

VIŠJA STROKOVNA ŠOLA ACADEMIA MARIBOR

DIPLOMSKO DELO

**PRIMERJAVA METOD ZA DOLOČANJE
TRANSFERNIH CEN**

Darja Drakšič

Študentka izrednega študija

Številka indeksa: 11190122434

Program: računovodja

Mentorica: mag. Sonja Kuhar

Maribor, december 2008

IZJAVA O AVTORSTVU DIPLOMSKE NALOGE

Podpisana **Darja Drakšič**, št. indeksa **11190122434**, sem avtorica diplomske naloge z naslovom **Primerjava metod za določanje transfernih cen**,

ki sem jo napisala pod mentorstvom **mag. Sonje Kuhar**

S svojim podpisom zagotavljam, da:

- je predložena diplomska naloga izključno rezultat mojega dela.
- sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev, ki jih uporabljam v predloženi nalogi, navedena oz. citirana skladno s pravili Višje strokovne šole Academia.
- se zavedam, da je plagiatorstvo – predstavljanje tujih del oz. misli, kot moje lastne – kaznivo po Zakonu o avtorskih in sorodnih pravicah; UL št. 16/2007; (v nadaljevanju ZASP), prekršek pa podleže tudi ukrepom VSŠ Academia skladno z njenimi pravili.
- Skladno z 32. členom ZASP dovoljujem VSŠ Academia objavo diplomske naloge na spletnem portalu šole.

Maribor, 10. 12. 2008

Podpis študenta:

ZAHVALA

Zahvaljujem se mentorici mag. Sonji Kuhar za strokovno pomoč pri pisanju naloge in celotnemu kolektivu Višje strokovne šole ACADEMIA za znanje, nasvete in vzpodbudo pri študiju.

Zahvaljujem se mag. Klementini Podvršnik za lektoriranje diplomske naloge.

Hvala vsem sošolkam, predvsem iz zadnje vrste, da so naredile moj študij poln smeha in novih prijateljic.

Največja zahvala pa gre moji družini, ki me je podpirala, bodrila in verjela vame.

Other people and things can stop you temporarily. You're the only one who can do it permanently.

(Drugi ljudje in stvari te lahko začasno ustavijo. Edini smo, ki se lahko ustavimo za vedno!)

Zig Ziglar

POVZETEK

Družbe uporabljajo transferne cene za namene davčne optimizacije in doseganje poslovnih ciljev. Namen dokazovanja transfernih cen pri poslovanju s povezanimi osebami za potrebe Davčne uprave je dokazati, da ustvarjeni prihodki dejansko ustrezajo odhodkom, tako da se lahko učinek meri na vsakem koraku procesa. Oblikovanje ustrezne politike transfernih cen je pomembno tudi zato, ker so od nje odvisni prihranki in dobički. Transferne cene tako vplivajo na celotno verigo poslovanja: od raziskav in razvoja, proizvodnje, marketinga, do distribucije ter prodajnih in poprodajnih aktivnosti.

Z izračuni sem dokazala, da metoda primerljivih tržnih cen za podjetje ni vedno najugodnejša metoda izračuna transferne cene, prav tako pa je razlika med metodo notranje in zunanje primerljive cene. V danih primerih danih je pri večini izračunov metoda zunanje primerljive cene res najugodnejša, pri nekaterih pa so druge metode s stališča podjetja ustrežnejše.

Prav tako sem ugotovila, da je zelo pomembno, da se izračuni in dokumentacija glede transfernih cen in uporabe metod oblikujejo sproti ob nastanku poslovnih dogodkov, kajti pogoji, ob katerih so transakcije nastale, se lahko v enem letu zelo spremenijo, pa tudi zagotavljanje dokumentacije in preverjanje pogojev »za nazaj« je zelo težko, včasih celo nemogoče.

ABSTRACT

Companies use transfer pricing for the purposes of tax optimisation and achievement of business goals. The purpose of evidencing transfer pricing by operating with affiliate companies for needs of Tax administration is to prove that the achieved incomes in fact suit the outcomes, so that the result can be measured at every step of the process. The formation of transfer pricing is also important because of its dependence on savings and profits. Transfer pricing is affecting on a whole chain of operation from research and development to production, marketing, distribution and sales and after-sales activities.

My calculations demonstrated that the comparable uncontrolled price (CUP) method is not always the most favourable method for company to calculate transfer pricing, and there's also a difference between external comparables and internal comparables. By most of the calculations the method of external comparables is the most advantageous, but in some the other methods are more appropriate.

I have also established that it's very important that the calculations and documentation regarding transfer pricing is formed simultaneously for each transaction, because the conditions, on which the transactions originated, can change very much in a year, and it's also very difficult, if not impossible, to assure the documents and to check the conditions for past time.

KAZALO

1	UVOD	9
1.1	Organizacija, v kateri bom opravljala diplomsko nalogo	9
1.2	Opredelitev obravnavane zadeve	9
1.3	Namen, cilji in osnovna teza diplomskega dela	10
1.4	Predpostavke in omejitve	10
1.5	Predvidene metode raziskovanja	11
2	OPREDELITEV TRANSFERNIH CEN	12
2.1	Definicija transfernih cen	12
2.2	Zakonodaja	13
3	OPREDELITEV POVEZANIH OSEB PRI TRANSFERNIH CENAH	15
3.1	Povezane osebe – nerezidenti	15
3.2	Povezane osebe – rezidenti	16
3.3	Prihodki in odhodki med povezanimi osebami	18
3.4	Posojila med povezanimi osebami	19
4	OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN	20
4.1	Vodila OECD	20
4.2	Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje prenosnih cen	21
4.3	Analiza primerljivosti transakcij	22
4.4	Načela pri izločanju razlik v primerjanih podatkih in ugotavljanje transfernih cen	24
5	INŠPICIRANJE TRANSFERNIH CEN	25
5.1	Nosilec dokaznega bremena	26
5.2	Kaznovanje nespoštovanja zakonodaje	27
6	METODOLOGIJA ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN	28
6.1	Metoda primerljivih prostih cen	28
6.2	Metoda preprodajnih cen	29
6.3	Metoda dodatka na stroške	30
6.4	Metoda porazdelitve dobička	31

6.5	Metoda stopnje čistega dobička.....	32
7	PRIMERJAVA IZRAČUNA TRANSFERNIH CEN GLEDE NA UPORABO RAZLIČNIH METOD	34
7.1	Opredelitev poslovnih dogodkov	34
7.2	Izračun z uporabo metode primerljivih prostih cen.....	35
7.2.1	Metoda notranje primerljivih prostih cen	35
7.2.2	Metoda zunanje primerljivih prostih cen	36
7.3	Izračun z uporabo metode preprodajnih cen.....	37
7.4	Izračun z uporabo metode dodatka na stroške.....	39
7.5	Izračun z uporabo metode porazdelitve dobička	40
7.6	Izračun z uporabo metode stopnje čistega dobička	41
7.6.1	Stopnja čistega dobička v primerjavi s prodajo	41
7.6.2	Stopnja čistega dobička v primerjavi s stroški	42
8	KLJUČNE UGOTOVITVE	44
9	SKLEP.....	47
10	UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI.....	49
10.1	Literatura	49
10.2	Viri.....	50

KAZALO TABEL

Tabela 1: Nominalne stopnje dobička po posameznih državah	21
Tabela 2: Skupni prihodki podjetja ABC, d. o. o.	34
Tabela 3: Cenik podjetja ABC, d. o. o.	35
Tabela 4: Popravek prihodkov z uporabo metode notranje primerljivih cen	35
Tabela 5: Povprečne primerljive tržne cene drugih proizvajalcev	36
Tabela 6: Popravek prihodkov z uporabo metode zunanje primerljivih cen.....	36
Tabela 7: Ugotovljene marže za nepovezane osebe	37
Tabela 8: Ugotovljene marže za povezano osebo ŽZV, d. o. o.....	38
Tabela 9: Razlike v maržah, ugotovljene z uporabo metode preprodajnih cen.....	38
Tabela 10: Cene, ugotovljene z metodo dodatka na stroške	39
Tabela 11: Popravek prihodkov z uporabo metode dodatka na stroške	40
Tabela 12: Izračun transfernih cen z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s prodajo.....	41
Tabela 13: Popravek prihodkov z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s prodajo.....	42
Tabela 14: Izračun transfernih cen z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s stroški	43
Tabela 15: Popravek prihodkov z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s stroški	43
Tabela 16: Zbirna tabela vseh izračunov oz. popravkov prihodkov	45
Tabela 17: Povečanje prihodkov po najugodnejših metodah:	46

1 UVOD

1.1 Organizacija, v kateri sem opravljala diplomsko nalogo

Podjetje, v katerem sem zaposlena, je družinsko podjetje z enim lastnikom. Ukvarja se s trgovino in storitveno dejavnostjo. Podjetje je bilo ustanovljeno leta 1990 in je nastalo na osnovi obrtne dejavnosti, ki jo je imel lastnik podjetja že od leta 1980.

Leta 2004 je lastnik ustanovil še eno podjetje. Ker imata podjetji skupne posle, sta po definiciji v Zakonu o davku od dohodkov pravnih oseb povezani, in ker podjetje ŽZV, d. o. o., izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih let, morata ugotavljati transferne cene.

Podjetji imenujem ABC, d. o. o. in ŽZV, d. o. o., podatke pa uporabljam z dovoljenjem lastnika oz. direktorja obeh podjetij.

1.2 Opredelitev obravnavane zadeve

Transferne oziroma prenosne cene so cene, ki si jih za medsebojne transakcije oz. transferje zaračunavajo povezane osebe. Lahko so drugačne kot cene na tržišču, vendar naj bi se zagotavljale na ravni cen enakih ali primerljivih proizvodov, ki bi se v primerljivih okoliščinah dosegle na trgu med nepovezanimi osebami.

Med povezanimi osebami obstaja več načinov določanja transfernih cen. Lahko so stvar tržnih pogajanj obeh strank in se njihovo oblikovanje ne razlikuje od oblikovanja cen med dvema nepovezanimi osebama. Lahko pa so določene administrativno, kar pomeni, da se povezane osebe dogovorijo o načinu oblikovanja transfernih cen oziroma o izbranih metodah za njihovo določanje.

Glede na to, da izbrana metoda oblikovanja transfernih cen po navadi določa tudi višino transferne cene, je izbira metode eno najpomembnejših opravil pri oblikovanju transfernih cen.

1.3 Namen, cilji in osnovna teza diplomskega dela

Namen diplomske naloge je predstaviti zakonodajo, ki ureja transferne cene, in z raziskavo ugotoviti, kako različne metode za določanje transfernih cen vplivajo na obdavčitev z davkom od dohodkov pravnih oseb.

