



REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Šmartinska cesta 55, p.p. 631, 1001 Ljubljana

T: 01 478 38 00

F: 01 478 39 00

E: gfu.fu@gov.si

www.fu.gov.si

DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR TRANSFERNIH CEN

Podrobnejši opis

1. izdaja, december 2020

KAZALO:

1. DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR TRANSFERNIH CEN	3
1.1. IZVAJANJE POSTOPKOV NADZORA TRANSFERNIH CEN.....	3
1.2. PREVERITEV USTREZNE METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN.....	4
2. POMEMBNEJŠE UGOTOVITVE V DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZORIH TRANSFERNIH CEN	7
2.1. NEPRAVILNOSTI PRI PRIPRAVI OZ. ZAGOTAVLJANJU DOKUMENTACIJE O TRANSFERNIH CENAH	7
2.2. PRIMER - STORITVE MED POVEZANIMI OSEBAMI	8
2.3. PRIMER - UPORABA NEUSTREZNE METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN	10
2.4. PRIMER – PRIPIS DOBIČKA STALNI POSLOVNI ENOTI – PODRUŽNICI TUJE FARMACEVTSKE DRUŽBE.....	12
2.5. PRIMER - NABAVA BLAGA PRI POVEZANI OSEBI.....	13
2.6. PRIMER – PRIPIS DOBIČKA STALNI POSLOVNI ENOTI – PISARNI TUJE DRUŽBE (NEREZIDENTA RS).....	14
2.7. PRIMER - UPORABA METODE PORAZDELITVE DOBIČKA	15
3. SODNA PRAKSA S PODROČJA TRANSFERNIH CEN	18
4. POSTOPKI ZA ODPRAVO DVOJNE OBDAVČITVE	19
4.1. POSTOPKI SKUPNEGA DOGOVARJANJA ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČENJA (MAP)	19
4.2. VNAPREJŠNJI CENOVNI SPORAZUMI (APA).....	20
5. PREVENTIVNO DELOVANJE FURS NA PODROČJU UPORABE TRANSFERNIH CEN	21

1. DAVČNI INŠPEKCIJSKI NADZOR TRANSFERNIH CEN

Transferne cene so cene, ki si jih v medsebojnih transakcijah zaračunavajo povezana podjetja, ki delujejo znotraj mednarodnih skupin podjetij. Transakcije med povezanimi podjetji v zvezi z blagom, finančnimi storitvami, neopredmetenimi sredstvi, storitvami, itd., so sestavni del poslovanja mednarodnih skupin podjetij in vsi pogoji v teh transakcijah morajo biti takšni, da se davki plačujejo v državah, kjer se dejansko ustvarjajo dobički. Temeljni standard, ki ga je treba upoštevati pri oblikovanju transfernih cen, je neodvisno tržno načelo, ki zahteva, da so cene med povezanimi podjetji takšne, kot bi bile v enakih pogojih cene med nepovezanimi podjetji, ki jih določa trg.

Širitev obsega poslovanja zavezancev s povezanimi osebami iz tujine zahteva poudarek na nadzoru pravilnosti transfernih cen. Ustrezno določene transferne cene omogočajo gotovost gospodarskim subjektom pri poslovanju v mednarodnem okolju ter tako pospešujejo mednarodno poslovanje. Po našem izračunu 70 odstotkov vseh prihodkov družb, ki oddajajo obračun davka od dohodkov pravnih oseb, ustvarijo družbe v Sloveniji, ki poslujejo s povezanimi osebami.

Prav tako se v okviru nadzora transfernih cen spremlja dejavnost tujih družb na območju Republike Slovenije s ciljem, da se ugotovi, ali ta dejavnosti predstavlja stalno poslovno enoto, saj ima v tem primeru Republika Slovenija pravico do obdavčitve dobička nerezidenta.

Več o predpisih na področju transfernih cen: [Splošno o transfernih cenah](#).

1.1. IZVAJANJE POSTOPKOV NADZORA TRANSFERNIH CEN

Postopki davčnega inšpekcijskega nadzora na področju transfernih cen se vodijo v skladu z določbami Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2). Od dneva začetka davčnega inšpekcijskega nadzora transfernih cen (povezane osebe) do izdaje odločbe ne sme preteči več kot devet mesecev¹.

Izbor zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor transfernih cen temelji na analizi tveganja, ta pa na objektivnih kriterijih, in sicer predvsem na načelu enakomernega inšpekcijskega nadziranja vseh zavezancev za davek in načelu pomembnosti davka, ki ga zavezanec za davek prispeva v javnofinančnih prihodkih.

Pri analizi tveganja je poudarek na naravi in obsegu transakcij s povezanimi osebami, ključna pa je pomembnost zaznanega tveganja, nujnost uvedbe nadzora in pričakovane dodatno obračunane davčne obveznosti. Analiza tveganja se osredotoča predvsem na naslednja tveganja:

- več let trajajočo izgubo ter dobiček, ki je nižji od povprečja v panogi;
- razmerje med kapitalom in posojili zavezanca za davek (problematika tanke kapitalizacije);
- sprememba poslovnega modela ter sprememba organizacije poslovanja po prevzemu;
- slabitev sredstev;
- plačevanje nadomestil za uporabo neopredmetenih sredstev v povezavi z izkazanim EBIT²-om;
- poslovanje z državami, ki se nahajajo v davčno bolj ugodnem okolju, itd.

Pomemben del analize transfernih cen je iskanje možnih primerljivk. To je lahko primerljiva transakcija med zavezancem za davek in nepovezano osebo (notranja primerljivka) ali transakcija med nepovezanimi osebama (zunanja primerljivka). Za identifikacijo potencialnih zunanjih

¹ Navedeno določa 141. člen ZDavP-2. V primerih, ko zavezanec za davek davčnemu organu ne predloži dokumentacije, ne da pojasnil v zvezi s predmetom davčnega inšpekcijskega nadzora ali ovira davčni inšpekcijski nadzor, pa ta omejitev ne velja.

² EBIT – Dobiček iz poslovanja

primerljivk obstajajo različni viri informacij. Zavezanci za davek pa pri pripravi primerjalnih analiz uporabljajo različne komercialne baze podatkov (npr. Amadeus, Orbis, GVIN, Royalty Range,...) zato je uporaba le-teh v postopkih nujno potrebna za izvedbo ustreznega nadzora oz. preveritev ustreznosti primerjalne analize.

Prav tako se pri analizi tveganja posebno pozornost posveča podružnicam, ki ne obračunavajo in plačujejo davka od dohodkov pravnih oseb v Republiki Sloveniji, in zavezancem za davek, pri katerih se so med preteklimi pregledi identificirala določena tveganja ter zavezancem, za katere so bili pridobljeni podatki na podlagi mednarodne izmenjave informacij.

Najpogostejše vsebinske nepravilnosti, ugotovljene v preteklih letih na področju inšpiciranja transference cen, ki so vplivale na dodatno obračunane davčne obveznosti, so se nanašale na:

- neustrezno uporabo metod za določanje transference cen glede na dejstva in okoliščine primera ter posledično neustrezno višino nadomestila, ki ga je za opravljanje dejavnosti prejemal zavezanec za davek;
- nepravilnosti v zvezi s tanko kapitalizacijo in višino obrestne mere;
- nepravilnosti v zvezi s pripisom dobička stalnim poslovnim enotam;
- nepravilnosti v zvezi s plačevanjem nadomestil za uporabo neopredmetenih sredstev;
- nepravilnosti v zvezi z dobropisi in bremepisi, s katerimi so zavezanci za davek prilagajali davčno osnovo;
- nepravilnosti v zvezi s storitvami med povezanimi osebami, itd.

Davčni inšpekcijski nadzor transference cen se običajno izvaja za tri obračunska leta, dopusten pa je do zastaranja pravice za odmero davka (v petih letih od dneva, ko bi bilo treba obračunati, odtegniti, odmeriti ali plačati davek).

V postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora je nujno intenzivno in korektno sodelovanje med zavezanci za davek oziroma njihovimi pooblaščenici in finančnimi inšpektorji. Zelo pomembno je, da zavezanec za davek pripravi in predloži ustrezno dokumentacijo, s katero dokazuje svoje trditve. Tako zavezanec za davek kot finančni inšpektor si prizadevata za ustrezno soočenje argumentov ter uskladita stališče glede razpona primerljivih tržnih cen, ki morajo biti v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Več o dokumentaciji o transference cenah: [Splošno o transference cenah](#).

1.2. PREVERITEV USTREZNE METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERENIH CEN

Za določanje primerljivih tržnih cen se uporablja eno izmed pet priznanih metod OECD ali njihovo kombinacijo, ki so naštetje tudi v 16. členu Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb (v nadaljevanju: ZDDPO-2), v Pravilniku o transference cenah (v nadaljevanju: PTC) pa so podrobneje opredeljene. Delimo jih na:

- **standardne transakcijske metode**
 - metoda primerljivih prostih cen,
 - metoda preprodajnih cen in
 - metoda dodatka na stroške;
- **metodi transakcijskega dobička**
 - metoda stopnje čistega dobička in
 - metoda porazdelitve dobička.

Več o metodah za določanje transference cen: [Splošno o transference cenah](#).

Izbira najprimernejše metode za določanje transference cen je ena izmed temeljnih preveritev postopku inšpekcijskega nadzora in je odvisna od okoliščin posameznega primera. Pri uporabi metode dodatka na stroške, metode preprodajnih cen ali metode stopnje čistega dobička je treba

izbrati stranko v transakciji, za katero se preverja finančni kazalnik (dodatek na stroške, kosmata marža ali stopnja čistega dobička). Izbira testne stranke bi morala biti skladna s funkcijsko analizo transakcije. Splošno pravilo se glasi, da je testna stranka tista stranka, pri kateri je funkcijska analiza manj zapletena (torej opravlja manj funkcij in prevzema manj tveganj). Pri izboru metode je treba upoštevati naslednje kriterije:

- primernosti posamezne metode glede na naravo povezanih transakcij, ki se ugotovi na podlagi analize funkcij, ki jih opravlja vsaka oseba v povezani transakciji (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj);
- razpoložljivosti zanesljivih podatkov (notranjih oziroma zunanjih primerljivk), potrebnih za uporabo izbrane metode za določanje transferne cene;
- stopnje primerljivosti med povezanimi in nepovezanimi transakcijami ter zanesljivostjo morebitnih opravljenih prilagoditev primerljivih nepovezanih transakcij, potrebnih za odpravo razlik med njimi in
- prednosti in slabosti vsake metode;

Ceno in ostale pogoje v povezani transakciji je treba primerjati s ceno in pogoji v primerljivi nepovezani transakciji. Primerljiva nepovezana transakcija je transakcija med dvema nepovezanima stranema, ki je primerljiva s primerjano povezano transakcijo. To je lahko primerljiva transakcija med zavezancem za davek in nepovezano osebo (notranja primerljivka) ali transakcija med nepovezanima osebama (zunanja primerljivka). Ključno pri tem, katero metodo se uporabi za določanje transfernih cen je, ali so na razpolago notranje ali zunanje primerljivke. Pri uporabi izbrane metode za določanje transfernih cen so notranje primerljivke primernejše od zunanjih primerljivk.

