Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave

JULIJ 2010

OECD

REPUBLIKA SLOVENIJA
MINISTRSTVO ZA FINANCE

Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave

22. JULIJ 2010

Za kakovost prevoda in njegovo skladnost z besedilom dela v izvirnem jeziku so izključno odgovorni avtorji prevoda. Ob kakršni koli neskladnosti med izvirnim delom in prevodom se za veljavno šteje le besedilo izvirnega dela.

ORGANIZACIJA ZA EKONOMSKO SODELOVANJE IN RAZVOJ

OECD je edinstvena organizacija, v kateri države s skupnim delovanjem obravnavajo gospodarske, družbene in okoljske izzive globalizacije. Poleg tega se OECD nahaja v ospredju prizadevanj, s katerimi želi razumeti in pomagati državam pri oblikovanju odgovorov na nove razvojne dosežke in izzive, kot so korporativno upravljanje, informacijsko gospodarstvo in starajoče se prebivalstvo. Organizacija ponuja okolje, v katerem lahko države primerjajo izkušnje pri oblikovanju politik, iščejo odgovore na skupne težave, ugotavljajo primere dobre prakse in delujejo v luči usklajevanja nacionalnih in mednarodnih politik.

Države članice OECD so: Avstralija, Avstrija, Belgija, Kanada, Čile, Češka republika, Danska, Estonija, Finska, Francija, Nemčija, Grčija, Madžarska, Islandija, Irska, Izrael, Italija, Japonska, Koreja, Luksemburg, Mehika, Nizozemska, Nova Zelandija, Norveška, Poljska, Portugalska, Slovaška republika, Slovenija, Španija, Švedska, Švica, Turčija, Združeno kraljestvo in Združene države. Evropska skupnost sodeluje pri delu organizacije OECD.

Založništvo OECD skrbi za razširjanje rezultatov statističnih dognanj ter raziskav na področju gospodarskih, družbenih in okoljskih zadev ter za konvencije, smernice in standarde, za katere so se dogovorile njene članice.

Popravek publikacij organizacije OECD se nahaja na spletu na: *www.oecd.org/publishing/corrigenda*.

Izvirnika v angleščini in francoščini je objavil OECD z naslovoma:
OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010/ Principes de l'OCDE applicables en matière de prix de transfert à l'intention des entreprises multinationales et des administrations fiscales 2010
© 2010 OECD
Vse pravice pridržane.

© 2012 Ministrstvo za finance, Slovenija, za to slovensko izdajo

Ta dokument in vsi zemljevidi v njem ne vplivajo na status nobenega ozemlja ali suverenost nad njim, določitev mednarodnih mej ali ime katerega koli ozemlja, mesta ali območja.

Uvodna opomba

Te smernice so spremenjena izdaja Poročila OECD za določanje transfernih cen in mednarodna podjetja (1979). Odbor za fiskalne zadeve jih je sprejel 27. junija 1995, Svet OECD pa je 13. julija 1995 odobril njihovo objavo.

Od izvirne različice so bile te smernice dopolnjene s:

- poročilom o neopredmetenih sredstvih in storitvah, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 23. januarja 1996 [DAFFE/CFA(96)2] in bil z njim 11. aprila 1996 seznanjen Svet [C(96)46], ki je vključeno v VI. in VII. poglavje,

- poročilom o dogovorih o delitvi stroškov, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 25. junija1997 [DAFFE/CFA(97)27] in bil z njim 24. julija 1997 seznanjen Svet [C(97)144], ki je vključeno v VIII. poglavje,

- poročilom o navodilih za spremljanje izvajanja postopkov po Smernicah OECD za določanje transfernih cen in vključevanje poslovne skupnosti [DAFFE/CFA/WD(97) 1 1/REV 1], ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 24. junija 1997 in bil z njim seznanjen Svet 23. oktobra 1997 [C(97)196], ki je vključeno v prilogah,

- s poročilom o smernicah za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 30. junija 1999 [DAFFE/CFA(99)3 1] in bil z njim seznanjen Svet 28. oktobra 1999 [C(99)138], ki je vključeno v priloge,

- poročilom o vidikih določanja transfernih cen za preoblikovanje poslovanja, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 22. junija 2010 [CTPA/CFA(2010)46] in odobril Svet 22. julija 2010 [Annex I to C(2010)99], ki je vključeno v IX. poglavje.

Poleg tega smo te smernice dopolnili s/z:

- izboljšano različico IV. poglavja, ki jo je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 6. junija 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1], in posodobljeno različico Uvodne opombe in Predgovora, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 22. junija 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1] ter odobril Svet 16. julija 2009 [C(2009)88],

- popravljeno različico I., II., in III. poglavja, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 22. junija 2010 [CTPA/CFA(2010)55] in odobril Svet 22. julija 2010 [Annex I to C(2010)99], in

- izboljšano različico Uvodne opombe, Predgovora, Glosarja, poglavij IV. – VIII. ter prilog, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 22. junija 2010 [CTPA/CFA(2010)47] in odobril Svet 22. julija 2010 [Annex I to C(2010)99].

Smernice bomo dopolnili z dodatnimi poglavji, v katerih bomo obdelali še druge vidike določanja transfernih cen, jih občasno pregledali in po potrebi spreminjali.

Kazalo

Predgovor 16

Glosar 22

I. poglavje

Neodvisno tržno načelo

A. Uvod 30

B. Opredelitev neodvisnega tržnega načela 32
B.1 9. člen Vzorčne konvencije OECD 32
B.2 Ohranjanje neodvisnega tržnega načela kot mednarodnega soglasja 35

C. Netržni način: globalna predpisana porazdelitev 36
C.1 Ozadje in opis metode 36
C.2 Primerjava z neodvisnim tržnim načelom 36
C.3 Zavračanje netržnih metod 40

D. Navodilo za uporabo neodvisnega tržnega načela 40
D.1 Primerjalna analiza 40
D. 1.1 Pomembnost primerjalne analize in pomen izraza »primerljiv« 40
D. 1.2 Dejavniki, ki določajo primerljivost 42
D. 1.2.1 Značilnosti sredstev ali storitev 43
D. 1.2.2 Analiza funkcij 44
D.1.2.3 Pogodbeni pogoji 46
D.1.2.4 Tržne razmere 47
D.1.2.5 Poslovne strategije 48
D.2 Priznavanje dejansko opravljenih transakcij 50
D.3 Izgube 52
D.4 Vpliv vladnih politik 53
D.5 Uporaba carinskega vrednotenja 55

II. poglavje

Metode določanja transfernih cen

I. del Izbor metod določanja transfernih cen 56

A. Izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine primera 56

B. Uporaba več kot ene metode 58

II. del: Vrste tradicionalnih transakcijskih metod *60*

A. Uvod 60

B. Metoda primerljivih prostih cen 60
B.1 Splošno 60
B.2 Zgledi uporabe metode primerljivih prostih cen 61

C Metoda preprodajnih cen 62
B.1 Splošno 62
C.2 Zgledi za uporabo metode preprodajne cene 67

D. Metoda dodatka na stroške 68
D.1 Splošno 68
D.2 Zgledi uporabe metode dodatka na stroške 72

III. del: Metode transakcijskega dobička *74*

A. Uvod 74

B. Metoda stopnje čistega dobička 74
B.1 Splošno 74
B.2 Prednosti in slabosti 75
B.3 Navodila za uporabo 77
B.3.1 Standard primerljivosti, ki ga je treba uporabljati pri metodi stopnje čistega dobička 77
B.3.2 Izbor stopnje čistega dobička 80
B.3.3 Določitev čistega dobička 80
B.3.4 Merjenje čistega dobička 82
B.3.4.1 Primeri, ko se čisti dobiček meri s prihodki od prodaje 83
B.3.4.2 Primeri, ko se čisti dobiček meri s stroški 84
B.3.4.3 Primeri, ko se čisti dobiček meri s sredstvi 85
B.3.4.4 Drugi možni kazalniki čistega dobička 86

B.3.5 Berry kazalniki 86
B.3.6 Druga navodila 87
B.4 Zgledi uporabe metode stopnje čistega dobička..... 88

C. Metoda porazdelitve dobička 90
C.1 Splošno 90
C.2 Prednosti in slabosti 90
C.3 Navodila za uporabo 92
C.3.1 Splošno 92
C.3.2 Različni pristopi za delitev dobička 93
C.3 .2.1 Analiza prispevkov 93
C.3.2.2 Analiza preostanka 94
C.3.3 Določanje združenega dobička, namenjenega delitvi 95
C.3.3.1 Dejanski ali pričakovani dobiček 95
C.3.3.2 Različne meritve dobička 96
C.3 .4 Kako deliti združeni dobiček 97
C.3.4.1 Splošno 97
C.3.4.2 Opiranje na podatke iz primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami..... 97
C.3.4.3 Ključ delitve 98
C.3.4.4 Opiranje na podatke, ki izhajajo iz lastnega poslovanja davčnega zavezanca (»notranji podatki«) 100

D. Zaključne ugotovitve o metodi porazdelitve dobička 101

III. poglavje

Primerjalna analiza

A. Izvajanje primerjalne analize 103
A.1 Tipičen postopek 104
A.2 Široko zasnovana analiza okoliščin, v katerih deluje davčni zavezanec 105
A.3 Proučitev povezane transakcije in izbira testne stranke 106
A.3.1 Proučitev ločenih in združenih transakcij davčnega zavezanca 106
A.3.2 Namerni pobot 108
A.3.3 Izbor testne stranke 109
A.3.4 Informacije o povezani transakciji 109
A.4 Primerljive transakcije med nepovezanimi osebami 111
A.4.1 Splošno 111
A.4.2 Notranje primerljivke 111

A.4.3 Zunanje primerljivke in viri informacij 112
A.4.3.1 Baze podatkov 112
A.4.3.2 Tuji viri ali primerljivke, ki ne prihajajo iz dom. okolja ...113
A.4.3.3 Informacije, ki davčnim zavezancem niso razkrite.....114
A.4.4 Uporaba po transakcijah nerazčlenjenih podatkov tretjih oseb..114
A.4.5 Omejitve pri razpoložljivih primerljivkah 114
A.5 Izbiranje ali zavračanje potencialnih primerljivk.....115
A.6 Prilagoditev primerljivk.....117
A.6. 1 Različne vrste prilagoditev primerljivk 117
A.6.2 Namen prilagoditev primerljivk 118
A.6.3 Zanesljivost izvedenih prilagoditev 119
A.6.4 Dokumentiranje in preverjanje prilagoditev primerljivk 119
A.7 Razpon primerljivih tržnih cen.....119
A.7.1 Splošno..... 119
A.7.2 Izbiranje najprimernejše točke v razponu 120
A.7.3 Skrajni rezultati: pomisleki o primerljivosti 121

B. Vprašanje časovne razporeditve v zvezi s primerljivostjo.....122
B.1 Čas nastanka.....122
B.2 Čas zbiranja informacij.....122
B.3 Začetno izjemno negotovo vrednot. in nepredvideni dogodki 123
B.4 Podatki, ki izvirajo iz let po letu opravljene transakcije..... 124
B5 Večletni podatki.....124

C. Vprašanja v zvezi s skladnostjo oz. upoštevanjem predpisov 125

IV. poglavje

Upravne rešitve za preprečevanje in reševanje sporov pri določanju transfernih cen

A. Uvod.....127

B. Upoštevanje predpisov pri določanju transfernih cen.....128
B.1 Pregledovanje.....129
B.2 Dokazno breme.....130
B.3 Kazni 132

C. Ustrezne prilagoditve in postopek skupnega dogovora:
9. in 25. člen Vzorčne konvencije OECD 135
C.1 Postopek skupnega dogovora 135
C.2 Ustrezne prilagoditve: Drugi odstavek 9. člena.....136

C.3 Težave pri postopkih 138
C.4 Priporočila za reševanje težav 140
C.4.1 Roki 140
C.4.2 Trajanje postopka skupnega dogovora 142
C.4.3 Sodelovanje davčnega zavezanca 143
C.4.4 Objava uporabnih postopkov 144
C.4.5 Težave v zvezi z izterjavo neplačanih davkov in nabiranjem obresti 145
C.5 Sekundarne prilagoditve 146

D. Hkratni davčni pregledi 149
D.1 Opredelitev pojma in ozadje 149
D.2 Pravna podlaga za hkratne davčne preglede 150
D.3 Hkratni davčni pregledi in določanje transfernih cen 151
D.4 Priporočilo za uporabo hkratnih davčnih pregledov 153

E. Varni pristani 154
E.1 Uvod 154
E.2 Opredelitev pojma in zasnova varnega pristana 154
E.3 Dejavniki, ki podpirajo uporabo varnih pristanov 155
E.3.1 Olajšava zaradi upoštevanja predpisov 155
E.3.2 Gotovost 155
E.3.3 Administrativna poenostavitev 156
E.4 Težave z uporabo varnih pristanov 157
E.4.1 Tveganje dvojnega obdavčevanja in težave pri postopku skupnega dogovora 158
E.4.2 Odpiranje novih možnosti za davčno načrtovanje 160
E.4.3 Vprašanja pravičnosti in enakosti 161
E.5 Priporočila za uporabo varnih pristanov 162

F. Vnaprejšnji cenovni sporazumi (APA) 163
F.1 Opredelitev in zasnova vnaprejšnjih cenovnih sporazumov 163
F.2 Možni načini oblikovanja zakonskih in upravnih predpisov za vnaprejšnje cenovne sporazume 167
F.3 Prednosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov 168
F.4 Slabosti v zvezi z vnaprejšnjimi cenovnimi sporazumi 170
F.5 Priporočila 174
F.5.1 Splošno 174
F.5.2 Vsebina dogovora 174
F.5.3 Enostranski ali dvostranski (večstranski) dogovori 174
F.5.4 Enakopraven dostop do APA za vse davčne zavezance 175
F.5.5 Priprava delovnih sporazumov med pristojnimi organi in izboljšani postopki 175

G. Arbitraža 176

V. poglavje

Dokumentacija

A. Uvod 177

B. Navodila o pravilih in postopkih dokumentiranja 178

C. Koristne informacije za določanje transfernih cen 181

D. Povzetek priporočil o dokumentaciji 184

VI. poglavje

Posebni preudarki glede neopredmetenih sredstev

A. Uvod 186

B. Komercialna neopredmetena sredstva 187
B.1 Splošno 187
B.2 Primeri: patenti in blagovne znamke 189

C Uporaba neodvisnega tržnega načela 191
C.1 Splošno 191
C.2 Prepoznavanje dogovorov za prenos neopredmetenih sredstev 192
C.3 Izračun plačila po neodvisnem tržnem načelu 193
C.4 Določanje primerljive tržne cene za pravice, ki jih ob izvedbi transakcije ni mogoče z gotovostjo ovrednotiti 196

D Trženjske dejavnosti podjetij, ki niso lastniki blagovnih znamk 198

VII. poglavje

Posebni preudarki glede storitev v skupini

A. Uvod ... 200

B Glavna vprašanja ... 201
B.1 Ugotavljanje, ali so bile storitve v skupini res opravljene ... 201
B.2 Določanje primerljive tržne cene za storitve ... 205
B.2.1 Splošno ... 205
B.2.2 Prepoznavanje dejanskih dogovorov o zaračunavanju storitev v skupini ... 205
B.2.3 Izračunavanje nadomestila po neodvisnem tržnem načelu ... 208

C. Nekateri primeri storitev v skupini ... 211

VIII. poglavje

Dogovori o delitvi stroškov (CCA)

A. Uvod ... 213

B. Zasnova dogovora o delitvi stroškov ... 214
B.1 Splošno ... 214
B.2 Razmerje do drugih poglavij ... 215
B.3 Vrste dogovorov o delitvi stroškov ... 215

C Uporaba neodvisnega tržnega načela ... 216
C.1 Splošno ... 216
C.2 Določitev udeležencev ... 217
C.3 Znesek prispevka posameznega udeleženca ... 217
C.4 Ugotavljanje primernosti dodeljene udeležbe pri stroških ... 219
C.5 Davčno obravnavanje prispevkov in izravnalnih plačil ... 220

C. Davčne posledice zaradi neskladnosti CCA z ALP ... 221
D.1 Prilagoditev prispevkov ... 222
D.2 Neupoštevanje dela ali vseh določb dogovora o delitvi stroškov ... 222

E. Sklenitev CCA, odstop od dogovora ali prenehanje dogovora ... 223

F. Priporočila za oblikovanje in dokumentiranje CCA ... 225

IX. poglavje

Vidiki določanja transfernih cen pri preoblikovanju poslovanja

Uvod 228

A. Področje uporabe 228
A. 1 Preoblikovanje poslovanja, ki ga obravnava to poglavje 228
A.2 Teme, ki jih obravnava to poglavje 229

B. Uporaba 9. člena Vzorčne konvencije OECD in teh smernic pri preoblikovanju poslovanja: teoretični okvir 230

I. del: Poseben premislek o tveganjih 232

A. Uvod 232

B. Pogodbeni pogoji 232
B. 1 Ali ravnanje odvisnih družb ustreza poraz. tveganj po pogodbi 233
B.2 Ugotavljanje, ali je porazdelitev tveganj v povezani transakciji tržno naravnana 234
B.2.1 Vloga primerljivk 234
B.2.2 Primeri, ko se primerljivke ne najdejo 235
B.2.2. 1 Porazdelitev in obvladovanje tveganja 235
B.2.2.2 Finančna zmogljivost za prevzem tveganja 238
B.2.2.3 Ponazoritev 239
B.2.3 Razlika med izvajanjem prilagoditev primerljivk in nepriznavanjem porazdelitve tveganja v povezani transakciji 241
B.3 Kakšne so posledice porazdelitve tveganja 242
B.3.1 Učinki porazdelitve tveganja, ki so priznani za davčne namene 242
B.3.2 Ali lahko uporaba metode za določanje transfernih cen ustvari okolje z nizkim tveganjem? 244

C. Vprašanja glede skladnosti oz. upoštevanja predpisov 245

II. del: Nadomestilo po neodvisnem tržnem načelu za preoblikovanje 246

A. Uvod 246

B. Razumevanje preoblikovanja poslovanja 246

B.1 Določanje transakcij, ki potekajo v okviru preoblikovanja: funkcije, sredstva in tveganja pred in po preoblikovanju 247
B.2 Razumevanje poslovnih razlogov in pričakovane koristi zaradi preoblikovanja, vključno z vlogo sinergijskih učinkov..... 248
B.3 Druge možnosti, ki so strankam realno na voljo..... 249

C. Prerazporeditev potenciala za ustvarjanje dobička kot posledica preoblikovanja 251
C.1 Potencial za ustvarjanje dobička..... 251
C.2 Prerazporeditev tveganja in potencial za ustvarjanje dobička 252

D.Prenos nečesa vrednega (*npr.* sredstva ali delujočega podjetja - časovna neomejenost poslovanja)..... 255
D.1 Opredmetena sredstva.....255
D.2 Neopredmetena sredstva.....257
D.2. 1 Odtujitev pravic iz neopredmetenih sredstev – od domačega lokalnega podjetja na centralno lokacijo (tuje povezano podjetje).....258
D.2.2 Neopredmeteno sredstvo, preneseno v trenutku, ko nima ugotovljene vrednosti.....259
D.2.3 Domača neopredmetena sredstva 260
D.2.4 Pogodbene pravice 261
D.3 Prenos dejavnosti (časovna neomejenost poslovanja) 262
D.3.1 Vrednotenje prenosa dejavnosti 262
D.3.2 Dejavnosti, ki prinašajo izgubo..... 263
D.4 Podizvajanje (Outsourcing)..... 264

E. Odškodnina za preoblikovano osebo za odpoved ali pomembno izpogajano spremembo obstoječih dogovorov.....264
E.1 Ali je dogovor, ki je odpovedan, ni obnovljen ali s pogajanji pomembno spremenjen, oblikovan v uradni pisni obliki in vsebuje odškodninsko klavzulo.....266
E.2 Ali so pogoji dogovora in obstoj ali neobstoj odškodninske klavzule ali druge vrste jamstva (kot tudi pogoji takšne klavzule, če obstaja) tržno naravnani 266
E.3 Ali so pravice do odškodnine zagotovljene s poslovno zakonodajo ali sodno prakso 269
E.4 Ali bi bila pod tržnimi pogoji druga stranka pripravljena plačati odškodnino stranki, ki bi utrpela škodo zaradi odpovedi pogodbe ali zaradi izpogajane spremembe v dogovoru 269

III. del: Plačilo za povezane transakcije po preoblikovanju 272

A. Preoblikovanja poslovanja ter »strukturiranje«..... 272
A1 Splošno načelo: uporaba ALP ni nič drugačna..... 272
A.2 Možne razlike v dejstvih med situacijami, ki so posledica preoblikovanja, in situacijami, ki so bile kot takšne strukturirane od začetka 273

B. Uporaba za situacije pri preoblikovanju poslovanja: izbira in uporaba metode za določanje transfernih cen za povezane transakcije po preoblikovanju 275

C. Razmerje med nadomestilom za preoblikovanje in plačilom po preoblikovanju 277

D. Primerjanje situacij pred in po preoblikovanju..... 278

E. Prihranki zaradi lokacije..... 280

F. Zgled: centralizacija nabavne funkcije 282

IV. del: Priznavanje dejansko opravljenih transakcij 285

A. Uvod 285

B. Dejansko izvedene transakcije. Vloga pogodbenih pogojev. Razmerje med odstavki 1.64-1.69 in drugimi deli teh smernic…..... 286

C. Uporaba odstavkov 1.64-1.69 teh smernic za situacije v zvezi s preoblikovanjem poslovanja..... 287
C.1 Nepriznavanje zgolj v izjemnih primerih..... 287
C.2 Določanje ekonomske vsebine transakcije ali dogovora..... 288
C.3 Ugotavljanje, ali bi neodvisna podjetja dogovor sprejela 288
C.4 Ugotavljanje, ali ima transakcija ali dogovor rešitev za ceno po neodvisnem tržnem načelu..... 290
C.5 Pomen preoblikovanja za davčne namene..... 291
C.6 Posledice nepriznavanja po odstavkih 1.64 to 1.69..... 291

D. Zgledi 292
D.1 Zgled (A): Preoblikovanje distributerja z vsemi funkcijami v distributerja z zmanjšanim tveganje…….292
D.2 Zgled (B): Prenos dragocenih neopredmetenih sredstev na slamnato podjetje……..……293
D.3 Zgled (C): Prenos neopredmetenega sredstva, ki se prizna.....295

Seznam prilog..... 296

Dodatek k Smernicam OECD za določanje transfernih cen Smernice za spremljanje izvajanja postopkov po smernicah OECD za določanje transfernih cen in vključevanje poslovne skupnosti …….....297

Priloga I k II. poglavju: Občutljivost stopnje kosmatega in stopnje čistega dobička …….....…….304

Priloga II. k II. poglavju : Zgled za ponazoritev uporabe metode porazdelitve preostalega dobička.....311

Priloga III k II. poglavju: Ponazoritev različnih meritev za izračun dobička pri uporabi transakcijske metode porazdelitve dobička 316

Priloga k III. poglavju: Primer prilagoditve razlik pri obratnem kapitalu. 322

Priloga k IV. Poglavju: Smernice za izvajanje cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora (vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru) 328

Priloga k VI. poglavju: Zgledi za smernice o neopredmetenih sredstvih in negotovem vrednotenju 362

Dodatek Priporočilo Sveta o določanju transfernih cen med povezanimi podjetji [C(95)126/končno]..... 366

Predgovor

1. Vloga mednarodnih podjetij v svetovni trgovini se je v zadnjih dvajsetih letih močno povečala. Deloma je to tudi posledica tesnejšega povezovanja med gospodarstvi posameznih držav in tehničnega napredka, zlasti na področju komunikacij. Rast mednarodnih podjetij pa prinaša tudi vedno bolj zapletena vprašanja glede obdavčevanja tako za davčne uprave kot za sama mednarodna podjetja, saj davčnih predpisov posameznih držav za obdavčevanje mednarodnih podjetij ni mogoče obravnavati ločeno, ampak v širši mednarodni povezavi.

2. Sporna vprašanja za mednarodna podjetja in davčne uprave so zlasti povezana s praktičnimi težavami pri ugotavljanju prihodkov in odhodkov družbe ali stalne poslovne enote, ki je del mednarodne skupine podjetij, ki bi jih bilo treba v neki državi upoštevati, zlasti kadar so transakcije mednarodne skupine podjetij zelo prepletene.

3. Mednarodnim podjetjem povzroča dodatne težave dejstvo, da morajo poslovati v skladu z zakoni in upravnimi zahtevami, ki so v posameznih državah različni. Različne zahteve so za mednarodno podjetje dodatna obremenitev in pomenijo večje stroške zaradi upoštevanja predpisov, kot jih ima podobno podjetje, ki posluje na območju davčne pristojnosti ene same države.

4. Davčne uprave pa imajo posebne težave na politični ravni in v praksi. Na politični ravni morajo države usklajevati svojo zakonito pravico obdavčevanja dobičkov davčnega zavezanca na podlagi dohodka in odhodkov, za katere lahko razumno štejejo, da so nastali na njihovem ozemlju, s potrebnim izogibanjem obdavčevanju istega dohodka v več državah. Tako dvojno ali večkratno obdavčevanje lahko ovira čezmejne transakcije z blagom in storitvami ter pretok kapitala. V praksi pa ugotavljanje takega dohodka in razporejanje odhodkov lahko ovirajo težave pri pridobivanju ustreznih podatkov, ki so zunaj območja njihove pristojnosti.

5. Pravice obdavčevanja, ki jih uveljavlja vsaka država, so najprej odvisne od tega, ali država uporablja sistem obdavčevanja po načelu rezidenta ali po načelu vira dohodka ali pa oba. Pri sistemu obdavčevanja po načelu rezidenta bo država v svojo davčno osnovo v celoti ali delno vključila vse dohodke

vsake osebe, ki je njen rezident (vključno s pravnimi osebami, kot so kapitalske družbe), tudi tiste iz virov zunaj svojih meja. Pri sistemu obdavčevanja po viru dohodka pa bo država v svojo davčno osnovo vključila dohodek, dosežen na območju svoje davčne pristojnosti, ne glede na stalno prebivališče ali sedež davčnega zavezanca. Za mednarodna podjetja se ti dve načeli pogosto uporabljata povezano in na splošno velja, da se vsako podjetje v mednarodni skupini podjetij obravnava kot ločena pravna oseba. Države članice OECD so izbrale načelo ločenih pravnih oseb kot najrazumnejši način za doseganje pravičnih izidov in največje možno zmanjšanje tveganja neodkritega dvojnega obdavčevanja. Tako je vsak posamezni član skupine obdavčen glede na dohodek, ki ga doseže (na podlagi sedeža ali vira dohodka).

6. Da bi načelo ločenih pravnih oseb lahko uporabili za transakcije v skupini, morajo biti posamezni člani skupine obdavčeni tako, kot da med seboj poslujejo kot nepovezane osebe pod tržnimi pogoji. Razmerja med člani mednarodne skupine podjetij pa članom skupine lahko dovoljujejo v medsebojnih razmerjih vzpostavljati posebne pogoje, ki se razlikujejo od pogojev, ki bi bili dogovorjeni, če bi člani skupine delovali kot neodvisna podjetja, ki poslujejo na prostem trgu. Da bi zagotovile pravilno uporabo načela ločenih pravnih oseb, so države članice OECD sprejele neodvisno tržno načelo, po katerem naj bi bili izločeni vplivi posebnih pogojev na velikost dobičkov.

7. Države članice OECD so ta mednarodna načela obdavčevanja izbrale, da bi dosegle dvojni namen: zagotoviti primerno davčno osnovo v vsaki državi in izogniti se dvojnemu obdavčevanju, pri tem pa imeti čim manj sporov med davčnimi upravami ter pospeševati mednarodno trgovino in naložbe. V svetovnem gospodarstvu je za doseganje teh ciljev veliko primernejše kot tekmovalnost pri pobiranju davkov sodelovanje med državami. OECD si je v duhu svojega poslanstva, da prispeva k vsestranski širitvi svetovne trgovine brez razlikovanj in pomaga zagotoviti največjo trajnostno gospodarsko rast v državah članicah, nenehno prizadeval doseči soglasje o mednarodnih načelih obdavčevanja in se na ta način izogniti enostranskim odzivom na večstranske težave.

8. Omenjena načela za obdavčevanje mednarodnih podjetij vsebuje *Vzorčni sporazumu OECD o davkih na dohodek in premoženje* (Vzorčna konvencija OECD), ki je podlaga za široko mrežo dvostranskih pogodb o obdavčevanju dohodka med državami članicami OECD ter med državami članicami in nečlanicami OECD. Ta načela so vključena tudi v Vzorčno konvencijo Združenih narodov o preprečevanju dvojnega obdavčevanja med razvitimi državami in državami v razvoju.

9. Dvostranske pogodbe vsebujejo glavne mehanizme za reševanje težav, do katerih prihaja pri uporabi mednarodnih davčnih načel za mednarodna

podjetja. Člani, ki se v glavnem nanašajo na obdavčevanje mednarodnih podjetij, so:

4. člen, ki opredeljuje rezidenta; 5. in 7. člen, ki določata obdavčevanje stalnih poslovnih enot; 9. člen, ki se nanaša na obdavčevanje dobičkov povezanih podjetij in upošteva neodvisno tržno načelo; 10., 11. in 12. člen, ki urejajo obdavčevanje dividend, obresti in dohodkov iz premoženjskih pravic, ter 24., 25., in 26. člen, ki vsebujejo posebne določbe v zvezi z enakim obravnavanjem, reševanjem sporov in izmenjavanjem informacij.

10. Odbor za finančne zadeve, ki je glavni organ za davčno politiko OECD, je izdal vrsto poročil o uporabi teh členov za mednarodna podjetja in druge. Odbor spodbuja sprejetje enotnih razlag teh členov, kar bi zmanjšalo tveganje neprimernega obdavčevanje in zagotovilo zadovoljive načine reševanja težav, do katerih prihaja zaradi medsebojnega vplivanja zakonov in prakse različnih držav.

11. Eno najtežjih vprašanj, ki so se pojavila pri uporabi omenjenih načel za obdavčevanje mednarodnih podjetij, je določanje za davčne namene primernih transfernih cen. Transferne cene so cene, po katerih podjetje prenaša povezanim podjetjem stvari in neopredmetena sredstva ali zanje opravlja storitve. V teh smernicah je povezano podjetje tisto, ki izpolnjuje pogoje iz točk a) in b) prvega odstavka 9. člena Vzorčne konvencije OECD. Po teh pogojih sta podjetji povezani, če eno od njiju neposredno ali posredno sodeluje v upravljanju, nadziranju ali kapitalu drugega ali če iste osebe neposredno ali posredno sodelujejo v upravljanju, nadziranju ali kapitalu obeh podjetij (to je če sta obe podjetji pod skupnim nadzorom). Vprašanja, ki jih obravnavajo te smernice se pojavljajo tudi pri obravnavanju problematike na področju stalnih poslovnih enot, o čemer razpravlja Poročilo o pripisovanju dobičkov stalnim poslovnim enotam, ki jih je julija leta 2008 sprejel Svet OECD, in ki nadomešča Poročilo OECD o Vzorčni konvenciji: Pripis prihodka stalnim poslovnim enotam (1994). Nekaj koristnih razprav se nahaja tudi v Poročilu OECD o izogibanju plačila davka in o davčnih utajah (1987).

12. Transferne cene so pomembne za davčne zavezance in davčne uprave, saj določajo velik del prihodkov in odhodkov ter s tem tudi obdavčljivih dobičkov povezanih podjetij v različnih državah. Vprašanja določanja transfernih cen so se najprej pojavila pri trgovanju med povezanimi podjetji, ki poslujejo na območju davčne pristojnosti iste države. Vendar notranjepravne zadeve niso obravnavane v teh smernicah; te smernice se osredotočajo na mednarodne vidike določanja transfernih cen. Mednarodne vidike pa je teže obravnavati, ker vključujejo več kot eno samo območje davčne pristojnosti in zato kakšna koli prilagoditev transferne cene v eni državi pomeni, da bi bila primerna tudi ustrezna sprememba v drugi državi. Če pa se druga država s tem ne strinja in ni pripravljena izvesti ustrezne prilagoditve, bo mednarodna skupina podjetij za ta del svojega

dobička dvakrat obdavčena. Da bi čim bolj zmanjšali tveganje takega dvojnega obdavčevanja, je treba doseči mednarodno soglasje o tem, kako za davčne namene določati transferne cene v čezmejnih transakcijah.

13. Te smernice so predelana izdaja in zbirka prejšnjih poročil Odbora OECD za finančne zadeve, ki so obravnavala določanje transfernih cen in druga s tem povezana davčna vprašanja za mednarodna podjetja. Najpomembnejše je poročilo z naslovom Določanje transfernih cen in mednarodna podjetja (1979) (poročilo iz leta 1979), ki ga je Svet OECD leta 1995 razveljavil.. Druga poročila obravnavajo vprašanja določanja transfernih cen v povezavi s posebnimi temami. Taka poročila so Določanje transfernih cen in mednarodna podjetja tri vprašanja obdavčevanja (1984) (poročilo iz leta 1984) in Tanka kapitalizacija (poročilo iz leta 1987). Seznam sprememb teh smernic je vključen v uvodni opombi.

14. Te smernice se posvečajo tudi razpravi, ki se jo je organizacija OECD lotila v zvezi s predlaganimi predpisi na področju transfernih cen v Združenih državah [glej Poročilo OECD: Davčni vidiki transfernih cen znotraj mednarodnih podjetij: predlagani predpisi Združenih držav (1993)]. Vendar so se razmere, za katere je bilo to poročilo napisano, zelo razlikovale od razmer, v katerih so nastajale te smernice; obseg poročila je veliko bolj omejen in se nanaša samo na predlagane predpise Združenih držav.

15. Države članice OECD še vedno potrjujejo neodvisno tržno načelo, kot je zapisano v Vzorčni konvenciji OECD (in v dvostranskih konvencijah, ki pogodbenice k njemu pravno zavezujejo) in poročilu iz leta 1979. Te smernice pa se osredotočajo na uporabo neodvisnega tržnega načela za oceno določanja transfernih cen povezanih podjetij. Smernice naj bi pomagale davčnim upravam (držav članic in nečlanic OECD) in mednarodnim podjetjem ter jim nakazale poti do obojestransko zadovoljivih rešitev pri določanju transfernih cen ter s tem čim bolj zmanjšale spore tako med samimi davčnimi upravami kot tudi med davčnim upravami in mednarodnimi podjetji in preprečile drage pravdne postopke. Smernice analizirajo metode za ugotavljanje, ali so pogoji, oblikovani v komercialnih in finančnih razmerjih v mednarodnem podjetju, skladni z neodvisnim tržnim načelom, ocenjujejo pa tudi uporabo teh metod v praksi. Vključena je tudi razprava o globalni predpisani porazdelitvi.

16. Države članice OECD se spodbuja, naj sledijo tem smernicam pri upravni praksi določanja transfernih cen, davčni zavezanci pa naj se po njih ravnajo, kadar za davčne namene presojajo, ali je določanje transfernih cen skladno z neodvisnim tržnim načelom. Davčne uprave naj pri svojem pregledu upoštevajo komercialno presojo davčnega zavezanca o uporabi neodvisnega tržnega načela in s te strani analizirajo določanje transfernih cen.

17. Smernice so namenjene predvsem reševanju problemov pri določanju transfernih cen v postopkih skupnega dogovora med državami članicami OECD, in če je primerno, v arbitražnih postopkih. Lahko se uporabljajo tudi kot navodila, kadar se zahteva ustrezna prilagoditev. V komentarju k drugemu odstavku 9. člena Vzorčnega konvencije OECD je jasno povedano, naj bi država, od katere se zahteva ustrezna prilagoditev, tej zahtevi ugodila le, če meni, da znesek prilagojenih dobičkov pravilno izkazuje dobičke, ki bi bili doseženi, če bi bile transakcije izvedene med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji. To pomeni, da mora v postopku dogovarjanja država, ki je predlagala primarno prilagoditev, dokazati drugi državi, da je taka prilagoditev upravičena po načelu in velikosti zneska. Pristojna organa naj bi pri reševanju zadev v postopkih skupnega dogovora dobro sodelovala.

18. Da bi dosegli ravnovesje med interesi davčnih zavezancev in davčnih uprav na način, ki bi bil pošten do vseh strank, je treba upoštevati vse vidike sistema, ki so v posameznem primeru pomembni za določanje transfernih cen. En tak vidik je dodelitev dokaznega bremena. V večini držav je dokazno breme na davčni upravi, tako da mora davčna uprava najprej verodostojno prikazati, da davčni zavezanec svojih cen ni oblikoval v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Opozoriti pa je treba, da lahko davčna uprava celo v takem primeru pozove davčnega zavezanca, naj ji predloži svoje evidence, in tako omogoči pregled povezanih transakcij. V drugih državah pa je lahko dokazno breme v nekaterih pogledih tudi na strani davčnega zavezanca. Nekatere države članice OECD menijo, da 9. člen Vzorčne konvencije OECD določa pravila glede dokaznega bremena pri določanju transfernih cen, ki prevladajo nad kakršnimi koli nasprotnimi notranjepravnimi določbami. Druge države pa spet menijo, da 9. člen ne določa pravil glede dokaznega bremena (primerjajte četrti odstavek komentarja o 9. členu Vzorčne konvencije OECD). Ne glede na to, na kateri strani je dokazno breme, bi bilo treba vedno presoditi, ali je dokazno breme pošteno dodeljeno glede na druge značilnosti davčne ureditve pristojne države, ki lahko vplivajo na splošna upravna pravila o določanju transfernih cen in reševanju sporov. Take značilnosti so med drugim kazni, davčni pregledi, postopki upravnih pritožb, pravila o plačevanju obresti na odmerjeni davek in vračilo davka, možna obveznost, da se predlagani neplačani del davka plača pred vložitvijo pritožbe na prilagoditev, zastaralni roki in to, ali se pravila vnaprej objavljajo. Neprimerno bi bilo, če bi katero koli od teh značilnosti, vključno z dokaznim bremenom, izkoristili za uveljavljanje neutemeljenih trditev o določanju transfernih cen. Nekatera od teh vprašanj so podrobneje obdelana v IV. poglavju.

19. Te smernice se osredotočajo na glavna načelna vprašanja, ki se pojavljajo pri določanju transfernih cen. Odbor za fiskalne zadeve namerava nadaljevati delo na tem področju. Revidirana poglavja, in sicer I. – III. poglavja, ter novo

IX. Poglavje, so bili potrjeni leta 2010 in odražajo delo, ki ga je Odbor opravil na področju primerljivosti, na področju metod transakcijskega dobička in o vidikih transfernih cen pri preoblikovanju poslovanja. Prihodnje delo bo usmerjeno na vprašanja, kot so uporaba neodvisnega tržnega načela za transakcije, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva, storitve, dogovore o delitvi stroškov, stalne poslovne enote in tanko kapitalizacijo. Odbor namerava redno pregledovati izkušnje držav članic OECD in izbranih držav nečlanic pri uporabi metod za izvajanje neodvisnega tržnega načela s posebnim poudarkom na težavah pri uporabi metod transakcijskega dobička (kot so opredeljene v I. poglavju) in načinih reševanja teh težav med državami.

Glosar

Vnaprejšnji cenovni sporazum (angl.: advance pricing arrangement) (APA)

Dogovor, s katerim se še pred izvajanjem povezanih transakcij določijo primerna merila (na primer metoda, primerljivke in primerne prilagoditve zanje, pomembne predpostavke za prihodnje dogodke) za določanje transfernih cen za te transakcije v določenem obdobju. Vnaprejšnji cenovni sporazumi so lahko enostranski in vključujejo en davčni organ in davčno upravo in enega davčnega zavezanca ali večstranski in vključujejo dogovor dveh ali več davčnih organov in uprav.

Neodvisno tržno načelo (angl.: arm's length principle)

Mednarodni standard, za katerega so se dogovorile države članice OECD, naj bi uporabljali za določanje transfernih cen za davčne namene. Vsebuje ga 9. člen Vzorčne konvencije OECD, ki pravi: "Kadar se med podjetjema v njunih komercialnih ali finančnih odnosih vzpostavijo ali določijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi podjetji, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, vključijo v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči."

Razpon primerljivih tržnih cen (angl.: arm's length range)

Razpon zneskov, ki so sprejemljivi za ugotavljanje, ali so pogoji v povezani transakciji taki, kot bi bili med neodvisnimi podjetji, in izhajajo iz uporabe iste metode ali različnih metod za določanje transfernih cen pri več primerljivih podatkih.

Povezana podjetja (angl.: associated enterprises)

Podjetji sta med seboj povezani, če eno od njiju v razmerju do drugega podjetja izpolnjuje pogoje iz točk a) in b) prvega odstavka 9. člena Vzorčne konvencije OECD.

Izravnalno plačilo (angl.: balancing payment)

Plačilo enega ali več udeležencev v poslu drugemu zaradi prilagoditve sorazmernih deležev prispevkov posameznih udeležencev, s čimer se za znesek tega plačila poveča vrednost prispevkov plačnika in zmanjša vrednost prispevkov prejemnika plačila.

Pristopnina (angl.: buy-in payment)

Plačilo nove pogodbenice za pristop k že dejavnemu dogovoru o delitvi stroškov, s čimer pridobi delež pri poslovnem izidu vsake dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov.

Odstopnina (angl.: buy-out payment)

Nadomestilo, ki ga udeleženec, ki izstopi iz že dejavnega dogovora o delitvi stroškov, lahko prejme od preostalih udeležencev za dejanski odstop svojih deležev pri poslovnem izidu preteklih dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov.

Komercialno neopredmeteno sredstvo (angl.: commercial intangible)

Neopredmeteno sredstvo, ki se uporablja v komercialni dejavnosti, na primer pri proizvodnji izdelka ali opravljanju storitve, ter pravica iz neopredmetenega sredstva, ki je sama po sebi poslovno sredstvo in se lahko prenaša naročnikom ali uporablja v poslovanju.

Primerjalna analiza (angl.: comparability analysis)

Primerjava transakcije med povezanimi osebami s transakcijo ali transakcijami med nepovezanimi osebami. Povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami so primerljive, če nobena od razlik med transakcijami ne pomembno vpliva na metodično proučevani dejavnik (na primer na ceno ali maržo), ali če je pomembne učinke vsake take razlike mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami.

Primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami (angl: comparable uncontrolled transaction)

Primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami je transakcija med dvema nepovezanimi osebama, ki se primerja s povezano transakcijo pod drobnogledom. Lahko je bodisi primerljiva transakcija med eno stranko v povezani transakciji in nepovezano stranko (“notranja primerljivka”) ali med dvema nepovezanima podjetjema, pri čemer nobeno podjetje ni stranka v povezani transakciji (“zunanja primerljivka”).

Metoda primerljivih prostih cen (angl.: comparable uncontrolled price (CUP) method)

Metoda za določanje transfernih cen, pri kateri se cena za sredstva ali storitve, prenesene v povezani transakciji, primerja s ceno za sredstva ali storitve, prenesene v primerljivi transakciji med nepovezanimi osebami v primerljivih okoliščinah.

Nadomestna prilagoditev (angl.: compensating adjustment)

Prilagoditev, pri kateri davčni zavezanec prijavi transferno ceno za davčne namene, ki je po njegovem mnenju primerljiva tržna cena za povezano transakcijo, pa čeprav se ta cena razlikuje od dejansko zaračunane med povezanima podjetjema. Tako prilagoditev bi bilo treba izvesti pred oddajo davčne napovedi.

Analiza prispevkov (angl.: contribution analysis)

Analiza, ki se uporablja pri metodi porazdelitve dobička, po kateri se združeni dobiček iz povezane transakcije razdeli med povezana podjetja na podlagi sorazmerne vrednosti funkcij (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj), ki jih je opravilo vsako od povezanih podjetij, udeleženih v teh transakcijah; dopolnjena mora biti s čim več zunanjimi tržnimi podatki, ki kažejo, kako bi neodvisna podjetja razdelila dobiček v podobnih okoliščinah.

Povezane transakcije (angl.: controlled transactions)

Transakcije med povezanimi podjetji.

Ustrezna prilagoditev (angl.: corresponding adjustment)

Prilagoditev davčne obveznosti povezanega podjetja v drugi državi, ki jo izvede davčna uprava te države ustrezno primarni prilagoditvi, ki jo je izvedla davčna uprava v prvi državi, tako da je dobiček usklajeno razdeljen med obe državi.

Dogovor o delitvi stroškov (angl.: cost contribution arrangement (CCA))

Dogovor o delitvi stroškov je dogovor med podjetji, da si delijo stroške in tveganja razvijanja, proizvajanja ali pridobivanja sredstev, storitev ali pravic ter da določijo vrsto in obseg deležev vsakega udeleženca pri poslovnih izidih dejavnosti razvijanja, proizvajanja ali pridobivanja teh sredstev, storitev ali pravic.

Dodatek na stroške (angl.: cost plus mark up)

Dodatek, ki se meri z razliko v ceni, izračunano po odbitku neposrednih in posrednih stroškov, ki jih je imel dobavitelj sredstev ali storitev v transakciji.

Metoda dodatka na stroške (angl.: cost plus method)

Metoda za določanje transfernih cen na podlagi stroškov, ki jih je imel dobavitelj sredstev (ali storitev) v povezani transakciji. Tem stroškom se doda primeren dodatek, ki omogoča primeren dobiček glede na opravljene funkcije (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj) in tržne razmere. Seštevek stroškov in dodanega dodatka na stroške se lahko šteje za primerljivo tržno ceno prvotne povezane transakcije.

Metoda neposrednega zaračunavanja (angl.: direct-charge method)

Metoda neposrednega zaračunavanja za posamezne storitve v skupini na jasno opredeljeni podlagi.

Neposredni stroški (angl.: direct costs)

Stroški, ki nastanejo neposredno pri proizvodnji izdelka ali opravljanju storitve, kot so stroški surovin.

Analiza funkcij (angl.: functional analysis)

Analiza opravljenih funkcij (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj) povezanih podjetij v povezanih transakcijah in neodvisnih podjetij v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami.

Metoda globalne predpisane porazdelitve (angl.: global formulary apportionment method)

Metoda porazdelitve konsolidiranih svetovnih dobičkov mednarodne skupine podjetij med povezana podjetja v različnih državah po vnaprej določeni formuli.

Kosmati dobiček (angl.: gross profits)

Kosmati dobiček iz poslovnih transakcij je znesek, ki se izračuna tako, da se od kosmatih prihodkov iz transakcije odštejejo pripadajoči nabavni ali proizvajalni stroški prodanih količin ter izvedejo ustrezne prilagoditve za povečanje ali zmanjšanje zalog materiala ali gotovih izdelkov, ne upoštevajo pa se drugi odhodki.

Neodvisna podjetja (angl.: independent enterprises)

Podjetja so v medsebojnem razmerju neodvisna, če niso povezana podjetja.

Metoda posrednega zaračunavanja (angl.: indirect-charge method)

Metoda zaračunavanja za storitve v skupini na podlagi metod razporejanja in razdeljevanja stroškov.

Posredni stroški (angl.: indirect costs)

Stroški proizvajanja izdelka ali opravljanja storitve, ki so sicer tesno povezani s proizvajalnim procesom, vendar so lahko skupni za več izdelkov ali storitev (na primer stroški servisnega oddelka, ki vzdržuje in popravlja opremo za proizvodnjo različnih izdelkov).

Storitev v skupini (angl.: intra-group service)

Dejavnost (na primer administrativno-tehnična, finančna, komercialna in tako naprej), za katero bi bilo neodvisno podjetje pripravljeno plačati ali jo sámo izvajati.

Namerni pobot (angl.: intentional set-off)

Ugodnost, ki jo povezano podjetje zagotovi drugemu povezanemu podjetju v skupini in je do določene stopnje namerno izravnana z različnimi ugodnostmi, ki jih prvo podjetje dobi v zameno od tega drugega podjetja.

Neopredmeteno sredstvo vezano na trženjsko funkcijo (angl.: marketing intangible)

Neopredmeteno sredstvo, ki se nanaša na trženjske dejavnosti in pomaga pri gospodarskem izkoriščanju izdelka ali storitve in/ali je pomembno in dragoceno za pospeševanje prodaje posameznega izdelka ali storitve.

Mednarodna skupina podjetij (angl.: multinational enterprise group (MNE group)

Skupina povezanih družb s poslovnimi enotami v dveh ali več državah.

Mednarodno podjetje (angl.: multinational enterprise (MNE)

Družba, ki je del mednarodne skupine podjetij.

Postopek skupnega dogovora (angl.: mutual agreement procedure)

Način posvetovanja med davčnimi upravami za reševanje sporov o uporabi konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Ta postopek, ki je opisan in potrjen v 25. členu Vzorčne konvencije OECD, je mogoče uporabiti za odpravo dvojnega obdavčevanja, do katerega bi lahko prišlo zaradi prilagoditev pri določanju transfernih cen.

Kazalnik čistega dobička (angl.: net profit indicator)

Razmerje čistega dobička z ustrezno osnovo (na primer, stroški, prihodki od prodaje, sredstva). Metoda stopnje čistega dobička se opira na primerjavo med primernim kazalnikom čistega dobička za povezano transakcijo z istim kazalnikom čistega dobička v transakcijah med nepovezanimi osebami.

Storitve na poziv (angl.: "on call" services)

Storitve, ki jih zagotavlja matična družba ali storitveni center skupine in so članom mednarodne skupine podjetij vedno na voljo.