Osnovna teza diplomske naloge je, da enotna uporaba metod za določanje transfernih cen za vse poslovne dogodke ni najprimernejša, čeprav je v pravilniku o transfernih cenah določeno, da je metoda primerljivih prostih cen preferenčna metoda, ki naj bi se uporabljala prednostno pred ostalimi metodami. Podjetje se mora na osnovi simulacij in izračunov za vsak poslovni dogodek posebej odločiti, katero metodo za izračun transfernih cen bo uporabilo, saj je od tega odvisna višina obdavčitve.

1.4 Predpostavke in omejitve

Pravilnik o transfernih cenah in vodila OECD priporočajo kot najustreznejšo za določanje transfernih cen določeno metodo primerljivih prostih cen. Ta naj bi se uporabljala prednostno pred ostalimi metodami.

17. člen Pravilnika o transfernih cenah določa, da se primerljive tržne cene določajo na podlagi posamične presoje za vsako transakcijo posebej.

2. odstavek 381. člena Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 117/2006) določa, da mora davčni zavezanec dokumentacijo iz prvega odstavka tega člena zagotavljati tekoče, vendar najpozneje do predložitve davčnega obračuna.

Cilji raziskave je dokazati, da je treba na osnovi simulacij in izračunov za vsak poslovni dogodek posebej odločiti, katero metodo za izračun transfernih cen bo podjetje uporabilo, saj je od tega odvisna višina obdavčitve. Prav tako želim potrditi, da je treba dokumentacijo zagotavljati sproti in tekoče, in ne šele ob predložitvi davčnega obračuna.

1.5 Predvidene metode raziskovanja

V prvem delu naloge sem predstavila zakonodajo, ki določa ugotavljanje povezanosti oseb in zagotavljanje transfernih cen. V drugem delu sem predstavila dokumentacijo, ki je potrebna v zvezi s transfernimi cenami, v nadaljevanju pa sem opredelila metodologijo za določanje transfernih cen. V sedmem poglavju sem naredila praktičen izračun oz. dokazovanje transfernih cen za različne poslovne dogodke glede na različne metode dokazovanja in izračunavanja, v sklepnem osmem poglavju pa sem povzela ugotovitve in izračune.

2 OPREDELITEV TRANSFERNIH CEN

2.1 Definicija transfernih cen

S pojmom transferne cene razumemo cene, po katerih si povezane oseb ali posamezni deli povezanih oseb med seboj zaračunavajo poslovne učinke.

www.beefes.si

Transferna (prenosna) cena je lahko enaka tržni ceni, torej ceni, ki bi se na trgu dosegla med nepovezanimi osebami, lahko pa je višja ali nižja.

Transferne cene so lahko prilagojene ali neprilagojene. Za neprilagojene cene je značilno, da so enake ali pa vsaj podobne tržnim cenam. Prilagojene cene pa so različne od tržnih.

Transferne cene naj bi se torej zagotavljale na ravni cen enakih ali primerljivih izdelkov in bi se v primerljivih okoliščinah dosegle med nepovezanimi osebami na trgu. Večina evropskih davčnih uprav izpostavlja transferne cene kot glavni mednarodni davčni problem, zato je vedno več držav uvedlo ali na novo uvaja pravila za oblikovanje transfernih cen. (Debeljak, Kuhar, 2006, 4).

V tujini že dolgo poznajo transferne cene. V mednarodnih podjetjih lahko je sistem transfernih cen tudi prelivanje dobička v države z nižjo stopnjo obdavčitve. Mednarodna podjetja lahko zmanjšujejo davčno osnovo tako, da svoje izdelke ali storitve izvažajo in uvažajo po transfernih cenah, ki omogočajo izkazati višji dobiček v državah, kjer je obdavčitev ugodnejša, in »prenesti« stroške v države, kjer je obdavčitev podjetij visoka.

Zgled

Družba A posluje v dveh državah. V prvi državi je stopnja davka od dohodka 25 %, v drugi državi pa 15 %. Družba bi lahko maksimizirala dobiček tako, da bi s transfernimi cenami izkazala nizek dobiček v prvi državi, kjer je obdavčitev visoka (25 %), ter visok dobiček v drugi državi, kjer je obdavčitev nizka (15 %).

2.2 Zakonodaja

Transfjerne cene, povezane osebe, metode za določanje transfernih cen in dokumentacija, ki so jo davčni zavezanci dolžni zagotavljati v zvezi s povezanimi osebami, so opredeljeni v naslednjih zakonskih aktih:

- **Zakon o davku od dohodka pravnih oseb (Uradni list RS, št. 40/2004; v nadaljevanju ZDDPO-1 in Uradni list RS, št. 117/2006; v nadaljevanju ZDDPO-2)**

ZDDPO-2 določa davčno osnovo pri poslovanju med povezanimi osebami, prav tako pa podrobneje določa, kdo so povezane osebe in kakšni so pogoji, da se dve osebi štejeta za povezani.

16. člen ZDDPO-2 opredeljuje poslovanje med povezanimi osebami rezidenti in nerezidenti.

17. člen ZDDPO-2 opredeljuje poslovanje med povezanimi osebami rezidenti ter med rezidenti in fizičnimi osebami, ki opravljajo dejavnost.

Oba člena opredeljujeta tudi, kdo so družinski člani, ki vplivajo na povezanost oseb.

V 18. členu ZDDPO-2 je opredeljeno, da dokumentacijo, ki jo mora davčni zavezanec zagotavljati v zvezi s poslovanjem s povezanimi osebami, določa Zakon o davčnem postopku.

19. člen opredeljuje obresti, ki se lahko oz. morajo zaračunavati med povezanimi osebami.

- **Pravilnik o izvajanju Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. 60/2007)**

S tem pravilnikom se določajo podatki iz dokumentacije o oblikovanju transfernih cen, ki jih mora davčni zavezanec predlagati ob predložitvi davčnega obračuna.

- **Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 54/2004; v nadaljevanju ZDavP-1, in Uradni list RS, št. 117/2006; v nadaljevanju ZdavP-2)**

ZDavP-2 v 382. členu določa dokumentacijo, ki jo mora zagotavljati davčni zavezanec v zvezi z oblikovanjem transfernih cen. Določa tudi roke za pripravo in predložitev dokumentacije ter rok za njeno hranjenje.

- **Pravilnik o transfernih cenah (Uradni list RS, št. 141/2006)**

Ta pravilnik podrobneje opisuje metode določanja primerljive tržne cene iz 16. člena ZDDPO-2.

Te metode so:

- metoda primerljivih prostih cen,
- metoda preprodajnih cen,
- metoda dodatka na stroške,
- metoda porazdelitve dobička in
- metoda stopnje čistega dobička.

Pravilnik opredeljuje tudi analizo primerljivosti in dejavnike pri ugotavljanju primerljivosti.

- **Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/2006)**

Ta pravilnik določa metodologijo za določanje priznane obrestne mere in priznano obrestno mero za obresti na posojila med povezanimi osebami, ki se upošteva pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov zavezanca. Določa tudi, katere obrestne mere predpiše finančni minister in katere obrestne mere se uporabljajo za določene izračune obrestnih mer.

- **Vodila s področja transfernih cen za multinacionalke in davčne uprave (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), ki jih je leta 1995 sprejela Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD)**

Vodila OECD so temeljni mednarodni dokument, ki obravnava transferne cene. Osnovno izhodišče, ki ga uveljavljajo smernice OECD, je, da je treba pri vseh poslih med povezanimi osebami uporabljati tako imenovane nevtralne prenosne cene.

- **Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št. 118/2005)**

- **Kodeks ravnanja v zvezi z dokumentacijo za transferne cene za povezana podjetja v Evropski uniji (EU TPD)**

3 OPREDELITEV POVEZANIH OSEB PRI TRANSFERNIH CENAH

ZDDPO-2 povezane osebe loči na povezane osebe nerezidente in povezane osebe rezidente.

3.1 Povezane osebe – nerezidenti

ZDDPO-2 v 16. členu opredeljuje povezane osebe v razmerju rezident – nerezident, in sicer takole:

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

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

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

3. ima ista oseba hkrati neposredno ali posredno v lasti najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru v zavezancu in tuji osebi ali dveh zavezancih ali ju obvladuje na podlagi pogodbe ali se pogoji transakcije razlikujejo od pogojev, ki so ali bi bili v enakih ali primerljivih okoliščinah doseženi med nepovezanimi osebami;
ali

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

Bistven kriterij za opredelitev povezanih oseb nerezidentov je torej kapitalska povezava ali povezava zaradi posrednega ali neposrednega nadzora oz. pravice do upravljanja in glasovanja med dvema družbama. Družbi se za namene ugotavljanja transference cen štejeta za povezani, če je njuna neposredna ali posredna kapitalska povezanost ali so pravice v upravljanju vsaj 25 %.

3.2 Povezane osebe – rezidenti

Definicija povezanih oseb rezidentov je navedena v 17. členu ZDDPO-2, in sicer:

Za povezani osebi se štejeta rezidenta:

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

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

Za povezani osebi se štejeta tudi rezident in fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ista fizična oseba ali če imajo njeni družinski člani v rezidentu najmanj 25 % vrednosti ali števila delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru oziroma glasovalnih pravic ali obvladuje

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

Na osnovi navedenih določb lahko govorimo o treh načinih povezanosti:

1. rezident – rezident, kadar sta kapitalsko ali s pravicami do upravljanja, glasovanja ali nadzora povezana (posredno ali neposredno) najmanj v višini 25% ali en rezident obvladuje drugega rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami;
2. rezident – rezident, kadar imajo iste pravne ali fizične osebe ali njihovi družinski člani najmanj 25 % kapitala (posredno ali neposredno) oz. pravic do upravljanja, glasovanja ali nadzora ali ju obvladujejo na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami;
3. rezident – fizična oseba, ki opravlja dejavnost, če ima ona ali če imajo njeni družinski člani najmanj 25 % kapitala oz. pravic upravljanja, glasovanja ali nadzora ali obvladuje rezidenta na podlagi pogodbe na način, ki se razlikuje od razmerij med nepovezanimi osebami.

Družbi se za povezani štejeta tudi v primeru, ko iste osebe ali njihovi družinski člani sodelujejo v nadzornih telesih ali upravljanju dveh družb, torej imajo možnost vplivanja na sprejemanje odločitev. (Žužek Roppa, 2008, 9/10)

Transferne cene je treba ugotavljati tudi, če med rezidentom in drugo osebo obstajajo druga razmerja, ki se razlikujejo od razmerij med nepovezanimi osebami, zlasti razmerje z osebo, ki ima ugodnejši davčni položaj in bi se posli opravili pod drugačnimi pogoji, če ugodnejšega davčnega položaja ne bi bilo.