Ne glede na prednosti in slabosti posamezne metode za določanje transfernih cen je treba, kjer je to mogoče, prednostno uporabiti metodo primerljivih prostih cen, metodo preprodajnih cen in metodo dodatka na stroške, saj gre pri njihovi uporabi za najneposrednejše ugotavljanje, ali so pogoji v komercialnih in finančnih transakcijah v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

V nekaterih primerih je uporaba metode stopnje čistega dobička in metode porazdelitve dobička primernejša, in sicer:

- kadar v povezanih transakcijah vsaka od strank prispeva pomembno dodano vrednost (v takih primerih se uporabi metoda porazdelitve dobička);
- kadar ni na voljo notranjih primerljivk;
- kadar ni mogoče pridobiti informacij o transakcijah med nepovezanimi osebami oziroma so javno razpoložljive informacije o bruto maržah v transakcijah med nepovezanimi osebami nezanesljive.

Na podlagi Smernic OECD imajo mednarodna podjetja pravico tudi do uporabe drugih metod določanja vrednosti, ki ne sodijo med pet priznanih metod OECD, vendar le, če to zagotavlja upoštevanje neodvisnega tržnega načela. Pri uporabi drugih metod mora zavezanec za davek natančno opredeliti, zakaj ni uporabil tistih, ki jih za določanje transfernih cen priznava OECD in predložiti dokumentacijo o transfernih cenah. Ob tem je treba poudariti, da 16. člen ZDDPO-2 ne predvideva uporabe drugih metod, ampak le uporabo petih priznanih metod OECD.

Poenostavljen prikaz uporabe metod za določanje transfernih cen:

METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN	MERILO	IZHODIŠČE ZA IZRAČUN	UPORABA METODE
METODA PRIMERLJIVIH PROSTIH CEN	Primerljiva tržna cena	Neposredna uporaba primerljive tržne cene	Za vse transakcije (proizvodi, blago, storitve, obrestna mera, ...)
METODA PREPRODAJNIH CEN	Primerljivi bruto dobiček (testna stranka je kupec)	Tržna prodajna cena, ki jo testirana stranka doseže pri prodaji nepovezanemu kupcu	Pri preprodajalcu, ki blagu ne doda pomembne dodane vrednosti
METODA DODATKA NA STROŠKE	Primerljivi dodatek na stroške (testna stranka je prodajalec ali pogodbeni proizvajalec ali izvajalec storitev)	Proizvodni stroški/stroški storitev testirane stranke	Pri pogodbenem proizvajalcu ali izvajalcu storitev, ki ne uporablja pomembnih neopredmetenih sredstev
METODA STOPNJE ČISTEGA DOBIČKA	Primerljivi čisti (neto) dobiček glede na stroške (testna stranka je prodajalec ali pogodbeni proizvajalec ali izvajalec storitev)	Proizvodni stroški/stroški storitev testirane stranke	Pri pogodbenem proizvajalcu/izvajalcu storitev, ki proizvodu/storitvi ne doda pomembne dodane vrednosti z uporabo neopredmetenih sredstev.
	Primerljivi čisti (neto) dobiček glede na prihodke od prodaje/EBIT marža ³ (testna stranka je kupec)	Tržna prodajna cena, ki jo testirana stranka doseže pri prodaji nepovezanemu kupcu	Pri preprodajalcu, ki blagu ne doda pomembne dodane vrednosti
	Primerljivi kazalniki čistega (neto) dobička (ROA, ROI, ROCE ...) ⁴ (testna stranka je prodajalec ali pogodbeni proizvajalec ali izvajalec storitev)	Poslovna sredstva/vloženi kapital testirane stranke	Pri proizvajalcu, predvsem če ni na razpolago zanesljivih primerljivk glede dodatka na stroške oziroma podatka o razmerju med čistim (neto) dobičkom v primerjavi s stroški.
METODA PORAZDELITVE DOBIČKA	Delitev preostalega dobička transakcije (analiza preostanka)	1. Nadomestilo za opravljanje rutinskih funkcij (uporaba metode dodatka na stroške, metode preprodajnih cen ali metode stopnje čistega dobička). 2. Razumna razdelitev preostalega dobička na podlagi tržnih podatkov ali internih razdelitvenih ključev.	Pri zelo povezanih transakcijah ter pri transakcijah s pomembnimi in edinstvenimi neopredmetenimi sredstvi, ki jih prispevajo stranke, udeležene v transakciji.
	Razdelitev združenega (celotnega) dobička transakcije (analiza prispevka)	Razdelitev dobička na način, ki bi ga za delitev uporabile neodvisne osebe	

³ **EBIT** – Earnings Before Interest and Tax – poslovni izid iz poslovanja, ugotovljen pred upoštevanjem prihodkov in odhodkov od obresti in izrednih postavk ter pred obračunanim davkom od dohodka.

Pri določanju primerljivih tržnih cen je treba še upoštevati še določene posebnosti, in sicer:

- posebnosti v zvezi z neopredmetenimi sredstvi,
- posebnosti v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, ki jim je težko določiti vrednost,
- posebnosti v zvezi s storitvami,
- posebnosti v zvezi s storitvami z nizko dodano vrednostjo.

Davčni organ pri davčnem nadzoru transfernih cen v praksi sledi določbam Smernic OECD ter tudi ostalim predpisom s področja davčnega postopka v smislu pristopa, ali določena transakcija med povezanimi osebami v strukturi prihodkov in odhodkov zavezancev predstavlja bistvene postavke in pomembno vpliva na davčno osnovo. Tako davčni organ ugotavlja, ali so storitve, ki si jih zaračunavajo povezane osebe del njihove glavne dejavnosti in jih mednarodna skupina zaračunava tudi neodvisnim kupcem, ali pa gre za neke podporne storitve, ki ne ustvarjajo visoke dodane vrednosti. V takšnem primeru davčni organ sprejema dodatek na stroške v višini od 3 do 10 %. Pri odločitvi o poenostavljenem pristopu pa je ključno, da se poleg tega, da tovrstne storitve predstavljajo nizke stroške za zavezanca in ne vplivajo bistveno na davčno osnovo, nesporno ugotovi, da so bile dejansko opravljene, da predstavljajo ekonomsko vrednost za zavezanca, da je cena storitev v skladu z neodvisnim tržnim načelom ter da ne gre za podvajanje teh storitev.

2. POMEMBNEJŠE UGOTOVITVE V DAVČNIH INŠPEKCIJSKIH NADZORIH TRANSFERNIH CEN

V nadaljevanju predstavljene ugotovitve v primerih v zvezi z dokumentacijo o transferih cenah temeljijo na izkušnjah inšpektorjev, ostali primeri pa temeljijo na ugotovitvah, do katerih je davčni organ prišel na podlagi vseh zbranih dokazov v nadzorih ter na podlagi skrbne preveritve vseh dejstev in okoliščin posameznega primera, zato je potrebno opozoriti, da lahko že dodatno dejstvo oziroma že ena sama drugačna okoliščina podobnega primera pomenita drugačno odločitev o stvari.

2.1 NEPRAVILNOSTI PRI PRIPRAVI OZ. ZAGOTAVLJANJU DOKUMENTACIJE O TRANSFERNIH CENAH

Pravilnost oblikovanja transfernih cen se prvenstveno ugotavlja na podlagi podatkov v dokumentaciji, ki jo morajo v smislu 382. člena ZDavP-2 davčnemu organu predložiti zavezanci za davek. V davčnih inšpekcijskih nadzorih transfernih cen so zelo pogoste ugotovitve, da zavezanci za davek nimajo pripravljene dokumentacije o transferih cenah ali pa je ta dokumentacija v angleškem jeziku.

Zavezanec za davek lahko dokumentacijo o transferih cenah hrani v tujem jeziku, vendar jo mora na zahtevo davčnega organa prevesti v slovenski jezik. 32. člen ZDavP-2 določa način hranjenja in vodenja dokumentov in evidenc (dokumentacije), ki jih morajo zavezanci za davek voditi za namene izvajanja zakonov o obdavčenju. V četrtem odstavku 32. člena ZDavP-2 je tako določeno, da če dokumentacija ni vodena v slovenskem jeziku, mora zavezanec za davek na zahtevo pristojnega davčnega organa, v roku, ki ga ta določi, predložiti na lastne stroške overjene prevode zahtevane dokumentacije. V primeru, da ta oseba ne predloži prevedenega dokumenta v določenem roku, davčni organ naroči prevod na njene stroške. Vsa dokumentacija, ki se nahaja v spisu zadeve, mora biti v slovenskem jeziku tudi zaradi morebitnih nadaljnjih postopkov pred drugostopenjskim organom ali sodiščem.

Inšpektorji tudi ugotavljajo, da predlagajo zavezanci za davek zelo obsežno dokumentacijo, ki za eno inšpicirano leto obsega tudi do 750 strani in vsebuje nepotrebne citate Smernic OECD tudi v

⁴ **ROA** – Return (net profit margin) on Assets – koeficient dobičkonosnosti sredstev.

ROI – Return (net profit margin) on Investment – koeficient čiste donosnosti naložbe.

ROCE – Return on Capital Employed – koeficient donosnosti vloženega kapitala.

obsegu 100 in več strani. Zavezanci za davek imajo sicer pravico, da predložijo vsa dokazila, za katera menijo, da so potrebna v postopku, vendar poudarjamo, da je davčni organ seznanjen z vsebino Smernic OECD in zato takšno navajanje ni potrebno in velikokrat pomeni visoke dodatne stroške pri prevodu dokumentacije.