Primarna prilagoditev (angl.: primary adjustment)

Prilagoditev obdavčljivega dobička družbe, ki jo izvede davčna uprava v prvi državi na podlagi uporabe neodvisnega tržnega načela za transakcije, v katere je vključeno povezano podjetje v drugi državi.

Potencial za ustvarjanje dobička (angl.: profit potential)

Pričakovani prihodnji dobiček. V nekaterih primerih lahko zajema izgube. Pojem "potencial za ustvarjanje dobička" se pogosto uporablja za namene vrednotenja pri določitvi tržno naravnanega nadomestila za prenos neopredmetenih sredstev ali delujočega podjetja (časovna neomejenost poslovanja), ali pri določitvi tržno naravnane odškodnine za odpoved ali pomembno izpogajano spremembo obstoječih dogovorov, ko se ugotovi, da bi med nepovezanimi strankami v primerljivih okoliščinah prišlo do takšnega nadomestila ali odškodnine.

Metoda porazdelitve dobička (angl.: profit split method)

Metoda transakcijskega dobička, s katero se ugotovi razdeljivi združeni dobiček za povezana podjetja iz povezane transakcije (ali povezanih transakcij, ki jih je razumno mogoče združiti po načelih 3. poglavja), in potem se ta dobiček razdeli med povezana podjetja na ekonomsko utemeljeni podlagi, ki je podobna delitvi dobička, kot bi bila pričakovana in izražena v sporazumu, sklenjenem med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji.

Preprodajni dobiček (angl.: resale price margin)

Razlika v ceni, ki pomeni znesek, s katerim naj bi preprodajalec pokril svoje prodajne in druge poslovne stroške in dosegel primeren dobiček glede na opravljene funkcije (ob upoštevanju porabljenih sredstev in prevzetih tveganj).

Metoda preprodajnih cen (angl.: resale price method)

Metoda za določanje transfernih cen, ki temelji na ceni, po kateri se izdelek, kupljen od povezanega podjetja, preproda neodvisnemu podjetju. Preprodajna cena se zmanjša za preprodajni dobiček. Kar ostane po odštetju preprodajnega dobička, se po prilagoditvi za druge stroške, povezane z nakupom izdelka, (na primer za stroške carine), lahko šteje za primerljivo tržno ceno prvotnega prenosa sredstev med povezanimi podjetji.

Analiza preostanka (angl.: residual analysis)

Analiza, uporabljena pri metodi porazdelitve dobička, pri kateri se združeni dobiček iz pregledovane povezane transakcije razdeli v dveh stopnjah. Na prvi stopnji se vsakemu udeležencu dodeli dovolj dobička za zagotavljanje osnovne donosnosti, primerne za vrsto transakcije, s katero se ukvarja. Običajno naj bi bila ta osnovna donosnost določena glede na tržne donose, ki jih za podobne vrste transakcij dosegajo neodvisna podjetja. V tej osnovni donosnosti torej na splošno ni upoštevan donos, dosežen s kakršnimi koli edinstvenimi ali posebej vrednimi sredstvi, s katerimi razpolagajo udeleženci v transakciji. Na drugi stopnji pa se med stranke razdeli ves preostali dobiček (ali izguba), ki je ostal po prvostopenjski delitvi, in to na podlagi analize dejstev in okoliščin, iz katerih bi lahko sklepali, kako bi bil ta preostanek razdeljen med neodvisnimi podjetji.

Sekundarna prilagoditev (angl.: secondary adjustment)

Prilagoditev, ki izhaja iz obdavčitve sekundarne transakcije.

Sekundarna transakcija (angl.: secondary transaction)

Navidezna transakcija, ki jo bodo nekatere države zagotovile na podlagi svojega notranjega pravnega reda, potem ko so predlagale primarno prilagoditev, da bi dejansko porazdelitev dobička uskladile s primarno prilagoditvijo. Sekundarne transakcije imajo lahko obliko navideznega izplačila dividend, navideznih kapitalskih vložkov ali navideznih posojil.

Dejavnost delničarja (angl.: shareholder activity)

Dejavnost, ki jo opravlja član mednarodne skupine podjetij (običajno matična družba ali regionalni holding) samo zaradi svojega lastniškega deleža v enem ali več članih skupine, to je kot delničar.

Hkratni davčni pregledi (angl.: simultaneous tax examinations)

Hkratni davčni pregled, kot je opredeljen v A delu Vzorčne konvencije OECD za izvajanje hkratnih davčnih pregledov, pomeni dogovor med dvema ali več strankami, da vse (vsaka na svojem območju) hkrati in neodvisno

pregledajo davčne zadeve davčnega zavezanca ali zavezancev, do katerih imajo skupen ali podoben interes, ter si potem izmenjajo vse pomembne informacije, ki jih pri tem dobijo.

Neopredmeteno sredstvo vezano na prodajno funkcijo (angl.: trade intangible)

Komercialno neopredmeteno sredstvo, ki ni neopredmeteno sredstvo vezano na trženjsko funkcijo.

Tradicionalne transakcijske metode (angl.: traditional transaction method)

Metoda primerljivih prostih cen, metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške.

Metoda stopnje čistega dobička (angl.: transactional net margin method)

Metoda transakcijskega dobička, s katero se stopnja čistega dobička primerja s primerno osnovo (na primer stroški, prihodki od prodaje, sredstva), ki jo davčni zavezanec doseže s povezano transakcijo (ali transakcijami, ki jih je razumno mogoče združiti po načelih III. poglavja).

Metoda transakcijskega dobička (angl.: transactional profit method)

Metoda za določanje transfernih cen, s katero se pregledujejo dobički iz določenih povezanih transakcij enega ali več povezanih podjetij, udeleženih v teh transakcijah.

Transakcije med nepovezanimi osebami (angl.: uncontrolled transactions)

Transakcije med neodvisnimi podjetji, ki med seboj niso povezana.

I. poglavje

Neodvisno tržno načelo

A. Uvod

1.1 V tem poglavju so pojasnjena izhodišča neodvisnega tržnega načela, mednarodnega standarda za določanje transfernih cen, ki naj bi ga po dogovoru držav članic OECD za davčne namene uporabljale mednarodne skupine podjetij in davčni organi. Poglavje obravnava neodvisno tržno načelo, ponovno potrjuje njegov status mednarodnega standarda in določa smernice za njegovo uporabo.

1.2 Ko med seboj trgujejo neodvisna podjetja, pogoje komercialnih in finančnih razmerij med njimi (na primer ceno prenesenih izdelkov ali opravljenih storitev in pogoje za njihov prenos ali izvedbo) običajno določajo sile in razmere na trgu. Ko pa med seboj trgujejo povezana podjetja, zunanje tržne sile ne vplivajo neposredno na komercialna in finančna razmerja med njimi na enak način, čeprav povezana podjetja v medsebojnem poslovanju pogosto poskušajo posnemati razgibanost tržnih razmer, kot je prikazano v odstavku 1.5. Davčni organi ne bi smeli avtomatično izhajati s stališča, da skušajo povezana podjetja prirejati svoje dobičke. V resnici je včasih težavno natančno določiti primerljivo tržno ceno, ko tržne sile ne delujejo ali ko se je treba odločiti za posebno komercialno strategijo. Pomembno pa se je zavedati, da je treba prilagoditve za uskladitev transakcij z neodvisnim tržnim načelom izvesti ne glede na prevzete pogodbene obveznosti strank, da bodo plačale določeno ceno, ali ne glede na njihov namen, da bi čim bolj zmanjšale svojo davčno obveznost. Davčna prilagoditev po neodvisnem tržnem načelu torej ne vpliva na osnovne pogodbene obveznosti med povezanimi podjetji za druge,

nedavčne namene in je lahko primerna, tudi če pogodbenici nista nameravali zmanjšati davčno obveznost ali se ji izogniti. Obravnavanja transfernih cen ne bi smeli zamenjevati z obravnavanjem težav zaradi davčnih goljufij ali davčnih utaj, čeprav je tudi politiko določanja transfernih cen mogoče uporabiti za take namene.

1.3 Ko transferne cene niso določene na podlagi tržnih razmer in v skladu z neodvisnim tržnim načelom, se lahko popačijo davčne obveznosti povezanih podjetij in davčni prihodki držav gostiteljic. Zato so se države članice OECD dogovorile, da se za davčne namene dobički povezanih podjetij lahko po potrebi prilagodijo, da se te nepravilnosti odpravijo in se tako zagotovi uresničitev neodvisnega tržnega načela. Države članice OECD menijo, da je za primerno prilagoditev treba vzpostaviti take pogoje komercialnih in finančnih razmerij, kot bi jih pričakovali med neodvisnimi podjetji v podobnih transakcijah in podobnih okoliščinah.

1.4 Pogoje komercialnih in finančnih razmerij med povezanimi podjetji pa lahko poleg premislekov o davčnih obveznostih popačijo tudi drugi dejavniki. Podjetja so na primer lahko izpostavljena nasprotujočim si pritiskom državnih organov (svoje in tuje države) v zvezi s carinskim vrednotenjem blaga in protidampinškimi dajatvami ali zaradi deviznega ali cenovnega nadzora. Poleg tega je lahko razlog za popačenost transferne cene tudi denarni tok, ki ga morajo zagotavljati podjetja v mednarodni skupini. Mednarodna skupina podjetij, katere delnice kotirajo na borzi, je lahko pod pritiskom delničarjev prisiljena izkazovati visoko donosnost na ravni matične družbe, zlasti če se v poročilu delničarjem ne izkazujejo uskupinjeni podatki. Vsi ti dejavniki lahko vplivajo na transferne cene in velikost dobičkov, ki jih imajo povezana podjetja v mednarodni skupini podjetij.

1.5 Ni nujno, da se bodo pogoji komercialnih in finančnih razmerij med povezanimi podjetji vedno razlikovali od zahtev prostega trga. Povezana podjetja v mednarodnih skupinah so običajno precej samostojna in se pogosto med seboj pogajajo, kot da bi bila neodvisna podjetja. Podjetja se v svojih razmerjih s tretjimi strankami in povezanimi podjetji odzivajo na gospodarska stanja, ki so posledica tržnih razmer. Lokalni direktorji podjetij si na primer želijo dosegati dobre poslovne izide in dobiček; zato ne bi hoteli določati cen, ki bi zmanjševale dobičke njihovih podjetij. Davčni organi bi morali to upoštevati, da bi pri izboru in izvajanju pregledov, ki se navezujejo na transferne cene, učinkovito razporedili svoje vire. Včasih pa se lahko zgodi, da razmerja med povezanimi podjetji vplivajo na izid cenovnih pogajanj. Zato dokazila o trdih pogajanjih sama po sebi ne zadoščajo za ugotovitev, da so transakcije opravljene tako kot med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji.

B. Opredelitev neodvisnega tržnega načela

B.1 9. člen Vzorčne konvencije OECD

1.6 Splošno priznana opredelitev neodvisnega tržnega načela je zapisana v prvem odstavku 9. člena Vzorčne konvencije OECD, ki je podlaga za dvostranske davčne sporazume med državami članicami OECD in vedno številčnejšimi državami nečlanicami. 9. člen določa:

> "[Kadar] se med dvema [povezanima] podjetjema v komercialnih ali finančnih odnosih vzpostavijo ali določijo pogoji, drugačni od tistih, ki bi se vzpostavili med neodvisnimi podjetji, se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, vključi v dobiček tega podjetja in ustrezno obdavči."

V prizadevanjih, da bi se dobički prilagajali pogojem, ki bi bili doseženi med neodvisnimi podjetji v primerljivih transakcijah in primerljivih okoliščinah (to pomeni »v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami«), obravnava neodvisno tržno načelo člane mednarodne skupine podjetij kot ločene pravne osebe, in ne kot neločljive sestavne dele enega samega celovitega podjetja. Ker torej načelo ločenih pravnih oseb obravnava člane mednarodne skupine kot neodvisne subjekte, je pozornost usmerjena v samo naravo transakcij med temi člani ter na to, ali se pogoji zaradi tega razlikujejo od pogojev, ki bi jih pridobili v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Takšna analiza povezanih transakcij in transakcij med nepovezanimi osebami, ki jo imenujemo »primerjalna analiza«, je glavna podlaga za uporabo principa neodvisnega tržnega načela. Smernice v zvezi s primerjalno analizo so podane v razdelku D spodaj ter v 3. poglavju.

1.7 Pomembno je, da si vprašanje glede primerljivosti ogledamo v pravi luči, da bi poudarili potrebo po pristopu, ki je uravnotežen po eni strani iz vidika zanesljivosti ter po drugi strani iz vidika obremenjenosti, ki ga povzroča za davčne zavezance in davčne organe. 1. odstavek 9. člena Vzorčne konvencije OECD je temeljnega pomena za primerjalno analizo, ker uvaja potrebo po:

- primerjavo pogojev (vključno s ceno, vendar ne zgolj ceno), ki se določijo ali vzpostavijo med povezanimi podjetji, in tistimi, ki bi obstajali med neodvisnimi podjetji, da bi lahko ugotovili ali

prepis (revizija) izkazov za namene izračuna davčnih obveznosti povezanih podjetij ustreza 9. členu Vzorčne konvencije OECD (glej 2. odstavek Komentarja k 9. členu; in

- določitev dobičkov, do katerih bi prišlo po neodvisnem tržnem načelu, da bi ugotovili količino kakršnega koli prirejanja izkazov.

1.8 Države članice OECD in druge države so sprejele neodvisno tržno načelo iz več razlogov. Eden od pomembnejših je, da neodvisno tržno načelo zagotavlja enako davčno obravnavanje za mednarodna in neodvisna podjetja. Neodvisno tržno načelo zaradi enakopravnejšega davčnega obravnavanja povezanih in neodvisnih podjetij preprečuje ustvarjanje boljšega ali slabšega davčnega položaja, ki bi sicer popačil sorazmerno konkurenčnost pravnih oseb ene ali druge vrste. Davčni preudarki tako ne vplivajo več na ekonomske odločitve in zato neodvisno tržno načelo pospešuje mednarodno trgovino in naložbe.

1.9 Ugotovljeno je tudi, da deluje neodvisno tržno načelo v veliki večini primerov uspešno. Pri mnogih nakupih in prodajah blaga ter pri posojanju denarja je primerljivo tržno ceno na primer hitro mogoče najti v primerljivih transakcijah, sklenjenih med primerljivimi neodvisnimi podjetji v primerljivih okoliščinah. Obstajajo številni primeri, ko je mogoče opraviti ustrezno primerjavo transakcij na ravni finančnih kazalnikov, kot so dodatek na stroške, kosmata marža ali stopnja čistega dobička. So pa tudi pomembni primeri, v katerih je uporaba neodvisnega tržnega načela zahtevna in zapletena, na primer pri mednarodnih skupinah podjetij, ki se ukvarjajo z integrirano proizvodnjo zelo specializiranih izdelkov, edinstvenimi pravicami do industrijske lastnine in/ali opravljanjem specializiranih storitev. Obstajajo rešitve za obravnavo takšnih zapletenih primerov, vključno z uporabo transakcijske metode porazdelitve dobička, ki je opisana v III. delu II. poglavja teh smernic za tiste situacije, ko je ta najprimernejša metoda glede na okoliščine zadeve.

1.10 Nekateri menijo, da je neodvisno tržno načelo samo po sebi zgrešeno, ker način obravnavanja ločenih pravnih oseb ne upošteva vedno ekonomije obsega in medsebojne prepletenosti raznovrstnih dejavnosti podjetij, ki se povezujejo v celoto. Vsekakor ni splošno sprejetih objektivnih meril za razporejanje učinkov ekonomije obsega ali koristi združevanja med povezanimi podjetji. Vprašanje morebitnih drugačnih rešitev, ki bi zamenjale neodvisno tržno načelo, je obdelano v razdelku C spodaj.

1.11 Praktična težava pri uporabi neodvisnega tržnega načela je, da se povezana podjetja lahko ukvarjajo s transakcijami, ki se jih nepovezana

podjetja ne bi lotila. Do takih transakcij ne prihaja nujno zaradi izogibanja davčnim obveznostim, ampak lahko tudi zato, ker člani mednarodne skupine podjetij poslujejo med seboj v drugačnih komercialnih okoliščinah, kot bi poslovala nepovezana podjetja. Ko se nepovezana podjetja redko lotevajo transakcij take vrste, kot jih izvajajo povezana podjetja, je težko uporabiti neodvisno tržno načelo, ker obstaja zelo malo ali nič dokazov o pogojih, ki bi bili vzpostavljeni med neodvisnimi podjetji. Dejstvo, da transakcije morda ne najdemo med nepovezanimi osebami, samo po sebi ne pomeni, da transakcija ni tržno naravnana.

1.12 V nekaterih primerih je lahko neodvisno tržno načelo za davčnega zavezanca in davčne organe administrativno obremenjujoče, saj je treba ovrednotiti veliko različnih čezmejnih transakcij. Čeprav povezano podjetje običajno določa pogoje transakcije takrat, ko jo sklepa, mora morda kdaj pozneje dokazati, da so bili ti pogoji skladni z neodvisnim tržnim načelom. (Glej obravnavo problematike v zvezi s časovno razporeditvijo in skladnostjo oz. upoštevanjem predpisov v sklopih B in C v III. poglavju in v V. poglavju o dokumentaciji). Tudi davčni organ se bo morda morala vključiti v tako preverjanje šele nekaj let po izvedeni transakciji. V tem primeru bi davčni organ pregledal kakršno koli podporno dokumentacijo, ki jo je pripravil davčni zavezanec, da bi dokazal, da so transakcije skladne z neodvisnim tržnim načelom, in morda tudi pridobil informacije o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami, tržnih razmerah v času, ko je prišlo do transakcije, idr., in sicer za številne in raznolike transakcije. Taki postopki pa so po daljšem času navadno vedno težavnejši.

1.13 Davčni organi in davčni zavezanci pogosto težko pridobijo ustrezne podatke za uporabo neodvisnega tržnega načela. Neodvisno tržno načelo običajno zahteva, da davčni zavezanci in davčni organi ocenijo transakcije med nepovezanimi osebami in poslovne dejavnosti neodvisnih podjetij ter jih primerjajo s transakcijami in dejavnostmi povezanih podjetij, za to pa je potrebna dokaj velika količina podatkov. Dostopne informacije so lahko nepopolne ali pa jih je težko razložiti; druge podatke, če sploh so, pa je morda težko pridobiti zaradi oddaljenosti ali nedostopnosti strank, pri katerih bi jih morali pridobili. Poleg tega pri neodvisnih podjetjih morda ni mogoče pridobiti informacij zaradi varovanja poslovne tajnosti. V drugih primerih pa informacij o neodvisnih podjetjih, ki bi lahko bile pomembne, preprosto sploh ni ali pa ne obstajajo primerljiva neodvisna podjetja, na primer, če je panoga dosegla visoko stopnjo vertikalne integracije. Pomembno je, da se pri tem ne izgubi cilj, da se išče zanesljiva ocena o rezultatu po neodvisnem tržnem načelu, ki temelji na zanesljivih informacijah. Pri tem je treba tudi opozoriti, da določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, ampak zahteva trezno presojo na obeh straneh, pri davčnem organu in davčnem zavezancu.

B.2 Ohranjanje neodvisnega tržnega načela kot mednarodnega soglasja

1.14 Države članice OECD se sicer zavedajo vseh omenjenih pomislekov, vendar ostajajo prepričane, da je treba transferne cene med povezanimi podjetji urejati po neodvisnem tržnem načelu. Neodvisno tržno načelo je teoretično dobro utemeljeno, saj se pri prenosu sredstev in storitev med povezanimi podjetji najbolj približa delovanju prostega trga v primerih, ko gre za prenos sredstev (kot so izdelki, druge vrste opredmetenih sredstev ali neopredmetena sredstva) ali se zagotavljajo storitve med povezanimi podjetji. Morda njegova uporaba v praksi sicer res ni vedno enostavna, toda na splošno zagotavlja članom mednarodne skupine podjetij primerno raven dohodka, ki je sprejemljiva za davčne organe. Daje realno sliko ekonomske realnosti, dejstev in okoliščin poslovanja povezanega davčnega zavezanca in jo primerja z običajnim tržnim poslovanjem.

1.15 Z odmikom od neodvisnega tržnega načela bi opustili opisano trdno teoretsko podlago in ogrozili mednarodno soglasje, s tem pa bistveno povečali tveganje dvojnega obdavčevanja. Izkušnje z neodvisnim tržnim načelom so že dovolj obsežne in poglobljene, da so lahko trdna podlaga za enotno razumevanje pri poslovni skupnosti in davčnih organih. Tako enotno razumevanje je v praksi izredno dragoceno za zagotavljanje primerne davčne osnove v vsaki državi in preprečevanje dvojnega obdavčevanja. Na podlagi teh izkušenj bi morali še naprej razvijati neodvisno tržno načelo, izpopolnjevati njegovo delovanje ter z jasnejšimi navodili davčnim zavezancem in bolj pravočasnimi pregledi izboljševali upravne postopke za njegovo uporabo. Skratka, države članice OECD še naprej močno podpirajo neodvisno tržno načelo. Dejansko se še ni pokazala nobena zakonita ali stvarna možna rešitev, ki bi lahko nadomestila neodvisno tržno načelo. Metoda globalne predpisane porazdelitve, ki se včasih omenja kot druga možnost, ne bi bila niti teoretično sprejemljiva niti praktično izvedljiva. (Glej razpravo o metodi globalne predpisane porazdelitve, ki jo vsebuje sklop C v III. poglavju.)

C. Netržni način: globalna predpisana porazdelitev

C.1 Ozadje in opis metode

1.16 Globalna predpisana porazdelitev je včasih predlagana kot druga možnost, ob neodvisnem tržnem načelu, pri določanju primerne razmejitve dobičkov med območja davčne pristojnosti posameznih držav. Ta metoda med državami še ni bila uporabljena, poskušale pa so jo uporabiti nekatere davčne uprave.

1.17 Po metodi globalne predpisane porazdelitve bi bil celotni uskupinjeni dobiček mednarodne skupine podjetij razporejen med povezana podjetja v različnih državah na podlagi vnaprej določene in mehanicistične formule. Uporaba metode globalne predpisane porazdelitve ima tri bistvene sestavine: določitev enote obdavčenja, to je, katere od odvisnih družb in podružnic mednarodne skupine podjetij naj bi sestavljale globalno obdavčljivo podjetje; natančna določitev celotnega dobička; določitev formule, ki se uporabi za razporeditev celotnega dobička te enote obdavčevanja. Formula bo najverjetneje sestavljena na podlagi kombinacije stroškov, sredstev, plač in prihodkov od prodaje.

1.18 Metod globalne predpisane porazdelitve ne bi smeli zamenjevati z metodama transakcijskega dobička, obravnavanima v III. delu II. poglavja. Pri metodah globalne predpisane porazdelitve se uporabi formula, ki je za razporejanje dobička vnaprej določena za vse davčne zavezance, medtem ko se pri metodah transakcijskega dobička za vsak primer posebej primerjajo dobički enega ali več povezanih podjetij z dobičkom, ki bi si ga v primerljivih okoliščinah prizadevala doseči primerljiva neodvisna podjetja. Metod globalne predpisane porazdelitve prav tako ne bi smeli zamenjevati z izbrano uporabo formule, ki jo sestavijo davčni organi v sodelovanju z izbranim davčnim zavezancem ali izbrano mednarodno skupino podjetij po skrbni analizi posebnih dejstev in okoliščin ter jo lahko uporabijo v postopku skupnega dogovora, pri vnaprejšnjem cenovnem sporazumu ali drugem dvostranskem ali večstranskem dogovoru. Taka formula je izvedena iz posebnih dejstev in okoliščin davčnega zavezanca in torej ni za vse enako vnaprej določena in mehanicistična, kot je formula metod globalne predpisane porazdelitve.

C.2 Primerjava z neodvisnim tržnim načelom

1.19 Globalno predpisano porazdelitev uveljavljajo kot drugo možnost, ob neodvisnem tržnem načelu, njeni zagovorniki, ki trdijo, da bi davčnim zavezancem zagotavljala večjo gotovost in manj

administrativnega dela. Zagovarjajo tudi stališče, da so metode globalne predpisane porazdelitve bliže ekonomski realnosti. Trdijo, da je treba mednarodno skupino podjetij obravnavati kot celotno skupino oziroma na podlagi uskupinjenih izidov poslovanja, da se pokaže dejansko stanje razmerij med povezanimi podjetji v skupini. Zagotavljajo tudi, da je za tesno povezane skupine metoda ločenega računovodenja neprimerna, ker je težko določiti, koliko vsako od povezanih podjetij prispeva k celotnemu skupnemu dobičku mednarodne skupine podjetij.

1.20 Poleg teh utemeljitev zagovorniki tudi dokazujejo, da se pri metodi globalne predpisane porazdelitve zmanjšujejo stroški davčnih zavezancev za administriranje z državnimi organi, saj je načeloma treba pripraviti za celo skupino samo en zaključni račun za davčne namene v državi.

1.21 Države članice OECD ne sprejemajo teh predlogov in ne astopajo mnenja, da je globalna predpisana porazdelitev sprejemljiva druga možnost, ob neodvisnem tržnem načelu; razlogi, ki jih pri tem navajajo, so obrazloženi v nadaljevanju.

1.22 Največjo skrb pri globalni predpisani porazdelitvi povzroča težavnost izvajanja sistema na način, ki varuje pred dvojnim obdavčevanjem in hkrati zagotavlja enkratno obdavčevanje. Da bi to lahko dosegli, bi bilo treba vsebinsko mednarodno uskladiti in soglasno sprejeti vnaprej določene formule, ki bi se morale uporabljati, ter opredeliti sestavo skupin, na katere se nanašajo. Da bi se na primer izognili dvojnemu obdavčevanju, bi bil najprej potreben skupni dogovor o sprejetju metode, nato pa še dogovor o merjenju celotne davčne osnove mednarodne skupine podjetij, o uporabi skupnega računovodskega sistema, o dejavnikih, ki bi jih bilo treba uporabiti pri razdeljevanju davčne osnove med različne države (vključno z državami nečlanicami), in o določanju teže teh faktorjev. Tak sporazum bi bilo izredno težko doseči in za to bi potrebovali veliko časa. Vprašanje je tudi, če bi se bile države pripravljene dogovoriti za eno samo splošno veljavno formulo.

1.23 Četudi bi bile nekatere države pripravljene sprejeti globalno predpisano porazdelitev, bi prihajalo do nesoglasij, ker bi vsaka država morda želela v formuli poudariti ali vanjo vključiti različne dejavnike na podlagi dejavnosti ali dejavnikov, ki v njej prevladujejo. Vsaka država bi si zelo prizadevala, da bi lahko sestavila formule ali v njih določila uteži, s katerimi bi kar najbolj povečala svoje lastne prihodke. Poleg tega bi morali davčni organi skupaj proučiti, kako bi se lotili pojava umetne selitve proizvajalnih dejavnikov, uporabljenih v formuli (na primer prihodkov od prodaje, kapitala), v države z majhnimi davki. Izogibanje davkom bi se lahko pojavilo v takem obsegu, da bi se zlorabljale sestavine sprejete formule, na primer s sklepanjem nepotrebnih finančnih transakcij, z

namerno izbiro kraja namestitve premičnih sredstev, zahtevo, da imajo izbrane družbe v mednarodni skupini podjetij večje zaloge, kot bi jih običajno imela podobna nepovezana družba, in tako naprej.

1.24 Zato bi bil prehod na metodo globalne predpisane porazdelitev politično in upravno zelo zapleten in zanj bi bila potrebna stopnja mednarodnega sodelovanja, ki je na področju mednarodnega obdavčevanja dejansko ni mogoče pričakovati. V tako večstransko usklajevanje bi se morale vključiti vse pomembnejše države, v katerih poslujejo mednarodna podjetja. Če se vse te države ne bi mogle sporazumeti za prehod na globalno predpisano porazdelitev, bi to za mednarodna podjetja pomenilo obremenitev zaradi prilagajanja predpisom dveh popolnoma različnih sistemov. Povedano drugače: podjetja bi morala za isti sklop transakcij izračunavati dobičke članov svoje skupine po dvojih popolnoma različnih standardih. Zaradi tega bi v vsakem primeru lahko prihajalo do dvojnega obdavčevanja (ali do premajhnega obdavčevanja).

1.25 Poleg omenjenih težav dvojnega obdavčevanja pa se pojavljajo še drugi pomembni pomisleki. Eden od njih je, da so vnaprej določene formule samovoljno izbrane in ne upoštevajo tržnih razmer, posebnih okoliščin posameznih podjetij in razporejanja virov po odločitvah poslovodstva, s tem pa povzročajo razporeditev dobička, ki morda sploh ni v razumnem razmerju s posebnimi dejstvi in okoliščinami transakcije. Natančneje povedano pomeni formula na podlagi spleta stroškov, sredstev, plač in prihodkov od prodaje pravzaprav stalno stopnjo dobička na enoto valute (na primer dolarja, evra, jena) vsake sestavine za vsakega člana skupine in v vsaki državi ne glede na razlike v funkcijah, sredstvih, tveganjih in učinkovitosti med člani mednarodne skupine podjetij. S takimi metodami bi se lahko dodelil dobiček celo takemu podjetju v skupini, ki bi, če bi delovalo kot neodvisno podjetje, ustvarjalo izgube.

1.26 Druga težava pri globalni predpisani porazdelitvi pa je povezana z gibanjem tečajev. Čeprav gibanja tečajev lahko zapletejo uporabo neodvisnega tržnega načela, nanj ne vplivajo enako kot na metodo globalne predpisane porazdelitve; neodvisno tržno načelo je bolje opremljeno za obvladovanje ekonomskih posledic gibanja tečajev, ker zahteva analizo posebnih dejstev in okoliščin davčnega zavezanca. Če pa formula temelji na stroških, bi uporaba globalne predpisane porazdelitve pomenila, da bi bil ob stalni krepitvi valute v eni državi v primerjavi z valuto v državi, v kateri povezano podjetje vodi poslovne knjige, večji delež dobička pripisan podjetju v prvi državi zaradi stroškov za plače, ki bi se nominalno povečevale zaradi nihanja tečaja. Tako bi po metodi globalne predpisane porazdelitve gibanje tečaja v tem primeru vodilo v povečanje dobička povezanega podjetja, ki posluje z močnejšo valuto, pri čemer krepitev valute dolgoročno zmanjšuje konkurenčnost izvoza in posledično tudi dobiček.

1.27 Metode globalne predpisane porazdelitve lahko, nasprotno kot zagotavljajo njihovi zagovorniki, pomenijo izjemno velike stroške administriranja z državnimi organi in zahteve po podatkih, ker bi morale biti informacije zbrane za celotno mednarodno skupino podjetij in predložene v vsaki državi na podlagi njene valute ter njenih predpisov o knjigovodstvu in davčnem računovodstvu. Torej bi bile zahteve glede dokumentacije in izpolnjevanja predpisov za uporabo globalne predpisane porazdelitve na splošno bolj obremenjujoče, kot so pri načinu ločenih pravnih oseb neodvisnega tržnega načela. Stroški metode globalne predpisane porazdelitve pa bi bili še večji, če se ne bi mogle vse države dogovoriti o sestavinah formule ali načinu merjenja teh sestavin.

1.28 Težave bi se pojavile tudi pri ugotavljanju prihodkov od prodaje vsakega člana skupine in pri vrednotenju sredstev (na primer po nabavni ceni ali tržni vrednosti), še posebej pri vrednotenju neopredmetenih sredstev. Te težave bi se še stopnjevale zaradi različnih računovodskih standardov in različnih valut na območjih davčne pristojnosti posameznih držav. Računovodski standardi bi morali biti usklajeni med vsemi državami, da bi lahko smiselno izmerili dobiček za celotno mednarodno skupino podjetij. Seveda je nekaj teh težav, na primer glede vrednotenja sredstev in neopredmetenih sredstev, tudi pri neodvisnem tržnem načelu, čeprav je bil pri tem dosežen že velik napredek, medtem ko za globalno predpisano porazdelitev niso bile predlagane še nobene verodostojne rešitve.

1.29 Metoda globalne predpisane porazdelitve bi pomenila skupinsko obdavčevanje mednarodne skupine podjetij, s tem pa bi bilo opuščeno načelo ločenih pravnih oseb. Zaradi tega pri metodi globalne predpisane porazdelitve v praksi ni mogoče prepoznati pomembnih zemljepisnih razlik, učinkovitosti posameznih družb in drugih dejavnikov, ki so značilni za eno od družb ali podskupin v mednarodni skupini podjetij, kar vse lahko utemeljeno odigra pomembno vlogo pri določanju delitve dobička med podjetji v različnih državah. Neodvisno tržno načelo pa, nasprotno, priznava, da je povezano podjetje lahko ločena poslovnoizidna enota s svojimi značilnostmi in ekonomsko lahko dosega dobiček, tudi če ima preostali del mednarodne skupine podjetij izgubo. Metoda globalne predpisane porazdelitve ni tako prožna, da bi lahko ustrezno upoštevala to možnost.

1.30 Z neupoštevanjem transakcij v skupini za namene izračunavanja skupnega dobička bi se pri metodi globalne predpisane porazdelitve pojavilo vprašanje pomembnosti obdavčevanja pri viru za čezmejna plačila med člani skupine, njena uporaba pa bi pomenila tudi zavračanje cele vrste pravil, vključenih v dvostranske davčne sporazume.

1.31 Če metoda globalne predpisane porazdelitve ne vključuje vsakega člana mednarodne skupine podjetij, je treba obdržati pravilo ločenih pravnih oseb kot vmesnik med tistim delom skupine, za katerega se uporablja globalna predpisana porazdelitev, in preostalim delom mednarodne skupine podjetij. Globalne predpisane porazdelitve ni mogoče uporabiti za vrednotenje transakcij med delom skupine, za katerega se uporablja metoda globalne predpisane porazdelitve, in preostalim delom mednarodne skupine podjetij. Zato je očitna slaba stran globalne predpisane porazdelitve ta, da ne daje popolne rešitve za razporeditev dobička mednarodne skupine podjetij, če ni uporabljena za celotno podjetje. Glede na velikost in obseg poslovanja večje mednarodne skupine podjetij in vseh zahtevanih informacij bi bila taka vaja za posamezni davčni organ velik podvig. Vsekakor pa bi morala mednarodna skupina podjetij voditi ločeno računovodstvo za tista podjetja, ki za davčne namene globalne predpisane porazdelitve niso člani mednarodne skupine podjetij, so pa še vedno odvisna podjetja enega ali več članov te skupine. Dejansko bi številni notranjepravni trgovinski in računovodski predpisi še vedno zahtevali uporabo primerljive tržne cene (na primer carinski predpisi), tako da bi moral davčni zavezanec ne glede na davčne predpise še vedno pravilno knjižiti vsako transakcijo po primerljivi tržni ceni.

C.3 Zavračanje netržnih metod

1.32 Zaradi vseh navedenih razlogov države članice OECD ponavljajo svojo podporo soglasju za uporabo neodvisnega tržnega načela, ki se je v mnogih letih razvilo med državami članicami in nečlanicami OECD, in soglašajo, da je treba zavrniti teoretično drugo možnost, ob neodvisnem tržnem načelu, torej globalno predpisano porazdelitev.

D. Navodilo za uporabo neodvisnega tržnega načela

D.1 Primerjalna analiza

D.1.1 Pomembnost primerjalne analize in pomen izraza »primerljiv«

1.33 Podlaga za uporabo neodvisnega tržnega načela je običajno primerjava pogojev povezane transakcije s pogoji transakcij med neodvisnimi podjetji. Da bi bile takšne primerjave uporabne, morajo biti ekonomsko pomembne značilnosti primerjanih situacij dovolj primerljive. Biti primerljiv pa pomeni, da nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi situacijami ne bi smela pomembno vplivati na

pogoje, proučevane pri posamezni metodi (na primer na ceno ali maržo), ali da je učinke takih razlik mogoče izločiti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami. Pri določanju stopnje primerljivosti in zanjo potrebnih prilagoditev je treba razumeti, kako nepovezane družbe ocenjujejo morebitne transakcije. Podrobno navodilo za opravljanje primerjalne analize je podano v III. poglavju.

1.34 Ko neodvisna podjetja ocenjujejo pogoje možne transakcije, primerjajo transakcijo z drugimi možnostmi, ki so jim realno na voljo, in se za transakcijo odločijo le, če ne vidijo nobene druge očitno privlačnejše možnosti. Tako na primer podjetje verjetno ne bo sprejelo cene, ki jo neodvisno podjetje ponuja za njegov izdelek, če ve, da so drugi možni kupci zanj pod podobnimi pogoji pripravljeni plačati več. To je pri vprašanju primerljivosti pomembno, saj bi neodvisna podjetja praviloma pri ocenjevanju realno razpoložljivih možnosti upoštevala vse ekonomsko pomembne razlike med njimi (kot so razlike v stopnji tveganja ali drugi dejavniki primerljivosti, ki so obdelani v nadaljevanju). Zato bi morale pri primerjavah za uporabo neodvisnega tržnega načela tudi davčni organi upoštevati te razlike, ko ugotavljajo, ali so primerjane situacije dejansko primerljive in kakšne prilagoditve bi bile morda potrebne, da bi dosegle primerljivost.

1.35 Vse metode, ki uporabljajo neodvisno tržno načelo, je mogoče povezati s predpostavko, da neodvisna podjetja proučujejo realno razpoložljive možnosti in da pri medsebojni primerjavi teh možnosti pretehtajo tudi vse razlike med njimi, ki bi lahko pomembno vplivale na njihovo vrednost. Lahko na primer pričakujemo, da neodvisna podjetja pred nakupom izdelka za določeno ceno proučijo, ali bi lahko enak izdelek pod sicer primerljivimi pogoji kupila drugje za nižjo ceno. Zato se po metodi primerljivih prostih cen, kot je razložena v II. sklopu II. poglavja, povezana transakcija primerja s podobnimi transakcijami med nepovezanimi osebami, da se neposredno ugotovi, za kakšno ceno bi se stranki dogovorili, če bi se namesto za povezano transakcijo odločili za transakcijo na prostem trgu. Ta metoda pa postane manj zanesljivo nadomestilo za transakcije, kot bi bile sklenjene med nepovezanimi podjetji, če niso primerljive vse značilnosti teh transakcij med nepovezanimi osebami, ki pomembno vplivajo na ceno, zaračunano med neodvisnimi podjetji. Podobno se po metodi preprodajne cene in metodi dodatka na stroške primerja dobičkovnost prodaje v povezani transakciji z dobičkovnostjo prodaje, doseženo v podobnih transakcijah med nepovezanimi osebami. Ta primerjava omogoči oceno dobičkovnosti prodaje, ki bi ga ena od strank lahko dosegla, če bi izvajala enake funkcije kot neodvisna podjetja. Tako se z njo lahko oceni plačilo, ki bi ga ta stranka zahtevala in bi ga bila druga stranka za izvajanje teh funkcij pripravljena plačati kot nepovezana oseba pod tržnimi pogoji. Druge metode, obravnavane v II. delu III. poglavja, temeljijo na primerjavi stopnje dobička

ali marže med neodvisnimi in povezanimi podjetji, s pomočjo katere se lahko ocenijo dobički, ki bi jih eno ali obe povezani podjetji lahko ustvarili, če bi poslovali samo z neodvisnimi podjetji, torej plačilo, ki bi ga kot nepovezani osebi pod tržnimi pogoji zahtevali kot nadomestilo za uporabo svojih virov v povezani transakciji. Ko obstajajo razlike med primerjanimi situacijami, ki bi pomembno vplivale na primerjavo, je treba izvesti prilagoditve primerljivk, da bi izboljšali zanesljivost primerjave. Zato povprečni panožni donosi brez prilagoditev sami po sebi nikoli ne vzpostavljajo enakih razmer kot neodvisno tržno načelo.

1.36 Kot rečeno je treba pri teh primerjavah upoštevati pomembne razlike med primerjanimi transakcijami ali podjetji. Da bi ugotovili stopnjo dejanske primerljivosti in nato izvedli primerne prilagoditve za vzpostavitev primerljivih tržnih pogojev (ali razpona primerljivih tržnih cen), je treba primerjati značilne lastnosti transakcij ali podjetij, ki bi vplivale na pogoje transakcij med nepovezanimi osebami. Med značilnostmi ali »dejavniki primerljivosti«, ki so lahko pomembne pri določanju primerljivosti, so lastnosti prenesenih sredstev ali storitev, funkcije, ki jih stranke opravljajo (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj), pogodbeni pogoji, gospodarske okoliščine strank v transakciji in njihove poslovne strategije. Ti dejavniki so podrobneje obravnavani v nadaljevanju, v sklopu D.1.2.

1.37 Koliko je vsak od teh dejavnikov pomemben pri ugotavljanju primerljivosti, je odvisno od vrste povezane transakcije in sprejete metode za določanje transfernih cen. Razprava o pomembnosti teh dejavnikov za uporabo posamezne metode za določanje transfernih cen je vključena v obravnavo teh metod v II. poglavju.

D.1.2 Dejavniki, ki določajo primerljivost

1.38 Odstavek 1.36 se nanaša na pet dejavnikov, ki so lahko pomembni pri določanju primerljivosti. Kot del primerjalne analize je proučitev dejavnikov primerljivosti po svoji naravi dvosmerna, to pomeni, da vključuje proučitev dejavnikov, ki vplivajo na povezane transakcije davčnega zavezanca, in proučitev dejavnikov, ki vplivajo na transakcije med nepovezanimi osebami. Oboje, naravo povezane transakcije in sprejeto metodo za določanje transfernih cen (glej II. poglavje, ki obravnava metode določanja transfernih cen) je treba upoštevati pri ocenjevanju relativnega pomena kakršnega koli manjkajočega dela informacije o možnih primerljivkah, ki se lahko spreminjajo od primera do primera. Informacije o značilnostih izdelkov so lahko pomembnejše, če je uporabljena metoda metoda primerljivih prostih cen, kot če se uporabi transakcijska metoda stopnje čistega dobička. Če se lahko smiselno predvidi, da ni verjetno, da bi

imele neprilagojene razlike pomemben vpliv na primerljivost, se obravnavane transakcije med nepovezanimi osebami ne bi smelo zavrniti kot potencialno primerljive transakcije zato, ker manjkajo določene informacije.

D. 1.2.1 Značilnosti sredstev ali storitev

1.39 Razlike v posebnih značilnostih sredstev ali storitev so pogosto vsaj deloma razlog za razlike v njihovi vrednosti na prostem trgu. Zato so primerjave teh značilnosti lahko koristne pri ugotavljanju primerljivosti povezanih transakcij in transakcij med nepovezanimi osebami. Značilnosti, ki jih je pomembno upoštevati, so na primer: pri prenosu opredmetenih sredstev fizične lastnosti sredstva, njegova kakovost in zanesljivost ter razpoložljivost in količina dobave; pri opravljanju storitev sta pomembna vrsta in obseg storitev, pri neopredmetenih sredstvih pa oblika transakcije (na primer podelitev licence ali prodaja), vrsta sredstva (na primer patent, blagovna znamka ali znanje in izkušnje), trajanje in stopnja zaščite pravic do industrijske lastnine ter pričakovane koristi od njihove uporabe.

1.40 Odvisno od metode za določanje transfernih cen je treba temu dejavniku podeliti večjo ali manjšo težo. Med metodami, opisanimi v II. poglavju teh smernic, je zahteva glede primerljivosti sredstev ali storitev najbolj stroga v primeru metode primerljivih prostih cen. Po metodi primerljivih prostih cen lahko ima kakršna koli pomembna razlika v značilnostih sredstev ali storitev učinek na ceno in bi to zahtevalo premislek o ustrezni prilagoditvi (glej zlasti odstavek 2.15). Po metodi preprodajnih cen in metodi dodatka na stroške je manj verjetno, da bi nekatere razlike pri značilnostih sredstev ali storitev imele pomemben učinek na dobičkovnost prodaje ali na dodatek na stroške (glej zlasti odstavke 2.23 in 2.41). Razlike pri značilnostih sredstev ali storitev so manj občutljive tudi v primeru metod transakcijskega dobička kot v primeru tradicionalnih transakcijskih metod (glej zlasti odstavek 2.69). Vendar to ne pomeni, da je treba pri uporabi teh metod zanemariti vprašanje primerljivosti glede značilnosti sredstev ali storitev, ker lahko razlike v produktih vključujejo ali odražajo različne opravljene funkcije, vložena sredstva in/ali prevzeta tveganja testne stranke. Glej odstavke 3.18-3.19 glede razprave o konceptu »testne stranke«.

1.41 V praksi smo opazili, da se s primerjalnimi analizami za metode, ki temeljijo na stopnji kosmatega ali čistega dobička, pogosto bolj poudarijo funkcionalne podobnosti kot pa podobnosti produktov. Odvisno od dejstev in okoliščin zadeve je lahko sprejemljivo, da se razširi obseg primerjalne analize, da se vključi transakcije med nepovezanimi osebami, ki vsebujejo drugačne proizvode, se pa prevzemajo podobne funkcije. Vendar je sprejem takšnega pristopa odvisen od učinkov, ki jih imajo razlike v produktih na zanesljivost primerjave, in od tega, ali so ali niso na voljo zanesljivejši podatki. Preden se razširi raziskava, ki bi vključila večje število potencialno

primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami na podlagi podobnih funkcij, je treba premisliti, ali obstaja verjetnost, da bi za povezane transakcije takšne transakcije ponudile zanesljive primerljivke.

D. 1.2.2 Analiza funkcij

1.42 V transakcijah med neodvisnima podjetjema je plačilo navadno nadomestilo za funkcije, ki jih posamezno podjetje opravlja (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj). Zato je treba pri ugotavljanju, ali so povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami ali same pravne osebe primerljive, primerjati funkcije, ki jih stranki prevzemata. Ta funkcijska analiza poskuša opredeliti in primerjati ekonomsko pomembne aktivnosti in odgovornosti, vložena sredstva in prevzeta tveganja, ki se jim zavežejo stranke, udeležene v transakciji. Zato je treba posebno pozornost posvetiti sestavi in organiziranosti skupine podjetij ter temu, kako to vpliva na okolje, v katerem deluje davkoplačevalec. Pomembno je tudi ugotoviti, kakšen je pravni položaj (pravice in obveznosti) davčnega zavezanca, ki izvaja te funkcije.

1.43 Funkcije, ki jih bodo davčni zavezanci in davčni organi verjetno morali opredeliti in primerjati, so na primer oblikovanje, proizvajanje, sestavljanje, raziskave in razvoj, servisiranje, nabava, distribucija, trženje, oglaševanje, transport, financiranje in upravljanje. Ugotoviti bi bilo treba, katere glavne funkcije izvaja pregledovana stranka, nato pa izvesti prilagoditve za vse pomembne razlike glede na funkcije, ki jih prevzemajo neodvisna podjetja, s katerimi stranko primerjamo. Ena od strank v transakciji sicer lahko izvaja sorazmerno veliko funkcij v primerjavi z drugo, toda ključna je ekonomska pomembnost teh funkcij, pri čemer je treba upoštevati njihovo pogostost ter naravo in vrednost za stranki, ki sodelujeta v transakciji.

1.44 Funkcijska analiza bi morala upoštevati vrsto vloženih proizvajalnih sredstev, kot so stroji in oprema, ter uporabo neopredmetenih sredstev velike vrednosti, finančnih sredstev in tako naprej, poleg tega pa tudi značilnosti uporabljenih sredstev, kot so njihova starost, tržna vrednost, kraj razpolaganja, obstoječa zaščita pravic do industrijske lastnine in tako naprej.

1.45 Povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami in pravne osebe niso primerljive, če so razlike v prevzetih tveganjih velike in primerne prilagoditve zanje niso izvedljive. Analiza funkcij je nepopolna, če niso upoštevana tudi pomembna tveganja, ki jih prevzema ena ali druga stranka, saj bi prevzem in razporeditev tveganj vplivala tudi na pogoje transakcij med povezanimi podjetji. Teoretično mora biti na prostem trgu prevzemanje večjega tveganja poplačano s povečanim pričakovanim donosom, čeprav je dejanski donos potem lahko večji ali pa tudi ne, kar je odvisno od tega, ali so se pričakovana tveganja tudi dejansko uresničila.

1.46 Med vrstami tveganj, ki jih je treba upoštevati, so tržna tveganja, na primer nihanja vhodnih stroškov in prodajne cene, tveganja izgube, povezane z vlaganjem v sredstva, stroje in opremo ter njihovo uporabo, tveganja uspešnosti ali neuspešnosti vlaganja v raziskave in razvoj, finančna tveganja, na primer zaradi spreminjanja deviznih tečajev in obrestnih mer, kreditna tveganja in tako naprej.

1.47 Funkcije, ki jih stranki izvajata, določajo razporeditev tveganj med njima (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj) in posledično tudi pogoje, ki bi jih vsaka od njiju pričakovala v transakcijah z nepovezanimi osebami. Če na primer distributer prevzame odgovornost za trženje in oglaševanje ter za te dejavnosti tvega svoja lastna sredstva, bi bil upravičen do sorazmerno večjega pričakovanega donosa iz teh dejavnosti in pogoji transakcije bi bili drugačni, kot če bi bil distributer samo zastopnik, ki bi dobil povrnjene stroške in dohodek, primeren za tako dejavnost. Podobno bi bil pogodbeni proizvajalec ali pogodbeni izvajalec raziskav, ki ne prevzema nobenega pomembnejšega tveganja, upravičen le do omejenega donosa.

