



Transferne cene

MARIJA TOMC MUC, BIRO BONUS D.O.O.

Transferne cene

- Transferne cene so cene, po katerih se vrednotijo transakcije med povezanimi osebami.
 - Kdo so povezane osebe? (ZDDPO-2)
 - Kaj so transakcije?
- Problem je bil prvič izpostavljen že leta 1935 v ZDA, kjer se prvič pojavi zahteva po transparentni dokumentaciji o načinu oblikovanja transfernih cen in prvič v tem kontekstu uporabi izraz „neodvisno tržno načelo.“
- V 70. letih prejšnjega stoletja se poveča vloga mednarodnih podjetij, s tem pa se problem transfernih cen internacionalizira:
 - OECD že leta 1979 izdela vodila za določanje transfernih cen, ki so pozneje večkrat dopolnjena (smernice OECD)
- Davčne zakonodaje drugačnih transfernih cen ne prepovedujejo, zapovedujejo pa prilagoditev obdavčljivega dobička!!!

Zakonodaja

- 9. člen Vzorčne konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju OECD
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb (Uradni list RS, št. [117/06](#), [56/08](#), [76/08](#), [5/09](#), [96/09](#), [110/09](#) – ZDavP-2B, [43/10](#), [59/11](#), [24/12](#), [30/12](#), [94/12](#), [81/13](#), [50/14](#), [23/15](#) in [82/15](#))
- Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. [13/11](#) – uradno prečiščeno besedilo, [32/12](#), [94/12](#), [101/13](#) – ZDavNepr, [111/13](#), [25/14](#) – ZFU, [40/14](#) – ZIN-B, [90/14](#) in [91/15](#))
- Zakon o gospodarskih družbah (Uradni list RS, št. [65/09](#) – uradno prečiščeno besedilo, [33/11](#), [91/11](#), [32/12](#), [57/12](#), [44/13](#) – odl. US, [82/13](#) in [55/15](#))
- Pravilnik o transfernih cenah (Uradni list RS, št. [141/06](#) in [4/12](#))
- Slovenski računovodski standardi in Pravila skrbnega računovodenja 2016

- Pojasnila FURS in sodna praksa

Temeljni standard

- 9. člen vzorčne konvencije OECD – NEODVISNO TRŽNO NAČELO
- *Kadar se med dvema **povezanima podjetjema** v komercialnih ali finančnih razmerjih vzpostavijo **pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi podjetji**, se lahko kakršen koli **dobiček**, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, **vkluči v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči**.*

Povezane osebe po ZDDPO – 2 (16. člen)

Za povezani osebi se štejeta zavezanec **rezident ali nerezident in 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.

Povezane osebe po ZDDPO -2 (17. člen)

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.

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

Izjeme po ZDDPO – 2

Pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov rezidenta iz poslov med dvema rezidentoma, ki sta povezani osebi po 17. členu (rezidenta RS) , se **davčna osnova ne poveča oziroma zmanjša**, razen če eden od rezidentov:

1. v davčnem obdobju, za katerega se ugotavljajo prihodki in odhodki, **izkazuje nepokrito davčno izgubo iz preteklih obdobj**; ali
2. **plačuje davek po tem zakonu po stopnji 0%** oziroma po posebej določeni stopnji, nižji od splošne stopnje po 60. členu tega zakona; ali
3. je **oproščen plačevanja davka** po tem zakonu.

Kdo so družinski člani?

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

Katere transakcije so predmet transfernih cen?

Pri ugotavljanju poslovnega zavezanca 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 enakih ali primerljivih okoliščinah dosežejo ali bi se dosegle na trgu med nepovezanimi osebami (v nadaljnem besedilu: primerljive tržne cene)

oziroma

odhodki največ do višine, ugotovljene z upoštevanjem primerljivih tržnih cen.

