot davčnih uprav. Vodila so iz leta 1995, kasneje so bila še nekajkrat dopolnjena, zadnjič leta 1999. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev je izdala slovenski prevod in so na voljo naročnikom zbirke Mednarodni davčni in računovodski predpisi.

Vsebina vodil OECD je sestavljena iz osmih poglavij, katerih kratki povzetki so naslednji (Guzina 2003, 18) :

1. *Prvo poglavje* opisuje načelo razdalje, s pomočjo katerega lahko najlažje opišemo pogoje, v katerih poslujejo povezane osebe. Velja v primeru, ko je podjetje države pogodbenice neposredno ali posredno udeleženo v upravljanju, nadzoru ali kapitalu podjetja druge države pogodbenice. Ali pa v primeru, ko so iste osebe neposredno ali posredno udeležene v upravljanju, nadzoru ali kapitalu podjetja države pogodbenice in podjetja druge države pogodbenice. Oboje velja, kadar so med podjetji v njihovih poslovnih in finančnih razmerjih vzpostavljeni pogoji, drugačni od pogojev med nepovezanimi podjetji. Potem se dobički, ki bi jih eno podjetje realiziralo, vendar jih zaradi omenjenih pogojev ni realiziralo, lahko vključijo v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavčijo.
2. *Drugo in tretje poglavje* vsebujeta opis metod za ugotavljanje in oblikovanje prenosnih cen ter njihova uporaba (metode in njihovo uporabo podrobneje opisujem v 3. poglavju).
3. *Četrto poglavje* opisuje možne načine administrativnega reševanja nesporazumov, ki se lahko pojavijo med mednarodnim podjetjem in davčno upravo oziroma med davčnima upravama dveh držav. Omenjeni so na primer zakonodaja in praksa s področja preiskovanja (inšpiciranja) prenosnih cen, ki se med državami zelo razlikujejo. Opisani so tudi načini prilagajanja prenosnih cen v obeh državah, tako v tisti, kjer je davčni organ najprej prilagodil prenosne

cene, kot tudi tisti, kjer prav tako posluje mednarodno podjetje in na katerega dobiček vpliva prilagoditev prenosnih cen prve države.

4. *Peto poglavje* je namenjeno zbiranju informacij in pripravi dokumentacije. Podjetje mora že ob začetku poslovanja s povezanimi osebami poskrbeti za pripravo dokumentacije, ki je podlaga za izbiro metode določitve višine prenosnih cen. Pri tem mora seveda upoštevati načelo razdalje. Vrsto in obseg dokumentacije je nemogoče določiti na splošno, saj sta odvisni od vsake posamezne situacije.
5. *Šesto poglavje* je posebno in je namenjeno oblikovanju prenosnih cen neopredmetenih sredstev. Zaradi svoje specifičnosti je oblikovanje prenosnih cen neopredmetenih sredstev, kot so na primer patenti, licence, blagovne znamke, know-how in podobno, še posebej zapleteno. Najtežje je določiti vrednost neopredmetenega sredstva. Pri tem si lahko pomagamo z določitvijo sedanje vrednosti prihodnjih donosov ali pa z vključitvijo pogodbenih določil o kasnejših spremembah cen oziroma okoliščin.
6. *Sedmo poglavje* obravnava posebnosti določanja prenosnih cen pri storitvah med posameznimi deli mednarodnega podjetja. Med njimi se lahko opravljajo tako storitve, ki jih ponavadi podjetja nabavljajo na trgu, kot tudi storitve, ki jih ponavadi podjetja zase opravljajo sama. Pri določanju prenosnih cen za storitve je pomembno dwoje: ali so bile storitve res opravljene in kako naj se oblikujejo, da bodo v skladu z načelom razdalje.
7. *Osmo poglavje* predstavlja posebnosti dogovorov o razdelitvi stroškov. S tovrstnim dogovorom si povezana podjetja med seboj razdelijo stroške in s tem tudi tveganja, predvsem pri razvijanju pa tudi pri proizvodnji proizvodov oziroma storitev. Tudi ti dogovori morajo biti v skladu z načelom razdalje. To pomeni, da mora biti prispevek posameznega povezanega podjetja skladen s prispevkom, ki bi ga bilo pripravljeno vložiti neodvisno podjetje v podobnih razmerah. Tako naj bi se tudi razdelitev stroškov med posamezna povezana podjetja opravila na podlagi razdelitve koristi, ki jih lahko utemeljeno pričakuje posamezni udeleženec dogovora.

Čeprav se davčne ureditve TC razlikujejo med seboj, lahko v zadnjem času opazimo trende približevanja vodilom OECD. Tudi Slovenija se stalnimi spremembami Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb v ureditvi transfernih cen približuje vodilom OECD in s tem večini razvitih držav na svetu⁴.

⁴ ZDDPO se izrecno ne sklicuje na vodila OECD, vendar pa so posamezne določbe (na primer metode, ki se uporabljajo za oblikovanje TC) povzete po njih.

Glavna razlika med vodili OECD in slovensko zakonodajo je v tem, da imajo vodila uravnotežen pristop med obveznostmi davčnih zavezancev ter zahtevami davčnih organov do zavezancev, medtem ko daje slovenska zakonodaja poudarek obveznostim davčnih zavezancev.

2.2 Ugotavljanje davčne osnove med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju skladnosti izkazanih vrednosti transakcij, to je TC s primerljivimi tržnimi cenami (odslej PTC), ki bi bile v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežene med nepovezanimi osebami. V primeru neskladja med izkazanimi TC in PTC to vpliva na izkazano davčno osnovo pri osebah, vključenih v povezane transakcije.

V slovenski zakonodaji velja temeljno pravilo, da so v takih primerih vedno potrebne ustrezne prilagoditve prihodkov oziroma odhodkov. Taka posebna ureditev velja le za transakcije med rezidenti RS po ZDDPO-1 oziroma ZDDPO-2, če so izpolnjeni predpisani pogoji (navedeni v nadaljevanju). *Sicer pa velja pravilo, da do prilagoditve vrednosti na primerljive tržne cene ne smejo privedi do dvojne obdavčitve: posledica povečanja prihodkov pri eni osebi je povečanje odhodkov pri drugi povezani osebi in obratno.*

Pri ugotavljanju prihodkov zavezanca se upoštevajo TC s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve in to najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v enakih okoliščinah dosežejo na trgu med nepovezanimi osebami. Pri ugotavljanju odhodkov pa je vsebinsko enako, vendar ravno obratno: odhodki se priznajo največ do velikosti primerljivih tržnih cen (Kuhar 2007, 280).

2.2.1 Delitev ugotavljanja davčne osnove

Pri ugotavljanju davčne osnove transakcije delimo na:

- mednarodne transakcije, kjer prihodke oziroma odhodke, ki niso skladni s PTC, vedno prilagodimo davčno osnovo (torej jo povečamo ali zmanjšamo) na raven PTC,
- domače transakcije, kjer davčno osnovo prilagodimo prek prihodkov oziroma odhodkov, ki niso skladni s PTC, le v dveh primerih:
 - pri transakcijah med povezanima osebama, rezidentom in fizično osebo, ki opravlja dejavnost, kar je logično, saj gre za osebi, ki sta obdavčeni po različnih davčnih ureditvah (ZDDPO-2 oziroma Zdoh-2),
 - pri transakcijah med rezidentoma povezanima osebama, vendar le v primerih kadar eden izkazuje nepokrito izgubo iz preteklih let, kadar plačuje davek po stopnji 0% ali kadar je oproščen plačevanja davkov.

2.2.2 Neodvisno tržno načelo

Neodvisno tržno načelo (Arm's Length Principle) pomeni neodvisne tržne pogoje oziroma neodvisno tržno ceno in s tem pojasnjuje primerjavo komercialnih in finančnih pogojev poslovanja s tistimi povezanimi osebami, ki vladajo na prostem trgu med nepovezanimi osebami. Dobiček, ki se odraža na višini dobička enega izmed udeleženih podjetij, se v poslovnih knjigah lahko ustrezno popravi in obdavči.

Prilagajanje dobičkov, kot posledica TC se ugotavlja v glavnem v primerih, ko gre za povezana podjetja iz dveh ali več različnih držav. Ugotavljanje TC in posledično njihova že omenjena davčna obravnava ima, kadar gre za povezana podjetja znotraj posamezne države, smisel le, če povečanje davčne osnove pri enem izmed povezanih podjetij na povzroči zmanjšanja davčne osnove pri drugem. Slednje se lahko zgodi le, če je ena izmed povezanih oseb v ugodnejšem davčnem položaju (npr.: ni zavezanec za davek od dohodka, obračunava davek po znižani stopnji ali pa ima davčno izgubo) in tako TC vplivajo na skupni davčni izplen v okviru ene države. Tako ureditev ima tudi Slovenija (Petauer 2005, 19).

Poglejmo si na praktičnem primeru, kako pride pri ugotavljanju TC do dvojnega obdavčenja. Imamo lastnika in odvisno družbo, njun skupni dobiček pa je 200 enot, kar je razvidno v tabeli 2.1.:

Tabela 2.1 Dvojno obdavčevanje pri ugotavljanju transfernih cen

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

Vir: Petauer 2005, 20.

Iz tabele lahko razberemo, da je 25 enot dobička obdavčenega dvakrat, saj je dobiček obdavčen v lastnikovi državi in v državi odvisne družbe. Tako tudi v praksi izogibanje dvojnemu obdavčevanju ni enostavno, saj se morata državi v skladu z določbami Sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja, dogovoriti o višini uskladitve.

Pri proučevanju problematike tega poglavja ugotavljam, da se bodo morali davčni zavezanci, predvsem pa tudi davčne uprave prilagoditi številnim opravičnim in pripravi velike količine podatkov, ki jih zahteva dokazovanje tržnega načela, saj je v praksi dokazovanje podjetij, da je njihovo poslovanje v skladu s tržnim načelom marsikdaj povezano s precej problemi. To potrjuje dejstvo, da so informacije, ki so dostopne,

velikokrat tudi nepopolne ali jih je težko oceniti, nekaterih pa celo ni mogoče pridobiti zaradi njihove zaupne narave. Ker v današnjem času ničesar ne smemo jemati kot neizvedljivo, lahko zaključim, da tudi TC, z oznako velikega davčnega problema današnjega časa niso nikakršna znanost ali umetnost, ampak stvar razumne presoje tako na strani davčne uprave, kot tudi zavezancev.

2.2.3 Analiza primerljivosti

Pri primerjavi poslov, sklenjenih med povezanimi podjetji, s posli med neodvisnimi podjetji, se je treba osredotočiti na velike razlike med primerjanimi posli, pri tem pa je potrebno upoštevati značilnosti poslov in samih podjetij. Zato je potrebno izvesti *primerjalno analizo faktorjev*, ki določa primerljivost prodajnih in finančnih pogojev, in ta se ponavadi izvaja v petih korakih (Kuhar 2003, 63):

1. *Analiza lastnosti sredstev in storitev*, kjer velikokrat opazimo že razlike v njihovih cenah, ki jih dosegajo na prostem trgu. Med lastnosti, ki jih je pomembno upoštevati in analizirati pri sredstvih, sodijo: fizične in tehnične značilnosti, kvaliteta, razpoložljivost, obseg dobave, dodatne storitve, naravne značilnosti sredstev, njihova kvaliteta in obseg dobave.
2. *Funkcijska analiza*, kjer analiziramo opravljene funkcije, ki jih prevzemata posamezna povezana oseba in neodvisna oseba. Pri tem je treba primerjati predvsem naslednje funkcije: oblikovanje, proizvodno sestavljanje, raziskovanje in razvoj, zagotavljanje storitev, nakup, distribucijo, trženje, oglaševanje, transport, financiranje idr. Pri opravljanju funkcijske analize je treba upoštevati sredstva, ki so bila uporabljena, saj ni isto, če podjetje pri svojem delovanju razpolaga z lastno opremo ali jih ima v najemu. Zelo pomembno je upoštevati tudi tveganja, ki jih je prevzela posamezna pogodbená stranka, saj je za prosti trg značilno, da se višji prevzeti riziki kažejo v višjih prihodkih in kot posledica tega dobičkah.
3. *Preverjanje pogodbenih pogojev*, kjer najprej ugotovimo, kako se dogovorjeni pogodbeni plačilni, finančni in dejanski pogoji v kontrolirani transakciji razlikujejo v nekontrolirani.
4. *Analiza ekonomskih (tržnih) razmer* proučuje vplivanje splošnega gospodarskega položaja na dosežene cene. Podjetja dosegajo pri nabavi oziroma prodaji na različnih trgih različne cene, zato je treba pri primerjavi cen upoštevati faktorje, kot so geografska lokacija, velikost trga, stopnja konkurence idr.
5. *Analiza poslovne strategije*, ki obsega številne vidike poslovanja družb, npr.: inovacije in razvoj, stopnjo diverzifikacije, strategije tveganja, povečevanja

tržnega deleža, ocene sprememb idr. Pri tem je treba preučiti, ali ravnanje povezanih oseb ni v nasprotju s sprejetimi strategijami.