Glede vsebinskih pomanjkljivosti dokumentacije o transfečnih cenah pa so pogoste ugotovitve, da le ta ne vsebuje vseh podatkov, ki so ključni za ugotovitev, da so cene v povezanih transakcijah v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Predvsem gre za neustreznost predloženih analiz primerljivosti, izdelanih s pomočjo podatkovnih baz. Ugotavljamo namreč, da zavezanci za davek kot rezultat kvantitativnega izbora predlagajo analize, ki vsebujejo veliko količino primerljivk (tudi več kot 2000). V primeru, da je iskanje privedlo do tako velike količine primerljivk, mora zavezanec za davek izbrati druge iskalne kriterije, ki bodo zagotovili, da bo izbor primerljivk manjši in da bo njihova primerljivost večja oziroma bo ustrezala standardom primerljivosti. Pomembno je, da je mogoče vsako od izbranih primerljivk zelo natančno proučiti in pri tem uporabiti vse možne vire, ki so na razpolago. Kot navajajo Smernice OECD v točki 3.33, uporaba komercialnih baz podatkov ne bi smela spodbuditi kvantitete namesto kvalitete. V praksi lahko izvajanje primerjalne analize zgolj z uporabo komercialne baze podatkov poraja pomisleke o zanesljivosti analize zaradi kvalitete informacij, pomembnih za ocenjevanje primerljivosti, ki so običajno pridobljene iz baze podatkov. Da bi se znebili teh pomislekov, je morda treba iskanje informacij s pomočjo baz podatkov izpopolniti z drugimi javno razpoložljivimi informacijami, seveda glede na dejstva in okoliščine posameznega primera. Takšna dopolnitev iskanja primerljivk preko baz podatkov z drugimi viri informacij je namenjena spodbujanju iskanja kvalitetnejših informacij namesto izvajanja standardiziranega pristopa.

Nadalje Smernice OECD (točka 3.40) govorijo o izbiranju ali zavračanju potencialnih primerljivk, in sicer obstajata predvsem dva načina, po katerima se lahko izvaja identifikacija potencialno primerljivih transakcij tretjih strank. Prvi, ki bi ga lahko označili kot pristop s pomočjo dodajanja in drugi (točka 3.42 Smernic OECD), ki je pristop z izločanjem. Slednji se začne s širokim nizom podjetij, ki delujejo v istem sektorju, opravljajo podobno široke funkcije in ne izkazujejo nedvomno drugačne ekonomske značilnosti. Ta seznam se nato izpopolni s pomočjo izbirnih meril in javno razpoložljivih informacij (na primer iz baz podatkov, internetnih strani, podatkov o znanih konkurentih zavezanca za davek). V praksi se pristop z izločanjem običajno začne z iskanjem podatkov v bazi podatkov.

Kot navajajo Smernice OECD (točka 3.46) je postopek iskanja primerljivk, ki mu sledimo, da bi identificirali potencialne primerljivke, eden najbolj kritičnih vidikov primerjalne analize in mora biti pregleden, sistematičen in preverljiv. Predvsem ima odločitev glede izbirnih meril pomemben vpliv na rezultat analize, ki mora odražati najpomembnejše ekonomske značilnosti transakcij, ki se primerjajo. Pri presoji ustreznosti primerljivk je nujno zagotoviti preglednost procesa, ki je odvisen od izbranih meril in od pojasnil razlogov za vključitev ali za izločitev nekaterih potencialnih primerljivk. Iz dokumentacije zavezanca za davek mora biti tako razvidno, da je pri kvalitativnem izboru res natančno proučil vsako posamezno primerljivko, za kar mora predložiti dokaze.

2.2. PRIMER - STORITVE MED POVEZANIMI OSEBAMI

V postopkih davčnega inšpekcijskega nadzora transfečnih cen se pogosto srečujemo s storitvami, ki jih zavezancu za davek zaračunajo povezane osebe. Pri inšpiciranju stroškov storitev namenjamo posebno pozornost ugotavljanju, ali so bile storitve dejansko opravljene, ali gre za podvajanje storitev, ali je bila cena, ki so si jo povezane družbe med seboj zaračunavale, v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ali predstavljajo storitve gospodarsko korist za prejemnika oziroma, ali mu prinašajo razumno predvidljivo korist ter ali bi bil zavezanec za davek pripravljen plačati podobne storitve po enaki ceni tudi neodvisnim ponudnikom.

Osnovni podatki o inšpiciranem zavezancu za davek:

Zavezanec za davek, ki je bil ustanovljen leta 1998, sodi v mednarodno skupino podjetij s preko 80. družbami po celem svetu. Sedež matične družbe je v Kanadi. Povprečno je imel 15 zaposlenih delavcev, njegova glavna dejavnost je bila prodaja blaga. Večino prihodkov je izkazal iz naslova

prodaje blaga neodvisnim distributerjem, velik del odhodkov so predstavljali stroški nabavne vrednosti prodanega blaga ter odhodki iz naslova storitev, ostali poslovni odhodki so se nanašali na stroške najemnin ter stroške plač. Prva leta poslovanja je izkazal relativno visok dobiček, v inšpiciranem obdobju (2006-2008) pa je izkazal visoko poslovno in davčno izgubo.

Transakcije med povezanimi osebami:

Zavezanec za davek je blago v celoti nabavljal od povezane osebe po cenah, ki jih je določala matična družba. Na podlagi pojasnil zavezanca za davek, le ta ni imel vpliva niti na določanje prodajnih cen. Kakor je izhajalo iz dokumentacije o transfernih cenah, je pri prodaji blaga neodvisnim kupcem dosegel bruto maržo, v višini 67,11 %, za katero je zapisal, da je skladna z neodvisnim tržnim načelom.

Kot je bilo že navedeno, so znaten del odhodkov zavezanca za davek predstavljale storitve, ki so mu bile zaračunane s strani povezanih oseb, in sicer storitve za upravljanje s človeškimi viri, marketinške storitve, finančne in administrativne storitve. Iz dokumentacije o transfernih cenah je izhajalo, da so povezane družbe zaračunale storitve na podlagi ključa za razdelitev stroškov na osnovi realizirane mesečne prodaje, tem stroškom pa so dodale še 10 % pribitek.

Ugotovitve davčnega organa:

Davčni organ je ugotovil, da je bila izkazana izguba iz poslovanja posledica visokih odhodkov iz naslova storitev povezanih oseb, saj je zavezanec za davek pri prodaji blaga ustvaril relativno visoko bruto maržo, zato je bil v davčnem inšpekcijskem postopku dan poudarek predvsem ugotavljanju, ali so cene storitev, ki jih je zavezanec za davek plačeval povezanim osebami, v skladu z neodvisnim tržnim načelom. V nadaljevanju so povzete ugotovitve glede odhodkov iz naslova finančnih storitev.

Zavezanec za davek je v inšpiciranem obdobju knjižil odhodke za finančne storitve na podlagi računov, prejetih od dveh povezanih oseb, in sicer podjetja A iz Velike Britanije in podjetja B iz Slovaške. V funkcijski analizi je opredelil, da je finančno funkcijo opravljal tudi sam, saj je imel v Oddelku financ štiri stalno zaposlene za polni delovni čas. Dokumentacija, ki jo je na poziv davčnega organa predložil zavezanec za davek, ni vsebovala nobenih dokazil, iz katerih bi bilo podrobneje razvidno, ali so bile storitve sploh opravljene ter kakšne finančne storitve so povezana podjetja zanj opravila. V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora je bilo nadalje ugotovljeno, da zavezanec za davek ni nosil nobenega bistvenega finančnega tveganja (kupci so lahko prevzeli blago šele po plačilu), poleg tega ga niso bremenili stroški velikih zalog, ker je nabavljal blago, za katero so kupci – neodvisni distributerji že posredovali naročila končnim kupcem, prav tako ni imel nobenih pomembnih finančnih naložb ali obveznosti, ki bi zahtevale dodatno angažiranje finančnih strokovnjakov.

Zaključne ugotovitve:

Davčni organ je ugotovil, da zavezanec za davek ni predložil verodostojne dokumentacije oziroma dokazil, iz katerih bi nesporno izhajalo, da so bile storitve med povezanimi osebami dejansko opravljene. Na podlagi določil SRS 22.21 ter SRS 21.12 izhaja, da je davčno priznavanje odhodkov zavezanca za davek že v temelju pogojeno z obstojem dejstva, da je strošek oz. odhodek obračunan in izkazan v skladu s SRS, to pa pomeni tudi, da je strošek izkazan in razpoznaven na podlagi verodostojne knjigovodske listine. Računi od povezanih družb A in B ne vsebujejo navedbe vsebin opravljenih storitev, pogodbe pa za navedeno obdobje sploh niso obstajale. Na računih oziroma prilogah je manjkala natančna predstavitev vsebin in obseg zaračunanih storitev, kot jo zahteva določba SRS 21.7. Le takšna konkretizacija omogoča kontrolo resničnosti zaračunanih storitev in posledično upravičenost izkazanih storitev, tako s strani notranje kontrole, kot s strani zunanje kontrole, med katero spada tudi kontrola upravičenosti upoštevanja teh stroškov pri obračunu davka od dohodkov pravnih oseb. Le verodostojna knjigovodska listina (tako po vsebinski, računski in formalni plati) je torej v skladu s SRS predpisana pravna podlaga za dokazovanje nastanka, vsebine in obsega poslovnega dogodka, s tem pa tudi podlaga za vnašanje teh podatkov v poslovne knjige.

Dejstvo je, da gre v obravnavanem primeru za podvajanje storitev, saj je zavezanec za davek navedene storitve plačeval dvema povezanima družbama, finančno funkcijo pa je opravljal tudi

sam. Iz vsega navedenega izhaja, da zavezanec za davek navedenih stroškov nepovezani osebi na takšni podlagi ne bi plačal, kar posledično pomeni, da z njimi ni ustvaril gospodarskih koristi ampak pomemben znesek izgube. To pa pomeni, da zavezanec za davek teh storitev v navedeni vrednosti tudi ne bi bil pripravljen kupiti od druge nepovezane osebe, zaradi tega se po prvem odstavku 22. člena PTC šteje, da storitev ni bila opravljena, kar ima za posledico zmanjšanje odhodkov na osnovi 4. odstavka 16. člena ZDDPO-2. Da je zavezanec za davek dolžan stroške izkazovati pošteno in verodostojno, pa nenazadnje izhaja tudi iz 54. člena Zakona o gospodarskih družbah – ZGD-1 (Uradni listi RS, št. 65/09 – uradno prečiščeno besedilo, 33/11, 91/11, 32/12, 57/12, 44/13 – odl. US, 82/13, 55/15, 15/17 in 22/19 – ZPosS), v katerem je določeno, da morajo družbe voditi poslovne knjige in jih enkrat letno zaključiti v skladu s tem zakonom in slovenskimi računovodskimi standardi ali mednarodnimi standardi računovodskega poročanja. Ker gre v konkretnem primeru za povezani osebi, zavezanec za davek pa pri uveljavljanju obravnavanih stroškov ni sledil zgoraj navedenim zakonskim določilom, ob upoštevanju vseh okoliščin, ugotovljenih v davčnem inšpekcijskem postopku, spornih stroškov ni mogoče šteti med davčno priznane odhodke. Plačilo storitev povezani družbi, za katere je bilo nesporno ugotovljeno, da niso v skladu z neodvisnim tržnim načelom, je potrebno obravnavati tudi z vidika prikritega izplačila dobička.