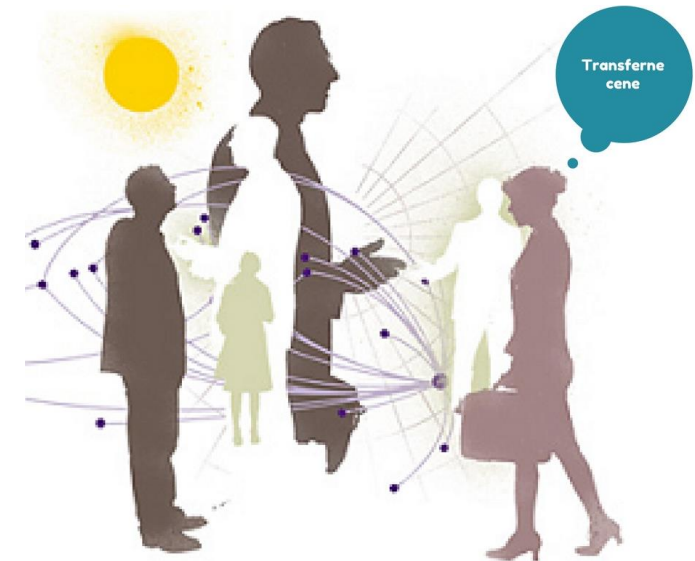
Metode določanja primerljive tržne cene

TRADICIONALNE METODE

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

➤ METODE TRANSAKCIJSKEGA DOBIČKA

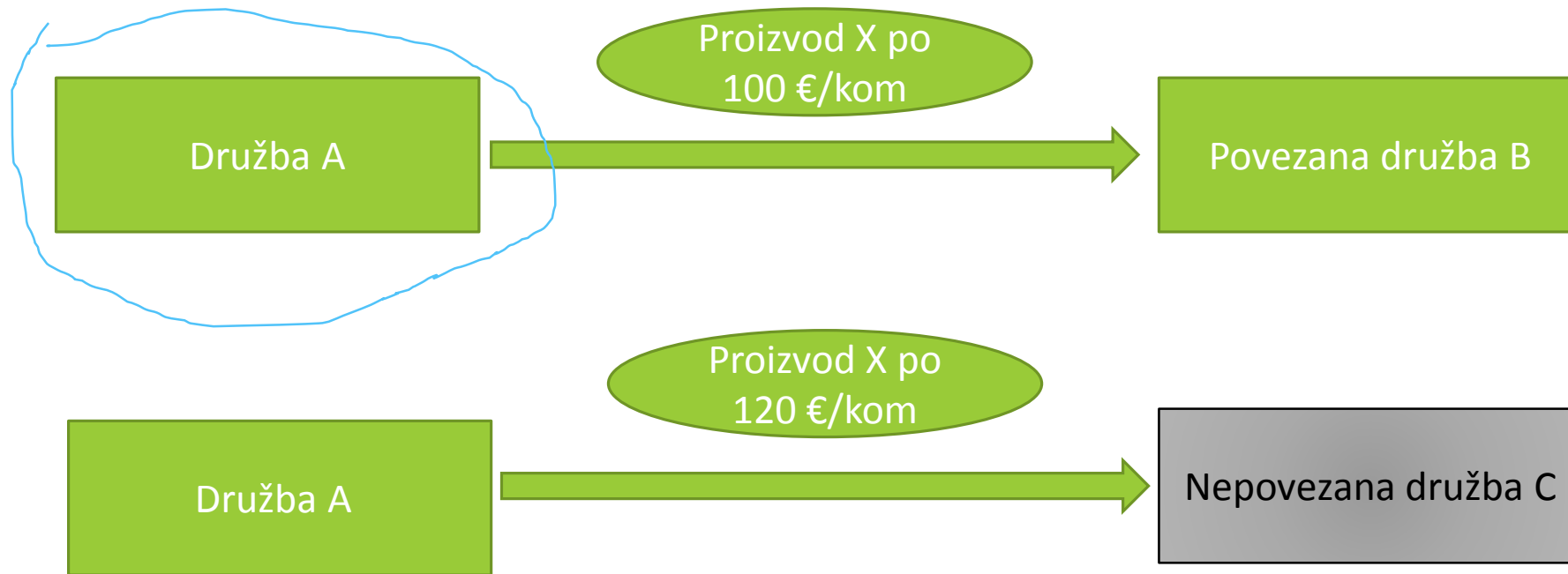
- metoda stopnje čistega dobička
- metoda porazdelitve dobička



Metoda primerljivih prostih cen

- Primerjajo se **cene, zaračunane za sredstva oziroma storitve povezanim osebam** s cenami, zaračunanimi za sredstva oziroma storitve **nepovezanim osebam** **v enakih ali primerljivih okoliščinah.**
- Uporaba:
 - Na podlagi primerjave transakcij davčnega zavezanca z neodvisnimi podjetji (notranje primerljivke)
 - Na podlagi primerjave transakcij med drugimi neodvisnimi podjetji (zunanje primerljivke)
 - Možno je uporabiti v primerih blaga, s katerimi se trguje na borzah...
 - POZOR – Javno objavljeni ceniki, ponudbe, tudi predračuni... niso (vedno) dovolj.
- Potrebno je proučiti vse dejavnike, ki vplivajo na transakcije, in v primeru razlik proučiti možnosti, da se odpravijo (npr. prevoz, financiranje, količinski rabati...)
- Kljub omejitvam pa običajno najprej preverimo to metodo in če glede na okoliščine ni uporabna, uporabimo kako drugo metodo.

