

Harmonizacija davka od dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji

UDK: 336.22EU : 346

Jožica Grivec

Davčna uprava RS

jozica.grivec@siol.net

IZVLEČEK

Države članice Evropske unije morajo na enotnem trgu sodelovati in z oblikovanjem skupnih direktiv razvijati davčne sisteme v isto smer, kajti le tako bodo uresničile štiri osnovne svoboščine: prost pretok blaga, storitev, kapitala in oseb. Davčni sistemi posameznih držav Evropske unije se med seboj tako zelo razlikujejo, da postajajo odločitve o tem, v kateri državi naj poslujejo in v kateri naj dosegajo večje dobičke, sestavni del poslovne politike vsakega podjetja. Na "prelivanje" dobička iz ene države v drugo vplivajo tudi transferne cene, s katerimi si multinacionalne družbe lahko povečujejo ali zmanjšujejo dobiček, saj se stopnje obdavčitve dobička med državami razlikujejo. Multinacionalne družbe se pri poslovanju srečujejo z množico predpisov, s katerimi vsaka davčna oblast brani svojo davčno osnovo, zato so se pojavile ideje o različnih sistemih skupinske obdavčitve davčne osnove. Predlagane rešitve niso bile sprejete, zato države članice Evropske unije še vedno obdavčujejo dohodek pravnih oseb v skladu z domačimi predpisi. V pripravi je predlog za enotno konsolidirano davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb. Enotna konsolidirana davčna osnova za davek od dohodkov pravnih oseb bi multinacionalnim družbam, ki imajo podružnice v več državah, zmanjšala stroške prilagajanja in izvajanja davčnim predpisom v teh državah.

Ključne besede: multinacionalne družbe, davek od dohodkov pravnih oseb, enotna konsolidirana davčna osnova

1. Uvod

Davki so oblika prisilnega odvzema dohodka posameznika, zato poskušajo posamezniki čim bolj zmanjšati posledice takega procesa. Pri tem ima pomembno vlogo globalizacija, ki postaja vedno pomembnejši dejavnik v svetovnem gospodarstvu in gospodarstvih posameznih držav.

Proces globalizacije ima za posledico selitev kapitala iz razvitih držav v države po vsem svetu z namenom, da bi se zmanjšali stroški in povečali prihodki. Multinacionalne družbe zmanjšujejo plačilo davka od dohodkov pravnih oseb tako, da svoje storitve ali proizvode izvažajo in uvažajo po cenah, ki omogočajo izkaz večjega dobička v državah z nizko davčno stopnjo in manjšega dobička v državah z visoko davčno stopnjo.

Cilj članka je predstaviti davek od dohodkov pravnih oseb, ki ima velik pomen v gospodarstvu in finančni politiki, analizirati vpliv transfernih cen na davek od dohodkov pravnih oseb, predstaviti sisteme harmonizacije davka od dohodkov pravnih oseb, ki so bili predlagani, vendar niso bili sprejeti, in predstaviti predlog o enotni konsolidirani osnovi za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah Evropske unije, ki naj bi začel veljati leta 2010.

V nadaljevanju je najprej predstavljen davek od dohodkov pravnih oseb, ki vpliva na odločitve podjetij, kje bi bilo davčno najugodnejše poslovati in kje bodo npr. postavili sedež družbe. Multinacionalne družbe poslujejo v več državah in da njihov dobiček ne bi bil dvakrat obdavčen, večina držav skuša preprečiti mednarodno dvojno obdavčevanje s sklepanjem sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. V tretjem poglavju so predstavljene transferne cene, ki vplivajo na višino davka od dohodkov pravnih oseb. V zadnjem delu so predstavljeni predlogi za harmonizacijo davka od dohodkov, ki niso bili sprejeti in predlog enotne konsolidirane osnova za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah Evropske unije. V zaključku so povzete osnovne ugotovitve.

2. Davek od dohodkov pravnih oseb

Davek od dohodka pravnih oseb predstavlja izdatek za davek, če gledamo z vidika davčnega zavezanca, ali prihodek od davka, če gledamo z vidika države. Je celoten znesek, ki je vključen v ugotavljanje čistega poslovnega izida v posameznem obdobju glede na odmerjeni davek in odloženi davek. Odmerjeni davek je pri tem znesek davka iz dobička, ki ga je treba poravnati glede na obdavčljivi dobiček v posameznem obdobju, odloženi davek pa so zneski davka iz dobička, ki jih bo treba poravnati v prihodnjih obdobjih glede neobdavčljive začasne razlike, to je razlike med knjigovodsko vrednostjo sredstev ali obveznostmi v bilanci stanja in davčno vrednostjo teh

istih postavk (Mednarodni računovodski standardi, Standard 12, 2001, str. 11-12).

Davek od dohodka pravnih oseb vpliva na odločitev podjetja npr. kje bo sedež družbe, zato mora podjetje dobro proučiti davčne sisteme posameznih držav in oceniti, kje bi bilo davčno najugodnejše poslovati, saj velja, da je dobiček iz poslovanja odvisen predvsem od uspešnosti poslovanja gospodarskih družb, višina davka pa od razumevanja zakonodaje o davku od dohodka pravnih oseb in predpisov, ki posredno določajo osnovo, od katere se obračuna davek.

Vsaka država članica Evropske unije ima svoj davčni sistem z različnimi rešitvami, predvsem na področju obravnave prihodkov, odhodkov, olajšav, oprostitev, metod vrednotenja zalog, metod in stopenj amortizacije, davčnih stopenj, obračuna davka in davčnega obdobja itd.

Nominalna davčna stopnja

Davčna osnova davka od dohodkov pravnih oseb je enaka razliki med prihodki in poslovnimi odhodki. Razlika je dohodek, ki se obdavči s predpisano davčno stopnjo. Davčna stopnja je le eden od dejavnikov, ki vpliva na to, kje bo podjetje prikazalo relativno več dobička in najosnovnejše merilo davčne konkurenčnosti.

V tabeli 1 so prikazane nominalne davčne stopnje držav članic Evropske unije v letih od 2000 do 2006. Razvidno je, da je bil v letih 2002 in 2006 v državah članicah Evropske unije trend znižanja nominalnih davčnih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb. Nominalna stopnja obdavčitve dohodkov pravnih oseb med leti 2000 in 2006 se je v državah Evropske unije znižala iz 32,1 odstotkov na 25,8 odstotkov, v povprečju za 6,3 odstotnih točk.