1.48 V skladu z nadaljnjo razpravo o pogodbenih pogojih bi kazalo razmisliti, ali je navedena razporeditev tveganja skladna z ekonomsko vsebino transakcije. V tej zvezi bi bilo na splošno treba upoštevati dejansko ravnanje strank kot najboljši dokaz prave razporeditve tveganja. Če na primer proizvajalec proda premoženje povezanemu distributerju v drugi državi in distributer trdi, da je prevzel vsa tečajna tveganja, transferna cena pa je dejansko oblikovana tako, da je distributer zavarovan pred spremembami deviznega tečaja, bodo davčni organi verjetno hoteli izpodbijati trditev o razporeditvi tveganja tečajnih razlik.

1.49 Še en dejavnik, ki ga je treba upoštevati pri proučevanju ekonomske vsebine navedene razporeditve tveganja, so posledice take razporeditve pri transakcijah med nepovezanimi osebami. Pri slednjih je na splošno smiselno, da vsaka stranka prevzame večji del tistih tveganj, ki jih lahko sorazmerno bolje obvladuje. Predpostavimo na primer, da družba A sklene pogodbo za proizvodnjo in odpremo blaga družbi B, o obsegu proizvodnje in odpreme tega blaga pa po svoji presoji odloča družba B. V takem primeru družba A verjetno ne bi privolila v to, da je odgovorna za pomembno tveganje zaloge, saj sama ne more vplivati na velikost zalog, družba B pa lahko. Seveda je veliko tudi drugih tveganj, kakršna so na primer splošna konjukturna tveganja, na katera očitno ne more pomembno vplivati nobena od strank in ki bi bila lahko pri transakcijah med nepovezanimi osebami naložena eni ali drugi stranki v transakciji. Z analizo je treba ugotoviti, koliko takih tveganj v praksi dejansko prevzema vsaka stran.

1.50 Pri razčiščevanju vprašanja, koliko tečajnega in/ali obrestnega tveganja prevzema posamezna stranka v transakciji, bo običajno treba upoštevati,

če in v kakšnem obsegu ima davčni zavezanec in/ali mednarodna skupina podjetij izdelano poslovno strategijo za minimaliziranje ali za obvladovanje takih tveganj. Običajni dogovori za zavarovanje pred deviznimi tveganji so danes terminske pogodbe, prodajne in nakupne opcije, valutne in obrestne zamenjave in tako naprej, ki se sklepajo na borzi ali zunaj nje. Člani mednarodne skupine podjetij se bodo lahko zavarovali pred tveganji z drugimi odvisnimi podjetji, zlasti v finančnem sektorju. Če stranka, ki je odgovorna za pomembno tržno tveganje zavrne, da se njegova izpostavljenost zavaruje, to lahko odraža odločitev, da bo stranka prevzela tveganje, ali lahko odraža odločitev, da bo tveganje zavarovalo drugo podjetje znotraj mednarodne skupine podjetij. Če se te ali druge strategije v zvezi z zavarovanjem ali odsotnosti le-tega pred tveganji ne upoštevajo v analizi transfernih cen, lahko vodijo do nenatančne določitve dobičkov v posameznem davčnem okolju.

1.51 V nekaterih primerih so pojavile trditve, da se lahko relativno pomanjkanje natančnosti pri funkcijski analizi v zvezi z možnimi zunanjimi primerljivkami (kot so opredeljene v odstavku 3.24) uravnoteži z velikostjo vzorca podatkov tretje stranke. Vendar pa pri izdelavi dovolj zanesljive analize, količina podatkov ne odtehta slabe kvalitete podatkov. Glej odstavke 3.2, 3.38 in 3.46.

D. 1.2.3 Pogodbeni pogoji

1.52 Pri transakcijah med nepovezanimi podjetji je v pogodbenih pogojih transakcije navadno natančno opredeljeno ali nakazano, kako se med strankami delijo odgovornosti, tveganja in koristi. Zato bi morala biti analiza pogodbenih pogojev sestavni del že obravnavane analize funkcij. Pogoje transakcije je mogoče najti tudi v sporočilih ali drugih stikih med strankami, in ne samo v pisni pogodbi. Če pogoji niso bili zapisani, je treba pogodbena razmerja strank ugotoviti na podlagi njihovega ravnanja in ekonomskih načel, po katerih se navadno urejajo razmerja med neodvisnimi podjetji.

1.53 V transakcijah med neodvisnimi podjetji že različnost interesov med strankama zagotavlja, da bosta običajno skušali druga od druge zahtevati izpolnjevanje pogodbenih določil in da bodo pogodbeni pogoji spregledani ali spremenjeni le, če bo to v interesu obeh. Pri povezanih podjetjih pa take različnosti interesov verjetno ni in zato je pomembno proučiti, ali stranki ravnata v skladu s pogodbenimi določili in ali njuno vedenje kaže, da se nista ravnali po pogodbenih pogojih ali da so bili ti le pretveza. V takih primerih je potrebna nadaljnja analiza, da se ugotovijo dejanski pogoji transakcije.

1.54 V praksi so lahko informacije o pogodbenih pogojih iz možnih primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami bodisi omejene ali jih ni na

razpolago, zlasti ko so zunanje primerljivke podlaga za analizo. Pri ugotavljanju primerljivosti se bo učinek pomanjkljivosti informacij razlikoval glede na vrsto pregledovane transakcije in uporabljene metode za določanje transfernih cen. Glej odstavek 1.38. Če je na primer povezana transakcija primer licenčnega dogovora za izkoriščanje pravic iz intelektualne lastnine in je metoda za določanje transfernih cen metoda primerljivih prostih cen, lahko domnevamo, da bodo informacije o ključnih pogodbenih pogojih v licenčnih dogovorih med nepovezanimi osebami, kot so trajanje licence, geografsko območje, ekskluzivnost, idr., bistvene za oceno, ali takšni licenčni dogovori med nepovezanimi osebami zagotavljajo zanesljive primerljivke za povezano transakcijo.

D. 1.2.4 Gospodarske okoliščine

1.55 Primerljive tržne cene so na različnih trgih lahko različne, čeprav gre za transakcije, ki vključujejo enaka sredstva ali storitve; zato je za zagotovitev primerljivosti potrebno, da so primerljivi tudi trgi, na katerih neodvisna in povezana podjetja poslujejo, in da razlike ne vplivajo pomembno na ceno ali da je mogoče izvesti primerne prilagoditve. Najprej je nujno treba opredeliti ustrezen trg ali trge in pri tem upoštevati tudi nadomestne izdelke ali storitve, ki so na razpolago. Gospodarske okoliščine, ki so pomembne za ugotavljanje primerljivosti trgov, so med drugim geografska lokacija in velikost trgov, stopnja konkurence na teh trgih in sorazmerno konkurenčen položaj kupcev in prodajalcev, razpoložljivost nadomestnih izdelkov in storitev (in tveganje, da jih ni), raven ponudbe in povpraševanja na trgu kot celoti in na posameznih območjih, če je to pomembno, kupna moč porabnikov, vrsta in obseg državnega poseganja v gospodarstvo, stroški proizvodnje skupaj s stroški zemljišča, dela in kapitala, transportni stroški, raven prodaje na trgu (na primer prodaja na drobno ali na debelo), čas opravljene transakcije (datum in ura) in tako naprej. Dejstva in okoliščine posamezne zadeve bodo določile, ali imajo razlike pri gospodarskih okoliščinah pomemben vpliv na ceno in ali se lahko izvedejo ustrezno natančne prilagoditve, da bi odpravili učinke takšnih razlik (glej odstavek 1.38).

1.56 Obstoj ciklusov (konjukturni, gospodarski ali življenjski krog izdelka) je ena izmed gospodarskih okoliščin, ki lahko vplivajo na primerljivost. Glej odstavek 3.77 v zvezi z uporabo večletnih podatkov, ko gre za cikluse.

1.57 Geografska lokacija trga je druga ekonomska okoliščina, ki lahko vpliva na primerljivost. Opredelitev ustreznega trga je vprašanje dejstev. Za številne panoge se lahko regionalni trgi, ki zajemajo več kot eno državo, izkažejo kot smiselno homogeni, medtem ko so za druge panoge razlike med domačimi trgi (ali celo znotraj domačih trgov) zelo velike.

1.58 V primerih, ko mednarodna skupina podjetij izvaja podobne povezane transakcije v različnih državah in ko so gospodarske okoliščine v teh državah dejansko smiselno homogene, je lahko za to mednarodno skupino podjetij primerno, da za to skupino držav svojo politiko oblikovanja transfernih cen nasloni na primerjalno analizo, ki zajema več držav. Obstajajo pa tudi številne situacije, ko mednarodna skupina podjetij v vsaki državi ponuja bistveno drugačno paleto izdelkov in vrste storitev in/ali v vsaki od teh držav opravlja bistveno drugačne funkcije (uporablja bistveno drugačna sredstva in prevzema bistveno drugačna tveganja) ter so njene poslovne strategije in/ali gospodarske okoliščine bistveno drugačne. V teh situacijah lahko pristop, ki zajema več držav, zmanjša zanesljivost.

D. 1.2.5 Poslovne strategije

1.59 Pri ugotavljanju primerljivosti za določanje transfernih cen je treba proučiti tudi poslovne strategije. V njih so upoštevani številni vidiki podjetja, na primer inovativnost in razvoj novih izdelkov, stopnja diverzifikacije, nenaklonjenost tveganju, ovrednotenje političnih sprememb, vpliv obstoječe in načrtovane delovne zakonodaje, trajanje dogovorov in drugi dejavniki, ki vplivajo na tekoče poslovanje. Te poslovne strategije bo morda treba upoštevati pri ugotavljanju primerljivosti transakcije med povezanimi osebami in transakcije med nepovezanimi osebami ter podjetji.

1.60 Poslovne strategije lahko vključujejo tudi programe za prodor na nove trge. Davčni zavezanec, ki skuša vstopiti na nek trg ali povečati svoj tržni delež, bi lahko nekaj časa za svoj izdelek zaračunaval ceno, ki je nižja od cene za primerljive izdelke na istem trgu. Poleg tega ima lahko davčni zavezanec, ki si prizadeva vstopiti na nov trg ali povečati (ali zadržati) svoj tržni delež, nekaj časa večje stroške (na primer zaradi zagonskih stroškov ali večjih prizadevanj pri trženju) in zato dosega nižje stopnje dobička kot drugi davčni zavezanci, ki poslujejo na istem trgu.

1.61 Primeren čas je lahko za davčne organe posebno vprašanje, ko ocenjujejo upravičenost trditev davčnega zavezanca, da uresničuje poslovno strategijo, ki se razlikuje od drugih možnih primerljivk. Nekatere poslovne strategije, kot so prodiranje na trg ali povečanje tržnega deleža, vključujejo zmanjšanje tekočih dobičkov davčnega zavezanca v pričakovanju večjih dobičkov v prihodnosti. Če potem v prihodnosti teh večjih dobičkov ni, ker davčni zavezanec v resnici ni izvajal napovedane poslovne strategije, davčni organi zaradi zakonskih omejitev mogoče ne bodo mogli ponovno pregledati prejšnjih davčnih let. Vsaj deloma si davčni organi tudi zaradi tega želijo posebej pozorno preveriti trditve davčnega zavezanca, da izvaja tako poslovno strategijo.

1.62 Pri ocenjevanju trditve davčnega zavezanca, da izvaja poslovno strategijo, ki mu začasno zmanjšuje dobiček na račun večjih dolgoročnih dobičkov, bi bilo treba upoštevati več dejavnikov. Davčne uprave naj bi proučile obnašanje strank in ugotovile, ali je skladno z razglašeno poslovno strategijo. Če na primer proizvajalec na podlagi strategije prodora na trg zaračuna svojemu povezanemu distributerju ceno, ki je nižja od tržne, se prihranek stroškov distributerja lahko kaže v ceni, ki jo zaračuna svojim kupcem, ali pa v večjih stroških distributerja za uveljavitev na trgu. Strategijo mednarodne skupine podjetij za prodor na nove trge bi lahko izvajal proizvajalec ali distributer, ki deluje ločeno od proizvajalca (stroške za to pa prevzame prvi ali drugi). Poleg tega spremljajo strategijo prodora na nove trge ali povečanja tržnega deleža neobičajno velika prizadevanja pri trženju in oglaševanju. Še en dejavnik, ki ga je treba upoštevati, pa je, ali je razmerje med strankama v povezani transakciji skladno s tem, da davčni zavezanec nosi stroške poslovne strategije. Pri transakcijah med nepovezanimi podjetji bi na primer družba, ki nastopa samo kot prodajni zastopnik z majhno ali nikakršno odgovornostjo za dolgoročen razvoj trga, običajno ne krila stroškov strategije prodora na trg. Ko pa je družba prevzela dejavnosti za razvoj trga in s tem povezano tveganje ter povečuje vrednost izdelka z blagovno znamko ali trgovskim imenom ali izboljšuje dobro ime, povezano z izdelkom, se tako stanje pokaže v analizi funkcij za ugotavljanje primerljivosti.

1.63 Nadaljnji premislek je treba nameniti oceni, ali je utemeljeno pričakovati, da bo s poslovno strategijo v obdobju, ki bi bilo v pogodbi med nepovezanimi strankami sprejemljivo, dosežen dovolj velik donos, da bodo stroški upravičeni. Priznava se, da poslovna strategija, kot je prodor na trg, ni nujno uspešna, da pa pri določanju transfernih cen ni mogoče, da je zaradi njene neuspešnosti ne bi upoštevali. Če je bil tak pričakovani izid neprepričljiv že v času transakcije ali če je bila napovedana poslovna strategija neuspešna, vendar davčni zavezanec pri njej vztraja dlje, kot bi pričakovali od neodvisnega podjetja, pa je trditev davčnega zavezanca o tržni naravnanosti poslovne strategije lahko dvomljiva. Pri določanju obdobja, ki bi bilo za neodvisno podjetje še sprejemljivo, bodo davčni organi morda želele proučiti dokazila o komercialnih strategijah, ki so jasno razvidne v državi, v kateri se taka poslovna strategija izvaja. Na koncu pa je najpomembnejši preudarek, ali bi lahko dokaj utemeljeno pričakovali, da bo taka strategija v predvidljivi prihodnosti dobičkonosna (in se ob tem zavedali, da lahko tudi ne bo uspešna) in ali bi bila stranka, ki posluje kot nepovezana oseba pod tržnimi pogoji, pripravljena žrtvovati dobičkonosnost v enako dolgem obdobju v enakih gospodarskih okoliščinah in konkurenčnih razmerah.

D.2 Priznavanje dejansko opravljenih transakcij

1.64 Davčni organ praviloma proučuje transakcijo povezanih podjetij, kot je bila med njimi dejansko zasnovana in izvedena, ter pri tem uporablja enake metode kot davčni zavezanec, če so skladne z metodami, opisanimi v II. poglavju. Razen v izjemnih primerih naj bi davčni organ upošteval dejanske transakcije in naj jih ne bi nadomeščal z drugimi. Preoblikovanje zakonitih poslovnih transakcij bi bilo popolnoma samovoljno in nepravično dejanje, ki bi bilo poleg tega lahko razlog za dvojno obdavčevanje, če drugi davčni organ ne bi bil enakega mnenja o tem, kako je bila transakcija zastavljena.

1.65 V dveh posebnih okoliščinah pa je izjemoma lahko primerno in zakonito, da davčna uprava razmišlja o neupoštevanju oblike transakcije, kakršno je sprejel davčni zavezanec, ko je sklepal povezano transakcijo. Prva taka okoliščina je, da se ekonomska vsebina transakcije razlikuje od njene oblike. V takem primeru se davčni organ lahko odloči, da ne upošteva strankine opredelitve transakcije in jo na novo opredeli v skladu z vsebino transakcije. Primer take okoliščine je naložba v povezano podjetje v obliki obrestovanega posojila, ko ob upoštevanju gospodarskih okoliščin družbe posojilojemalke ne bi pričakovali, da bi bila taka naložba med nepovezanimi osebami strukturirana na enak način. V takem primeru bi lahko bilo primerno, da davčni organ opredeli naložbo v skladu z njeno ekonomsko vsebino, kar bi pomenilo, da bi posojilo lahko obravnavali kot vpis kapitala. Druga taka okoliščina pa nastopi, ko sta oblika in vsebina transakcije sicer skladni, dogovori v zvezi s transakcijo pa se, gledano v celoti, razlikujejo od dogovorov med neodvisnimi podjetji, ki bi ravnala komercialno razumno, in dejanska sestava transakcije praktično onemogoča, da bi davčni organ določil primerno transferno ceno. Primer take okoliščine bi bila prodaja neomejenega upravičenja do pravice do intelektualne lastnine, ki bi izhajala iz prihodnjih raziskav, po dolgoročni pogodbi in za pavšalno plačilo za ves čas trajanja pogodbe (kot je bilo nakazano že v odstavku 1.11). V tem primeru bi sicer transakcijo lahko pravilno upoštevali kot prenos pravice do industrijske lastnine, vendar pa bi bilo primerno, da bi davčni organ uskladil vse pogoje tega prenosa (in ne samo oblikovanje njegove cene) s pogoji, ki bi jih lahko utemeljeno pričakovali, če bi bila sredstva prenesena v transakciji med neodvisnimi podjetji. Torej bi bilo v opisanem primeru verjetno primerno, da bi davčni organ na primer prilagodil pogoje pogodbe na način, kot se na komercialno razumen način sklepajo pogodbe o tekočih raziskavah.

1.66 V obeh opisanih okoliščinah so značilnosti transakcije lahko prej posledica razmerja med strankami kot pa določanja običajnih komercialnih pogojev in jih je davčni zavezanec verjetno oblikoval z namenom, da bi se izognil davku ali ga čim bolj zmanjšal. V takih primerih bi bili vsi njegovi

pogoji transakcije posledica razmer, ki jih ne bi bilo, če bi stranke vstopale v transakcije na način, ki je običajen med nepovezanimi podjetji. V takem primeru bi 9. člen dovoljeval prilagoditev pogojev, tako da bili podobni takim, kakršne bi stranke dosegle, če bi bila transakcija izoblikovana v skladu z gospodarsko in komercialno realnostjo strank, ki vstopajo v transakcije kot nepovezane osebe pod tržnimi pogoji.

1.67 Povezana podjetja lahko sklepajo veliko več različnih pogodb in dogovorov kot nepovezana podjetja, ker med njimi pogosto ni običajnega nasprotja interesov, ki obstaja med nepovezanimi strankami. Povezana podjetja lahko sklepajo dogovore posebne vrste, ki jih le redko ali pa sploh nikoli ne najdemo med nepovezanimi strankami, in pogosto take dogovore tudi zares sklepajo. Razlogi zanje so lahko zelo različni, ekonomski, pravni ali davčni, odvisno od okoliščin v posameznem primeru. Poleg tega se pogodbe v mednarodnem podjetju zelo lahko spremenijo, začasno prekinejo, podaljšajo ali odpovedo v skladu s splošnimi strategijami mednarodnega podjetja kot celote in take spremembe so možne celo z veljavnostjo za nazaj. V takih primerih bi morali davčni organi z uporabo neodvisnega tržnega načela ugotoviti, kakšna realnost je bila dejanska podlaga za tak pogodbeni dogovor.

1.68 Poleg tega je za davčne organe lahko koristno, da se oprejo na drugače strukturirane transakcije med neodvisnimi podjetji in na ta način ugotovijo, ali povezana transakcija, tako kot je strukturirana, izpolnjuje pogoje neodvisnega tržnega načela. Ali je mogoče upoštevati dokaze iz neke druge transakcije ali ne, je odvisno od dejstev in okoliščin posameznega primera, vključno s številom in natančnostjo prilagoditev, potrebnih za upoštevanje razlik med povezano in alternativno transakcijo, ter kakovostjo vseh drugih razpoložljivih dokazov.

1.69 V naslednjem primeru je prikazana razlika med preoblikovanjem povezane transakcije pod drobnogledom, ki je, kot je bilo rečeno, na splošno neprimerna, in uporabo drugače strukturiranih transakcij kot primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami. Predpostavimo, da proizvajalec prodaja blago povezanemu distributerju v drugi državi in distributer prevzema vsa valutna tveganja, povezana s temi transakcijami. Predpostavimo še, da so podobne transakcije med neodvisnimi proizvajalci in distributerji strukturirane drugače in da vsa valutna tveganja nosi proizvajalec, ne distributer. V takem primeru bi davčni organ moral upoštevati tveganje, ki ga domnevno prevzame povezani davčni zavezanec, če nima dobrega razloga za dvom o ekonomski vsebini takega prevzema valutnega tveganja. Dejstvo, da neodvisna podjetja svojih transakcij ne strukturirajo na ustaljen način, bi lahko bilo razlog za podrobnejšo proučitev ekonomske logike strukture posamezne transakcije, vendar pa to ni odločilno. Res pa je, da bi transakcije med nepovezanimi osebami z drugačno

razporeditvijo valutnega tveganja lahko bile koristne pri ugotavljanju cene za povezano transakcijo; pri tem bi morda lahko uporabili metodo primerljivih prostih cen, če bi bilo mogoče izvesti dovolj natančne prilagoditve cen, da bi dejansko odrazile razlike v sestavi transakcije.

D.3 Izgube

1.70 Če povezano podjetje stalno ustvarja izgube, mednarodna skupina podjetij kot celota pa izkazuje dobiček, to dejstvo lahko sproži posebno skrbne preglede glede določanja transfernih cen. Seveda imajo lahko povezana podjetja podobno kot neodvisna podjetja prave izgube zaradi velikih zagonskih stroškov, neugodnih gospodarskih razmer, neuspešnega poslovanja ali drugih legitimnih poslovnih razlogov. Vendar pa neodvisno podjetje ne bi bilo pripravljeno prenašati izgube, ki bi se nadaljevale, neskončno dolgo. Neodvisno podjetje, v katerem se izgube ponavljajo, bo pod takimi pogoji verjetno prenehalo poslovati. Nasprotno pa povezano podjetje, ki ima izgube, lahko ostaja v poslu, če je ta transakcija donosna za mednarodno skupino podjetij kot celoto.

1.71 Dejstvo, da ustvarja izgube podjetje, ki posluje z dobičkonosnimi člani svoje mednarodne skupine, je za davčne zavezance ali davčne organe lahko pobuda, da je treba proučiti določanje transfernih cen. Podjetje, ki posluje z izgubo, od mednarodne skupine podjetij, katere član je, morda ne prejema ustreznega plačila za koristi, ki jih prinašajo njegove dejavnosti. Mednarodna skupina podjetij mora na primer proizvajati celotno paleto izdelkov in/ali storitev, da ostaja konkurenčna in kot celota dosega dobiček, vendar pri posameznih blagovnih skupinah lahko redno izgublja ustrezen prihodek od prodaje. Eden od članov mednarodne skupine podjetij bi tako lahko stalno dosegal izgubo, ker proizvaja vse tiste izdelke, ki prinašajo izgubo, drugi člani skupine pa proizvajajo dobičkonosne izdelke. Neodvisno podjetje bi tako storitev opravljalo le, če bi za to dobilo ustrezno nadomestilo. Zato je eden od načinov reševanja takega problema pri določanju transfernih cen predpostavka, da bi moralo podjetje, ki ustvarja izgubo, prejeti enako nadomestilo za svojo storitev, kot bi ga dobilo neodvisno podjetje po neodvisnem tržnem načelu.

1.72 Pri analiziranju izgube je treba upoštevati, da so poslovne strategije mednarodnih skupin podjetij lahko različne zaradi cele vrste zgodovinskih, gospodarskih in kulturnih razlogov. Ponavljajoče se izgube, ki se pojavljajo v primernem obdobju, so lahko v nekaterih primerih upravičljive s poslovno strategijo posebno nizkih cen zaradi prodora na trg. Proizvajalec lahko na primer znižuje cene svojih izdelkov celo toliko, da nekaj časa posluje z izgubo, samo da vstopi na nove trge, poveča svoj delež na obstoječem trgu, uvede na trg nove izdelke ali storitve ali odvrne morebitne tekmece. Toda posebno nizke cene bi bile lahko pričakovane le za nekaj časa in

z namenom, da bi se dolgoročno povečali dobički. Če se strategija takega oblikovanja cen nadaljuje dlje, kot je razumno, utegne biti primerno prilagoditi cene, zlasti kadar primerljivi podatki za več let kažejo, da so se izgube pojavljale dalj časa kot pri primerljivih neodvisnih podjetjih. Poleg tega davčni organi izrazito nizkih cen (na primer določitev cene po mejnih stroških tam, kjer so proizvajalne zmogljivosti premalo zasedene) ne bi smele sprejeti kot primerljive tržne cene, razen če bi lahko pričakovali, da so tudi neodvisna podjetja določala svoje cene na primerljiv način.

D.4 Vpliv vladnih politik

1.73 Obstajajo okoliščine, v katerih bo davčni zavezanec trdil, da je treba primerljivo tržno ceno prilagoditi zaradi posegov vlade v poslovanje z ukrepi, kot so na primer nadzor nad cenami (in celo znižanje cen), predpisovanje obrestnih mer, nadzor nad plačili za storitve ali provizijami za upravljanje, nadzor nad plačili licenčnin, subvencioniranje posameznih sektorjev, nadzor nad deviznimi odlivi, antidampinške carine ali politika določanja deviznih tečajev. Načeloma bi morali take vladne ukrepe obravnavati kot vplive trga znotraj neke države in jih moramo v običajnih razmerah upoštevati pri ocenjevanju transfernih cen davčnega zavezanca na tem trgu. Vprašanje, ki se pri tem pojavi, pa je, ali so v takih okoliščinah transakcije, ki potekajo med povezanimi osebami, skladne s transakcijami med neodvisnimi podjetji.

1.74 Pojavi se tudi vprašanje, kako določiti stopnjo vpliva nadzora nad cenami na ceno posameznega izdelka ali storitve. Pogosto ta stopnja neposredno vpliva na končno ceno za porabnika, lahko pa vpliva tudi na cene, ki se plačujejo na stopnjah pred dobavo blaga na trg. Mednarodna podjetja v praksi morda svojih transfernih cen zaradi takih ukrepov vlade niti ne prilagodijo in prepustijo morebitno izgubo dobička zaradi takih omejitev končnemu prodajalcu ali pa morda zaračunajo cene, s katerimi nekako porazdelijo breme med končnega prodajalca in dobavitelja ali posrednika. Razmisliti pa je treba, ali bi neodvisni dobavitelj delil stroške nadzora nad cenami ali ne, in ali bi neodvisno podjetje raje poiskalo druge možne skupine izdelkov in poslovne priložnosti. Malo verjetno je, da bi bilo neodvisno podjetje pripravljeno proizvajati, distribuirati ali drugače dobavljati izdelke ali opravljati storitve po pogojih, ki mu ne bi omogočali dobička. Ne glede na to pa je popolnoma očitno, da mora država, ki je uvedla nadzor nad cenami, upoštevati, da bo to vplivalo na dobičke, ki jih lahko dosegajo podjetja s prodajo izdelkov po nadzorovanih cenah.

1.75 Posebne težave se pojavijo, ko država prepreči ali blokira plačilo zneska, ki ga eno od povezanih podjetij dolguje drugemu, ali ki bi ga po dogovoru, sklenjenem po neodvisnem tržnem načelu, eno od povezanih podjetij zaračunalo drugemu. Nadzor nad deviznimi odlivi na primer lahko

povezanemu podjetju dejansko prepreči prenos plačila obresti v tujino za posojilo, ki mu ga je dalo drugo povezano podjetje s sedežem v drugi državi. Tako okoliščino lahko vpleteni državi različno obravnavata: država posojilojemalca lahko neprenesene obresti upošteva, kot da so bile plačane, ali pa tudi ne, država posojilodajalca pa lahko obravnava posojilodajalca, kot da je obresti prejel, ali pa tudi ne. Ko veljajo državni ukrepi (zakonsko in dejansko) enako za transakcije med povezanimi podjetji in transakcije med neodvisnimi podjetji, je način reševanja tega problema, ko se pojavi med povezanimi podjetji, za davčne namene načeloma enak, kot velja za transakcije med neodvisnimi podjetji. Ko se državni ukrep nanaša samo na transakcije med povezanimi podjetji, ta problem ni tako preprosto rešljiv. Eden od načinov reševanja take zadeve je uporaba neodvisnega tržnega načela, pri čemer je treba vladni ukrep obravnavati kot okoliščino, ki vpliva na pogoje transakcije. V meddržavnih pogodbah so lahko posebej obdelani možni načini, ki jih imajo pogodbenice v takih okoliščinah na voljo.

1.76 Težava pri tej analizi je, da se neodvisna podjetja pogosto preprosto ne bi odločila za transakcijo, za katero bi bila plačila blokirana. Neodvisno podjetje pa se lahko včasih vendarle znajde v takem pogodbenem razmerju, najverjetneje zato, ker so bili vladni ukrepi uvedeni šele potem, ko je bil dogovor že sklenjen. Zdi pa se malo verjetno, da bi neodvisno podjetje hote prevzelo tako bistveno tveganje neplačila za izdelke ali opravljene storitve in sklenilo dogovor tudi po tem, ko so strogi vladni ukrepi že sprejeti, razen če so napovedani dobički ali pričakovani donosi predlagane poslovne strategije neodvisnega podjetja dovolj veliki, da mu bodo prinašali sprejemljivo velik donos ne glede na vladne ukrepe, ki lahko zadržijo plačilo.

1.77 Ker neodvisna podjetja zelo verjetno ne bi začenjala transakcij, za katere veljajo vladni ukrepi, ni jasno, kako naj bi se uporabljalo neodvisno tržno načelo. Ena možnost je, da se plačila obravnavajo, kot da bi bila opravljena med povezanimi podjetji, pod predpostavko, da bi neodvisno podjetje v podobnih okoliščinah vztrajalo pri plačilu na kak drug način. Pri takem načinu bi stranko, ki ji je blokirano plačilo dolgovano, obravnavali, kot da opravlja storitev za mednarodno skupino podjetij. Drugi možni način, ki je v nekaterih državah lahko na voljo, pa bi bila odložitev dohodka in ustreznih odhodkov davčnega zavezanca. Povedano drugače: stranka, ki ji je blokirano plačilo dolgovano, ne bi smela odbiti odhodkov, kot so na primer dodatni stroški financiranja, dokler blokirano plačilo ni opravljeno. Skrb davčnih organov v takih položajih so predvsem ustrezne davčne osnove zavezancev. Če povezano podjetje v svojih davčnih izračunih zahteva znižanje osnove za blokirano plačilo, potem je treba za ta znesek povečati dohodek druge pogodbenice. V nobenem primeru davčni zavezanec blokiranih plačil, ki mu jih dolguje povezano podjetje, ne bi smel obravnavati drugače kot blokirana plačila, ki mu jih dolguje neodvisno podjetje.

D.5 Uporaba carinskega vrednotenja

1.78 Na splošno rečeno uporabljajo neodvisno tržno načelo tudi mnogi carinski organi kot načelo za primerjavo vrednosti blaga, ki ga uvažajo povezana podjetja, na katero lahko vplivajo posebna razmerja med njimi, in vrednosti podobnega blaga, ki ga uvažajo neodvisna podjetja. Vendar se metode vrednotenja za carinske namene ne da vedno uskladiti s priznanimi metodami OECD za določanje transfernih cen. Zato lahko carinska vrednotenja koristijo davčnim organom pri ocenjevanju tržnega značaja transferne cene povezane transakcije in obratno. Predvsem pa imajo lahko carinski organi shranjeno takratno dokumentacijo o transakciji, ki bi lahko bila pomembna za določanje transfernih cen, zlasti če jo je pripravil davčni zavezanec, medtem ko imajo lahko davčni organi dokumentacijo o transfernih cenah, ki prinaša podrobne podatke o okoliščinah transakcije.

1.79 Za davčne zavezance so spodbude za določanje vrednosti za carinske in davčne namene različne. Na splošno velja, da si davčni zavezanec, ki uvaža blago, prizadeva za tako transakcijo za carinske namene določiti čim nižje cene, da bo carinska pristojbina nizka. (Podobna so tudi razmišljanja pri davkih na dodano vrednost, prometnih davkih in trošarinah.) Za davčne namene pa bo davčni zavezanec verjetno želel izkazati višjo ceno, plačano za isto blago, da bi tako povečal odbitne stroške v državi, v katero uvaža (čeprav bi to povečalo prihodke od prodaje prodajalcu v državi, iz katere izvaža). Sodelovanje med davčnimi in carinskimi organi znotraj države je pri ocenjevanju transfernih cen vedno pogostejše in naj bi pomagalo zmanjšati število primerov, v katerih je ugotovljeno, da so carinska vrednotenja za davčne namene nesprejemljiva, ali obratno. Še posebej koristno bi bilo tesnejše sodelovanje pri izmenjavi informacij; v državah, ki so že združile uprave za davke od dohodka in carine, to ne bi smelo biti težavno. Države, ki imajo ločene uprave, pa naj bi razmislile o spremembi pravil za izmenjavo informacij, tako da bi se te laže pretakale med različnimi upravami.

II. poglavje

Metode za določanje transfernih cen

I. del: Izbira metode za določanje transfernih cen

A. Izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine primera

2.1 II. in III. del tega poglavja opisujeta "tradicionalne transakcijske metode" in "metode transakcijskega dobička", ki jih lahko uporabimo, da ugotovimo, ali so pogoji, ki določajo komercialne ali finančne odnose med povezanimi osebami, skladni z neodvisnim tržnim načelom. Tradicionalne transakcijske metode so: metoda primerljivih prostih cen ali metoda CUP, metoda preprodajnih cen in metoda dodatka na stroške. Metodi transakcijskega dobička sta metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička.

2.2 Izbira metode za določanje transfernih cen vedno temelji na izbiri najprimernejše metode za posamezen primer. Zato mora proces izbiranja metode vedno upoštevati prednosti in slabosti priznanih metod OECD, primernost metode glede na naravo povezane transakcije, določene zlasti s funkcijsko analizo, glede na razpoložljivost zanesljivih informacij (predvsem primerljivk iz nepovezanih transakcij), ki jih bomo uporabili v izbrani metodi in/ali drugih metodah, ter stopnjo primerljivosti med transakcijami med povezanimi osebami in transakcijami med nepovezanimi osebami, upoštevaje zanesljivost prilagoditev primerljivk, ki so lahko potrebne, da se odpravijo pomembne razlike med primerjanimi podatki. Nobena metoda ni primerna za vse možne situacije, niti ni treba dokazovati, da glede na okoliščine posamezna metoda ni primerna.

2.3 Tradicionalne transakcijske metode veljajo za najbolj neposreden način ugotavljanja tržne naravnanosti pogojev, ki urejujejo komercialne ali finančne odnose med povezanimi podjetji. To je zato, ker lahko običajno izsledimo vsako razliko v ceni povezane transakcije v primerjavi s ceno primerljive transakcije med nepovezanimi osebami, kar nas vodi neposredno do komercialnih in finančnih razmerjih, ki se določijo ali vzpostavijo med podjetji, in ker lahko tržno naravnane pogoje ugotovimo tako, da neposredno nadomestimo ceno v primerljivi transakciji med nepovezanimi osebami s ceno

iz povezane transakcije. To pomeni, da se lahko ob upoštevanju meril, opisanih v odstavku 2.2., tradicionalne transakcijske metode in metode transakcijskega dobička lahko uporabljajo enako zanesljivo. Pri tem ima prednost uporaba standardnih transakcijskih metod. Poleg tega se lahko ob upoštevanju meril, opisanih v odstavku 2.2, enako zanesljivo uporabljajo metoda primerljivih prostih cen (CUP) in druge metode za določanje transfernih cen. Prednost ima uporaba metode primerljivih prostih cen (CUP). Glej odstavke 2.13-2.20 za razpravo o metodi primerljivih prostih cen.

2.4 Obstajajo situacije, ko se ugotovi, da so metode, ki temeljijo na transakcijskem dobičku primernejše kot tradicionalne transakcijske metode. Na primer v primerih, ko je v povezani transakciji vsaka stranka udeležena z dragocenimi in edinstvenimi prispevki, ali ko stranke delujejo v visoko integrirani dejavnosti, je lahko transakcijska metoda porazdelitve dobička primernejša kot enostranska metoda. Ko informacij ni ali obstajajo zgolj omejene javno razpoložljive informacije o kosmati marži, ki jo dosegajo tretje stranke, pa bi bilo težko uporabiti tradicionalne transakcijske metode razen v tistih primerih, ko obstajajo notranje primerljivke, in zato bi lahko bile metode transakcijskega dobička najprimernejša pot glede na razpoložljivost informacij.

2.5 Vendar pa ni primerno, da se uporabi metoda transakcijskega dobička zgolj zato, ker je težko pridobiti podatke, ki se nanašajo na transakcije med nepovezanimi osebami, ali ker so ti nepopolni iz enega ali več vidikov. Enako merilo, zapisano v odstavku 2.2, ki smo ga uporabili, da smo oblikovali uvodni sklep, da se glede na okoliščine nobene tradicionalne transakcijske metode ne da zanesljivo uporabiti, je treba upoštevati tudi pri ocenjevanju zanesljivosti metode transakcijskega dobička.

2.6 Metode, ki temeljijo na dobičku, so lahko sprejemljive zgolj v toliko, v kolikor so skladne z 9. členom Vzorčne konvencije OECD, zlasti v zvezi s primerljivostjo. To skladnost dosežemo tako, da se metode uporabijo na način, s katerimi jih približamo neodvisnemu tržnemu načelu. Uporaba neodvisnega tržnega načela praviloma temelji na primerjavi cene, razlike v ceni ali dobičkov, doseženih v določeni povezani transakciji, s ceno, razliko v ceni ali dobički iz primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami. Metode porazdelitve dobička temelji na približevanju porazdelitve dobička, za katera bi neodvisna podjetja pričakovala, da jih bodo dosegla z udejstvovanjem v transakciji(-ah). (glej odstavek 2.108).

2.7 V nobenem primeru se ne bi smelo uporabiti metod transakcijskega dobička, da bi na tej podlagi bolj obdavčili podjetja zgolj zato, ker ustvarjajo manjše dobičke od povprečja, ali da bi manj obdavčili podjetja, ki ustvarjajo nadpovprečne dobičke. Po neodvisnem tržnem načelu ni nobenega upravičenega razloga, da se podjetja, ki so manj uspešna od povprečja, dodatno obdavči, ali nasprotno, da se bolj obdavči podjetja, ki so uspešnejša od povprečja, ko so razlogi za njihov uspeh ali neuspeh komercialni dejavniki.

2.8 Smernica iz odstavka 2.2, da je namen izbire metode za določanje transfernih cen vedno izbira najprimernejše metode za vsak posamezni primer, ne pomeni, da je treba v vsakem primeru poglobljeno analizirati ali preizkusiti vse metode za določanje transfernih cen, da bi tako izbrali najprimernejšo. Za namene vzpostavljanja dobre prakse bi bilo treba dokazila o izbiri najprimernejše metode in primerljivk dokumentirati in to lahko postane del običajnega procesa iskanja, kot predlagamo v odstavku 3.4.

2.9 Poleg tega so mednarodne skupine svobodne pri uporabi metod, ki niso opisane v teh smernicah (v nadaljevanju »druge metode«), da bi oblikovale cene, pod pogojem, da te cene zadostujejo določilom neodvisnega tržnega načela v skladu s temi smernicami. Vendar pa se takšnih drugih metod ne sme uporabljati kot nadomestilo za metode, ki jih priznava OECD, ko so slednje primernejše glede na dejstva in okoliščine primera. V primerih, ko se uporabijo druge metode, je treba izbiro metode utemeljiti z obrazložitvijo, zakaj so glede na okoliščine primera metode, ki jih priznava OECD, obveljale kot manj primerne ali neučinkovite, in pojasniti razlog, zakaj so izbrane druge metode pripeljale do boljše rešitve. Davčni zavezanec bi moral hraniti in biti pripravljen predložiti dokumentacijo, ki opisuje, kako so bile transferne cene oblikovane. Za razpravo v zvezi z dokumentacijo glej V. poglavje.

2.10 Ni mogoče zagotoviti posebnih pravil, ki bi zajemali vsak primer. Uslužbenci davčnih organov bi morali biti zadržani ob izvajanju manjših ali obrobnih prilagoditev. Načeloma bi si morale stranke prizadevati za razumno poravnavo in se zavedati netočnosti različnih metod ter prednosti, ki jo ima višja stopnja primerljivosti ter bolj neposreden in tesnejši odnos do transakcije. Ne sme se zgoditi, da bi se zavrnile uporabne informacije, takšne, ki bi jih lahko pridobili pri transakcijah med nepovezanimi osebami, ki niso enake kot povezane transakcije, zgolj zaradi tega, ker nek togi standard primerljivosti ni popolnoma izpolnjen. Podobno so lahko uporabna dokazila podjetij, ki so udeležena v povezanih transakcijah z odvisnimi podjetji, za razumevanje transakcije pod drobnogledom ali kot izhodiščna točka za nadaljnjo preiskavo. Nadalje, dovoliti je treba uporabo katerih koli metod, ko je njihova uporaba sprejemljiva za člane mednarodne skupine podjetij, udeležene v transakciji ali transakcijah, na katero(e) se nanaša metodologija, kakor tudi za davčne organe, ki imajo pristojnost v okoljih vseh teh članov.

B. Uporabe več kot ene metode

2.11 Neodvisno tržno načelo ne zahteva uporabe več kot ene metode za določeno transakcijo (ali niz transakcij, ki so ustrezno združene skladno s standardom, opisanim v odstavku 3.9) in neupravičeno sledenje takšnemu pristopu bi lahko za davčne zavezance resnično povzročila veliko breme. Zato te smernice ne zahtevajo, da bo davčni inšpektor ali davčni zavezanec pripravil analize po več kot eni metodi. Medtem ko je lahko izbira metode v nekaterih primer zapletena in

se lahko prvotno razmišlja o več kot eni metodi, bo načeloma mogoče izbrati eno metodo, po kateri bo mogoče zagotoviti najboljšo oceno o primerljivi tržni ceni. Vendar bi v zapletenih primerih, ko noben pristop ni prepričljiv, prožen pristop omogočil, da se rezultati, dokazani z različnimi metodami, uporabijo skupaj. V takšnih primerih si je treba prizadevati, da se doseže sklep, ki je skladen z neodvisnim tržnim načelom, ki je iz praktičnega vidika zadovoljiv za vse udeležene stranke ob upoštevanju dejstev in okoliščin primera, mešanice razpoložljivih dokazov in relativno zanesljivost različnih upoštevanih metod. Glej odstavke 3.58 – 3.59 glede obravnave primera, ko razpon rezultatov izvira iz uporabe več kot ene metode.

II. del: Vrste standardnih transakcijskih metod

A. Uvod

2.12 Ta del prinaša podroben opis standardnih transakcijskih metod, ki se uporabljajo pri uporabi neodvisnega tržnega načela. Te metode so metoda primerljivih prostih cen ali metoda CUP, metoda preprodajne cene in metoda dodatka na stroške.

B. Metoda primerljivih prostih cen

B.1 Splošno

2.13 Po metodi primerljivih prostih cen se cena, zaračunana za sredstva ali storitve, prenesena v povezani transakciji, primerja s ceno, zaračunano za sredstva ali storitve, prenesena v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami v primerljivih okoliščinah. Če je med cenama kakršna koli razlika, to lahko kaže na to, da pogoji komercialnih in finančnih razmerij med povezanimi podjetji niso taki, kot bi bili dogovorjeni med nepovezanimi osebami, in da je ceno v povezani transakciji morda treba zamenjati s ceno iz transakcije med nepovezanimi osebami.

2.14 Po načelih iz I. poglavja je za namene metode primerljivih prostih cen transakcija med nepovezanimi osebami primerljiva s povezano transakcijo (in je torej primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami), če je izpolnjen eden od naslednjih pogojev: a) nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, ne bi mogla pomembno vplivati na ceno na prostem trgu, ali b) pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami. Ko je mogoče najti primerljive transakcije med nepovezanimi osebami, je metoda primerljivih prostih cen najbolj neposreden in zanesljiv način uporabe neodvisnega tržnega načela. Zato ima v takšnih primerih metoda primerljivih prostih cen prednost pred vsemi drugimi metodami.

2.15 Včasih bo težavno med neodvisnimi podjetji najti transakcijo, ki je dovolj podobna povezani transakciji, tako da med njima ne bo nobene razlike, ki bo pomembno vplivala na ceno. Na primer: manjša razlika v sredstvu, prenesenem v povezanih transakcijah in transakcijah med nepovezanimi osebami, bi lahko pomembno vplivala na ceno, čeprav je

narava izvajanih poslovnih dejavnosti lahko dovolj podobna, da se z njimi dosega enaka celotna stopnja dobička. V takem primeru bodo primerne nekatere prilagoditve. Kot obravnavamo v odstavku 2.16, je relativna zanesljivost analize po metodi primerljivih prostih cen odvisna od obsega in zanesljivosti takšnih prilagoditev.

2.16 Pri ugotavljanju, ali so povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami primerljive, je treba poleg primerljivosti samega izdelka (to je, dejavnikov, ki so pomembni za določanje primerljivosti po I. poglavju) upoštevati tudi vpliv širših poslovnih funkcij na ceno. Ko obstajajo razlike med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, je včasih težko ugotoviti, s katerimi sprejemljivo natančnimi prilagoditvami bi lahko izključili učinke teh razlik na ceno. Zaradi težav s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami pa ne bi smeli kar takoj izključiti možnosti uporabe metode primerljivih prostih cen. Praktični premisleki narekujejo prožnejši pristop, tako da je mogoče uporabiti metodo primerljivih prostih cen in jo po potrebi dopolniti z drugo primerno metodo, vendar je za vsako treba oceniti njeno relativno natančnost. Prizadevati si je treba, da se podatki toliko prilagodijo, da jih je mogoče pri metodi primerljivih prostih cen ustrezno uporabiti. Podobno kot pri vsaki drugi metodi, je tudi relativna zanesljivost metode primerljivih prostih cen odvisna od tega, kako natančno je mogoče izvesti prilagoditve, s katerimi se doseže primerljivost.

B.2 Zgledi uporabe metode primerljivih prostih cen

2.17 Naslednji zgledi ponazarjajo uporabo metode primerljivih prostih cen, vključno s predstavitvijo okoliščin, v katerih je morda treba izvesti prilagoditve transakcij med nepovezanimi osebami, da postanejo te primerljive transakcije med nepovezanimi osebami.

2.18 Metoda primerljivih prostih cen je zlasti zanesljiva v primerih, ko neodvisno podjetje prodaja enak izdelek, kot se prodaja med dvema povezanima podjetjema. Neodvisno podjetje na primer prodaja kolumbijska kavna zrna brez blagovne znamke, vendar podobne vrste in kakovosti ter v enakih količinah, kot se prodajajo med povezanima podjetjema. Predpostavimo, da povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami potekajo približno istočasno, na isti ravni v proizvajalni/distribucijski verigi in pod podobnimi pogoji. Če edina razpoložljiva transakcija med nepovezanimi osebami vključuje prodajo brazilskih kavnih zrn brez blagovne znamke, bi bilo primerno poizvedeti, ali razlika v zrnih kave pomembno vpliva na ceno. Lahko bi na primer vprašali, ali na prostem trgu izvor kave praviloma narekuje doplačilo posebne premije ali se zahteva popust. Take podatke je mogoče pridobiti na blagovnih borzah ali pa jih izpeljati iz preprodajnih cen. Če ta razlika

pomembno vpliva na ceno, bi bile primerne nekatere prilagoditve. Če sprejemljivo natančne prilagoditve ni mogoče izvesti, je zanesljivost metode primerljivih prostih cen zmanjšana in bo morda treba izbrati drugo, manj neposredno metodo.

2.19 Nazoren primer, v katerem so lahko potrebne prilagoditve, je primer, ko so okoliščine povezane in nepovezane prodajne transakcije enake, le da je pri povezani transakciji prodajna cena določena za dostavo do kupca, cena pri nepovezani prodaji pa je franko tovarna. Razlike pri transportnih pogojih in zagotavljanju garancij imajo praviloma zelo določen vpliv na ceno, ki ga lahko tudi dokaj enostavno ugotovimo. Zato je treba za določitev prodajne cene v nepovezani transakciji ceno prilagoditi zaradi razlike v dobavnih pogojih.

2.20 Pri naslednjem primeru pa predpostavimo, da davčni zavezanec proda 1000 ton nekega izdelka po 80 dolarjev za tono povezanemu podjetju v svoji mednarodni skupini in istočasno proda 500 ton istega izdelka po 100 dolarjev za tono neodvisnemu podjetju. V tem primeru je treba oceniti, ali bi bila zaradi različnih količin potrebna prilagoditev transferne cene. Ustrezni trg je treba raziskati z analizo transakcij s podobnimi izdelki, da bi ugotovili, kakšni so običajni količinski popusti.

C. Metoda preprodajne cene

C.1 Splošno

2.21 Metoda preprodajne cene izhaja iz cene, po kateri je izdelek, ki ga je kupilo povezano podjetje, ponovno prodano neodvisnemu podjetju. Ta cena (preprodajna cena) se nato zniža za primerno stopnjo kosmatega dobička (»preprodajni dobiček«) oziroma kosmate marže, ki je znesek, s katerim bi preprodajalec skušal pokriti svoje prodajne in druge operativne stroške ter doseči primeren dobiček glede na funkcije, ki jih opravlja (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj). Preostanek, potem ko odštejemo preprodajni dobiček, se po prilagoditvi za druge stroške, povezane z nakupom izdelka (na primer carinske pristojbine), lahko šteje za primerljivo tržno ceno izvirnega prenosa sredstva med povezanimi podjetji. Ta metoda je verjetno najbolj uporabna, ko se uporablja za trgovinske transakcije.