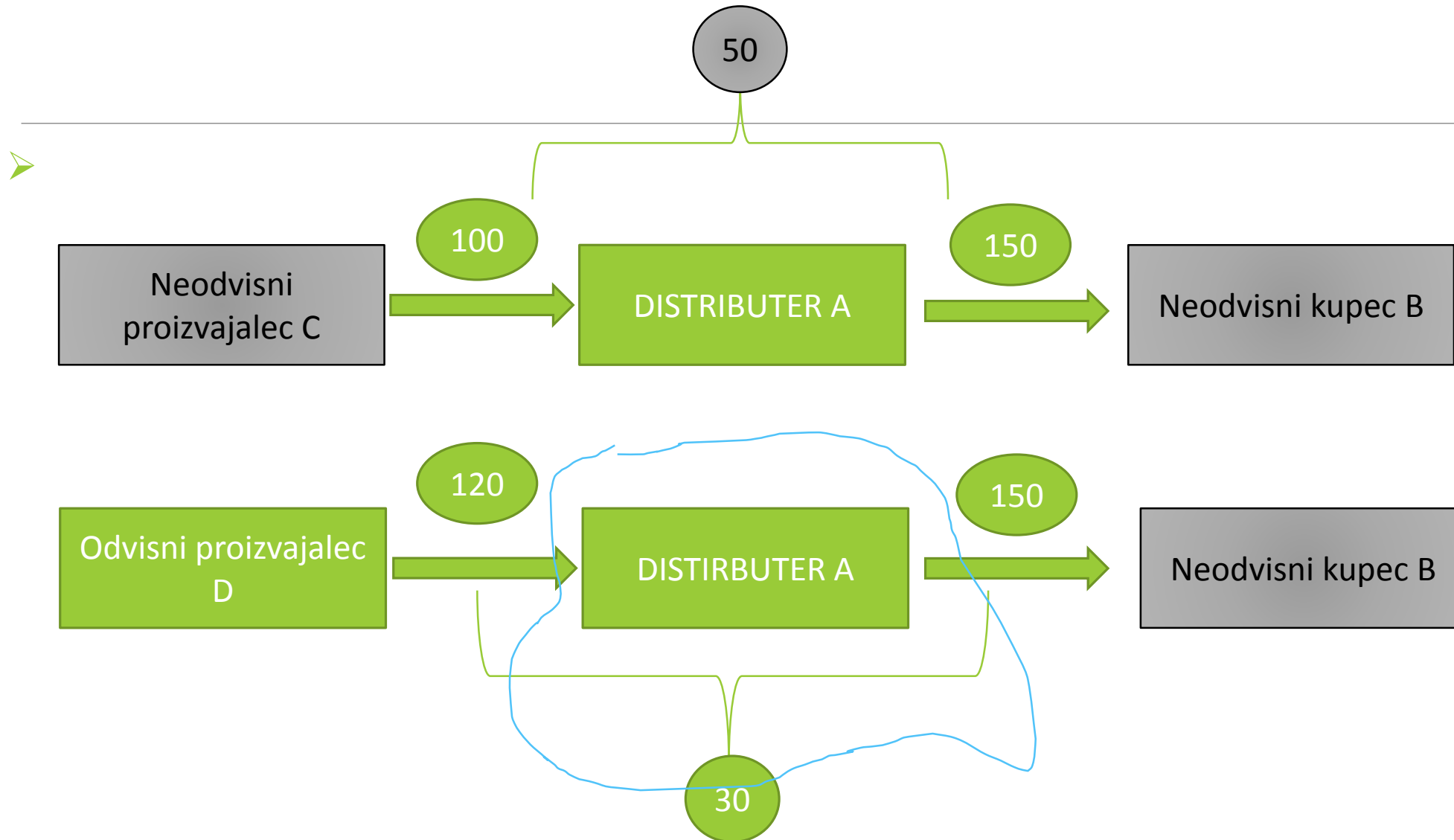
Primer



Metoda preprodajnih cen

- Izhaja iz cen, po katerih so bila sredstva, ki so bila **kupljena od povezane osebe, ponovno prodana nepovezani osebi**.
- Primerljiva tržna cena se določi na način, da se od prodajne cene, ki jo prodajalec zaračuna za sredstva nepovezanim osebam, odšteje razlika v ceni, ki jo doseajo ali bi jo dosegli ob enakih ali primerljivih okoliščinah na trgu nepovezani preprodajalci.
- Pri metodi preprodajnih cen se primerja razlika v ceni (preprodajni dobiček, oziroma bruto marža) v povezani transakciji z razliko v ceni v primerljivih nepovezanih transakcijah.

Primer



Metoda dodatka na stroške

- Izhaja **iz stroškov dobavitelja sredstev** oziroma sredstev v povezani transakciji.
- **Primerljiva tržna cena se določi tako, da se tem stroškom prišteje ustrezen dodatek**, ki ga ali bi ga v enakih ali primerljivih okoliščinah dosegle na trgu nepovezane osebe.
- Ustrezen dodatek je tisti, ki zagotavlja **ustrezen dobiček glede na opravljene funkcije** ter s tem povezanimi vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji.
- Najbližje neodvisnemu tržnemu načelu je, če lahko določimo dodatek glede na dodatek, ki ga zasluži isti dobavitelj v primerljivih nepovezanih transakcijah (notranje primerljivke). Če teh nimamo na razpolago, uporabimo podatke o dodatku, ki ga v primerljivih nepovezanih transakcijah dosežejo nepovezana podjetja (?).

DODATEK NA STROŠKE 50 %

- Stroški materiala 60
- Drugi posredni in neposredni stroški 40

100

DOBAVITELJ

150

Neodvisni kupec A

- Stroški materiala 60
- Drugi posredni in neposredni stroški 40

100

DOBAVITELJ

180

Povezani kupec B

DODATEK NA STROŠKE 80 %

Metoda stopnje čistega dobička

- Primerja se **čisti dobiček, dosežen v povezani transakciji, s primerno osnovo** (npr. stroški, prihodki, sredstva...).