(http://www.davkoplacevalci.com/davki_super_clanki.cfm?idd=34#_ftnref1_ftnref1)

3.3 Prihodki in odhodki med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju prihodkov se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar prihodki najmanj do višine, ugotovljene z upoštevanjem cen takih ali primerljivih sredstev ali storitev, ki se v primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami (v nadaljnjem besedilu: primerljive tržne cene). Pri ugotavljanju odhodkov zavezanca se upoštevajo transferne cene s povezanimi osebami za sredstva, vključno z neopredmetenimi sredstvi, ter storitve, vendar odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

Zaradi zavarovanja »svoje davčne osnove« davčne uprave veliko pozornosti namenijo ugotavljanju prihodkov in odhodkov v poslovanju med povezanimi osebami. Večina držav je uvedla tako imenovana pravila oblikovanja transfernih cen (po metodah OECD), ki naj bi onemogočila prelivanje dobičkov v davčno ugodnejši prostor. Tako se davčni prihodki pri poslovanju med povezanimi osebami upoštevajo v višini transfernih cen le, če te niso nižje od primerljivih tržnih cen.

Če si povezani podjetji med seboj prodajata izdelke in storitve po ceni, ki je nižja od tržne, mora podjetje, ki je te izdelke prodalo povezani osebi po ceni, ki je nižja od tržne, svoje davčne prihodke povečati do višine tržnih prihodkov. In seveda nasprotno, podjetje, ki je kupilo blago in storitve od povezane osebe po ceni, ki je višja od tržne, mora za ta del (razlika med tržno in nakupno ceno) zmanjšati svoje davčne odhodke.

V praksi to pomeni, da bomo v poslovni bilanci izkazovali prihodke in odhodke na podlagi poslovnih listin, za obračun davka od dohodka pravnih oseb pa bomo morali prihodke in/ali odhodke ustrezno popraviti (prilagoditi, povečati, zmanjšati) do višine tržnih cen.

Seveda pa obstajajo povezane družbe tudi v Sloveniji (rezidenti). V primeru poslovanja med povezanimi osebami v Sloveniji ne prihaja do odlivanja davka v države z ugodnejšo obdavčitvijo, zato je v zakonu določeno, da se davčna osnova iz naslova poslovanja po transfernih cenah med povezanimi osebami rezidenti popravlja le, kadar so izpolnjeni pogoji iz 6. odst. 17. člena in 19. člena ZDDPO-2:

- v davčnem obdobju, za katero se ugotavljajo prihodki in odhodki, ne izkazuje nepokrite davčne izgube iz preteklih obdobj ali
- ne plačuje davka po tem zakonu po stopnji 0 % oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje po 60. členu tega zakona ali
- ni oproščen plačevanja davka po tem zakonu.

Vsekakor pa je treba ugotavljati transferne cene in popravljati davčno osnovo, kadar je ena od povezanih oseb v Sloveniji fizična oseba, ki opravlja dejavnost, saj so fizične osebe obdavčene po Zakonu o dohodnini (Ur. l. RS, št. 114/2006).

3.4 Posojila med povezanimi osebami

Pri ugotavljanju prihodkov se upoštevajo obračunane obresti na dana posojila od povezanih oseb, vendar najmanj do višine zadnje objavljene, ob odobritvi posojila znane priznane obrestne mere. Pri ugotavljanju odhodkov se upoštevajo obračunane obresti na prejeta posojila od povezanih oseb, vendar največ do višine zadnje objavljene, ob odobritvi posojila znane priznane obrestne mere. Priznano obrestno mero iz prvega in drugega odstavka tega člena določi in objavi minister, pristojen za finance, pred začetkom davčnega obdobja, za katero se bo uporabljala, pri tem pa upošteva, da gre za obrestno mero, ki se v primerljivih okoliščinah doseže ali bi se dosegla na trgu med nepovezanimi osebami.

V davčnih obračunih je treba navesti tudi podatke v zvezi z obrestmi med povezanimi osebami, in sicer o skupni vrednosti prejetih in/ali danih posojil povezanim osebam.

4 OBLIKOVANJE TRANSFERNIH CEN

4.1 *Vodila OECD*

Vodila OECD o transfernih cenah za multinacionalke in davčne oblasti (angl.: Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations) je izdala organizacija OECD leta 1995 in se od takrat dopolnjujejo. Zadnja izdaja je sestavljena iz osmih poglavij.

V **prvem** poglavju je podrobno opisano načelo razdalje (angl.: arm's length rule). To je načelo, s katerim najlažje opišemo pogoje, v katerih poslujejo nepovezane osebe. Nanaša se na dve ali več oseb, ki med seboj niso povezane v smislu povezanih oseb v skladu z davčnimi zakoni, zato njihovo medsebojno poslovanje temelji na popolnoma tržnih pogojih.

Oblikovanje transfernih cen v skladu z načelom razdalje je splošno sprejeta metoda, s katero davčni zavezanci porazdeljujejo dobičke med različnimi podjetji ali deli podjetij v različnih državah.

Ekonomska logika načela razdalje je v tem, da mora biti cilj vsakega podjetja maksimiziranje dobička iz vsakega opravljenega posla glede na poslovne funkcije, ki jih podjetje opravlja, prevzeta tveganja in uporabljena sredstva v določenem poslu (Guzina, 2003, 14, povz. po Adams, 1999, 5).

Drugo in **tretje** poglavje vsebujeta opis metod za oblikovanje prenosnih cen. Najprej so obravnavane tradicionalne transakcijske metode, nato pa še transakcijske profitne metode.

Vse metode so podrobneje obravnavane v nadaljevanju.

V **četrtem** poglavju smernice OECD opisujejo možne načine reševanja nesporazumov, ki se lahko pojavijo med podjetji in davčno upravo.

Peto poglavje obravnava pripravo dokumentacije in zbiranje informacij.

Šesto poglavje je namenjeno oblikovanju prenosnih cen neopredmetenih sredstev, kot so patenti, licence, blagovne znamke in podobno, kar je zapleteno predvsem zaradi tega, ker je izredno težko določiti pravo vrednost neopredmetenega sredstva.

Sedmo poglavje obravnava posebnosti določanja prenosnih cen pri storitvah. Pri določanju transfernih cen za storitve je pomembno predvsem dvojje: ali so bile storitve res opravljene in kako naj se oblikujejo prenosne cene, da bodo v skladu z načelom razdalje.

V **osmem** poglavju so predstavljene posebnosti dogovorov o razdelitvi stroškov, ki pa morajo prav tako biti v skladu z načelom razdalje.

4.2 Dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje prenosnih cen

Najpomembnejši vpliv na oblikovanje transfernih cen ima zagotovo stopnja obdavčitve dobička. Nominalne stopnje obdavčitve dobička so v posameznih državah zelo različne:

Tabela 1: Nominalne stopnje dobička po posameznih državah

Država	Nominalna davčna stopnja
Avstrija	25 %
Ciper	10 %
Češka	24 %
Danska	28 %
Francija	33,33 %
Hrvaška	20 %
Irska	12,5 %
Japonska	30 %
Kitajska	33 %
Madžarska	16 %
Mehika	30 %
Nemčija	25 %
Poljska	19 %
Romunija	16 %
Slovaška	19 %
Slovenija	25 %
Velika Britanija	30 %
ZDA	35 %

Vir: Meze, 2001, povz. po Deloitte Country snapshots, 2006

Davek od dohodka pravnih oseb je najpomembnejši davek, ki zadeva obdavčenje pravnih oseb, pri čemer je dobiček definiran kot razlika med prihodki in odhodki. Obdavčljivi dobiček se razlikuje od dobička, izkazanega v poslovnih knjigah, saj vsi stroški niso davčno priznani odhodki, prav tako pa obstajajo določene davčne olajšave, ki znižujejo davčno osnovo. Ta davek plačujejo vse pravne osebe, ki poslujejo z namenom ustvarjanja dobička. Z vidika mednarodnih podjetij so davčni zavezanci za plačevanje tega davka domača podjetja za dobiček, ustvarjen tako doma kot tudi v tujini, ter tuja podjetja, ki na ozemlju domače države trajno opravljajo svojo dejavnost, odvisno od sistema obdavčenja, ki ga uporablja država. Sistemi se razlikujejo v svojih osnovnih značilnostih, ki so: davčna enota (kdo je obdavčen), davčna osnova (kaj je obdavčeno) in davčna stopnja (Tomelj, 2003, 4, 5).

Bolj kot nominalne davčne stopnje so za primerjavo pomembne efektivne davčne stopnje, ki si jih mora za posamezno državo podjetje samo izračunati glede na davčno zakonodajo posamezne države. Za izračun efektivne davčne stopnje je potrebno upoštevati priznavanje oz. izvzemanje prihodkov v davčni osnovi, priznavanje odhodkov v davčni osnovi in upoštevanje davčnih olajšav. Tako dobimo davčno osnovo, od katere potem z uporabo nominalne davčne stopnje izračunamo davek. Prav tako so pomembne omejitve in obdavčitev izplačil dobička (Guzina, 2006).

4.3 Analiza primerljivosti transakcij

Z analizo primerljivosti primerjamo nadzorovano transakcijo, ki poteka med povezanimi osebami, z nenadzorovano transakcijo, ki poteka med nepovezanimi osebami. Takšni transakciji sta primerljivi, če nobena razlika med njima ne more pomembno vplivati na dejavnik, ki se primerja (npr. cena ali dobiček), ali če je možno opraviti dovolj natančne prilagoditve, s katerimi odstranimo učinke razlik.