Med državami članicami Evropske unije se je nominalna davčna stopnja najbolj znižala na Cipru in to kar za 19,0 odstotnih točk, sledita Nemčija, kjer se je davčna stopnja znižala za 13,3 odstotnih točk in Irska, kjer se je davčna stopnja znižala za 11,5 odstotnih točk. Na Portugalskem, Slovaškem in v Latviji se je davčna stopnja znižala za 10,0 odstotnih točk, v Malti, Sloveniji, Španiji, Švici in Veliki Britaniji se nominalna stopnja obdavčitve ni spreminjala. V drugih

Jožica Grivec
**Harmonizacija davka od dohodkov
 pravnih oseb v Evropski uniji**

državah članicah Evropske unije pa se je davčna stopnja spremenila v povprečju od 2,0 do 9,0 odstotnih točk.

Tabela 1: Nominalne davčne stopnje davka od dohodkov pravnih oseb držav članic Evropske unije v letih od 2000 do 2006 (v odstotkih)

| leto | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2005 | 2006 |
|------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| države | | | | | | | |
| Avstrija | 34 | 34 | 34 | 34 | 34 | 25 | 25 |
| Belgija | 40,2 | 40,2 | 40,2 | 34 | 34 | 34 | 34 |
| Ciper | 29 | 28 | 28 | 15 | 15 | 10 | 10 |
| Češka | 31 | 31 | 31 | 31 | 28 | 26 | 24 |
| Danska | 32 | 30 | 30 | 30 | 30 | 28 | 28 |
| Estonija | 26 | 26 | 26 | 26 | 26 | 24 | 23 |
| Finska | 29 | 29 | 29 | 29 | 29 | 26 | 26 |
| France | 36,7 | 36,4 | 35,4 | 35,4 | 35,4 | 33,8 | 33,3 |
| Nemčija | 51,6 | 38,3 | 38,3 | 39,6 | 38,3 | 38,6 | 38,3 |
| Grčija | 40 | 37,5 | 35 | 35 | 35 | 32 | 29 |
| Madžarska | 18 | 18 | 18 | 18 | 16 | 16 | 16 |
| Irska | 24 | 20 | 16 | 12,5 | 12,5 | 12,5 | 12,5 |
| Italija | 41,3 | 40,3 | 40,3 | 38,3 | 37,3 | 37,3 | 37,3 |
| Latvija | 25 | 25 | 22 | 19 | 15 | 15 | 15 |
| Litva | 24 | 24 | 15 | 15 | 15 | 15 | 15 |
| Luksemburg | 37,5 | 37,5 | 30,4 | 30,4 | 30,4 | 30,4 | 29,6 |
| Malta | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 |
| Nizozemska | 35 | 35 | 34,5 | 34,5 | 34,5 | 31,5 | 29,6 |
| Poljska | 30 | 28 | 28 | 27 | 19 | 19 | 19 |
| Portugalska | 37,4 | 35,2 | 33 | 33 | 27,5 | 27,5 | 27,5 |
| Slovaška | 29 | 29 | 25 | 25 | 19 | 19 | 19 |
| Slovenija | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 | 25 |
| Španija | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 | 35 |
| Švica | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 | 28 |
| Velika Britanija | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 | 30 |
| EU-25 | 32,1 | 31,1 | 29,7 | 28,7 | 27,1 | 26,3 | 25,8 |

Vir: EC, 2005. str. 88 in Taxation in the EU from 1995 to 2003-2006.

Efektivna davčna stopnja

Bolj kot nominalne davčne stopnje so za primerjavo pomembne efektivne davčne stopnje, ki jih morajo multinacionalne družbe za posamezno državo izračunati same. Za izračun efektivnih davčnih stopenj morajo multinacionalne družbe poznati podatke o dovoljenih amortizacijskih metodah, sistemih vrednotenja zalog, obravnavi zadržanih in razdeljenih dobičkov, o času v katerem mora družba plačati davčno obveznost, o stopnji preprečevanja dvojne obdavčitve dohodkov pravnih oseb itd.

Države v medsebojnem tekmovanju za pridobivanje novih investitorjev ne uporabljajo samo nizkih davčnih stopenj, ampak tudi širok spekter možnih odbitkov in ugodnosti za zniževanje davčnih osnov. Tako na izračun davčne osnove vpliva upoštevanje:

a) prihodkov v davčno osnovo

Davčne zakonodaje se med seboj razlikujejo glede na to, ali so v davčni osnovi upoštevani vsi prihodki ali pa so nekateri prihodki izvzeti. Nekateri države vključujejo med prihodke prihodke od podružnic, druge jih ne vključujejo, če so ti prihodki predmet obdavčitve v državi, v kateri poslujejo.

b) odhodkov v davčno osnovo

Davčne zakonodaje bolj kot prihodke med seboj razlikujejo priznavanje odhodkov v davčni osnovi. Davčne zakonodaje ločijo med odhodki, ki se v celoti ne priznajo kot davčni odhodki, in med odhodki, ki se le deloma ne priznajo kot davčni odhodki.

c) davčnih olajšav

Na višino efektivne davčne stopnje, poleg upoštevanja prihodkov oziroma odhodkov v davčni osnovi, vplivajo davčne olajšave. S tem v zvezi so pomembni vrsta davčnih olajšav, njihova višina ter pogoji, ki jih morajo družbe izpolnjevati, da so do njih upravičene.

V tabeli 2 so prikazane povprečne (povprečje po panogah) mejne efektivne stopnje davka (EDS) od dohodkov pravnih oseb v izbranih državah za velika in srednja podjetja v letu 2005.

Tabela 2: Primerjava povprečnih (povprečje po panogah) mejnih efektivnih stopenj davka (EDS) od dohodkov* v izbranih državah za velika in srednja podjetja v letu 2005 (v odstotkih)

| države | 2005 |
|------------------|------|
| Avstrija | 19,4 |
| Belgija | 21,4 |
| Češka | 17,7 |
| Danska | 19,8 |
| Finska | 22,9 |
| France | 33,3 |
| Nemčija | 36,6 |
| Grčija | 29,3 |
| Madžarska | 18,2 |
| Irska | 13,7 |
| Italija | 36,2 |
| Luksemburg | 21,9 |
| Nizozemska | 25,0 |
| Poljska | 20,2 |
| Portugalska | 13,5 |
| Slovaška | 9,1 |
| Španija | 27,3 |
| Švica | 17,0 |
| Velika Britanija | 21,7 |

Vir: Mintz et al., 2005, str. 6.