Na podlagi podobnih ugotovitev je bil izločen tudi del stroškov za upravljanje s človeškimi viri, za marketinške storitve in administrativne storitve, ki so bili zaračunani s strani povezanih oseb.

2.3. PRIMER - UPORABA NEUSTREZNE METODE ZA DOLOČANJE TRANSFERNIH CEN

Pravilnost oblikovanja transfernih cen se v inšpekcijskem nadzoru najprej ugotavlja na podlagi podatkov v dokumentaciji, ki jo morajo v smislu 382. člena ZDavP-2 davčnemu organu predložiti zavezanci za davek. Dokumentacija mora med drugim vsebovati podatke v zvezi s transakcijami med povezanimi osebami, podatke o izvedbi analize primerljivosti transakcij, podatke o lastnosti sredstev in storitev, izvedeni funkcijski analizi, podatke o pogodbenih pogojih, itd. V dokumentaciji mora zavezanec za davek predložiti tudi podatke o uporabi metode za določitev transfernih cen. Metoda mora biti izbrana glede na dejstva in okoliščine posameznega primera, pri izbiri metode mora zavezanec za davek upoštevati prednosti in slabosti posamezne metode, primernost metode glede na naravo nadzorovanih transakcij, zanesljivost razpoložljivih podatkov, potrebnih za uporabo posamezne metode ter stopnjo primerljivosti med povezanimi in nepovezanimi transakcijami, vključno z zanesljivostjo opravljenih prilagoditev, ki so potrebne za odpravo razlik med transakcijami. Glavni namen zavezančeve dokumentacije o transfernih cenah je torej dokazati, da so cene med povezanimi osebami v skladu s t.i. neodvisnim tržnim načelom, ki je kot osnovno načelo za oblikovanje transfernih cen zapisano v 9. členu KIDO in ki ga v slovenski zakonodaji uveljavlja ZDDPO-2.

Osnovni podatki o inšpiciranem zavezancu za davek:

Zavezanec za davek je bil ustanovljen leta 1993, katerega 100 % lastnik je delniška družba X v državi A. Glavna dejavnost zavezanca za davek je prodaja trgovskega blaga znanih blagovnih znamk višjega cenovnega razreda. Zavezanec za davek je imel v inšpiciranem obdobju povprečno zaposlenih 30 delavcev. V obračunih davka od dohodkov pravnih oseb za inšpicirano triletno obdobje je v dveh obračunskih letih izkazal minimalen dobiček, ki je bil precej nižji od povprečja v panogi, v enem letu pa je izkazal davčno izgubo.

Transakcije med povezanimi osebami:

Zavezanec za davek je večino blaga nabavljal od povezane družbe X. Nabave so potekale skladno z določili in pogoji, določenimi v distribucijski pogodbi. Količina in vrsta blaga, ki ga je naročil zavezanec za davek, je bila odvisna predvsem od trenutnega povpraševanja končnih kupcev. Blago je zavezanec za davek nabavljal tekoče, tako da ni imel bistvenih stroškov s skladiščenjem in ga prodajal neodvisnim kupcem.

Ugotovitve davčnega organa:

V postopku inšpiciranja je zavezanec za davek podal izjavo, da je za določitev cen v povezani transakciji uporabil metodo primerljivih prostih cen, ker je imel na razpolago dovolj podatkov o

primerljivih tržnih cenah v nepovezanih transakcijah. Na poziv davčnega organa je predložil dokumentacijo o transfernih cenah, v kateri je navedel, da so cene blaga, ki je predmet povezanih transakcij, povsem primerljive s cenami, po katerih se blago prodaja nepovezanim osebam, brez kakšnih koli prilagoditev.

V dokumentaciji o transfernih cenah ni bilo podrobne funkcijske analize, iz katere bi bilo razvidno, kdo (matična družba ali zavezanec) opravlja določene funkcije, niti kakšna tveganja prevzema določena stranka v transakciji. Zavezanec za davek je izjavil, da matično podjetje pri izdelavi dokumentacije o transfernih cenah ni sodelovalo ter ni zagotovilo podatkov o tem, kako oblikuje cene pri poslovanju med povezanimi osebam in tako ni bilo mogoče ugotoviti, koliko pri preprodaji blaga zasluži matično podjetje. Kot je bilo že omenjeno, je zavezanec za davek izjavil, da za določitev transfernih cen uporablja metodo primerljivih prostih cen. Primerljivost nabavnih cen od matične družbe je zavezanec za davek ugotavljal oziroma dokazoval tako, da je cene v povezani transakciji primerjal s cenami, po katerih bi enake izdelke lahko nabavil od nepovezanih oseb. Kot dokazila je predložil razne javno dostopne ponudbe in cenike. Na podlagi te primerjave je v dokumentaciji zapisal, da so cene v povezani transakciji nižje za cca 6 % od cen, po katerih bi lahko kupil blago od nepovezanih oseb.

Na podlagi izjave zavezanca za davek ter podatkov iz dokumentacije o transfernih cenah je bilo tako ugotovljeno, da je zavezanec za davek nabavne cene za blago v povezani transakciji primerjal z javno dostopnimi ponudbami in ceniki. Navedeno pomeni, da povezanih transakcij ni primerjal z dejansko opravljenimi nepovezanimi transakcijami, temveč le na podlagi cen, ki so izhajale iz nezavezujočih ponudb oziroma informativnih cenikov, ki pa niso vsebovali podrobnih prodajnih pogojev, ki lahko bistveno vplivajo na ceno v transakciji. V kolikor bi zavezanec za davek v resnici nabavljal od nepovezane osebe, bi medsebojne pogodbe o sodelovanju vsekakor vsebovale tudi določbe o raznih rabatih, plačilnih pogojih, stroških prevoza blaga, itd. PTC, ki določa izvajanje 16. in 17. člena ZDDPO-2, v prvem odstavku 2. člena določa, da se z metodo primerljivih prostih cen primerjajo cene, zaračunane za sredstva oziroma storitve povezanim osebam, s cenami, zaračunanimi za sredstva oziroma storitve nepovezanim osebam, v enakih ali primerljivih okoliščinah. PTC točno določa, da se primerjajo cene (zaračunane oz. realizirane), ne pa ponudbe ali ceniki, zato je davčni organ, na podlagi vseh ugotovljenih dejstev v postopku, prišel do zaključka, da zavezanec za davek ni izbral pravilne metode za določanje primerljivih tržnih cen in posledično ni dokazal, da so cene, po katerih nabavlja blago od povezane družbe, v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Kot je bilo že omenjeno, dokumentacija o transfernih cenah, ki jo je predložil zavezanec za davek, ni vsebovala natančne funkcijske analize, iz katere bi bilo mogoče razbrati, katere funkcije je opravljal sam in katere funkcije je opravljal matična družba, prav tako ni bilo mogoče ugotoviti, kakšna tveganja je prevzemala posamezna stranka v povezani transakciji. Iz podatkov, ki jih je davčni organ pridobil v davčnem inšpekcijskem postopku, je bilo nesporno ugotovljeno, da je zavezanec za davek opravljal skoraj vse pomembne funkcije, uporabljal lastna sredstva in nosil vsa pomembna tveganja, medtem, ko je povezana družba X opravljal le nekaj manj pomembnih funkcij.

Zaključne ugotovitve:

Glede na dejstva in okoliščine obravnavanega primera, ob upoštevanju prednosti in slabosti posamezne metode ter glede na razpoložljivost podatkov, uporaba standardnih transakcijskih metod (metode primerljivih prostih cen, metode preprodajnih cen in metode dodatka na stroške) ni bila mogoča. Zaradi pomanjkanja točnih podatkov o ustvarjenem dobičku ter funkcijah, ki jih je opravljal matična družba, prav tako ni bila možna uporaba metode porazdelitve dobička. V obravnavanem primeru je bila najbolj ustrezna uporaba metode stopnje čistega dobička, pri kateri se primerja čisti dobiček (v razmerju glede na ustrezne podatke npr. o porabljenih stroških, višini prodaje ali glede na uporabljena sredstva), ki ga doseže zavezanec za davek v povezani transakciji, s stopnjo čistega dobička, doseženega v primerljivih nepovezanih transakcijah.⁵

⁵ Smernice OECD 2010, tč. 2.58.

Glede na to, da se je zavezanec za davek ukvarjal s trgovinsko dejavnostjo, je bila najbolj primerna uporaba kazalnika čistega dobička v primerjavi s prihodki od prodaje. Ugotoviti je bilo torej potrebno, koliko bi znašala stopnja čistega dobička distributerja, ki bi jo dosegel pri prodaji blaga, kupljenega od neodvisnega dobavitelja.

Davčni organ je v postopku inšpiciranja iz javno dostopnih baz podatkov, kot so Amadeus, AJPES in GVIN (do teh baz je imel dostop tudi zavezanec), pridobil podatke o poslovanju družb, ki so sodile v dejavnost trgovine in ki so se ukvarjale s prodajo podobnega blaga kot zavezanec za davek. Davčni organ je analiziral podatke o poslovanju petih družb na slovenskem trgu ter rezultate predstavil zavezancu za davek. Pet neodvisnih primerljivih družb je opravljalo podobne funkcije kot zavezanec za davek, zato je bilo pričakovati, da bo dosegel približno enak čisti dobiček. Kot je bilo ugotovljeno v davčnem inšpekcijskem postopku, je bil dobiček, ki ga je pri obravnavanih povezanih transakcijah dosegel zavezanec za davek, nižji, saj za funkcije, ki jih je opravljal in za stroške, ki jih je imel, od povezane osebe ni dobil primernega nadomestila, kar ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Po mnenju davčnega organa bi morala biti stopnja čistega dobička zavezanca za davek vsaj taka kot pri primerljivih družbah, saj zavezanec za davek prodaja na istem trgu izdelke znanih blagovnih znamk in opravlja več ali manj enake funkcije ter je izpostavljen enakim tveganjem kot neodvisne primerljive družbe. Poleg navedenega je potrebno poudariti, da je zavezanec za davek prodajal blago priznanih blagovnih znamk, ki so že dolgo let prisotne na slovenskem trgu, primerljive družbe pa so prodajale izdelke blagovnih znamk, ki so celo manj priznane, zato bi bilo utemeljeno pričakovati, da bo dobiček zavezanca za davek vsaj enak, če ne višji od dobička, ki ga dosegajo primerljive nepovezane družbe.