Praktičen primer analize primerljivosti

Analiza primerljivosti je v praksi zelo kompleksen problem, temu primerno tudi zahteven, zlasti še, ker marsikdaj ni na razpolago ustreznih podatkov. V nadaljevanju je prikazan zelo poenostavljen primer, ki opozarja na bistvo obravnavane problematike.

Za primerjavo bomo vzeli dve transakciji in sicer gre obakrat za prodajo istovrstnega blaga z enakimi tehničnimi karakteristikami na istem trgu (izključen je vpliv razlik v proizvodih in vpliv razlik med trgi).

Podjetje A prodaja blago podjetju B, ki je povezana oseba. Pri tem cena, ki znaša 120 enot za en kos proizvoda, vključuje stroške garancije, plačilni rok 90 dni (iz tega posledično dobimo stroške financiranja), pri poslu pa podjetje A v skladu s svojo poslovno politiko podjetju B priznava količinski popust.

Podjetje C prodaja podjetju D isto vrsto proizvodov. Pri tem cena ne vključuje garancije (stroške popravil v garancijskem roku torej krije podjetje D), plačilni rok je 30 dni, zaradi majhnega odvzema ni količinskih popustov. Prodajna cena za en kos proizvoda tako znaša 140 enot.

Na osnovi dokumentacije (knjigovodske v primeru ocene stroškov garancij in financiranja, ter komercialne v primeru količinskih popustov), smo ovrednotili vsako od teh razlik in zanjo korigirali prodajno ceno. Opravili smo torej analizo primerljivosti, razlike ovrednotili in prodajne cene dali na isti imenovalec. Rezultati so prikazani v tabeli 2.2.

Tabela 2.2 Tabela opravljene analize primerljivosti

	Element	Prodaja A-B	Prodaja C-D
1	Prodajna cena	120	140
2	Stroški garancije	5	0
3	Stroški financiranja	10	5
4	Količinski popusti	10	0
5	Korigirana prodajna cena (1+2+3+4)	145	145

Vir: Petauer 2005, 28.

Obrazložitev tabele: razvidno je, da sta primerjani ceni, ob upoštevanju navedenih razlik enaki. Iz tega sledi, da so TC skladne s tržnim načelom, pri morebitnem davčnem pregledu s področja TC pa v prikazanem primeru ne more priti do spremembe davčne osnove.

3 METODE ZA UGOTAVLJANJE TRANSFERNIH CEN IN NJIHOVA UPORABA

TC lahko določimo na več načinov, saj so lahko stvar pogajanj obeh zainteresiranih strank (enako oblikovanju med nepovezanimi osebami) ali pa so določene administrativno, kar pomeni dogovor o načinu oblikovanja oziroma izbira metode, ki jih bomo spoznali v nadaljevanju tega poglavja. Seveda ne smemo pozabiti na primerljive tržne cene, sicer lahko davčni organ TC prilagodi in s tem poveča davčno osnovo. Velja pa dejstvo, da podjetje lahko izbere poljubno metodo, tisto, ki mu najbolj ustreza. Vso dokumentacijo, ki kaže, kako je zavezanec oblikoval TC, mora hraniti in po potrebi predložiti davčnemu organu.

Glede na to, da izbrana metoda oblikovanja TC ponavadi določa tudi višino TC, je izbira metode eno najpomembnejših opravil pri oblikovanju TC.

3.1 Klasične (tradicionalne) metode

Njihova osnovna značilnost je, da določajo ceno na podlagi primerjave, torej podatke za primerjavo iščejo v drugih primerljivih situacijah.

3.1.1 Metoda primerljivih prostih cen

Ta metoda je poznana kot najzanesljivejša, saj je njena vsebina enostavna in lahko razumljiva. Uporabimo jo tako, da se TC za blago in storitve primerjajo s cenami na prostem trgu. Metoda ima prostor povsod, kjer je na razpolago dovolj podatkov za njeno uporabo, saj zagotavlja zanesljivo uporabo tržnega načela, kadar gre za enako blago ali storitev, ki je predmet primerjave.

Da pa lahko primerjamo neko ceno, mora biti izpolnjen poglobljen pogoj, da je izdelek ali storitev, ki je predmet povezane transakcije⁵, primerljiv z izdelkom ali storitvijo, ki je predmet nepovezane transakcije⁶.

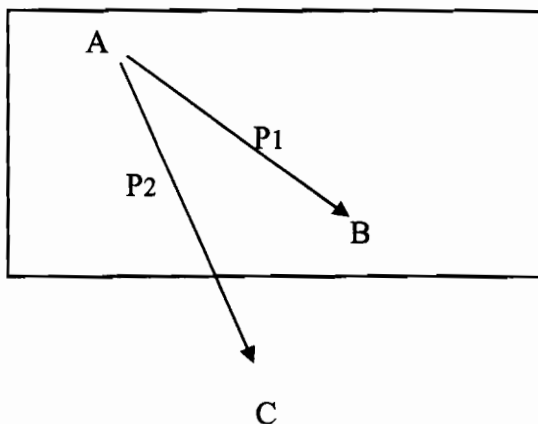
Glede na metodiko primerjanja cen ločimo (Kuhar 2001, 101):

- *Metoda notranje primerljivih prostih cen* (internal comparable), ki TC med povezanima osebama primerja s ceno, po kateri ena izmed povezanih oseb prodaja enako blago v enakih okoliščinah, nepovezani osebi. *Primer:* podjetje A prodaja enako blago pod enakimi pogoji podjetju B, s katerim je povezano, kot tudi podjetju C, ki je neodvisno. Okvir prikazuje povezanost med podjetjema A in B, torej mora biti tudi transferna cena P1 enaka ceni P2, torej ceni, po kateri med seboj trgujeta dve nepovezani podjetji (glej sliko 3.1).

⁵ Povezana transakcija je tista, pri kateri sodelujeta davčno povezani osebi.

⁶ Nepovezana transakcija je tista, ki temelji na tržnih načelih in poteka med davčno nepovezanimi osebami.

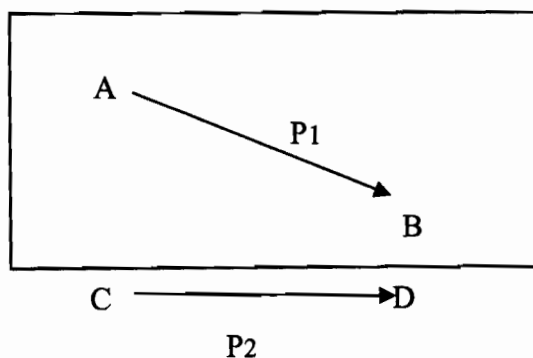
Slika 3.1 Praktični prikaz metode notranje primerljivih prostih cen



Vir: Priročnik transferne cene 2006, 38.

- *Metodo zunanje primerljivih prostih cen* (external comparable), ki TC med povezanimi osebami primerja s ceno, ki jo za enako blago v podobnih razmerah med seboj dosežeta dve nepovezani osebi. *Primer:* podjetji A in B sta med seboj povezani podjetji, medtem ko sta podjetji C in D popolnoma neodvisni podjetji. Transferno ceno P1 je treba primerjati z neodvisno ceno P2, in če sta ceni približno enaki, prilagoditve niso potrebne. Če se ceni preveč razlikujeta med seboj, je treba prilagoditi transferno ceno P1 (glej sliko 3.2).

Slika 3.2 Praktični prikaz metode zunanje primerljivih prostih cen



Vir: Priročnik transferne cene 2006, 39.

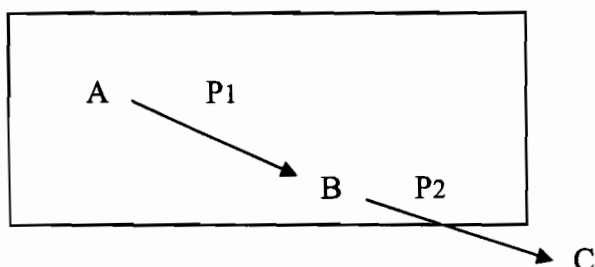
Pri povzetku prve metode poudarjam najpomembnejši pogoj za njeno uporabo, torej primerljivost med proizvodi in storitvami, ki pa jih oblikujejo ključne lastnosti, po katerih se razlikujejo, te pa so: tehnične značilnosti, tehnična kvaliteta, trpežnost, zanesljivost, sposobnost popravil, standardizacija, embalaža, oblikovanje, image, dodatne storitve in servis.

3.1.2 Metoda preprodajnih cen

V glavnem se uporablja za ugotavljanje TC v primerih, ko povezana oseba blago, kupljeno pri drugi povezani osebi, prodaja neodvisnim strankam. Osnova za primerjavo je bruto marža, ki jo pri transakciji zaračuna trgovec. Torej zahteva naslednja koraka: od končne prodajne cene (po kateri je proizvod prodan neodvisnemu kupcu), se odšteje primerna razlika v ceni. Tako dobljena razlika predstavlja ustrezno TC, po kateri prodajalec kupi proizvod od povezane osebe.

Primer: končna prodajna cena P2 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 P1, po kateri podjetje B kupi proizvod od povezanega podjetja A (glej sliko 3.3).

Slika 3.3 Praktični prikaz metode preprodajnih cen



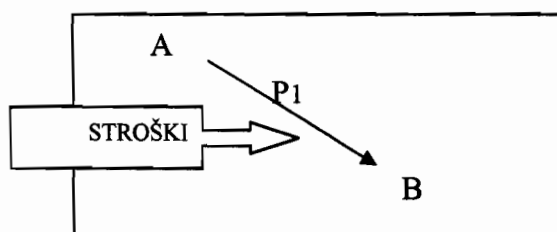
Vir: Priročnik transferne cene 2006, 42.

3.1.3 Metoda dodatka na stroške

Uporabi se tako, da se na izračunane stroške proizvajalca oziroma prodajalca doda primeren dodatek na stroške, tako izračunana vsota predstavlja ustrezno TC, po kateri proizvajalec nato proda proizvod povezani osebi.

Primer: izračunani stroški podjetja A so osnova za izračun TC po metodi dodatka na stroške. Na tako izračunane stroške uporabimo primeren dodatek, pridobljen s primerjavo podobnih situacij na trgu, tako da izračunamo transferno ceno P1, po kateri je proizvod prodan povezanemu podjetju B (glej sliko 3.4).

Slika 3.4 Praktični prikaz metode dodatka na stroške



Vir: Priročnik transferne cene 2006, 45.

Metoda dodatka na stroške temelji na stroških, ki so nastali dobavitelju sredstev ali storitev v povezani transakciji. Kot že samo ime pove, se pri tej metodi postavimo na stran prodajalca (npr. podjetja A) in s pomočjo njegovih stroškov in ustreznega pribitka na te stroške izračunamo ustrezno TC. Edini problem te metode je, ugotoviti, kolikšen je ustrezen dodatek (pribitek) na stroške, ta pa je tisti, ki v podobni situaciji dosega primerljivo podjetje, ki opravlja podobne poslovne funkcije in prodaja neodvisnemu podjetju.