V 9.–16. členu Pravilnika o transfernih cenah (Ur. l. RS št. 141/2006) je zapisano, da primerjalna analiza dejavnikov, ki določajo primerljivost transakcij, vključuje:

o značilnosti prenesenih sredstev oziroma storitev

Primerjati je treba značilnosti opredmetenih sredstev: fizične in tehnične značilnosti teh sredstev, njihovo kakovost in zanesljivost, razpoložljivost in obseg dobave, možnost izvedbe popravil, dana jamstva, vrsto in obseg ter razpoložljivost storitev, vrsto neopredmetenega sredstva in trajanje pravic, stopnjo zaščite pričakovane koristi od uporabe teh sredstev.

o funkcije, ki jih izvajajo povezane in nepovezane osebe ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj

To so predvsem oblikovanje, proizvodjanje oz. izdelava, sestavljanje, raziskovanje in razvoj, servisiranje, nabavljanje, oglaševanje, financiranje in druge funkcije. Prevzeta tveganja pri izvajanju funkcij so: tržna tveganja, tveganja izgub, ki bi lahko nastale v povezavi z investicijo in uporabo sredstev, tveganja uspeha ali neuspeha vlaganja v raziskave in razvoj, finančna in kreditna ter druga tveganja.

o pogodbene pogoje

Preveriti je treba predvsem, kako se pogodbeni pogoji v povezani transakciji razlikujejo od tistih v nepovezanih transakcijah ter porazdelitev tveganj, odgovornosti in koristi med udeleženci v povezani transakciji.

o gospodarske okoliščine

Primerljive gospodarske oz. ekonomske okoliščine so: geografska lokacija in velikost trgov, stopnja konkurence na trgu in konkurenčni položaj kupca in prodajalca, dostopnost sredstev in storitev, stopnja povpraševanja in ponudbe, kupna moč potrošnikov, državna regulacija trga, stroški poslovanja in transportni stroški ter druge okoliščine, ki lahko vplivajo na izvedbo transakcije.

O poslovne strategije

Najpomembnejši vpliv imajo naslednje poslovne strategije: vpliv obstoječe zakonodaje, razvoj inovacij, izogibanje tveganjem, načrtovane spremembe državne in podjetniške politike, načrtovanje povečanja ali zmanjšanja tržnega deleža in druge.

Šele, ko je opravljeno vse opisano in se ugotovi primerljivost transakcij, se pravi, da so transakcije primerljive bodisi direktno bodisi po izločitvi vplivov razlik med transakcijami na primerljivost, se lahko začnejo uporabljati metode za ugotavljanje transference cen (Petauer, 2005, 22).

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

Pri ugotavljanju manjših razlik v primerjavah med povezanimi in nepovezanimi osebami obstaja več metod opredelitve in izločanja teh razlik, zaradi česar postanejo podatki primerljivi. Mednarodna podjetja morajo v primeru kontrole, ki jo izvede davčna uprava, o ustreznosti transference cen prepričevati davčne uprave vseh udeleženih držav, da so njihove transferne cene čim bolj ustrezne ali vsaj najboljše v danih okoliščinah. Posli, ki jih sklepajo povezane osebe, se marsikdaj razlikujejo od poslovanja med nepovezanimi osebami. Razlike med njimi pa ni vedno lahko opredeliti, zato je včasih težko dokazati, da tržne cene ustrezajo tržnemu načelu.

OECD zato svetuje oziroma pričakuje, da davčne uprave ne zavzemajo avtomatično stališča, da poskušajo povezane osebe že samo zato, ker so povezane, manipulirati z dobički. Namesto tega morajo preučiti dejanske transakcije in metode, ki jih je za primerjavo uporabil davčni zavezanec. Transferne cene niso natančna znanost, ampak bolj umetnost oziroma stvar presoje; to je izrecno navedeno tudi v OECD-jevih vodilih. Zelo verjetno je, da bo ob prilagajanju postavk v okviru analize primerljivosti nastalo več možnih rezultatov kot ena sama številka, kar se tiče cen ali dobičkov (Petauer, 2005, 20).

5 INŠPICIRANJE TRANSFERNIH CEN

Na oblikovanje transfernih cen vplivajo nekatere določbe davčne zakonodaje posamezne države, ki urejajo postopkovna vprašanja, kot so na primer način preiskovanja (inšpiciranja) transfernih cen, določitev nosilca dokaznega bremena in možnosti kaznovanja nespoštovanja zakonodaje. Ta vprašanja so v naši zakonodaji urejena v postopkovnem zakonu, v tem primeru v zakonu o davčnem postopku in posredno tudi v zakonu o splošnem upravnem postopku. Zadnji se uporablja predvsem, ko zakon o davčnem postopku nekega področja ne ureja (Guzina, 2006, 86).

Področje transfernih cen urejajo vodila OECD. Vodila OECD iz leta 1995 so bila pozneje še nekajkrat dopolnjena, zadnjič leta 1999. Večina držav članic OECD je skupaj z mnogimi nečlanicami posamezne določbe iz vodil OECD že vnesla v svoje nacionalne zakonodaje. Poleg tega so mnoge države v zadnjih nekaj letih v svoje nacionalne zakonodaje vnesle vrsto strožjih določb glede transfernih cen. Med njimi so predvsem zahteve po obširni in urejeni dokumentaciji ter stroge kazenske določbe za davčne zavezance, ki zakonodaje ne bi upoštevali.

Načini preiskovanja transfernih cen se v državah članicah OECD zelo razlikujejo. Odvisni so od različnih dejavnikov, kot so organizacija davčne uprave, velikost države in število davčnih zavezancev, razvitost gospodarstva in velikost mednarodne menjave ter ne nazadnje tudi kulturne in zgodovinske značilnosti. Večina davčnih uprav zaposluje in načrtno izobražuje specializirane strokovnjake, ki se ukvarjajo le s preiskovanjem transfernih cen.

Davčni inšpektorji bi morali preiskovanje transfernih cen začeti s stališča, da je davčni zavezanec za oblikovanje transfernih cen že sam uporabil najustreznejšo metodo. Prav tako bi moral posamezni davčni inšpektor upoštevati tudi značilnosti mednarodnega podjetja kot celote in značilnosti trga, na katerem podjetje posluje.

V Sloveniji prakse s področja transfernih cen pravzaprav še ni, tako da bo šele prihodnost pokazala, kako bodo v konkretnih primerih ravnali davčni inšpektorji.

5.1 Nosilec dokaznega bremena

V večini držav članic OECD je dokazno breme na področju transfernih cen (in v večini primerov to velja tudi za druga davčna področja) na strani davčnega organa. V nekaterih izmed teh držav se lahko breme dokazovanja v določenih primerih prenese na davčnega zavezanca, posebno ko davčni zavezanec odda napačno ali zavajajočo davčno napoved, ko ne zagotovi ustrezne dokumentacije ali ne sodeluje z davčnim organom.

Poznamo pa tudi države (med njimi je tudi naša), v katerih je breme dokazovanja pri davčnem zavezancu. Za te države pogosto 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 transfernih cen.

Težava se lahko pojavi, kadar mednarodno podjetje posluje v dveh državah, ki imata različno zakonodajo glede nosilca dokaznega bremena. Vzemimo, da je v prvi državi dokazno breme pri davčnem zavezancu, v drugi pa pri davčnem organu. Če prva država prilagodi transferne cene in s tem dobiček davčnega zavezanca, je zelo verjetno, da se davčni zavezanec ne bo odzval, saj je dokazno breme na njegovi strani. V drugi državi pa je dokazovanje neupravičene prilagoditve pri davčnem organu in kaj lahko se zgodi, da ta ne bo ukrepal. Takšna situacija je zlahka predmet nesporazumov, ki lahko povzročijo dvojno obdavčitev dela dobička mednarodnega podjetja (Guzina, 2003, 48).

Kot že omenjeno, je po slovenski zakonodaji breme dokazovanja na vseh davčnih področjih pri davčnem zavezancu. To posredno izhaja iz 95. člena ZDavP-2, ki določa, da mora davčni zavezanec za svoje trditve v davčnem postopku predložiti dokaze. Hkrati zakonodaja nima nobene določbe, ki bi v določenih primerih omogočala prevalitev dokaznega bremena na davčni organ. Ob upoštevanju dejstva, da je davčni zavezanec vsekakor šibkejša stran v davčnem postopku, taka zakonska ureditev ni povsem ustrezna. Vsaj pri transfernih cenah bo morala biti v prihodnje zakonodaja urejena bolj v smeri prevalitve bremena dokazovanja na davčni organ, posebno ko bo davčni zavezanec izpolnjeval določene zakonske pogoje. Na primer, ko bo davčni zavezanec predložil ustrezno dokumentacijo o načinu oblikovanja transfernih cen (Guzina, 2003, 48).

5.2 Kaznovanje nespoštovanja zakonodaje

Tudi kaznovanje se v posameznih državah razlikuje. V državah članicah OECD razlikujejo med civilnimi in kazenskimi sankcijami. Kazenske so rezervirane za hujše davčne utaje in zahtevajo več dokazovanja davčnega organa. Civilne sankcije vključujejo denarne kazni (globe) in tudi nedenarno kaznovanje (denimo prenos bremena dokazovanja na davčnega zavezanca). Med civilnimi denarnimi sankcijami lahko omenimo tudi zamudne obresti, ki so bile v naši državi še v nedavni preteklosti zelo priljubljene. Države članice ne smejo naložiti kazni, povezane z dokumentacijo, če davkoplačevalci v dobri veri, smotrno in v razumnem roku izpolnjujejo zahteve v zvezi s standardizirano in pregledno dokumentacijo in svojo dokumentacijo ustrezno uporabljajo pri določanju svojih transfernih cen v skladu z neodvisnimi tržnimi cenami (Kodeks, 2006, 2).

Ker v Sloveniji tako rekoč še ne poznamo primerov inšpiciranja transfernih cen mednarodnih podjetij, je v tem kontekstu težko govoriti o kaznih. Naša zakonodaja vsekakor določa razmeroma visoke denarne kazni, ki jih lahko davčni inšpektor naloži za plačilo davčnemu zavezancu ob kakršnemkoli nespoštovanju davčne zakonodaje. Tudi zamudne obresti moramo zaradi njihove vsebine in višine prav tako obravnavati kot denarno kazen. Davčni zavezanci, ki poročila in dokumentacije o povezanih osebah in oblikovanju transfernih cen ne bodo pripravili oziroma ga ne bodo pripravili v predpisanem obsegu ali ga ne bodo predložili na način in v roku, opredeljenem v zakonu, bodo izpostavljeni kazenskim sankcijam. Denarna kazen za navedene kršitve znaša od 1.600 do 25.000 evrov za družbo, poleg tega pa je z globo od 400 do 4.000 evrov lahko kaznovana tudi odgovorna oseba (ZDavP, 394. do 399. čl.).

V novi slovenski zakonodaji si lahko želimo predvsem omejitve kazni, kadar davčni zavezanec dokaže, da njegov namen ni bil utaja davka, temveč da je ravnal v dobri veri, da je njegovo ravnanje povsem v skladu z zakonodajo (Guzina, 2003, 49).