- Primerljiva tržna cena se določi **na podlagi razmerja med čistim dobičkom in ustrezno primerno osnovo ob upoštevanju opravljenih funkcij**, vloženimi sredstvi ter prevzetimi tveganji. Primerljiva tržna cena se določi s primerjavo stopnje čistega dobička, doseženega v transakciji, opravljeni v enakih ali primerljivih okoliščinah med nepovezanimi osebami.
- Primerjava se opravi na podlagi notranjih ali zunanjih primerljivk (npr. panoga)

Stopnja
dobička
10 %

Prihodki od prodaje 10.000
Dobiček 1.000



DISTRIBUTER A



Neodvisni kupec B

Prihodki od prodaje 10.000
Dobiček 800



DISTRIBUTER A



Povezani kupec

Stopnja
dobička
8 %



Metoda porazedelitve dobička

- S to metodo se ugotovi znesek združenega dobička iz povezanih transakcij, ki se razdeli med sodelujoče povezane osebe.
- Razdelitev se opravi tako, kot bi se od nepovezanih oseb pričakovalo, da si bodo v primerljivih nepovezanih transakcijah razdelile dobiček.
- Metoda je uporabna v zelo povezanih transakcijah in posebnih okoliščinah, ki niso značilne za poslovanje med nepovezanimi osebami.
- Ni pa uporabna v primerih, ko ena stranka opravlja samo preproste funkcije in v povezani transakciji ne prispeva nobene dodane vrednosti.

Izbira najprimernejše metode

- Poznavanje in razlaga prednosti in slabosti posamezne metode.
- Primernost posamezne metode glede na naravo povezanih transakcij.
- Razpoložljivost zanesljivih podatkov.
- Stopnje primerljivosti med povezanimi in nepovovezanimi transakcijami.

- Prednostno se (če je mogoče) uporabi tradicionalne transakcijske metode.
- Metode transakcijskega dobička se običajno uporabijo, če nimamo na voljo notranjih primerljivk in kadar vsaka od strank prispeva pomembno dodano vrednost v povezani transakciji.