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

TC davčnega zavezanca naj bi bile ustrezne, če je vrednost njegove marže ali dodatka na stroške blizu srednji vrednosti ali celo nad njo. Ali bodo iz davčnega stališča sprejemljive tudi TC, 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 (Guzina 2005, 10).

3.2 Transakcijski profitni metodi (metodi na podlagi dobička)

Njihova osnovna značilnost pa je, da določajo ceno s podatki, dosegljivimi znotraj obeh povezanih oseb. Torej se cene na ta način oblikujejo tako, da se najprej določi ciljni dobiček vsake povezane osebe, nato pa se določi TC, ki omogoči doseganje določenega ciljnega dobička.

3.2.1 Metoda porazdelitve dobička

Z metodo porazdelitve dobička (Profit Split) ugotovimo znesek kombiniranega dobička povezanih oseb in povezanih transakcij in ga nato razdelimo med povezane osebe na ekonomsko veljavni osnovi – kot bi to delile nepovezane osebe pod tržnimi pogoji.

Postopek določanja TC na osnovi te metode je naslednji (Centa – Debeljak in Kuhar 2006, 33) :

- najprej je potrebno ugotoviti velikost dobička, ki se deli,
- nato se dobiček na ekonomsko veljavni osnovi, ki je podobna razdelitvi dobička po neodvisnem tržnem načelu (kot bi to storile neodvisne osebe) – razdeli med povezane osebe.

Najbolj znani in uporabni metodi za porazdelitev dobička med dve podjetji sta naslednji (Guzina 2006, 50):

- *analiza prispevka*, ki celotni ugotovljeni dobiček dveh povezanih podjetij porazdeli med obe tako, da upošteva relativno vrednost posameznih poslovnih funkcij, oziroma storitev, ki jih opravlja posamezno podjetje. Osnova za delitev sta lahko celotni dobiček ali pa dobiček iz poslovanja,
- *analiza ostanka*, ki dobiček porazdeli med dve povezani podjetji v dveh fazah. Prva faza vsakemu dodeli toliko dobička, da doseže primeren donos glede na poslovne funkcije, v drugi fazi pa preostanek dobička razdeli tako, da upošteva vse okoliščine, ki bi lahko vplivale na razdelitev med dvema nepovezanima osebama.

Prednost metode porazdelitve dobička je v tem, da je z njeno uporabo mogoče ugotoviti TC 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 pa 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 pa ugodno vpliva na ravnanje oblasti in davčnih zavezancev.

Slabost te metode je, da pogosto ni mogoče primerjati opravljenih transakcij in doseženih dobičkov. Težko jo je tudi uporabljati, saj davčne oblasti in davčni zavezanci težko 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 (Knific 2006, 27).

3.2.2 Metoda stopnje čistega dobička

Pri uporabi te metode (za razliko od prejšnje) potrebujemo podatke le enega podjetja, saj zahteva določitev stopnje čistega dobička, ki naj bi jo podjetje doseglo. Ta se določi po podatkih konkurenčnih podjetij, podatkih panoge ipd., nato se na podlagi tega določijo TC tako, da je ta stopnja tudi dosežena. *Zato se ta metoda v nobenem primeru ne uporablja kot samostojna, ampak le kot dodatna kontrola k standardnim transakcijskim metodam (glej poglavje 3.1).*

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. Če to ni mogoče, pa kot vodilo pri ugotavljanju čistega dobička lahko uporabi čisti dobiček, ki ga nepovezana oseba zasluži v primerljivi transakciji.

Za primerjavo relativnega čistega dobička pri uporabi te metode lahko uporabimo enega od naslednjih kazalnikov (Knific 2006, 27):

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

Prednost uporabe te metode je v tem, da je čisti dobiček podjetja lahko manj odvisen od posameznih transakcij kot cene proizvodov oziroma storitev v posamični transakciji. Ne gre prezreti tudi dejstva, da je določitev čistega dobička v primerih, ko so podjetja tesno povezana v mnogih dejavnostih in je težko pridobiti natančne informacije o izvedenih funkcijah in odgovornostih udeležencev.

Pomanjkljivost obravnavane uporabe metode se izraža v tem, da na čisti dobiček vplivajo zgolj dejavniki, ki zelo malo ali samo posredno vplivajo na čisti dobiček (na primer razmeroma visoki stroški, ki so posledica zagona, neuspešnosti, slabega managementa 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 (Knific 2006, 28).

Ob zaključku predstavitev posameznih metod za ugotavljanje TC lahko poudarim, da z njihovo uporabo lahko upravičeno ugotovimo pogoje, ki določajo komercialne in finančne odnose med povezanimi osebami. Ti nas privedejo do ugotovitve ustrezne, pravilne in poštene TC. To pa v praksi pomeni, če bo davčni zavezanec predložil utemeljene dokaze, da so bile TC določene po neodvisnem tržnem načelu, zakaj se je odločil za uporabo ene od metod določanja TC, ter da je njegova davčna osnova in s tem odmerjeni davek pravilen. Po drugi strani bo moral davčni organ dokazati nasprotno – zakaj davčna obveznost nastane oziroma se poveča.

3.3 Uporaba metod za določanje primerljivih tržnih cen

Ko zavezanec ugotovi, ali je dolžan obravnavati TC in ko izbere metodo določanja PTC, mora zaradi pravilne davčne obravnave za vse transakcije med povezanimi osebami izračunati razlike med TC in PTC.

Te razlike so pri davčni obravnavi dopustne, le če povečujejo davčno osnovo. Če jo zmanjšujejo, moramo njihov vpliv na davčno osnovo izključiti iz davčne obravnave, kar storimo tako, da povečamo davčne prihodke ali zmanjšamo davčne odhodke. Zgled izračuna odmika si bomo ogledali v nadaljevanju (glej tabelo 3.1).

Zavezanci za davek od dohodkov pravnih oseb morajo pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov upoštevati TC za opredmetena in neopredmetena sredstva ter storitve v

velikosti PTC. Če je na strani prihodkov TC nižja od PTC, morajo za davčne potrebe prihodke obravnavati ob upoštevanju PTC. Na strani odhodkov se jim priznajo TC, le če so nižje ali enake kot PTC. Iz povedanega razberemo, da imajo morebitni odmiki TC od PTC neugoden vpliv na skupno davčno obremenitev povezanih podjetij. Za odmik moramo pri prvem davčnem zavezancu povečati prihodke. Ti prihodki pri drugem davčnem zavezancu niso v celoti davčni odhodek.

Tabela 3.1. prikazuje TC in PTC, ki predstavljata različne vrednosti. Povsod sta podjetji A in B povezani podjetji in imata dolžnost obravnavati TC, pri čemer podjetje A prodaja blago podjetju B.

Tabela 3.1 Vključitev odmkov v obračun davka od dohodkov pravnih oseb

	<i>Zgled 1</i> <i>(TC enaka od PTC)</i>	<i>Zgled 2</i> <i>(TC višja od PTC)</i>	<i>Zgled 3</i> <i>(TC nižja od PTC)</i>
Transferna cena	1.000	1.000	600
Primerljiva tržna cena	1.000	800	800
Odmik od PTC	0	-200	200
Prihodek podjetja A	1.000	1.000	600
Vpliv na davčno osnovo v podjetju A	1.000	1.000	800
Odhodek podjetja B	-1.000	-1.000	-600
Vpliv na davčno osnovo v podjetju B	-1.000	-800	-600
Skupni vpliv na davčno osnovo podjetij A in B	0	200	200

Vir: Prusnik in Prisljan 2006, 239.

Pojasnitev tabele:

Zgled 1: kadar sta TC in PTC enaki, poslovanje med povezanima osebama ne vpliva na skupno davčno obveznost.

Zgled 2: pri TC, ki je višja od PTC vidimo, da je podjetje A pri davčni obravnavi upoštevalo ves prihodek (tudi 200 denarnih enot presežka nad PTC), podjetje B pa sme pri izračunu davčne osnove upoštevati le odhodek v velikosti PTC. Skupna davčna osnova obeh podjetij je tako za 200 d.e. večja kot v zgledu 1.

Zgled 3: pri TC, ki je nižja od PTC pa je podjetje A moralo pri davčni obravnavi povečati prihodek za razliko med TC in PTC (za 200 d.e.), podjetje B sme pri izračunu davčne osnove upoštevati le odhodek v velikosti TC. Tudi tu je skupna davčna osnova obeh podjetij za 200 d.e. večja kot v zgledu 1.

3.4 Razpon primerljivih tržnih cen

Pri uporabi ene oziroma več metod za določanje TC se pogosto dogaja, da se ugotovi razpon PTC, pri katerem se le te pokažejo za zanesljive. V takšnih primerih lahko različne vrednosti znotraj ugotovljenega razpona pomenijo približanje pogojem, ki bi bili doseženi pri poslovanju med neodvisnimi osebami. Razpon je interval, ki pomeni :

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

Različne vrednosti se lahko ugotovijo tudi zato, ker obstaja možnost, da neodvisne osebe, ki sklepajo enake posle pod enakimi pogoji, ne dosegajo enake cene. Zato zahteva ugotavljanje dejansko doseženih cen med neodvisnimi osebami praktično sposobnost presoje. V primerih, ko je razpon cen v poslih med povezanimi osebami v mejah razpona, ki se dosega med neodvisnimi podjetji, TC ni potrebno prilagajati.

Pri ugotavljanju razpona PTC je treba upoštevati naslednje ekonomske zakonitosti:

- cene pri kupcih in prodajalcih so zelo podobne pri oblikovanju prodajnih cen blizu končnega potrošnika, pri prožnem povpraševanju, pri konkurenčnem trgu, pri kratkem ciklu proizvoda, poceni izdelku ipd.;
- cene pri kupcih in prodajalcih pa so zelo različne pri odločanju o prodajnih cenah daleč od končnega potrošnika, pri neprožnem povpraševanju, pri nepopolnih konkurenčnih oziroma monopolnih razmerah, pri dolgem ciklu proizvoda, pri dragem izdelku ipd.

To pomeni, da se s povečevanjem razlik med cenami pri kupcih in prodajalcih povečuje tudi tveganje, da cene niso skladne s PTC oziroma, da so možni večji razponi. O ugotavljanju oziroma določanju le teh, pa si bomo na poenostavljenih primerih pogledali v nadaljevanju.

V skladu s Pravilnikom o primerljivih tržnih cenah (odslej PPTC) obstajajo naslednje tri možnosti uporabe razpona PTC, ki so odvisne od rezultatov uporabe metod za določanje TC (*Davčni bilten* 2006, 73):

1. Ugotovimo več enako verjetnih zneskov PTC, pri tem pa PTC izračunamo kot aritmetično povprečje med vsemi ugotovljenimi zneski. Primer:

Število primerov	Zneski
1	1.000
2	1.050
3	1.100
4	1.150
5	1.200
6	1.250
7	1.300
8	1.350
9	1.400
10	1.450
SKUPAJ	12.250

$$\text{Izračun PTC k točki 1} = 12.500/10 = 1.250 \text{ d.e.}$$

2. Ugotovimo razpon PTC, pri čemer izračunamo PTC kot aritmetično povprečje zgornje in spodnje meje ugotovljenega razpona. Primer:

Število primerov	En razpon PTC
1	1.000 do 1.450

$$\text{Izračun PTC k točki 2} = (1.000 + 1.450)/2 = 1.225 \text{ d.e.}$$

3. Ugotovimo več razponov, pri čemer izračunamo PTC kot aritmetično povprečje vseh zgornjih in spodnjih mej ugotovljenih razponov. Primer:

Število primerov	Več razponov PTC
1	1.000 do 1.100
2	1.100 do 1.200
3	1.200 do 1.300
4	1.300 do 1.400

$$\text{Izračun PTC k točki 3} = (1.500 + 1.150 + 1.250 + 1.350)/4 = 1.200 \text{ d.e.}$$

Iz prikazanih primerov je mogoče ugotoviti, da nam zakonodaja omogoča več načinov izračunavanja PTC, ki so v veliki meri odvisni od razpoložljivih podatkov o cenah in razponov, ki so enako verjetni.