* Povprečna efektivna stopnja davka na dobiček prikazuje povprečno efektivno davčno stopnjo za gospodarstvo, ki je izračunana kot tehtano panožno povprečje (proizvodni in storitveni sektor).

Gornja tabela prikazuje povprečne narodnogospodarske efektivne davčne stopnje za velika in srednja podjetja v letu 2005. Med državami članicami Evropske unije sta imeli Nemčija in Italija najvišjo efektivno davčno stopnjo 36 odstotno, najnižjo 9,1 odstotno pa je imela Irska.

Primerjava nominalnih in efektivnih davčnih stopenj pokaže, da imajo nekatere države kljub višji nominalni stopnji zelo nizko efektivno davčno stopnjo, npr. Slovaška ima nominalno stopnjo 19 odstotno in efektivno stopnjo 9,1 odstotno, Portugalska 27,5 odstotno nominalno stopnjo in 13,5 odstotno efektivno stopnjo itd. To kaže na pomen različnih olajšav in hkrati opozarja, da nominalna davčna stopnja kot prvi signal »davčne prijaznosti« še zdaleč ni nujno tudi realni odraz dejanske obdavčenosti.

3. Dvojna obdavčitev davka od dohodkov pravnih oseb

Multinacionalna družba, ki posluje v eni od držav članic Evropske unije, je tej državi dolžna plačevati davek od dohodkov pravnih oseb po zakonodaji te države. Ko je dohodek ali premoženje ene multinacionalne družbe obdavčen v istem časovnem obdobju, z istimi ali podobnimi davki v dveh ali več državah, govorimo o mednarodnem dvojnem obdavčevanju.

Dvojno obdavčevanje, ki je posledica prekrivanja davčnih zakonodaj različnih držav, zelo slabo vpliva na tok investicij iz ene države pogodbenice v drugo državo pogodbenico in na splošno na katero koli interakcijo med dvema državama. Država mora problemu mednarodnega dvojnega obdavčevanja posvečati več pozornosti iz dveh razlogov:

- ker zavira mednarodno gospodarsko sodelovanje in
- ker se taka obdavčitev že navzven kaže kot nepravilna.

Mednarodno dvojno obdavčevanje onemogoča nemoteno in tekoče poslovanje podjetij, zato države ta problem rešujejo s sklepanjem dvostranskih sporazumov o izogibanju dvojnemu obdavčevanju dohodkov in premoženja. S sporazumom se državi dogovorita o tem, kako si bosta delili pravico do obdavčitve nekega dohodka oziroma premoženja svojih rezidentov, da bi kar najmanj ovirali prost pretok ljudi in kapitala med njima (Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja, 2004, str. 11).

S sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju se določajo nižje stopnje davka pri viru za tri vrste dohodkov: dividende, obresti in premoženjske pravice. V zvezi z drugimi vrstami dohodkov sporazumi o izogibanju dvojnemu

obdavčevanju ne govorijo o stopnji davka pri viru, temveč dodeljuje pravico do obdavčitve posameznih dohodkov eni in drugi državi pogodbenici.

Urejeno davčno področje v obeh državah je pogoj, da multinacionalne družbe sploh začnejo razmišljati o naložbah v posamezno državo. Za tuje multinacionalne družbe je pomembno, da jih obravnavajo kot domače družbe in da so ne glede na lokacijo poslovanja obdavčeni pravično.

4. Transferne cene

V razmerah širjenja in povezovanja trgov evropskega gospodarstva je slovenskim ponudnikom blaga ali storitev omogočen enakopraven nastop na evropskih trgih, na domačem trgu pa se pričakuje povečana tuja konkurenca. Zaradi tega se družbe o ustanavljanju odvisnih podjetij ne odločajo več na podlagi oddaljenosti, temveč na podlagi razpoložljive kakovosti in cene sredstev, potrebnih za njihovo poslovanje. Tako nastajajo povezane osebe v isti državi ali drugih državah, ki skupaj z matično družbo sestavljajo koncern. Povezane družbe so povezane z enotnim vodstvom obvladujoče družbe in so od nje tudi odvisne.

Lastniški vir v multinacionalkah¹ oblikuje enotno strategijo poslovanja, ki ga morajo pri svojem poslovanju upoštevati vse mednarodne družbe, kar ima za posledico, da si med seboj povezane družbe zaračunavajo poslovne učinke po cenah, ki se razlikujejo od tržnih cen. Cena, po katerih se znotraj podjetja ali skupine povezanih podjetij zaračunavajo nabave in prodaje poslovnih učinkov, se imenuje *prenosna* ali *transferna* ali *notranja cena*.

Transferne cene so posledica nastanka povezanih oseb, ki so praviloma večnacionalne, kar pomeni, da poslujejo prek podružnic ali stalnih poslovnih enot v različnih državah. Posledica mednarodnega povezovanja so premiki poslovnih učinkov iz ene države v drugo, kar povezanim družbam omogoča kar največji poslovni izid in uspešnost poslovanja v različnih državah.

¹ Multinacional enterprise – multinacionalna družba, multinacionalo podjetje in ne mednarodno podjetje, kar bi pomenilo international enterprise. Zaradi pravne nekonsistentnosti pojma podjetja (objekt prava) je pravilneje govoriti o multinacionalni družbi oziroma multinacionalki.

Temeljni cilj multinacionalne družbe pri oblikovanju transfernih cen je maksimiranje dobička skupine družb kot celote in ne posamične družbe ali njenega dela. Multinacionalne družbe zmanjšujejo plačilo davka od dobička tako, da prodajajo proizvode oziroma storitve v države z relativno nižjo efektivno stopnjo davka od dohodkov po najnižji možni transferni ceni in uvažajo v države z relativno višjo stopnjo obdavčitve dobička s čim višje določenimi transfernimi cenami. Tako se poveča izkazani dobiček v državah z relativno nižjo efektivno stopnjo obdavčitve, medtem ko se zniža izkazani dobiček v državah z relativno višjo efektivno stopnjo obdavčitve (Kuhar, 2003, str. 31–32). Prihranek pri plačilu davka od dohodkov pravnih oseb se zaradi oblikovanja transfernih cen lahko izrazi:

$$TS = (P_2 - P_1) (t_1 - t_2); \quad t_1 > t_2$$

Pri tem pomeni:

TS - maksimalni prihranek plačila davka od dohodkov pravnih oseb v obeh državah;

P₂ - visoka prenosna cena;

P₁ - nizka prenosna cena;

t₂ - stopnja obdavčitve dobička v državi uvoznici;

t₁ - stopnja obdavčitve dobička v državi izvoznici.