Davčni organ je tako na podlagi javno dostopnih podatkov o stopnji čistega dobička (EBIT) neodvisnih primerljivih družb, določil interkvartilni razpon stopenj dobička, izračunal mediano (srednjo vrednost interkvartilnega razpona) za posamezno obračunsko leto ter zavezancu za davek na podlagi 16. člena ZDDPO-2 povečal davčno osnovo.

2.4. PRIMER – PRIPIS DOBIČKA STALNI POSLOVNI ENOTI – PODRUŽNICI TUJE FARMACEVTSKE DRUŽBE

V nadaljevanju je predstavljen primer davčnega inšpekcijskega nadzora pri podružnici tuje farmacevtske družbe, ki je bila vpisana v sodni register leta 2003, in sicer za dejavnost raziskovanja trga in javnega mnenja. Od ustanovitve je imela podružnica povprečno 10 – 15 zaposlenih delavcev (pretežno magistrov farmacije) ter najete poslovne prostore. Podružnica ni obračunavala davka od dohodka pravnih oseb, ker je menila, da za namene davka od dohodkov pravnih oseb v Sloveniji nima SPE, saj naj bi opravljala samo pomožne oz. pripravljalne aktivnosti.

Kot je že navedeno, je imel zavezanec za davek poslovne prostore v najemu in v njih opremo, s katero je opravljal svojo dejavnost (pisarniška oprema, računalniška oprema). V najemu je imel tudi osebne avtomobile, ki so jih uporabljali zaposleni za opravljanje dejavnosti. Zavezanec za davek je torej svojo dejavnost opravljal v najetih poslovnih prostorih in po različnih krajih po Sloveniji. Zaposleni so obiskovali zdravnike oziroma zdravstvene ustanove in se udeleževali strokovnih srečanj zdravnikov z namenom predstavitve izdelkov matične družbe. Dejstvo je, da so aktivnosti zavezanca za davek v razmerju do matične družbe predstavljale ekonomsko celoto. V takšnih primerih se kljub temu, da nerezident občasno za kratek čas spremeni kraj svojega poslovanja, šteje, da je izpolnjen pogoj stalnosti v smislu kraja. Prav tako je izpolnjen tudi pogoj stalnosti v smislu časa, saj je zavezanec za davek opravljal svojo dejavnost od leta 2003 na enak način, torej z visoko stopnjo stalnosti – dejavnost zavezanca za davek vsekakor ni bila samo začasna značaja.

Na podlagi določb 6. člena ZDDPO-2 se podružnica šteje za SPE nerezidenta. Ni pa nujno, da je podružnica, ki je registrirana v skladu s statusno zakonodajo Slovenije, vedno SPE za davčne namene. Zato mora zavezanec za davek kot podružnica izpolnjevati vse zakonske pogoje v smislu določb ZDDPO-2, da bi ga lahko šteli kot SPE za davčne namene.

Zavezanec za davek se je sicer strinjal z davčnim organom, da kraj poslovanja v Sloveniji obstaja in da je to stalen kraj poslovanja v smislu časa in prostora, ni pa se takoj strinjal, da preko takega stalnega mesta poslovanja opravlja dejavnost. Davčnemu organu je bilo pojasnjeno, da zavezanec za davek v Sloveniji opravlja le pomožno dejavnost oglaševanja za matično družbo.

Davčni organ je z namenom, da ugotovi, ali je zavezanec za davek resnično SPE, ki mora obračunati in plačati davek od dohodkov pravnih oseb, opravil funkcijsko analizo ter ugotovil, da opravlja naslednje funkcije: oglaševanje, strokovno predstavitev zdravil na medicinskih srečanjih in kongresih, strokovno obveščanje zdravnikov o značilnostih zdravil, sodelovanje pri postopkih registracije zdravil za slovenski trg, pridobivanje dovoljenj za promet z zdravili ter aktivnosti v zvezi z razvrstitvijo zdravila na ustrezno listo, obiskovanje zdravnikov z namenom povečanja povpraševanja po zdravilih matične družbe (določeni zaposleni delavci so imeli med drugim tudi nalogo, da si prizadevajo za čim večjo uspešnost prodaje v skladu s prodajnimi plani, za kar so bili tudi nagrajeni z bonusom), itd.

Na podlagi ugotovljenega dejanskega stanja je davčni organ prišel do sklepa, da je bil zavezanec za davek v inšpiciranem obdobju SPE nerezidenta v Sloveniji v smislu določb 6. člena ZDDPO-2 oziroma v skladu z določbami 5. člena KIDO, ki jo ima Republika Slovenija sklenjeno z državo, v kateri ima sedež matična družba. To pa pomeni, da bi si za obseg svojih dejavnosti, ki jih je opravljal, moral pripisati ustrezen dobiček ter obračunati in plačati davek od dohodkov pravnih oseb.

Glede metodologije ugotavljanja dobička SPE se na podlagi 16. člena ZDDPO-2 uporabijo pravila o transfernih cenah. Navedena domača zakonodaja, ki obdavčuje dobiček SPE, je skladna tudi s 7. členom KIDO. Davčni organ je zavezanca za davek pozval, da pripravi dokumentacijo o transfernih cenah (v skladu z 18. členom ZDDPO-2 ter 382. členom ZDavP-2). Ker je zavezanec za davek sprejel stališče davčnega organa, je v dokumentaciji o transfernih cenah sam izvedel funkcijsko analizo, izvedel analizo primerljivosti ter za pripis dobička izbral metodo stopnje čistega dobička. Pri iskanju primerljivih neodvisnih podjetij je uporabil podatkovno bazo Amadeus in z določenimi iskalnimi kriteriji dobil nabor 7. neodvisnih primerljivih podjetij iz območja razširjene EU, v skladu s PTC je izračunal mediano izbranega kazalnika in jo preračunal v pribitek na poslovne odhodke.

2.5. PRIMER - NABAVA BLAGA PRI POVEZANI OSEBI

V postopku davčnega inšpekcijskega nadzora transfernih cen pri zavezancu za davek X d.d. Slovenija, je bilo inšpicirano triletno davčno obdobje. Ugotovljeno je bilo, da transakcije med povezanimi osebami, ki so se nanašale na nabavo blaga od povezane osebe X-TRADE CIPER, niso potekale v skladu z neodvisnim tržnim načelom, zato je bila povečana davčna osnova in obračunan davek od dohodkov pravnih oseb.

Transakcije med povezanimi osebami:

Glavna dejavnost skupine mednarodnih podjetij X je nakup in prodaja blaga. Transakcije, ki so bile predmet nadzora so potekale med zavezancem za davek X d.d. Slovenija in povezano osebo X-TRADE CIPER, in sicer je zavezanec za davek od družbe X-TRADE CIPER nabavljal blago in ga prodajal neodvisnim kupcem. Predmet nadzora je bila predvsem razlika med nabavno ceno pri nepovezanih dobaviteljih, pri katerih je nabavljala blago družba X-TRADE CIPER in prodajno ceno, zaračunano zavezancu za davek X d.d. Slovenija, saj je bilo na podlagi računovodskih izkazov družbe X-TRADE CIPER ugotovljeno, da je le ta izkazala poslovni izid, ki ni sorazmeren z obsegom storitev, ki jih je ta družba opravljal pri nabavi blaga za zavezanca za davek.

Družba X-TRADE CIPER je bila v 100% lasti zavezanca za davek, v inšpiciranem obdobju je imela zaposlena 2 delavca, direktor družbe pa je bil hkrati tudi direktor zavezanca za davek.

Funkcijska analiza:

Iz opravljene funkcijske analize nabave blaga od povezane družbe X-TRADE CIPER je bilo razvidno, da sta funkcijo nabave blaga opravljala tako zavezanec za davek kot tudi povezana družba. Ugotovljeno je bilo tudi, da povezana družba X-TRADE CIPER ne predstavlja dejanskega dobavitelja blaga, temveč da opravlja samo določene funkcije v zvezi z nakupom blaga od neodvisnega dobavitelja, ki blago dobavi neposredno zavezancu za davek. Nesporno je bilo tudi ugotovljeno, da se blago naroči in dobavlja po naročilu, z vednostjo in s soglasjem naročnika t.j. zavezanca za davek. Družba X-TRADE CIPER je tako opravljala le določene storitve v zvezi z nabavo blaga za naročnika.

S primerjavo poslovnih izidov zavezanca za davek in povezane družbe X-TRADE CIPER je bilo ugotovljeno, da izkazuje družba X-TRADE CIPER relativno visoke dobičke glede na funkcije, ki jih opravlja, sredstva s katerimi razpolaga in glede na tveganje, ki ga prevzema. Hkrati je bilo ugotovljeno, da zavezanec za davek nepovezani osebi ne bi bil pripravljen plačati cene za storitve nabave blaga v takšni višini, kot mu jih je zaračunala povezana oseba. Glede na ugotovitve funkcijske analize večji del dobička, ki ga je izkazala družba X-TRADE CIPER, dejansko pripadal zavezancu za davek, dobiček, izkazan v državi z davčno bolj ugodnim okoljem pa predstavlja davčno osnovo, ki bi morala biti izkazana v Sloveniji.

Določitev transferne cene v skladu z neodvisnim načelom:

Za določanje primerljive tržne cene za storitve povezane z nabavo blaga, je glede na dejstva in okoliščine primera najprimernejša metoda dodatka na stroške. Ker ni bilo na razpolago notranjih primerljivk, se je uporabila metoda stopnje čistega dobička v primerjavi s stroški. Pri tej metodi se izhaja iz stroškov izvajalca storitev v povezani transakciji, primerljiva tržna cena pa 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.

Zavezanec za davek je na poziv davčnega organa predložil analizo primerljivosti, na podlagi katere je ugotovil primerno nadomestilo (glede na opravljene funkcije, uporabljena sredstva in prevzeta tveganja) v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ki je družbi X-TRADE CIPER zagotovilo pokritje vseh stroškov poslovanja ter ustrezen dobiček. Davčni organ je preveril postopek analize primerljivosti in ustreznost uporabljenih primerljivk ter nadomestilo upošteval pri določitvi davčne osnove.