V praksi se navedeni izračuni izražajo v procentih in sicer PTC kot aritmetična sredina (npr. 5%, 6%, 7%, ...), razpon PTC (npr. razlika v ceni med 5% in 10%) ali pa kot aritmetično povprečje vseh zgornjih in spodnjih ugotovljenih razponov (npr. razlika v ceni med 5% in 6%, 5,5% in 7%, ...). Razpon PTC po zakonodaji, ki se uporablja od 1. januarja 2007 (21. člen PPTC) pa ponuja še več možnosti določanja, pri čemer pa že v osnovi razlikuje okoliščine, ko pri določanju razpolagamo z relativno zanesljivimi podatki, ter dokumentacijo o okoliščinah in pogojih za transakcijo ali ne.

Relativno zanesljivi podatki

Če je rezultat uporabe metode za določanje PTC več enako verjetnih PTC (več cen, dodatkov na stroške, bruto ali čistega dobička) oziroma razponov, se kot PTC šteje tista vrednost v razponu, ki najbolje odseva okoliščine in pogoje za transakcijo. To pa je bistvenega pomena, saj sedaj zakonodaja zavezance ne sili več k prilagoditvam tudi v primerih, ko z dokumentacijo lahko dokažejo, da je neka TC najustreznejša, čeprav ni enaka aritmetični sredini izračunanega razpona. Mnenje davčnih organov, da o relativno zanesljivih podatkih govorimo, če:

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

Manj zanesljivi podatki

Za določitev PTC se uporabi interkvartilni razpon, ki se ugotovi tako, da se iz celotnega ugotovljenega razpona (izračunanega po zgoraj prikazanih primerih) izloči 25% spodnjih zunanjih vrednosti in 25% zgornjih zunanjih vrednosti. PTC se tedaj ugotovi kot mediana interkvartilnega razpona, ki ga razdeli na dve polovici. Kadar razpolagamo z lihim številom podatkov, je mediana srednja številka, če pa je število podatkov sodo, se mediana izračuna kot povprečje dveh srednjih vrednosti. Ta razpon uporabimo, če nimamo na voljo neodvisnih primerljivk oziroma ne ustrezajo pogojem.

4 OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN

Povezana podjetja lahko oblikujejo TC med podjetji ali poslovnimi enotami na različnih osnovah. Prevladujoči osnovi sta tržne cene kot osnova in stroškovna osnova, ki se oblikujeta na dva načina: s pogajanjem ali določitvijo (didaktom). Pri oblikovanju TC s pogajanjem se pojavlja navskrižje interesov, saj želijo kupci doseči čim nižje cene, prodajalci pa čim višje, čeprav so oboji člani iste skupine. Od obeh strani se namreč pričakuje, da bodo spoštovale sprejeto odločitev o višini TC, to pa lahko določi cenovna avtoriteta ali pa se določi na temelju predpisanega cenovnega obrazca.

Zaradi vrste pomanjkljivosti se v praksi TC ponavadi oblikujejo po enem izmed naslednjih načinov (Guzina 2006, 61):

- osnova za oblikovanje TC so drugi stroški, na primer celotni stroški ali celotni stroški, povečani za vnaprej vračunani dobiček. Glavna pomanjkljivost tega modela je, da ne vpliva pozitivno na motivacijo vodij posameznih oddelkov;
- TC se oblikujejo na ravni tržnih cen. Ta način najbolj spominja na uporabo metode primerljivih prostih cen v skladu z vodili OECD tudi glede glavne pomanjkljivosti, ki je v tem, da tržne cene v mnogih primerih preprosto ni;
- TC se lahko oblikujejo tudi stopenjsko, pri čemer sta dve stopnji kar načina oblikovanja TC v prejšnjih dveh alineah. Glede na to, da je ta način nekakšna mešanica prejšnjih dveh načinov, v sebi združuje tudi pomanjkljivosti, ki so že bile omenjene.

TC so lahko zgolj rezultat pogajanj med poslovojdjema dveh različnih oddelkov oziroma dveh povezanih podjetij. To je zelo podobno oblikovanju na ravni tržnih cen. Zelo pomembno pa je, kakšno politiko nagrajevanja zaposlenih vodi podjetje, saj to še vedno v veliki meri vpliva na motivacijo zaposlenih in s tem pripomore k čim boljšemu rezultatu oddelka in posledično s tem dobičku podjetja.

4.1 Računovodski vidik oblikovanja

Sistem TC v podjetju je del računovodskega informacijskega sistema, ki daje poslovodnikom informacije, na podlagi katerih sprejemajo odločitve, ki vplivajo na dobičkonosnost in motiviranost posameznih oddelkov. Podlaga za presojanje dosežkov posameznega povezanega podjetja je doseženi dobiček, vendar pa njegovo uporabnost za presojanje omejujejo poleg obvladljivosti gospodarskih kategorij tudi TC.

V velikih podjetjih ponavadi obstaja asimetrija, saj imajo vodje oddelkov kakovostne informacije, ki jih ni mogoče dobiti drugje v podjetju, a zaradi lastnih interesov nimajo namena, da bi jih razkrili in uporabili v dobro podjetja kot celote.

Tako ravno TC vplivajo na njihove izide, posledica tega pa je, da ima računovodstvo pri določanju TC, ki vplivajo na uspešnost posameznih podjetij, kot tudi skupine povezanih podjetij kot celote pomembno vlogo, saj lahko pripravi sprejemljiv niz TC, ki so podlaga za oblikovanje (Turk, Kavčič in Kokotec-Novak 1998, 206).

Glede na trgovanje med enotami istega podjetja ali cele skupine podjetij mora računovodstvo zagotoviti informacije za usklajevanje njihove uspešnosti. Naloge, ki so prenesene na podjetje ali oddelek znotraj njega, je treba spremljati in presojsati, pri tem pa izdelovati poročila o uspešnosti enote. Koliko vodstvo uporablja računovodske informacije za usklajevanje in nadziranje poslovanja (TC bistveno vplivajo na izide posameznih enot), je močno odvisno od strateškega načrtovanja, strateškega nadziranja in nadziranja prek vrednostnih poročil. Iz povedanega torej lahko razberemo, da je računovodstvo eden bistvenih virov informacij za oblikovanje TC. Kako pa bodo na koncu dejansko oblikovane, je odvisno od organizacijske strukture, stila vodenja povezanih podjetij ter ciljev, ki si jih prizadeva doseči skupina kot celota.

4.2 Davčni vidik oblikovanja

TC v zadnjih desetletjih nenehno pridobivajo na pomenu predvsem zaradi svojega davčnega vidika. Poglejmo si nekaj vzrokov, ki so vplivali na tak razvoj:

- Zaradi velike konkurence na trgu so tudi TC postale eno izmed orodij v boju proti nasprotniku, kar pomeni, da so podjetja pri oblikovanju TC našla koristno metodo za zniževanje celotne davčne obveznosti in posledično povečevanje čistega dobička, ta pa pomeni več prostih sredstev za investiranje in s tem hitrejšo rast podjetja.
- Glede na hitro zaznavo podjetij o pomenu TC, ki odločilno vplivajo na znesek pobranih dajatev, je bila sprejeta ostra davčna zakonodaja, na podlagi katere so posamezne davčne uprave začele temeljito inšpicirati oblikovanje TC in sicer z jasnim ciljem preprečitve odliva dobička v tujino.
- Podjetja začenjajo veliko pozornost posvečati načinu oblikovanja, pripravljanju ustrezne dokumentacije in izobraževanju specializiranih strokovnjakov s tega področja.

V prihodnje lahko na tem področju pričakujemo predvsem tekmovanje posameznih držav v sprejemanju davčne zakonodaje, ki bi čim bolj zaostрила področje oblikovanja TC in na ta način posamezna podjetja prisilila k izkazovanju večjega dobička v njihovi državi. Zaradi politike posamezne države bodo tudi davčne uprave zaostriale inšpiciranje. Tako ravnanje pa na kratek rok vodi do nezdrave konkurence, na dolgi rok pa lahko vpliva na celotno mednarodno trgovino.

4.2.1 Vpliv spremembe transferne cene na dobiček

Z davčnega vidika je nujno, da mednarodno podjetje razdeli svoj celotni dobiček med posamezna povezana podjetja, ki poslujejo v različnih državah. Posamezna država namreč obdavčuje podjetja na dva načina, odvisno od tega, ali je podjetje rezident oziroma nerezident v določeni državi. Rezidenti so obdavčeni po načelu svetovnega dohodka, kar pomeni, da davek plačajo od vsega dohodka, ne glede na to, v kateri državi je dosežen. Nerezidenti pa so obdavčeni po načelu vira, kar pomeni, da država lahko v primeru podjetij, ki niso njeni rezidenti, obdavči le dohodek, ki so ga dosegli v njeni državi.

V nadaljevanju je na praktičnem primeru prikazano, kako sprememba TC vpliva na dobiček vsakega izmed povezanih podjetij. Matična in hčerinska družba (v nadaljevanju H in M) sta povezani podjetji, ki poslujeta v različnih državah (in sta davčni zavezanki dveh različnih držav), katera davčna sistema se med seboj razlikujeta. H prodaja M svoje blago, ki ga na trgu kupuje od nepovezanih oseb, M pa to blago proda končnim kupcem, nepovezanim osebam. V tabelah je prikazan izračun dobička obeh družb v odvisnosti od spreminjanja TC. M v vseh primerih na trgu proda blago po ceni 1000 d.e., H pa ga kupi od nepovezane osebe po ceni 500 d.e.. V državi H je davčna stopnja obdavčitve 25%, v državi M pa 40%.

Tabela 4.1 Izračun dobička pri transferni ceni 700 d.e.

	Hčerinska družba	Matična družba	Skupaj
Nakupna cena	500	700	
Prodajna cena	700	1000	
Dobiček pred obdavčitvijo	200	300	500
Davčna stopnja	25	40	
Davek	50	120	170
Dobiček po obdavčitvi	150	180	330

Vir: Guzina 2006, 67.

Iz tabele 1 je razvidno, če H proda blago M po transferni ceni 700 d.e., realizira ob zgornjih predpostavkah 200 d.e. dobička pred obdavčitvijo, medtem, ko M realizira dobiček v višini 300 d.e.. Glede na različni davčni stopnji znaša dobiček H 150 d.e., dobiček M pa 180 d.e.

Skupni dobiček obeh povezanih družb je tako 330 d.e. glede na različno višino davčnih stopenj bi bilo logično, da bi M, ki lahko upravlja s H, želela realizirati višji dobiček v državi z nižjo stopnjo, torej v državi H.

Tabela 4.2 Izračun dobička pri transferni ceni 900 d.e.

	Hčerinska družba	Matična družba	Skupaj
Nakupna cena	500	900	
Prodajna cena	900	1000	
Dobiček pred obdavčitvijo	400	100	500
Davčna stopnja	25	40	
Davek	100	40	140
Dobiček po obdavčitvi	300	60	360

Vir: Guzina 2006, 68.

Tabela 2 prikazuje povišanje TC s 700 d.e. na 900 d.e., tako se dobiček po obdavčitvi H poveča s 150 d.e. na 300 d.e. (za 100%), dobiček M pa se zmanjša iz 180 d.e. na 60 d.e. (za 66%). Skupni dobiček obeh družb se tako poveča za 30 d.e. (9%).

Teoretično bi torej M optimizirala dobiček celotne skupine tako, da bi dobiček ustvarila le v državi z nižjo davčno stopnjo.

Tabela 4.3 Izračun dobička pri transferni ceni 1000 d.e.

	Hčerinska družba	Matična družba	Skupaj
Nakupna cena	500	1000	
Prodajna cena	1000	1000	
Dobiček pred obdavčitvijo	500	0	500
Davčna stopnja	25	40	
Davek	125	0	125
Dobiček po obdavčitvi	375	0	375

Vir: Guzina 2006, 68.