6 METODOLOGIJA ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN

ZDDPO-2 in Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen določata, da se morajo transferne cene kot primerljive tržne cene določiti z eno izmed naslednjih petih metod, ki so povzete po smernicah OECD:

- metoda primerljivih prostih cen
- metoda preprodajnih cen
- metoda dodatka na stroške
- metoda porazdelitve dobička
- metoda stopnje čistega dobička

8. člen Pravilnika o transfernih cenah dopušča, da se transferne cene določijo tudi s kakršnokoli kombinacijo naštetih metod ali katerokoli drugo. Z vidika družbe je torej pomembno, da izbrano metodo za določitev transfernih cen pred davčnim organom zagovarja z ustreznimi argumenti, ki so bili podlaga za izbiro metode.

6.1 *Metoda primerljivih prostih cen*

Med klasičnimi transakcijskimi metodami je najpomembnejša metoda primerljivih prostih cen, saj se pri tej metodi najbolj izrazi tržno načelo pri ugotavljanju transfernih cen. Pri tej metodi primerjamo cene za blago in storitve, ki smo jih zaračunali povezanim osebam, s cenami na prostem trgu. Pri tem je treba upoštevati enakovredne situacije, to je enake prodajne pogoje, enake količinske popuste in podobno.

Pri tej metodi sta možni dve primerjavi, in sicer notranja in zunanja primerjava prostih cen..

Po metodi *notranje primerljive proste cene* se prenosna cena med povezanimi osebama primerja s ceno, po kateri ena izmed povezanih oseb prodaja enako ali podobno blago v enakih ali podobnih okoliščinah nepovezani osebi.

Po metodi *zunanje primerljive proste cene* pa se prenosna cena med povezanima osebama primerja s ceno, ki jo za enako ali podobno blago v enakih ali podobnih razmerah med seboj dosežeta dve nepovezani osebi (Petauer, 2005, 30).

Vodila OECD v drugem poglavju postavljajo dva pogoja, od katerih mora biti izpolnjen vsaj eden, da lahko določeno situacijo med dvema neodvisnima podjetjema primerjamo s situacijo med dvema povezanima podjetjema ter da je metodo proste primerljive cene sploh možno uporabiti:

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

V praksi je metodo primerljive proste cene po navadi možno uporabljati v primerih prodaje enostavnega blaga, ki ga na trgu prodaja več ponudnikov.

6.2 Metoda preprodajnih cen

Pri metodi preprodajnih cen primerjava ne temelji na absolutni višini cen, temveč na primerjavi razlike v ceni (relativna višina prodajne marže). V tem primeru ni treba primerjati prodaje med enakimi vrstami blaga oziroma storitev, ampak se primerja marža pri dveh vrstah blaga oziroma storitev. To je možno storiti le, ko se predhodno ugotovi, da se pri primerjanih vrstah blaga ustvarja enaka oziroma primerljiva marža. Transferna cena kot primerljiva tržna cena se tako ustvari na podlagi ustrezne marže, tj. marže, ki bi jo na trgu dosegli nepovezani osebi (Luzar, 2007, 72).

Metoda preprodajne cene se uporabi tako, da se od končne prodajne cene (po kateri je izdelek prodan neodvisnemu kupcu) odšteje primerna razlika v ceni. Tako dobljena razlika predstavlja ustrezno transferno ceno, po kateri prodajalec kupi izdelek od povezane osebe.

Pri metodi preprodajne cene je torej bistveno določiti primerno razliko v ceni. Ta razlika v ceni je namreč tista, ki jo na trgu dosega neodvisno podjetje v podobni situaciji, ki opravlja podobne poslovne funkcije (ob uporabi podobnih sredstev in prevzemanju podobnih tveganj) (Luzar, 2007, 73).

Tudi pri tej metodi bi lahko po vzoru metode primerljive proste cene ločili metodi notranje in zunanje preprodajne cene. Po metodi notranje preprodajne cene bi primerjali relativno razliko v ceni enega in istega prodajalca, ki kupuje blago enkrat od povezanega podjetja in drugič od neodvisnega podjetja, po metodi zunanje preprodajne cene pa bi primerjali relativno razliko v ceni dveh različnih podjetij, pri čemer eno posluje s povezano osebo, drugo pa je na trgu neodvisno (Guzina, 2003, 24).

Ob upoštevanju vsega navedenega je metoda preprodajne cene najuporabnejša pri trgovskih družbah, zlasti kadar je poslovanje dveh povezanih družb primerljivo s poslovanjem dveh nepovezanih družb v vseh pomembnejših značilnostih, razen v vrsti proizvoda, ki je predmet poslovanja. Kljub temu pa daje tudi metoda preprodajne cene zanesljivejši rezultat, če so si izdelki, ki so predmet transakcij, med seboj čim bolj podobni (Luzar, 2007, 73).

6.3 Metoda dodatka na stroške

Metoda dodatka na stroške podobno kot metoda preprodajne cene temelji na relativni primerjavi, in sicer gre za primerjavo dodatka na stroške – marže. Prav tako ni nujno, da se primerja enako oziroma primerljivo blago oziroma storitve, saj se primerja le relativna višina pribitka na stroške, ki ga družba doda svojim stroškom in tako določi transferno ceno kot primerljivo tržno ceno. Metoda pribitka na stroške se torej uporabi tako, da se na izračunane stroške proizvajalca (oziroma prodajalca) doda primeren pribitek na stroške, tako izračunana vsota pa predstavlja ustrezno transferno ceno, po kateri proizvajalec nato proda izdelek povezani osebi (Luzar, 2007, 74).

Pri metodi pribitka na stroške je torej bistveno določiti primerno relativno velikost pribitka na stroške. Primerna relativna velikost pribitka na stroške je tista, ki jo v podobni situaciji dosega primerljiva družba, ki opravlja podobne poslovne funkcije (ob uporabi podobnih sredstev in

prevzemanju podobnih tveganj) in prodaja izdelke neodvisni družbi. Navedena metoda je zlasti uporabna pri proizvodnih dejavnostih in pri prodaji storitev.

Tudi pri tej metodi lahko ločimo metodi notranjega in zunanjega pribitka na stroške. Po metodi notranjega pribitka na stroške bi tako primerjali pribitek na stroške preučevanega podjetja s pribitkom na stroške, ki ga to podjetje dosega pri prodaji proizvodov neodvisnemu podjetju, po metodi zunanjega pribitka na stroške pa bi primerjali relativno velikost pribitka na stroške dveh različnih podjetij, pri čemer eno posluje s povezano osebo, drugo pa je na trgu neodvisno.

Metoda pribitka na stroške je najuporabnejša v primerih, ko si povezana podjetja med seboj zaračunavajo storitve ali pa prodajajo polizdelke. V teh primerih so namreč tveganja, povezana s poslovanjem, relativno majhna, zato je lahko tudi pribitek na stroške manjši, kar pomeni, da je manjša tudi možnost napake (Guzina, 2003, 26).

6.4 Metoda porazdelitve dobička

Pri metodi porazdelitve dobička se osnova za določitev primerljive tržne cene določi tako, da se ugotovi čisti dobiček, ki ga je treba razdeliti med povezane osebe, in da se dobiček porazdeli med sodelujoča podjetja glede na relativno vrednost funkcij, ki jih opravljajo (Petauer, 2005, 37).

Ponderji, na podlagi katerih se deli seštevek dobičkov, so po navadi določeni v obliki razmerja, v skladu s katerim družbe opravljajo določene poslovne funkcije oziroma nosijo določena tveganja. Skladno z navedenim bo družbi, ki opravlja večino poslovnih funkcij (financiranje, trženje, prodaja ...) in posledično temu ima tudi večja tveganja (tveganje neplačil, morebitne tožbe, garancije ...), pripadal tudi večji del dobička.

Navedena metoda naj bi se uporabljala le v primerih, ko družba ne more uporabiti nobene izmed prej omenjenih metod.

6.5 Metoda stopnje čistega dobička

Metoda stopnje čistega dobička je z vidika metodike določanja transferne cene precej podobna metodi porazdelitve dobička. Bistvena razlika je v tem, da pri prvi potrebujemo podatke vseh družb, pri metodi stopnje čistega dobička pa zadostujejo podatki le ene izmed družb.

V skladu z navedeno metodo družba najprej določi stopnjo čistega dobička, ki naj bi jo dosegla. Ustrezna stopnja dobička se določi ob upoštevanju podatkov družb v panogi. Na podlagi izračunane stopnje čistega dobička se transferne cene določijo tako, da je ta stopnja dosežena.

Strokovnjaki podrobneje razčlenjujejo metodo stopnje čistega dobička in pravijo, da je čiste dobičke možno primerjati na različnih osnovah, vendar pa v praksi pridejo v poštev za osnovo predvsem prodaja, stroški in porabljeni sredstva (Petauer, 2005, 40–43).

Stopnja čistega dobička glede na prodajo:

$$\text{Stopnja čistega dobička} = \frac{\text{čisti dobiček}}{\text{prodaja}}$$

$$\text{Transferna cena} = \text{cena, zaračunana nepovezani osebi na prostem trgu} - \frac{\text{čisti dobiček pri prodaji}}{\text{prodaja}} - \text{stroški}$$

Takšen način je podoben metodi preprodaje; razlika je v tem, da se pri metodi preprodaje primerja bruto dobiček, pri tej metodi pa čisti dobiček.

Stopnja čistega dobička glede na stroške:

$$\text{Stopnja čistega dobička} = \frac{\text{čisti dobiček}}{\text{stroški (neposredni + posredni)}}$$

$$\text{Transferna cena} = \text{skupni stroški} + \text{čisti dobiček}$$

Ta metoda je podobna metodi pribitka na stroške, razlika pa je v tem, da se tukaj primerjajo neposredni in posredni stroški, medtem ko se pri metodi pribitka na stroške upoštevajo le pribitki na neposredne stroške.

Stopnja čistega dobička glede na uporabljena sredstva:

$$\text{Stopnja čistega dobička} = \frac{\text{čisti dobiček}}{\text{uporabljena sredstva}}$$

Transferna cena = skupni stroški + čisti dobiček glede na uporabljena sredstva

Tudi ta metoda je podobna metodi pribitka na stroške, vendar se tudi tukaj upoštevajo direktni in indirektni stroški.

Pri metodi stopnje čistega dobička v primerjavi z uporabljenimi sredstvi so običajno potrebne tudi prilagoditve zaradi različnih načinov vrednotenja naložb. Prav tako je treba upoštevati tudi neopredmetena sredstva (Petauer, 2005, 43).