Posebnosti v zvezi s storitvami

- ✓ Ali so bile storitve dejansko opravljene?
 - ✓ Šteje se, da je storitev dejansko opravljena, če bi bila nepovezana oseba pripravljena naročiti in plačati to storitev od druge nepovezane osebe.
 - ✓ Ali gre za podvajanje storitev (npr. zavezanec za davek ima za opravljanje finančne funkcije zaposlene delavce in hkrati plačuje stroške opravljanja finančnih storitev povezani osebi)?
 - ✓ Ali je cena take storitve v skladu z neodvisnim tržnim načelom?
- Posebno pozornost se namenja tudi neopredmetenim dolgoročnim sredstvom.



Posledice

➤ POVEČANJE DAVČNE OSNOVNE ZDDPO

- Davčni organ na podlagi 16. in 17. člena ZDDPO-2 (tretji odstavek) poveča prihodke iz poslovanja na podlagi transfernih cen (vrstica XX davčnega obračuna)
- Davčni organ na podlagi 16. in 17. člena ZDDPO-2 (četrti odstavek) zmanjša odhodke iz poslovanja na podlagi transfernih cen (vrstica XX davčnega obračuna)

➤ PRIKRITO IZPLAČILO DOBIČKA (davčni odtegljaj po 70. členu ZDDPO)

- 74. člen – 7. odstavek: prikrito izplačilo dobička, ki se opravi osebi, ki ima neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% vrednosti ali številu delnic ali deležev v kapitalu, upravljanju ali nadzoru izplačevalca ali obvladuje izplačevalca na podlagi pogodbe ali na način, ki se razlikuje od razmerij **med nepovezanimi osebami. Za prikrito izplačilo dobička se šteje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec osebi iz prejšnjega stavka, zlasti zagotovitev vseh oblik sredstev in opravljanje storitev, vključno z odpustom dolga, brez plačila ali po ceni, ki je nižja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona, ali plačila za nakup vseh oblik sredstev in storitev po ceni, ki je višja od primerljive tržne cene iz 16. in 17. člena tega zakona, ali plačila za sredstva in storitve, če sredstva niso bila prevzeta ali storitve niso bile opravljene.**
- 71. člen ZDDPO – 2 ne velja za prikrito izplačilo dobička: *Določba prvega odstavka tega člena se ne uporablja za znesek dohodkov, podobnih dividendam, ki se štejejo za prikrito izplačilo dobička, če znesek plačil ni skladen s 16. členom tega zakona.*
- Ugodnosti po konvencijah

Priprava dokumentacije (382. člen ZDavP-2)

- Davčni zavezanec mora zagotavljati naslednjo dokumentacijo o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen:
 - **splošno dokumentacijo** (masterfile), ki je lahko enotna za skupino povezanih oseb kot celoto
 - **posebno dokumentacijo** (country-specific documentation)
- Davčni zavezanec mora dokumentacijo zagotavljati **tekoče**, vendar najpozneje do predložitve davčnega obračuna po posamezni transakciji.
- Davčni zavezanec mora v času davčnega inšpekcijskega nadzora na zahtevo davčnega organa temu dati na razpolago dokumentacijo iz tega člena. Davčni zavezanec da dokumentacijo na razpolago **praviloma nemudoma**. Če davčni zavezanec ne more dati dokumentacije na razpolago takoj, mu davčni organ določi rok, v katerem mora to storiti. Določen rok je lahko najmanj 30 in največ 90 dni, glede na obseg in zahtevnost podatkov.

Splošna dokumentacija (Masterfile)

- opis davčnega zavezanca,
- organizacijska struktura na svetovni ravni in vrste povezanosti (kot kapitalska, pogodbeno, osebna),
- sistem določanja transfernih cen,
- splošni opisa poslovanja in poslovnih strategij, splošnih ekonomskih in drugih dejavnikov, konkurenčnega okolja.

Dokumentacijo mora davčni zavezanec na zahtevo davčnega organa prevesti, če ni pripravljena v slovenskem jeziku, v roku, ki mu ga določi davčni organ, vendar ne prej kot v 60 dneh. Prevedenega pa lahko davčni zavezanec predloži tudi pred določenim rokom.