Tabela 3 prikazuje izračun najvišjega skupnega dobička obeh družb, to doseže, kadar se celotni dobiček povezanih družb ustvari v državi z nižjo davčno stopnjo (v našem primeru je to država hčerinske družbe).

Tabela 4.4 Izračun dobička pri transferni ceni 1300 d.e.

	Hčerinska družba	Matična družba	Skupaj
Nakupna cena	500	1300	
Prodajna cena	1300	1000	
Dobiček pred obdavčitvijo	800	-300	500
Davčna stopnja	25	40	
Davek	200	0	200
Dobiček po obdavčitvi	600	-300	300

Vir: Guzina 2006, 68.

Iz tabele 4 pa je razvidno, kaj se zgodi, če se TC poviša, tako da je celo višja od prodajne cene M , v tem primeru M posluje z izgubo, skupni dobiček pa se tudi zniža na 300 d.e.. Taka situacija z vidika obeh družb ni optimalna, saj obe družbi skupaj tako plačata več davka kot v primeru, ki je prikazan v tabeli 1.

Problem TC ima lahko velik vpliv na porazdelitev dobička med matičnim podjetjem tujega pogodbenika in hčerinskimi podjetji in s tem tudi državami, v katerih so te enote. Za matično podjetje kot celoto je morda smotrno, da neko hčerinsko podjetje izkaže izgubo, ki je dejansko ni in je le posledica uporabe TC. Za državo gostiteljico to pomeni odliv dobička v tujino oziroma odliv v plačilnobilančnem pogledu. Za državo gostiteljico so tako TC negativen pojav, medtem ko so v okviru ekonomskih koristi tujega pogodbenika oziroma njegovega matičnega podjetja, element gospodarnega, če ne optimalnega obnašanja (Milost in Milunovič 2001, 40).

TC so torej mehanizem, ki ga tuji pogodbenik uporablja za uresničevanje svojih splošnih ciljev, to pa je kar največji dobiček matičnega podjetja tujega pogodbenika. Podrobni cilji mehanizma pa so predvsem:

- obdržati ali povečati tržni delež na tržišču oziroma prodreti na nova tržišča,
- izogibati se vplivom zunanjega nadzora,
- zmanjšati davčne in druge obveznosti do držav gostiteljic in do matične države,
- izogibati se deviznemu nadzoru in se varovati pred možnimi negativnimi učinki gibanja deviznih tečajev.

Temeljni pogoj, ki omogoča uporabo TC, je poleg medsebojno povezanih enot podjetja v posameznih državah predvsem oligopolna tržna sestava za posamezne proizvode. Čim močnejši je tržni položaj matičnega podjetja tujega pogodbenika, tem večji sta možnost in verjetnost uporabe mehanizma. Oligopolna tržna sestava, za katero je značilna velika raznolikost proizvodov, onemogoča tudi nadzor, saj primerjalne svetovne cene pogosto niti ne obstajajo.

V okviru teh temeljnih pogojev za uporabo TC pa obstaja več dejavnikov, ki matična podjetja vzpodbujajo k uporabi TC. Ti dejavniki so:

- razlike v carinah, davkih in subvencijami med državami,
- omejitve vlad gostiteljice glede prenosa dobička v države pogodbenikov,
- sedanje in predvidene plačilnobilančne težave,
- neustaljenost deviznih tečajev,
- otežen prenos dobička zaradi političnih razmer in nevarnost nacionalizacije pripadajočega deleža premoženja tujega pogodbenika.

4.2.2 Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje

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

Na prvi pogled se zdi, da na oblikovanje TC vpliva predvsem višina obdavčitve dobička v posamezni državi, vendar to še zdaleč ne drži. To potrjuje tudi študija mednarodne revizijske družbe Ernst & Yong, v kateri so o politiki TC v njihovih podjetjih povprašali več kot 700 finančnih oziroma davčnih strokovnjakov iz 19 držav in ugotovili, da podjetja pri oblikovanju TC zasledujejo predvsem cilj povečevanja uspešnosti poslovanja, cilj zniževanja davčnega bremena pa je bil naveden šele kot četrti po vrsti.

V nadaljevanju opisujem najpomembnejše davčne dejavnike, ki lahko vplivajo na oblikovanje TC. Pri vsakem izmed naštetih dejavnikov je opisan tudi razlog za vpliv oziroma način njegovega vpliva.

Višina obdavčitve dobička

Najpomembnejši vpliv na oblikovanje TC ima obdavčitev dobička podjetja⁷, glavni dejavnik pri tem pa je vsekakor veljavna davčna stopnja države, v kateri se davek plačuje in je tudi najbolj izpostavljena. Obdavčitev dobička podjetij ureja v Republiki Sloveniji trenutno veljavni Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO in naslednji)⁸. Dobiček je v Sloveniji obdavčen po davčni stopnji 25%. V nadaljevanju pa si bomo pogledali kakšne stopnje imajo še ostale evropske države.

⁷ Dobiček podjetja je njegov pozitiven poslovni izid, ta pa predstavlja razliko med vsemi odhodki in prihodki v obračunskem obdobju. Odhodki so stroški v prodanih količinah, povečani za odhodke financiranja in izredne odhodke, prihodki pa so prodajna vrednost prodanih količin, povečana za prihodke od financiranja in izredne prihodke. Dobiček podjetja je pri tem pozitivna razlika med njegovimi prihodki in odhodki.

⁸ Zakon od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO) je bil sprejet in objavljen v Uradnem listu številka 40/04, naslednji ZDDPO-1-UPB v UL št. 17/05, tega pa dopolnjuje ZDDPO-2, ki je bil objavljen v UL št. 117/06.

Pregled nominalnih davčnih stopenj obdavčitve dobička podjetij držav članic EU (Guzina 2006, 71):

- Avstrija 34% (določen pa je minimalen znesek davka, ki ga morajo družbe (delniške družbe več, družbe z omejeno odgovornostjo pa manj) plačati v vsakem primeru in v naprej .
- Belgija 39% predstavlja osnovno davčno stopnjo, vzporedne progresivne 28%, 36% in 41% pa uporabljajo samo nekatera podjetja in sicer tista, ki niso v več kot 50% lasti drugih.
- Bolgarija 15%.
- Ciper 20% ali 25% (odvisno od višine davčne osnove).
- Češka 31%.
- Danska 30%.
- Estonija 0%, ker so obdavčeni le izplačani dobički.
- Finska 29%.
- Francija 15% ali 33,3% (odvisno od višine davčne osnove).
- Nemčija 25%.
- Grčija 37,5%.
- Madžarska 18%.
- Irska 12,5%.
- Italija 35% (značilno zniževanje v letu 2000 iz 37% na 36%, v letu 2001 na 36% in še v letu 2002 na 35%).
- Latvija 15% (zniževanje leta 2002 iz 25% na 22, nato leta 2003 na 19% od leta 2004 pa še dodatno na 15%).
- Luksemburg 22%.
- Malta 35%.
- Nizozemska 29% oziroma 34,5%, kadar je dobiček obdavčen nad določenim zneskom.
- Poljska 22% (zniževanje v letu 2003 iz 28% na 24%, leta 2004 še na 22%).
- Portugalska 30% oziroma 20% za manjše družbe, ki so obdavčene po poenostavljenem postopku.
- Romunija 25%.
- Slovaška 25%.
- Slovenija 25%.
- Španija 35% oziroma 30% za podjetja, katerih letni prihodki ne presegajo določenega zneska, preostanek je obdavčen po nominalni stopnji.
- Švedska 28%.

Glede na to, da moramo upoštevati vse relevantne dejavnike obdavčitve dobička in ne le davčno stopnjo, se nominalne davčne stopnje od države do države močno razlikujejo, kar pa v veliki meri pojasnjuje bistvo transfernih cen, oziroma problema mednarodne obdavčitve, pri čemer vsaka država teži k preprečitvi neupravičenega odlivanja dobička in s tem tudi davka v tujino. Podjetja se obnašajo smotrno, zato želijo z davčnim načrtovanjem svoje davčne obremenitve kar najbolj zmanjšati. Njihov uspeh je odvisen od organizacijske oblike, saj imajo podjetja, ki so organizirana v skupino, možnost doseči optimalno obdavčitev.

Dvojna obdavčitev dobička

Pogoj za prenos (transfer) dobička tujega podjetnika države gostiteljice je poravnava vseh davčnih obveznosti v državi gostiteljici, kar pa tujemu podjetniku še ne daje pravice do razpolaganja s prenesenim delom dobička. To pravico pridobi šele s plačilom davka, od tega del dobička v njegovi domači državi.

Dobiček tujega podjetnika je tako dvakrat obdavčen. Najprej v državi gostiteljici, nato pa še v njegovi domači državi. Vendar ima dvojna obdavčitev vsaj dve negativni posledici. Prva je zmanjšanje zanimanja za tuja vlaganja, kar pomeni, da je ta obdavčitev ovira za optimalno urejanje kapitala v mednarodnem okviru. Druga negativna posledica pa se kaže kot poudarjena težnja tujih podjetnikov za doseganje posrednega dobička, to je dobička, ki ni izkazan v poslovnih knjigah tujega podjetja. Ta dobiček tuji podjetniki prenašajo iz države gostiteljice v domačo državo s pomočjo mehanizma TC.

Neposredni in posredni dobiček sta povezana s tujimi vlaganji kot najpomembnejšo obliko mednarodnega pretoka kapitala. Vedeti moramo namreč, da tuji pogodbeniki ne uspejo doseči zadovoljivega neposrednega dobička v vsakem mešanem podjetju, to pa je tudi poglavitni razlog, da si dobiček skušajo pridobiti posredno. Z večanjem možnosti za prilaščanje posrednega dobička se zmanjšuje zavzetost tujega pogodbenika za doseganje velikega poslovnega uspeha, kar ni v skladu s koristmi domačega pogodbenika. Pogosto se edino z zmanjševanjem možnosti tujemu pogodbeniku za velik posredni dobiček doseže njegova zainteresiranost za poslovno uspešnost podjetja (Milost in Milunovič 2001, 37).

Uvozne dajatve (carine)

Eden izmed pomembnejših faktorjev, ki vplivajo na oblikovanje TC so tudi uvozne dajatve oziroma carine. Njihov vpliv se odraža v predpostavki, da se uvozne dajatve obračunavajo v odstotku od vrednosti uvoza, potem lahko mednarodno podjetje zniža svoje stroške tako, da zmanjša TC za izvoz blaga v državo, kjer so uvozne dajatve relativno visoke.

Problem se lahko pojavi, če ima država z nizkimi uvoznimi dajatvami hkrati visoko efektivno stopnjo dobička. Če želi mednarodno podjetje znižati breme uvoznih dajatev, zniža TC za uvoz v državo z nizkimi uvoznimi dajatvami, vendar s tem poveča davčno osnovo (preko nizkih TC) podjetja v uvozni državi in poveča njegovo breme zaradi višje efektivne stopnje obdavčitve dobička v tej državi. Torej uvozne dajatve in stopnja obdavčitve dobička nasprotno vplivajo na stroške in posledično na dobiček.

Interesi davčnih in carinskih organov pri ugotavljanju TC med povezanimi osebami so v glavnem identični. Pri davčnih zavezancih pa ne obstaja nujno usklajenost interesov glede cen pri uvozu in kot stroškovne postavke. Interes davčnega zavezanca pri uvozu je čim nižja vrednost, kajti ta pomeni manj uvoznih dajatev (to ne velja samo za carino, ampak tudi za ostale dajatve, kot so davek na dodano vrednost in trošarine). Obratno pa je njegov interes čim višja nabavna cena za namene ugotavljanja davka od dohodka.