7 PRIMERJAVA IZRAČUNA TRANSFERNIH CEN GLEDE NA UPORABO RAZLIČNIH METOD

7.1 Opredelitev poslovnih dogodkov

Podjetje ŽZV, d. o. o., izkazuje v davčnem obdobju, za katero se ugotavljajo prihodki podjetja ABC, d. o. o., nepokrito davčno izgubo, torej mora v skladu s 17. členom ZDDPO-2 podjetje ABC, d. o. o., izvesti prilagoditev prihodkov skladno s 17. členom ZDDPO-2.

Skupni prihodki podjetja ABC, d. o. o., znašajo 455.198,00 DE, skupni stroški znašajo 400.839,00 DE, nabavna vrednost prodanega blaga 249.484,00 DE, čisti dobiček v poslovnem letu pa je 9.429,00 DE.

Podjetje ABC, d. o. o., je v obravnavanem obdobju prodalo podjetju ŽZV, d. o. o.:

- 1 kos artikla A po ceni 1124 denarnih enot (v nadaljevanju DE) in priznalo 5 % popusta
- 240 kosov artikla B po ceni 0,34 DE in priznalo 10 % popusta
- 240 kosov artikla C po ceni 0,24 DE in priznalo 10 % popusta
- 1 kos artikla D po ceni 144,40 DE in priznalo 10 % popusta
- 4 kose artikla E po ceni 17,70 DE in priznalo 15 % popusta

in s tem ustvarilo naslednje prihodke:

Tabela 2: Skupni prihodki podjetja ABC, d. o. o.

	Kosov	Cena za enoto	Popust na enoto	Prodajna cena	Prihodki
Artikel A	1	1.124,00	56,20	1.067,800	1.067,80
Artikel B	240	0,34	0,034	0,306	73,44
Artikel C	240	0,24	0,024	0,216	51,84
Artikel D	1	144,40	14,44	129,96	129,96
Artikel E	4	17,70	2,655	15,045	60,18
Skupni prihodki					1.383,22

Vir: lastni vir

7.2 Izračun z uporabo metode primerljivih prostih cen

7.2.1 Metoda notranje primerljivih prostih cen

Pri metodi notranje primerjave prostih cen se primerja cena, po kateri prodaja podjetje povezanemu ali nepovezanemu podjetju. Pri uporabi te metode je v zvezi s primerljivostjo treba posebej paziti na razlike v izdelkih (količina in vrednost), prodajne pogoje, obseg posla (količinski popust), garancije, tečajne rizike ipd.

Tabela 3: Cenik podjetja ABC, d. o. o.

Artikel A	kos	1.124,00
Artikel B	kos	0,34
Artikel C	kos	0,24
Artikel D	kos	144,40
Artikel E	kos	17,70

Vir: lastni vir

Ker je podjetje ABC, d. o. o., svoji povezani osebi priznalo določene popuste, ki jih ne priznava vsem ostalim nepovezanim podjetjem, mora prilagoditi davčno osnovo.

Tabela 4: Popravek prihodkov z uporabo metode notranje primerljivih cen

	kosov	Ugotovljena transferna cena	Skupaj transferna vrednost	Doseženi prihodki	Popravek prihodkov
Artikel A	1	1.124,00	1.124,00	1.067,80	56,20
Artikel B	240	0,34	81,60	73,44	8,16
Artikel C	240	0,24	57,60	51,84	5,76
Artikel D	1	144,40	144,40	129,96	14,44
Artikel E	4	17,70	70,80	60,18	10,62
Skupaj prihodki			1.478,40	1.383,22	95,18

Vir: lastni vir

Če podjetje uporablja metodo notranje primerljivih prostih cen, mora pri obračunu davka od dohodka pravnih oseb povečati prihodke za 95,18 DE.

7.2.2 Metoda zunanje primerljivih prostih cen

Podjetje ABC, d. o. o., je podjetju ŽZV, d. o. o. prodalo artikle, za katere v Sloveniji ni drugega prodajalca. Zaradi tega je treba pred izračunom zunanje primerljive proste cene opraviti še analizo primerljivosti transakcij. Pri primerjavi tržišča je podjetje ugotovilo, da podjetja v zelo podobnih transakcijah, vendar pri artiklih drugih proizvajalcev, dosegajo naslednje cene:

Tabela 5: Povprečne primerljive tržne cene drugih proizvajalcev

	Cena pri nepovezanem podjetju 1	Cena pri nepovezanem podjetju 2	Cena pri nepovezanem podjetju 3	Poprečna cena
Artikel A	1120,00	1050,00	1089,90	1086,63
Artikel B	0,29	0,28	0,32	0,30
Artikel C	0,24	0,22	0,20	0,22
Artikel D	135,00	141,00	128,00	134,67
Artikel E	16,00	17,00	16,48	15,83

Vir: lastni vir

Ker je podjetje ABC, d. o. o., iz izkušenj v preteklih letih ugotovilo, da so na tujih trgih artikli, ki jih prodaja, vsaj 8 % dražji od artiklov drugih proizvajalcev, moramo poprečne cene, ki jih dobimo s primerjavo, v skladu s tem povečati.

Tabela 6: Popravek prihodkov z uporabo metode zunanje primerljivih cen

	kosov	Poprečna cena	Poprečna cena, povečana za 8 %	Skupaj transferna vrednost	Doseženi prihodki	Popravek prihodkov
Artikel A	1	1.086,63	1.173,56	1.173,56	1.067,80	105,76
Artikel B	240	0,30	0,324	77,76	73,44	4,32
Artikel C	240	0,22	0,238	57,12	51,84	5,28
Artikel D	1	134,67	145,444	145,44	129,96	15,48
Artikel E	4	15,83	17,096	68,38	60,18	8,20
Skupaj prihodki				1.522,26	1.383,22	139,04

Vir: lastni vir

Pri artiklu B ugotovimo, da doseženi prihodki presegajo prihodke, izračunane z določeno metodo ugotavljanja transfernih cen, vendar podjetje ABC, d. o. o., zaradi tega ne sme zmanjševati svojih prihodkov. Mora pa podjetje ŽZV, d. o. o., če uporablja za svoje ugotavljanje transfernih cen to metodo ter iste pridobljene tržne cene, zmanjšati svoje odhodke in s tem povečati svojo davčno osnovo.

7.3 Izračun z uporabo metode preprodajnih cen

Transferna cena kot primerljiva tržna cena se pri uporabi metode preprodajnih cen ustvari na podlagi ustrezne marže, ki bi jo na trgu dosegli nepovezani osebi.

Metoda preprodajne cene se uporabi tako, da se od končne prodajne cene (po kateri je izdelek prodan neodvisnemu kupcu) odšteje primerna razlika v ceni.

Podjetje je v obravnavanem letu doseglo 355.807,00 DE prihodkov od prodaje blaga, nabavna vrednost prodanega blaga pa je znašala 249.484,00 DE.

Izračunamo lahko, da je poprečna razlika v ceni znašala:

$$100 - (249.484,00 / 355.807,00 * 100) = 29,88 \%$$

Iz dokumentacije razberemo nakupne cene za artikle, dodamo poprečno maržo in izračunamo cene, ki bi jih podjetje zaračunalo nepovezanim osebam:

Tabela 7: Ugotovljene marže za nepovezane osebe

	Nakupna cena	Marža 29,88 %	Prodajna cena z maržo
Artikel A	855,00	255,474	1.110,474
Artikel B	0,26	0,078	0,338
Artikel C	0,18	0,054	0,234
Artikel D	114,00	34,063	148,063
Artikel E	13,50	4,034	17,534

Vir: lastni vir

Iz prodajnih cen za podjetje ŽZV, d. o. o., izračunamo, koliko marže smo dosegli pri prodaji:

Tabela 8: Ugotovljene marže za povezano osebo ŽZV, d. o. o.

	Kosov	Prodajna cena	Nakupna cena	Marža za kos
Artikel A	1	1.067,800	855,00	212,80
Artikel B	240	0,306	0,26	0,046
Artikel C	240	0,216	0,18	0,036
Artikel D	1	129,960	114,00	15,96
Artikel E	4	15,045	13,50	1,545

Vir: lastni vir

Ko ugotovimo, koliko marže dosežemo pri prodaji nepovezanim osebam in koliko marže smo dosegli pri prodaji povezani osebi, lahko izračunamo razliko:

Tabela 9: Razlike v maržah, ugotovljene z uporabo metode preprodajnih cen

	Kosov	Ugotovljena marža za nepovezane osebe	Dosežena marža pri prodaji ŽZV	Razlika na enoto	Skupaj razlika v marži
Artikel A	1	255,474	212,80	42,674	42,67
Artikel B	240	0,078	0,046	0,032	7,68
Artikel C	240	0,054	0,036	0,018	4,32
Artikel D	1	34,063	15,96	18,103	18,10
Artikel E	4	4,034	1,545	2,489	9,96
skupaj					82,73

Vir: lastni vir

Če bi podjetje uporabljalo metodo preprodajnih cen, bi morale pri obračunu davka od dohodkov povečati prihodke za 82,73 DE.

7.4 Izračun z uporabo metode dodatka na stroške

Ta metoda se uporablja predvsem pri prodaji proizvodov povezanim podjetjem, saj je sestavljena iz proizvodnih stroškov, na katere se doda pribitek na stroške. Ta metoda je zelo »občutljiva« na različne računovodske usmeritve pri prikazovanju stroškov, zlasti kadar zadeva razmejevanje stroškov prodanih proizvodov in splošnih stroškov. Splošne stroške je treba na proizvode razdeliti pošteno, skladno z načeli stroškovnega računovodstva (Petauer, 2005, 34).

Podjetje ABC, d. o. o., prodaja trgovsko blago, zato je ta izračun le približen, ker so vsi stroški splošni stroški (ni proizvodnje). Prav tako podjetje ne knjiži ločeno stroškov, ki odpadejo na storitve, in tistih, ki so nastali v zvezi s prodajo blaga.

Podjetje ocenjuje, da znašajo stroški pri preprodaji blaga 15 % glede na nabavno vrednost, prav tako pa podjetje predvideva doseči 20 % dobička.