2.22 Preprodajni dobiček preprodajalca v povezani transakciji se lahko ugotovi iz preprodajnega dobička, ki ga zasluži isti preprodajalec pri nakupu in prodaji izdelkov v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Koristno vodilo je lahko tudi preprodajni dobiček, ki ga v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami zasluži neodvisno

podjetje (»zunanja primerljivka«). Ko se preprodajalec ukvarja s splošno posredniško dejavnostjo, je preprodajni dobiček lahko posredniška provizija, ki se običajno izračuna kot odstotek od prodajne cene prodanega izdelka. V takšnem primeru bi bilo pri ugotavljanju preprodajnega dobička treba upoštevati, ali posrednik nastopa kot zastopnik ali kot principal.

2.23 Po načelih iz I. poglavja je za namene metode preprodajne cene transakcija med nepovezanimi osebami primerljiva s povezano transakcijo (to je primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami), če je izpolnjen eden od dveh pogojev: a) nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, ne bi mogla pomembno vplivati na preprodajni dobiček na prostem trgu, ali b) pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami. Pri primerjavah za namene metode preprodajne cene je običajno potrebnih manj prilagoditev za razlike v produktih kot pri metodi primerljivih prostih cen, ker je manj verjetno, da imajo manjše razlike v produktih enako pomemben učinek na stopnje dobička kot na ceno izdelka.

2.24 V tržnem gospodarstvu obstaja tendenca, da naj bi bilo nadomestilo za opravljanje podobnih funkcij razmeroma enako ne glede na panogo. Cene za različne izdelke pa naj bi bile sorazmerno enake le, če so ti izdelki med seboj zamenljivi. Ker predstavlja dobičkovnost prodaje po odbitku stroškov prodanega blaga za posebne funkcije, ki so bile opravljene (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj), bruto nadomestilo, so razlike v produktih manj pomembne. Iz tega je na primer mogoče sklepati, da distribucijsko podjetje opravlja enake funkcije (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj) pri prodaji toasterjev kot pri prodaji električnih mešalnikov in bi bilo zato v tržnem gospodarstvu nadomestilo za obe dejavnosti približno enako. Vendar pa za potrošnike toasterji niso ravno zamenljivi z električnimi mešalniki in torej ni razloga, da bi pričakovali enako ceno.

2.25 Čeprav so pri metodi preprodajnih cen dovoljene večje razlike v produktih, je treba sredstvo, preneseno v povezani transakciji, še vedno primerjati s sredstvom, prenesenim v transakciji med nepovezanimi osebami. Večje razlike med njima se bodo verjetneje odražale tudi v razlikah med funkcijami, ki jih opravljajo stranke v povezanih transakcijah in transakcijah med nepovezanimi osebami. Čeprav se pri metodi preprodajne cene lahko zahteva manjša primerljivost, še vedno velja, da bo večja primerljivost pripeljala do boljših rezultatov. Ko je na primer v transakciji vključeno dragoceno ali edinstveno neopredmeteno sredstvo, je podobnost produktov lahko pomembnejša in je treba posebej pazljivo zagotoviti, da je primerjava pravilna in veljavna.

2.26 Morda je primerno pripisati večjo težo drugim atributom primerljivosti, obravnavanim v I. poglavju (to je opravljenim funkcijam,

ekonomskim okoliščinam, idr.), ko se stopnja preprodajnega dobička nanaša predvsem na te druge značilnosti in zgolj v sekundarnem smislu na določeni preneseni izdelek. Take so običajno okoliščine, ko se določa stopnja dobička za povezano podjetje, ki ni uporabilo nobenih edinstvenih sredstev (kot so edinstvena neopredmetena sredstva velike vrednosti), da bi prenesenemu izdelku dodalo pomembno vrednost. Ko so torej nepovezane in povezane transakcije primerljive glede na vse druge značilnosti razen po izdelku, je metoda preprodajne cene lahko zanesljivejše merilo primerljivih tržnih pogojev kot metoda primerljivih prostih cen, razen če je mogoče izvesti sprejemljivo natančne prilagoditve zaradi razlik v prenesenih izdelkih. Isto velja tudi za metodo dodatka na stroške, ki je predstavljena spodaj.

2.27 Ko je uporabljeni preprodajni dobiček enak tistemu, ki bi ga imelo neodvisno podjetje v primerljivi transakciji, lahko na zanesljivost metode preprodajne cene vplivajo pomembne razlike v načinu poslovanja povezanih in nepovezanih podjetij. Takšne razlike bi lahko vključevale razlike, ki vplivajo na velikost upoštevanih stroškov (na primer vpliv učinkovitosti menedžmenta na vrsto in velikost zalog), kar sicer lahko vpliva tudi na dobičkonosnost podjetja, ne pa nujno tudi na ceno, po kateri podjetje kupuje ali prodaja svoje izdelke ali storitve na prostem trgu. Tovrstne značilnosti bi bilo treba za namene uporabe metode preprodajne cene analizirati pri ugotavljanju, ali je transakcija med nepovezanimi osebami primerljiva.

2.28 Metoda preprodajne cene je odvisna tudi od primerljivosti opravljenih funkcij (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj). Manj zanesljiva lahko postane, ko med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami ter strankami v teh transakcijah obstajajo razlike in te razlike pomembno vplivajo na značilnost, ki se uporabi, da izmerimo primerljive tržne pogoje, v tem primeru doseženi preprodajni dobiček. Ko so razlike, ki vplivajo na stopnje zasluženega kosmatega dobička v povezanih transakcijah in transakcijah med nepovezanimi osebami (na primer narava funkcij, ki jih opravijo stranke v transakciji) pomembne, je treba izvesti prilagoditve, da bi upoštevali takšne razlike. Obseg in zanesljivost teh prilagoditev bosta v vsakem posameznem primeru vplivala na relativno zanesljivost analize, narejene po metodi preprodajne cene.

2.29 Ustrezni preprodajni dobiček je najlaže ugotoviti takrat, ko preprodajalec bistveno ne povečuje vrednosti izdelka. Nasprotno pa je z uporabo metode preprodajne cene primerljivo tržno ceno teže določiti, ko je blago pred nadaljnjo prodajo dodatno obdelano ali vgrajeno v zahtevnejši izdelek, tako da se njegova prepoznavnost izgubi ali preoblikuje (na primer, ko so posamezni deli vgrajeni v končne izdelke ali polizdelke). Drug primer, ki zahteva pri ugotavljanju preprodajnega dobička posebno pazljivost, pa je, ko preprodajalec bistveno prispeva k ustvarjanju ali vzdrževanju neopredmetenih sredstev, povezanih z izdelkom (na primer blagovnih ali trgovskih znamk), katerih lastnik je povezano podjetje. V

takšnih primerih ni lahko ovrednotiti, kolikšen je prispevek prvotno prenesenega blaga k vrednosti končnega izdelka.

2.30 Preprodajni dobiček je točnejši, ko je dosežen kmalu po tem, ko je preprodajalec blago nabavil. Čim daljši je čas med prvotnim nakupom in ponovno prodajo, tem bolj je verjetno, da bo treba pri vsaki primerjavi upoštevati še druge dejavnike, kot so spremembe na trgu, spremembe v menjalnih tečajih, stroških in tako naprej.

2.31 Pričakovati bi morali, da bo na znesek preprodajnega dobička vplival obseg dejavnosti, ki jih opravlja preprodajalec. Ta obseg dejavnosti je lahko zelo različen, od tega, da preprodajalec opravlja le minimalne storitve kot špediter, pa do tega, da preprodajalec prevzame popolno tveganje lastništva skupaj s celotno odgovornostjo za tveganje v zvezi z oglaševanjem, trženjem, distribucijo in garancijo za blago, financiranje zalog in druge s tem povezane storitve. Če preprodajalec v povezani transakciji ne opravlja nobene pomembne komercialne dejavnosti, ampak blago le prenese tretjim osebam, bi lahko bil v luči opravljenih funkcij preprodajni dobiček majhen. Preprodajni dobiček pa bi lahko bil večji, ko je mogoče dokazati, da ima preprodajalec kako posebno strokovno znanje in izkušnje pri trženju takega blaga, ter ko dejansko prevzema posebna tveganja ali bistveno prispeva k ustvarjanju ali vzdrževanju neopredmetenih sredstev, povezanih z izdelkom. Vsekakor pa mora biti obseg dejavnosti, ki jih opravlja preprodajalec, ne glede na to, ali so te dejavnosti za transakcijo minimalne ali pa bistvene, dobro podprt z ustreznimi dokazili. Ta bi vključevala utemeljitev izdatkov za trženje, ki se zdijo neutemeljeno visoki, na primer, ko je del ali večina izdatkov za promocijo očitno posledica storitev v korist zakonitega lastnika blagovne znamke. V takem primeru lahko metoda dodatka na stroške dobro dopolnjuje metodo preprodajne cene.

2.32 Ko preprodajalec poleg same preprodaje očitno opravlja še kako drugo pomembno komercialno dejavnost, se lahko pričakuje primerno velik preprodajni dobiček. Če preprodajalec za opravljanje svojih dejavnosti uporablja sorazmerno dragocena in morda edinstvena sredstva (na primer neopredmetena sredstva preprodajalca, kot je njegova trženjska organizacija), je za oceno primerljivih tržnih pogojev v povezani transakciji morda neprimerno, da se brez prilagoditve uporabi preprodajni dobiček, ki izhaja iz nepovezane transakcije, v kateri nepovezani preprodajalec ne uporablja podobnih sredstev. Če ima preprodajalec dragocena neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo, je preprodajni dobiček v transakciji med nepovezanimi osebami lahko premajhen v primerjavi z dobičkom, do katerega je upravičen preprodajalec v povezani transakciji, razen če je tudi v primerljivo transakcijo med nepovezanimi osebami vključen isti preprodajalec ali preprodajalec s podobnimi dragocenimi neopredmetenimi sredstvi vezanimi na trženjsko funkcijo.

2.33 V primeru, ko je v distribucijsko verigo blaga vključena posredniška družba, je za davčne organe lahko pomembno, da ne pregledajo samo preprodajne cene blaga, ki je bilo kupljeno od posredniške družbe, ampak tudi ceno, ki jo ta družba plača svojemu dobavitelju, in funkcije, ki jih posredniška družba prevzema. S pridobivanjem teh informacij bi zelo verjetno lahko imeli težave v praksi in včasih je težko ugotoviti dejansko funkcijo posredniške družbe. Če ni mogoče dokazati, da posredniška družba prevzema dejansko tveganje ali v verigi opravlja neko ekonomsko funkcijo, s katero se je povečala vrednost blaga, bi bilo treba vsako sestavino cene, ki je po trditvah strank pripisana dejavnostim posredniške družbe, primerno pripisati nekomu drugemu v mednarodni skupini podjetij, saj neodvisna podjetja običajno ne bi dovolila, da bi bila taka družba udeležena v dobičku transakcije.

2.34 Prav tako bi bilo treba pričakovati, da se preprodajni dobiček spreminja glede na to, ali ima preprodajalec izključno pravico do nadaljnje prodaje blaga. Tovrstni dogovori so običajni v transakcijah med neodvisnimi podjetji in lahko vplivajo na razliko v ceni. Zato je treba ekskluzivno pravico do prodaje upoštevati pri vsaki primerjavi. Vrednost, ki se pripiše takšni ekskluzivni pravici, bo deloma odvisna od velikosti geografskega območja ter od konkurenčnosti morebitnih nadomestnih izdelkov na trgu. Dogovor je lahko v transakcijah med nepovezanimi osebami dragocen tako za dobavitelja ko za preprodajalca. Preprodajalca lahko na primer spodbuja k večjemu prizadevanju za prodajo neke skupine dobaviteljevih izdelkov. Po drugi strani pa lahko takšen dogovor zagotavlja preprodajalcu neke vrste monopol, in bo posledično preprodajalec morda zato ustvarjal velik promet brez posebnega truda. Zato je treba v vsakem primeru posebej skrbno proučiti učinek tega dejavnika na preprodajni dobiček.

2.35 Ko računovodska praksa različno obravnava povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami, je treba izvesti ustrezne prilagoditve podatkov, uporabljenih za izračunavanje preprodajnega dobička, tako da se zagotovi, da so za izračun stopnje dobička v vsakem primeru vedno uporabljeni istovrstni stroški. Stroški za raziskave in razvoj so lahko na primer izkazani med poslovnimi odhodki ali med stroški prodanega blaga. Brez primernih prilagoditev stopnje dobička ne bi bile primerljive.

C.2 Zgledi za uporabo metode preprodajne cene

2.36 Predpostavimo, da dva distributerja prodajata isti izdelek z isto blagovno znamko na istem trgu. Distributer A ponuja garancijo, distributer B pa ne. Distributer A ne vključuje garancije kot del svoje cenovne strategije in zato prodaja svoj izdelek po višji ceni, ki mu prinaša višjo dobičkovnost prodaje (če se ne upošteva stroškov izvajanja garancijskih obveznosti), kot jo ima distributer B, ki prodaja po nižji ceni. Doseženi razliki v ceni med seboj nista primerljivi brez smiselno natančne prilagoditve zaradi razlike pri prevzeti garancijski obveznosti.

2.37 Predpostavimo, da se garancija ponuja za vse izdelke, tako da je prodajna cena za kupca enaka. Distributer C opravlja garancijsko funkcijo, ki pa jo dejansko kompenzira dobavitelj z nižjo ceno. Distributer D ne opravlja garancijske funkcije, ki jo opravlja dobavitelj (izdelki se pošiljajo nazaj v tovarno). Toda dobavitelj zaračunava distributerju D višjo ceno kot distributerju C. Če distributer C upošteva stroške opravljanja garancijske funkcije kot strošek prodanega blaga, je prilagoditev dobičkovnosti prodaje za to razliko samodejna. Če pa so izdatki v zvezi z garancijo obračunani kot poslovni odhodki, pride do razlike v preprodajnem dobičku, ki jo je treba popraviti. Utemeljitev v tem primeru bi bila, da bi dobavitelj distributerju D znižal transferno ceno, če bi distributer D sam izvajal garancijske obveznosti, in zato bi bila dobičkovnost prodaje distributerja D večja.

2.38 Družba prodaja nek izdelek preko neodvisnih distributerjev v petih državah, v katerih nima svojih odvisnih družb. Distributerji preprosto samo tržijo izdelek in ne opravijo nobenega dodatnega dela. V eni od držav pa je družba ustanovila podružnico. Ker je ta trg strateško pomemben, družba zahteva, da njena podružnica prodaja samo njen izdelek in pripravlja strokovne rešitve za njegovo uporabo pri uporabnikih. Četudi so vsa druga dejstva in okoliščine podobni, je treba, če so bile razlike v ceni izračunane na podlagi podatkov iz neodvisnih podjetij, s katerimi niso sklenjeni dogovori o ekskluzivni pravici do prodaje ali ki ne izvajajo tehničnih rešitev za uporabnike, kot jih izvaja podružnica, proučiti, ali je treba za primerljivost izvesti kakšne prilagoditve.

D. Metoda dodatka na stroške

D.1 Splošno

2.39 Metoda dodatka na stroške izhaja iz stroškov, ki so nastali dobavitelju sredstev (ali storitev) v povezani transakciji s prenosom teh sredstev ali storitev povezanemu kupcu. Tem stroškom se doda primeren dodatek na stroške, ki zagotavlja primeren dobiček v luči opravljenih funkcij in tržnih razmer. Ceno, ki je seštevek tega dodatka na stroške in prej navedenih stroškov, lahko upoštevamo kot primerljivo tržno ceno prvotne povezane transakcije. Ta metoda je verjetno najbolj uporabna takrat, ko se med povezanimi strankami prodajajo polizdelki, ko so povezane stranke sklenile dogovore o skupni proizvodnji ali dolgoročne dogovore o nakupih in dobavi ali ko gre za povezano transakcijo za opravljanje storitev.

2.40 Dodatek na stroške dobavitelja v povezani transakciji bi najlaže določili s primerjavo z dodatkom na stroške, ki ga isti dobavitelj doseže v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Poleg tega je lahko dobro vodilo tudi dodatek na stroške, ki bi ga v primerljivih transakcijah doseglo neodvisno podjetje (»zunanja primerljivka«).

2.41 Po načelih iz I. poglavja je za namene metode dodatka na stroške transakcija med nepovezanimi osebami primerljiva s povezano transakcijo (to je torej primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami), če je izpolnjen eden od teh pogojev: a). nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi transakcijami ali med podjetji, ki te transakcije izvajajo, ne bi mogla pomembno vplivati na ceno na prostem trgu, ali b). pomembne učinke takih razlik je mogoče odpraviti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami. Pri ugotavljanju, ali je neka transakcija primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami za namene metode dodatka na stroške, veljajo enaka načela, kot so opisana v odstavkih 2.23-2.28 za metodo preprodajne cene. Tako je pri metodi dodatka na stroške potrebnih manj prilagoditev za razlike v produktih kot pri metodi primerljivih prostih cen in je morda primerno pripisati večjo težo drugim dejavnikom primerljivosti, opisanim v I. poglavju, od katerih lahko nekateri pomembneje vplivajo na dodatek na stroške kot na ceno. Podobno kot pri metodi preprodajne cene (glej odstavek 2.28) so potrebne prilagoditve za razlike, ki pomembno vplivajo na dodatek na stroške, dosežen v povezanih transakcijah in transakcijah med nepovezanimi osebami (na primer razlike v naravi funkcij, ki jih opravljajo stranke v transakciji). Obseg in zanesljivost teh prilagoditev pa vplivata na relativno zanesljivost analize po metodi preprodajnih cen za posamezne obravnavane primere.

2.42 Predpostavimo na primer, da družba A prodaja toasterje distributerju, ki je povezano podjetje, in da družba B prodaja likalnike distributerju, ki je neodvisno podjetje, ter da so stopnje dobička na proizvodnjo toasterjev in likalnikov v panogi malih gospodinjskih aparatov na splošno enake. (Metoda dodatka na stroške se uporablja ob predpostavki, da ni zelo podobnih proizvajalcev opekačev kruha.) Če bi bila uporabljena metoda dodatka na stroške, bi stopnje dobička, primerjane v povezanih transakcijah in transakcijah med nepovezanimi osebami, pomenile razliko med prodajno ceno proizvajalca distributerju in stroški proizvajanja tega izdelka. Toda družba A je lahko pri svoji proizvodnji veliko bolj učinkovita kot družba B in so zato njeni stroški lahko manjši. To pomeni, da tudi če bi družba A proizvajala likalnike namesto toasterjev in zanje zaračunavala enako ceno kot družba B (to pomeni, in ne bi bilo nobenih drugih posebnih okoliščin), bi bilo primerno, da bi bila stopnja dobička v družbi A večja kot v družbi B. Zato uporaba metode dodatka na stroške v takšnih okoliščinah ne bi bila popolnoma zanesljiva, razen če bi bilo mogoče izvesti prilagoditev za učinek te razlike v stopnji dobička.

2.43 Pri metodi dodatka na stroške je nekaj težav s pravilnostjo njene uporabe, zlasti pri ugotavljanju stroškov. Čeprav je res, da mora podjetje v nekem obdobju pokriti svoje stroške, da se lahko obdrži v poslu, pa ti stroški v posameznem primeru niso nujno odločilni za doseganje primernega dobička v katerem koli letu. V mnogih primerih so sicer podjetja zaradi konkurence na trgu prisiljena zniževati cene glede na stroške proizvodnje nekaterih izdelkov ali zagotavljanja nekaterih storitev, velikokrat pa povezave med velikostjo lastnih stroškov podjetja in primerljivo tržno ceno sploh niso jasno vidne (na primer, ko pride do dragocenega odkritja in ima lastnik pri tem samo majhne stroške za raziskave).

2.44 Poleg tega je treba pri metodi dodatka na stroške paziti, da se uporabi primerljiv dodatek na primerljivo stroškovno osnovo. Če se na primer dobavitelj, ki pri opravljanju svoje dejavnosti uporablja najeta poslovna sredstva, sklicuje na uporabo metode dodatka na stroške, njegova stroškovna osnova, brez izvedbe prilagoditev, verjetno ne bo primerljiva s stroškovno osnovo, če je dobavitelj v povezani transakciji lastnik svojih poslovnih sredstev. Metoda dodatka na stroške se opira na primerjavo dodatka na stroške, ki ga stranke dosežejo v povezani transakciji, in dodatka na stroške, doseženega v enem ali več primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami. Zato je treba razlike med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami, ki vplivajo na velikost dodatka na stroške, analizirati, da bi ugotovili, kakšne prilagoditve bi bile potrebne glede na ustrezne dodatke na stroške iz transakcij med nepovezanimi osebami.

2.45 Zaradi tega je zlasti pomembno, da se proučijo razlike v velikosti in vrsti vseh odhodkov, to je poslovnih in neposlovnih odhodkov, vključno z odhodki za financiranje, povezanih z opravljenimi funkcijami in

prevzetimi tveganji strank, ali s transakcijami, ki so vključene v primerjavo. Preučevanje teh razlik lahko pokaže:

a) če so odhodki posledica razlik pri opravljanju funkcij (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj), ki pri uporabi te metode niso bile upoštevane, je morda potrebna prilagoditev dodatka na stroške,

b) če so odhodki posledica dodatnih funkcij, ki se razlikujejo od dejavnosti, ki so bile s to metodo preverjene, je morda treba za te funkcije določiti ločeno nadomestilo. Takšne funkcije so na primer zagotavljanje storitev, za katere je mogoče določiti primerno nagrado. Podobno bo morda potrebna ločena prilagoditev za izdatke, ki so posledica take strukture kapitala, kakršna ne bi bila dogovorjena med nepovezanimi osebami,

c) če so razlike pri odhodkih primerjanih strank v transakciji samo posledica uspešnega ali neuspešnega poslovanja podjetij, kar se običajno nanaša na stroške za nadzor ter splošne in upravne stroške, potem morda ni primerna nikakršna prilagoditev kosmate marže.

V vsaki od opisanih okoliščin je morda primerno, da se metoda dodatka na stroške in metoda preprodajne cene dopolnita z upoštevanjem rezultatov, pridobljenih z uporabo drugih metod (glejte odstavek 2.11).

2.46 Drug pomemben vidik primerljivosti je doslednost računovodskega obravnavanja. Ko je računovodska praksa za povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami različna, je treba izvesti primerne prilagoditve uporabljenih podatkov, da bi v vsakem primeru zagotovili uporabo istovrstnih stroškov in tako zagotovili doslednost in skladnost. Dodatke na kosmati dobiček je treba pri povezanih in nepovezanih podjetjih meriti dosledno enako. Poleg tega so lahko med podjetji pojavljajo razlike pri obravnavanju stroškov, ki vplivajo na dodatke na kosmati dobiček, in za zanesljivo primerljivost je treba upoštevati tudi te. V nekaterih primerih je morda treba upoštevati nekatere poslovne odhodke, da je primerljivost zares dosledno skladna; v takih okoliščinah se začne metoda dodatka na stroške že bolj približevati metodi stopnje čistega dobička. Glede na obseg, v okviru katerega analiza upošteva poslovne odhodkov, lahko zanesljivost analize negativno vplivajo razlogi, razloženi v odstavkih 2.64-2.67. Zato so pri ocenjevanju zanesljivosti takih analiz lahko pomembni varovalni ukrepi, opisani v odstavkih 2.68-2.75.

2.47 Čeprav se podrobni računovodski standardi in pogoji lahko razlikujejo, pa na splošno velja, da se stroški in odhodki podjetij delijo v tri večje skupine. Prvi so neposredni stroški proizvajanja izdelka ali opravljanja storitve, kot so na primer stroški surovin. Drugi so posredni stroški proizvodnje, ki so sicer tesno povezani s proizvajalnim procesom, vendar so lahko skupni za več izdelkov ali storitev (na primer stroški servisne delavnice, ki vzdržuje stroje in opremo za proizvodnjo

različnih izdelkov). In končno so tu še poslovni odhodki podjetja kot celote, kot so stroški nadzora ter splošni in administrativni stroški.

2.48 Razliko med analizami kosmate in čiste marže (razliko v ceni) je mogoče razumeti tako: praviloma se pri metodi dodatka na stroške uporabi razlika v ceni, izračunana tako, da se odbijejo neposredni in posredni stroški proizvodnje, pri metodi stopnje čistega dobička pa razlika v ceni, izračunana tako, da se odbijejo tudi poslovni odhodki podjetja. Priznati je treba, da je zaradi različne računovodske prakse držav težko natančno razmejiti prej naštete tri glavne skupine stroškov in izdatkov. Tako se na primer pri uporabi metode dodatka na stroške v posameznem primeru lahko upoštevajo nekateri odhodki, ki bi jih lahko šteli za poslovne odhodke, kot je opisano v odstavku 2.46. Ne glede na to pa težave pri matematično natančnem razmejevanju teh treh skupin, opisanih zgoraj, v praksi ne spreminjajo osnovnega razlikovanja med prijemi, ki temeljijo na kosmati ali čisti marži.

2.49 Načeloma je treba izvirne vrednosti nabave ali proizvodnje porazdeliti po posameznih enotah proizvodnje, čeprav metoda dodatka na stroške te vrednosti morda res preveč poudarja. Nekateri stroški, na primer stroški materiala, dela in transporta, se v obdobju spreminjajo in v takem primeru je morda primerno uporabiti povprečne stroške obdobja. Povprečne vrednosti so lahko primerne tudi za skupine izdelkov ali posamezno proizvajalno linijo. Nadalje so povprečja morda primerna tudi za stroške osnovnih sredstev, kadar poteka proizvodnja ali obdelava različnih izdelkov hkrati in obseg dejavnosti niha. Morda je treba upoštevati tudi stroške, kot so nadomestitveni in mejni stroški, ko jih je mogoče meriti, in prispevajo k natančnejši oceni primerne stopnje dobička.

2.50 Pri uporabi metode dodatka na stroške se lahko upoštevajo le stroški dobavitelja blaga ali storitve. Zaradi te omejitve lahko pride do težav pri razporejanju nekaterih stroškov med dobavitelje in kupce. Lahko se zgodi, da bo nekatere stroške prevzel kupec zato, da se zniža dobaviteljeva stroškovna osnova, na katero se izračuna dodatek. V praksi se to lahko doseže tako, da se na dobavitelja ne razporedi določen del splošnih in drugih stroškov; tega prevzame kupec (pogosto matična družba) v korist dobavitelja (pogosto podružnice). Razporeditev stroškov bi morala temeljiti na analizi opravljenih funkcij (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetih tveganj) posameznih strank v transakciji, kot je določeno v I. poglavju. S tem pa je povezano težavno vprašanje, kako razporediti splošne stroške: po prometu, številu zaposlenih oziroma stroških dela ali po kakem drugem merilu. Vprašanje razporejanja stroškov obravnavamo tudi v VIII , ki razpravlja o dogovorih o delitvi stroškov.

2.51 V nekaterih primerih se lahko za osnovo uporabijo samo spremenljivi ali dodatni (na primer mejni) stroški, ker se s transakcijo prodajajo dodatno proizvedene količine. Takšna zahteva bi lahko bila upravičena, če izdelkov na ustreznem tujem trgu ne bi bilo mogoče prodati po višji ceni (glejte tudi razpravo o prodoru na trg v I. poglavju). Med dejavniki, ki jih je pri ocenjevanju takšne zahteve mogoče upoštevati, so informacije o tem, ali ima davčni zavezanec kake druge prihodke od prodaje enakih ali podobnih izdelkov na tem tujem trgu, za kolikšen odstotek svoje proizvodnje (po obsegu in vrednosti) davčni zavezanec trdi, da gre za dodatno proizvedene količine, ter o tem, kakšni so pogoji dogovora in podrobnosti trženjske analize, ki jo je opravil davčni zavezanec ali mednarodna skupina podjetij in na podlagi katere je bilo sklenjeno, da na tem tujem trgu blaga ne bo mogoče prodati po višji ceni.

2.52 Nemogoče je postaviti splošno pravilo, ki bi veljalo za vse primere. Različne metode za določanje stroškov bi morale biti dosledno enake za povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami pa tudi za poslovanje med določenimi podjetji v različnih obdobjih. Pri določanju ustreznega dodatka na stroške je na primer treba upoštevati, ali je izdelke mogoče dobaviti iz različnih virov po zelo različnih stroških. Povezane osebe se lahko odločijo, da bodo izračunavale dodatek na stroške na standardni stroškovni osnovi. Nepovezana oseba verjetno ne bi privolila, da bi plačala višjo ceno zaradi neučinkovitega poslovanja druge stranke v transakciji. Po drugi strani pa je prav, da ima ta druga stranka koristi od tega, da posluje uspešneje, kot bi v običajnih okoliščinah pričakovali. Povezano podjetje se lahko vnaprej dogovori, kateri stroški bi bili sprejemljivi kot osnova za metodo dodatka na stroške.

D.2 Zgledi uporabe metode dodatka na stroške

2.53 Podjetje A je domači proizvajalec urnih mehanizmov za množični trg stenskih ur. A prodaja ta izdelek svoji podružnici v tujini B. A zasluži 5-odstotni dodatek na kosmati dobiček na svojo proizvodnjo. X, Y in Z so nepovezani domači proizvajalci urnih mehanizmov za množični trg ročnih ur. X, Y in Z prodajajo nepovezanim tujim kupcem. X, Y, in Z zaslužijo od 3- do 5-odstotni dodatek na kosmati dobiček na svojo proizvodnjo. A upošteva stroške nadzora in splošne ter administrativne stroške kot poslovne odhodke in zato ti stroški niso izkazani v stroških prodanega blaga. V dodatkih na kosmati dobiček družb X, Y in Z pa so stroški nadzora in splošni ter administrativni stroški upoštevani kot del stroškov prodanega blaga. Zato je treba dodatke na kosmati dobiček družb X, Y in Z prilagoditi in s tem zagotoviti skladnost računovodskega obravnavanja.

2.54 Družba C v državi D je podružnica v 100-odstotni lasti družbe E iz države F. V primerjavi z državo F so plače v državi D zelo majhne. Družba C sestavlja televizijske sprejemnike, vse stroške in tveganja pa nosi družba E, ki priskrbi tudi vse potrebne sestavne dele, znanje in izkušnje in tako naprej. Družba E zagotavlja odkup sestavljenih televizijskih sprejemnikov, tudi če ne dosegajo nekaterih standardov kakovosti. Po opravljenem pregledu kakovosti družba E pošlje sprejemnike v svoje distribucijske centre v različnih državah na svoje stroške in prevzema tudi vsa tveganja. Funkcijo družbe C bi lahko opisali kot čisto proizvajalno funkcijo. Edina tveganja, ki bi jih družba C lahko imela, so morebitne razlike v dogovorjeni kakovosti in količini. Podlaga za uporabo metode dodatka na stroške so celotni stroški, povezani s sestavljanjem televizijskih sprejemnikov.

2.55 Družba A mednarodne skupine podjetij se z družbo B iste mednarodne skupine podjetij dogovori o izvedbi pogodbene raziskave za družbo B. Vsa tveganja neuspeha raziskave prevzema družba B. Ta družba je lastnik vseh neopredmetenih sredstev, razvitih z raziskavo, in zato od te raziskave lahko pričakuje tudi dobiček. To so tipične razmere za uporabo metode dodatka na stroške. Vse stroške za raziskavo, za katero sta se povezani osebi dogovorili, je treba pokriti. Iz dodatka na stroške pa se lahko vidi, kako inovativna in zahtevna je opravljena raziskava.

III. del: Metode transakcijskega dobička

A. Uvod

2.56 Ta del prinaša razpravo o metodah transakcijskega dobička, ki se jih lahko uporabi za približevanje tržnim metodam, ko so takšne metode najprimernejše za okoliščine zadeve (glej odstavke 2.1-2.11). Metoda transakcijskega dobička proučuje dobiček iz posameznih povezanih transakcij. Metoda transakcijskega dobička, ki izpolnjuje pogoje neodvisnega tržnega načela, je tista metoda, ki je skladna z 9. členom Vzorčne konvencije OECD in ki izpolnjuje zahteve primerjalne analize, kot je opisano v teh smernicah. Zlasti tako imenovane metode primerljivih dobičkov ali prilagojene metode dodatka na stroške ali prilagojene metode preprodajnih cen so sprejemljive le, če so skladne s temi smernicami.

2.57 Metoda transakcijskega dobička proučuje dobiček iz posameznih povezanih transakcij. Metodi transakcijskega dobička za namene teh smernic sta metoda porazdelitve dobička in metoda stopnje čistega dobička. Dobiček iz povezane transakcije je lahko pomemben kazalnik, ki pove, ali so na transakcijo vplivali pogoji, ki se razlikujejo od tistih med neodvisnimi podjetji v sicer primerljivih okoliščinah.

B. Metoda stopnje čistega dobička

B.1 S*plošno*

2.58 Po metodi stopnje čistega dobička se čisti dobiček, ki ga davčni zavezanec doseže v povezani transakciji (ali povezanih transakcijah, ki jih je utemeljeno mogoče združiti po načelih odstavkov 3.9-3.12), prouči v razmerju do primerne osnove (na primer stroškov, prihodkov od prodaje, sredstev). Metoda stopnje čistega dobička deluje torej na podoben način kot metoda dodatka na stroške ali metoda preprodajnih cen. Ta podobnost pa pomeni, da bo uporaba metode stopnje čistega dobička zanesljiva le, če bo uporabljena na način, ki je skladen z načinom, po katerem se uporablja metoda preprodajne cene ali metoda dodatka na stroške. To zlasti pomeni, da bi bilo stopnjo čistega dobička davčnega zavezanca iz povezane transakcije (ali povezanih transakcij, ki jih je utemeljeno mogoče združiti po načelih odstavkov 3.9-3.12) najbolje ugotoviti na podlagi stopnje čistega dobička, ki jo isti davčni

zavezanec zasluži v primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami, to je s primerjavo z »notranjimi primerljivkami« (glejte odstavke 3.27-3.28). Ko to ni mogoče, pa je lahko stopnja čistega dobička, ki bi jo neodvisno podjetje doseglo v primerljivih transakcijah, samo vodilo (»zunanje primerljivke«) (glejte odstavke 3.29-3.35). Analiza funkcij povezanega podjetja in tudi neodvisnega podjetja, je potrebna, da se ugotovi, ali so transakcije primerljive in kakšne prilagoditve so morda potrebne, da bi pridobili zanesljive rezultate. Poleg tega je treba upoštevati tudi druge zahteve za primerljivost, zlasti tiste iz odstavkov 2.68 -2.75.

2.59 Manj verjetno je, da bi bila metoda stopnje čistega dobička zanesljiva, če bi vsaka stranka v transakciji prispevala dragocene in edinstvene prispevke (glej odstavek 2.4) . V takšnem primeru je načeloma najbolj primerna metoda metoda porazdelitve dobička (glej odstavek 2.109). Vendar pa se v primerih, ko ena izmed strank vloži vse edinstvene prispevke, vključene v povezani transakciji, medtem ko druga stranka ne vlaga edinstvenih prispevkov, lahko uporabi enostranska metoda (standardna transakcijska metoda ali metoda stopnje čistega dobička). V teh primerih bi bila testna stranka stranka, ki je manj kompleksna. Glej odstavke 3.18-3.19 za obravnavo koncepta testne stranke.

2.60 Obstaja tudi veliko primerov, ko stranka v transakciji vlaga prispevke, ki niso edinstveni, na primer, uporablja needinstvena neopredmetena sredstva, kot so običajni poslovni procesi ali običajno poznavanje trga. V takšnih primerih je mogoče zadostiti zahtevam primerljivosti tako, da se uporabi standardna transakcijska metoda ali metoda stopnje čistega dobička, saj bi tudi pri primerljivkah pričakovali, da bi se uporabile primerljiva mešanica običajnih, prispevkov, ki niso edinstvene narave.

2.61 Končno, pomanjkanje dragocenih in edinstvenih prispevkov (pravic), ki jih najdemo v posamezni transakciji, ne samodejno pomeni, da je metoda stopnje čistega dobička najprimernejša metoda.

B.2 Prednosti in slabosti[1]

2.62 Ena od prednosti metode stopnje čistega dobička je, da razlike med transakcijami manj vplivajo na stopnje čistega dobička (na primer na dobičkonosnost sredstev, na razmerje med dobičkom poslovanja in obsegom prodaje ter po možnosti še na druga merila čistega dobička) kot na ceno, ki se uporablja pri metodi primerljivih prostih cen. Čista dobičkovnost prodaje torej ni tako občutljiva za nekatere funkcijske razlike

[1] Primer, ki ponazarja občutljivost stopnje kosmatega ali čistega dobička, se nahaja v Prilogi I k II. poglavju.

med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami, kot je dobičkovnost prodaje. Razlike v funkcijah, ki se izvajajo med podjetji, se pogosto odražajo v odmikih pri poslovnih odhodkih. Zato imajo lahko podjetja zelo različno dobičkovnost prodaje, pri tem pa še vedno precej podobno čisto dobičkovnost prodaje. Poleg tega lahko v nekaterih državah pomanjkanje javnih podatkov v zvezi z razvrščanjem stroškov v kosmatem ali čistem dobičku otežijo ocenjevanje primerljivosti glede dobičkovnosti prodaje, medtem ko se lahko z uporabo kazalnika čiste dobičkovnosti prodaje tej težavi izognemo.

2.63 Druga praktična prednost pa je, da ni treba ugotavljati opravljenih funkcij in prevzetih odgovornosti pri več kot enem povezanem podjetju (»testna stranka«). Podobno tudi pogosto ni treba usklajevati poslovnih knjig in evidenc vseh udeležencev v poslovni dejavnosti na skupno osnovo ali razporejati stroškov na vse udeležence, kot se to dogaja pri metodi porazdelitve dobička. V praksi je to lahko prednost, ko je ena od strank v transakciji zelo kompleksna družba z mnogimi med seboj povezanimi dejavnostmi ali ko je težko pridobiti zanesljive podatke za eno od strank. Vendar pa je vedno treba opraviti primerjalno analizo (vključno z funkcijsko analizo), da bi lahko opredelili transakcijo med strankami in izbrali najprimernejšo metodo za določanje transfernih cen. Za to analizo se praviloma zahteva, da se zberejo nekatere informacije o petih dejavnikih primerljivosti v zvezi s povezano transakcijo tako pri testni stranki, kot pri stranki, ki ni testna stranka. Glej odstavke 3.20-3.23.

2.64 Metoda stopnje čistega dobička pa ima tudi vrsto slabosti. Na stopnje čistega dobička davčnega zavezanca namreč lahko vplivajo nekateri dejavniki, ki sicer ne vplivajo ali pa veliko manj ali vsaj manj neposredno vplivajo na ceno ali kosmato maržo, doseženo med nepovezanimi strankami. Zaradi tega je težko natančno in z zanesljivostjo določiti, kakšne bi bile stopnje čistega dobička pri poslovanju med nepovezanimi osebami. Torej je pomembno dati nekaj podrobnejših navodil za ugotavljanje primerljivosti pri metodi stopnje čistega dobička, kot so navedena v odstavkih 2.68-2.75 spodaj.

2.65 Za uporabo vsake od metod po neodvisnem tržnem načelu so potrebne informacije o transakcijah med nepovezanimi osebami, ki v času izvajanja povezanih transakcij morda sploh niso na razpolago. To lahko povzroča težave zlasti davčnim zavezancem, ki skušajo uporabiti metodo stopnje čistega dobička, ko se odločajo za povezane transakcije (čeprav so te težave lahko manjše, če uporabijo večletna povprečja, kot je predlagano v odstavkih 3.75-3.79). Poleg tega davčni zavezanci, če naj bi to metodo uporabljali pravilno, morda nimajo dostopa do dovolj specifičnih podatkov o dobičkih, ki jih je mogoče pripisati transakcijam med nepovezanimi osebami. Morda je težko tudi preveriti, kakšen je prihodek in kakšni so poslovni odhodki povezane transakcije, da bi lahko ugotovili finančni donos, ki se uporablja kot merilo

dobička transakcije. Davčni organi imajo na razpolago morda več informacij iz pregledov drugih davčnih zavezancev. Glej odstavek 3.36 glede razprave o informacijah, ki so na voljo uslužbencem davčnih organov, ki davčnemu zavezancu lahko niso razkriti, ter odstavke 3.67-3.79 glede razprave o problematiki časovne razporeditve.

2.66 Podobno kot pri metodi preprodajne cene in metodi dodatka na stroške, se metoda stopnje čistega dobička uporabi zgolj za eno od povezanih podjetij. Dejstvo, da lahko na čiste dobičke vpliva veliko dejavnikov, ki niso povezani s transfernimi cenami, skupaj z enostransko naravo analize po tej metodi, lahko učinkuje na celotno zanesljivost metode stopnje čistega dobička, če se uporabi nezadostni standard primerljivosti. Podrobno navodilo glede ugotavljanja primerljivosti za metodo stopnje čistega dobička je podano v sklopu B.3.1 spodaj.

2.67 Pri uporabi metode stopnje čistega dobička se lahko pojavijo težave tudi pri določanju primerne ustrezne prilagoditve, zlasti ko se ni mogoče dokopati do prvotne transferne cene. To bi lahko denimo bil primer, ko davčni zavezanec posluje s povezanimi podjetji kot kupec in kot prodajalec v povezanih transakcijah. Če v takšnem primeru metoda stopnje čistega dobička nakazuje, da bi bilo treba dobiček davčnega zavezanca prilagoditi oz. ga popraviti navzgor, je lahko nekaj negotovosti glede tega, kateremu od povezanih podjetij bi bilo treba dobiček zmanjšati.

B.3 Navodila za uporabo

B.3.1 Standard primerljivosti, ki ga je treba uporabljati pri metodi stopnje čistega dobička

2.68 V vsakem primeru je treba opraviti primerjalno analizo, da bi izbrali in uporabili najprimernejšo metodo za določanje transfernih cen. Postopek izbire in uporabe metode stopnje čistega dobička pri tem ne sme biti nič manj zanesljiv kot pri drugih metodah. Podobno kot pri drugih metodah in za namene vzpostavitve dobre prakse je treba pri uporabi metode stopnje čistega dobička slediti običajnemu procesu identificiranja primerljivih transakcij in uporabe tako pridobljenih podatkov, kot je opisan v odstavku 3.4, ali pa slediti kakršnemu koli drugemu enakovrednemu procesu, ki je zasnovan tako, da se zagotovi trdnost analize. Ob temu pa je treba priznati, da je v praksi obseg razpoložljivih informacij o dejavnikih, ki vplivajo na zunanje primerljive transakcije, pogosto omejen. Določevanje zanesljive ocene o tržno naravnanem izidu zahteva prožnost in zdravo presojo. Glej odstavek 1.13.

2.69 Na cene zelo verjetno vplivajo razlike v produktih, na kosmate marže pa razlike v izvajanih funkcijah; te razlike pa ne vplivajo tako neugodno na dobiček poslovanja. Podobno kot pri metodi preprodajne cene in metodi

dodatka na stroške, ki jima je metoda stopnje čistega dobička podobna, pa to še ne pomeni, da bo zanesljiva primerjava mogoča že samo zaradi podobnosti funkcij med podjetjema. Ob predpostavki, da je za uporabo te metode mogoče iz širokega razpona funkcij, ki jih podjetja izvajajo, izločiti podobne funkcije, pa stopnje dobička, ki so z njimi povezane, še vedno niso nujno samodejno primerljive, če na primer podjetja te funkcije izvajajo na različnih gospodarskih področjih ali trgih z različnimi stopnjami dobičkonosnosti. Če se kot primerljive transakcije med nepovezanimi osebami uporabijo transakcije neodvisnih podjetij, si morata biti povezano podjetje in neodvisno podjetje, ki sta vključena v transakcije, zelo podobni po celi vrsti vidikov, da so povezane transakcije lahko primerljive; poleg produktov in funkcij lahko pomembno vplivajo na stopnje čistega dobička še različni drugi dejavniki.

2. 70 Uporaba stopenj čistega dobička lahko v določeni meri vnaša v določanje transfernih cen več nestalnosti, in sicer iz dveh razlogov. Prvič, na stopnje čistega dobička lahko vplivajo nekateri dejavniki, ki ne učinkujejo na stopnje dobička in cene (ali pa imajo nanje manj pomemben ali manj neposreden učinek), ker imajo podjetja lahko zelo različne poslovne odhodke. Drugič pa na stopnje čistega dobička lahko vplivajo nekateri enaki dejavniki, kot na primer konkurenčni položaj, ki lahko vpliva na ceno in stopnje dobička, vendar učinka teh dejavnikov morda ne bo tako lahko izločiti. Pri standardnih transakcijskih metodah je učinek teh dejavnikov mogoče izločiti kot naravno posledico vztrajanja pri večji podobnosti produktov in funkcij. Odvisno od dejstev in okoliščin primera in zlasti od učinkov funkcijskih razlik na strukturo stroškov in na prihodek od prodaje pri možnih primerljivkah, so lahko stopnje čistega dobička manj občutljive kot kosmate razlike v ceni na razlike v obsegu in kompleksni sestavi funkcij ter na razlike v stopnji tveganja (ob predpostavki, da je pogodbena porazdelitev tveganja tržno naravnana). Po drugi strani pa je lahko, odvisno od dejstev in okoliščin primera ter zlasti od deleža stalnih in spremenljivih stroškov, metoda stopnje čistega dobička občutljivejša kot metoda dodatka na stroške ali metoda preprodajnih cen na razlike v izrabi zmogljivosti, saj bi razlike v stopnji absorpcije neposrednih stalnih stroškov (na primer, stalni proizvodni stroški ali stalni distribucijski stroški) učinkovale na stopnjo čistega dobička ne pa na kosmato maržo ali kosmati dodatek na stroške, če se ne bi odražale v razlikah v ceni. Glej Prilogo I k II. poglavju "Občutljivost stopnje kosmatega in neto dobička".

2.71 Na stopnje čistega dobička lahko neposredno vplivajo sile, ki delujejo v panogi, kot so: grožnja vstopanja novih ponudnikov, konkurenčni položaj, uspešnost upravljanja in strategije posameznih podjetij, grožnja nadomestnih izdelkov, različna struktura stroškov (ki se na primer kaže v starosti strojev in opreme), razlike v stroških kapitala (na primer samofinanciranje v primerjavi z najemanjem posojil) in stopnja izkušenosti v poslovanju (ali je na primer podjetje na stopnji uvajanja ali zrelosti). Na vsakega od teh dejavnikov pa spet lahko vplivajo številne druge prvine. Kako velika je na primer grožnja vstopanja novih ponudnikov, je odvisno od

možnosti proizvajanja različnih vrst izdelka, zahtev po vlaganjih v osnovna sredstva ter državnih podpor in predpisov. Nekatere od teh prvin lahko vplivajo na uporabo tradicionalne transakcijske metode.

2.72 Predpostavimo, da davčni zavezanec prodaja povezanemu podjetju videorekorderje vrhunske kakovosti in da se edina razpoložljiva informacija o dobičku primerljive poslovne dejavnosti nanaša na prodajo videorekorderjev srednje kakovosti. Predpostavimo, da trg videorekorderjev vrhunske kakovosti in njihova prodaja rasteta, da je težko vstopiti na ta trg, da je na njem malo tekmecev in da so velike možnosti za razlikovanje izdelkov. Vse te razlike verjetno pomembno vplivajo na dobičkonosnost pregledovanih in primerjanih dejavnosti in v takem primeru bi bila potrebna prilagoditev. Podobno kot pri drugih metodah bo zanesljivost potrebne prilagoditve vplivala na zanesljivost analize. Opozoriti je treba, da se lahko dobičkonosnost razlikuje celo pri podjetjih, ki delujeta v popolnoma isti panogi; odvisna je od njunih tržnih deležev, konkurenčnega položaja na trgu in tako naprej.

2.73 Lahko bi trdili, da se morebitne nenatančnosti zaradi teh dejavnikov lahko kažejo v velikosti razpona primerljivih tržnih cen. Pri uporabi razpona se lahko sicer nekoliko zmanjša stopnja nenatančnosti, ne morejo pa se upoštevati primeri, v katerih so dobički davčnega zavezanca manjši zaradi dejavnika, ki je specifičen samo za tega davčnega zavezanca. V takem primeru v razpon niso vključene točke, ki predstavljajo dobičke neodvisnih podjetij, na katere podobno vpliva nek tak specifičen dejavnik. Uporaba razpona torej ne more vedno rešiti navedenih težav. Glej razpravo o razponu izidov po neodvisnem tržnem načelu v odstavkih 3.55-3.66.