Države nočejo in si tudi ne dovolijo, izgubiti pomemben delež prihodkov iz naslova davkov od dobička, zato si davčne uprave prizadevajo pri preučevanju transfernih cen čim nadrobneje preučiti njihovo organiziranost, poslovne aktivnosti, sprejete strategije in cilje. Velika težava pri tem je, da lahko mednarodne družbe dejavnosti svojih povezanih družb usklajujejo na globalni ravni, medtem ko so davčne uprave omejene na geografski prostor posamezne države, kar jim povzroča veliko pravnih težav in omejuje njihovo učinkovitost. Eden od ciljev mednarodne družbe je tudi skupno maksimiranje dobička pri davkih, zato obvladujoča družba odvisnim družbam narekuje naloge, ki so v nasprotju z zakonodajo glede transfernih cen, ki veljajo v državi, kjer so zavezanci za plačilo davka od dobička.

4.1 Neodvisno tržno načelo

Države članice Evropske unije so za določanje transfernih cen prevzele osnovno načelo za določanje transfernih cen neodvisno tržno načelo (*arm's length principle*)², ki je opredeljeno v drugem odstavku 9. člena Vzorčnega sporazuma OECD in pravi, da:

».....se v primerih, ko (če) se prodajni ali finančni pogoj, dogovorjeni med povezanimi osebami, razlikujejo od pogojev, pri katerih bi poslovali neodvisni podjetji, dobiček, ki bi lahko nastal iz tega razmerja, pa ni nastal, vključi v dobiček podjetja, kateremu pripada, in ustrezno obdavči«.

Neodvisno tržno načelo je načelo, po katerem sme davčni organ popraviti dobiček povezane družbe, če so bili pogoji, ki obstajajo med povezanimi osebami drugačni, kot bi obstajali, če bi šlo za poslovanje med neodvisnimi družbami. Tako določilo je v sporazumu vsebovano zato, ker v primerih, ko gre za poslovne odnose med povezanimi osebami, pogoji poslovanja ne izražajo zmeraj običajnih tržnih pogojev. Poleg Vzorčnega sporazuma OECD in njegovega komentarja so bila v letih 1979 in 1984 ter 1995/1996 sprejete smernice, ki govorijo o problematiki pretvorbe transfernih cen med mednarodno povezanimi družbami v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Osnova za uporabo neodvisnega tržnega načela pri poslih med povezanimi osebami so ustrezne informacije o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Do takšnih informacij pa pridemo tako, da izvedemo primerjalno analizo bistvenih dejavnikov, ki določajo primerljivost med posameznimi transakcijami.

4.2 Metode za določanje transfernih cen

Multinacionalne družbe morajo pri medsebojnem poslovanju upoštevati primerljive tržne cene, to so cene, ki bi jih dosegle na trgu nepovezanih oseb. S pomočjo metod za določanje transfernih cen je mogoče ugotoviti, ali so pogoji,

² Arm's length principle – neodvisno tržno načelo – vsebina tega načela v bistvu pomeni neodvisne tržne pogoje oziroma neodvisno tržno ceno kot merilo oziroma kriterij za ugotavljanje odklonskosti transfernih cen. Izraz normalen ni pravno in ekonomsko ustrezen, čeprav v tem kontekstu ne bi bil napačen. Pravno in ekonomsko je - ob upoštevanju namena transfernih cen - pravilneje govoriti o neodvisnih pogojih (pojem neodvisna cena je lažje in pravilneje opredeljiv kot pa normalna cena).

ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami, skladni z neodvisnim tržnim načelom.

Metode za ugotavljanje transfernih cen so določene s smernicami OECD in se delijo na standardne transakcijske metode (metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške) in metode, ki temeljijo na transakcijskem dobičku (metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička). V večini držav evropske skupnosti njihove zakonodaje dajejo prednost standardnim metodam.

4.3 Vsebina dokumentacije o transfernih cenah

Multinacionalne družbe morajo razpolagati s dokumentacijo, s katero dokazujejo, da so transferne cene oblikovane po neodvisnem tržnem načelu. Vse multinacionalne družbe si morajo prizadevati, da so njihove transferne cene za davčne namene usklajene s tržnim načelom, v skladu s podatki, do katerih je lahko prišel v času ugotavljanja transfernih cen.

V večini držav članic OECD je dokazno breme glede transfernih cen na strani davčnega organa; v nekaterih državah se breme dokazovanja prenese na davčnega zavezanca, posebno ko davčni zavezanec odda napačno ali zavajajočo davčno napoved, ko ne zagotovi ustrezne dokumentacije ali ne sodeluje z davčnim organom. Za države, v katerih je breme dokazovanja na strani davčnega zavezanca, velja, da se dokazno breme lahko pravno ali pa dejansko prenese na davčno upravo, če davčni zavezanec predloži ustrezno dokumentacijo, ki dokazuje upravičenost uporabljenih metode oblikovanja transfernih cen.

4.4 Pravna podlaga transfernih cen v Sloveniji

V Sloveniji je področje davka od dohodkov pravnih oseb urejeno z Zakonom o davku od dohodkov pravnih oseb. S sprejetjem Zakona o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1, ki je začel veljati leta 2005, smo v Sloveniji dobili zakonodajo, v kateri so bile prvič podrobneje določene povezane osebe, uvedene metode za njihovo ugotavljanje v smislu Smernic OECD, metodologija določanja primerljivih tržnih cen in zahteve po ustrezni dokumentaciji. Osnovni namen sprejete zakonodaje je bil preprečiti neobdavčeno odlivanje dobičkov oz. dohodkov prek povezanih oseb v tujino oziroma izogibanje izkoriščanja ugodnejšega davčnega položaja v poslovanju med subjekti, ki so rezidenti

Republike Slovenije. Novi Zakon o davku o dohodkov pravnih oseb-2 (v nadaljevanju ZDDPO-2), ki velja od 01.01.2007, ohranja davčno obravnavanje transfernih cen, razširja davčno osnovo z dohodki, ki neupravičeno niso bili vključeni vanjo, zagotavlja večjo pravno varnost, zmanjša se administrativna obremenitev itd.