Posebna dokumentacija (Country – specific documentation)

- podatki v zvezi s transakcijami s povezanimi osebami (opis, vrsta, tip, vrednost, roki in pogoji),
- podatki o izvedbi analize primerljivosti transakcij o:
 - o - lastnostih sredstev in storitev,
 - o - **izvedeni funkcijski analizi** (opravljene naloge glede na vložena sredstva oziroma storitve in prevzeta tveganja),
 - o - pogodbenih pogojih,
 - o - ekonomskih in drugih razmerah, ki vplivajo na transakcije,
 - o - poslovnih strategijah,
 - o - drugih vplivih, pomembnih za izvedbo transakcije,
- podatke o uporabi metode oziroma metod za določitev transfernih cen in njihove določitve v skladu s primerljivimi tržnimi cenami,
- drugo dokumentacijo, ki dokazuje skladnost transfernih cen s primerljivimi tržnimi cenami.

Primer dokumentacije za malo (srednje) podjetje

UVOD

NAMEN IN CILJI

OBSEG POROČILA

PREDSTAVITEV DRUŽBE (Osnovni podatki, organizacijska struktura, kratka zgodovina, opis dejavnosti, kupci, dobavitelji, konkurenčno okolje, pomembni finančni podatki družbe, politika določanja transfernih cen, transakcije na izhodu, transakcije na vходу)

TRANSAKCIJE MED POVEZANIMI OSEBAMI

ANALIZA FUNKCIJ (Analiza funkcij in analiza tveganj)

IZBIRA METODE POSAMEZNIH TRANSAKCIJ (Transakcija A, Transakcija B...)

VIRI IN LITERATURA

PRILOGE (posamezne transakcije)

Funkcijska analiza

	Matično podjetje v Nemčiji	Odvisno podjetje v Sloveniji
Oblikovanje strateg. in posl. ciljev	x	
Prodaja in marketing	x	
Zagotavljanje kvalitete storitev	x	
Tehnična podpora		x
Informacijski sistem		x
Popravila, odprava napak		x
Razvoj novih produktov	x	
Usposabljanje osebja	x	
OOS in NDS		x
Financiranje		x

Analiza tveganj

	Matično podjetje v Nemčiji	Odvisno podjetje v Sloveniji
Tržno tveganje	x	
Likvidnostno tveganje		x
Tveganje povezano s kvaliteto		x
Tečajno tveganje	x	

Primeri (FURS)

- Davčni zavezanec je nabavljal blago od matičnega podjetja v tujini
- Dosegal je bruto maržo v višini 67 % (zapisal je, da je skladna z neodvisnim tržnim načelom)
- Znatni deli odhodkov zavezanca predstavljajo storitve, ki so bile zaračunane s strani povezanih oseb (upravljanje s človeškimi viri, marketinške storitve, finančne in administrativne storitve...)
- Ugotovitve:
 - Storitve niso bile opravljene.
 - Neverodostojne knjigovodske listine.
 - Podvajanje storitev.
- Posledice:
 - Davčno nepriznani stroški.
 - **PRIKRITO IZPLAČILO DOBIČKA!!!**

Primeri (FURS)

- Davčni zavezanec je prodajal trgovsko blago znanih blagovnih znamk, ki ga je nabavljal od povezane družbe. Količina in vrsta sta bila odvisna od trenutnega povpraševanja kupcev (stroški skladiščenja in financiranja so bili minimalni)
- Zavezanec je uporabil metodo primerljivih prostih cen, ker je imel na razpolago dovolj podatkov o primerljivih tržnih cenah in nepovezanih transakcijah.
- FURS je ugotovil:
 - V dokumentaciji ni funkcijske analize.
 - Metoda je neustrezna.
 - Ker je zavezanec trdil, da podatkov od matičnega podjetja ne more pridobiti, je FURS za določitev transfernih cen uporabil metodo stopnje čistega dobička (iz javno objavljenih podatkov).

Postopek skupnega dogovora (256. člen ZDavP -2)

- Kadar davčni zavezanec meni, da ni bil obdavčen v skladu z mednarodno pogodbo o izogibanju dvojnega obdavčevanja (v nadaljnjem besedilu: mednarodna pogodba), in predlaga pristojnemu organu Republike Slovenije, da začne postopek skupnega dogovora s pristojnim organom druge države, se lahko odločitev, ki je sprejeta v takšnem postopku, uveljavi, ne glede na odločitve, ki so že bile sprejete v skladu s tem zakonom.
- Primeri:
 - določanje rezidentskega statusa
 - obstoj stalne poslovne enote
 - opravljanje odvisnih storitev
 - obdavčitev presežnih delov licenčnih, avtorskih honorarjev...
 - pripisovanje dobička poslovni enoti
 - tanka kapitalizacija



HVALA ZA POZORNOST.

MARIJA TOMC MUC, BIRO BONUS D.O.O.