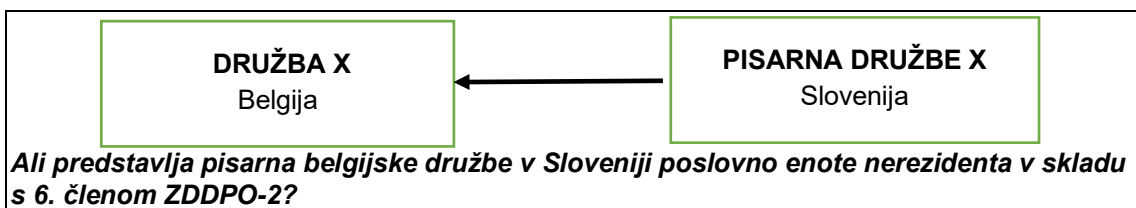
Zaključne ugotovitve:

Na podlagi ugotovitev v davčnem inšpekcijskem nadzoru transfernih cen se zavezancu za davek niso priznali odhodki v zvezi z nabavo blaga od povezane družbe, ki so presegali dejansko nastale stroške v povezani družbi X-TRADE CIPER v zvezi z nabavo blaga od nepovezanih dobaviteljev (stroške poslovanja in nabave blaga po dobaviteljevih cenah ter stroške financiranja v zvezi z nabavo), povečane za priznan dodatek na stroške. Z upoštevanjem ugotovitev inšpekcijskega nadzora (povečanje osnove za davek) je bil zavezancu za davek obračunan davek od dohodkov pravnih oseb.

2.6. PRIMER – PRIPIS DOBIČKA STALNI POSLOVNI ENOTI – PISARNI TUJE DRUŽBE (NEREZIDENTA RS)

Davčni inšpekcijski nadzor Pisarne tuje družbe X v Sloveniji (v nadaljevanju: zavezanec za davek) je bil uveden, ker je bilo pri analizi rizika za izbor zavezancev za davčni inšpekcijski nadzor transfernih cen ugotovljeno, da ima zavezanec za davek povprečno 7 zaposlenih delavcev, ne obračunava in ne plačuje pa davka od dohodkov pravnih oseb.

Zavezanec za davek je v postopku nadzora pojasnil, da davka od dohodkov pravnih oseb ne plačuje, ker meni, da v Sloveniji nima stalne poslovne enote, saj naj bi opravljal samo pomožne oz. pripravljalne aktivnosti, ki ne pomenijo glavne dejavnosti tuje (matične) družbe X iz Belgije. Opravljanje zgolj podpornih funkcij po navedbah zavezanca za davek ne vpliva na višino prihodkov in posledično na izkazan dobiček družbe X iz Belgije.



Davčni organ je na podlagi predložene dokumentacije in pojasnil zavezanca za davek opravil funkcijsko analizo in ugotovil, da zaposleni v pisarni v Sloveniji opravljajo pomembne funkcije, kot so prodaja ter marketinške funkcije, ki obsegajo načrtovanje in usklajevanje prodaje s potrebami tržišča. Namen teh funkcij je nesporno zagotavljanje oziroma pospeševanje prodaje na trgu Slovenije. Iz opisov delovnih mest je bilo nadalje razvidno, da zaposleni pri zavezancu za davek na terenu opravljajo dejavnosti, ki po svoji vsebini nikakor niso pripravljalne ali pomožne narave oziroma ne ustrezajo nobeni izmed dejavnosti iz 7. člena ZDDPO-2, temveč opravljajo pomembne prodajne funkcije, ki neposredno vplivajo na prodajo družbe X iz Belgije.

Zavezanec za davek je v svojih pojasnilih nadalje trdil, da pisarna v Sloveniji, kot del matične družbe X iz Belgije, opravlja zgolj poslovne storitve, ki nimajo narave ekonomskih aktivnosti, ki bi lahko rezultirale v prihodku in dobičku ter v skladu z navedenim poudarjal, da slovenski zaposleni lahko izključno zbirajo in posredujejo naročila, nimajo pa pooblastil oz. upravičenj za sklepanje pogodb s končnimi kupci. Davčni organ je zavzel stališče, da sta zbiranje in posredovanje naročil zelo pomembni funkciji in predpogoj za sklepanje pogodb, saj več naročil kot zberejo zaposleni pri zavezancu za davek, več pogodb se sklene, kar pa se nesporno odraža v prihodkih in dobičku družbe X iz Belgije.

Na podlagi ugotovljenega dejanskega stanja je davčni organ ugotovil, da predstavlja pisarna zavezanca za davek v inšpiciranem obdobju poslovno enoto nerezidenta v smislu določb 6. člena ZDDPO-2 oziroma SPE v skladu z določbami 5. člena KIDO, ki jo ima Republika Slovenija sklenjeno z državo, v kateri ima sedež matična družba. Prav tako je davčni organ ugotovil, da so sočasno izpolnjeni vsi trije pogoji po Vzorčni konvenciji OECD za obstoj stalne poslovne enote, in sicer mesto poslovanja, stalnost ter opravljanje dejavnosti prek stalnega mesta poslovanja. Navedeno pomeni, da bi si zavezanec za davek za obseg svojih dejavnosti, ki jih je opravljal v Sloveniji, moral pripisati ustrezen dobiček ter obračunati in plačati davek od dohodkov pravnih oseb.

2.7. PRIMER - UPORABA METODE PORAZDELITVE DOBIČKA

Glavna dejavnost družbe A Slovenija, ki je v 100 % lasti tuje družbe, zajema trženje, prodajo na debelo in distribucijo medicinskih pripomočkov in zdravil v Sloveniji in na trgih jugovzhodne Evrope. V obračunih davka od dohodkov pravnih oseb za inšpicirano petletno obdobje (2010 - 2014) je zavezanec za davek v treh obračunskih letih izkazal minimalen dobiček, ki je bil precej nižji od povprečja v panogi, v dveh letih pa je izkazal davčno izgubo. Pojasnil je, da je v inšpiciranem obdobju prišlo do več reorganizacij poslovanja oziroma sprememb poslovnega modela, ki so vplivale na njegove funkcije ter posledično na poslovne rezultate.

Transakcije med povezanimi osebami:

Zavezanec za davek je opravljal naslednje transakcije s povezanimi osebami:

- nabava blaga od povezanih družb in
- opravljanje storitev za povezane družbe (marketinške storitve in storitve analize trga v sektorju prodaje zdravil).

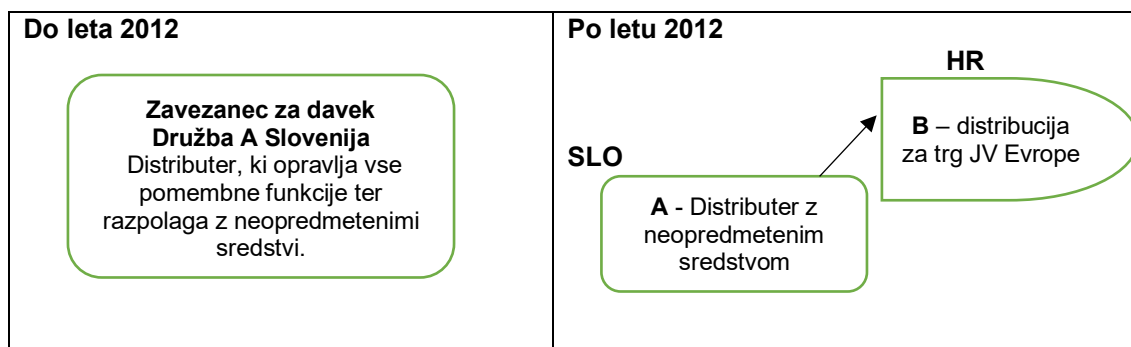
V okviru izvedene analize primerljivosti je kot najbolj primerno za obe povezani transakciji izbral metodo stopnje čistega dobička, in sicer je pri transakciji nabave blaga od povezanih družb uporabil kazalnik stopnje čistega dobička na prihodke (EBIT/prihodki), pri transakciji opravljanja storitev pa kazalnik stopnje čistega dobička na stroške (EBIT/stroški).

Ugotovitve davčnega organa:

Iz poslovnih poročil zavezanca za davek je bil razviden visok upad poslovnih prihodkov in znižanje poslovnega izida iz poslovanja, in sicer od leta 2012 dalje. Kot bistveni razlog za močan upad poslovnih prihodkov v letu 2012 in naslednjih obdobjih, je zavezanec za davek navedel reorganizacijo poslovanja v sektorju zdravil, in sicer zaradi odločitve obvladujoče družbe oziroma skupine, da bo distribucijo farmacevtskih izdelkov za trg JV Evrope, opravljala druga družba v mednarodni skupini podjetij, družba B na Hrvaškem.

Davčni organ je na podlagi funkcijske analize ugotovil, da tudi po spremembi poslovnega modela večji del pomembnih funkcij še vedno izvaja zavezanec za davek, hkrati pa se mu je zmanjšal bistveni del dobička (za več kot polovico). Navedeno pomeni, da dobiček, ustvarjen na trgu JV Evrope, ni bil razdeljen skladno z neodvisnim tržnim načelom.

Iz spodnje sheme je razvidno preoblikovanje poslovnega modela v letu 2012, kot ga je prikazal zavezanec za davek, in sicer naj bi se v okviru preoblikovanja poslovanja del distribucijske funkcije (logistike in skladiščenja) s pripadajočimi tveganji za trg JV Evrope od zavezanca za davek prenesel na povezano družbo B na Hrvaškem.



Davčni organ je na podlagi natančne proučitve funkcijske analize ugotovil, da se funkcije zavezanca za davek, povezane s prodajo izdelkov na trgih JV Evrope v letu 2012, niso bistveno spremenile in da vse odločilne funkcije, ki vplivajo na prodajo, še vedno izvaja sam zavezanec za davek. Nadomestilo, ki ga je dobil zavezanec za davek po spremembi poslovnega modela, tako ni skladno z neodvisnim tržnim načelom in bi moral biti zavezanec za davek še vedno ustrezno nagrajen za obseg prodaje na trgih JV Evrope, saj je to funkcijo še vedno opravljal, kljub temu, da je trdil, da je bila prenesena na povezano družbo B. Posledično je zavezanec za davek upravičen do dobička, ki je dosežen s prodajo na trgih JV Evrope, saj na podlagi ekonomske logike, še vedno opravlja vse ključne funkcije, ki ustvarjajo pomemben doprinos v verigi ustvarjanja dodane vrednosti. Na podlagi ugotovitev davčnega organa obstoječa metoda dodatka na stroške in posledično dobiček zavezanca za davek, ki je posledica napačnega vrednotenja transfernih cen, ne odraža funkcije zavezanca za davek v zvezi z doseženim obsegom prodaje. V postopku inšpiciranja je bilo namreč nesporno ugotovljeno, da zaposleni pri zavezancu za davek izvajajo naloge, ki so zelo pomembne za realizacijo prodaje zdravil in prispevajo velik del v verigi dodane vrednosti od nabave do prodaje blaga. Davčni organ je nadalje ugotovil, da so se ob spremembi poslovnega modela v letu 2012 na povezano osebo družbo B prenesle zgolj funkcije logistike in skladiščenja ter s temi funkcijami povezana tveganja. Prav tako se v inšpiciranem obdobju in ob spremembi poslovnega modela število zaposlenih v sektorju zdravil ni spremenilo. Iz dejstev, ugotovljenih v nadzoru, nesporno izhaja, da so se na povezano hrvaško družbo B prenesle zgolj funkcije logistike in skladiščenja, ki v dejavnosti farmacije ne predstavljajo storitev z najvišjo dodano vrednostjo, pri tem pa zavezanec za davek, tudi po spremembi poslovnega modela, še vedno izvaja ključne funkcije distribucije, kot so planiranje, prodaja, marketing, vzdrževanje stika s kupci in podobno, ki bistveno vplivajo na dosežen obseg prodaje. Samo prenos funkcij z nižjo dodatno vrednostjo (kot posledica spremembe poslovnega modela) ni zadosten razlog, da prejme zavezanec za davek le nadomestilo za stroške z minimalnim dodatkom, ki pomeni dobiček v obravnavani transakciji (metoda dodatka na stroške).