Z namenom preprečitve neobdavčenega odlivanja dobičkov oziroma dohodkov v tujino, ZDDPO-2 podrobno obravnava transakcije med rezidenti in nerezidenti (v nadaljevanju »mednarodne transakcije«) in transakcijami med rezidenti RS in rezidenti in drugimi osebami s sedežem v Republiki Sloveniji (v nadaljevanju »mednarodne transakcije«). Povezane osebe v mednarodnih transakcijah so opredeljene v 16. členu ZDDPO-2, medtem ko so povezane osebe v domačih transakcijah opredeljene v 17. členu ZDDPO-2.

Kadar imamo opraviti s povezanimi osebami, se skladnost izkazanih vrednosti povezanih transakcij ugotavlja s primerljivimi tržnimi cenami, ki bi bile v enakih ali primerljivih okoliščinah dosežene med nepovezanimi osebami. Neskladja med izkazanimi transfernimi in primerljivimi tržnimi cenami vplivajo na davčno osnovo pri osebah, vključenih v povezane transakcije. V slovenski davčni zakonodaji obstaja pravilo, da je v takih primerih treba vedno izvesti ustrezne prilagoditve prihodkov oziroma odhodkov, razen če zakon tega ne določa drugače. Taka ureditev velja le za transakcije med rezidenti RS po ZDDPO-2, ob izpolnitvi predpisanih pogojev. Sicer pa velja pravilo, da izvedena prilagoditev transfernih cen na vrednost primerljivih tržnih cen ne sme privedi do dvojne obdavčitve: povečanje prihodkov pri eni osebi mora privedi do povečanja odhodkov pri drugi povezani osebi in obratno. S tem se zasleduje načelo preprečevanja dvojne obdavčitve kakor tudi enakega obravnavanja dejstev, ki gredo v dobro in breme davčnega zavezanca (Kuhar, 2006, str. 31 - 32).

V ZDDPO-2 je uveden institut prikritega izplačila dobička, ki je neposredno povezan s poslovanjem med povezanimi osebami. Za prikrito izplačilo se šteje vsako nadomestilo, ki ga zagotovi izplačevalec povezanim osebam in zlasti:

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

Jožica Grivec
**Harmonizacija davka od dohodkov
pravnih oseb v Evropski uniji**

Osebe, ki opravljajo zgoraj navedene transakcije s povezanimi osebami in ne izpolnjujejo pogojev za oprostitev iz 70. člena ZDDPO-2, morajo obračunati davčni odtegljaj od razlike med vrednostjo primerljivih tržnih cen in izkazano vrednostjo transakcij. Davčni odtegljaj obračunajo po stopnji 15 odstotkov oziroma po stopnji iz sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju.

Davčni zavezanci, ki poslujejo s povezanimi osebami, morajo razpolagati s dokumentacijo, iz katere je razvidna usklajenost njihovih transfernih cen s primerljivo tržno ceno. Davčni zavezanci, ki poslujejo s povezanimi osebami v mednarodnih transakcijah, morajo zagotavljati in hraniti podatke o povezanih osebah, obsegu in vrsti poslovanja z njimi ter o določitvi primerljivih tržnih cen v roku in na način, ki ga določa 382. člen Zakona o davčnem postopku-2. Davčnim zavezancem, ki poslujejo v domačih povezanih transakcijah, pa ni treba vnaprej pripravljati dokumentacije v zvezi s transfernimi cenami, temveč jo predložijo na zahtevo davčnega organa.

Primer prikritega dobička in njegova obdavčitev

Rezident Republike Slovenije BALON d.o.o. Ljubljana razpolaga z neopredmetenim sredstvom - blagovno znamko in ga proda za 100.000,00 EUR povezani osebi ŠOTOR d.o.o. s sedežem na Kajmanskih otokih, ki potem kot prodajalka licenc za izkoriščanje neopredmetenih sredstev pridobiva prihodke. BALON d.o.o. Ljubljana je vložil v raziskavo in razvoj neopredmetenega sredstva 2.000.000,00 EUR in ocenjena neto sedanja vrednost bodočih donosov iz naslova prenesenega neopredmetenega sredstva znaša najmanj toliko, kot so znašali stroški v zvezi z ustvarjanjem neopredmetenega sredstva.

Izračun:

Družba BALON d.o.o., ki je rezident Republike Slovenije, mora od razlike med zaračunano transferno ceno in primerljivo tržno ceno izračunati, odtegniti in plačati davčni odtegljaj.

$$\begin{aligned} \text{Prikrito izplačilo dobička} &= \text{Primerljiva tržna cena} - \text{transferna cena} \\ 1.900.000,00 \text{ EUR} &= 2.000.000,00 \text{ EUR} - 100.000,00 \text{ EUR} \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Davčni odtegljaj (davek)} &= \text{prikrito izplačilo dobička oz. davčna osnova} \times \text{davčna stopnja} \\ 285.000,00 \text{ EUR} &= 1.900.000,00 \text{ EUR} \quad \times \quad 15 \% \end{aligned}$$

Iz primera je razvidno, da se razlika med primerljivo tržno ceno in transferno ceno v višini 1.900.000,00 EUR šteje za prikrito izplačilo dobička. Družba BALON d.o.o. mora za ugotovljeno razliko povečati davčno osnovo, hkrati pa obračunati davčni odtegljaj po stopnji 15 %, ker Republika Slovenija in Kajmanski otoki, nimata sklenjenega sporazuma o izogibanju dvojnega obdavčevanja. Izračunani davčni odtegljaj znaša 285.000,00 EUR.

5. Davčni problemi čezmejnega poslovanja mednarodnih podjetij

Vse več multinacionalnih družb dojema trg članic Evropske unije kot enotni trg, saj so gospodarske aktivnosti urejene z evropskimi akti, katerih cilj je spodbujati in olajšati čezmejno dejavnost podjetij. Ker je namen multinacionalnih družb doseči največjo možno učinkovitost poslovanje, zato ustanavljajo podružnice v državah članicah Evropske unije, davčna vprašanja pa ostanejo v izključni pristojnosti matične države. Vsaka država v skladu s svojimi pravili obdavči podružnice, ki imajo v njej sedež, pri čemer pa zaradi neusklajenosti davčnih sistemov med članicami Evropske unije prihaja ne samo do različnih stopenj obdavčitve, ampak tudi do precejšnih stroškov za družbe, ko le-te izračunavajo davčne osnove za vsako podružnico.