Tako carinski kot davčni organ ugotavljata vrednost transakcij ob dobavi oziroma uvozu blaga, zaradi česar so carinski podatki lahko uporabni tudi za davčne namene, zlasti še, ker imajo lahko povezana podjetja ob uvozu dokumentacijo za morebitno dokazovanje ustreznosti uvozne cene. Zaradi tega je nujno sodelovanje davčnih in carinskih organov pri morebitnih poskusih prikazovanj različnih vrednosti istega blaga pri uvozu in za namene davka od dohodka.

Davek na dodano vrednost

Glede na vsebino davka na dodano vrednost za podjetje, ki je davčni zavezanec in je v sistemu davka na dodano vrednost, ni strošek, ampak terjatev do države. To pomeni, da za znesek vstopnega davka, plačanega ob uvozu, podjetje iz naslova zaračunanega davka za prodano blago oziroma opravljene storitve zmanjša svojo obveznost za plačilo davka državi. Vendar pa v sistemu davka na dodano vrednost obstojajo naslednji primeri, ko plačani davek na dodano vrednost ni terjatev temveč strošek:

- zakonodaje različnih držav za različno blago oziroma storitve ne dovolijo odbitka davka na dodano vrednost. Skoraj v vseh zakonodajah so to primeri osebnih avtomobilov in vseh storitev, povezanih z njimi,
- če podjetje, ki uvaža določeno blago ni v sistemu davka na dodano vrednost, nima pravice do odbitka. V tem primeru je tudi znesek plačanega davka na dodano vrednost za tako podjetje strošek, podobno kot plačilo morebitnih drugih uvoznih dajatev,
- podjetje lahko opravlja tako obdavčljive kot tudi oproščene dejavnosti. Oproščene dejavnosti so tiste, ki so v Zakonu o davku na dodano vrednost navedene kot oproščene. Ponavadi gre za dejavnosti, ki so v javnem interesu.

V primeru, ko je vstopni davek na dodano vrednost za podjetje strošek, lahko ugotovimo, da le ta v primerjavi z efektivno stopnjo obdavčitve, nasprotno vpliva na stroške in s tem na višino ugotovljenega dobička.

Nižja stopnja davka na dodano vrednost v državi uvoza znižuje TC, nižje TC pa hkrati pomenijo višji dobiček podjetja v uvozni državi.

Izplačilo dobička

Kadar govorimo o poslovanju podjetij, je vsekakor aktualna tema obdavčitev dobička, torej izplačila dividend oziroma deležev v dobičku, ki posledično vpliva na oblikovanje TC. Izplačila dobička so ponavadi obdavčena z davkom po odbitku (ang. withholding tax), ki je v vseh davčnih sistemih v svetu najpomembnejša metoda zagotavljanja sprotnega dotoka javnih prihodkov.

Davek po odbitku je davek, ki ga obračuna in plača izplačevalec dobička. Lahko ima naravo akontacije za obveznost po letni odmeri ali pa naravo dokončne dajatve. Kadar ima naravo akontacije, lahko davčni zavezanec konec davčnega obdobja zahteva vračilo preveč plačanega davka. Davek po odbitku se ne obračunava zgolj pri izplačilu dobička, temveč tudi pri izplačilu obresti, licenčnih dohodkov nerezidentom.

Ker pa je izplačilo dobička najpogostejši način prenosa dohodka matični družbi v tujino, imajo pomembno vlogo višine davčnih stopenj pri izplačilu, kar bo po posameznih evropskih državah prikazano v nadaljevanju.

Pregled stopenj davka po odbitku pri izplačilu dobička nerezidentom (Guzina 2006, 82) :

- Avstrija 25% .
- Belgija 25% (oziroma znižana stopnja 15%, če so izpolnjeni posebni pogoji, na primer, kadar dobiček izplača investicijska družba).
- Bolgarija 15%.
- Ciper 20% (obdavčena so zgolj izplačila dobička tujim fizičnim osebam, medtem ko so izplačila dobička tujim pravnim osebam neobdavčena).
- Češka 15%.
- Danska 28%.
- Estonija 26% (izplačila dividend so obdavčena z t.i. distribucijskim davkom v višini stopnje davka neto dividende).
- Finska 29%.
- Francija 25%.
- Nemčija 21,1%.

- Grčija 0% (izplačila dobička nerezidentom niso obdavčena, vendar je Evropsko sodišče že odločilo, da tovrstna ureditev ni v skladu z evropsko zakonodajo).
- Madžarska 20%.
- Irska 20%.
- Italija 27%.
- Latvija 10%.
- Luksemburg 20%.
- Malta 0%.
- Nizozemska 25%.
- Poljska 15%.
- Portugalska 25% (možna je tudi obdavčitev po 12,5% stopnji in sicer v primeru, kadar je izplačevalec družba, ki je bila v preteklih petih letih privatizirana).
- Romunija 10%.
- Slovaška 15%.
- Slovenija 15%.
- Španija 15%.
- Švedska 30%.

V davčno razvitih državah, kamor sodijo vse države članice Evropske unije, se ne glede na stopnje davka po odbitku (prikaz zgoraj), stopnja zniža na 0%, če so izpolnjeni naslednji pogoji (od države do države so lahko manjša odstopanja):

- matična družba je organizirana v eni izmed pravnoorganizacijskih oblik, ki jih predvideva evropska zakonodaja,
- matična družba ima v odvisni družbi najmanj 20% delež,
- matična družba je neprekinjeni lastnik v odvisni družbi najmanj določeno obdobje (ponavadi 1 ali 2 leti).

Pomembno je tudi, da v primeru, ko je med dvema državama sklenjen sporazum o izogibanju dvojni obdavčitvi, za ti dve državi veljajo izključno stopnje davka po odbitku, ki jih za posamezno vrsto izplačila določa sporazum. Tako dogovorjene stopnje so ponavadi nižje od zgoraj navedenih stopenj.

Problem TC z vidika držav prejemnic tujih naložb je v tem, da se te cene lahko bistveno razlikujejo od svetovnih, kar ima velik vpliv na porazdelitev dobička med matičnim podjetjem in povezanimi podjetji ter s tem tudi med državami, v katerih so te enote. Za matično podjetje kot celoto je smotno, da povezano podjetje celo izkaže izgubo, ki je dejansko ni in je le posledica TC. Za državo gostiteljico to pomeni odliv dohodka v tujino.

Prikrito izplačilo dobička

Slovenska zakonodaja (ZDDPO-2) je v letu 2007 uvedla institut prikritega izplačila dobička, ki je neposredno povezan s poslovanjem med povezanimi osebami. Za prikrito izplačilo dobička se šteje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec povezanim osebam, zlasti:

- zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, tudi z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja ali višja od PTC in plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta, oziroma storitve opravljene,
- obresti za posojila, dana po nižji ali prejeta po višji obrestni meri, kot znaša obrestna mera iz 19.člena ZDDPO-2,
- presežne obresti iz 32. člena ZDDPO-2.

Tako je treba pri prikritem izplačilu dobička obračunati davčni odtegljaj. O prikritem izplačilu dobička govorimo takrat, kadar se izplača:

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

Iz tega izhaja, da mora oseba, ki je opravila naštete transakcije s povezanimi osebami (razen, če izpolnjuje vse pogoje iz drugega odstavka 70.člena ZDDPO-2), obračunati davčni odtegljaj od razlike med vrednostjo PTC in izkazano vrednostjo transakcije in to po stopnji iz morebitnega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Za lažje razumevanje si povedano oglejmo v naslednjem primeru.

Rezident RS razpolaga z neopredmetenim sredstvom (licenco) in ga prenese (proda) za 100.000 EUR povezani osebi s sedežem v tuji državi, ki potem kot dajalka licenc za izkoriščanje neopredmetenih sredstev pridobiva prihodke. Rezident je v raziskave in razvoj neopredmetenega sredstva vložil 2 mio EUR. Ocenjena neto sedanja vrednost bodočih donosov iz naslova neopredmetenega sredstva znaša najmanj toliko, kot so znašali stroški, v zvezi z ustvarjanjem neopredmetenega sredstva. PTC je torej 2 mio EUR.

V skladu s povedanim mora rezident RS od razlike med zaračunano TC in PTC izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj po stopnji 15%.

Zgled: Davčna osnova: $2.000.000 - 10.000 = 1.900.000$ EUR

Davčni odtegljaj (15%) = 285.000 EUR

Razlika med PTC in TC znaša 1,9 mio EUR in se šteje za prikrito izplačilo dobička, ki mora biti ustrezno obdavčeno (v našem primeru z 15%).

Financiranje med povezanimi osebami

Večina držav ima v svoji zakonodaji določbe, ki na različne načine določajo razmerje med lastniškim in dolžniškim kapitalom družbe. Razloga za to sta dva:

1. kadar se družba financira *pretežno dolžniško*, na njeni pasivni strani bilance stanja v primerjavi s kapitalom prevladujejo dolgovi. Družba bo torej najela posojilo ali pa izdala dolžniške vrednostne papirje. Strošek takšnega financiranja so obresti, ki so v večini držav odbitna postavka pri izračunu davčne osnove;
2. kadar se družba financira *pretežno lastniško*, izkazuje relativno več kapitala kot obveznosti. Strošek tovrstnega financiranja so dividende, ki v večini primerov niso davčna odbitna postavka.

Zgolj z davčnega vidika je torej dolžniško financiranje veliko ugodnejše od lastniškega. In če je vir dolžniškega financiranja povezano podjetje, je lahko plačevanje visokih obresti na posojilo eden izmed odliva dobičkov v tujino. Dodatni razlog je tudi stopnja davka po odbitku, ki ga mora plačati podjetje ob nakazilu tako obresti, kot tudi dividend v tujino in je ponavadi pri plačilu obresti nižja.

Vpliv obresti med povezanimi osebami na velikost davčne osnove se ugotavlja vedno, tako pri povezavi s tujo osebo, kot pri povezanih osebah rezidentih. Tako se pri ugotavljanju prihodkov upoštevajo obračunane obresti za *dana posojila* od povezanih oseb, vendar najmanj po zadnji priznani obrestni meri, objavljeni ob času odobritve posojila. Pri ugotavljanju odhodkov pa se upoštevajo obračunane obresti za *prejeta posojila* od povezanih oseb, vendar največ po zadnji priznani obrestni meri, objavljeni ob času odobritve posojila.

Ne glede na obe postavki se pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta, ki sta povezani osebi, davčna osnova ne zmanjša oziroma poveča, razen, če eden od rezidentov:

- v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih let,
- plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0% oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje (za Sloveniji 20%),
- je oproščen plačevanja davka.

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov se lahko upošteva tudi obračunane obresti do višine zadnje objavljene obrestne mere, oziroma ob času obračuna obresti znane priznane mere. To velja, če se obresti obračunavajo mesečno in je dogovorjena fleksibilna obrestna mera. Nasprotno lahko velja povprečna mesečna priznana obrestna

mera. To velja, kadar se obresti obračunavajo za obdobje daljše od enega meseca, pri čemer to obdobje ne sme biti daljše od enega leta.

V slovenski zakonodaji priznane obrestne mere mesečno objavljata Ministrstvo za finance in davčna uprava Republike Slovenije, kot je prikazano v preglednici 4.5.

Tabela 4.5 Priznane obrestne mere med povezanimi osebami za leto 2006

2006	Za posojila v RS			Za posojila, dana ali prejeta zunaj RS		
	Do vključno 1 leta	Nad 1 do vključno 5 let	Nad 5 let	Do vključno 1 leta	Nad 1 do vključno 5 let	Nad 5 let
Januar	3,63	3,39	3,72	2,53	2,94	3,48
Februar	3,55	3,42	3,72	2,56	2,99	3,44
Marec	3,5	3,49	3,78	2,63	3,12	3,59
April	3,23	3,52	3,81	2,78	3,34	3,76
Maj	3,26	3,65	3,98	2,87	3,53	4,04
Junij	3,29	3,81	4,25	2,96	3,56	4,08
Julij	3,3	3,8	4,2	3,05	3,62	4,09
Avgust	3,26	3,88	4,24	3,15	3,70	4,11
September	3,29	3,81	4,10	3,28	3,64	3,98
Oktober	3,33	3,78	4,02	3,41	3,62	3,85
November	3,39	3,79	4,02	3,52	3,68	3,87
December	3,4	3,79	3,97	3,62	3,67	3,79

Vir: www.sigov.si/mf/, 2006.