V skladu s Smernicami OECD 9.90 v primeru preoblikovanja distributerja z vsemi funkcijami v distributerja z omejenim tveganjem je še posebej pomembno, da se prouči, ali je distributer v letih pred preoblikovanjem razvil domača neopredmetena sredstva, vezana na trženjsko funkcijo, in če je, kakšna je narava in vrednost teh neopredmetenih sredstev, in ali so bila prenesena na povezano podjetje. Ko se ugotovi, da takšna domača neopredmetena sredstva obstajajo in da so bila prenesena na tuje povezano podjetje, je treba uporabiti neodvisno tržno načelo, da se ugotovi, ali, in če je temu tako, kako se takšen prenos kompenzira na podlagi tega, kako bi se v primerljivih okoliščinah dogovorile nepovezane stranke. Po drugi strani pa, ko se ugotovi, da obstajajo takšna domača neopredmetena sredstva, ki so ostala pri preoblikovani osebi, jih je treba upoštevati pri funkcijski analizi dejavnosti po preoblikovanju. Ustrezno lahko vplivajo na izbor in uporabo najprimernejše metode za določanje transfernih cen za povezane transakcije po preoblikovanju, in/ali so poplačana ločeno, na primer, preko plačil za licenčnine, ki jih od preoblikovanja dalje plačuje tuje povezano podjetje, ki bo izkoriščalo sredstva, preoblikovani osebi v obdobju življenjskega cikla neopredmetenega sredstva.

Davčni organ je ugotovil, da imajo visoko izobraženi zaposleni pri zavezancu za davek veliko znanja in izkušenj, kar nesporno predstavlja pomembno trženjsko neopredmeteno sredstvo v njegovi lasti. Glede na funkcije, ki jih zavezanec za davek še vedno izvaja, tveganja, ki jih prevzema ter sredstva, s katerimi razpolaga, predstavlja distributerja s skoraj vsemi pomembnimi funkcijami, zato na podlagi pravil o uporabi metod za določanje transfernih cen, metoda dodatka na stroške ni ustrezna metoda za določitev cene v transakciji. Glede na dejstva in okoliščine primera je najbolj primerna metoda porazdelitve dobička, na podlagi katere se razdeli nerutinski dobiček od prodaje blaga na način, kot bi si ga v nepovezanih transakcijah razdelile nepovezane osebe.

Davčni organ je pri prilagoditvi dobička iz naslova transfernih cen uporabil podatke, predložene s strani zavezanca za davek, in sicer je za dela funkcije distribucije (logistike in skladiščenja), ki jo od leta 2012 dalje opravlja povezana hrvaška družba, določil primerljivo tržno ceno z uporabo metode dodatka na stroške (4. člen PTC), preostanek dobička pa na podlagi izbranih ključev razdelil med obema. Tudi Smernice OECD navajajo, da je delitev dobička mogoče ocenjevati na več načinov. Kot eno izmed možnosti Smernice OECD v točki 2.121 navajajo, da se z analizo preostanka združeni dobiček iz povezane transakcije razdeli v dveh fazah. V prvi fazi se vsakemu udeležencu v transakciji dodeli tržno naravnano plačilo za njegov običajen prispevek (prispevek ni edinstvene narave) k povezani transakciji, v kateri sodeluje. Običajno bi to prvotno plačilo določili z uporabo ene od standardnih metod ali metodo stopnje čistega dobička. V drugi fazi pa bi kakršen koli preostanek dobička, ki je ostal po prvostopenjski delitvi dobička, porazdelili med stranke na podlagi analize dejstev in okoliščin primera.

Zaključne ugotovitve:

Na podlagi pregleda in preučitve poslovnih knjig zavezanca za davek in obsežne dokumentacije, predložene v postopku, je davčni organ ugotovil, da v letu 2012 ob spremembi poslovanja v sektorju zdravil ni prišlo do prenosa bistvenih funkcij z zavezanca za davek na povezano hrvaško družbo, temveč le do prenosa določenih rutinskih funkcij. Zavezanec za davek je po preoblikovanje še vedno izvajal naloge, ki so bistvene za dosežen obseg prodaje, zato bi moral biti večji del dobička pripoznan pri zavezancu za davek, ki poseduje trženjsko neopredmeteno sredstvo. Zaradi neustreznosti oblikovanja transfernih cen so bili v letih 2012 do 2014 prihodki zavezanca za davek izkazani v prenizkem znesku.

Davčni organ je kot najustreznejšo metodo za določanje transfernih cen za opisani primer določil metodo porazdelitve dobička, s čimer se je strinjal tudi zavezanec za davek, ki je v nadaljevanju nadzora predložil ustrezen izračun, na podlagi katerega sta bili obe stranki v transakciji (zavezanec za davek in povezana hrvaška družba) najprej nagrajeni za rutinske funkcije na podlagi metode dodatka na stroške, preostanek dobička (nerutinski dobiček) pa je bil ustrezno razdeljen na podlagi izbranih ključev, ki so upoštevali prispevek obeh strank v transakciji, in sicer je bil zavezancu za davek pripisan večji del preostanka dobička, saj je glede na ugotovitve davčnega organa opravljal storitve z višjo dodano vrednostjo, pri katerih je uporabljal pomembna trženjska neopredmetena sredstva.

3. SODNA PRAKSA S PODROČJA TRANSFERNIH CEN

FURS izvaja ciljno usmerjene nadzore transfernih cen že od leta 2006, zato je že kar nekaj sodne prakse na to temo. V nadaljevanju izpostavljamo nekaj primerov:

V **sodbi I U 217/2012-14** se Upravno sodišče (v nadaljevanju: sodišče) strinja z razlogi, s katerimi je svojo odločitev utemelji davčni organ prve stopnje, in sicer pri obravnavi stroškov storitev, zaračunanih med povezanimi osebami. Davčni organ je v postopku ugotovil, da zavezanec za davek ni predložil verodostojne dokumentacije oziroma dokazil, iz katerih bi nesporno izhajalo, da so bile storitve med povezanimi osebami dejansko opravljene, zato stroške teh storitev ni upošteval med davčno priznanimi odhodki na podlagi 16. člena ZDDPO-2. Sodbo lahko najdete na <http://sodisce.si/urs/odlocitve/2012032113072926/>.

V **sodbi I U 727/2012-8** je sodišče odločalo o obstoju podlage za upoštevanje upravičenosti stroškov storitev, o stroških v zvezi z odkupom in uničenjem izdelkov in davčno priznanih odhodkov iz naslova licenčnine, ki so bili zaračunani med povezanimi osebami. Sklenilo je, da zavezanec za davek ni uspel dokazati, da so mu bile sporne zaračunane storitve dejansko opravljene in zanj potrebne. Glede stroškov v zvezi z odkupom in uničenjem izdelkov je presodilo, da zavezanec za davek glede na funkcije, ki jih opravlja v sistemu multinacionalke in tveganj, ki jih nosi, teh stroškov ni bil dolžan nositi. Po presoji sodišča tudi ni bil izkazan obstoj podlage za upoštevanje plačila za licenčnino kot davčno priznanega odhodka. Sodbo lahko najdete na <http://sodnapraksa.si/?q=199/2014&submit=i%C5%A1%C4%8Di&rowsPerPage=20&page=1960&id=2012032113066992>.

V **sodbi I U 1984/2013** je sodišče med drugim odločilo, da je bila zahteva davčnega organa, da zavezanec za davek v davčnem inšpekcijskem nadzoru predloži računovodske izkaze povezane osebe iz tujine v skladu s 40. členom (ZDavP-2), pravilna. Sodbo lahko najdete na http://sodisce.si/znanje/sodna_praksa/vrhovno_sodisce_rs/2015081111399048/.

V **sodbi X Ips 452/2014** Vrhovno sodišče⁶ pojasnjuje, da zgolj obstoj stroškov marketinga ne pomeni, da so le ti nastali zaradi izvajanja poslovne strategije. Ta povezava je mogoča ob njeni izkazani vsebini. Ni mogoče ugotoviti kateri strošek je vzročno povezan z izvajanjem poslovne strategije, če ni jasno, kaj sploh sodi v poslovno strategijo. Šele takrat ko je posamezna dejavnost mogoče vsebinsko povezati z njenimi stroški izvajanja, dejstva o njihovi višini postanejo pravno odločilna. Brez izkazane vsebine strategije, ni mogoče sklicevanje na njene stroške. Sodbo lahko najdete na <http://www.sodisce.si/vsrs/odlocitve/2015081111399048/>.

Sodba RS I U 1570/2016-12⁷ v zvezi s posojili med povezanimi osebami. Na podlagi prvega odstavka 32. člena ZDDPO-2 se kot odhodek ne priznajo obresti od posojil, razen pri posojilodajalcih bankah in zavarovalnicah, ki so prejeta od delničarja oziroma družbenika, ki ima kadarkoli v davčnem obdobju neposredno ali posredno v lasti najmanj 25% delnic ali deležev v kapitalu ali glasovalnih pravic v zavezancu, če kadarkoli v davčnem obdobju ta posojila presegajo štirikratnik (v skladu s prehodno določbo 81. člena ZDDPO-2 za leto 2010 šestkratnik in za leto 2011 petkratnik) zneska deleža tega delničarja oziroma družbenika v kapitalu zavezanca za davek (presežek posojil), ugotovljene glede na znesek in obdobje trajanja presežka posojil v davčnem obdobju, razen če zavezanec za davek dokaže, da bi presežek posojil lahko dobil od posojilodajalca, ki je nepovezana oseba. Tožnik je v postopku dokazoval, da bi presežek posojil dobil tudi od nepovezane osebe, vendar pa navedenega ni uspel dokazati. Sodbo lahko najdete na <http://sodisce.si/urs/odlocitve/2015081111417530/>.