2.74 Metoda stopnje čistega dobička lahko ponudi praktično rešitev za sicer nerešljive težave pri določanju transfernih cen, če se uporabi z občutkom in primernimi prilagoditvami za omenjene razlike. Metode stopnje čistega dobička pa ne bi smeli uporabiti, če stopnje čistega dobička niso ugotovljene iz transakcij med nepovezanimi osebami istega davčnega zavezanca v primerljivih okoliščinah ali če niso ustrezno upoštevane razlike med povezanimi in neodvisnimi podjetji, ki pomembno vplivajo na uporabljeno stopnjo čistega dobička, ko se kot primerljive transakcije med nepovezanimi osebami uporabijo transakcije neodvisnih podjetij. Mnoge države skrbi, da se pri uporabi metode stopnje čistega dobička lahko spregledajo zaščitne določbe, ki veljajo za tradicionalne transakcijske metode. Kadar torej obstajajo med značilnostmi primerjanih podjetij razlike, ki pomembno vplivajo na uporabljene stopnje čistega dobička, zato ne bi bilo primerno uporabiti metode stopnje čistega dobička brez prilagoditev za te razlike. Obseg in zanesljivost teh prilagoditev vplivata na relativno zanesljivost analize po metodi stopnje čistega dobička. Glej razpravo o prilagoditvi primerljivk v odstavkih 3.47-3.54.

2.75 Drug pomemben vidik primerljivosti je dosledna enakost meritev. Stopnje čistega dobička med povezanimi in neodvisnimi podjetji je treba meriti dosledno enako. Poleg tega lahko na stopnje čistega dobička vplivajo tudi razlike v tem, kako podjetja obravnavajo poslovne in neposlovne odhodke, kot so amortizacija in rezerve ali rezervacije, ki bi jih bilo treba upoštevati, da bi dosegli zanesljivo primerljivost.

B.3.2 Izbor stopnje čistega dobička

2.76 Pri uporabi metode stopnje čistega dobička mora izbor najprimernejše stopnje čistega dobička za izbor najprimernejše metode glede na okoliščine primera slediti smernicam iz odstavkov 2.2 in 2.8. Upoštevati mora prednosti in slabosti različnih možnih kazalnikov; primernost upoštevanega kazalnika v luči narave zlasti s funkcijsko analizo določene povezane transakcije, razpoložljivosti zanesljivih informacij (predvsem primerljivk iz nepovezanih transakcij), ki so potrebne za uporabo pri metodi stopnje čistega dobička na podlagi tega kazalnika, ter stopnjo primerljivosti med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami, upoštevaje zanesljivost prilagoditev primerljivk, ki so lahko potrebne, da se pri uporabi metode stopnje čistega dobička na podlagi tega kazalnika odpravijo pomembne razlike med njimi. Te dejavnike obravnavamo spodaj, in sicer v povezavi z določitvijo čistega dobička in merjenjem čistega dobička z ustrezno osnovo.

B.3.3 Določitev čistega dobička

2.77 Načeloma bi bilo treba pri določitvi stopnje čistega dobička pri uporabi metode stopnje čistega dobička upoštevati zgolj tiste postavke, ki se (a) neposredno ali posredno navezujejo na obravnavano povezano transakcijo, in (b) so operativne narave.

2.78 Stroške in prihodke, ki niso povezani s povezano transakcijo pod drobnogledom, bi bilo treba izločiti, ko pomembno vplivajo na primerljivost s transakcijami med nepovezanimi osebami. Potrebna je primerna raven segmentacije finančnih podatkov davčnega zavezanca, ko se določa ali preverja čisti dobiček, ki ga je zaslužil pri povezani transakciji (ali pri transakcijah, ki so ustrezno združeni v skladu s smernicami iz odstavkov 3.9 – 3.12). Zato bi bila uporaba metode stopnje čistega dobička neprimerna na ravni celotne družbe, če podjetje izvaja vrsto raznolikih povezanih transakcij, ki se jih ne da ustrezno primerjati na združeni osnovi s tistimi, ki jih izvaja nepovezano podjetje.

2.79 Podobno je treba pri analizi transakcij med nepovezanimi podjetji v obsegu, v katerem so te transakcije potrebne, iz analize izključiti dobičke, ki se jih lahko pripiše transakcijam, ki niso podobne povezanim transakcijam pod drobnogledom. Končno, pri uporabi stopenj čistega dobička

neodvisnega podjetja, dobičke, ki se jih lahko pripiše transakcijam neodvisnega podjetja, ne smejo popačiti povezane transakcije tega podjetja. Glej odstavke 3.9 – 3.12 glede ocene ločenih in združenih transakcij davčnega zavezanca in odstavek 3.37 glede uporabe po transakcijah nerazčlenjenih podatkov tretjih oseb.

2.80 Neposlovne postavke, kot so prihodki in odhodki od obresti in davek na dohodek, bi bilo treba iz izračuna stopnje čistega dobička izločiti. Običajno bi bilo treba izločiti tudi izredne in posebne postavke neponovljive narave. Vendar pa temu ni vedno tako, saj lahko obstajajo situacije, ko bi bilo primerno, da se jih pri izračunu vključi, odvisno od okoliščin primera in od opravljenih funkcij ter prevzetega tveganja testne stranke. Tudi ko se izredne in posebne postavke ne upošteva pri določitvi stopnje čistega dobička, bi lahko bilo koristno, da se jih prouči, saj lahko prinesejo dragocene informacije za primerjalno analizo (na primer, da kažejo, da testna stranka nosi dodeljeno tveganje).

2.81 V tistih primerih, ko obstaja povezava med kreditnimi pogoji in prodajnimi cenami, bi bilo primerno, da se znotraj izračuna stopnje čistega dobička prouči prihodek od obresti v luči kratkoročnega obratnega kapitala, in/ali se nadaljuje s prilagoditvijo obratnega kapitala (glej odstavke 3.47 – 3.54) Primer bi bil, ko bi veliko maloprodajna družba imelo koristi od dolgoročnih kreditnih pogojev s svojimi dobavitelji in od kratkoročnih pogojev s svojimi kupci, in tako imela možnost ustvariti velike količine denarnih sredstev, kar bi ji omogočilo, da kupcem ponudi nižje prodajne cene, kot če takšnih ugodnih kreditnih pogojev ne bi bilo na voljo.

2.82 Ali bi bilo treba tečajne dobičke in izgube vključiti ali izključiti iz določitve stopnje čistega dobička poraja številna vprašanja, ki otežujejo primerljivost. Najprej bi bilo treba proučiti, ali so tečajni dobički in izgube poslovne narave (na primer, tečajni dobički ali izgube pri poslovnih terjatvah in poslovnih obveznostih) in ali je ali ni zanje odgovorna testna stranka. Drugič, upoštevati je treba kakršno koli zavarovanje pred tečajno izpostavljenostjo osnovnih poslovnih terjatev ali poslovnih obveznosti, in ga pri določitvi čistega dobička obravnavati na isti način. Če se metoda stopnje čistega dobička dejansko uporabi pri transakciji, pri kateri je tečajno tveganje prevzela testna stranka, bi bilo treba dosledno upoštevati tečajne dobičke in izgube (bodisi v izračunu stopnje čistega dobička ali ločeno).

2.83 Pri finančnih dejavnostih, kjer je dajanje in prejemanje predujmov za davčnega zavezanca običajna transakcija, bo praviloma pri določanju stopnje čistega dobička primerno, da se upošteva vplive obresti in zneske v obliki obresti.

2.84 Zahtevna vprašanja povezana s primerljivostjo, se lahko pojavijo, ko je računovodsko obravnavanje nekaterih postavk možnih primerljivk tretje stranke nejasno ali ne omogoča zanesljive meritve ali prilagoditve (glej

odstavek 2.75). To se lahko zlasti pojavi pri amortizaciji, stroških za nakup opcij in stroških za pokojnine. Odločitev, ali pri uporabi metode stopnje čistega dobička vključiti ali ne vključiti takšne postavke v izračun stopnje čistega dobička bo odvisna od merjenja pričakovanih učinkov na primernost stopnje čistega dobička na okoliščine transakcije in od zanesljivosti primerjave (glej odstavek 3.50).

2. 85 Ali bi bilo treba pri določitvi stopnje čistega dobička vključiti zagonske stroške ali stroške prenehanja poslovanja je odvisno od dejstev in okoliščin primera in od tega, ali bi nepovezane stranke v primerljivih okoliščinah soglašale bodisi s tem, da stranka, ki opravlja funkcije nosi zagonske stroške in morebitne stroške prenehanja poslovanja, ali s tem, da se del ali vsi ti stroški zaračunajo brez dodatka, na primer, kupcem ali principalu, ali s tem, da se del ali vsi ti stroški zaračunajo z dodatkom, na primer tako, da se jih vključi v izračun stopnje čistega dobička stranke, ki izvaja funkcije. Glej IX. poglavje, II. del, sklop E za razpravo o stroških odpovedi (prenehanja pogodbe) v okviru preoblikovanja podjetij.

B.3.4 Merjenje čistega dobička

2.86 Izbor imenovalca bi se moral skladati s primerjalno analizo (vključno s funkcijsko analizo) povezane transakcije in bi moral zlasti odražati razporeditev tveganja med strankami (pod pogojem, da je razporeditev tveganja tržno naravnana, glej odstavke 1.47 – 1.50). Kapitalsko intenzivne dejavnosti, kot so določene proizvodne dejavnosti, lahko denimo vključujejo znatno investicijsko tveganje, celo v tistih primerih, ko bi lahko bila operativna tveganja (kot so tržna tveganja ali tveganje zalog) omejena. Ko se v teh primerih uporabi metoda stopnje čistega dobička, se tveganja, povezana z investicijo, odražajo v stopnji čistega dobička, če je slednja donosnost investicije (na primer, donosnost sredstev ali donos naložbenega kapitala). Morda bi bilo treba takšen kazalnik prilagoditi (ali izbrati drugačen kazalnik čistega dobička), odvisno od tega, katera stranka v povezani transakciji prevzema to tveganje, ter od stopnje razlik pri tem tveganju, ki bi jih lahko našli v povezani transakciji davčnega zavezanca in pri primerljivkah. Glej odstavke 3.47 – 3.54 glede obravnave prilagoditev primerljivk.

2.87 Imenovalec bi se moral osredotočiti na ustrezen kazalnik(e), ki odraža vrednost funkcij, ki jih opravlja testna stranka, in transakcije pod drobnogledom, ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja. Praviloma in upoštevaje proučitev dejstev in okoliščin zadeve, so lahko prodajni in distribucijski poslovni odhodki primerna osnova za distribucijsko dejavnost, celotni stroški ali poslovni odhodki so lahko primerna osnova za storitveno ali proizvodno dejavnost in poslovna sredstva so lahko primerna osnova za kapitalsko intenzivne dejavnosti kot so določene proizvodne

dejavnosti ali gospodarske javne službe. Primerne so lahko tudi druge osnove, odvisno od okoliščin primera.

2.88 Imenovalec bi moral biti smiselno neodvisen od povezanih transakcij, sicer ne bi imeli nobene objektivne izhodiščne točke. Denimo pri analizi transakcije, ki jo sestavlja distributerjev nakup blaga od povezanega podjetja za nadaljnjo prodajo neodvisnim kupcem, stopnje čistega dobička ne bi mogli meriti glede na stroške prodanega blaga, ker so ti stroški stroški povezane transakcije, katerih skladnost z neodvisnim tržnim načelom se preverja. Podobno pri povezani transakciji, ki jo sestavlja provizija za storitve, ki so bile opravljene za povezano podjetje, ne bi mogli meriti stopnje čistega dobička s prihodki od prodaje, saj so to povezane prodajne transakcije, za katere se preverja skladnost z neodvisnim tržnim načelom. Ko na imenovalec pomembno vplivajo stroški iz povezane transakcije, ki niso predmet preverjanja (kot so stroški za sedež podjetja, najemnine in licenčnine, plačane povezanemu podjetju), je treba paziti, da omenjeni stroški iz povezane transakcije ne bi pomembno popačili analize in zlasti, da so skladni z neodvisnim tržnim načelom.

2. 89 Imenovalec bi moral biti takšen, da je na ravni povezanih transakcij davčnega zavezanca z njim mogoče izvajati meritev na zanesljiv in dosleden način. Poleg tega mora biti primerna osnova takšna, da se z njo lahko na zanesljiv in dosleden način opravijo meritve na ravni primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami. V praksi to omejuje zmožnost uporabe določenih kazalnikov, kot razpravljamo v odstavku 2.99 spodaj. Nadalje, razporeditev posrednih odhodkov davčnega zavezanca na transakcijo pod drobnogledom mora biti v določenem časovnem obdobju ustrezna in dosledna.

B.3.4.1 Primeri, ko se čisti dobiček meri s prihodki od prodaje

2. 90 Stopnja čistega dobička, ki jo dobimo, če čisti dobiček delimo s prihodki od prodaje, ali čista razlika v ceni se pogosto uporablja za določitev primerljive tržne cene pri nakupih povezanega podjetja, ki so namenjeni za preprodajo neodvisnim kupcem. V takšnih primerih bi moral biti znesek prihodkov od prodaje znesek prihodkov, ki izvira iz preprodaje izdelkov, kupljenih v povezani transakciji pod drobnogledom. Prihodke od prodaje, ki izvirajo iz nepovezanih dejavnosti (nakup pri nepovezanih strankah za preprodajo nepovezanim strankam) bi morali iz izračuna stopnje čistega dobička ali pri preverjanju plačila za povezane transakcije izločiti, razen če so transakcije med nepovezanimi osebami take, da nimajo pomembnega vpliva na primerjavo in/ali so povezane transakcije in transakcije med nepovezanimi osebami tako tesno povezane, da se jih ne da ustrezno ovrednotiti na ločeni podlagi. Primer zgoraj opisane situacije se lahko včasih pojavi v povezavi s poprodajnimi storitvami nepovezane transakcije ali pri prodaji rezervnih delov, ki jo distributer zagotavlja neodvisnim končnim kupcem, ko so te tesno

povezane z distributerjevimi povezanimi nakupnimi transakcijami, namenjenimi za preprodajo istim neodvisnim končnim kupcem, na primer zato, ker se storitvena dejavnost opravlja z uporabo pravic ali drugih sredstev, ki so podeljena v sklopu dogovora o distribuciji. Glej tudi razpravo o pristopih glede portfelja izdelkov v odstavku 3.10.

2.91 Vprašanje, ki se postavlja v primerih, ko se stopnja čistega dobička meri s prihodki od prodaje je, kako upoštevati rabate in popuste, ki jih davčni zavezanec ali primerljive nepovezane stranke zagotavljajo kupcem. Rabati in popusti se lahko, odvisno od računovodskih standardov, obravnavajo kot zmanjšanje prihodkov od prodaje ali kot odhodek. Podobne težave nastanejo v zvezi s tečajnimi dobički ali izgubami. Ko imajo takšne postavke pomemben vpliv na primerjavo, je ključ za rešitev primerjava podobnega s podobnim in upoštevanje istih računovodskih načel tako pri davčnemu zavezancu kot pri primerljivih neodvisnih podjetij.

B.3.4.2 Primeri, ko se čisti dobiček meri s stroški

2. 92 Kazalnike, ki temeljijo na stroških, bi smeli uporabiti zgolj v tistih primerih, ko so stroški ustrezen pokazatelj vrednosti opravljenih funkcij, vloženih sredstev in prevzetega tveganja testne stranke. Poleg tega bi morala ugotovitev, katere stroške bi bilo treba vključiti v stroškovno osnovo, izhajati iz skrbne proučitve dejstev in okoliščin primera. Ko se stopnja čistega dobička meri s stroški, bi bilo treba upoštevati zgolj tiste stroške, ki se posredno ali neposredno nanašajo na povezano transakcijo pod drobnogledom (ali združene transakcije v skladu z načelom iz odstavkov 3.9 – 3.12). Za ta namen je potrebna primerna raven segmentacije izkazov davčnega zavezanca, da se iz imenovalca izključijo stroški, ki se nanašajo na druge dejavnosti ali transakcije in ki pomembno vplivajo na primerljivost s transakcijami med nepovezanimi osebami. Poleg tega bo bilo treba v večini primerov v imenovalec vključiti zgolj tiste stroške, ki so operativne narave. Razprava v odstavkih 2.80 – 2.85 zgoraj velja tudi za stroške, ki se uporabijo kot imenovalec.

2. 93 Pri uporabi metode stopnje čistega dobička, ki temelji na stroških, se pogosto uporabijo celotni stroški, ki vključujejo vse posredne in neposredne stroške, ki se jih lahko pripiše dejavnosti ali transakciji, skupaj s primerno razporeditvijo režijskih stroškov poslovanja. Poraja se vprašanje, ali in v kolikšnem obsegu je pod tržnimi pogoji sprejemljivo, da se znatni delež stroškov davkoplačevalca obravnava kot izključeni stroški, katerim se ne pripiše nobena prvina dobička (to je, kot stroški, ki jih potencialno lahko izključimo iz imenovalca za izračun stopnje čistega dobička). To je odvisno od obsega, v okviru katerega neodvisna stranka v primerljivih okoliščinah ne bi soglašala s tem, da zasluži dodatek na stroške na račun dela stroškov, ki jih ustvari. Odgovor ne bi smel temeljiti na razdelitvi stroškov na “notranje” in

"zunanje" stroške, pač pa raje na primerjalni analizi (vključno s funkcijsko analizo). Glej odstavek 7.36.

2. 94 Ko se ugotovi, da je obravnavanje stroškov kot izključenih stroškov tržno naravnano, se postavi drugo vprašanje, in sicer glede posledic za primerljivost in na določitev razpona primerljivih tržnih cen. Zato, ker je treba podobno primerjati s podobnim, in če so izključeni stroški izločeni iz imenovalca pri izračunu stopnje čistega dobička davčnega zavezanca, je prav tako treba iz primerljive stopnje čistega dobička izključiti primerljive stroške. V praksi se lahko pojavijo težave glede primerljivosti, ko so v zvezi z razdelitvijo stroškov primerljivih nepovezanih oseb na voljo omejene informacije.

2. 95 Odvisno od dejstev in okoliščin primera so morda dejanski stroški, kakor tudi standardni ali predvideni stroški, primerni, da se jih uporabi kot stroškovna osnova. Uporaba dejanskih stroškov lahko pomeni težavo, saj testna stranka morda ni motivirana, da bi natančno nadzorovala in spremljala stroške. Pri dogovorih med nepovezanimi strankami ni redko, da se varčevanja pri stroških upošteva pri načinu plačila. V dogovorih o proizvodnji med nepovezanimi strankami se lahko zgodi, da so cene določene na podlagi standardnih stroškov in da se kakršno koli zmanjšanje ali povečanje dejanskih stroškov v primerjavi s standardnimi stroški pripiše proizvajalcu. Ko ti odražajo dogovore, ki bi bili sklenjeni med nepovezanimi strankami, je treba pri uporabi metode stopnje čistega dobička, ki temelji na stroških, upoštevati podobne mehanizme. Glej odstavek 2.52 za obravnavo iste problematike v zvezi z metodo dodatka na stroške.

2. 96 Tudi uporaba predvidenih stroškov lahko vzbuja številne pomisleke, ko se pokažejo velike razlike med dejanskimi in predvidenimi stroški. Ni verjetno, da bi nepovezane stranke določile cene na osnovi predvidenih stroškov, ne da bi se dogovorile, katere dejavnike je treba upoštevati pri določitvi predvidenih stroškov, brez upoštevanja dejstva, kako bi se predvideni stroški primerjali z dejanskimi stroški v preteklih letih in ne da bi odgovorile na vprašanje, kako naj bi se obravnavale nepredvidene okoliščine.

B.3.4.3 Primeri, ko se čisti dobiček meri s sredstvi

2. 97 Donosnost sredstev (ali kapitala) je lahko primerna osnova v primerih, ko so sredstva (bolje kot stroški ali prihodki od prodaje) boljši pokazatelj dodane vrednosti testne stranke, na primer v določenih proizvodnih ali glede na vložena sredstva intenzivnih dejavnostih ter v kapitalsko intenzivnih finančnih dejavnostih. Ko je kazalnik čisti dobiček, merjen s sredstvi, je treba uporabili le poslovna sredstva. Poslovna sredstva vključujejo opredmetena stalna poslovna sredstva, vključno s postavkami: zemljišča in zgradbe, naprave in stroji, nato poslovna neopredmetena sredstva, uporabljena v poslovanju, kot so patenti ter znanje in izkušnje (know-how), ter sredstva

obratnega kapitala, kot so zaloge in poslovne terjatve (minus poslovne obveznosti). Izven finančnega sektorja naložbe in gotovinska stanja običajno niso poslovna sredstva.

2. 98 V primerih, ko se čisti dobiček meri s sredstvi, se postavlja vprašanje, kako vrednotiti sredstva, na primer, po knjižni ali tržni vrednosti. Uporaba knjižne vrednosti bi morda lahko popačila primerjavo, na primer med tistimi podjetji, ki so amortizirala svoja sredstva in tistimi, ki v tekočo amortizacijo vključujejo nedavno pridobljena sredstva, in med podjetji, ki uporabljajo pridobljena neopredmetena sredstva in drugimi, ki uporabljajo neopredmetena sredstva, ki so jih sami razvili. Uporaba tržne vrednosti bi morda omilila ta pomislek, čeprav lahko privede do drugih vprašanj glede zanesljivosti, ko je vrednotenje sredstev negotovo in se lahko izkaže kot zelo drago in naporno, zlasti za neopredmetena sredstva. Odvisno od dejstev in okoliščin primera je lahko tudi mogoče, da se izvede prilagoditve, da se izboljša zanesljivost primerjave. Izbira med knjižno vrednostjo, prilagojeno knjižno vrednostjo, tržno vrednostjo ali drugo možno razpoložljivo možnostjo mora težiti k iskanju najzanesljivejše meritve ob upoštevanju velikosti in kompleksnosti transakcije ter stroškov in naporov, ki so pri tem vključeni (glej III. poglavje, sklop C).

B.3.4.4 Drugi možni kazalniki čistega dobička

2.99 Drugi kazalniki čistega dobička so lahko primerni odvisno od dejstev in okoliščin transakcij. Odvisno od panoge in povezane transakcije pod drobnogledom je denimo lahko koristno, da se premisli o drugih imenovalcih, ko lahko obstajajo neodvisni podatki, kot so: poslovna površina maloprodajnih mest, teža transportiranih proizvodov, število zaposlencev, čas, razdalja, itd. Ko ne obstaja noben razlog, da bi takšne osnove izločili, in ko so zanesljiv pokazatelj dodane vrednosti, ki jo je k povezani transakciji prispevala testna stranka, potem bi jih bilo kar treba uporabiti, sploh ko omogočajo, da se pridobijo zanesljive primerljive informacije za podporo uporabi metode s tako izračunano stopnjo čistega dobička.

B.3.5 Berry kazalniki

2.100 "Berry kazalniki" so opredeljeni kot razmerje kosmatega dobička do poslovnih odhodkov. Prihodki od obresti in drugi prihodki so običajno izključeni iz izračuna kosmatega dobička; depreciacija in amortizacija lahko sta ali nista vključeni v poslovne odhodke, odvisno zlasti od možnih negotovosti, ki jih lahko povzročita v razmerju do vrednotenja in primerljivosti.

2.101 Izbor primernega finančnega kazalnika je odvisen od dejstev in okoliščin primera (glej odstavek 2.76). Izražena je bila skrb, da se Berry

kazalniki včasih uporabljajo v primerih, ko ti kazalniki niso primerni, brez ustrezne previdnosti, ki je potrebna pri izboru in določitvi kakršne koli metode za določanje transfernih cen in finančnega kazalnika. Glej odstavek 2.92 v zvezi s splošno uporabo kazalnikov, ki temeljijo na stroških. Pogosta težava pri določitvi Berry kazalnikov je ta, da so ti kazalniki zelo občutljivi na to, ali se stroški razvrstijo kot poslovni odhodki ali ne, in zato lahko vodijo do težav glede primerljivosti podatkov. Poleg tega se pri uporabi Berry kazalnikov enakovredno postavljajo vprašanja, zastavljena v odstavkih 2.93 – 2.94 v zvezi z izključenimi stroški. Da bi Berry kazalnik bil primeren za preverjanje plačila povezane transakcije (na primer, transakcije z distribucijo proizvodov), je potrebno, da:

- je vrednost opravljenih funkcij v povezani transakciji (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja) sorazmerna s poslovnimi odhodki,

- na vrednost opravljenih funkcij v povezani transakciji (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja) nima bistvenega vpliva vrednost distribuiranih proizvodov, to pomeni, da ni sorazmerna s prihodki od prodaje, in

- davčni zavezanec v povezanih transakcijah ne opravlja nobene druge bistvene funkcije (na primer, funkcijo proizvodnje), ki bi jo bilo treba plačati z uporabo druge metode ali finančnega kazalnika.

2. 102 Situacija, ko se Berry kazalniki lahko izkažejo kot koristni, zajema posredniške dejavnosti, ko davčni zavezanec kupi blago od povezanega podjetja in ga proda naprej drugemu povezanemu podjetju. V takšnem primeru metoda preprodajne cene morda ni primerna zaradi odsotnosti prodajne transakcije med nepovezanimi osebami in tudi metoda dodatka na stroške, ki bi zagotovila dodatek na stroške prodanega blaga, morda ne bi bila primerna, ko stroški prodanega blaga obstajajo v nakupih iz povezanih transakcij. Nasprotno pa so lahko v primeru posrednika operativni odhodki razmeroma neodvisni od oblikovanja transfernih cen, razen če nanje pomembno vplivajo stroški povezane transakcije, kot so stroški za sedež podjetja najemnine ali licenčnine, plačane povezanemu podjetju, tako da je lahko, odvisno od dejstev in okoliščin primera ter ob upoštevanju zgoraj omenjenih opomb Berry količnik primeren kazalnik.

B.3.6 Druga navodila

2.103 Čeprav ni značilno za metodo stopnje čistega dobička, je problematika uporabe po transakcijah nerazčlenjenih podatkov tretjih oseb v praksi bolj akutna ob uporabi te metode zaradi tega, ker analiza močno temelji na zunanjih primerljivkah. Težava nastane, ker pogosto ni dovolj javnih podatkov, ki bi omogočili določitev stopnje čistega dobička za tretjo stranko na

ravni posamezne transakcije. Zato je potrebna zadostna stopnja primerljivosti med povezano transakcijo in primerljivo transakcijo med nepovezanimi osebami. Glede na to, da so pogosto edino razpoložljivi podatki za tretje stranke podatki za celotno družbo, je treba opravljene funkcije tretje stranke v skupnih transakcijah tesno približati tistim funkcijam, ki jih opravlja testna stranka pri povezanih transakcijah, da bi omogočili, da se prejšnje uporabijo za določitev tržno naravnanega izida za slednje. Splošen cilj je določiti raven segmentacije, ki na podlagi dejstev in okoliščin primera zagotavlja zanesljive primerljivke za povezano transakcijo. V primeru, da je v praksi nemogoče izluščiti in pridobiti podatke na ravni transakcije, kot to v idealnih okoliščinah določajo te smernice, je še vedno pomembno, da se poskuša najti najzanesljivejše primerljivke, kot obravnavamo v odstavku 3.2, tako, da se izvedejo ustrezne prilagoditve na podlagi razpoložljivih dokazov.

2.104 Glej zlasti odstavke 3.18-3.19 za navodilo v zvezi s testno stranko, odstavke 3.55-3.66 za smernice glede razpona primerljivih tržnih cen in odstavke 3.75-3.79 glede navodila o podatkih iz več let.

B.4 Zgledi uporabe metode stopnje čistega dobička

2.105 Primer metode dodatka na stroške v odstavku 2.53 nazorno prikazuje, da je treba kosmati pribitek, ki izhaja iz transakcij, ustrezno prilagoditi, da se zagotovi dosledna in zanesljiva primerjava. Takšnih prilagoditev ni težko izvesti, kadar je pripadajoče stroške mogoče takoj analizirati. Ko pa je znano, da je potrebna prilagoditev, stroškov, ki jih je treba prilagoditi, pa ni mogoče ugotoviti, je ne glede na to vendarle mogoče določiti stopnjo čistega dobička iz transakcije in pri tem zagotoviti uporabo dosledno enakega merila. Če na primer stroškov nadzora ter stroškov splošnih dejavnosti, ki so obravnavani kot del stroškov prodanega blaga, za neodvisna.podjetja X, Y in Z ni mogoče ugotoviti, tako da bi lahko za zanesljivo uporabo metode dodatka na stroške prilagodili razliko v ceni, je morda potrebno proučiti stopnje čistega dobička, če ni na voljo zanesljivejše primerjave.

2.106 Podoben prijem je lahko potreben pri primerjavi razlike v funkcijah, ki jih izvajajo stranke iz primerjave. Predpostavimo, da so dejstva enaka kot v primeru iz odstavka 2.38, le da zdaj dodatne funkcije tehnične podpore ne izvaja povezano podjetje, ampak jo izvajajo primerljiva neodvisna podjetja, ter da so ti stroški evidentirani v stroških prodanega blaga in jih ločeno ni mogoče ugotoviti. Zaradi razlik v izdelku in na trgu ni mogoče najti primerljive proste cene, metoda preprodajnih cen pa bi bila nezanesljiva, ker bi morala biti kosmata marža neodvisnih podjetij večja od kosmate marže povezanega podjetja, da bi vključevala to dodatno funkcijo in pokrila neznane dodatne stroške. V tem primeru je torej zanesljiveje proučiti stopnje čistega dobička in na ta način oceniti razliko v transferni ceni, ki bi izkazovala razliko v izvajanju funkcij. Pri uporabi stopenj čistega dobička je v takem primeru

treba upoštevati primerljivost in metoda morda ne bi bila zanesljiva, če bi se zaradi dodatne funkcije ali razlik na trgu pomembno spremenila stopnja čistega dobička.

2.107 Dejstva so enaka kot v odstavku 2.36. Toda zneska stroškov garancije ki jih je imel distributer A, ni mogoče preveriti, torej ni mogoče zanesljivo prilagoditi kosmatega dobička distributerja A, tako da bi bila dobičkovnost prodaje primerljiva z dobičkovnostjo distributerja B. Toda če med distributerjema A in B ni drugih pomembnih funkcijskih razlik in je znan čisti dobiček distributerja A glede na njegove prihodke od prodaje, bi bilo mogoče uporabiti metodo stopnje čistega dobička tudi za distributerja B, tako da bi čisto dobičkovnost prodaje distributerja A primerjali s čisto dobičkovnostjo prodaje s pribitkom, izračunano na enaki podlagi za distributerja B.

C. Metoda porazdelitve dobička

C.1 Splošno

2.108 Z metodo porazdelitve dobička se poskuša odpraviti učinke posebnih pogojev, ki se določijo ali vzpostavijo v povezani transakciji (ali v povezanih transakcijah, ki jih je utemeljeno mogoče združiti po načelih iz odstavkov 3.9 – 3.12) na dobiček, tako da se določi porazdelitev dobička, kot bi jo pričakovala neodvisna podjetja, sodelujoča v transakcij ali transakcijah. Metoda porazdelitve dobička najprej ugotavlja dobiček iz povezane transakcije, v kateri povezana podjetja sodelujejo, namenjen razdelitvi med povezana podjetja (»združeni dobiček«). Treba je upoštevati, da se sklicevanje na »dobiček« v tej zvezi enakovredno navezuje tudi na izgube. Glej odstavke 2.124 – 2.131 glede obravnave vprašanja, kako meriti dobiček, ki ga je treba razdeliti. Nato se ta združeni dobiček razdeli med povezana podjetja na ekonomsko razumni podlagi približno tako, kot bi pričakovali in kot je razvidno iz dogovora med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji. Glej odstavke 2.132 – 2.145 glede obravnave vprašanja, kako deliti združeni dobiček.

C.2 Prednosti in slabosti

2.109 Glavna prednost metode porazdelitve dobička je, da ponuja rešitev za visoko integrirane dejavnosti, za katere enostranska metoda ne bi bila primerna. Glej denimo razpravo o primernosti in uporabi metode porazdelitve dobička pri globalnem trgovanju s finančnimi instrumenti, ki poteka med povezanimi podjetji (III. del, sklop C ‚Poročila o pripisovanju dobičkov stalnim poslovnim enotam).[2.] Poleg tega je metoda porazdelitve dobička lahko najprimernejša metoda v primerih, ko obe stranki v transakciji k izvedbi transakcije prispevata edinstvene in dragocene prispevke (na primer, prispevata edinstvena neopredmetena sredstva), saj bi si v takem primeru nepovezane osebe morda želele deliti dobiček iz transakcije sorazmerno na vložena sredstva, zato bi bila v teh okoliščinah dvostranska metoda primernejša kot enostranska metoda. Poleg tega bi bile morda ob prisotnosti edinstvenih in dragocenih prispevkov zanesljive informacije iz primerljivk nezadostne, da bi se uporabila druga metoda. Po eni strani metode porazdelitve dobička običajno ne bi uporabili v primerih, ko ena stranka v transakciji opravlja zgolj preproste funkcije in ne vlaga nobenih bistvenih prispevkov (na primer, pogodbena proizvodnja ali pogodbene storitvene dejavnosti v ustreznih okoliščinah), saj v

[2] Glej Poročilo o pripisovanju dobičkov stalnim poslovnim enotam, ki ga je odobril Odbor za fiskalne zadeve dne 24. junija 2008 in Svet za publikacije dne 17. junija 2008, ter Prečiščeno različico poročila o pripisovanju dobičkov stalnim poslovnim enotam iz leta 2010, ki ga je odobril Odbor za fiskalne zadeve dne 22. junija 2010 in Svet za publikacije dne 22. julija 2010.

takšnih primerih metoda porazdelitve dobička običajno ne bi bila primerna zaradi funkcijske analize te stranke. Glej odstavke 3.38-3.39 glede razprave o omejitvah razpoložljivih primerljivk.

2.110 Ko so na voljo podatki o primerljivkah, so ti lahko pomembni pri analizi delitve dobička, da bi z njimi argumentirali porazdelitev dobička, ki bi bila dosežena med nepovezanimi osebami v primerljivih okoliščinah. Pri analizi delitve dobička so podatki o primerljivkah prav tako lahko pomembni, da se oceni vrednost prispevkov, ki jih vsaka od povezanih podjetij prispevka k izvedbi transakcij. Predpostavka se dejansko glasi, da bi nepovezane stranke razdelile združeni dobiček sorazmerno z vrednostjo njihovih prispevkov k ustvarjanju dobička v transakciji. Po drugi strani pa so zunanja tržna merila, ki se upoštevajo pri ovrednotenju prispevka vsakega povezanega podjetja k povezanim transakcijam, manj tesno povezana s temi transakcijami, kot je to v primeru drugih razpoložljivih metod.

2.111 Vendar pa v tistih primerih, ko ni nobenega neposrednega dokaza o temu, kako bi v primerljivih okoliščinah nepovezane stranke delile dobiček v primerljivih transakcijah, lahko porazdelitev dobička temelji na delitvi funkcij (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja) med samimi povezanimi podjetji.

2.112 Druga prednost metode porazdelitve dobička je, da omogoča prožnost, tako da upošteva posebna, morebiti celo edinstvena dejstva in okoliščine v zvezi s povezanimi podjetji, ki pri neodvisnih podjetjih niso prisotna, medtem ko še vedno zagotavlja pristop po neodvisnem tržnem načelu v obsegu, ki kaže, kako bi utemeljeno ravnala neodvisna podjetja, če bi se znašla v enakih okoliščinah.

2.113 Druga prednost pa je, da je po metodi porazdelitve dobička manj verjetno, da bo eni ali drugi stranki v povezani transakciji ostal izredno skrajen in neverjeten dobiček, ker se ocenjujeta obe stranki v transakciji. To je lahko še posebej pomembno pri analiziranju prispevkov strank v zvezi z neopredmetenimi sredstvi, uporabljenimi v povezani transakciji. Tak dvostranski način je mogoče uporabiti tudi za delitev dobička iz ekonomije obsega ali drugih skupin poslovnih dosežkov, ki je zadovoljiva tako za davčnega zavezanca kot za davčne organe.

2.114 Slabost metode porazdelitve dobička pa se nanaša na težave pri uporabi metode. Na prvi pogled se zdi metoda porazdelitve dobička takoj sprejemljiva za davčne zavezance in davčne uprave, ker se manj opira na informacije o neodvisnih podjetjih. Toda oboji, povezana podjetja in davčni organi, bodo verjetno težko prišli do informacij o povezanih podjetjih v drugih državah. Prav tako je morda težko izmeriti združene prihodke in združene stroške za vsa povezana podjetja, udeležena v povezanih transakcijah, saj bi bilo za to treba voditi knjige in evidence na skupni podlagi in izvajati

prilagoditve v računovodski praksi in pri valutah Poleg tega, ko se metoda porazdelitve dobička uporablja za dobiček iz poslovanja, je morda težko ugotoviti primerne poslovne odhodke, povezane s transakcijo, in razporediti stroške med obravnavane transakcije in druge dejavnosti povezanih podjetij.

C.3 Navodila za uporabo

C.3.1 Splošno

2.115 Namen teh smernic ni zagotoviti popoln seznam vseh načinov možne uporabe metode porazdelitve dobička. Uporaba metode bo odvisna od okoliščin posameznega primera in razpoložljivih informacij, njen glavni cilj pa naj bi bil čim boljši približek taki delitvi dobička, kakršna bi se izvedla med neodvisnimi podjetji, ki poslujejo kot nepovezane osebe pod tržnimi pogoji.

2.116 Po metodi porazdelitve dobička se združeni dobiček deli med povezana podjetja na ekonomsko razumni podlagi približno tako, kot bi pričakovali in kot je razvidno iz dogovora med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji. Na splošno bi morala določitev združenega dobička, ki naj bi se delili, in dejavniki delitve:

- biti skladni s funkcijsko analizo povezane transakcije pod drobnogledom in zlasti bi morala odražati porazdelitev tveganja med strankami,
- biti skladni z določitvijo združenega dobička, namenjenega delitvi, in dejavnikov delitve, za katere bi se dogovorile nepovezane stranke,
- biti skladni z načinom delitve dobička (na primer, analiza prispevkov, analiza preostanka (tudi "rezidualna" analiza), ali drugimi prijemi, na primer predhodni in naknadni pristop, kot obravnavamo v odstavkih 2.118-2.145 spodaj) in
- biti zmožni, da se jih na zanesljiv način uporabi v meritvah.

2.117 Poleg tega:

- bi bilo primerno pričakovati, če se metoda porazdelitve dobička uporabi za določitev transfernih cen v povezanih transakcijah (predhodni pristop), da se življenjski cikel dogovora in merila ali ključ delitve dogovorijo vnaprej,

- bi morala biti oseba, ki uporablja metodo porazdelitve dobička (davčni zavezanec ali davčni organ) pripravljen pojasniti, zakaj je metoda obveljala kot najprimernejša metoda za okoliščine zadeve ter razložiti način, kako je metoda implementirana in zlasti utemeljiti merila ali ključ delitve, ki so ga stranke uporabile, da so delile združeni dobiček, in

- običajno bi bilo treba dosledno uporabljati določitev združenega dobička, namenjenega delitvi, ter dejavnikov delitve za ves življenjski cikel dogovora, vključno z leti, ko se ustvarja izguba, razen če bi se nepovezane stranke v primerljivih okoliščinah dogovorile drugače in je utemeljitev za uporabo drugačnih meril ali ključev delitve dobička dokumentirana, ali če bi posebne okoliščine vodile do ponovnih pogajanj med nepovezanimi strankami.

C.3.2 Različni pristopi za delitev dobička

2.118 Delitev dobička je mogoče ocenjevati na več načinov (bodisi na podlagi načrtovanega ali na podlagi predvidenega dobička, če je to primerno), za katere bi se dogovorile nepovezane osebe. Dva taka načina sta predstavljena v naslednjih odstavkih. Ta dva načina – analiza prispevka in analiza preostanka – nista edina možna in se med seboj ne izključujeta.

C.3.2.1 Analiza prispevka

2.119 Po analizi prispevka bi bil združeni dobiček, ki je skupni dobiček povezane transakcije pod drobnogledom, razdeljen med povezana podjetja po sorazmerni vrednosti opravljenih funkcij vsakega od povezanih podjetij, udeleženih v povezani transakciji, na podlagi smiselnega približka delitve dobička, kot bi jo pričakovala neodvisna podjetja z udejstvovanjem pri primerljivih transakcijah. Ta delitev se lahko podpre s podatki o primerljivkah, ko so ti na voljo. V odsotnosti takšnih podatkov pa delitev pogosto temelji na relativni vrednosti funkcij, ki jih opravljajo povezane osebe, ki sodelujejo v povezanih transakcijah, ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja. V primeru, ko je mogoče relativno vrednost prispevkov izmeriti neposredno, ocenjevanje dejanske tržne vrednosti prispevkov vsakega udeleženca morda niti ni potrebno.

2.120 Morda je tudi težko določiti relativno vrednost prispevka, ki ga vsak od povezanih udeležencev prispeva k izvedbi povezane transakcije, in način določanja tega prispevka bo pogosto odvisen od dejstev in okoliščin posameznega primera. Lahko bi ga določili s primerjanjem vrste in velikosti prispevka posamezne stranke (na primer: opravljanje storitev, odhodki za razvoj, vloženi kapital) ter dodelitvijo odstotka na podlagi relativne primerjave med njimi in zunanjimi tržnimi podatki. Glej odstavke 2.132 – 2.145 glede obravnave vprašanja, kako deliti združeni dobiček.

C.3.2.2. Analiza preostanka (rezidualna analiza)[3]

2.121 Z analizo preostanka se združeni dobiček iz povezane transakcije pod drobnogledom 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 transakcijskih metod ali metodo stopnje čistega dobička s primerjavo z nadomestilom za primerljive transakcije med neodvisnimi podjetji. Praviloma tako ne bi upoštevali donosa, ki bi ga ustvarili z uporabo kakršnega koli edinstvenega in dragocenega prispevka udeležencev. V drugi fazi pa bi kakršen koli preostanek dobička (ali izguba), ki je ostala po prvostopenjski delitvi dobička, porazdelili med stranke na podlagi analize dejstev in okoliščin po navodilu, opisanem v odstavkih .132-2.145, ki se nanaša na delitev združenega dobička.

2.122 Alternativni pristop glede načina uporabe rezidualne analize bi lahko poskušal posnemati pogajanja med neodvisnimi podjetji na prostem trgu. Pri tem bi prvotno plačilo, zagotovljeno vsakemu od udeležencev, ustrezalo najnižji ceni, ki bi jo neodvisni prodajalec verjetno sprejel v takšnih okoliščinah, in najvišji ceni, ki bi jo bil kupec verjetno pripravljen plačati. Vsi odmiki od teh dveh podatkov bi lahko pomenili preostali dobiček, o katerem bi se neodvisna podjetja pogajala. V drugem koraku bi zato po analizi preostanka lahko ves ta dobiček razdelili na podlagi analize vseh dejavnikov, ki so pomembni za povezana podjetja in ki bi kazali, kako bi neodvisna podjetja verjetno razdelila razliko med najnižjo možno ceno za prodajalca in najvišjo sprejemljivo ceno za kupca.

2.123 V nekaterih primerih bi analizo morda lahko opravili kot del metode porazdelitve preostanka dobička ali kot samo metodo porazdelitve dobička, pri tem pa upoštevali diskontirani denarni tok strank v povezanih transakcijah za ves predvideni čas trajanja transakcije. Ena izmed situacij, za katero je lahko ta metoda učinkovita, bi lahko bili projekti, katerih cilj je začetek poslovanja, pri katerih se denarni tok načrtuje kot del presoje izvedljivosti projekta, potrebne kapitalske naložbe in prihodke od prodaje pa je mogoče oceniti s primerno stopnjo gotovosti. Vendar pa je zanesljivost takšnega načina odvisna od uporabe ustrezne diskontne stopnje, ki bi morala temeljiti na primerljivih tržnih merilih. V zvezi s tem je treba opozoriti, da panožne premije za tveganje, ki se uporabljajo za izračun diskonta, ne upoštevajo razlik za posamezne družbe in še manj za posamezna področja poslovanja ter da so lahko problematične tudi ocene časovnega razporeda prilivov. Zato je treba biti pri tem načinu še

[3] Zgled, ki ponazarja uporabo delitve preostanka dobička se nahaja v Prilogi II k II. poglavju.

posebej pazljiv, in ga po možnosti dopolniti še s podatki, pridobljenimi po drugih metodah.

C.3.3 Določanje združenega dobička, namenjenega delitvi

2.124 Združeni dobiček, namenjen delitvi po metodi porazdelitve dobička je dobiček povezanih podjetij iz povezanih transakcij, v katerem so udeležena povezana podjetja. Združeni dobiček, namenjen delitvi, bi moral biti zgolj tisti dobiček, ki izhaja iz povezane(ih) transakcij(e) pod drobnogledom. Pri določanju tega dobička je bistveno, da se najprej identificirajo ustrezne transakcije, ki naj bi bile zajete v delitvi transakcijskega dobička. Prav tako je bistveno, da se identificira raven združevanja transakcij (glej odstavke 3.9-3.12). Ko davčni zavezanec izvaja povezane transakcije z več kot enim povezanimi podjetjem, je poleg tega treba tudi identificirati stranke, povezane s temi transakcijami, in dobiček, ki naj bi se med njimi razdelil.

2.125 Da bi določili združeni dobiček, namenjen delitvi, je treba izkaze strank v transakciji, na katere se nanaša delitev transakcijskega dobička, poenotiti iz vidika računovodske prakse in valute in nato združiti. Ker imajo lahko računovodski standardi pomemben vpliv na določitev dobička, namenjenega delitvi, je treba pred uporabo metode izbrati računovodske standarde in jih dosledno uporabljati ves čas trajanja dogovora. Glej odstavek 2.115 - 2.177 za splošno navodilo glede doslednosti določitve združenega dobička, namenjenega delitvi.

2.126 V odsotnosti usklajenih davčnih in računovodskih standardov lahko pomeni finančno računovodstvo izhodiščno točko za določanje dobička, namenjenega delitvi. Uporaba drugih finančnih podatkov (na primer, stroškovno računovodstvo) bi bila lahko dovoljena, ko takšni izkazi obstajajo, so zanesljivi, jih je mogoče revidirati, in izkazujejo zadostno transakcijsko raven. S tem v zvezi se lahko kot najbolj uporabne računovodske evidence izkažejo izkaz poslovnega izida na ravni blagovne skupine ali panožni izkazi.

C.3.3.1 Dejanski ali načrtovani dobiček

2.127 Če naj bi povezana podjetja za določanje transfernih cen v povezanih transakcijah uporabila metodo porazdelitve dobička (to je, tako imenovani predhoden pristop oz. pristop na podlagi predhodne določitve metode), bi vsako povezano podjetje skušalo doseči tako delitev dobička, kot bi jo pričakovala neodvisna podjetja, ki bi se odločila za udejstvovanje v primerljivih transakcijah. V praksi se glede na dejstva in okoliščine pri delitvi dobička opaža uporaba bodisi dejanskega ali načrtovanega dobička.

2.128 Ko davčni organ proučuje uporabo te predhodno določene metode, da bi ocenil, ali se je z njo mogoče z zanesljivostjo približati določanju transfernih cen po neodvisnem tržnem načelu, je zanj bistveno, da se zaveda, da davčni zavezanec takrat, ko so se določali pogoji povezane transakcije, ni mogel vedeti, kakšen bo dejansko dosežen dobiček te poslovne dejavnosti. Če davčni organ tega ne upošteva, bi z uporabo metode porazdelitve dobička lahko kaznoval ali nagradil davčnega zavezanca zaradi nekih okoliščin, ki jih davčni zavezanec utemeljeno ni mogel predvideti. Takšna uporaba metode ne bi bila v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ker bi se neodvisna podjetja v podobnih okoliščinah lahko opirala samo na načrtovane izide transakcije in ne bi mogla predvideti, kakšen bo dejanski dobiček transakcije. Glej tudi odstavek 3.74.

2.129 Pri uporabi metode porazdelitve dobička za vzpostavitev pogojev povezane transakcije bi si povezana podjetja prizadevala doseči tako delitev dobička, kot bi jo dosegla neodvisna podjetja. Ocena pogojev povezanih transakcij med povezanimi podjetji z uporabo metode porazdelitve dobička bo za davčni organ najlažja takrat, ko bodo povezana podjetja že na začetku določila take pogoje na enaki podlagi. Tudi ocenjevanje se potem lahko začne na enaki podlagi, da se preveri, ali je razdelitev dejanskih dobičkov v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

2.130 Ko pa so povezana podjetja določila pogoje na drugačni podlagi, kot se uporabi pri metodi porazdelitve dobička, bo davčni organ te pogoje ocenjeval na podlagi dejansko doseženega dobička podjetja. Pri tem pa je treba paziti, da se zagotovi uporaba metode porazdelitve dobička v okoliščinah, ki so podobne tistim, v katerih bi delovala povezana podjetja, to je na podlagi znanih informacij ali na podlagi podatkov, ki so jih povezana podjetja utemeljeno lahko predvidevala, ko so sklepala tako transakcijo, tako da se izogne uporabi kasnejših spoznanj. Glej odstavke 2.11 in 3.74.