Multinacionalne družbe, ki poslujejo na celotnem območju Evropske unije, povzročajo na eni strani z uporabo transfernih cen pri določanju davčnih osnov davčnim oblastem velike težave, na drugi strani pa se mednarodne družbe srečujejo z množico predpisov, s katerimi vsaka davčna oblast brani svojo davčno osnovo. Ti problemi so privedli do naslednjih predlogov skupinske obdavčitve (Fortuna, 2006, str. 58 -59):

- sistem obdavčenja po pravilih sedeža,
- skupna konsolidirana davčna osnova,
- evropski davek na dohodek pravnih oseb,
- skupna konsolidirana davčna osnova.

Sistem obdavčenja po pravilih sedeža

Sistem obdavčenja po pravilih sedeža temelji na predpostavki, da bi skupina multinacionalne družbe, ki bi bila aktivna v več državah članicah Evropske unije,

izračunavala davčno osnovo skupine v skladu z davčnim sistemom države, v kateri je sedež matičnega družbe.

Sistem obdavčenja po pravilih sedeža bi multinacionalnim družbam poenostavilo davčno obravnavanje celotnega sistema, saj bi multinacionalna družba pri določanju davčne osnove upoštevala zakonodajo matične države. Vsaka sodelujoča država bi po tem modelu obdržala pooblastila za določanje stopenj za del obdavčljivega dobička, ki bi ji bil dodeljen.

Izhodišče sistem obdavčenja po pravilih sedeža se kaže v neobveznosti. Če se multinacionalna družba ne bi vključila v ta model, bi se davčna osnova in obdavčitev podružnic multinacionalnih družbi določili na podlagi zakonodaje gostujočih držav.

Enotna konsolidirana davčna osnova

Sistem enotna konsolidirana davčna osnova temelji na predpostavki, da bi multinacionalna družba izračunala skupno davčno osnovo za celotno skupino povezanih podjetij na podlagi vnaprej dogovorjenih skupnih davčnih pravil. Davčna osnova bi se razdelila po državah, kjer se nahajajo posamezne družbe mednarodne družbe, po določenem ključu, npr. vrednost premoženja ali stroški dela in plač, davčna osnova za DDV, ipd. Država članica Evropske unije bi nato določila svojo davčno stopnjo za tisti del davčne osnove, ki ji pripada iz aktivnosti mednarodnega družbe njenem ozemlju.

Sistem enotna konsolidirana davčna osnova bi (Fortuna, 2006, str. 67):

- občutno zmanjšal stroške izpolnjevanja davčnih predpisov za družbe, ki delujejo v več državah članicah Evropske unije;
- odpravil probleme z določanjem transfernih cen pri povezanih osebah;
- dovolil poravnavo dobičkov in izgub povezanih podjetij oziroma čezmejne prenose izgub;
- poenostavil mednarodno restrukturiranje družb (združitve, delitve...) z davčnega vidika;
- odpravil precej položajev, ki imajo za posledico dvojno obdavčitev, in prispeval k večji učinkovitosti, poenostavitvi in transparentnosti sistemov obdavčitve dohodkov pravnih oseb ter približevanju različnih sistemov obdavčitve dohodkov pravnih oseb držav članic Evropske unije.

Evropski davek na dohodek pravnih oseb

Sistem evropski davek na dohodek pravnih oseb bi pomenil nadgradnjo sistema enotna konsolidirana davčna osnova. S sistemom evropski davek na dohodek pravnih oseb se bi popolnoma uskladile davčne osnove in davčne stopnje, pri čemer bi davčni prihodki pripadali Evropski uniji za kritje njenih izdatkov, davek pa bi bil avtonomni davek Evropske unije.

Enotna harmonizirana davčna osnova

Sistem enotna harmonizirana davčna osnova je podoben sistemu enotna konsolidirana davčna osnova. Po sistemu enotna harmonizirana davčna osnova bi sledila popolna harmonizacija davčne osnove. Davčna osnova bi bila usklajena, davki pa bi pripadali državam članicam. Sistem enotna harmonizirana davčna osnova bi bil obvezen za vse mednarodne družbe, ker predvideva zamenjavo obstoječih davčnih obremenitev gospodarskih družb s skupno evropsko obremenitvijo.

Predlagane rešitve, kot izenačevanje davčnih stopenj davka od dohodkov pravnih oseb, uvedba evropskega davka na dohodek pravnih oseb in uvedba enotne, harmonizirane in obvezne davčne stopnje, še niso bile sprejete, zato države članice Evropske unije še vedno obdavčujejo dohodek pravnih oseb v skladu z njihovimi domačimi predpisi. Države članice Evropske unije zavzemajo stališče, da bi se države članice Evropske unije morale prizadevati za vzpostavitev poenotenega sistema, kar bi bistveno izboljšalo področje obdavčevanja posameznih družb. Poslovanje držav članice Evropske unije v poenotenem sistemu bi zaradi nižjih davčnih obremenitev in odprave neskladij sedanjega skupnega trga postalo lažje, jasnejše in učinkovitejše, hkrati pa bi se zmanjšale lokalne neučinkovitosti.

5.1 Enotna konsolidirana osnova za davek od dohodkov pravnih oseb v državah članicah Evropske unije

Cilj evropske politike je pospešeno poslovanje multinacionalnih družb na enotnem trgu držav članic Evropske unije, za kar je treba odpraviti ovire pri obdavčitvi podjetij pri njihovih čezmejnih aktivnostih. Države članice Evropske unije morajo na enotnem trgu sodelovati in razvijati svoje davčne sisteme v isto smer, saj pomeni harmonizacija davkov pogoj za uresničevanje prostega

pretoka blaga, storitev, kapitala in oseb. S primarnimi in sekundarnimi predpisi zagotavljajo organi Evropske unije davčno harmonizacijo držav članic in zato obstajajo tudi drugi razlogi, kot npr.: odprava dvojnega obdavčevanja, prepoved diskriminacije, poenostavitev poslovanja, izboljšanje položaja malih in srednjih podjetij, varstvo okolja, aktivna politika zaposlovanja in podobno (Davčni bilten, 2002, str. 34). V prvi polovici leta 2008 bo Evropska komisija predlagala uvedbo enotne konsolidirane osnove za davek na dohodek pravnih oseb, ki pa naj ne bi začel veljati pred letom 2010. Z uvedbo enotne konsolidirane osnove za davek na dohodek pravnih oseb bi prišlo do poenotenje davčne osnove, tako da bi se družbam, ki imajo podružnice v več državah članicah Evropske unije, zmanjšali stroški prilagajanja in izvajanja davčnih predpisov v raznih državah Evropske unije, višina davčnih stopenj pa bi ostala še naprej v domeni posameznih članic.