Sodišče je v **sodbi I U 632/2016-7** zaključilo, da je davčni organ deloval pravilno, ko je v davčnem inšpekcijskem nadzoru prilagodil davčno osnovo na podlagi dokumentacije o transfernih cenah,

⁶ Vrhovno sodišče je odločalo v revizijskem postopku zoper sodbo I U 1984/2013 in revizijo zavrnilo.

⁷ Vrhovno sodišče je v revizijskem postopku zoper navedeno sodbo Upravnega sodišča s sklepom X Ips 12/2018 odločilo, da bi morale sodišče prve stopnje, v skladu z eno od možnih razlag določb mednarodnih pogodb, prekiniti sodni postopek do zaključka postopka sporazumevanja pred pristojnim organom.

ki jo je predložil zavezanec za davek, čeprav je ta kasneje, ko je ugotovil davčne posledice primarne in sekundarne prilagoditve, zahteval, da se celotna zadeva ponovno prouči. Pravilna je bila tudi odločitev davčnega organa, da je sledil analizi primerljivosti in predlogu zavezanca za davek in na tej podlagi izdal izpodbijano odločbo. Sodbo lahko najdete na <http://www.sodisce.si/usrs/odlocitve/2015081111413175/>.

V **sodbi I U 328/2016**⁸ je sodišče odločilo, da je dejansko stanje v zadevi pravilno ugotovljeno ter na podlagi 16. člena ZDDPO-2 odhodki niso davčni priznani v obravnavanem obdobju. Sodišče je tudi pojasnilo, da določbe ZDDPO-2 in PTC nesporno sledijo Smernicam OECD (enako tudi Vrhovno sodišče RS v **sodbi X Ips 452/2014** z dne 25. 8. 2016). Sodbo lahko najdete na <http://www.sodisce.si/usrs/odlocitve/2015081111403619/>.

V **sodbi I U 861/2016-14** je sodišče odločilo, da je na podlagi vseh ugotovitev v postopku (tožnik ni zagotovil dokumentacije, ni sledil usmeritvam davčnega organa) davčni organ na podlagi 68. člena ZDavP-2 imel možnost davčno osnovo ugotoviti z oceno. Davčni organ je ugotovil, da uporaba metode dodatka na stroške v konkretnem primeru ni uporabljiva in se odločil za uporabo metode stopnje čistega dobička. S tako imenovano primarno prilagoditvijo še vedno ni bilo vzpostavljeno takšno stanje, kot bi bilo, če bi se transakcije odvijale po neodvisnem tržnem načelu. Zato je davčni organ pravilno opravil še sekundarno prilagoditev v obliki prikritega izplačila dobička. Sodbo lahko najdete na [http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2015081111422999&database\[SOVS\]=SOVS&database\[IESP\]=IESP&database\[VDSS\]=VDSS&database\[UPRS\]=UPRS&submit=i%C5%A1%C4%8Di&page=0&id=2015081111422999](http://www.sodnapraksa.si/?q=id:2015081111422999&database[SOVS]=SOVS&database[IESP]=IESP&database[VDSS]=VDSS&database[UPRS]=UPRS&submit=i%C5%A1%C4%8Di&page=0&id=2015081111422999).

4. POSTOPKI ZA ODPRAVO DVOJNE OBDAVČITVE

4.1. POSTOPKI SKUPNEGA DOGOVARJANJA ZA ODPRAVO DVOJNEGA OBDAVČENJA (MAP)

Problem dvojne obdavčitve v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora transference cen nastane, ko davčni organ v državi A poveča davčno osnovo zaradi prilagoditve transference cen. Če se v državi B, s katero so potekale transakcije, ki so predmet prilagoditve, ne izvede prilagoditev davčne osnove, pride do dvojne obdavčitve. Mednarodna dvojna obdavčitev zavira mednarodno gospodarsko sodelovanje, zato si morajo države prizadevati, da jo odpravijo.

V primeru, da se zavezanec za davek ne strinja s prilagoditvijo davčne osnove zaradi transference cen v postopku davčnega inšpekcijskega nadzora, ima ne glede na pravna sredstva, ki mu jih omogoča nacionalna zakonodaja, na podlagi mednarodne pogodbe, ki zavezuje Slovenijo, pravico sprožiti postopek skupnega dogovarjanja (Mutual agreement procedure – MAP) pred pristojnim organom.

Zavezanec za davek, ki se šteje za rezidenta Republike Slovenije in ki meni, da so ali bodo odločitve oziroma dejanja davčnega organa ali davčnega organa druge države povzročile obdavčenje, ki ni v skladu z mednarodno pogodbo, lahko vloži pisno zahtevo za začetek postopka skupnega dogovarjanja s pristojnim organom druge države (v nadaljevanju: zahteva), in sicer najkasneje v treh letih (v primeru, da zavezanci za davek vlagajo zahtevo na podlagi mednarodne pogodbe, morajo rok za vložitev zahteve preveriti v mednarodni pogodbi, ki jo ima Republika Slovenija sklenjeno z državo, s katero potekajo transakcije) od:

- predložitve obračuna davka ali
- davčnega obračuna v postopku davčnega inšpekcijskega postopka oziroma
- vročitve odmerne odločbe.

⁸ Vrhovno sodišče je s Sklepom X Ips 369/2016 sodbo upravnega sodišča razveljavilo zaradi neustrezne vnaprejšnje dokazne ocene in drugih postopkovnih nepravilnosti v postopku pred Upravnim sodiščem.

Pri tem pa je v četrtem odstavku 2. člena Pravilnika o postopku skupnega dogovarjanja v skladu z mednarodno pogodbo določeno, da morajo zavezanci za davek navesti, po kateri pravni podlagi vlagajo zahtevek za odpravo dvojnega obdavčenja.

Pisna zahteva se vloži pri:

*Ministrstvo za finance
Finančna uprava Republike Slovenije
Generalni finančni urad
Uprava za davke
Šmartinska 55
1000 Ljubljana*

Zakon zavezancu za davek, ki se po ZGD-1 šteje za veliko gospodarsko družbo, nalaga, da zahtevo hkrati vloži pri vseh pristojnih organih držav, na katere se vprašanje obdavčitve nanaša.

Pisna zahteva se lahko vloži ne glede na to, da pritožbeni postopek še ni zaključen, ali da vsa pravna sredstva po slovenski zakonodaji ali zakonodaji druge države pogodbenice še niso bila izkoriščena. Pri tem je treba upoštevati dejstvo, da ni mogoče uveljaviti dogovora z vsebino, drugačno od odločitve v sodnem postopku. Vložitev zahtevka ne zadrži izvršitve odmerne odločbe. Če zavezanec za davek vloži zahtevek po pooblaščenju, mora biti zahtevku priloženo pooblastilo.

Več o postopkih skupnega dogovarjanja za odpravo dvojnega obdavčenja lahko najdete: [Postopek skupnega dogovarjanja po mednarodnih pogodbah o izogibanju dvojnega obdavčevanja.](#)

4.2. VNAPREJŠNJI CENOVNI SPORAZUMI (APA)

Eden izmed najpomembnejših pogojev za uspešno delovanje podjetij na določenem tržišču oziroma državi je, da deluje v stabilnem okolju. Na področju transference cen si tako OECD kot Evropska unija prizadevata, da bi države ponudile podjetjem možnost, da si zagotovijo pravno varnost s sklenitvijo vnaprejšnjega cenovnega sporazuma (Advance Pricing Agreement; v nadaljevanju: APA sporazum).

Z Zakonom o finančni upravi je bilo kot ena od novih FURS-ovih nalog določeno tudi sklepanje APA sporazumov, ki jih FURS lahko sklepa od leta 2017, in sicer po sprejetju zakonske podlage v ZDavP-2 v členih od 14.a do 14.g.

APA sporazum je dogovor, s katerim se pred izvajanjem transakcij med povezanimi osebami določijo metodologija, kritične predpostavke in druga primerna merila za določanje transference cen za te transakcije in obdobje, za katero ta merila veljajo.

Predmet sporazuma so lahko vse mednarodne transakcije med povezanimi osebami (16. člen ZDDPO-2), vključno s transakcijami v zvezi z obrestmi med povezanimi osebami (19. člen ZDDPO-2) in obrestmi od presežka posojil (32. člen ZDDPO-2) ter pripis dobička stalni poslovni enoti nerezidenta. Sporazum se sklene v dobri veri in ob upoštevanju načel ZDavP-2 oziroma pravic in obveznosti, ki jih imata davčni organ in zavezanec za davek po tem zakonu.

Zavezanec za davek lahko zaprosi za sklenitev enostranskega, dvostranskega ali večstranskega sporazuma. Enostranskega sklene zavezanec za davek z davčnim organom, dvostranski ali večstranski sporazum pa je dogovor med pristojnimi organi dveh ali več držav, sklenjen v postopku skupnega dogovarjanja.

Več o APA sporazumih lahko najdete na spletu: [APA sporazum](#)

5. PREVENTIVNO DELOVANJE FURS NA PODROČJU UPORABE TRANSFERNIH CEN

Poleg opravljanja davčnih inšpekcijskih nadzorov, so nadzorne aktivnosti FURS, usmerjene tudi k preventivnemu delovanju na področju transfernih cen. Tako že od leta 2009 izvajamo **sprotno spremljanje novo registriranih povezanih oseb, ki poslujejo v Republiki Sloveniji**.

V tem postopku se zavezancu za davek posreduje zahtevek za predložitev podatkov skupaj z vprašalnikom v zvezi s poslovanjem in transfernimi cenami. Namen vprašalnika je, da zavezanca za davek informiramo s slovensko zakonodajo s področja transfernih cen in pridobimo povratno informacijo glede politike uporabe transfernih cen pri posameznem novo registriranem zavezancu.

S ciljno usmerjenim preventivnim delovanjem na področju transfernih cen pri novo registriranih zavezancih za davek želimo, da se zavezanci za davek čedalje bolj zavedajo pomembnosti transfernih cen, in da svoje poslovanje na tem področju uredijo v skladu s predpisi in Smernicami OECD ter mednarodnimi pogodbami o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Hkrati pa na ta način FURS spremlja njihovo poslovanje ter ukrepa v primerih, ko z analizo tveganja ugotovi, da obstaja možnost, da se dobički z uporabo transfernih cen neupravičeno prelivajo v tujino.