C.3.3. 2 Različne meritve dobička[4]

2.131 Na splošno je združeni dobiček, namenjen delitvi po metodi porazdelitve dobička dobiček iz poslovanja. Taka uporaba metode porazdelitve dobička zagotavlja dosledno pripisovanje tako dohodkov kot odhodkov mednarodnega podjetja ustreznemu povezanemu podjetju. Vendar pa je včasih vendarle primerno razdeliti že kosmati dobiček in nato odšteti odhodke, ki jih posamezno podjetje ima ali mu jih je mogoče pripisati (in pri tem izključiti odhodke, ki so že bili upoštevani pri izračunu kosmatega dobička). Če so v takih primerih za delitev kosmatega dohodka in odštetih odhodkov mednarodnega podjetja med njegova povezana podjetja uporabljene različne analize, je treba paziti, da se zagotovi, da so odhodki, ki jih je vsako podjetje

[4] Primer, ki ponazarja različne meritve dobička pri uporabi metode porazdelitve dobička se nahaja v Prilogi III k II. poglavju.

imelo ali ki mu jih je mogoče pripisati, skladni z njegovimi dejavnostmi in prevzetim tveganjem ter da je tudi razporeditev kosmatega dobička skladna z dodeljenimi dejavnostmi in tveganjem. Če se na primer mednarodno podjetje ukvarja z visoko integriranimi trgovinskimi transakcijami na globalni ravni, in so vanje vključene različne vrste sredstev, je morda mogoče določiti podjetja, ki odhodke imajo (ali jim jih je mogoče pripisati), ni pa mogoče natančno določiti, na katere trgovinske dejavnosti se ti odhodki nanašajo. V takšnem primeru je morda primerno razdeliti kosmati dobiček iz posamezne trgovinske dejavnosti, nato pa od dobljenega celotnega kosmatega dobička odšteti odhodke, ki jih je vsako podjetje imelo ali mu jih je mogoče pripisati, pri tem pa upoštevati zgoraj omenjena opozorila.

C3.4 Kako deliti združeni dobiček

C.3.4.1 Splošno

2.132 Pomen primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami ali notranjih podatkov ter meril, ki se uporabijo, da se doseže tržno naravnana delitev dobička, je odvisen od dejstev in okoliščin primera. Zato ni zaželeno, da se vzpostavi predpisujoči seznam meril ali ključev delitve dobička. Glej odstavke 2.115-2.117 glede splošne usmeritve v zvezi z doslednostjo pri določitvi dejavnikov delitve. Poleg tega bi morala merila ali ključi delitve, ki se uporabijo za delitev dobička:

- biti smiselno neodvisna od formulacije politike za določanje transfernih cen, to pomeni, temeljiti bi morala na objektivnih podatkih (na primer, prihodki od prodaje nepovezanim strankam) in ne na podatkih, ki se nanašajo na plačilo za povezane transakcije (na primer, prihodki od prodaje povezanim podjetjem), ter

- sloneti na podatkih o primerljivkah, notranjih podatkih ali na obojem.

C.3.4.2 Opiranje na podatke iz primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami

2.133 Možen način je delitev združenega dobička na podlagi delitve dobičkov, ki dejansko izhajajo iz primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami. Primeri možnih virov informacij o transakcijah med nepovezanimi osebami, ki bi lahko bili uporabni kot pomoč pri določitvi merila za delitev dobička, odvisno od dejstev in okoliščin zadeve, vključuje dogovore o skupnih vlaganjih med nepovezanimi strankami, po katerih se dobiček deli, kot je to pri razvojnih projektih v naftni in plinski industriji, pri dogovorih o sodelovanju

farmacevtskih družb, dogovorih o skupnem trženju ali skupni promociji, dogovori med neodvisnimi glasbenimi založniki z močno blagovno znamko in glasbeniki, pri dogovorih med nepovezanimi osebami v finančnem sektorju, idr.

C.3.4.3 Ključ delitve

2.134 Običajno se v praksi delitev združenega dobička po metodi porazdelitve dobička doseže z uporabo enega ali več ključev delitve dobička. Odvisno od dejstev in okoliščin primera, je lahko ključ za delitev dobička številka (na primer delitev po načelu 30%-70% na podlagi dokazil o podobni delitvi, ki jo dosegajo nepovezane stranke v primerljivih transakcijah), ali spremenljivka (na primer, relativna vrednost odhodkov za trženje udeleženca ali drugi možni ključi, kot obravnavamo spodaj). Ko se uporabi več kot eden ključ za delitev dobička, bo seveda treba izmeriti uporabljene ključe delitve, da bi ugotovili relativen prispevek, ki ga vsak ključ delitve predstavlja k ustvarjanju združenega dobička.

2.135 V praksi se pogosto uporabljajo ključi delitve, ki temeljijo na sredstvih/kapitalu (poslovna sredstva, stalna sredstva, neopredmetena sredstva, vloženi kapital) ali stroških (relativna poraba in/ali naložba v ključna področja, kot so raziskave in razvoj, inženirstvo, trženje). Drugi ključi za delitev dobička, ki temeljijo na primer na inkrementalnih prihodkih od prodaje, številu oseb (številu posameznikov, vključenih v ključne funkcije, ki prinašajo vrednost k transakciji), čas, ki ga je porabila določena skupina zaposlenih, če obstaja tesna povezava med porabljenim časom in ustvarjanjem združenega dobička, število strežnikov, skladiščenje podatkov, poslovna površina maloprodajnih mest, idr., so lahko primerni odvisno od dejstev in okoliščin transakcij.

Ključ delitve glede na sredstva

2.136 Ključ delitve glede na sredstva ali kapital, se lahko uporabi, ko obstaja tesna povezava med opredmetenimi in neopredmetenimi sredstvi ali vloženem kapitalu ter ustvarjanjem vrednosti v okviru povezane transakcije. Glej odstavek 2.145 za kratko razpravo o delitvi združenega dobička z upoštevanjem vloženega kapitala. Da bi bil ključ delitve smiseln, ga je treba dosledno uporabljati za vse stranke v transakciji. Glej odstavek 2.98 za razpravo o problematiki glede primerljivosti podatkov v povezavi z vrednotenjem sredstev pri metodi stopnje čistega dobička, ki ravno tako velja za metodo porazdelitve dobička.

2.137 Posebna okoliščina, v kateri se lahko metoda porazdelitve dobička izkaže kot najprimernejša metoda, je primer, ko vsaka od strank v transakciji prispeva dragocena in edinstvena neopredmetena sredstva. Neopredmetena

sredstva sprožajo zapletena vprašanja tako v povezavi z njihovo identifikacijo kot v povezavi z njihovim vrednotenjem. Identifikacija sredstev je lahko zahtevna zato, ker niso vsa vrednejša neopredmetena sredstva pravno zaščitena in registrirana in vsa vrednejša neopredmetena sredstva niso evidentirana v izkazih. Bistven del analize delitve transakcijskega dobička je identificirati, katera neopredmetena sredstva je vsako od povezanih podjetij prispevalo k povezanim transakcijam in kakšna je njihova relativna vrednost. Smernica za neopredmetena sredstva se nahaja v VI poglavju teh smernic. Glej tudi primere iz Priloge k VI. poglavju: "Primeri za ponazoritev smernic za določanje transfernih cen v zvezi z neopredmetenimi sredstvi in izjemno negotovim vrednotenjem".

Ključ delitve glede na stroške

2.138 Ključ delitve glede na odhodke, je lahko primeren, ko je mogoče ugotoviti tesno povezavo med nastalimi relativnimi odhodki in relativno dodano vrednostjo. Stroški trženja, denimo, so lahko primeren ključ za distributerje in tržnike, če oglaševanje ustvarja pomembna neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo, na primer, pri izdelkih za široko potrošnjo, pri katerih oglaševanje vpliva na neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo. Izdatki za raziskave in razvoj so lahko ustrezni za proizvajalce, če se nanašajo na razvoj pomembnega neopredmetenega sredstva vezanega na prodajno funkcijo, kot so patenti. Vendar pa, če na primer vsaka stranka prispeva neopredmetena sredstva različne vrednosti, potem ni primerno, da se uporabi ključ delitve, ki temelji na stroških, razen če so zanesljivo merilo relativne vrednosti teh neopredmetenih sredstev. Nadomestilo se pogosto uporablja v situacijah, ko so funkcije, ki vključujejo veliko oseb, primarni dejavnik za ustvarjanje združenega dobička.

2.139 Prednost ključa delitve glede na stroške, je njihova preprostost. Vendar pa ni vedno tako, da obstaja tesna povezava med relativnimi odhodki in relativno vrednostjo, kot obravnavamo v odstavku 6.27. Možna težava v zvezi s ključem delitve glede na stroške je ta, da je lahko zelo občutljiv na računovodsko razvrstitev stroškov. Zato je treba nedvoumno vnaprej identificirati, kateri stroški se bodo pri določitvi ključa delitve upoštevali in nato ključ delitve dosledno določati med strankami .

Težave s časovno razporeditvijo

2.140 Drugo pomembno vprašanje se nanaša na določitev ustreznega časovnega obdobja, od katerega bi bilo treba upoštevati elemente, določene z uporabo ključa delitve (na primer, glede na sredstva, stroške ali drugo). Težava nastane, ker lahko pride od trenutka, ko stroški nastanejo, in trenutka, ko se vrednost ustvari, do zakasnitve, in se je včasih težko odločiti stroške katerega obdobja bi bilo treba uporabiti. Denimo v primeru ključa delitve glede na stroške, bi bila v nekaterih primerih primerna uporaba odhodkov na podlagi

enega leta, medtem ko bi bilo v drugih primerih primerneje uporabiti akumulirane odhodke (neto depreciacija ali amortizacija, če je to primerno glede na okoliščine), ki so nastali v preteklih ter v tekočih letih. Odvisno od dejstev in okoliščin zadeve ima lahko ta določitev pomemben vpliv na porazdelitev dobička med stranke. Kot smo omenili v odstavkih 2.116-2.117 zgoraj, bi moral biti izbor ključa delitve primeren glede na posebne okoliščine primera in zagotoviti bi moral zanesljiv približek delitve dobička, za katero bi se dogovorile nepovezane stranke.

C.3.4.4 Opiranje na podatke, ki izhajajo iz lastnega poslovanja davčnega zavezanca ("notranji podatki")

2.141 Ko ni na voljo dovolj zanesljivih primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami, na podlagi katerih bi se lahko utemeljila delitev združenega dobička, bi bilo treba premisliti o notranjih podatkih, ki lahko zagotovijo zanesljiv način za ugotavljanje ali preverjanje tržne naravnanosti delitve dobička. Vrste takšnih notranjih podatkov, ki so ustrezni, bo odvisna od dejstev in okoliščin zadeve in bi morala izpolniti pogoje, opisane v temu sklopu, oz. zlasti v odstavkih 2.116-2.11 in 2.132. Te podatke se pogosto pridobi z analitičnim delom s pomočjo stroškovnega računovodstva in finančnega računovodstva davčnega zavezanca.

2.142 Ko se na primer uporabi ključ delitve glede na sredstva, lahko ta temelji na podatkih, pridobljenih iz bilanc stanja strank v transakciji. Pogosto se bo zgodilo, da se vsa sredstva davčnih zavezancev ne nanašajo na obravnavano transakcijo in da bo zato treba opraviti nekaj analitičnega dela, da bo davčni zavezanec pripravil bilanco stanja na ravni transakcije, ki se bo uporabila za uporabo metode porazdelitve dobička. Podobno velja, ko se uporabi ključ delitve glede na stroške, pri čemer ključ delitve temelji na podatkih, pridobljenih iz izkazov poslovnega izida davčnih zavezancev, in je zato morda treba pripraviti izkaze na ravni transakcije, da se bo lahko identificiralo tiste stroške, ki se nanašajo na obravnavano povezano transakcijo in na tiste, ki jih je iz določitve ključa delitve treba izločiti. Vrsta odhodka, ki se upošteva (na primer, plače, amortizacija, idr.), kot tudi merila, ki se uporabijo za ugotovitev, ali so dani odhodki povezani z obravnavano transakcijo, ali so pravzaprav povezani z drugimi transakcijami davčnega zavezanca (na primer, z drugimi blagovnimi skupinami, ki niso predmet te določitve delitve dobička), je treba dosledno uporabiti pri vseh strankah v transakciji. Glej tudi odstavek 2.98 za razpravo o vrednotenju sredstev v okviru metode stopnje čistega dobička, ko se čisti dobiček meri s sredstvi, ki so lahko pomembni tudi za vrednotenje sredstev v okviru metode porazdelitve dobička, ko se uporabi ključ delitve glede na sredstva.

2.143 Notranji podatki so lahko v pomoč tudi, ko ključ delitve temelji na sistemu stroškovnega računovodstva, na primer številu ljudi, vključenih v

nekaterih vidikih transakcije, čas, ki ga je določena skupina zaposlenih porabila za določene naloge, število strežnikov, skladiščenje podatkov, poslovna površina maloprodajnih mest, idr.

2.144 Notranji podatki so bistveni za oceno vrednosti ustreznih prispevkov strank k povezani transakciji. Določitev takšnih vrednosti bi morala temeljiti na funkcijski analizi, ki upošteva vse ekonomsko pomembne funkcije, sredstva in tveganja, ki so jih stranke prispevale k povezani transakciji. V tistih primerih, ko se dobiček deli na podlagi relativnega pomena funkcij, sredstev in tveganja za vrednost, dodano k povezani transakciji, bi morala biti takšna ocena podprta z objektivnimi podatki, da bi se omejila arbitrarnost. Pozornost bi bilo treba posvetiti predvsem identifikaciji ustreznih prispevkov vrednih neopredmetenih sredstev in predpostavki o pomembnih tveganjih ter pomembnosti, ustreznosti in meritvi dejavnikov, ki so privedla do teh vrednih neopredmetenih sredstev in pomembnih tveganj.

2.145 Eden od možnih načinov, ki še ni bil obravnavan zgoraj, je delitev združenega dobička, pri kateri vsako od povezanih podjetij, udeleženih v povezani transakciji, zasluži enako stopnjo donosa na kapital, ki ga je vložilo v to transakcijo. Ta metoda predpostavlja, da velja za kapitalski vložek vsakega od udeležencev v neko transakcijo podobna stopnja tveganja, tako da bi lahko pričakovali, da bi udeleženci zaslužili podobne stopnje donosa, če bi poslovali na prostem trgu. Ta predpostavka pa morda ni realna. Ne upošteva na primer pogojev na trgih kapitala in bi lahko spregledala druge pomembne vidike, ki bi jih razkrila analiza funkcij in ki bi jih bilo treba upoštevati pri razdelitvi dobička.

D. Zaključne ugotovitve o metodi porazdelitve dobička

2.146 Odstavki 2.1-2.11 prinašajo navodilo o izboru najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine primera.

2.147 Kot je bilo v teh smernicah že povedano, so v zvezi z uporabo metode stopnje čistega dobička velike težave, zlasti zato, ker jo je mogoče uporabiti brez ustreznega upoštevanja pomembnih razlik med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami, ki se primerjajo. Mnoge države skrbi, da je pri metodi stopnje čistega dobička mogoče spregledati zaščitne določbe, uvedene za tradicionalne transakcijske metode. Ko se torej primerjajo razlike v značilnostih podjetij, ki pomembno vplivajo na uporabljene stopnje čistega dobička, ne bi bilo primerno uporabiti metode stopnje čistega dobička brez izvedenih prilagoditev za te razlike. Glejte odstavke 2.68-2.75 (standard primerljivosti, ki ga je treba uporabiti pri metodi stopnje čistega dobička).

2.148 Namen priznanja, da je uporaba metod transakcijskega dobička morda potrebna, ni predlagati neodvisnim podjetjem, naj za določanje cen uporabijo prav te metode. Kot pri vsaki metodi je tudi pri uporabi metod transakcijskega dobička pomembno, da je mogoče izračunati primerne ustrezne prilagoditve in se ob tem zavedati, da so v nekaterih primerih ustrezne prilagoditve lahko določene na združeni osnovi v skladu z načeli združevanja iz odstavkov 3.9-3.12.

2.149 V vseh primerih je treba biti zelo pazljiv pri ugotavljanju, ali lahko metoda transakcijskega dobička v povezavi z eno od tradicionalnih transakcijskih metod ali sama zase, kot je uporabljena za določen vidik nekega primera, da odgovor o poslovanju, kakršno bi bilo med nepovezanimi osebami. To vprašanje se lahko dokončno reši samo za vsak primer posebej ob upoštevanju opisanih prednosti in slabosti posamezne metode transakcijskega dobička, ki se uporabi, primerjalne analize strank v transakciji (vključno s funkcijsko analizo) ter razpoložljivosti in zanesljivosti primerljivih podatkov. Poleg tega so te sklepne ugotovitve dane ob predpostavki, da imajo države dovolj dobro razvite svoje davčne sisteme, preden začnejo uporabljati ti metodi.

III. poglavje

Primerjalna analiza

A. Izvajanje primerjalne analize

3.1 Splošno navodilo v zvezi s primerljivostjo se nahaja v sklopu DI. poglavja. Sladno z opredelitvijo izraza pomeni primerjava proučevanje dveh pogojev: povezane transakcije pod drobnogledom in transakcij med nepovezanimi osebami, ki veljajo za potencialne primerljive transakcije. Iskanje primerljivk je zgolj del primerjalne analize. Ne sme se ga ne zamenjevati z ne izločiti iz primerjalne analize. Iskanje informacij o potencialno primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami in postopek identificiranja primerljivk sta odvisna od predhodne analize povezanih transakcij davčnega zavezanca in od ustreznih dejavnikov primerljivosti (glej odstavke 1.38 – 1.63). V celotnem analitičnem postopku bi moral metodičen in dosleden pristop k delu zagotoviti nekakšno kontinuiteto in enovitost in tako ohranjati stalno povezavo med različnimi koraki: od preliminarne analize pogojev za izvedbo povezane transakcije do izbora metode za določanje transfernih cen, preko identifikacije potencialnih primerljivk in končno do ugotovitve, ali so povezane transakcije, ki so predmet proučevanja, skladne z neodvisnim tržnim načelom, kot je opisan v 1. odstavku 9. člena Vzorčne konvencije OECD.

3.2 Kot del postopka, v katerem izbiramo najprimernejšo metodo za določanje transfernih cen (glej odstavek 2.2) in jo nato uporabimo, primerjalna analiza vedno teži k iskanju najbolj zanesljivih primerljivk. Zato je treba vedno, ko je mogoče ugotoviti, da imajo nekatere transakcije med

nepovezanimi osebami manjšo stopnjo primerljivosti kot druge, le-te zavreči (glej tudi odstavek 3.56). To ne pomeni, da se zahteva izčrpno iskanje vseh možnih virov podatkov o primerljivkah, saj priznano velja, da obstajajo omejitve glede razpoložljivosti informacij in da je iskanje podatkov za primerjalno analizo lahko naporno in obremenjujoče. Glej tudi razpravo o prizadevanjih, da se upoštevajo predpisi, kar obravnavamo v odstavkih 3.80 – 3.83.

3.3 Da bi bil postopek pregleden, velja, da davčni zavezanec sledi načelom dobre prakse, ko za podporo svojim transfernim cenam uporablja primerljivke, ali da davčni organi kot podporo prilagoditvam transfernih cen uporabljajo primerljivke in tako zagotavljajo primerne podporne informacije, namenjene tudi za druge zainteresirane stranke (to pomeni, davčne revizorje, davčnega zavezanca ali tuje pristojne organe), s katerimi omogočajo ocenjevanje zanesljivosti uporabljenih primerljivk. Glej odstavek 3.36 za razpravo o informacijah, ki so na voljo davčnim organom in ki niso razkrite davčnim zavezancem. Splošna smernica v zvezi z zahtevami za vodenje dokumentacije se nahaja v V. poglavju teh smernic. Glej tudi Prilogo k IV. Poglavju z naslovom: Smernice za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru.

A.1 Tipičen postopek

3.4 V nadaljevanju je opis tipičnega postopka, ki mu lahko sledimo pri izvajanju primerjalne analize. Velja, da je ta postopek sprejeta dobra praksa, ni pa obvezen. Kakršen koli postopek iskanja, ki vodi do identifikacije zanesljivih primerljivk, je lahko sprejemljiv, saj je zanesljivost rezultatov postopka pomembnejša kot postopek sam (to pomeni, da izvajanje korakov v postopku ne daje nobenega zagotovila, da bo rezultat skladen z neodvisnim tržnim načelom, oziroma, neizvajanje postopka ne pomeni, da izid ne bo tržno naravnan).

1. korak: določitev časovnega obdobja oz. let, ki jih bo analiza zajela,

2. korak: široko zasnovana analiza okoliščin, v katerih deluje davčni zavezanec

3. korak: razumevanje povezane(ih) transakcij(e) pod drobnogledom, ki temelji zlasti na funkcijski analizi, kar omogoča izbiro testne stranke (ko je to potrebno), najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine zadeve, finančnih kazalnikov, ki se bodo z analizo preverili (v primeru metode transakcijskega dobička) in identifikacijo pomembnih dejavnikov primerljivosti, ki jih je treba pri analizi upoštevati,

4. korak: proučitev morebitnih obstoječih notranjih primerljivk,

5. korak: določitev razpoložljivih virov informacij o zunanjih primerljivkah, ko so takšne zunanje primerljivke z upoštevanjem njihove relativne zanesljivosti potrebne,

6. korak: izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen in, skladno z izbrano metodo, določitev ustreznih finančnih kazalnikov (na primer, določitev ustreznega kazalnika stopnje čistega dobička v primeru metode stopnje čistega dobička),

7. korak: Identifikacija potencialnih primerljivk: določanje ključnih značilnosti, ki jih mora katera koli transakcija med nepovezanimi osebami izpolnjevati, da bi na podlagi ustreznih dejavnikov, opredeljenih v 3. koraku in v skladu z dejavniki primerljivosti, določenimi v odstavkih 1.38-1.63, obveljala kot potencialno primerljiva,

8. korak: določitev in izvedba prilagoditev primerljivk, kjer je to potrebno,

9. korak: interpretacija in uporaba zbranih podatkov, določitev plačila po neodvisnem tržnem načelu.

3.5 V praksi to ni linearen proces. Zlasti 5. in 7 korak bo morda treba večkrat ponoviti, dokler ne privedeta do zadovoljivih rezultatov, to pa je, izbor najprimernejše metode, zlasti zato, ker lahko v nekaterih primerih proučitev razpoložljivih informacij vpliva na izbiro metode za določanje transfernih cen. Na primer v primerih, ko ni mogoče najti informacij o primerljivih transakcijah (7. korak) in/ali izvesti razumno natančne prilagoditve (8. korak), bo morda moral davčni zavezanec izbrati drugo metodo za določanje transfernih cen in ponoviti postopek, začenši s 4. korakom.

3.6 Glej odstavek 3.82 za razpravo o postopku, ki vodi k vzpostavitvi, nadzoru in spremljanju ter pregledovanju transfernih cen.

A.2 Široko zasnovana analiza okoliščin, v katerih deluje davčni zavezanec

3.7 Široko zasnovana analiza okoliščin je bistven element v primerjalni analizi. Lahko jo opredelimo kot panožno analizo, analizo konkurence, ekonomskih in regulatornih dejavnikov ter drugih elementov, ki imajo učinek na delovanje davčnega zavezanca in njegovo poslovno okolje. Vendar pa ta analiza še ne sega na področje proučevanja posebne obravnavane transakcije oz. transakcij. Ta korak pripomore k razumevanju pogojev, v okviru katerih poteka povezana transakcija davčnega zavezanca, kakor tudi tistih, v okviru katerih se vršijo transakcije med nepovezanimi osebami, ki bodo služile za primerjavo, zlasti pa gospodarske okoliščine, v okviru katerih je prišlo do transakcije (glej odstavke 1.55-1.58).

A.3 Proučitev povezane transakcije in izbira testne stranke

3.8 Proučitev povezane(ih) transakcij(e) pod drobnogledom je usmerjena k identificiranju ustreznih dejavnikov, ki bodo vplivali na izbor testne stranke (kjer je to potrebno), izbiro in uporabo najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine primera, določitvi finančnih kazalnikov, ki bodo služili za preverjanje (v primeru metod transakcijskega dobička), in izbiri primerljivk ter po potrebi določitvi prilagoditev primerljivk.

A. 3.1 Proučitev ločenih in združenih transakcij davčnega zavezanca

3.9 Da bi ugotovili najnatančnejši približek tržno naravnanih pogojev, bi bilo treba v idealnih razmerah neodvisno tržno načelo uporabljati za vsako transakcijo posebej. Vendar pa se pogosto pojavljajo situacije, ko so ločene transakcije tako tesno povezane ali potekajo simultano, da se jih ne da ustrezno oceniti na ločeni osnovi. Primeri takšnih situacij lahko vključujejo: 1. nekatere dolgoročne pogodbe za dobavo blaga ali storitev, 2. pravice za uporabo neopredmetenih sredstev, in 3. oblikovanje cen za niz tesno povezanih izdelkov (na primer, blagovnih skupin), ko je praktično nemogoče določiti ceno za vsak posamezni izdelek ali transakcijo. Drug primer bi bil podelitev licence za znanje in izkušnje (know-how) v zvezi s proizvodnjo in dobavo ključnih sestavnih delov povezanemu proizvajalcu. Lahko se izkaže, da je bolj smiselno oceniti tržno naravnanost pogojev za obe postavki skupaj kot posamezno. Takšne transakcije bi bilo treba oceniti skupaj z uporabo metode, ki bo najprimernejša za tržno naravnan izid. Nadaljnji primer bi bil prenos transakcije preko drugega povezanega podjetja; v tem primeru bi lahko bilo primerneje, da se upošteva transakcija, katere del je prenos transakcije, v celoti, kot pa da se upošteva posamezna transakcija na ločeni osnovi.

3.10 Drug primer, ko so transakcije davčnega zavezanca lahko združene, se nanaša na tako imenovane portfeljske pristope. Portfeljski pristop je poslovna strategija, ki sestoji iz tega, da davčni zavezanec z namenom ustvarjanja primernega donosa določene transakcije raje poveže v portfelj transakcij, kot pa da posluje z enim proizvodom znotraj portfelja proizvodov. Na primer: davčni zavezanec lahko trži nekatere izdelke in pri tem ustvarja majhen dobiček ali celo izgubo, ker s temi izdelki ustvarja povpraševanje za druge izdelke in/ali povezane storitve tega istega davčnega zavezanca, ki so potem na prodaj ali se izvajajo z visokimi dobički (na primer, oprema in rezervni deli za potrošno blago, ki na trgu dosegajo monopol, kot so prodaja kavnih aparatov ali kavnih kapsule, ali prodaja tiskalnikov in kartuš). V različnih panogah lahko opazimo podobne pristope. Portfeljski pristop je primer poslovne strategije, ki jo je morda treba upoštevati pri primerjalni analizi ter nato pri proučevanju zanesljivosti primerljivk. Glej odstavke 1.59-1.63 o poslovnih strategijah. Vendar pa, kot obravnavamo v odstavkih 1.70-1.72, ti pomisleki ne bodo pojasnili dejstva, da družba nadaljuje z

ustvarjanjem vsesplošne izgube, ali da v nekem časovnem obdobju dosega slabše rezultate. Poleg tega, da bi portfeljski pristop bil sprejemljiv, mora biti razumno ciljno usmerjen, saj se ga pri uporabi metode za določanje transfernih cen ne sme uporabiti na ravni celotnega podjetja davčnega zavezanca v tistih primerih, ko imamo opravka z različnimi transakcijami z drugačno ekonomsko logiko, in jih je zato treba segmentirati. Glej odstavke 2.78 – 2.79. Za zaključek pa velja omeniti, da se opombe, omenjene zgoraj, ne sme napačno tolmačiti, kot da bi bilo za gospodarski subjekt znotraj mednarodne skupine podjetij sprejemljivo, da dosega donos, ki je manjši, kot bi ga dosegale nepovezane stranke, zato da bi zagotavljal koristi za drugi gospodarski subjekt mednarodne skupine podjetij (glej zlasti odstavek 1.71).

3.11 Medtem ko bo morda treba nekatere ločeno sklenjene povezane transakcije med povezanimi družbami ovrednotiti skupaj, da bi lahko ugotovili, ali so pogoji tržno naravnani, bo morda treba druge transakcije, za katere so se med seboj v obliki paketa pogodbeno dogovorile takšne družbe, ocenjevati ločeno. Mednarodno podjetje lahko več potencialnih dogovorov združi v eno transakcijo v obliki paketa in določi skupno ceno za celo vrsto koristi, kot so licence za patente, znanje in izkušnje (know-how) ter blagovne znamke, opravljanje strokovnih in administrativnih storitev in najem proizvajalnih zmogljivosti. Tovrstni dogovori so pogosto imenovani kar transakcije v paketu. Taki celoviti paketi pa običajno ne vključujejo tudi prodaje blaga, čeprav lahko cena, zaračunana za prodajo blaga, vključuje tudi nekatere spremljajoče storitve. V nekaterih primerih morda ne bo mogoče oceniti paketa kot celote, tako da bo treba ločeno obravnavati njegove posamezne sestavine. V takšnih primerih bi davčni organ, potem ko je določil transferne cene za posamezne sestavine, vendarle moral proučiti, ali so bile transferne cene za celotni paket določene tako, kot bi bile določene med nepovezanimi osebami.

3.12 Tudi pri transakcijah med nepovezanimi osebami lahko transakcije v paketu povezujejo sestavine, ki se po notranjem pravu obravnavajo drugače kot po meddržavnem sporazumu o davku od dohodka. Tako se na primer lahko za dohodke iz premoženjskih pravic uporablja obdavčevanje pri viru, za dohodke iz najema pa obdavčevanje čistega dohodka. V takih okoliščinah je še vedno lahko primerno določiti transferne cene za celotni paket, davčni organ pa bi potem lahko odločil, ali je iz drugih davčnih razlogov ceno treba dodeliti posameznim delom paketa. Pri tem odločanju bi morali davčni organi transakcijo v paketu med povezanimi podjetji proučevati na enak način, kot bi se analizirale podobne transakcije med neodvisnimi podjetji. Davčni zavezanci bi morali biti pripravljeni dokazati, da transakcija v paketu temelji na primernih transfernih cenah.

A.3.2 Namerni pobot

3.13 Namerni pobot je pobot, ki ga povezana podjetja zavestno vključijo med pogoje povezanih transakcij. To se dogaja, ko je eno od povezanih podjetij priskrbelo drugemu povezanemu podjetju v skupini neko korist, ki je do določene stopnje poravnana z različnimi koristmi, ki jih v zameno dobi od tega drugega podjetja. Ta podjetja lahko zahtevajo, da se korist, ki jo je neko podjetje prejelo, kompenzira s koristjo, ki jo je priskrbelo, kot celotno ali delno plačilo za te koristi, tako da se za odmero davčnih obveznosti upošteva samo čisti dobiček ali (morebitna) izguba transakcije. Neko podjetje lahko na primer drugemu podjetju odstopi pravico do uporabe patenta v zameno za znanje in izkušnje (know-how) na nekem drugem področju in trdi, da ta transakcija nobeni od strank v transakciji ni prinesla niti dobička niti izgube. Take dogovore najdemo včasih tudi med neodvisnimi podjetji in jih je treba oceniti v skladu z neodvisnim tržnim načelom, da se količinsko opredeli vrednost ustreznih kompenziranih koristi.

3.14 Namerni pobot se lahko razlikuje po velikosti in zapletenosti. Tak pobot je lahko samo preprosta izravnava dveh transakcij (na primer ugodna prodajna cena za proizvedeno blago v zameno za ugodno nabavno ceno za surovine, porabljene pri proizvajanju tega blaga) ali pa dogovor o splošni poravnavi, s katero (katerim) se izravnajo vse koristi, ki jih imata pogodbenici v nekem obdobju. Neodvisna podjetja zelo verjetno ne bi razmišljala o tovrstnih obsežnih dogovorih, razen če bi koristi lahko natančno količinsko in vrednostno opredelila in bi bile pogodbe sklenjene vnaprej. Sicer pa bi neodvisna podjetja raje pustila, da so prejemki in izplačila neodvisni drugi od drugih, in dosegala dobiček ali izgubo kot pri običajnem trgovanju.

3.15 Priznavanje namernega pobota ne spreminja temeljne zahteve, da morajo biti za davčne namene transferne cene za povezane transakcije skladne z neodvisnim tržnim načelom. Za davčne zavezance bi bilo zato priporočljivo, da razkrijejo pobot, namerno vgrajen v dve ali več transakcij med povezanimi podjetji, in dokažejo (ali priznajo, da imajo ustrezno dokumentacijo in so izvedli zadostne analize, s katerimi to lahko dokažejo), da so ob upoštevanju pobota v času oddaje davčne napovedi pogoji transakcij skladni z neodvisnim tržnim načelom.

3.16 Morda bo treba ločeno ovrednotiti transakcije, da bi ugotovili, ali vsaka od njih izpolnjuje pogoje neodvisnega tržnega načela. Če pa je treba transakcije analizirati skupaj, je treba pazljivo izbirati primerljive transakcije in upoštevati razpravo iz odstavkov 3.9 – 3.12 Pogoji kompenzacij za mednarodne transakcije med povezanimi podjetji niso nujno popolnoma skladni s tistimi, ki veljajo za transakcije med neodvisnimi podjetji v isti državi, ker se kompenzacije v različnih davčnih sistemih posameznih držav različno obravnavajo ali pa je v dvostranskih davčnih pogodbah določeno različno

obravnavanje plačil. Obdavčevanje pri viru bi na primer zapletla kompenzacija dohodkov iz premoženjskih pravic s prejemki od prodaje.

3.17 Davčni zavezanec bi ob pregledu lahko zahteval zmanjšanje prilagoditev za transferne cene z utemeljitvijo, da je nenamerno izkazal prevelik obdavčljivi dohodek. Davčni organi lahko tej zahtevi po lastni presoji ugodijo ali pa tudi ne. Davčni organi lahko take zahteve proučijo tudi po postopkih skupnega dogovora in ustreznih prilagoditev. (Glejte IV. poglavje).

A.3.3 Izbira testne stranke

3.18 Pri uporabi metode dodatka na stroške, metode preprodajne cene ali metode stopnje čistega dobička, kot so opisane v II. poglavju, 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 se lahko metoda za določanje transfernih cen uporabi na najzanesljivejši način, in za katero se lahko ugotovijo najzanesljivejše primerljivke, to pomeni, da bo to tista stranka, pri kateri je funkcijska analiza manj zapletena.

3.19 To lahko ponazorimo z naslednjim primerom. Predpostavimo, da podjetje A proizvaja dve vrsti izdelkov, izdelek P1 in izdelek P2, ki jih proda podjetju B, povezanemu podjetju v drugi državi. Predpostavimo, da se ugotovi, da podjetje A proizvaja izdelke P1 z uporabo dragocenih, edinstvenih neopredmetenih sredstev, ki pripadajo podjetju B, in pri temu sledi tehničnim specifikacijam, ki jih določi podjetje B. Predpostavimo, da v tej tako imenovani transakciji P1, podjetje A opravlja zgolj preproste funkcije in da k transakciji ne prispevka nobenega vrednega, edinstvenega prispevka (neopredmetenega sredstva). Testna stranka za to, tako imenovano transakcijo P1, bi bila najpogosteje družba A. Sedaj predpostavimo, da podjetje A proizvaja tudi izdelke P2, in je ob temu lastnik in uporablja edinstvena neopredmetena sredstva, kot so dragoceni patenti in blagovne znamke, in v odnosu do katerih podjetje B deluje kot distributer. Predpostavimo, da v tej, tako imenovani transakciji P2, podjetje B opravlja enostavne funkcije in k transakciji ne prispevka nobenih dragocenih in edinstvenih prispevkov (neopredmetenih sredstev). Testna stranka za tako imenovano transakcijo P2 bo najpogosteje družba B.

A.3.4 Informacije o povezani transakciji

3.20 Da bi glede na okoliščine zadeve izbrali in uporabili najprimernejšo metodo za določanje transfernih cen, so potrebne informacije o dejavnikih primerljivosti, ki se nanašajo na povezano transakcijo pod drobnogledom, in zlasti na funkcije, sredstva in tveganja vseh strank v povezani

transakciji, vključno s tujim(i) povezanim(imi) podjetjem(i). Medtem ko zlasti enostranske metode (na primer, metoda dodatka na stroške, metoda preprodajne cene ali metoda stopnje čistega dobička, ki jih podrobno obravnavamo v II. poglavju) zahtevajo proučevanje finančnega kazalnika ali kazalnika na ravni dobička zgolj za eno od strank v transakciji (testno stranko, kot obravnavamo v odstavkih 3.18-3.19), so potrebne tudi nekatere informacije o dejavnikih primerljivosti v zvezi s povezano transakcijo in zlasti glede funkcijske analize stranke, ki ni testna stranka, da bi ustrezno opredelili povezano transakcijo in izbrali najprimernejšo metodo za določanje transfernih cen.

3.21 Ko je glede na okoliščine primera najprimernejša metoda za določanje transfernih cen, določena v skladu z navodilom iz odstavkov 2.1-2.11, metoda porazdelitve dobička, so potrebne finančne informacije o vseh strankah v transakciji, domačih in tujih. Glede na dvostransko naravo te metode zahteva metoda porazdelitve dobička predvsem podrobne informacije o tujemu povezanemu podjetju, ki je stranka v transakciji. To vključuje informacije o petih dejavnikih primerljivosti, da bi ustrezno opredelili razmerja med strankami in izkazali primernost metode porazdelitve dobička, kakor tudi finančne informacije (določitev združenega dobička, namenjenega porazdelitvi, in porazdelitev dobička temeljita na finančnih informacijah, ki se nanašajo na vse stranke v transakciji, vključno s tujo povezano družbo). Zato, ko je glede na okoliščine primera najprimernejša metoda za določanje transfernih cen metoda porazdelitve dobička, bi bilo smiselno pričakovati, da bodo davčni zavezanci pripravljeni, da davčnim organom predložijo potrebne informacije o tuji povezani družbi, ki je stranka v transakciji, vključno s finančnimi podatki, ki so potrebni za izračun porazdelitve dobička.

3.22 Ko je glede na okoliščine primera najprimernejša metoda za določanje transfernih cen, določena v skladu z navodilom iz odstavkov 2.1-2.11, enostranska metoda, so poleg informacij, omenjenih v odstavku 3.20 potrebne finančne informacije o testni stranki, ne glede na to, ali je testna stranka domača ali tuja gospodarska oseba. Tako da, če je najprimernejša metoda metoda dodatka na stroške, metoda preprodajne cene ali metoda stopnje čistega dobička in je testna stranka tuja gospodarska oseba, so potrebne zadostne informacije, da bi bilo mogoče zanesljivo uporabiti izbrane metodo pri tuji testni stranki in da bi davčnemu organu države, iz katere izhaja stranka, ki ni testna stranka, omogočili proučitev uporabe metode pri tuji testni stranki. Po drugi strani pa, ko je že izbrana določena enostranska metoda kot najprimernejša metoda in je testna stranka domači davčni zavezanec, davčni organi običajno nimajo nobenega razloga, da bi nadalje povpraševali o finančnih podatkih o tujemu povezanemu podjetju.

3.23 Kot smo pojasnili zgoraj, analiza transfernih cen zahteva razpoložljivost nekaterih informacij o tujih povezanih družbah, katerih narava in obseg sta odvisna zlasti od uporabljene metode za določanje transfernih cen. Vendar kot je zapisano v odstavku 5.11, lahko zbiranje takšnih informacij za

davčnega zavezance predstavlja težave, s katerimi se ne srečuje, ko pripravlja svoje lastne informacije. Te težave bi bilo treba upoštevati pri pripravi pravil in/ali postopkov, ki se nanašajo na dokumentacijo.

A.4 Primerljive transakcije med nepovezanimi osebami

A.4.1 Splošno

3.24 Primerljiva transakcija med nepovezanimi osebami je transakcija med dvema nepovezanima strankama, ki je primerljiva s povezano transakcijo pod drobnogledom. Lahko je bodisi primerljiva transakcija med eno stranko v povezani transakciji in neodvisno stranko ("notranja primerljivka") ali med dvema neodvisnima podjetjema, pri čemer nobeno podjetje ni stranka v povezani transakciji ("zunanja primerljivka").

3.25 Primerjave povezanih transakcij davčnega zavezanca z drugimi povezanimi transakcijami, ki jih izvaja ista ali druga mednarodna skupina podjetij, so za uporabo neodvisnega tržnega načela brezpredmetne in zato jih davčni organi ne bi smeli uporabljati kot podlago za prilagoditev transferne cene, oziroma jih ne bi smel uporabiti davčni zavezanec kot podporo za svojo politiko določanja transfernih cen.

3.26 Prisotnost manjšinskih delničarjev je lahko dejavnik, ki vodi k temu, da je rezultat povezanih transakcij davčnega zavezanca bližje tržnim merilom, vendar to samo po sebi in zaradi tega ni odločilno. Vpliv manjšinskih delničarjev je odvisen od številnih dejavnikov, vključno s tem, ali so manjšinski delničarji udeleženi v kapitalu matičnega podjetja ali v kapitalu podružnice, in ali imajo in dejansko izvajajo določen vpliv na oblikovanje cen za transakcije znotraj skupine.

A.4.2 Notranje primerljivke

3.27 4. korak tipičnega postopka, opisanega v odstavku 3.4, zajema proučitev morebitnih obstoječih notranjih primerljivk. Notranje primerljivke lahko imajo bolj neposreden in tesnejši odnos s transakcijo pod drobnogledom, kot ga imajo zunanje primerljivke. Finančna analiza je lahko enostavnejša in zanesljivejša, saj se bo verjetno opirala na identične računovodske standarde in prakse tako v zvezi z notranjo primerljivko kot s povezano transakcijo. Poleg tega je lahko dostop do informacij o notranjih primerljivkah popolnejši in cenejši.

3.28 Po drugi strani pa notranje primerljivke niso vedno zanesljivejše in ni vedno tako, da se lahko vsaka transakcija med davčnim zavezancem in neodvisno stranko šteje za zanesljivo primerjavo za povezane transakcije, ki jih

izvaja isti davčni zavezanec. Notranje primerljivke, ko le-te obstajajo, morajo zadostiti pogojem petih dejavnikov primerljivosti na isti način kot zunanje primerljivke (glej odstavke 1.38-1.63). Navodilo za prilagoditev primerljivk velja tudi za notranje primerljivke (glej odstavke 3.47-3.54). Predpostavimo na primer, da davčni zavezanec proizvaja določen izdelek, in znatno količino tega izdelka prodaja svojemu tujemu povezanemu prodajalcu na drobno in manjšo količino istega izdelka neodvisni stranki. V takšnem primeru je verjetno, da ima razlika v količinah pomemben vpliv na primerljivost dveh transakcij. Če ni mogoče izvesti razumno natančne prilagoditve za odpravo učinkov takšnih razlik, je malo verjetno, da bo transakcija med davčnim zavezancem in njegovim neodvisnim kupcem zanesljiva primerljivka.

A.4.3 Zunanje primerljivke in viri informacij

3.29 Obstajajo različni viri informacij, ki se lahko uporabijo za identifikacijo potencialnih zunanjih primerljivk. Ta podsklop obravnava posamezna bistvena vprašanja, ki se porajajo v zvezi s komercialnimi bazami podatkov, tujimi primerljivkami in informacijami, ki davčnim zavezancem niso razkrite. Poleg tega, ko obstajajo zanesljive notranje primerljivke, iskanje zunanjih primerljivk morda niti ni potrebno (glej odstavke 3.27-3.28).

A.4.3.1 Baze podatkov

3.30 Pogosti vir informacij so komercialne baze podatkov, ki so jih razvili uredniki, ki sestavljajo poročila z raznolikimi opisnimi in finančnimi podatki s pomočjo izkazov, ki so jih ustreznim upravnim organov predložila podjetja, in jih pripravijo v elektronski obliki, primerni za iskanje in izvajanje statističnih analiz. Lahko so praktičen in včasih stroškovno učinkovit način identificiranja zunanjih primerljivk in lahko zagotovijo najzanesljivejši vir informacij, odvisno pač od dejstev in okoliščin primera.

3.31 Pogosto se v zvezi s komercialnimi bazami podatkov pojavljajo številne omejitve. Ker se te komercialne baze podatkov opirajo na javno razpoložljive informacije, niso na voljo v vseh državah, saj nimajo vse države enake količine javno razpoložljivih informacij o svojih podjetjih. Poleg tega pa, ko so na razpolago, ne vključujejo istovrstne informacije za vsa podjetja, ki delujejo v dani državi, saj se lahko zahteve glede razkritja informacij in predložitve informacij razlikujejo glede na pravno obliko podjetja in glede na to, ali je podjetje uvrščeno na borzo ali ne. V zvezi s tem, ali in kako se te baze podatkov uporabljajo, je treba biti previden, saj so te baze podatkov sestavljene in pripravljene za namene, ki se ne nanašajo na transferne cene. Ni zmeraj tako, da komercialne baze podatkov zagotavljajo informacije, ki so dovolj podrobne, da služijo kot podpora izbrani metodi za določanje transfernih cen. Niti niso vse baze podatkov enako podrobne in se ne morejo uporabiti z enako mero gotovosti. Pomembno je, glede na izkušnje veliko držav, da se komercialne baze podatkov

uporabljajo za primerjavo poslovnih rezultatov podjetij in ne transakcij, ker so informacije o transakciji(ah) tretjih strank le redko na razpolago. Glej odstavek 3.37 za razpravo o uporabi po transakcijah nerazčlenjenih podatkov tretjih oseb.

3.32 Morda uporaba komercialnih baz podatkov ni potrebna, če so na voljo zanesljive informacije iz drugih virov, na primer, notranje primerljivke. Komercialne baze podatkov je treba uporabljati na objektiven način in si iskreno prizadevati za to, da se baze podatkov uporabljajo za identificiranje zanesljivih primerljivih informacij.

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, bo morda treba iskanje informacij s pomočjo baz podatkov izpopolniti z drugimi javno razpoložljivimi informacijami, seveda glede na dejstva in okoliščine primera. Takšna dopolnitev iskanja preko baze podatkov z drugimi viri informacij je namenjena spodbujanju kvalitete namesto izvajanja standardiziranega pristopa k iskanju in velja tako za iskanje s pomočjo baz podatkov, ki ga opravijo davčni zavezanci/strokovni delavci, in tistega, ki ga opravijo davčni organi. To iskanje je treba razumeti v luči razprave o stroških in bremenu, ki ga za davčnega zavezance predstavlja upoštevanje predpisov, ki so podani v odstavkih 3.80-3.83.

3.34 Obstajajo tudi lastniške baze podatkov, ki jih razvijajo in vzdržujejo nekatere svetovalne hiše. Poleg bistvenih opomb, ki smo jih izpostavili zgoraj v zvezi s komercialnimi bazami podatkov, s katerimi se posluje v širšem obsegu, se tudi glede lastniških baz podatkov porajajo nadaljnji pomisleki, ki se nanašajo na pokritost podatkov, če podatki temeljijo na bolj omejenemu deležu trga kot komercialne baze podatkov. Ko je davčni zavezanec za podporo svojim transfernim cenam uporabil lastniške baze podatkov, lahko davčni organ, zaradi preglednosti, zaprosi za dostop do baze podatkov, da preuči rezultate davčnega zavezanca.

A.4.3.2 Tuji viri ali primerljivke, ki ne prihajajo iz domačega okolja

3.35 Davčni zavezanci ne opravljajo iskanje primerljivk vselej na ravni posamezne države, na primer v primerih, ko na ravni domače države ni na razpolago zadosti podatkov, in/ali, da bi zmanjšali stroške administriranja z državnimi organi, ko so za več gospodarskih oseb mednarodne skupine podjetij narejene primerljive funkcijske analize. Primerljivk, ki ne izvirajo iz domačega okolja, ne bi smeli samodejno zavrniti zgolj zato, ker niso domače. Ugotovitev, ali je primerljivka, ki ne izvira iz domačega okolja, zanesljiva, mora biti sprejeta od primera do primera in glede na obseg, v okviru katerega izpolnjujejo zahteve petih dejavnikov primerljivosti. Ali se lahko ali se ne sme regionalno iskanje primerljivk zanesljivo uporabiti za več podružnic mednarodne skupine podjetij,

ki delujejo na danem območju sveta, je odvisno od posameznih razmer, v katerih te podružnice delujejo. Glej odstavke 1.57-1.58 o razlikah v trgih in o analizah, ki zajemajo več držav. Težave se lahko pojavijo tudi zaradi različnih računovodskih standardov.

A.4.3.3 Informacije, ki davčnim zavezancem niso razkrite

3.36 Uslužbenci davčnih organov imajo morda na razpolago informacije, ki izhajajo iz pregledov drugih davčnih zavezancev, ali iz drugih virov informacij, ki davčnemu zavezancu morda niso razkrita. Vendar pa ne bi bilo pošteno, da se uporabijo metode za določanje transfernih cen na podlagi takšnih podatkov, razen če je bila davčnemu organu dana možnost, da v okviru domačih zahtev v zvezi z zaupnostjo informacij takšne podatke davčnemu zavezancu razkrije, tako da bi davčnemu zavezancu zagotovili ustrezno priložnost, da brani svoj položaj, in da se zagotovi učinkovit sodni nadzor sodišč.