Na podlagi nabavnih cen (nakupna cena + neposredni stroški) lahko torej izračunamo, koliko bi znašale prodajne cene, če bi jih oblikovali z uporabo metode dodatka na stroške:

Tabela 10: Cene, ugotovljene z metodo dodatka na stroške

	Nakupna cena	Stroški 15 %	Skupaj nabavna cena	20 % predvidenega dobička	Ugotovljena cena
Artikel A	855,00	128,280	983,280	196,660	1.179,940
Artikel B	0,26	0,039	0,299	0,060	0,359
Artikel C	0,18	0,027	0,207	0,041	0,248
Artikel D	114,00	17,100	131,100	26,220	157,320
Artikel E	13,50	2,025	15,525	3,105	18,630

Vir: lastni vir

V skladu z dobljenimi cenami podjetje izračuna, koliko prihodkov bi doseglo, če bi uporabljalo metode dodatka na stroške:

Tabela 11: Popravek prihodkov z uporabo metode dodatka na stroške

	Kosov	Ugotovljena transferna cena	Skupaj transferna vrednost	Doseženi prihodki	Popravek prihodkov
Artikel A	1	1.179,940	1.179,94	1.067,80	112,14
Artikel B	240	0,359	86,16	73,44	12,72
Artikel C	240	0,248	59,52	51,84	7,68
Artikel D	1	157,320	157,32	129,96	27,36
Artikel E	4	18,630	74,52	60,18	14,34
Skupaj			1.557,46	1.383,22	174,24

Vir: lastni vir

Če bi podjetje uporabljalo metodo dodatka na stroške, bi moralo pri obračunu davka od dohodkov povečati prihodke za 174,24 DE.

7.5 Izračun z uporabo metode porazdelitve dobička

Metoda delitve dobička se uporablja pri podjetjih, ki dosegajo skupen dobiček, pri čemer je treba natančno ugotoviti, kako povezana podjetja pridobivajo dobičke in kako jih med sabo delijo glede na delež, ki ustreza prispevku vsakega od njih.

Uporaba metode delitve dobička je primerna takrat, ko obstaja velika soodvisnost povezanih podjetij pri ustvarjanju dobička, tako da ni na razpolago neodvisnih primerjalnih podatkov, ali pa kjer posameznih sestavin kompleksnih transakcij ni mogoče preprosto identificirati in izločiti (Petauer, 2005, 36).

Praktičen primer te metode bi lahko naredili na skupini podjetij, od katerih eno podjetje razvija neki nov proizvod, drugo podjetje ga izdeluje, tretje pa trži. V tem primeru bi lahko ugotavljali skupen dobiček in dobiček po posameznih podjetjih ter sorazmerno temu prilagodili cene. Ker podjetji, ki jih uporabljam za primer, nista povezani v skupino in nimata skupnih poslovnih aktivnosti, ampak sta povezani le z lastništvom, je to metodo nemogoče uporabiti, saj ni skupnih dobičkov.

7.6 Izračun z uporabo metode stopnje čistega dobička

S to metodo se primerja stopnja čistega dobička pri transakcijah med povezanimi osebami s stopnjami čistega dobička pri transakcijah med nepovezanimi osebami.

Čiste dobičke lahko primerjamo na osnovi prodaje, stroškov ali porabljenih sredstev.

7.6.1 Stopnja čistega dobička v primerjavi s prodajo

Podjetje ABC, d. o. o., je v preteklem letu doseglo prihodke od prodaje blaga v vrednosti 341.664,00 DE, čisti dobiček pa je znašal 9.429,00 DE.

$$\text{Stopnja čistega dobička} = \frac{\text{čisti dobiček}}{\text{prodaja}}$$

Stopnja čistega dobička glede na prodajo blaga znaša 0,0276.

$$\text{Transforna cena} = \text{cena, zaračunana nepovezani osebi na prostem trgu} - \text{stopnja čistega dobička}$$

Tabela 12: Izračun transfernih cen z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s prodajo

	Kosov	Cena, zaračunana nepovezan. osebam	Stopnja čistega dobička 2,76 %	Transforna cena
Artikel A	1	1.124,00	31,02	1.092,9800
Artikel B	240	0,34	0,0093	0,3307
Artikel C	240	0,24	0,0066	0,2334
Artikel D	1	144,40	3,985	140,4150
Artikel E	4	17,70	0,4885	17,2115

Vir: lastni vir

Ko izračunamo transferne cene za posamezen artikel, lahko ugotovimo, za koliko moramo popraviti prihodke v davčni bilanci podjetja ABC, d. o. o.:

Tabela 13: Popravek prihodkov z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s prodajo

	Kosov	Transferna cena	Cena, zaračunana ŽZV, d. o. o.	Razlika na enoto	Povečanje prihodkov ABC, d. o. o.
Artikel A	1	1.092,9800	1.068,800	24,180	24,180
Artikel B	240	0,3307	0,306	0,0247	5,928
Artikel C	240	0,2334	0,216	0,0174	4,176
Artikel D	1	140,4150	129,96	10,455	10,455
Artikel E	4	17,2115	15,045	2,166	8,666
Skupaj					53,405

Vir: lastni vir

Če bi podjetje uporabljalo metodo stopnje čistega dobička v primerjavi s prodajo, bi morale pri obračunu davka od dohodkov prihodke povečati za 53,40 DE.

7.6.2 Stopnja čistega dobička v primerjavi s stroški

Metoda je podobna metodi dodatka na stroške, le da se pri tej metodi upoštevajo vsi stroški.

Podjetje je imelo v obravnavanem letu 400.839,00 DE stroškov in 9.429,00 DE dobička.

$$\text{Stopnja čistega dobička} = \frac{\text{čisti dobiček}}{\text{stroški (neposredni + posredni)}}$$

Stopnja čistega dobička glede na stroške znaša 0,0235.

Transferno ceno izračunamo z uporabo naslednje formule:

Transferna cena = stroški (nakupna vrednost + ostali stroški) + stopnja čistega dobička

Nabavna vrednost prodanega blaga je znašala 249.484,00 DE, vsi ostali stroški pa 151.355,00 DE, kar je 60,67 % glede na nabavno vrednost.

Tabela 14: Izračun transfernih cen z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s stroški

	Kosov	Nakupna vrednost	Ostali stroški 60,67 %	Vsi stroški	Stopnja čistega dobička 2,35 %	Transferna cena
Artikel A	1	855,00	518,73	1.373,730	32,2800	1.406,010
Artikel B	240	0,26	0,158	0,418	0,0098	0,4278
Artikel C	240	0,18	0,109	0,289	0,0068	0,2958
Artikel D	1	114,00	69,164	183,164	4,3040	187,468
Artikel E	4	13,50	8,190	21,690	0,5097	22,1997

Vir: lastni vir

Ko izračunamo transferne cene za posamezen artikel, lahko ugotovimo, za koliko moramo popraviti prihodke v davčni bilanci podjetja ABC, d. o. o.:

Tabela 15: Popravek prihodkov z uporabo metode dodatka na stroške v primerjavi s stroški

	Kosov	Transferna cena	Cena, zaračunana ŽZV, d. o. o.	Razlika na enoto	Povečanje prihodkov ABC, d. o. o.
Artikel A	1	1.406,0100	1.068,800	337,21	337,210
Artikel B	240	0,4278	0,306	0,1218	29,232
Artikel C	240	0,2958	0,216	0,0798	19,152
Artikel D	1	187,468	129,96	57,508	57,508
Artikel E	4	22,1997	15,045	7,1547	28,619
		Skupaj			471,721

Vir: lastni vir

Ta metoda je podobna metodi pribitka na stroške, razlika pa je v tem, da se tukaj primerjajo neposredni in posredni stroški, pri metodi pribitka na stroške pa se upoštevajo le pribitki na neposredne stroške.

Metoda dodatka na stroške glede na vse skupne stroške ni primerna pri podjetjih, ki se ukvarjajo z več dejavnostmi (prodaja blaga in storitve), če podjetje v svojih poslovnih knjigah ne razmejuje stroškov glede na dejavnost. Ker podjetje ABC, d. o. o., vodi stroške kot skupne stroške ne glede na nastanek, ne moremo z gotovostjo ugotoviti pravih transfernih cen.

8 KLJUČNE UGOTOVITVE

Pri izračunih transfernih cen po najbolj priznanih metodah sem uporabila naslednje podatke iz izkaza stanja in uspeha podjetja ABC, d. o. o.:

- skupni prihodki podjetja znašajo 455.198,00 DE
- skupni stroški znašajo 400.839,00 DE
- nabavna vrednost prodanega blaga 249.484,00 DE
- čisti dobiček v poslovnem letu pa znaša 9.429,00 DE.

Iz računov, izdanih podjetju ŽZV, d. o. o., je razvidno, da je podjetje ABC, d. o. o., prodalo:

- 1 kos artikla A po ceni 1124 DE in priznalo 5 % popusta
- 240 kosov artikla B po ceni 0,34 DE in priznalo 10 % popusta
- 240 kosov artikla C po ceni 0,24 DE in priznalo 10 % popusta
- 1 kos artikla D po ceni 144,40 DE in priznalo 10 % popusta
- 4 kose artikla E po ceni 17,70 DE in priznalo 15 % popusta

Na podlagi navedenih podatkov in z uporabo metodologije za izračun transfernih cen, ki sem jo predstavila v šestem delu naloge, lahko izračunamo transferne cene za vse poslovne dogodke.

V zbirni tabeli vseh izračunov lahko primerjamo popravek prihodkov za vsak artikel po vseh metodah in ugotovimo, katera metoda je najbolj oziroma najmanj uporabna v danih pogojih:

Tabela 16: Zbirna tabela vseh izračunov oz. popravkov prihodkov

	Zaračunani prihodki	Popravek prihodkov – metoda notranje primerljivih cen	Popravek prihodkov – metoda zunanje primerljivih cen	Popravek prihodkov – metoda preprodajnih cen	Popravek prihodkov – metoda dodatka na stroške	Popravek prihodkov – metoda stopnje čistega dobička v primerjavi s prodajo	Popravek prihodkov – metoda stopnje čistega dobička v primerjavi s stroški
Artikel A	1.067,80	56,20	105,76	42,67	112,14	24,18	337,21
Artikel B	73,44	8,16	4,32	7,68	12,72	5,93	29,23
Artikel C	51,84	5,76	5,28	4,32	7,68	4,18	19,15
Artikel D	129,96	14,44	15,48	18,10	27,36	10,46	57,51
Artikel E	60,18	10,62	8,20	9,96	14,34	8,67	28,62
SKUPAJ	1.383,22	95,18	139,04	82,73	174,24	53,42	471,72

Vir: lastni vir

MODRE cene prikazujejo najugodnejši izračun, **RDEČE** pa najmanj ugoden.

Simulacijski izračuni nam pokažejo, da je treba presoјati in določiti transferne cene za vsako transakcijo posebej, kar sledi določilom 17. člena Pravilnika o transfernih cenah.

Ugotovimo lahko, da sta v danem primeru najprimernejši metodi za izračun transfernih cen metoda zunanje primerljivih cen in metoda stopnje čistega dobička v primerjavi s prodajo.