Zakonske določbe, ki omejujejo financiranje družbe⁹, se imenujejo določbe o tanki kapitalizaciji. V nekaterih državah je v davčnih predpisih določeno najvišje razmerje dolžniškega nasproti lastniškemu kapitalu. Če je to razmerje preseženo, se obresti od presežka všttevajo v obdavčljivo osnovo in obdavčijo kot prikrito izplačilo dobička.

V Sloveniji je dovoljeno razmerje med kapitalom in dolgom enako 1 proti 8, to velja za leta 2005, 2006 in 2007, v naslednjih letih se bo razmerje postopoma zmanjšalo na 1 proti 4. Če dano posojilo družbenika presega omenjeno razmerje, se obresti od presežka posojila izvzamejo iz davčno priznanih odhodkov.

⁹ Financiranje družbe pomeni razmerje med lastniškim in dolžniškim kapitalom. Slovenska zakonodaja tovrstno določbo vsebuje v 25.členu ZDDPO-1.

Preiskovanje (inšpiciranje) transfernih cen

Cilj vsake davčne uprave je, da podjetja upoštevajo veljavne davčne predpise držav, v katerih poslujejo, in temu primerno plačajo tudi davke, ki jih ti nalagajo. Davčne uprave vse skrbneje spremljajo upravičenost TC, izoblikovanih med povezanimi podjetji, saj so manipulativne TC učinkovito sredstvo za zmanjševanje davčnih obveznosti. Zaradi zapletenih postopkov kontroliranja davčne uprave zaposlujejo in izobražujejo specializirane strokovnjake, ki se ukvarjajo le s preiskovanjem TC.

Vodila OECD priporočajo davčnim organom, da so pri preiskovanju TC kar se da fleksibilni, saj je to področje bolj umetnost kot znanost. Davčni inšpektorji bi morali preiskovanje začeti s stališča, da je davčni zavezanec za oblikovanje TC že sam uporabil najustreznejšo metodo. Prav tako pa bi morale biti upoštevane tudi značilnosti trga, na katerem podjetje posluje in podjetja kot celote.

Kadar podjetje svoje dohodke ustvarja mednarodno, se države med seboj dogovarjajo o razdelitvi posameznih davkov in v ta namen sklepajo sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčenju, kjer posledično pride do naslednjih posrednih namenov, ki so lahko vir preiskave davčnih organov (Šušteršič 2001, 286):

- odprava dvojnega obdavčevanja, ki je odvisna 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 obdavčevanje,
- 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 obdavčenja med državama,
- preprečevanje davčne neenakosti; to je v prid davčnim zavezancem, saj sklenitev sporazuma državi pogodbenici preprečuje, da bi obdavčevala le nerezidente, poslovne enote tujih podjetij.

Naloga inšpektorja (lahko tudi revizorja) bo zbrati zadostne dokaze in zagotovila, da TC ne omogočajo prelivanja dobička oziroma prisvajanja posrednega dobička obvladujočemu podjetju ali drugemu povezanemu podjetju v skupini. Razkritje TC je namreč pomembno zaradi vpliva, ki ga imajo na oblikovanje dobička in neenakopravni položaj družbenikov. Posamezen družbenik si prek TC lahko zagotovi posreden dobiček še pred nastankom družbe.

Drugi davčni in nedavčni dejavniki

Poleg zgoraj naštetih vsebinskih dejavnikov vplivajo na oblikovanje TC tudi nekatere določbe davčne zakonodaje posamezne države, kot so na primer:

- *nosilec davčnega bremena*, katerega davčno breme je v večini držav članic OECD na strani davčnega organa. V nekaterih državah se lahko breme dokazovanja v določenih primerih prenese na davčnega zavezanca, posebej v primerih, ko davčni zavezanec odda napačno ali zavajajočo davčno napoved, ko ne zagotovi ustrezne dokumentacije. V ostalih primerih (med njimi je tudi Slovenija) pa je breme dokazovanja na strani davčnega zavezanca. Za te države pa velja, da se dokazno breme lahko pravno ali pa dejansko prenese na davčno upravo, če davčni zavezanec predloži ustrezno dokumentacijo, ki dokazuje upravičenost uporabljene metode oblikovanja TC. Problem nastane, kadar podjetje posluje v dveh državah, ki imata različno zakonodajo glede nosilca dokaznega bremena. Vzemimo primer, da je v prvi državi dokazno breme na strani davčnega zavezanca, v drugi državi pa na strani davčnega organa. Če prva država prilagodi TC in s tem dobiček, je zelo verjetno, da davčni zavezanec ne bo reagiral, saj je dokazno breme na njegovi strani. V drugi državi pa je dokazovanje neupravičene prilagoditve na strani davčnega organa in lahko se zgodi, da ta ne bo ukrepal. Takšna situacija hitro povzroči dvojno obdavčitev dela dobička mednarodnega podjetja;
- *kaznovanje nespoštovanja zakonodaje*, ki se od države do države močno razlikuje. Namen kaznovanja naj bilo motiviranje davčnih zavezancev, da čimbolj upoštevajo zakonodajo države, v kateri poslujejo. Pri tem je izjemno pomembna višina kazni, ki se giblje v odstotku od premalo plačanega davka (od 10 do 200%). Previsoke kazni v eni državi lahko povzročijo, da mednarodno podjetje prikaže več dobička v tej državi, čeprav je to v nasprotju z načelom razdalje. V skladu z vodili OECD naj države ne bi kaznovale davčnih zavezancev, ki so pri oblikovanju TC ravnali v dobri veri, da oblikovane TC ustrezajo načelu razdalje. V Sloveniji zakonodaja vsebuje relativno visoke denarne kazni, ki jih lahko davčni inšpektor naloži v plačilo davčnemu zavezancu, vendar do sedaj ni bilo veliko primerov inšpiciranja.
- *revidiranje povezanih podjetij*, ki v svojem poročilu razkrije povezane stranke, vrste poslov med njimi in njihov obseg. Pri tem mora posebno pozornost posvetiti okoliščinam, ki vzpodbujajo uporabo TC, to pa so: razlike v subvencijah med državami, sedanje in morebitne prihodnje plačilnobilančne težave, nevarnost nacionalizacije premoženja tujcev, pritiski sindikatov, kontrola cen, visoka inflacija in nestabilnost deviznih tečajev.

5 PRIPRAVA DOKUMENTACIJE

Osnovni namen zakonodaje, ki predpisuje potrebno dokumentacijo za dokazovanje skladnosti TC s PTC je, jasna in pregledna razvidnost, da so TC oblikovane v skladu s predpisi, ki urejajo to področje. Podjetje mora imeti dokumentacijo, s katero lahko potrdi, da je oblikovalo TC v skladu z neodvisnim tržnim načelom in da davčnemu organu omogoči dostop do informacij o oblikovanih TC, vrstah opravljenih transakcij, sedežih povezanih podjetij, obsegu povezanih podjetij, obsegu povezanih transakcij in drugo. Dokumentacija hkrati služi podjetjem za oblikovanje ustrezne cenovne politike ter za primerjanje načrtovanega in doseženega.

5.1 Napotki pri pripravi dokumentacije

Davčni zavezanci, ki so dolžni ugotavljati razlike med TC in PTC, morajo zaradi morebitne davčne kontrole zagotavljati dokumentacijo, ki jo podrobneje opredeljuje peto poglavje smernic OECD, slovenska zakonodaja pa je v obsežnem merilu predpisana v 365. členu ZdavP-1¹⁰. Davčni zavezanec naj bi zagotavljal oziroma pripravil naslednjo dokumentacijo o oblikovanju TC (Prusnik in Prislan 2006, 237):

1. *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,
- 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;

2. *v zvezi z vrsto dejavnosti oziroma panoge ter tržnimi pogoji:*

- opis dejavnosti, s katerimi se ukvarjajo davčni zavezanec in povezane osebe ter 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, 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,

¹⁰ ZdavP-1 se je v Sloveniji začel uporabljati s 1.1.2005.

- opis neopredmetenih sredstev davčnega zavezanca, ki bi lahko bila pomembna pri določanju TC 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;
3. *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,
 - kopije vseh pomembnih dogovorov med povezanimi osebami;
4. *v zvezi s predpostavkami, strategijami in tržnimi usmeritvami:*
- pomembne informacije v zvezi s poslovnimi strategijami in pomembne poslovne okoliščine (transakcije, ki se v celoti ali delno kompenzirajo med seboj, strategije pridobitve poslovnega deleža, proces izbire distribucijskih poti in strategije uprave, ki vplivajo na določitev TC),
 - če si davčni zavezanec dejavno prizadeva za pridobitev tržnega deleža, je potrebna dokumentacija, ki dokazuje, da je bila pred uvedbo strategije povečanja tržnega deleža opravljena primerna analiza, da se bo strategija povečanja tržnega deleža izvajala le v razumno dolgem obdobju in da se stroški, ki jih prevzame vsaka povezana oseba, delijo sorazmerno glede na pričakovane koristi vsake izmed njih,
 - predpostavke in informacije ter izbira politike v zvezi z dejavniki, ki so vplivali na določitev TC;
5. *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 obliko transakcije, vrsto neopredmetenega sredstva),
 - dokumentacijo, ki dokazuje dejstva, ki bi lahko vplivala na TC ali dobičke, v primeru transakcij s povezanimi osebami,
 - za primerljive davčne zavezance 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 TC ali dobičke,
- če zavezanec pri ugotavljanju PTC po eni ali več metodah ugotovi več enako verjetnih zneskov PTC oziroma razpon PTC, dokumentacijo, ki je bila uporabljena pri izračunavanju teh zneskov oziroma razpona;

6. *v zvezi z izbiro metode določanja PTC:*

- 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 druga metoda;

7. *v zvezi z uporabo PTC:*

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

8. *drugo dokumentacijo in kazalo:*

- dokumentacijo, ki predstavlja podlago oziroma podporo, ali na katero se sklicuje davčni zavezanec pri izvajanju analiz v zvezi s PTC
- splošno kazalo in popis dokumentacije ter opis sistema hrambe dokumentacije, ki se uporablja za shranjevanje in vpogled.

Dokumentacija, ki se lahko vodi tudi v elektronski obliki, mora biti pripravljena tekoče, vendar najkasneje do predložitve davčnega obračuna, v katerem je obravnavana posamezna transakcija s povezano osebo. Davčni zavezanec mora pripravljeno dokumentacijo hraniti še 10 let po koncu leta, na katero se nanaša.

5.2 Priprava dokumentacije za davčne namene

Ker je predpisana dokumentacija obsežna in na nekaterih mestih prilagojena le velikim poslovnim sistemom, bodo davčni organi dopuščali možnost priprave le tistega dela, ki je povezan z izbrano metodo ugotavljanja TC, ter v obsegu in obliki, ki sta skladna z značilnostmi njegovega polovanja. Seveda pa bo davčni organ ob pregledu ocenil stopnjo tveganja, da je podjetje s TC manipuliralo. V takem primeru pa bodo zelo pomembni podatki oziroma dokumentacija, kako je podjetje oblikovalo TC, kako je organizirano, na kateri podlagi oblikuje TC (na podlagi stroškov, tržnih cen) in drugo. Pri tem velja pravilo, da se verjetnost zlorab TC za zmanjševanje obveznosti za plačilo davka od dobička povečuje, čim bolj dirigirano se oblikujejo TC, čim bolj centralizirano so mednarodna podjetja organizirana.

Kot je že uvodoma povedano, je davčni organ pri proučevanju TC dolžan skrbeti za sorazmernost zahtev po predlaganju oziroma pripravi dokumentacije, stroškov in administrativnih omejitev, s katerimi se srečujejo podjetja pri pridobivanju podatkov. Kljub temu pa je potrebno poudariti, da davčni organ odloča o pravilnosti, tudi, če mu niso zagotovljeni vsi potrebni podatki za verodostojno odločitev v zvezi z njimi.