A.4.4 Uporaba po transakcijah nerazčlenjenih podatkov tretjih oseb

3.37 Osredotočenost metod za določanje transfernih cen na transakcijo in vprašanje v zvezi z možnim združevanjem povezanih transakcij davčnega zavezanca obravnavamo v odstavkih 3.9-3.12. Drugačno vprašanje pa je, ali lahko podatki tretje stranke, ki se ne nanašajo na transakcijo, zagotovijo zanesljive primerljivke za povezane transakcije davčnega zavezanca (ali niza transakcij, združenih dosledno v skladu z navodilom iz odstavkov 3.9-3.12). V praksi so razpoložljivi podatki tretjih strank pogosto združeni podatki, izkazani na ravni celotnega podjetja ali na ravni posameznega segmenta, odvisno od veljavnih računovodskih standardov. Ali lahko takšni podatki tretje stranke, ki se ne nanašajo na transakcijo, zagotovijo zanesljive primerljivke za povezane transakcije davčnega zavezanca ali niza transakcij, združenih dosledno v skladu z navodilom iz odstavkov 3.9-3.12, je odvisno predvsem od tega, ali tretja stranka izvaja niz bistveno različnih transakcij. Ko so na voljo segmentirani podatki, lahko zagotovijo boljše primerljivke kot so primerljivke na ravni celotnega podjetja, kot so podatki, ki niso segmentirani, saj so bolj osredotočeni na transakcijo, čeprav je priznano, da lahko segmentirani podatki vzbujajo vprašanja v zvezi z razporeditvijo stroškov po različnih segmentih. Poleg tega lahko v določenih okoliščinah podatki tretje stranke, ki se nanašajo na celotno podjetje, zagotovijo boljše primerljivke kot segmentirani podatki tretje stranke, na primer ko dejavnosti, ki se odražajo v primerljivkah, ustrezajo nizu povezanih transakcij davčnega zavezanca.

A.4.5 Omejitve pri razpoložljivih primerljivkah

3.38 Identifikacijo potencialnih primerljivk je treba opraviti s ciljem, da se najdejo najzanesljivejši podatki ob zavedanju, da slednji ne bodo vedno

popolni. Na primer, na določenih trgih in v določenih panogah se lahko pojavlja zelo malo transakcij med neodvisnimi osebami. Morda bo treba od primera do primera poiskati pragmatično rešitev, kot je denimo razširitev iskanja in uporaba informacij o transakcijah med nepovezanimi osebami, ki potekajo v isti panogi in na geografsko primerljivem trgu, vendar jih izvajajo tretje stranke, ki imajo morda drugačno poslovno strategijo, poslovni model ali delujejo v nekoliko drugačnih gospodarskih okoliščinah; uporaba informacij o transakcijah med nepovezanimi osebami, ki potekajo v isti panogi, vendar na drugem geografskem trgu, ali informacij o transakcijah med nepovezanimi osebami, ki se odvijajo na istem geografsko primerljivem trgu, a v drugih panogah. Za zanesljivost analize bo izbira med temi različnimi možnostmi odvisna od dejstev in okoliščin primera in zlasti od učinkov pomanjkljivosti na dejavnike primerljivosti .

3.39 V primernih okoliščinah se lahko metoda porazdelitve dobička šteje kot metoda, ki ne potrebuje primerljivih podatkov, na primer, ko je razlog za odsotnost primerljivih podatkov prisotnost dragocenega in edinstvenega neopredmetenega sredstva, ki sta ga k transakciji prispevala ena in druga stranka (glej odstavek 2.109). Vendar pa celo v primeru, ko so primerljivi podatki redki in nepopolni, bi morala biti izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen skladna s funkcijsko analizo strank (glej odstavek 2.2).

A.5 Izbiranje ali zavračanje potencialnih primerljivk

3.40 Obstajata predvsem dva načina, po katerima se lahko izvaja identifikacija potencialno primerljivih transakcij tretjih strank.

3.41 Prvi, ki bi ga lahko označili kot pristop s pomočjo dodajanja, je sestavljen iz priprave seznama tretjih strank, za katere oseba, ki izvaja iskanje, meni, da izvajajo potencialno primerljive transakcije. Nato se zberejo informacije o transakcijah, ki jih izvajajo te tretje stranke, da se potrdi, ali so na podlagi predhodno določenih meril za primerljivost dejansko sprejemljive primerljivke. Sporno je, da ta pristop prinaša zelo osredotočene rezultate: vse transakcije, ki so bile v analizi ohranjene, izvajajo znani akterji na trgu davčnega zavezanca. Kot smo omenili zgoraj, da bi zagotovili zadostno stopnjo objektivnosti, je pomembno, da je uporabljeni postopek pregleden, sistematičen in preverljiv. Pristop s pomočjo dodajanja se lahko uporabi kot edini pristop, ko oseba, ki išče podatke, poseduje znanje o večjem številu tretjih strank, ki se udejstvujejo v transakcijah, ki so primerljive z obravnavano povezano transakcijo. Vredno je omeniti, da je pristop z dodajanjem podoben pristopu, ko se identificirajo notranje primerljivke. V praksi lahko pristop z dodajanjem zajema tako notranje kot zunanje primerljivke.

3.42 Druga možnost je pristop z izločanjem, ki 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 davčnega zavezanca). V praksi se pristop z izločanjem običajno začne z iskanjem podatkov v bazi podatkov. Zato je pomembno slediti navodilu v zvezi z notranjimi primerljivkami in o virih informacij v zvezi z zunanjimi primerljivkami (glej odstavke .24- 3.39). Poleg tega pristop z izločanjem ni ustrezen za vse primere in vse metode in razprava v tem sklopu se ne sme tolmačiti, kot da učinkuje na merila za izbor metode transfernih cen, določene v odstavkih 2.1-2.11.

3.43 V praksi se tako kvantitivna kot kvalitativna merila uporabljajo za vključevanje ali zavračanje potencialnih primerljivk. Primeri kvalitativnih kriterijev se nahajajo v produktnih portfeljih in poslovnih strategijah. Najpogosteje opažena kvantitativna merila so:

- velikost, v smislu velikosti prihodkov od prodaje, sredstev ali števila zaposlenih, velikost transakcije glede na absolutno vrednost ali v sorazmerju z dejavnostmi strank, ki bi lahko vplivale na relativno konkurenčni položaj kupca in prodajalca in tako na primerljivost,

- kriteriji, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva, kot je razmerje med čisto vrednostjo neopredmetenih sredstev/celotna čista vrednost sredstev, ali razmerje med odhodki za raziskave in razvoje/prihodki od prodaje, ko so ti na voljo: lahko se jih na primer uporabi, da se izključi podjetja z dragocenimi neopredmetenimi sredstvi ali pomembnimi dejavnostmi na področju raziskav in razvoja, ko testna stranka ne uporablja dragocenih neopredmetenih sredstev in ne sodeluje v dejavnostih, ki vključujejo pomemben delež na področju raziskav in razvoja,

- merila, ki se nanašajo na pomen prihodkov od prodaje iz izvoza (prihodki od izvozne prodaje/celotni prihodki od prodaje), ko je to primerno,

- merila, ki se nanašajo na zaloge v njihovi absolutni ali relativni vrednosti, ko je to pomembno,

- druga merila za izključitev tretjih strank, ki predstavljajo predvsem posebne okoliščine, kot so podjetja, ki so šele začela poslovati, podjetja v stečajnem postopku, idr., ko so takšne posebne situacije očitno neprimerne za izvajanje primerjave.

Izbira in uporaba izbirnih meril je odvisna od dejstev in okoliščin vsakega posameznega primera in zgoraj omenjeni seznam ni niti omejujoč niti predpisujoč.

3.44 Prednost pristopa z izločanjem potencialnih primerljivk je, da je v primerjavi s pristopom z dodajanjem bolj pregleden in omogoča večkratno reprodukcijo. Poleg tega je ta prijem lažje preveriti, ker se pregled osredotoča na

postopek in na pomen obdržanih izbirnih meril. Po drugi strani pa se priznava, da je kvaliteta rezultatov pristopa iskanja primerljivk, ki temelji na izločanju, odvisna od kvalitete iskalnih orodij, na katere se opira (na primer, kvaliteta baze podatkov, ko se uporabljajo baze podatkov, in možnosti, da se pridobijo dovolj podrobne informacije). V nekaterih državah, kjer sta zanesljivost in uporabnost baz podatkov v primerjalni analizi oz. analizi primerljivosti sporni, to dejstvo lahko prinaša praktične omejitve.

3.45 Ne bi bilo primerno, da bi enemu pristopu podelili sistematično prednost pred drugim pristopom, ker bi lahko, odvisno od okoliščin zadeve, bodisi z enim ali drugim pristopom ali z kombinacijo obeh odkrili za raziskavo dragocene podatke. Poleg tega se pristop z dodajanjem in pristop z izločanjem pogosto dopolnjujeta. Običajno je, da se poleg iskanja podatkov v javnih bazah podatkov pri tipično izločevalnim pristopom vključi iskanje podatkov o tretjih strankah, na primer o znanih konkurentih (ali tretje stranke, za katere se ve, da izvajajo transakcije, ki so potencialno primerljive s transakcijami davčnega zavezanca), ki bi jih sicer najverjetneje ne našli, če bi strogo sledili načelom pristopa z izločanjem, na primer zato, ker so ti podatki razvrščeni pod drugo statistično kodo dejavnosti. V takšnih primerih deluje pristop z dodajanjem kot orodje za izpopolnitev iskanja, ki temelji na pristopu z izločanjem.

3.46 Postopek, ki mu sledimo, da bi identificirali potencialne primerljivke, je eden najbolj kritičnih vidikov primerjalne analize in mora biti pregleden, sistematičen in preverljiv. Predvsem ima odločitev glede izbirnih meril pomemben vpliv na rezultat analize in bi morala odražati najpomembnejše ekonomske značilnosti transakcij, ki se primerjajo. Ni izvedljivo, da bi iz izbire primerljivk popolnoma izločili subjektivno presojo, vendar pa je treba težiti k temu, da se pri uporabi presoje, ki je subjektivne narave, poveča objektivnost in zagotovi preglednost. Zagotavljanje preglednosti procesa je lahko odvisna od obsega, v okviru katerega je mogoče merila, uporabljena za izbor potencialnih primerljivk razkriti, in od tega, v kolikšni meri je mogoče pojasniti razloge za izločitev nekaterih potencialnih primerljivk. Povečevanje objektivnosti in zagotavljanje preglednosti procesa je lahko odvisna tudi od obsega dostopa do informacij o izvajanem procesu, ki ga ima oseba, ki pregleduje potek postopka (davčni zavezanec ali davčni organ), in ali ima dostop do istih virov podatkov. Bistvena vprašanja v zvezi z dokumentacijo za postopek identificiranja primerljivk obravnavamo v V. poglavju.

A.6 Prilagoditev primerljivk

3.47 V teh smernicah smo na več mestih poudarili potrebo po prilagoditvi primerljivk in zahtevo po natančnosti in zanesljivosti, tako iz vidika splošne uporabe neodvisnega tržnega načela in zlasti iz vidika uporabe vsake od metod za določanje transfernih cen. Kot smo omenili v odstavku 1.33 pa "biti primerljiv" pomeni, da nobena od (morebitnih) razlik med primerjanimi situacijami ne bi smela pomembno vplivati na pogoje,

proučevane pri posamezni metodi, ali da je učinke takih razlik mogoče izločiti s sprejemljivo natančnimi prilagoditvami. Ali je treba v posameznem primeru izvesti prilagoditev primerljivk (in če je temu tako, katere prilagoditve je treba izvesti) je stvar presoje, ki bi jo bilo treba ovrednotiti v luči razprave o stroških in obremenitvah, ki jih povzroča upoštevanje predpisov (glej sklop C).

A.6.1 Različne vrste prilagoditev primerljivk

3.48 Primeri prilagoditev primerljivk vključujejo prilagoditve zaradi računovodske doslednosti, da bi odpravili razlike zaradi različnih računovodskih praks, uporabljenih v povezani transakciji in v transakciji med nepovezanimi osebami, zaradi segmentacije finančnih podatkov, da se izločijo pomembne neprimerljive transakcije, ter prilagoditve zaradi razlik v kapitalu, funkcijah, sredstvih, tveganjih.

3.49 Primer prilagoditve zaradi razlik v obratnem kapitalu, s katero se odražajo različne ravni poslovnih terjatev, poslovnih obveznosti in zalog, se nahaja v prilogi k III. poglavju. Dejstvo, da takšne prilagoditve srečujemo v praksi, ne pomeni, da jih je treba izvajati rutinsko ali obvezno. Pač pa bi bilo treba pri predlaganju tovrstnih prilagoditev (kar velja za sleherno vrsto prilagoditve) izkazati izboljšanje primerljivosti podatkov. Poleg tega lahko znatno različne ravni glede relativnega obratnega kapitala, ki se kažejo pri podatkih o povezanih in nepovezanih strankah, vodijo do nadaljnje preučitve značilnosti dejavnikov primerljivosti potencialne primerljivke.

A.6.2 Namen prilagoditev primerljivk

3.50 Prilagoditve primerljivk je treba upoštevati, če (in zgolj če) se pričakuje, da bodo prilagoditve povečale zanesljivost rezultatov. Ustrezni pomisleki v tej smeri vključujejo pomembnost razlike, za katero se razmišlja izvedba prilagoditve, kvaliteta podatkov, ki so podlaga za izvedbo prilagoditve, namen prilagoditve in zanesljivost pristopa, uporabljenega za izvedbo prilagoditve.

3.51 Poudariti velja, da so prilagoditve primerljivk primerne zgolj za razlike, ki bodo pomembno vplivale na primerjavo. Nekatere razlike med povezanimi transakcijami davčnega zavezanca in primerljivkami tretjih strank bodo vselej obstajale. Primerjava je lahko primerna, navkljub prilagojeni razliki, pod pogojem, da razlika nima pomembnega vpliva na zanesljivost primerjave. Po drugi strani pa lahko potreba po izvedbi številnih in bistvenih prilagoditev ključnih dejavnikov primerljivosti nakazuje, da transakcije tretje stranke pravzaprav niso zadostno primerljive.

3.52 Ni vedno tako, da so prilagoditve utemeljene. Na primer, prilagoditev zaradi razlik pri poslovnih terjatvah morda ni koristna, če so bile

pri primerjavi prisotne tudi razlike v računovodskih standardih, ki jih ni bilo mogoče rešiti. Podobno velja v primeru uporabe kompleksnih prilagoditev, ki pa lahko ustvarijo lažen vtis, da je rezultat iskanja primerljivk "znanstvene" narave, da je zanesljiv in točen.

A.6.3 Zanesljivost izvedenih prilagoditev

3.53 Ni primerno, da se nekatere prilagoditve primerljivk, kot so razlike v ravneh obratnega kapitala, ocenjujejo kot rutinske in nekontroverzne, in da nekatere druge prilagoditve, kot je državno tveganje, veljajo kot bolj subjektivne in zato predmet dodatnih zahtev po predložitvi dokazil in zagotavljanju zanesljivosti. Edine prilagoditve, ki bi jih bilo treba izvesti, so tiste, za katere se pričakuje, da bodo izboljšale primerljivost podatkov.

A.6.4 Dokumentiranje in preverjanje prilagoditev primerljivk

3.54 Zagotavljanje potrebne ravni preglednosti prilagoditev primerljivk je lahko odvisna od razpoložljivosti pojasnila o kakršni koli izvedeni prilagoditvi, od razlogov za prilagoditve, za katere obstaja mnenje, da so primerne, kako so izračunane, kako so spremenile rezultate vsake primerljivke in kako prilagoditev izboljšuje primerljivost. Bistvena vprašanja v zvezi s prilagoditvami primerljivk so obravnavana v V. poglavju.

A.7 Razpon primerljivih tržnih cen

A.7.1 Splošno

3.55 V nekaterih primerih bo po neodvisnem tržnem načelu mogoče priti do enega samega podatka (na primer cene ali dodatka na stroške), s katerim bo mogoče z veliko zanesljivostjo ugotoviti, ali so pogoji transakcije takšni, kot bi bili med nepovezanimi osebami. Ker pa določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, bo uporaba najprimernejše metode ali najprimernejših metod marsikdaj pokazala cel razpon zneskov, ki so vsi enako relativno zanesljivi. V teh primerih so razlogi za razlike v razponu podatkov lahko posledica dejstva, da uporaba neodvisnega tržnega načela navadno pokaže le približno take pogoje, kot bi bili določeni med neodvisnimi podjetji. Mogoče je tudi, da različni podatki v razponu cen kažejo, da neodvisna podjetja, ki sklepajo primerljive transakcije v primerljivih okoliščinah, zanje ne določijo vedno popolnoma enakih cen.

3.56 V nekaterih primerih pa ne bodo vse proučevane primerljive transakcije izkazovale relativno enako stopnjo primerljivosti. Zato je treba vedno, ko je mogoče ugotoviti, da imajo nekatere transakcije med

nepovezanimi osebami manjšo stopnjo primerljivosti kot drugi, te transakcije zavreči (glej tudi odstavek 3.56).

3.57 Lahko se tudi zgodi, da, čeprav so bili narejeni vsi poskusi, se izključijo točke v primerjavi, ki imajo manjšo stopnjo primerljivosti, je rezultat analize razpon zneskov, za katerega na podlagi postopka, izvedenega za izbiranje primerljivk, in glede na omejitve pri razpoložljivih informacijah o primerljivkah obstaja mnenje, da določene pomanjkljivosti v zvezi s primerljivostjo še vedno ostajajo, ki se jih ne da identificirati in/ali kvantificirati in se zato ne prilagodijo. V takšnih primerih, če razpon podatkov vključuje veliko in številna opažanja, so lahko statistična orodja, ki upoštevajo osnovno težnjo, da se razpon zoži (na primer, interkvartilni razpon ali drugi percentilni razpon), pomoč za okrepitev zanesljivosti analize.

3.58 Razpon podatkov je lahko tudi posledica uporabe več kot ene metode za oceno povezane transakcije. Uporabijo se lahko na primer dve metodi, s katerima lahko dosežemo podobno stopnjo primerljivosti, da bi ocenili tržno naravnanost povezane transakcije. Izidi ali razponi pridobljenih podatkov po eni ali drugi metodi pa se lahko med seboj razlikujejo zaradi razlik v naravi metode in zaradi podatkov, ki so pomembni pri uporabi posamezne metode. Ne glede na to pa je za določitev sprejemljivega razpona primerljivih tržnih cen mogoče uporabiti vsak tako pridobljeni razpon podatkov. Ti podatki so na primer lahko koristni za natančnejšo določitev razpona primerljivih tržnih cen, če se razponi prekrivajo, ali pa za ponovno proučitev natančnosti uporabljene metode, če se razponi ne prekrivajo. Glede uporabe razponov, pridobljenih po več različnih metodah, ni mogoče postaviti splošnega pravila, ker so končne ugotovitve odvisne od sorazmerne zanesljivosti metod, uporabljenih za določanje razpona, in od kakovosti podatkov, uporabljenih pri različnih metodah.

3.59 Ko pridemo z uporabo najprimernejše metode za določanje transfernih cen (ali, v ustreznih okoliščinah ene ali več metod, glej odstavek 2.11) do razpona podatkov, lahko bistveni odmiki med posameznimi podatki v razponu cen kažejo na to, da uporabljeni podatki za ugotavljanje posameznih točk morda niso bili tako zanesljivi kot podatki za ugotavljanje drugih točk v razponu; odmiki pa so lahko tudi posledica značilnosti primerljivih podatkov, ki jih bo treba prilagoditi. V takšnih primerih bo morda potrebna dodatna analiza teh točk, da se ugotovi, ali jih je primerno vključiti v razpon primerljivih tržnih cen.

A. 7.2 Izbiranje najprimernejše točke v razponu

3.60 Če se ustrezni pogoji povezanih transakcij (na primer cena ali marža) nahajajo znotraj razpona primerljivih tržnih cen, prilagoditve niso potrebne.

3.61 Če pa se ustrezni pogoji povezanih transakcij (na primer cena ali marža) odmikajo od razpona primerljivih tržnih cen, kot ga je določil davčni

organ, bi davčni zavezanec moral imeti možnost, da predstavi svoje argumente za trditev, da pogoji transakcije ustrezajo neodvisnemu tržnemu načelu in da razpon primerljivih tržnih cen vključuje tudi njihove cene (to pomeni, da je razpon primerljivih tržnih cen drugačen od tistega, ki ga je določil in dokazal davčni organ). Če davčni zavezanec tega ne more dokazati, se mora davčni organ odločiti, kako bo prilagodil pogoje povezane transakcije, in pri tem upoštevati razpon primerljivih tržnih cen.

3.62 Pri določanju te točke, ko razpon izidov pripelje do relativno enakovrednih in visoko zanesljivih rezultatov, bi bilo mogoče trditi, da katera koli točka v razponu vendarle ustreza neodvisnemu tržnemu načelu. Ko pa pomanjkljivosti pri primerljivosti ostajajo, kot obravnavamo v odstavku 3.57, je lahko primerno, da se za določitev te točke uporabijo meritve s centralno tendenco, (na primer, medijana, sredina tehtanega povprečja, idr, odvisno od posebnih značilnosti podatkovnega niza), da bi minimalizirali tveganje nastanka napak zaradi nepoznanih ali nekvantificiranih preostalih pomanjkljivosti v zvez s primerljivostjo.

A.7.3 Skrajni rezultati: pomisleki o primerljivosti

3.63 Skrajni rezultati lahko zajemajo izgube ali nenavadno visoke dobičke. Skrajni rezultati lahko vplivajo na finančne kazalnike, ki se jih proučuje v izbrane metodi (na primer, kosmata razlika v ceni pri uporabi metode preprodajnih cen ali stopnja čistega dobička pri uporabi metode stopnje čistega dobička). Lahko pa vplivajo tudi na druge postavke, na primer izredne postavke, ki so pod ravnjo, pa vendar lahko odražajo izjemne okoliščine. Ko se pri eni ali več potencialnih primerljivk pokažejo skrajni rezultati, bi morda bila potrebna nadaljnja raziskava, da bi razumeli razloge za takšne skrajne rezultate. Razlog bi lahko bila pomanjkljivost v zvezi s primerljivostjo ali pa izjemne razmere, s katerimi se sooča sicer primerljiva tretja stranka. Skrajni rezultat bi lahko izključili na podlagi prvotno spregledane bistvene pomanjkljivosti pri dejavnikih primerljivosti, ki se je naknadno pokazala, in sicer ne izključno na podlagi tega, da rezultati, ki izhajajo iz predlagane primerljivke zgolj izgledajo precej drugačni od rezultatov, opaženih pri drugih predlaganih primerljivkah.

3.64 Neodvisno podjetje ne bi nadaljevalo z opravljanjem dejavnosti, ki ustvarja izgubo, razen če je pričakovalo, da bo v prihodnje ustvarjala dobiček. Glej odstavke 1.70 – 1.72. Pričakuje se, da v daljšem časovnem obdobju zlasti enostavne funkcije ali funkcije z majhnim tveganjem ne bodo ustvarjale izgubo. To pa ne pomeni, da transakcije, ki prinašajo izgubo, ne morejo nikoli biti primerljive. Na splošno bi bilo treba uporabiti vse ustrezne informacije in ne bi smelo obstajati nikakršno prevladujoče pravilo glede vključitve ali izključitve primerljivk, ki prinašajo izgubo. Pravzaprav so dejstva in okoliščine, s katerimi je obkroženo obravnavano podjetje, tiste, ki bi morale določiti njen status primerljivega podjetja, in ne finančni rezultati podjetja.

3.65 Praviloma bi morala transakcija med nepovezanimi osebami, ki prinaša izgubo, spodbuditi nadaljnjo preiskavo, da bi lahko ugotovili, ali lahko ali ne more služiti kot primerljivka. Okoliščine, v katerih bi bilo treba transakcijo/podjetje, ki ustvarja izgubo, izključiti iz seznama primerljivk vključuje primere, ko izgube ne odražajo normalnih poslovnih pogojev in ko izgube, ki so jih ustvarile tretje stranke, odražajo raven tveganja, ki ni primerljiva s tistim tveganjem, ki ga je prevzel davčni zavezanec v svojih povezanih transakcijah. Primerljivih transakcij/podjetij, ki ustvarjajo izgubo in ki izpolnjujejo zahteve iz primerjalne analize, tako ne bi smeli zavreči zgolj zato, ker ustvarjajo izgube.

3.66 Podobno preiskavo bi bilo treba opraviti v primeru potencialnih primerljivk, ki prinašajo nenormalno visoke dobičke glede na druge potencialne primerljivke.

B. Vprašanje časovne razporeditve v zvezi s primerljivostjo

3.67 V zvezi s primerljivostjo obstajajo vprašanja glede časovnega tempiranja, ki se nanašajo na čas nastanka informacij o dejavnikih primerljivosti in o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami, ki se uporabijo v primerjalni analizi, ter na čas, ko so bile te informacije zbrane in pripravljene. Glej odstavke 5.3, 5.4, 5.5, 5.9 in 5.14 V. poglavja v zvezi z namigi glede vprašanj, ki so pomembna iz časovnega vidika in sicer v okviru zahtev za vodenje dokumentacije o transfernih cenah.

B.1 Čas nastanka

3.68 Načeloma se pričakuje, da bodo informacije, ki se nanašajo na pogoje primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami, ki so se jih stranke lotile ali jih opravljajo v istem časovnem obdobju kot stranke v povezani transakciji (simultane transakcije med nepovezanimi osebami), najzanesljivejše informacije za uporabo v primerjalni analizi, saj te informacije odražajo, kako bi nepovezane stranke ravnale v ekonomskem okolju, ki je enako ekonomskemu okolju povezane transakcije davčnega zavezanca. Vendar pa je lahko razpoložljivost informacij o simultano potekajočih transakcijah med nepovezanimi osebami v praksi omejena, odvisno od časa, ko se ti podatki zbirajo.

B.2 Čas zbiranja informacij

3.69 V nekaterih primerih davčni zavezanci pripravijo dokumentacijo o transfernih cenah, da bi dokazali, da so si v razumni meri prizadevali za spoštovanje skladnosti z neodvisnim tržnim načelom, v trenutku, ko so se znotraj skupine lotili transakcij, to pomeni, na predhodni podlagi (v

nadaljevanju, pristop za vzpostavljanje primerljive tržne cene), na podlagi informacij, ki so jim v tistem trenutku bile v razumni meri na razpolago. Takšne informacije ne vključujejo zgolj informacij o primerljivih transakcijah iz preteklih let pač pa tudi informacije o gospodarskih in tržnih spremembah, ki so se morda medtem zgodile, torej v časovnem obdobju začenši s temi preteklimi leti in v letu, ko je bila sklenjena povezana transakcija. Res je, da v primerljivih okoliščinah nepovezane stranke ne bi oblikovale svojih odločitev o transfernih cenah zgolj na historičnih podatkih.

3.70 V drugih okoliščinah bi morda davčni zavezanci preverili dejanske izide svojih povezanih transakcij, da bi dokazali, da so bili pogoji teh transakcij skladni z neodvisnim tržnim načelom, to pomeni, na naknadni podlagi (v nadaljevanju, pristop za preverjanje skladnosti rezultatov z neodvisnim tržnim načelom). Takšni testi se običajno odvijajo kot del postopka za pripravo davčnega obračuna ob koncu leta.

3.71 V državah članicah OECD se uporabljata tako pristop za vzpostavljanje skladnosti s primerljivo tržno ceno in pristop za preverjanje skladnosti rezultatov z neodvisnim tržnim načelom, ter kombinacije teh dveh pristopov. Vprašanje glede dvojne obdavčitve se lahko pojavi, ko poteka povezana transakcija med dvema povezanimi podjetjema, ki sta uporabila različne pristope in ti vodijo do različnih rezultatov, na primer zaradi neskladnosti med tržnimi pričakovanji, upoštevanimi v pristopu za vzpostavljanje primerljive tržne cene, in dejanskimi rezultati, ugotovljenimi s pristopom za preverjanje skladnosti rezultatov z neodvisnim tržnim načelom. Glej odstavke 4.38 in 4.39. Ustrezne organe se spodbuja, da po svojih najboljših močeh razrešijo kakršno koli vprašanje v zvezi z dvojno obdavčitvijo, ki bi se lahko pojavila zaradi različnih pristopov pri prilagoditvah ob koncu leta in ki so jim lahko predložene po postopku skupnega dogovora (25. člen Vzorčne konvencije OECD).

B.3 Začetno izjemno negotovo vrednotenje in nepredvideni dogodki

3.72 Vprašanje se zastavi, ali, in če je temu tako, kako v analizi transfernih cen upoštevati prihodnje dogodke, ki v času preverjanja pogojev povezane transakcije niso bila predvidljiva, in zlasti, ki so bila v tistem trenutku vrednotenja izjemno negotova. To vprašanje bi morali rešiti tako davčni zavezanci kot tudi davčni organi, in sicer s pomočjo primerjave, kaj bi v podobnih okoliščinah storila neodvisna podjetja, da bi upoštevala negotovost vrednotenja pri določanju cene transakcije.

3. 73 Argumenti za to se nahajajo v odstavkih 6.28-6.32 in v prilogi k VI. poglavju z naslovom Primeri za ponazoritev smernic za določanje transfernih cen pri neopredmetenih sredstvih ob izjemni negotovosti vrednotenja. Glavno vprašanje se nanaša na to, da se ugotovi, ali je bilo na začetku vrednotenje negotovo v zadostni meri, da bi stranke pod tržnimi pogoji zahtevale mehanizem

za prilagoditev cene, oziroma, ali je bila sprememba vrednosti tako bistvena, da bi to vodilo k ponovnim pogajanjem o pogojih transakcije. V takem primeru bi davčni organi utemeljeno določili primerljivo tržno ceno transakcije na podlagi klavzule o prilagoditvi cene ali s pomočjo ponovnih pogajanj, do katerih bi pod tržnimi pogoji v primerljivi transakciji med nepovezanimi osebami prišlo. V drugih okoliščinah pa, ko ni nobenega razloga, da ne bi upoštevali, da je bilo vrednotenje na začetku zadosti negotovo, da bi stranke zahtevale klavzulo o prilagoditvi cene ali bi se ponovno pogajale o pogojih dogovora, ni nobenega razloga, da davčni organi takšne prilagoditve ne bi izvedle, saj bi to predstavljalo nepravilno uporabo kasnejšega spoznanja. Zgolj obstoj negotovosti ne bi smel narekovati naknadno prilagoditev brez upoštevanja tega, kako bi ravnale neodvisna podjetja ali kako bi se ta glede tega dogovorila.

B.4 Podatki, ki izvirajo iz let po letu opravljene transakcijo

3. 74 Za analizo transfernih cen so lahko pomembni tudi podatki, ki izvirajo iz let po letu opravljene transakcije, vendar je treba pri tem paziti, da se izognemo uporabi kasnejših spoznanj. Podatki iz poznejših let so pri primerjavi življenjskih dob izdelkov v povezanih transakcijah in transakcijah med nepovezanimi osebami lahko na primer koristni za ugotavljanje, ali je transakcija med nepovezanimi osebami lahko primerna primerljivka pri uporabi neke metode. Poznejše ravnanje strank bo pomembno tudi pri ugotavljanju dejanskih pogojev, po katerih sta stranki poslovali.

B.5 Večletni podatki

3.75 V praksi je proučevanje večletnih podatkov pogosto koristno za primerjalno analizo, ni pa to sistematična zahteva. Večletne podatke bi bilo treba uporabiti, ko ti prinašajo dodano vrednost k analizi transfernih cen. Ne bi pa bilo primerno, da se določi predpisujoče navodilo glede števila let, ki jih je treba zajeti v analizi večletnih podatkov.

3.76 Da bi se zelo dobro seznanili z dejstvi in okoliščinami povezane transakcije, bi bilo na splošno koristno pregledati podatke tudi za leto pred davčnim pregledom in za prejšnja leta. Analiza takih informacij bi lahko razkrila dejstva, ki so morda vplivala (ali naj bi vplivala) na določitev transferne cene. Uporaba podatkov iz prejšnjih let bo na primer pokazala, da je izkazana izguba davčnega zavezanca pri transakciji del izgube iz podobnih transakcij v preteklosti ali posledica nekih gospodarskih razmer v predhodnem letu, zaradi katerih so se povečali stroški v naslednjem letu, ali pa da se življenjska doba izdelka končuje. Takšna analiza je lahko posebej koristna, kadar se kot skrajna možnost uporabi metoda transakcijskega dobička. Glej odstavek 1.72 glede koristnosti večletnih podatkov pri proučevanju situacij, ko transakcije prinašajo izgubo. Večletni podatki lahko tudi izboljšajo razumevanje dolgoročnih dogovorov.

3.77 Večletni podatki so koristni tudi pri zbiranju informacij o gospodarskem razvoju v primerljivih podjetjih in življenjskih dobah njihovih izdelkov. Razlike v gospodarskem razvoju in življenjskih dobah izdelkov lahko pomembno vplivajo na pogoje določanja transfernih cen, ki jih je treba oceniti pri ugotavljanju primerljivosti. Podatki iz prejšnjih let lahko pokažejo, ali so na neodvisno podjetje, ki je izvedlo primerljivo transakcijo na primerljiv način, vplivale primerljive gospodarske razmere in ali so drugačne razmere v prejšnjem letu pomembno vplivale na njegovo ceno ali dobiček, tako da tega podjetja ne bi smeli upoštevati kot primerljivo podjetje.

3.78 Večletni podatki lahko tudi izboljšajo postopek izbiranja primerljivk tretjih strank, na primer s pomočjo identificiranja rezultatov, ki lahko nakazujejo pomembno razliko glede na osnovne značilnosti dejavnikov primerljivosti pri obravnavani povezani transakciji, in v nekaterih primerih vodijo do izločitve primerljivke, ali pa da bi odkrili anomalije pri podatkih, ki se nanašajo na tretjo stranko.

3.79 Uporaba večletnih podatkov ne nujno nakazuje na uporabo povprečij večletnih podatkov. Vendar pa se lahko večletni podatki in povprečja uporabijo v nekaterih okoliščinah, da se izboljša zanesljivost razpona podatkov. Glej odstavke 3.57 – 3.54 za razpravo o uporabi statističnih orodij.

C. Vprašanja v zvezi s skladnostjo oz. upoštevanjem predpisov

3.80 Ob poudarjanju potrebe po primerjalni analizi se postavi vprašanje, ki se nanaša na obseg stroškov in obseg bremena, ki ju mora davčni zavezanec prevzeti, da identificira možne primerljivke in o njih pridobi podrobne informacije. Priznava se, da lahko strošek za informacije vzbuja resnično skrb, posebej še za majhna in srednja podjetja, pa tudi za tista mednarodna podjetja, ki se ukvarjajo z velikim številom povezanih transakcij v številnih državah. Odstavki 4.28, 5.6, 5.7 in 5.28 vsebujejo izrecno priznanje potrebe po razumni uporabi zahteve glede dokumentiranja primerjalne analize.

3.81 Pri izvajanju primerjalne analize se ne zahteva, da se vsi možni ustrezni viri informacije obširno preiščejo. Davčni zavezanci in davčni organi bi morali pri ugotavljanju, ali so posamezne primerljivke zanesljive, uporabljati trezno presojo.

3.82 Za davčnega zavezanca je dobro, da določi postopek, s katerim vzpostavi, spremlja in pregleduje transferne cene ob upoštevanju velikosti transakcij, zahtevnost transakcij, raven vključenega tveganja, in ali se opravljajo v stabilnem ali v spremenljivem okolju. Takšen praktičen pristop bi se prilagodil strategiji pragmatičnega ocenjevanja tveganja ali načelom skrbnega upravljanja poslovanja. V praksi to pomeni, da je lahko za davčnega zavezanca smiselno, da iskanju informacij o primerljivkah, ki bi služile kot podpora za manj pomembne

ali manj bistvene transakcije, posveča manj truda. Za enostavne transakcije, ki se izvajajo v stabilnem okolju in katerih značilnosti ostajajo enake ali podobne, poglobljene primerjalne analize (vključno s funkcijsko) morda ni treba opraviti vsako leto.

3.83 Majhna in srednje velika podjetja vstopajo na področje transfernih cen in število čezmejnih transakcij se neprestano veča. Čeprav neodvisno tržno načelo enako velja tudi za majhna in srednje velika podjetja in njihove transakcije, je primerno poiskati pragmatične rešitve, da bi omogočili razumen odgovor na vsak primer, ki se nanaša na transferne cene.

IV. Poglavje

Upravne rešitve za preprečevanje in reševanje sporov pri določanju transfernih cen

A. Uvod

4.1 V tem poglavju so obravnavani različni upravni postopki, ki jih je mogoče uporabiti za zmanjšanje števila sporov pri določanju transfernih cen in kot pomoč pri njihovem reševanju, kadar pride do njih med davčnimi zavezanci in njihovimi davčnimi organi ter med različnimi davčnimi organi. Do takih sporov lahko pride kljub izvajanju navodil iz teh smernic in vestnemu prizadevanju, da bi uporabljali neodvisno tržno načelo. Glede na zapletenost nekaterih vprašanj pri določanju transfernih cen in težave pri razlagi in ocenjevanju okoliščin posameznih primerov se lahko zgodi, da davčni zavezanci in davčne uprave določijo primerljive tržne pogoje med nepovezanimi osebami za vsako povezano transakcijo pod drobnogledom posebej.

4.2 Če so stališča dveh ali več davčnih uprav pri določanju primerljivih tržnih pogojev med nepovezanimi osebami različna, lahko pride do dvojnega obdavčevanja. Dvojno obdavčevanje pomeni, da isti dohodek vključi v davčno osnovo več kot ena davčna uprava, ne glede na to, ali je ta dohodek v rokah različnih davčnih zavezancev (ekonomsko dvojno obdavčevanje, za povezana podjetja) ali ene same pravne osebe (pravno dvojno obdavčevanje, za stalne poslovne enote). Dvojno obdavčevanje je nezaželeno in bi ga bilo treba odpraviti, ker lahko ovira razvoj mednarodne trgovine in naložbenih tokov. Dvojno vključevanje dohodka v davčno osnovo v več državah pa še ne pomeni, da bo dohodek dejansko dvakrat obdavčen.

4.3 V tem poglavju so obravnavane različne upravne metode za reševanje sporov zaradi prilagajanja transfernih cen in izogibanja dvojnemu obdavčevanju. V sklopu B je obdelano, kako davčne uprave pri določanju transfernih cen upoštevajo predpise, zlasti predpise o pregledovanju, dokaznem bremenu in določanju kazni. V sklopu C so obravnavani

ustrezne prilagoditve (drugi odstavek 9. člena Vzorčne konvencije OECD) in postopek skupnega dogovora (25. člen). V sklopu D je opisana uporaba hkratnih davčnih pregledov dveh (ali več) davčnih uprav za hitrejše ugotavljanje, obdelovanje in reševanje primerov določanja transfernih cen (in drugih mednarodnih davčnih vprašanj). V razdelkih E in F so opisane nekatere možnosti za zmanjševanje števila sporov pri določanju transfernih cen med davčnimi zavezanci in njihovimi davčnimi upravami. V sklopu E je obdelana možnost oblikovanja varnih pristanov za nekatere davčne zavezance, v sklopu F pa so obravnavani vnaprejšnji cenovni sporazumi, ki omogočajo vnaprejšnjo opredelitev metodologije določanja transfernih cen ali pogojev, ki jih mora davčni zavezanec izpolnjevati za posebne povezane transakcije. V sklopu G je na kratko obdelana uporaba arbitražnih postopkov za reševanje sporov med državami pri določanju transfernih cen.

B. Upoštevanje predpisov pri določanju transfernih cen

4.4 Izpolnjevanje davčnih obveznosti se v vsaki državi članici pripravi in izvaja v skladu z njeno notranjo zakonodajo in upravnimi postopki. Notranjepravno ima izpolnjevanje davčnih obveznosti tri glavne cilje: a) zmanjšati možnosti za neizpolnjevanje predpisov (na primer z obdavčevanjem pri viru in poročanjem), b) zagotavljati pozitivno pomoč za izpolnjevanje predpisov (na primer z izobraževanjem in objavljanjem navodil) ter v) izvajati ukrepe za odvračanje od neizpolnjevanja predpisov. Kot del notranjepravne suverenosti in zaradi prilagajanja posebnostim zelo različnih davčnih sistemov ostaja izpolnjevanje davčnih obveznosti v pristojnosti posamezne države. Ne glede na to pa poštena uporaba neodvisnega tržnega načela zahteva jasna postopkovna pravila, da je zajamčeno primerno varstvo davčnega zavezanca in zagotovljeno, da se davčni prihodki ne odlivajo v države s pretirano strogimi postopkovnimi pravili. Če pa je davčni zavezanec pod drobnogledom v neki državi član mednarodne skupine podjetij, je mogoče, da bo njegovo izpolnjevanje davčnih obveznosti v državi, ki ga pregleduje, imelo posledice na območju davčne pristojnosti druge države. To se lahko dogaja zlasti pri čezmejnem določanju transfernih cen, ker transferne cene vplivajo na pobrane davke na območju davčne pristojnosti držav povezanih podjetij, ki so vključena v povezano transakcijo. Če druga država na območju svoje davčne pristojnosti ne sprejema enakega določanja transfernih cen, je lahko mednarodna skupina podjetij dvakrat obdavčena, kot je pojasnjeno v odstavku 4.2. Zato bi davčni organi pri uveljavljanju uporabe svojih predpisov morali upoštevati neodvisno tržno načelo in morebitne vplive svojega določanja transfernih cen na izpolnjevanje predpisov na območjih davčne pristojnosti drugih držav ter si prizadevati pospeševati pravično razporeditev davkov med državami in preprečevati dvojno obdavčevanje za davčne zavezance.

4.5 V tem sklopu so opisani trije vidiki izpolnjevanja predpisov o določanju transfernih cen, ki bi jih bilo treba posebej upoštevati, da bi državam pomagali urejati njihova pravila za določanje transfernih cen na način, ki je pošten do davčnih zavezancev in drugih držav. Izvajanje drugih davčnih predpisov v državah članicah OECD je urejeno enotno, na primer uporaba pravdnega postopka in sankcij v dokaznem postopku, če davčna uprava ne da zaprošenih informacij, ti trije vidiki pa pogosto vplivajo na odnos davčnih uprav v drugih državah do postopka skupnega dogovora in na njihovo zagotavljanje upoštevanja njihovih pravil za določanje transfernih cen. Ti trije vidiki so: pregledovanje, dokazno breme in kazni. Glede na značilnosti posameznega davčnega sistema bodo ti trije vidiki nujno različno ovrednoteni in zato ni mogoče opisati nekaj enotnih načel ali vprašanj, ki bodo veljala za vse primere. Namesto tega skuša ta sklop dati splošno navodilo o vrstah težav, ki se lahko pojavijo, in o razumnih načinih doseganja ravnovesja med interesi davčnih zavezancev in davčnih uprav, vključenih v proučevanje določanja transfernih cen.

B.1 Pregledovanje

4.6 Pregledovanje se med državami članicami OECD zelo razlikuje. Razlike v postopkih so lahko posledica različnih dejavnikov, kot so sistem in organiziranost davčne uprave, velikost in število prebivalcev države, obseg notranje in zunanje trgovine ter kulturni in zgodovinski vplivi.

4.7 Določanje transfernih cen lahko za davčno upravo in davčnega zavezanca pomeni poseben izziv za običajno davčno inšpiciranje ali pregledovanje. Za določanje transfernih cen je potrebnih veliko podatkov, težavno pa je lahko tudi ocenjevanje primerljivosti, trgov in finančnih ali drugih panožnih informacij. Zato imajo mnoge davčne uprave inšpektorje, ki se specializirajo za določanje transfernih cen, sami pregledi določanja transfernih cen pa lahko trajajo dlje kot drugi pregledi in se izvajajo po posebnih postopkih.

4.8 Ker določanje transfernih cen ni eksaktna znanost, ne bo vedno mogoče določiti ene same pravilne primerljive tržne cene; namesto tega bo treba, kot je bilo ugotovljeno v 3. poglavju, pravilno ceno morda oceniti v sklopu sprejemljivih vrednosti. Tudi izbira metodologije za določanje transfernih cen po neodvisnem tržnem načelu pogosto ne bo nedvoumno jasna. Davčni zavezanci imajo lahko težave, zlasti če davčni organ predlaga uporabo metodologije, na primer metodo transakcijskega dobička, ki ni enaka tisti, ki jo uporablja davčni zavezanec.

4.9 Pri določanju transfernih cen v primeru, ki je težaven zaradi zapletenosti in velikega števila dejstev, ki jih je treba ovrednotiti, se lahko pošteno zmoti tudi najbolj dobronamerni davčni zavezanec. Še več, tudi dobronamerni davčni inšpektor lahko pride na podlagi teh dejstev do napačnih sklepnih ugotovitev. Davčni organi naj pri opravljanju svojih pregledov določanja transfernih cen te možnosti upoštevajo. To pa pomeni dvoje. Prvič, davčni inšpektorji naj bodo pri svojem delu prožni in naj od davčnih zavezancev ne zahtevajo, da bi bili pri svojem določanju transfernih cen bolj natančni, kot je ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin realno. In drugič, davčni inšpektorji naj upoštevajo gospodarsko presojo davčnega zavezanca pri uporabi neodvisnega tržnega načela, tako da bo analiza določanja transfernih cen povezana s poslovno realnostjo. Zato bi morali davčni inšpektorji določanje transfernih cen analizirati iz zornega kota tiste metode, ki jo je davčni zavezanec izbral pri določanju svojih cen. Pri tem jim lahko pomagajo navodila iz I. dela II. poglavja, ki obravnava uporabo metod določanja transfernih cen.

4.10 Pri razporejanju svojih virov za inšpekcijske preglede bi morala davčna uprava upoštevati postopek davčnega zavezanca pri določanju cen, na primer ali mednarodna skupina podjetij posluje na podlagi poslovnoizidnih enot. (Glej odstavek 1.5.)

B.2 Dokazno breme

4.11 Podobno kot pravila glede pregledovanja se tudi pravila glede dokaznega bremena za davčne primere med državami članicami OECD razlikujejo. V večini držav je dokazno breme v poslovanju z davčnim zavezancem (na primer za odmero davka in pritožbe) in v pravdnem postopku na davčni upravi. V nekaterih od teh držav je dokazno breme lahko obrnjeno in omogoča davčni upravi, da oceni obdavčljivi dohodek, če se ugotovi, da davčni zavezanec ni ravnal v dobri veri, ker na primer ni sodeloval ali ni izpolnil utemeljenih zahtev za dokumentacijo ali ker je vložil lažno ali zavajajočo davčno napoved. V drugih državah pa je dokazno breme na davčnem zavezancu. V zvezi s tem je vsekakor treba opozoriti na ugotovitve v odstavkih 4.16 in 4.17.

4.12 Upoštevati je treba, kako pravila, ki urejajo dokazno breme, vplivajo na obnašanje davčnih organov in davčnega zavezanca. Če je na primer po notranjem pravu dokazno breme na davčni upravi, morda davčni zavezanec nima nobene zakonske obveznosti, da dokaže pravilnost svojega določanja transfernih cen, če davčna uprava ne prikaže *prima facies*, da cena ni bila oblikovana v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Celo v takem primeru bi davčna uprava od davčnega zavezanca seveda lahko še vedno utemeljeno zahtevala, da predloži svoje knjigovodske evidence, na podlagi katerih bi lahko opravila svoj pregled. V nekaterih državah so davčni zavezanci po

zakonu dolžni sodelovati z davčnimi organi. Če davčni zavezanec ne sodeluje, lahko davčna uprava dobi pooblastilo, da oceni dohodek davčnega zavezanca in izkustveno predpostavi ustrezna dejstva. V teh primerih davčni organi ne bi smeli zahtevati takega sodelovanja, ki bi ga povprečni davčni zavezanci le težko zagotavljali.

4.13 V državah, v katerih je dokazno breme na davčnem zavezancu, davčni organi na splošno davčnim zavezancem ne smejo povečati odmere davka brez trdne zakonske utemeljitve. Davčni organ v državi članici OECD na primer ne bi mogla povečati odmere davka, ki temelji na obdavčljivem dohodku, izračunanem v stalnem odstotku od ustvarjenega prometa, in preprosto zanemariti neodvisnega tržnega načela. V državah, v katerih je dokazno breme na davčnem zavezancu, je v pravdnem postopku dokazno breme pogosto mogoče tudi prenesti na nasprotno stran. Če davčni zavezanec predloži sodišču utemeljene trditve in dokaze, iz katerih je mogoče sklepati, da so bile transferne cene določene po neodvisnem tržnem načelu, se dokazno breme lahko pravno ali dejansko prenese na davčno upravo, ki mora potem izpodbijati stališče davčnega zavezanca ter predložiti utemeljitve in dokaze, zakaj transferne cene davčnega zavezanca niso bile določene po neodvisnem tržnem načelu in zakaj je odmera davka pravilna. Na drugi strani pa davčni zavezanec ne bi izpolnil obveznosti svojega dokaznega bremena, če si ne bi prizadeval dokazati, da so bile transferne cene določene po neodvisnem tržnem načelu, in bi davčni organ odmero davka na zakonski podlagi utemeljeno povečal .

4.14 Pri vprašanjih določanja transfernih cen pomenijo različna pravila za dokazno breme med državami članicami OECD velike težave, če se kot vodilo za ustrezno obnašanje strogo uporabijo zakonske pravice, ki jih vsebujejo ta pravila. Zamislite si na primer, da pregledovana povezana transakcija vključuje eno državo, v kateri je dokazno breme na davčnem zavezancu, in drugo državo, v kateri je dokazno breme na davčni upravi. Če bi se obnašanje ravnalo po dokaznem bremenu, bi davčna uprava v prvi državi lahko postavila neutemeljeno trditev o določanju transfernih cen, ki bi jo davčni zavezanec lahko tudi sprejel, davčna uprava v drugi državi pa bi morala dokazati, zakaj se s takim določa njem transferne cene ne strinja. Lahko bi se zgodilo, da si niti davčni zavezanec v drugi državi niti davčna uprava v prvi državi ne bi prizadevala ugotoviti, kakšna je sprejemljiva primerljiva tržna cena. Tako obnašanje bi lahko pripeljalo do hudega spora in dvojnega obdavčevanja.