Pri predlogu Evropske komisije o uvedbi enotne konsolidirane osnove za davek na dohodek pravnih oseb se pa pojavi problem, kateri nacionalni davčni sistem vzeti za osnovo. Če bo na primer vzeta davčna osnova v Nemčiji ali Franciji, bo to za napredne in davčno bolj konkurenčne države kot so Estonija, Litva, Latvija, Slovaška, Malta, Ciper, Irska, pomenilo velik korak nazaj. Navedene države bi imele manjši pritek neposrednih tujih investicij in portfeljskih investicij, saj so te države danes lokacijsko privlačne za investitorje ne samo zaradi nižjih davčnih stopenj, temveč zaradi bolj prijazne in enostavne davčne zakonodaje. Enotna konsolidirana osnova za davek od dohodkov pravnih oseb bi bila smiselna, če bi šla v smeri ureditve v najbolj naprednih državah na tem področju. Postavi pa se vprašanje, ali bodo velike in konzervativne članice Evropske unije zaradi strahu pred izgubo davčnih prihodkov navdušene nad takšnim poenotenjem, čeprav bi njihove družbe in zaposleni s tem največ pridobili, prav tako pa tudi davčni prihodki.

6. Zaključek

Eden večjih davčnih problemov današnjega časa je problem obdavčitve povezanih oseb in kako naj se vrednotijo transakcije med njimi. Z vstopom na enotni trg Evropske unije in vse večjo globalizacijo multinacionalne družbe izkoriščajo s tem pridobljene prednosti, tako na domačem kakor tudi na mednarodnem trgu. Svoje cilje dosegajo z določanjem transfernih cen, s katerimi

lastniki multinacionalne družbe zasledujejo različne cilje, med katerimi je najpomembnejši maksimizacija dobička skupine povezanih podjetij kot celote, pri tem pa morajo multinacionalke delovati po obstoječih zakonih in pravilih posamezne države. Drugi cilj je povečanje tržnega deleža na izbranem trgu, zmanjšanje stroškov uvoznih dajatev, izkoriščanje državnih subvencij, zmanjšanje vpliva ekonomskih omejitev, ipd.

Za multinacionalne družbe so pomembni: nominalna in efektivna davčna stopnja, definicija davčne osnove in izogibanje dvojnemu obdavčenju. Nominalna davčna stopnja je najosnovnejše merilo davčne konkurence, zaradi katere se je nominalna davčna stopnja v 25 državah članicah Evropske unije v letih med 2000 in 2006 znižala iz 32,0 odstotkov na 25,8 odstotkov. V medsebojnem tekmovanju za privabljanje kapitala države ne uporabljajo samo nizkih davčnih stopenj, temveč tudi spekter možnih odbitkov in možnosti za ugotavljanje davčnih osnov. Pri ugotavljanju davčne osnove države uporabljajo različne kombinacije ukrepov: pospešeno amortizacijo, zniževanje davčne osnove za določen odstotek vrednosti investicije, oprostitev plačila davka na reinvestirane dobičke, davčne počitnice, posebne sektorske ali geografske spodbude itd. Nekoliko manjši pomen ima sistem za izogibanje dvojnemu obdavčenju. Hčerinska podjetja morajo v tujini plačevati davek državi, v kateri poslujejo, hkrati pa so dobički teh hčerinskih družb prikazani v bilancah matičnega podjetja. Kadar so hčerinski dobički podvrženi tudi plačilu dobička v matični državi, pride do dvojnega obdavčevanja. Države med seboj sklepajo sporazume o izogibanju dvojnemu obdavčenju, s katerim se državi dogovorita o odpravi dvojne obdavčitve dohodkov in kar pomeni tudi večjo pravno varnost rezidentov.

Multinacionalne družbe, ki poslujejo v več državah, morajo spoštovati in izvajati zahteve različnih davčnih sistemov, kar jim nemalokrat povzroča več težav in stroškov kot multinacionalnim družbam, ki poslujejo le v eni sami državi. Davčne oblasti pa se srečujejo s problemi tako na ravni davčne politike kot njenega izvajanja. Zaradi navedenega bi morala Komisija Evropske unije kar najhitreje izpeljati projekt enotna konsolidirana davčno osnovo za davek od dohodkov pravnih oseb. Sprejeti projekt bi multinacionalnim družbam, ki imajo podružnice v več državah, zmanjšal stroške prilagajanja in izvajanja davčnih predpisov v posameznih državah ter jim omogočil večje čezmejno poslovanje.

Jožica Grivec
**Harmonizacija davka od dohodkov
pravnih oseb v Evropski uniji**

Jožica Grivec je po osnovni izobrazbi diplomirana ekonomistka. Leta 2002 se je vpisala na specialistični študij Javne uprave na Fakulteti za upravo Univerze v Ljubljani, ki ga zaključila leta 2005. Še istega leta je na isti fakulteti vpisala na magistrski študij Uprave. Od leta 1999 je zaposlena kot davčna inšpektorica na Davčni upravi Republike Slovenije.

Literatura

- Beeton Danny, Bulloch Sarah: *European Transfer Pricing: Steering a Way Through. Tax planning: International transfer pricing*, Washington, D.C., 07/01. Beeton Danny, Bulloch Sarah: *European Transfer Pricing: Steering a Way Through*.
- *Directory of Community legislation in for-Taxation, Corporate income taxes*. European Commission.
- URL: «http://europa.eu.in/comm/taxation_customs/common/legislation/legislation/legislation/taxation/index.en.htm«. 07.05.2007.
- Fortuna, M. (2006): O harmonizaciji davka od dohodkov pravnih oseb v Evropski uniji: *Revizor*, revija o reviziji, 2006, letnik XVII, št. 11/06, str. 51-75.
- Fuest, C. (2002): *Corporate Tax Coordination in the European Internal Market and the Problem of "Harmful" Tax Competition*, University of Cologne, Köln, 2002, 28. str.
- Ključanin, E., Zemljič, M. (2004): *Konvencije o izogibanju dvojnega obdavčevanja dohodka in premoženja*. GV Založba. Ljubljana.
- Kovač, M. (2001): *Problematika transfernih cen pri povezanih družbah z vidika obdavčevanja pravnih oseb*. Davčno-finančna praksa, Maribor, 6, str. 13-17.
- Kuhar, Š. (2003): *Transferne cene – mednarodni davčni problem*. Davčni bilten, Ljubljana, april 2003, letnik 4, št. 3 - 4, str. 31 - 34.
- Kuhar Š. (2006): *Nova ureditev transfernih cen, dosedanja praksa in primerjava s tujino*. Davčno izobraževalni inštitut. 18. davčno izobraževalni dnevi, 2006, str. 25 - 41.
- *Mednarodni računovodski standardi. Mednarodni računovodski standard 12*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 2001.
- Mintz J. M., D. Chen, Y. Guillemette and F. Poschmann. 2005. *CD Howe Institute Comentary: The 2005 Tax competitiveness report: Unleashing the Canadian tiger*, CD Howe Commentary No. 216.
URL: «http://www.cdhowe.org/pdf/commentary_216.pdf».