Ker davčne uprave dajejo TC čedalje večji poudarek, mednarodna podjetja postavljajo vprašanja, kako določiti TC, da bodo zaupanja vredne za davčne organe. Po ugotovitvah raziskave Ernst & Yong iz let 2001-2003 (raziskavo je opravilo neodvisno podjetje, vključevala je 641 mednarodnih podjetij iz 22 držav in 200 njihovih poslovnih enot iz 13 držav. Intervjuji so bili opravljeni z osebjem, ki je neposredno odgovorno za oblikovanje davčne politike) velika večina podjetij (77%) oblikuje enotne TC za poslovne in davčne namene, kar pomeni, da v predloženih obračunih ne izkazujejo davčne osnove na strani prihodkov ali odhodkov. Med temi jih 50% oblikuje TC kot kompromis med zadovoljevanjem davčnih zahtev in doseganjem poslovnih ciljev, preostala pa v približno enakem deležu dajejo prednost davčnim oziroma poslovnim ciljem. Pri tem uporabljajo različne osnove, med katerimi prevladujejo tržne cene in stroški. Treba pa je poudariti, da je zelo verjetno, da številna podjetja, ki uporabljajo še druga merila in ne le TC, s katerimi ugotavljajo dobičkonosnost posameznih podjetij v skupini.

Temeljni vzrok za politiko enotnih cen pri multinacionalkah je, da zaznavajo TC kot glavni davčni problem današnjega časa in se bojijo, da bi davčni organi prilagajali cene, saj to pri čezmejnih transakcijah (po njihovih izkušnjah) v 40% primerov vodi dvojno obdavčitev. Enotne cene uporabljajo tudi zato, ker ugotavljajo, da se zdijo davčnim organom zaupanja vredne, zato je manj verjetno, da bodo inšpicirane in da bo davčni organ opravil ustrezne prilagoditve (Kuhar 2007, 286).

5.3 Priprava dokumentacije po slovenski zakonodaji

Pomanjkljiva praksa in nenatančna zakonodaja sta razloga, da imajo davčni zavezanci veliko več težav pri določanju ustrezne metode, kot pri pripravi poročila. Glavna slabost zakonodaje, ki je veljala v letih 2005 in 2006, je bila, da so morali zavezanci v skladu s 14.členom ZDDPO-1 pripravljati dokumentacijo in podatke o povezanih osebah, poslovanju z njimi, vrsti uporabljenih metod za določanje PTC, tako zavezanci, ki so sodelovali v domačih transakcijah, kakor tudi tisti, ki so sodelovali v mednarodnih transakcijah. V obeh primerih se je pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov med rezidentoma upoštevalo, da gre za določanje PTC med rezidenti.

Bistveno olajšanje zavezancem za pripravo dokumentacije v letu 2007 in smotrno razdelitev transakcij prinaša 18.člen ZDDPO-2, ki loči pripravo podatkov na:

- *zavezance, ki poslujejo s povezanimi osebami v mednarodnih transakcijah* (16. člen ZDDPO-2). Vsebina člena določa zagotavljanje dokumentacije, ki je sestavljena iz dveh delov: prvi del so splošne zbirke, ki vsebujejo splošne informacije, pomembne za vse članice skupin; drugi del pa zajema deželno dokumentacijo, ki se nanaša posebej na zavezanca, ki deluje v Republiki Sloveniji. Tako pripravljena dokumentacija bo morala vsebovati dovolj podatkov, da je mogoče ugotoviti skladnost TC s cenami, o katerih bi se v enakih ali primerljivih transakcijah in okoliščinah dogovorile povezane osebe;
- *zavezance povezane osebe, ki poslujejo v domačih transakcijah* (17. člen ZDDPO-2). Vsebina člena določa, da mora rezident – povezana oseba iz RS v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora na zahtevo davčnega organa predložiti podatke v zvezi z določitvijo PTC. To pomeni, da zavezancem po tem členu ne bo treba več vnaprej pripravljati dokumentacije v zvezi z TC, ampak jo bodo morali predložiti med davčnim inšpekcijskim nadzorom, seveda, če bo davčni organ to zahteval (bistvena novost). Če pa upoštevamo, da verjetno v večini primerov pri trgovanju med povezanimi osebami rezidenti ne bo treba prilagajati PTC, saj ne bodo izpolnjeni že navedeni pogoji (pretekla izguba, 0% ali oprostitev), je to v primerjavi s preteklo ureditvijo bistveno zmanjšanje administracije, kar pa je tudi eden od ciljev sprejemanja nove davčne zakonodaje.

Po mnenju davčnih organov davčni zavezanec rezident na podlagi zgoraj navedenega 17. člena ZDDPO-2 ne bo zavezan k prilagajanju TC na vrednost PTC. Ti pogoji pa se tudi na podlagi ugotovitev med davčnim inšpekcijskim nadzorom pri drugih postavkah ne bodo spremenili, kar pomeni, da davčni zavezanec ne bo dolžan predložiti podatkov v zvezi z določitvijo PTC, zato davčni inšpektor ne bo mogel zahtevati s tem povezane dokumentacije.

V zvezi s pripravo dokumentacije za dokazovanje skladnosti TC s PTC je potrebno poudariti, da jo zavezanci ne pripravljajo vnaprej, ampak šele na zahtevo davčnega organa med morebitnim inšpekcijskim pregledom. Kljub temu pa to ne pomeni, da zbiranje povsem opustimo, saj ob predpostavki, da nas bo v prihodnosti obiskal davčni organ, pomeni ogromno izgubo časa in morebitne nepravilne podatke. Najbolj primerno ravnanje je, da se v podjetju določi zaposlenec, da potrebne podatke in dokumentacijo zbira sproti, saj je po preteku določenega časa zelo težko zagotoviti zahtevane podatke. Pri določanju TC v skladu s PTC velja temeljno načelo, da je potrebna primerjalna analiza na podlagi podatkov in razmer v času nastanka oziroma izvedbe transakcij.

Sicer pa je potrebno poudariti, da so TC v bistvu problem mednarodne obdavčitve in da ima slovenski davčni organ pri transakcijah med subjekti iz Republike Slovenije vedno možnost opraviti navzkrižno kontrolo pri drugi povezani osebi.

6 SKLEP

Transferne cene so danes velik davčni problem, zato se z njimi intenzivno ukvarjajo povezana podjetja, predvsem pa davčne uprave, saj z njimi vplivajo na obdavčitev z davkom od dohodka. Mednarodna podjetja zmanjšujejo plačilo davka od dohodka tako, da sredstva ali storitve izvažajo v države z razmeroma nizko efektivno stopnjo davka od dohodka po najnižjih možnih prenosnih cenah in jih uvažajo v države z razmeroma visoko stopnjo davka od dohodka po čim višjih prenosnih cenah. V takem primeru se poveča izkazani dobiček v državah z nizko stopnjo ter zmanjša izkazani dobiček v državah z visoko stopnjo davka od dohodka.

Pri proučevanju obravnavane teme bi zaradi vedno večjega pomena transfernih cen poudarila oblikovanje usklajene politike v podjetju, kot cilj izogitve davčnemu pregledu. 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 cilja je najboljšo, da si pomagamo z veljavno zakonodajo, kar pa je zaradi stalnega spreminjanja in dopolnjevanja le te večkrat težko, zamudno in zaradi morebitnega nerazumevanja težke literature tudi nepravilno. Če gre za velika podjetja, ki se ukvarjajo z obravnavano temo, so to zelo strokovna opravila, ki že znotraj podjetja zahtevajo timsko delo. Zelo priporočljivo je sodelovanje davčnega svetovalca, ki področje pozna in s svojimi nasveti prihrani ogromno časa in tudi finančnih sredstev že v fazi priprave dokumentacije, ki jo zahteva zakonodaja.

Slovenska podjetja se zelo pospešeno mednarodno povezujejo. Lastnike takih podjetij zanima, ali podjetje v Sloveniji prikazuje dovolj dobička ali pa se del dobička, ki bi moral biti prikazan v Sloveniji, preko transfernih cen odliva v sosednje države. Isto vprašanje pa hkrati zanima tudi slovensko davčno upravo, saj se že zaveda pomena transfernih cen, v katerih se skriva pomemben del prihodkov državnega proračuna.



LITERATURA

- Centa – Debeljak, Mojca in Štefan Kuhar. 2006. *Informiranje davčnih zavezancev v zvezi s transfernimi cenami*. Gradivo za seminar. Republika Slovenija, Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije.
- Deisinger, Marta. 1996. Posebnosti revizije povezanih podjetij in prenosnih cen. *Revizor* 1996 (3): 7-20.
- Guzina, Barbara. 2003. *Vpliv davčne zakonodaje na oblikovanje transfernih cen*. Magistrsko delo, Ekonomska fakulteta, Univerza v Ljubljani.
- Guzina, Barbara. 2005. Kako izračunati pravo transferno ceno. *Finance* 2005 (10): 10.
- Guzina, Barbara. 2005. *Transferne cene – znanost ali umetnost*. Gradivo za seminar. Davčna hiša Bilans.
- Guzina, Barbara. 2006. *Priročnik transferne cene*. Davčna hiša Bilans. Ljubljana.
- Knific, Katarina. 2006. *Transferne cene v mednarodnem okolju*. Diplomsko delo, Ekonomska fakulteta, Univerza v Ljubljani.
- Kuhar, Štefan. 2001. Davčno revidiranje povezanih oseb. *Revizor* 2001 (11): 83-107.
- Kuhar, Štefan. 2003. Prenosne cene – eden glavnih davčnih problemov. *Revizor* 2003 (10): 54-87.
- Kuhar, Štefan. 2007. Davčna ureditev transfernih cen pred reformo in po njej. *Iks* 2007 (1-2): 276-289.
- Milost, Franko in Vilma Milunovič. 2001. *Obdavčitev podjetij*. Koper. Visoka šola za management v Kopru.
- Petauer, Boštjan. 2005. *Transferne cene: eden največjih problemov sodobnega časa*. Lesce: Legat.
- Prusnik, Matjaž in Barbara Prislán. 2006. Davčna obravnava transfernih cen. *Iks* 2006 (1-2): 232-242.
- Slovenski računovodski standardi*. 2006. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
- Šešok, Klemen. 2001. Povezane osebe in problem transfernih cen. *Gospodarski vestnik* 2001 (9): 70-71.
- Šinkovec, Janez. 2001. *Koncernsko pravo: povezana podjetja*. Ljubljana. Uradni list Republike Slovenije.
- Šušteršič Prislán, Barbara. 2001. Izogibanje dvojnemu obdavčevanju poslovnih dobičkov stalne poslovne enote. *Iks* 2001 (1/2): 285-292.
- Turk, Ivan, Slavka Kavčič in Majda Kokotec-Novak. 1998. *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnih delavcev in revizorjev Slovenije.

VIRI

- Davčna uprava Republike Slovenije. 2007. Vstopna stran. <http://www.sigov.si/> (15.01.2007).
- Davčni bilten*. 2006 (1). Ljubljana. Ministrstvo za finance, Davčna uprava Republike Slovenije.

- Mednarodni, davčni in računovodski predpisi.* 2006. Ljubljana. Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
- Zakon o gospodarskih družbah: uradno prečiščeno besedilo.* 2005. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije.
- Ministrstvo za finance Republike Slovenije. Davčna uprava Republike Slovenije. 2007. Vstopna stran. <http://www.gov.si/mf/slov/> (15.01.2007).
- Transferne cene. 2006. Vstopna stran. <http://www.taxgroup.si/> (20.12.2006).
- Uradni list Republike Slovenije 2007. Vstopna stran. <http://www.uradni-list.si/> (20.02.2007).
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO).* 2004. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije 40/04.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-1-UPB).* 2005. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije 17/05.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (ZDDPO-2).* 2006. Ljubljana: Uradni list Republike Slovenije št.117/06.