Če bi podjetje ugotavljalo transferne cene ob koncu leta le za potrebe davčnega obračuna, bi za izračun uporabilo le metodo notranje primerljivih cen, ki je preferenčna in tudi najlažja za uporabo. V tem primeru bi morali povečati prihodke za 95,18 DE, ker je res le podjetju ŽZV, d. o. o., priznalo določene popuste, ki jih drugim kupcem ne priznava. Vendar zakon omogoča uporabo tudi drugih metod, toda uporaba drugih metod mora biti upravičena in obrazložena. Za tako razlago je potrebno zelo dobro poznavanje tržišča in razmer ter zakonodaje.

Ker podjetje posveča tej problematiki dovolj pozornosti in sproti zagotavlja vse predvidene izračune in podatke, mora ob koncu poslovnega leta z uporabo primernih metod za izračun transfernih cen povečati prihodke le za 51,34 DE.

Tabela 17: Povečanje prihodkov po najugodnejših metodah:

	Zaračunani prihodki	Popravek prihodkov – metoda notranje primerljivih cen	Popravek prihodkov po najugodnejši metodi
Artikel A	1.067,80	56,20	24,18
Artikel B	73,44	8,16	4,32
Artikel C	51,84	5,76	4,18
Artikel D	129,96	14,44	10,46
Artikel E	60,18	10,62	8,20
SKUPAJ	1.383,22	95,18	51,34

Vir: lastni vir

Tako lahko zaposleni, ki se v podjetju ukvarjajo s to problematiko, prihranijo podjetju kar nekaj dobička. Zaradi tega je pomembno, da pri ugotavljanju transfernih cen sodelujejo računovodja, prodajno-nabavna služba ter seveda poslovodja, ki najbolj pozna razmere na tržišču, da se lahko opravijo primerjalne analize.

9 SKLEP

Transferne ali prenosne cene so postale eden večjih problemov pri letnem obračunu dobička oziroma pri sestavljanju davčnega obračuna, predvsem pri multinacionalnih podjetjih, kajti v različnih državah velja različna davčna zakonodaja. Prenosne cene pa niso le problem mednarodnih korporacij, ampak tudi slovenskih podjetij, ki so med seboj kapitalsko, lastniško ali upravljavsko povezana. Tako razlike v obdavčitvi dobička in v priznavanju davčnih olajšav vodijo do tega, da podjetja prenašajo svoje delovanje v države, kjer je efektivna davčna obdavčitev najnižja, kajti v interesu podjetij je, da plačajo čim manj davka. V interesu držav pa je, da poberejo čim več davka, zato seveda pospešeno nadzorujejo podjetja pri oblikovanju prenosnih cen in ugotavljajo njihovo ustreznost z davčnega vidika. Problem pri preverjanju oblikovanja prenosnih cen je, da davčne uprave v njih vidijo le orodje za izogibanje davkom ter da navadno ne upoštevajo, da na oblikovanje prenosnih cen poleg davčne stopnje vpliva še ogromno drugih dejavnikov in da podjetja oblikujejo prenosne cene zato, da sledijo postavljenim poslovnim ciljem podjetja. Cilji podjetij pa so ustvarjanje kar se da velikega dobička, ne pa izogibanje plačila davkov.

Namen diplomske naloge je bil z raziskavo ugotoviti, kako različne metode za določanje transfernih cen vplivajo na obdavčitev z davkom od dohodka pravnih oseb in predvsem dokazati, da je treba za vsak poslovni dogodek posebej izbrati metodo za določanje transfernih cen. V Pravilniku o transfernih cenah je določeno, da je metoda primerljivih prostih cen preferenčna metoda, ki naj bi se uporabljala prednostno pred ostalimi metodami, vsako podjetje pa se mora na osnovi simulacij in izračunov za vsak poslovni dogodek posebej odločiti, katero metodo ali kombinacijo metod za izračun transfernih cen bo uporabilo, saj je od tega odvisna višina obdavčitve.

V prvem delu diplomske naloge sem predstavila definicijo transfernih cen in zakonodajo, ki opredeljuje to področje. V nadaljevanju sem podrobneje opredelila definicije povezanih oseb, nato pa sem opisala vodila OECD in dejavnike, ki vplivajo na oblikovanje transfernih cen. V šestem poglavju sem podrobneje opredelila teoretične zahteve pri oblikovanju transfernih cen po priznanih metodah.

V sedmem poglavju sem naredila simulacijo izračunov nekaterih poslovnih dogodkov in izračun transfernih cen po metodah, ki se v praksi najpogosteje uporabljajo.

S predstavljenimi izračuni je bilo torej dokazano, da metoda primerljivih tržnih cen za podjetje ni vedno najugodnejša metoda izračuna transferne cene, prav tako pa je razlika med metodo notranje in zunanje primerljive cene. Pri večini izračunov v danem primeru je sicer metoda zunanje primerljive cene najugodnejša, pri nekaterih pa so druge metode s stališča podjetja ustrežnejše.

Vendar pa je treba vse te izračune in primernost oz. neprimernost uporabljenih metod dokazati z ustrezno dokumentacijo.

Zaradi tega je zelo pomembno, da se izračuni in dokumentacija glede transfernih cen in uporabe metod oblikujejo sproti ob nastanku poslovnih dogodkov, kajti pogoji, ob katerih so transakcije nastale, se lahko v enem letu zelo spremenijo, pa tudi zagotavljanje dokumentacije in preverjanje pogojev »za nazaj« je zelo težko, včasih celo nemogoče.

Vsako podjetje, ki se ukvarja s problematiko transfernih cen, bi moralo imeti pripravljen sistem, s katerim bi lahko sproti zagotavljalo ustrezne kalkulacije, primerljive tržne cene, evidence ipd. Prav tako je pomembno, da oblikovanju transfernih cen posvetimo izjemno pozornost in dovolj časa, saj lahko le tako zagotavljamo podjetjem optimalno obdavčitev, davčni upravi pa zagotovilo, da so transferne cene oblikovane v skladu s tržnimi načeli in z zakonom. Zelo dobro je treba poznati metodologijo in zakonodajo, da lahko učinkovito izračunavamo najprimernejše transferne cene in jih tudi zagovarjamo ter dokažemo, zakaj smo uporabili določeno metodo in ne katere druge.

S tem tudi skrajšamo morebiten davčni pregled, saj je zahtevana dokumentacija inšpektorju takoj na voljo, izognemo pa se tudi dvomom in različnim interpretacijam izračunov.

10 UPORABLJENA LITERATURA IN VIRI

10.1 Literatura

1. Centa – Debeljak Mojca, mag. Kuhar, Štefan: Informiranje davčnih zavezancev v zvezi s transfernimi cenami, gradivo s seminarja Durs.
2. Černe, Mitja: *Neenotna ureditev transfernih cen v različnih državah EU*, Finance, 124/2006, 30. 6. 2006.
3. Davčni bilten, <http://www.durs.gov.si/>.
4. Guzina, Barbara, magistrsko delo: Vpliv davčne zakonodaje in oblikovanje prenosnih cen, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, februar 2003.
5. Guzina, Barbara, gradivo s seminarja: Modeli dokumentacij za transferne cene, predavateljica mag. Barbara Guzina, Poslovna akademija Finance, april 2006.
6. Guzina, Barbara: *Inšpiciranje transfernih cen*, Finance, 86/2006, 9. 5. 2006.
7. Kodeks ravnanja v zvezi z dokumentacijo za transferne cene za povezana podjetja v evropski uniji (EU TPD) (Uradni list Evropske unije 2006/C 176/01).
8. Kuhar, Štefan: *Primerjava transfernih cen*, Finance, 196/2006, 6. 10. 2006.
9. Luzar, Dušanka, magistrsko delo: Analiza ustreznosti določanja transfernih cen iz davčnega vidika v izbranem gradbenem podjetju, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, februar 2007.
10. Meze, Jurij, diplomska naloga: Prenosne cene v mednarodnem podjetju, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, oktober 2001.
11. Petauer, mag. Boštjan: Transferne cene: eden največjih davčnih problemov sodobnega časa, Založba Legat, Lesce, 2005.
12. Pravilnik o določanju primerljivih tržnih cen (Uradni list RS, št. 141/2006).
13. Pravilnik o priznani obrestni meri (Uradni list RS, št. 141/2006).
14. Slovenski računovodski standardi 2006 (Uradni list RS, št. 118/2005).
15. Tomelj, Tjaša, diplomska naloga: Davčni vidik prenosnih cen v mednarodnem podjetju, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, september 2003.
16. Zakon o davčnem postopku ZdavP-1 (Uradni list RS, št. 54/2004) in ZdavP-2 (Uradni list RS, št. 117/2006).

17. Zakon o davku od dohodka pravnih oseb ZDDPO-1 (Uradni list RS, št. 40/2004) in ZDDPO-2 (Uradni list RS, št. 117/2006).
18. Žužek Roppa, Mira: Gradivo za seminar Izdelava obračuna davka od dohodka pravnih oseb za leto 2007, januar 2008, Bilans trade.

10.2 Viri

1. Centa – Debeljak Mojca, Kuhar, mag. Štefan: Informiranje davčnih zavezancev v zvezi s transfernimi cenami, gradivo s seminarja Durs, 2006.
2. Guzina, Barbara, magistrsko delo: Vpliv davčne zakonodaje in oblikovanje prenosnih cen, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, februar 2003.
3. Guzina, Barbara, gradivo iz seminarja: Modeli dokumentacij za transferne cene, predavateljica mag. Barbara Guzina, Poslovna akademija Finance, april 2006.
4. Guzina, Barbara: *Inšpiciranje transfernih cen*, Finance, 86/2006, 9. 5. 2006.
5. Luzar, Dušanka, magistrsko delo: Analiza ustreznosti določanja transfernih cen iz davčnega vidika v izbranem gradbenem podjetju, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, februar 2007.
6. Meze, Jurij, diplomska naloga: Prenosne cene v mednarodnem podjetju, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, oktober 2001.
7. Tomelj, Tjaša, diplomska naloga: Davčni vidik prenosnih cen v mednarodnem podjetju, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, september 2003.
8. Petauer, mag. Boštjan: Transferne cene: eden največjih davčnih problemov sodobnega časa, Založba Legat, Lesce, 2005.
9. Žužek Roppa, Mira: Gradivo za seminar Izdelava obračuna davka od dohodka pravnih oseb za leto 2007, januar 2008, Bilans trade.
10. www.beefes.si, dne 24. 4. 2006.
11. www.davkoplacevalci.com/davki_super_clanki.cfm?idd=34#_ftnref1_ftnref1, 9. 5. 2006.
12. www.taxgroup.si/index.php?content=transferne_cene, dne 6. 2. 2006.