Jožica Grivec

**Harmonizacija davka od dohodkov
pravnih oseb v Evropski uniji**

- Monetary Affairs: Report on taxation of undertaking in the European Union: a common consolidated corporate tax base, 2005.
- Moussis, N. (1999): Evropska unija. Littera picta, Ljubljana.
- Petauer, B. (2005): Transferne cene. Legat, Lesce.
- Pravilnik o transfernih cenah. Uradni list RS, št. 141/06.
- Priročnik za inšpiciranje transfernih cen. Interno gradivo Ministrstva za finance. Ljubljana: DURS, 2007.
- Štemberger, M. (2002): Evropska skupnost in Evropska Unija. Davčni bilten, 2002, letnik 3, številka 9, str. 33 -34.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb - ZDDPO-1. Uradni list RS, št. 40/04, 139/04, 108/04.
- Zakon o davku od dohodkov pravnih oseb –ZDDPO-2. Uradni list RS, št. 117/06.
- Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2. Uradni list RS, št. 117/06.

SUMMARY

**HARMONISATION OF CORPORATE INCOME TAX IN
EUROPEAN UNION**

The European Union is a developing union of countries, based on legally-binding treaties. Member states of the EU must participate in the common market and develop tax systems in the same direction by forming common directives. In this way they will be able to fulfil all four basic principles: free movement of goods, services, capital and people.

Expansion and connection of European economic markets provide equal presence on European markets for all goods and service suppliers. Decision for founding subsidiary companies is not taken on the basis of distance any more, but rather on the basis of available quality and service cost needed for the operations of subsidiaries.

The development of multinational corporations increasingly influences European economy, member states and lives of people. Economic activities of multinationals which operate on the common market of the EU are regulated by European acts stimulating and facilitating cross-border operating activities. The goal of multinational corporations is to achieve the best possible performance of operation; therefore, new subsidiaries are established in other member states while tax issue remain in the exclusive jurisdiction of home member state. Each member state taxes the subsidiaries headquartered on its territory in compliance with its national law, however the incongruence of tax systems among member states causes not only different taxation rates, but for multinational corporation this represents also considerable costs related to tax basis calculation for each subsidiary.

Different tax systems in member states of the EU influence business policy of individual companies: in which country they should run operations and in which country they should make higher profit. The achieved profit of the company depends on operation performance of the company, whereas the tax rate depends on the interpretation of legislation on tax on income of legal persons and regulations which indirectly determine the basis for tax calculation.

In determining the profit of multinational corporations the important factors are: tax rate, tax basis definition and double taxation avoidance. Tax rate is one of the elements which influence the corporation's decision

where to show the relatively higher profit, and at the same time it is the main tool to measure tax competition.

Multinational corporations operating in a particular member state does not depend only on low tax rates but also on numerous tax reliefs and possibilities of tax basis calculation. In calculating tax basis, member states use different combinations of measures: accelerated depreciation, tax basis reduction for a fixed percentage of investment value, tax exemption on reinvested profits, tax holidays, special sector or geographical incentives etc..

Multinational corporation operating in one of the member states must pay profits according to the legislation of the member state in which they are established. International double taxation occurs when more than one state impose a comparable tax in the same period on the income or property of a multinational corporation.

International double taxation has a bad influence on the operations flow from one member state to another; consequently, member states have been increasingly paying attention to this issue. It is important for multinational corporations with international businesses that their home member state has entered the agreements on tax evasion with the member states in which they operate. Only a well-regulated tax field in both member states will convince multinational corporations to consider investments in a particular member state. It is important to consider foreign multinational corporations as domestic investors and to impose fair tax rate regardless of the location of the investment. By entering agreements on double taxation avoidance, member states wish to show that they are ready for and open to foreign companies.

Transfer prices also influence "transfer" of profit from one member state to another, as a multinational corporation can increase or reduce their final profit. Multinational corporation profit is transferred from the member state with higher tax burden into the one with lower tax burden.

Transfer prices are prices which are used to sell business effects between connected people and only occur in business transactions between connected people, but are not necessarily connected to tax evasion. Multinational corporations use transfer prices to reach different goals, the most important being the maximization of the profit of the multinational corporation. Consequently, the multinationals must operate according to valid laws and rules of a particular member state. The secondary goals are market share growth on a chosen market, reduction

of import duties costs, exploitation of state subsidies, reduction of the influence of economic restrictions etc..

Multinational corporations operating on the whole territory of the EU cause a lot of problems to tax authorities by using transfer prices in tax basis calculation in individual member states. On the other hand, multinational corporations deal with a multitude of regulations which are used by tax authorities to protect their tax bases. Because of all that, new ideas about different systems for group taxation of the tax basis were presented. The suggested solutions were not adopted, and member states keep imposing income of legal persons in compliance with national regulations.

A proposition for a united consolidated tax basis for taxation of income of legal persons is in course of preparation. United consolidated tax basis system would be later followed by a complete harmonization of tax basis, which would reduce costs of adaptation and reduce possibilities of double taxation for multinational corporations having operating subsidiaries in several member states.

Introduction of the proposal on united consolidated tax basis for taxation of income of legal persons gives rise to one issue, namely which national tax system should be used for tax basis calculation. If tax basis used was the one from less developed member states, it would mean a large step back for more advanced member states and those states which are more competitive in the tax field. On the other hand, the developed member states wish for the harmonization of tax systems because due to high tax rates their national capital flows off to the member states attractive for investors not only for their lower tax rates but also for user-friendly and simpler tax legislation.