4.15 Zdaj pa si zamislite enaka dejstva kot v primeru iz prejšnjega odstavka. Če se obnašanje spet ravna po dokaznem bremenu, davčni zavezanec v prvi državi, ki je odvisna družba davčnega zavezanca v drugi državi (ne glede na dokazno breme in te smernice), ne more ali noče dokazati, da so njegove transferne cene take, kot bi bile med nepovezanimi osebami na prostem trgu. Davčna uprava v prvi državi po pregledu izvede prilagoditev, v dobri veri utemeljeno na informacijah, ki jih ima na razpolago. Matična družba v

drugi državi svoji davčni upravi ni dolžna dati nobenih informacij v dokaz, da so bile transferne cene določene po neodvisnem tržnem načelu, saj je dokazno breme na davčni upravi. Zato se bosta davčni upravi v postopku dogovarjanja med pristojnimi organi težko sporazumeli.

4.16 V praksi ne bi smeli niti davčni zavezanci niti države zlorabljati dokaznega bremena na opisani način. Zaradi težav pri analizah določanja transfernih cen je za davčne zavezance in davčne uprave primerno, da so pri pregledovanju določanja transfernih cen posebno pazljivi in se raje ne opirajo na dokazno breme. Še zlasti pa velja kot dobra praksa, da davčne uprave ali davčni zavezanci ne zlorabljajo dokaznega bremena kot utemeljitev za neupravičene ali nepreverljive domneve o določanju transfernih cen. Davčna uprava bi morala biti pripravljena v dobri veri dokazati, da je njeno določanje transfernih cen skladno z neodvisnim tržnim načelom, celo kadar je dokazno breme na davčnem zavezancu, davčni zavezanci pa bi morali biti podobno pripravljeni v dobri veri dokazati, da je njeno določanje transfernih cen skladno z neodvisnim tržnim načelom ne glede na to, na kom leži dokazno breme.

4.17 Komentar k drugemu odstavku 9. člena Vzorčne konvencije OECD jasno pravi, da mora država, ki je zaprošena za ustrezno prilagoditev, takemu zahtevku ugoditi le, če meni, da vrednost prilagojenega dobička pravilno kaže, kakšen bi bil dobiček, če bi bila transakcija opravljena med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji. To pomeni, da mora v postopku pristojnega organa država, ki je predlagala primarno prilagoditev, dokazati drugi državi, da je prilagoditev utemeljena tako načelno kot glede zneska. Od obeh pristojnih organov se pričakuje, da bosta dejavno sodelovala pri reševanju zadev skupnega dogovarjanja.

B.3 Kazni

4.18 Kazni so najpogosteje namenjene odvračanju od neizpolnjevanja predpisov, če se izpolnjevanje zadevnih predpisov nanaša na postopkovne zahteve, kot je zagotavljanje potrebnih informacij ali vlaganje davčne napovedi, ali na vsebinsko opredeljene davčne obveznosti. Kazni so na splošno zasnovane tako, da so plačevanje premalo davka in druge vrste neizpolnjevanja predpisov dražji od izpolnjevanja predpisov. Odbor za finančne zadeve je priznal, da bi moralo biti pospeševanje izpolnjevanja predpisov prvi cilj kazni za davčne prekrške. *Poročilo OECD Pravice in obveznosti davčnih zavezancev* (1990).Če se skupni dogovor med državama konča z odstopom od prilagoditve ali njenim zmanjšanjem, je pomembno, da so na voljo možnosti za razveljavitev ali omilitev kazni, ki jo je določila davčna uprava.

4.19 Pazljivo bi bilo treba med seboj primerjati različno prakso in politike kaznovanja posameznih držav. Prvič je pri vsaki primerjavi treba upoštevati, da

se lahko v različnih državah uporabljajo različna poimenovanja za kazni z enakim namenom. In drugič, upoštevati je treba vse ukrepe posamezne države članice OECD za izpolnjevanje predpisov. Kot je bilo že nakazano, je izpolnjevanje davčnih obveznosti v neki državi odvisno od njenega davčnega sistema, zasnovano pa je na podlagi njenih notranjih potreb in uravnoteženosti, ki se na primer kaže v izbiri med uporabo davčnih ukrepov, ki odpravljajo ali omejujejo možnosti za neizpolnjevanje predpisov (na primer z zahtevo, da morajo davčni zavezanci sodelovati z davčno upravo, ali z določbo, da se dokazno breme prenese na nasprotno stran, če se ugotovi, da davčni zavezanec ni ravnal v dobri veri), in uporabo denarnih odvračajočih ukrepov (na primer z dodatnim davkom zaradi premalo plačanega davka, ki ga je treba odvesti poleg razlike za premalo plačni davek). Na vrste davčnih kazni lahko vpliva tudi pravosodni sistem države. Večina držav ne uporablja nekrivdnih kazni; v nekaterih državah bi bila na primer nekrivdna kazen v nasprotju s temeljnimi načeli njihovega pravnega sistema.

4.20 Države so se odločile za številne zelo različne vrste kazni. Kazni so med drugim lahko civilne ali kazenske sankcije. Kazenske sankcije so skoraj vedno prihranjene za zelo hude goljufije in navadno nalagajo stranki, ki kazen izreče (to je davčni upravi), veliko dokazno breme. Kazenske sankcije niso v nobeni državi članici OECD glavno sredstvo za uveljavljanje izpolnjevanja predpisov. Civilne (ali upravne) kazni so običajnejše in med njimi so zelo pogoste denarne kazni (čeprav je kazen, kot je bilo že omenjeno, lahko tudi nedenarna, kot je prevalitev dokaznega bremena, če na primer niso izpolnjene postopkovne zahteve ali če davčni zavezanec noče sodelovati, učinkovita kazen pa je tudi ustrezna prilagoditev po presoji davčne uprave).

4.21 Nekatere civilne kazni so namenjene za postopkovno izpolnjevanje predpisov, kot sta pravočasno vlaganje davčne napovedi in sporočanje podatkov. Zneski teh kazni so navadno majhni in določeni na podlagi stalnega zneska, ki ga je mogoče odmeriti na primer za vsak dan zamude pri oddaji davčne napovedi. Pomembnejše civilne kazni pa so tiste, ki so določene za premajhno napoved davčne obveznosti.

4.22 Čeprav nekatere države govorijo o kaznih, so enake ali podobne kazni v drugih državah lahko opredeljene kot obresti. Sistem kazni v nekaterih državah zato lahko vključuje tudi dodatni davek ali obresti zaradi podvrednotenja. kar ima za posledico prepozno plačilo davka. Tak ukrep naj bi zagotovil vsaj realno dnevno vrednost pozneje izterjanih prihodkov izgubljenega denarja (davkov).

4.23 Razlogi za civilne denarne kazni za podvrednotenje davka so običajno: podvrednotenje davčne obveznosti, ki je večje od določenega praga, malomarnost davčnega zavezanca ali namerno izogibanje davku (in tudi goljufija, čeprav je goljufija lahko razlog za veliko hujše kazenske sankcije).

Mnoge države članice OECD določajo denarne kazni za malomarnost ali namerno kršitev, le nekaj držav pa kaznuje nekrivdno podvrednotenje davčne obveznosti.

4.24 Abstraktno je težko oceniti, ali je znesek civilne denarne kazni pretiran. Med državami članicami OECD so civilne denarne kazni za podvrednotenje davka pogosto izračunane v odstotku od podvrednotenja davka, pri čemer se velikost najpogosteje giblje med 10 in 200 odstotki. V večini držav članic DEGD se kazen povečuje enako, kot se povečujejo pogoji za izrekanje kazni. Večja kazen se na primer pogosto lahko naloži le, če je izkazana višja stopnja krivde davčnega zavezanca, kot je namerno izogibanje davku. Če pa se uporabljajo tudi nekrivdne kazni, so te navadno manjše od kazni zaradi krivde davčnega zavezanca. (Glejte odstavek 4.28.)

4.25 Države članice DEGD namenjajo dokajšno skrb boljšemu izpolnjevanju predpisov pri določanju transfernih cen in primerna uporaba kazni je pri tem lahko pomembna. Glede na naravo težav pri določanju transfernih cen pa je treba paziti, da se zagotovi, da je upravljanje sistema kazni, ki se v takih primerih uporabljajo, pošteno in davčnih zavezancev ne obremenjuje neupravičeno.

4.26 Ker so v vprašanja čezmejnega določanja transfernih cen vključene davčne osnove dveh držav, lahko pretirano strog sistem kazni v eni državi davčne zavezance spodbuja k nadvrednotenju obdavčljivega dohodka v tej državi, kar je v nasprotju z 9. členom. Če se to zgodi, sistem kazni ne izpolnjuje svoje osnovne naloge pospeševati izpolnjevanje predpisov in namesto tega vodi v drugačno neizpolnjevanje predpisov - neizpolnjevanje neodvisnega tržnega načela in prijavljanje premajhnega dohodka v drugi državi. Vsaka država članica DEGD bi morala zagotoviti, da upoštevanja predpisov pri določanju transfernih cen ne uveljavlja na način, ki ni skladen s cilji Vzorčne konvencije OECD, in da preprečuje opisana popačenja.

4.27 Države članice OECD na splošno menijo, da bi bilo treba poštenost sistema kazni presojati po tem, ali so kazni sorazmerne s kršitvami. To na primer pomeni, da je strogost kazni sorazmerna s pogoji, pod katerimi je naložena, in da je kazen tem hujša, čim bolj omejeni so pogoji.

4.28 Ker so kazni le eden od mnogih upravnih in postopkovnih vidikov davčnega sistema, je težko sklepati, ali je neka kazen poštena ali ne, brez upoštevanja vseh drugih vidikov davčnega sistema. Kljub temu pa države članice OECD soglašajo, da so ne glede na druge vidike davčnega sistema v posamezni državi mogoče tele ugotovitve. Prvič, neprimerno huda bi bila večja nekrivdna kazen samo zaradi podvrednotenja nekega zneska, če bi ga bilo mogoče pripisati napaki, storjeni v dobri veri, ne pa malomarnosti ali dejanski nameri izogniti se davku. Drugič, nepošteno bi bilo naložiti velike kazni davčnim zavezancem, ki so si primerno in v dobri veri prizadevali določiti pogoje svojih transakcij s povezanimi osebami na način, ki je skladen

z neodvisnim tržnim načelom. Zlasti bi bilo neprimerno nalagati davčnim zavezancem kazni za določanje transfernih cen zato, ker niso upoštevali podatkov, do katerih niso imeli dostopa, ali ker za določanje transfernih cen niso uporabili metode, za katero bi potrebovali podatke, ki jim niso bili na razpolago. Davčne uprave naj pri izvajanju svojih kazenskih določb upoštevajo te ugotovitve.

C. Ustrezne prilagoditve in postopek skupnega dogovora: 9. in 25. člen Vzorčne konvencije OECD

C.1 Postopek skupnega dogovora

4.29 Postopek skupnega dogovora je že zelo uveljavljen način, na katerega se davčne uprave posvetujejo glede reševanja sporov o uporabi konvencij o izogibanju dvojnemu obdavčevanju. Ta postopek, ki je opisan in potrjen v 25. členu Vzorčne konvencije OECD, je mogoče uporabiti za odpravo dvojnega obdavčevanja, do katerega bi lahko prišlo zaradi prilagajanja transfernih cen.

4.30 V 25. členu so določena tri različna področja splošne uporabe postopkov skupnega dogovora. Prvo področje se nanaša na primere obdavčevanja, ki ni v skladu z določbami Sporazuma in je obdelano v prvem in drugem odstavku omenjenega člena. Postopke na tem področju običajno začne davčni zavezanec. Drugi dve področji, ki ne vključujeta nujno davčnega zavezanca, pa sta obravnavani v tretjem odstavku ter se nanašata na vprašanja razlage ali uporabe Sporazuma in odprave dvojnega obdavčevanja v primerih, ki jih Sporazum ne obravnava. V 9. odstavku komentarja k 25. členu je jasno povedano, da je 25. člen namenjen pristojnim organom, ki naj ga uporabljajo pri reševanju pravnih in gospodarskih vprašanj dvojnega obdavčevanja, ki izhajajo iz prilagoditev transfernih cen na podlagi prvega in drugega odstavka 9. člena.

4.31 5. odstavek 25. člena, ki je bil vgrajen v Vzorčno konvencijo OECD leta 2008, določa, da v primerih, ko se v obdobju dveh let pristojni organi oblasti ne morejo dogovoriti za sprožitev postopka po 1. odstavku 25. člena, se nerešene zadeve na prošnjo stranke, ki je predložila zadevo, rešujejo z arbitražo. Ta razširitev postopka skupnega dogovora zagotavlja, da ko pristojni organi oblasti ne morejo doseči dogovora v zvezi z enim ali več bistvenih vprašanj, ki preprečujejo rešitev primera, je rešitev tega primera še vedno mogoča in sicer s predložitvijo the vprašanj arbitraži. Ko se arbitraži posreduje eno ali več bistvenih vprašanj v skladu s takšno določbo, in če v primeru, da oseba, na katero zadeva neposredno učinkuje, ne sprejme skupnega dogovora, ki nalaga izvršitev takšne odločitve arbitraže, je ta odločitev za obe državi zavezujoča; obdavčitev katere koli osebe, na katero zadeva neposredno učinkuje, bo morala

poskrbeti za uskladitev z odločitvijo, ki je bila sprejeta v zvezi z bistvenimi vprašanji, predloženimi arbitraži, in odločitev, sprejeta v arbitražnem postopku se bo odražala v skupnem dogovoru, ki bo predložen tem osebam. Ko posebne dvostranske mednarodne pogodbe ne vsebujejo določila o arbitraži, ki je podobno tistemu iz 5. odstavka 25. člena, glede na postopek skupnega dogovora pristojni organi oblasti niso prisiljeni v to, da sprejmejo dogovor in razrešijo svoje davčne spore, oz. pristojni organi oblasti so zavezani zgolj k temu, da si prizadevajo za sklenitev dogovora. Pristojni organi oblasti morda ne morejo doseči dogovora zaradi nasprotujočih si domačih zakonodaj ali zaradi omejitev, ki jih nalaga domača zakonodaja na področju pristojnosti davčne uprave za sklepanje kompromisnih dogovorov. Opomniti pa velja, da v primeru odsotnosti določila o arbitraži, ki bi bilo podobno tistemu iz 5. odstavka 25. člena v posebni dvostranski mednarodni pogodbi, lahko pristojni organi oblasti držav pogodbenic s pomočjo skupnega dogovora vzpostavijo podobno zavezujoči arbitražni postopek (glej 69. odstavek Komentarja k 25. členu Vzorčne konvencije OECD). Naj opomnimo tudi, da so države članice Evropske skupnosti dne 23. julija 1990 za reševanje sporov na področju transfernih cen podpisale mnogostransko Arbitražno konvencijo, ki je stopila v veljavo 1. januarja 1995.

C.2 Ustrezne prilagoditve: drugi odstavek 9. člena

4.32 Za odpravo dvojnega obdavčevanja v primerih transfernih cen lahko davčne uprave proučijo zahteve za ustrezne prilagoditve, kot je opisano v drugem odstavku 9. člena. Ustrezna prilagoditev. ki je v praksi lahko izvedena kot del postopka skupnega dogovora, lahko zmanjša ali odpravi dvojno obdavčevanje v primerih, ko ena davčna uprava poveča obdavčljivi dobiček družbe (to je, če izvede primarno prilagoditev) zaradi uporabe neodvisnega tržnega načela pri transakciji, v katero je vključeno povezano podjetje v drugi državi. Ustrezna prilagoditev je v takem primeru prilagoditev z zmanjšanjem davčne obveznosti tega povezanega podjetja, ki jo izvede davčna uprava druge države, tako da je dobiček razporejen med obe državi skladno s primarno prilagoditvijo in ne pride do dvojnega obdavčevanja. Možno je tudi, da se prva davčna uprava v procesu posvetovanja z drugo davčno upravo strinja, da zmanjša (ali odpravi) primarno prilagoditev; v takem primeru bi bila ustrezna prilagoditev manjša (ali morda sploh nepotrebna). Opozoriti je treba, da ustrezna prilagoditev ni namenjena zagotavljanju večjih koristi mednarodni skupini podjetij, kot bi jih ta imela, če bi bile povezane transakcije že na začetku izvedene tako kot med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji.

4.33 Drugi odstavek 9. člena posebej priporoča, da se pristojni organi med seboj posvetujejo, če je potrebno določiti ustrezne prilagoditve. To kaže, da se postopek skupnega dogovora iz 25. člena lahko uporabi za proučitev zahtevkov za ustrezne prilagoditve. Zaradi prekrivanja med tema členoma pa so države članice OECD morale proučiti, ali je za ustrezne prilagoditve mogoče

uporabiti postopek skupnega dogovora, če dvostranski sporazum o davku na dohodek med državama pogodbenicama ne vključuje določbe, ki bi bila primerljiva z drugim odstavkom 9. člena. V 11. in 12. odstavku komentarja k 25. členu Vzorčne konvencije OECD je zdaj izrecno navedeno stališče večine držav članic OECD, da se postopek skupnega dogovora lahko uporabi za prilagoditve transfernih cen, tudi če v sporazumu ni določbe, ki bi bila primerljiva z drugim odstavkom 9. člena. Odstavek 12 tudi ugotavlja, da države članice OECD, ki se s tem mnenjem v praksi ne strinjajo, v večini primerov uporabljajo svojo notranjo zakonodajo za zmanjšanje dvojnega obdavčevanja dobrovernih podjetij.

4.34 Po drugem odstavku 9. člena lahko država pogodbenica izvede ustrezno prilagoditev tako, da ponovno izračuna obdavčljivi dobiček za povezano podjetje v tej državi in pri tem uporabi ustrezno popravljeno ceno ali pa da izračun pusti tak, kot je, in prizna povezanemu podjetju oprostitev za tisti del davka, ki ga je plačalo v tej državi in za katerega mu je država, ki je izvedla prilagoditev zaradi spremenjene transferne cene, zaračunala dodatni davek. Prva od opisanih metod je med državami članicami OECD veliko bolj običajna.

4.35 V odsotnosti odločitve arbitraže, do katere bi prišlo na podlagi arbitražnega postopka, ki je primerljiv s tistim, določenim po 5. odstavku 25. člena, ki določa ustrezne prilagoditve, ustrezne prilagoditve niso obvezne, s čimer se zrcali pravilo, da se od davčnih organov ne zahteva, da dosežejo dogovor po postopku skupnega dogovora. Po 2. odstavku 9. člena bi moral davčni organ izvesti ustrezno prilagoditev zgolj takrat, ko meni, da je primarna prilagoditev utemeljena tako načelno kot glede zneska Neobvezna narava ustreznih prilagoditev je potrebna zato, da davčna uprava ene države ni prisiljena sprejeti posledic samovoljne ali muhaste prilagoditve druge države. Prav tako je pomembno, da se ohranja davčna suverenost vsake države članice OECD.

4.36 Ko davčna uprava privoli, da bo izvedla ustrezno prilagoditev, je treba ugotoviti, ali je treba prilagoditev pripisati k letu, v katerem so bile izvedene povezane transakcije, ki so podlaga za prilagoditev, ali k nekemu drugemu letu, na primer letu, v katerem je določena primarna prilagoditev. To vprašanje je pogosto povezano tudi z vprašanjem upravičenosti davčnega zavezanca do obresti na preveč plačani davek v državi, ki je privolila v ustrezno prilagoditev (obravnavano v odstavkih 4.63-4.65). Primernejša je prva rešitev, ker se z njo doseže usklajevanje dohodka in odhodkov in ker bolje kaže na gospodarski položaj, kakršen bi bil, če bi se povezane transakcije izvedle med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji. Če pa je čas med letom, na katero se nanaša prilagoditev, in letom, v katerem jo je davčni zavezanec sprejel, ali letom končne sodne odločbe daljši, bi morala biti davčna uprava dovolj prožna, da bi privolila v ustrezne prilagoditve za leto sprejetja primarne prilagoditve ali odločbe o njej. Pri tem načinu je treba za njegovo izvedbo

uporabiti notranje pravo. Čeprav ta način običajno ni bolj priljubljen, bi lahko bilo ustrezno, če bi ga v izjemnih primerih uporabili kot primeren ukrep za lažjo izvedbo in v izogib časovnim omejitvam.

4.37 Ustrezne prilagoditve so lahko zelo učinkovito sredstvo za oprostitev dvojnega obdavčevanja, ki je posledica prilagoditve transfernih cen. Če je sprožen postopek skupnega dogovora, si države članice OECD na splošno v dobri veri prizadevajo doseči sporazum. S postopkom skupnega dogovora lahko davčne uprave rešujejo zadeve v prijateljskem dogovarjanju in jih s pogajanji uredijo v interesu vseh strank. Ta postopek tudi omogoča davčnim upravam, da upoštevajo druga vprašanja glede pravic obdavčevanja, kot na primer obdavčevanje pri viru.

4.38 Najmanj ena država članica OECD je vpeljala postopek, s katerim lahko zmanjša potrebo po primarni prilagoditvi, s tem da davčnemu zavezancu dovoli prijaviti za davčne namene transferno ceno, ki je po mnenju davčnega zavezanca primerljiva tržna cena za povezano transakcijo, čeprav se ta cena razlikuje od zneska, ki je dejansko zaračunan med povezanimi podjetji. Ta prilagoditev, ki je včasih imenovana nadomestna prilagoditev, se izvede pred oddajo davčne napovedi. Nadomestna prilagoditev lahko olajša davčnim zavezancem prijavljanje obdavčljivega dohodka v skladu z neodvisnim tržnim načelom, ker upošteva, da informacija o primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami v času, ko so povezana podjetja določala cene zanje, morda še ni bila na voljo. Zato bi bilo davčnemu zavezancu, da bi lahko vložil pravilno davčno napoved, dovoljeno izvesti nadomestno prilagoditev, s katero bi prijavil razliko med primerljivo tržno ceno in dejansko ceno, knjiženo v njegovih poslovnih knjigah in evidencah.

4.39 Vendar pa večina držav članic OECD ne priznava nadomestnih prilagoditev z utemeljitvijo, da mora davčna napoved izkazovati dejanske transakcije. Če so nadomestne prilagoditve dovoljene (ali zahtevane) v državi enega povezanega podjetja, niso pa dovoljene v državi drugega povezanega podjetja, lahko pride do dvojnega obdavčevanja, ker oprostitev za ustrezno prilagoditev ni izvedljiva, če ni bilo primarne prilagoditve. Za reševanje težav v zvezi z nadomestno prilagoditvijo je mogoče uporabiti postopek skupnega dogovora in pristojne organe oblasti se spodbuja, da po svojih najboljših močeh rešijo vsak primer, povezan z dvojno obdavčitvijo, do katerega lahko pride zaradi različnih pristopov posameznih držav do takšnih prilagoditev ob koncu leta.

C.3 Težave pri postopkih

4.40 Čeprav se z ustrezno prilagoditvijo in postopki skupnega dogovora lahko reši večina sporov o določanju transfernih cen, opozarjajo davčni zavezanci na hude težave. Ker so na primer vprašanja določanja transfernih cen zapletena, se davčni zavezanci bojijo, da v postopkih proti dvojnemu obdavčevanju morda

ni dovolj zaščitnih določb. Te težave v glavnem obravnava uvod k petemu odstavku 25. člena iz leta 2008 posodobljene različice Vzorčne konvencije OECD, ki uvaja mehanizem, ki davčnim zavezancem omogoča, da zaprosijo za arbitražo v primeru nerešenih zadev, ki so pristojnim organom oblasti preprečevale, da bi v obdobju dveh let dosegle skupen dogovor. Poleg tega se v Komentarju k 25. členu nahaja pozitivno naravnana razprava o uporabi poleg arbitraže dopolnilnega mehanizma za reševanje sporov, ki vključuje mediacije in odstopitev dejanskih sporov nepristranskim strokovnjakom.

4.41 Davčni zavezanci so izrazili tudi bojazen, da se njihove zadeve morda ne bodo reševale glede na vsebino teh zadev samih, ampak glede na uravnoteženost z izidi v drugih primerih. V reševanju zadev na področju skupnega dogovora se je vzpostavila naslednja dobra praksa: pristojni organ oblasti bi se moral udeležiti obravnave zadev z drugimi pristojnimi organi oblasti na načelen, pošten in objektiven način, pri čemer se o vsakem primeru odloča na podlagi vsebine zadeve in ne glede na uravnoteženost z izidi iz drugih primerov. V veljavnem obsegu so te smernice primerna osnova za oblikovanje načelnega pristopa. Podobno obstaja tudi bojazen, da bi lahko država, od katere je bila zahtevana ustrezna prilagoditev, izvedla povračilne ukrepe ali prilagoditev zaradi pobotanja. Davčne uprave nimajo namena izvajati povračilnih ukrepov; bojazen davčnih zavezancev je lahko posledica neustreznega obveščanja o tem. Davčne uprave bi morale zagotoviti, da se davčni zavezanci ne bi bali povračilnih ukrepov in da bi se vsak primer reševal izključno po vsebini in skladno z neodvisnim tržnim načelom. Davčnih zavezancev ne bi smeli odvračati od tega, da začnejo postopke skupnega dogovora, kadar je mogoče uporabiti 25. člen.

4.42 Tu so naštete najpomembnejše težave, ki so bile izražene v zvezi s postopkom skupnega dogovora in njegovim vplivom na ustrezne prilagoditve, v naslednjih odstavkih pa je obravnavana vsaka posebej. Težave so torej tele:

1. roki po notranjem pravu lahko onemogočijo ustrezne prilagoditve, če ti roki v ustreznih davčnih sporazumih niso odpravljeni;

2. postopki skupnega dogovora so lahko preveč dolgotrajni;

3. sodelovanje davčnega zavezanca je morda omejeno;

4. postopki niso javno objavljeni, da bi davčni zavezanci vedeli, kako jih lahko uporabijo; in

5. morda niso predvideni postopki za ustavitev izterjave neplačanih davkov ali nabiranja obresti, dokler ni sprejeta odločitev v postopku skupnega dogovora.

C.4 Priporočila za reševanje težav

C.4.1 Roki

4.43 Oprostitev po drugem odstavku 9. člena ni izvedljiva, če je potekel rok za ustrezne prilagoditve, predviden po meddržavnem sporazumu ali notranjem pravu. Drugi odstavek 9. člena ne določa, ali mora biti postavljen rok, po katerem naj ustreznih prilagoditev ne bi več izvajali. Nekaterim državam je ljubša rešitev brez določenega roka, tako da lahko ublažijo dvojno obdavčevanje. Druge države pa menijo, da rešitev brez določenega roka za upravne namene ni smotrna. Tako je oprostitev lahko odvisna od tega, ali veljavni meddržavni sporazum prevlada nad notranjepravnimi omejitvami, določa druge roke ali pa nima nobenega vpliva na roke po notranjem pravu.

4.44 Roki za dokončno določitev davčne obveznosti davčnega zavezanca so potrebni zaradi pravne gotovosti za davčne zavezance in davčne uprave. Pri določanju transfernih cen se lahko zgodi, da država zakonsko ne more izvesti ustreznih prilagoditev, če je potekel rok za dokončno določitev davčne obveznosti ustreznega povezanega podjetja. Zato je treba, da bi bilo dvojnega obdavčevanja čim manj, paziti, ali so roki določeni, in upoštevati, da so lahko v vsaki državi drugačni.

4.45 Drugi odstavek 25. člena Vzorčne konvencije OECD vključuje vprašanje roka in zahteva, da se doseženi dogovor izvaja ne glede na kakršne koli roke v notranjem pravu držav pogodbenic. Zato roki niso ovira za ustrezne prilagoditve, če dvostranski meddržavni sporazum vključuje tako določbo. Nekatere države pa svojih notranjepravnih rokov nočejo ali ne morejo ovreči na ta način in so dale k tej točki izrecne pridržke. Države članice OECD naj zato, če je le mogoče, podaljšajo svoje notranjepravne roke za izvajanje ustreznih prilagoditev, kadar so začeti postopki skupnega dogovora.

4.46 Če z dvostranskim meddržavnim sporazumom niso ovrženi notranjepravni roki za namene postopka skupnega dogovora, bi morale biti davčne uprave pripravljene začeti razpravo takoj po prejeti zahtevi davčnega zavezanca, še preden bi lahko potekli roki za izvedbo prilagoditve. Poleg tega naj države članice OECD prilagodijo svoje notranje pravo tako, da bi roki za določitev davčne obveznosti prenehali teči, dokler se razprave ne končajo.

4.47 Vprašanje roka bi lahko rešili tudi s pravili, ki urejajo primarne prilagoditve, in ne samo ustrezne prilagoditve. Težava z roki za ustrezne prilagoditve je včasih posledica dejstva, da je včasih šele čez nekaj let odmerjen izhodiščni davek za primarne prilagoditve za neko davčno leto. Zato nekatere države podpirajo predlog, da bi v dvostranske meddržavne sporazume

vključile določbo, ki bi prepovedovala izdajo odločbe o prvi odmeri davka po preteku določenega obdobja. Mnoge države pa temu ugovarjajo. Davčne uprave morda potrebujejo več časa za potrebne poizvedbe, na podlagi katerih lahko določijo velikost prilagoditve. Za mnoge davčne uprave bi bilo težko kar spregledati potrebo po prilagoditvi, ne glede na to, kdaj se pokaže, če jim seveda notranjepravni roki ne preprečijo izvedbe take prilagoditve. Čeprav na tej stopnji ni mogoče na splošno priporočiti roka za začetno odmero davka, naj davčne uprave te odmere davka opravijo v določenih rokih, brez podaljševanja. Če je zaradi zapletenosti primera ali pomanjkanja sodelovanja davčnega zavezanca potrebno podaljšanje, naj bi bilo to odobreno za najkrajši možni in točno določen rok. Če se notranjepravni rok lahko podaljša s soglasjem davčnega zavezanca, naj bi se podaljšal samo, če je soglasje davčnega zavezanca resnično prostovoljno. Davčni inšpektorji bi morali davčne zavezance že zgodaj v postopku seznaniti s svojim namenom, da bodo davek odmerili na podlagi čezmejnega določanja transfernih cen, tako da lahko davčni zavezanec, če se odloči, obvesti davčno upravo v drugi državi, ki jo to zadeva, da lahko ta začne proučevati zadevo v povezavi z morebitnim postopkom skupnega dogovora.

4.48 Upoštevati pa je treba tudi triletni rok, v katerem mora davčni zavezanec začeti postopek skupnega dogovora po 25. členu Vzorčne konvencije OECD. Ta triletni rok začne teči od dne prvega uradnega obvestila o sprožitvi postopka zaradi obdavčitve, ki ni v skladu z določili konvencije, kar je lahko dan, ko davčna uprava prvič uradno obvesti davčnega zavezanca o predlagani prilagoditvi, opisani kot ukrep prilagoditve ali kot postopek obdavčitve, ali predhodni datum, kot je obravnavano v odstavkih 21 – 24 Komentarja k 25. členu. Nekatere države menijo, da je triletni rok za uvedbo postopka prekratek, druge pa, da je predolg, in so dale pridržke k tej točki. Komentar k 25. členu opozarja, da je ta rok treba šteti za najkrajši rok, tako da se države pogodbenice v svojih dvostranskih sporazumih lahko prosto dogovorijo za daljše roke v interesu davčnih zavezancev.

4.49 Ob triletnem roku se zastavlja vprašanje o določitvi tega roka, kar obravnavajo odstavki 21 – 24 Komentarja k 25. členu. Zlasti 21. odstavek navaja, da je treba triletno časovno obdobje "razlagati na način, ki je za davčnega zavezanca najugodnejši". 22. odstavek vsebuje navodilo glede določitve datuma postopka obdavčitve. Odstavek 23 obravnava zadeve v zvezi s samoocenjevanjem. 24. odstavek pojasnjuje, da »ko pride zaradi obdavčevanja, ki ni v skladu s Konvencijo do več odločitev in ukrepov v obeh državah pogodbenicah, ta rok začne teči šele od prvega uradnega obvestila o zadnji odločitvi ali ukrepu«.

4.50 Da bi čim bolj zmanjšali možnost, da postopek skupnega dogovora zaradi rokov davčnega zavezanca ne bi razbremenil dvojnega obdavčevanja ali da ga ne bi preprečil, bi moralo biti davčnim zavezancem dovoljeno, da ta postopek uveljavijo. čim prej, to je takoj, ko se zdi, da bo prilagoditev

verjetna. Tako bi se posvetovanja lahko začela, še preden bila ena ali druga davčna uprava sprejela kake nepreklicne ukrepe, postopkovnih ovir pri doseganju za obe strani sprejemljivih sklepov pa bi bilo čim manj. Nekateri pristojni organi se morda ne bi želeli vključevati že tako zgodaj, ker se predlagana prilagoditev morda ne bo končala s končnim ukrepom ali ne bo niti sprožila zahtevka za ustrezno prilagoditev. Zato bi lahko prezgodnji začetek postopka medsebojnega dogovarjanja pomenil le nepotrebno delo.

4.51 Ne glede na to pa bi morali biti pristojni organi pripravljeni začeti razprave po postopku skupnega dogovora v zvezi z določanjem transfernih cen, čim bi bilo to združljivo z gospodarno izrabo njihovih virov.

C.4.2 Trajanje postopka skupnega dogovora

4.52 Ko se razprave po postopku skupnega dogovora začnejo, so postopki lahko še zelo dolgotrajni. Zaradi zapletenosti primerov transfernih cen se davčne uprave ne morejo vedno hitro odločiti. Zaradi oddaljenosti se težko pogosto sestajajo, dopisovanje pa je marsikdaj nezadovoljivo nadomestilo za neposredne razgovore. Težave se pojavljajo tudi zaradi razlik v jeziku, postopkih, pravnih in računovodskih sistemih, vse to pa lahko podaljšuje postopek dogovarjanja. Postopek je lahko daljši tudi, če davčni zavezanec zavlačuje predajo informacij, ki jih davčne uprave potrebujejo za popolno razumevanje vprašanja določanja transfernih cen. Vsekakor pa zamude niso pravilo in v praksi se posvetovanja pogosto končajo z rešitvijo problema v sorazmerno kratkem času.

4.53 Čas, ki je potreben za dokončanje postopka skupnega dogovora, je mogoče tudi skrajšati. Postopek se lahko pospeši z zmanjšanjem zahtevanih formalnosti za njegovo izvedbo. Pri tem so lahko koristni osebni stiki ali pogovori po telefonu, da se hitreje ugotovi, ali bi zaradi prilagoditev v eni državi lahko prišlo do težav v drugi državi. Taki stiki so sicer dragi, vendar se dolgoročno lahko izkažejo za stroškovno učinkovitejše kot zamudno uradno dopisovanje. V organizaciji OECD smo pripravili Priročnik za učinkovite postopke skupnega dogovora (Priročnik MEAMP), v katerem so opredeljeni primeri dobrih praks, in države spodbujamo, da jih uporabljajo zato, da izboljšajo učinkovitost postopkov skupnega dogovora.

4.54 Bolj bistveno pa je, da naj bi uvedba določila o arbitraži, podobnega tistemu iz 5. odstavka 25. člena, za reševanje zadev po dvoletnem obdobju znatno zmanjšati tveganje, da prihaja do dolgotrajnih postopkov skupnega dogovora.

C.4.3 Sodelovanje davčnega zavezanca

4.55 Prvi odstavek 25. člena Vzorčne konvencije OECD daje davčnim zavezancem pravico, da vložijo zahtevek za začetek postopka skupnega dogovora. V 34. odstavku komentarja k 25. členu pa je določeno, da se takih zahtevkov brez utemeljenega razloga ne sme zavrniti. Okoliščine, v katerih države lahko razmišljajo o zavrnitvi dostopa davčnega zavezanca do postopka skupnega dogovora, in primerni načini obravnavanja takšnih okoliščin so analizirani v odstavkih 26 – 29 Komentarja k 25. členu.

4.56 Čeprav ima davčni zavezanec pravico začeti postopek, pa nima nobene posebne pravice, da v njem sodeluje. Nekateri trdijo, da bi davčni zavezanec moral imeti tudi pravico, da je udeležen v postopku skupnega dogovora, in sicer vsaj pravico, da svoje stališče predstavi obema pristojnima organoma in da je obveščen o poteku razprav. S tem v zvezi je treba opozoriti, da je v praksi za izvedbo skupnega dogovora potrebno, da ga davčni zavezanec sprejme. Nekateri predstavniki davčnih zavezancev so predlagali, da bi davčni zavezanci morali imeti tudi pravico biti navzoči na neposrednih razgovorih med pristojnimi organi. Namen tega bi bil zagotoviti, da pristojni organi ne bi napačno razumeli dejstev in utemeljitev, ki so za zadevo davčnega zavezanca pomembni.

4.57 Postopek skupnega dogovora, ki je predviden v 25. členu Vzorčne konvencije OECD in sprejet v mnogih dvostranskih sporazumih, ni pravdni postopek. Udeležba davčnega zavezanca je v nekaterih primerih sicer lahko koristna za postopek, vendar o njej po svoji presoji odločajo pristojni organi.

4.58 Ne glede na vsebino dejanskih razprav med pristojnimi organi je za davčnega zavezanca bistveno, da pristojnim organom pravočasno preda vse informacije, ki so za zadevo pomembne. Davčne uprave imajo na voljo omejena sredstva in davčni zavezanci bi si morali po najboljših močeh prizadevati, da bi olajšali postopek. Poleg tega pa bi morale davčne uprave dati davčnim zavezancem priložnost, da jim predstavijo pomembna dejstva in utemeljitve in s tem, kolikor je le mogoče, zagotovijo, da o zadevi ni nobenih nesporazumov, saj je postopek skupnega dogovora v bistvu zasnovan kot sredstvo za zagotavljanje pomoči davčnemu zavezancu.

4.59 V praksi je ustaljeno, da dajejo davčne uprave mnogih držav članic OECD davčnim zavezancem take priložnosti, da jih obveščajo o poteku razprav in da jih med samim postopkom pogosto vprašajo, ali lahko sprejmejo poravnave, o kakršnih razmišljajo pristojni organi. Takšna praksa, ki je v večini držav že standardni postopek, bi morala biti čim širše uveljavljena. Prikazana je v Priročniku MEMAP, ki ga je pripravila organizacija OECD.

C4.4 Objava uporabnih postopkov

4.60 Davčnim zavezancem bi pomagalo, če bi pristojni organi pripravili in objavili svoja notranjepravna pravila ali postopke za uporabo postopka skupnega dogovora, tako da bi davčni zavezanci ta postopek bolje razumeli. Države članice OECD in številne nečlanice OECD so se dogovorile, da se napotitve k notranjepravnim pravilom ali postopkom vključi v redno posodobljenem dokumentu Prerez držav na področju reševanja sporov, ki je objavljen na spletnem mestu organizacije OECD. Priprava in objava takih pravil bi lahko koristila tudi davčnim upravam, zlasti če obstaja možnost, da bodo imele veliko ali vedno več zadev, pri katerih bo dogovarjanje z drugimi davčnimi upravami morda potrebno ali zaželeno, in jim tako morda ne bo treba odgovarjati na različna vprašanja ali pripravljati postopkov na novo za vsako zadevo posebej.

4.61 Pri objavljanju takih pravil in postopkov bi na primer lahko bilo jasno povedano, kako lahko davčni zavezanec predloži zadevo pristojnemu organu, ki začne razpravo s pristojnimi organi druge države. V objavi bi lahko bil naveden službeni naslov, na katerega je treba zadevo sporočiti, povedano bi bilo, na kateri stopnji bi bil pristojni organ pripravljen zadevo sprejeti, kakšne informacije so za pristojne organe pri obravnavanju zadeve potrebne ali koristne in tako naprej. Koristno bi bilo dati tudi napotke o politiki pristojnih organov glede vprašanj določanja transfernih cen in ustreznih prilagoditev. To možnost bi lahko enostransko proučili pristojni organi, in če bi se jim zdelo primerno, bi v svoji državi na primeren način objavili tudi opise svojih pravil in postopkov (pri tem pa seveda upoštevali zaupnost podatkov davčnega zavezanca).

4.62 Nobene potrebe ni, da bi se pristojni organi dogovorili o pravilih ali smernicah, ki urejajo ta postopek, ker ta pravila ali smernice veljajo omejeno samo za notranjepravna razmerja pristojnih organov z njihovimi davčnimi zavezanci. Pač pa naj bi pristojni organi redno sporočali taka enostranska pravila ali smernice pristojnim organom drugih držav, s katerimi izvajajo postopke skupnega dogovora.

C.4.5 Težave v zvezi z izterjavo neplačanih davkov in nabiranjem obresti

4.63 Postopek za dosego oprostitve dvojnega obdavčevanja z ustrezno prilagoditvijo se lahko zaplete zaradi vprašanj, povezanih z izterjavo neplačanih davkov in odmero obresti na premalo ali preveč plačani davek. Prva težava je, da je odmerjeni premalo plačani davek lahko izterjan, še preden je dokončan postopek ustrezne prilagoditve, ker ni notranjepravnih postopkov, ki bi dovoljevali, da bi bila izterjava začasno ustavljena. Tako se lahko zgodi, da mednarodna skupina podjetij plača dvakrat isti davek, preden je zadeva rešena. Ta težava pa se ne pojavlja samo v zvezi s postopkom skupnega dogovora, ampak tudi pri pritožbenih postopkih v državi. Zato se države, ki še nimajo postopkov za ustavitev izterjave, dokler teče postopek skupnega dogovora, poziva, naj jih sprejmejo, če je to dovoljeno po njihovem notranjem pravu, vendar pa ob tem obdržijo pravico, da zahtevajo varščino in se zavarujejo pred morebitnim neplačilom davčnega zavezanca. Glej odstavke 47-48 Komentarja k 25. členu 25.

4.64 Ne glede na to, ali je izterjava premalo plačanega davka ustavljena ali delno ustavljena, se lahko pojavijo še drugi zapleti. Zaradi dolgotrajnejše obdelave mnogih zadev pri določanju transfernih cen so obresti na premalo plačani davek ali, če je dovoljena ustrezna prilagoditev, na preveč plačani davek v drugi državi lahko enake ali celo večje od zneska samega davka. Davčne uprave bi se morale zavedati, da imajo nedosledna pravila o obrestih v dveh državah za posledico dodatne stroške za mednarodno skupino podjetij ali pa prinašajo mednarodni skupini podjetij korist (na primer če obresti, plačane v državi, ki izvede ustrezno prilagoditev, presegajo obresti v državi, ki izvede primarno prilagoditev), ki bi je ne mogla imeti, če bi bile povezane transakcije v osnovi izvedene po neodvisnem tržnem načelu, in to morajo upoštevati pri svojih postopkih skupnega dogovora.

4.65 Znesek obresti (ne glede na uporabljeno obrestno mero) je lahko še posebej odvisen od leta, kateremu država, ki izvede ustrezno prilagoditev, pripiše to ustrezno prilagoditev. Država, ki izvede ustrezno prilagoditev, se lahko odloči, da jo izvede v letu, v katerem je določena primarna prilagoditev, in v tem primeru bo verjetno treba plačati sorazmerno majhne obresti (ne glede na obrestno mero), država, ki izvede primarno prilagoditev, pa lahko zahteva obresti na premalo prijavljene in neizterjane davčne obveznosti od leta, v katerem so bile opravljene povezane transakcije (ne glede na to, da je obrestna mera lahko sorazmerno nizka). Vprašanje o tem, v katerem letu naj se izvede ustrezna prilagoditev, je obdelano v odstavku 4.36. Zato je lahko primerno, da se v nekaterih primerih pristojna organa dogovorita, da davčnemu zavezancu v zvezi s prilagoditvami ne bosta odmerila obresti ali da mu jih tudi ne bosta plačala, vendar se lahko zgodi, da to ni izvedljivo. če to ni

urejeno v posebni določbi ustreznega dvostranskega meddržavnega sporazuma. Na ta način bi se zmanjšala tudi administrativna zapletenost zadeve. Ker pa je obresti na premalo plačani davek in obresti na preplačilo davka mogoče pripisati različnim davčnim zavezancem v različnih državah, pri tem ni nobenega zagotovila, da bi bil dosežen gospodarsko pravičen učinek.

C.5 Sekundarne prilagoditve

4.66 Ustrezne prilagoditve niso samo prilagoditve, ki jih lahko sproži primarna prilagoditev transfernih cen. Primarne prilagoditve transfernih cen in njihove ustrezne prilagoditve spreminjajo razporeditev obdavčljivih dobičkov mednarodne skupine podjetij za davčne namene, vendar pa ne spreminjajo dejstva, da preveliki dobički, zaradi katerih se izvede prilagoditev, niso skladni s poslovnim izidom, kakršen bi bil, če bi bile povezane transakcije izvedene po neodvisnem tržnem načelu. Da bi dobiček dejansko razdelile skladno s primarno prilagoditvijo transfernih cen, nekatere države, potem ko predlagajo prilagoditev transfernih cen, po svojem notranjem pravu odmerijo davek po navidezni transakciji (sekundarni transakciji), pri čemer presežni dobiček iz primarne prilagoditve obravnavajo, kot da bi bil prenesen v neko drugo obliko, in ga ustrezno obdavčijo. Običajno imajo sekundarne transakcije obliko navideznih dividend, navideznih kapitalskih vložkov ali navideznih posojil. Država, ki na primer izvede primarno prilagoditev dohodka podružnice tuje matične družbe, lahko obravnava presežni dobiček v rokah tuje matične družbe, kot da bi bil nanjo prenesen kot dividenda, v tem primeru pa bi lahko uporabila obdavčevanje pri viru. Torej je morda odvisna družba plačala pretirano visoko transferno ceno tuji matični družbi zato, da so se izognili obdavčevanju pri viru. Zato je namen sekundarnih prilagoditev upoštevati razliko med ponovno določenimi obdavčljivimi dobički in prvotno knjiženimi dobički. Obdavčitev sekundarne transakcije pa je povod za sekundarno prilagoditev transfernih cen (sekundarna prilagoditev). Zato so lahko sekundarne prilagoditve sredstvo za preprečevanje izogibanju davku. Natančna oblika sekundarne transakcije in posledične sekundarne prilagoditve je odvisna od dejstev posamezne zadeve in od davčne zakonodaje države, ki uveljavlja sekundarno prilagoditev.

4.67 Drug primer za to, kako skuša davčna uprava uveljaviti sekundarno transakcijo, je lahko davčna uprava, ki izvede primarno prilagoditev in obravnava presežni dobiček kot navidezno posojilo enega povezanega podjetja drugemu povezanemu podjetju. V tem primeru bi se štelo, da nastane obveznost za vračilo posojila. Davčna uprava, ki izvede

primarno prilagoditev, lahko potem poskuša uporabiti neodvisno tržno načelo za to sekundarno transakcijo za pripis obrestne mere, kakršna bi veljala med nepovezanimi osebami. Na splošno bi bilo pri tem treba rešiti vprašanja obrestne mere, ki jo je treba uporabiti, za katero obdobje se računajo obresti, če sploh, in ali je treba obresti kapitalizirati. Rešitev z navideznim posojilom ima lahko posledice ne le za tisto leto, na katero se nanaša primarna prilagoditev, ampak tudi za naslednja leta, vse dokler davčna uprava, ki uveljavlja sekundarno prilagoditev, ne meni, da je bilo navidezno posojilo odplačano.

4.68 Posledica sekundarne prilagoditve je lahko dvojno obdavčevanje, če druga država ne zagotovi ustreznega dobropisa ali kake druge oblike oprostitve za dodatne davčne obveznosti, ki lahko izhajajo iz sekundarne prilagoditve. Če ima sekundarna prilagoditev obliko navidezne dividende, za obdavčevanje pri viru v takem primeru ne bo mogoča oprostitev, ker se to po notranjem pravu druge države ne bo štelo za prejem.

4.69 Komentar k drugemu odstavku 9. člena Vzorčne konvencije OECD ugotavlja, da ta člen ne obravnava sekundarnih prilagoditev in torej niti ne prepoveduje niti ne zahteva, da davčne uprave izvedejo sekundarne prilagoditve. V širšem smislu bi lahko rekli, da so sporazumi o dvojnem obdavčevanju namenjeni izogibanju dvojnemu obdavčevanju in preprečevanju davčnih utaj za davke od dohodka in kapitala. Mnoge države ne izvajajo sekundarnih prilagoditev zaradi take davčne prakse ali ker jim tega ne dovoljujejo njihove notranjepravne določbe. Nekatere države lahko tudi zavrnejo oprostitev za sekundarne prilagoditve drugih držav in dejansko jih po 9. členu tudi niso dolžne priznati.

4.70 Nekatere države zavračajo sekundarne prilagoditve zaradi težav, ki jih imajo z njimi v praksi. Če je na primer primarna prilagoditev izvedena med povezanima sestrskima družbama, lahko sekundarna prilagoditev vključuje hipotetično dividendo ene od teh družb po verigi navzgor do skupne matične družbe, ki ji potem sledijo navidezni kapitalski vložki po drugi verigi lastništva navzdol do druge družbe, ki je bila vključena v transakcijo. Ustvarjajo se lahko mnoge hipotetične transakcije, pri čemer se zastavlja vprašanje, ali bi bilo treba sprožiti davčne posledice tudi v drugih državah, poleg tistih, ki so bile vključene v transakcijo, za katero je bila izvedena primarna prilagoditev. Temu bi se lahko izognili, če bi bila sekundarna transakcija posojilo, ampak navidezna posojila se v večini držav v ta namen ne uporabljajo, poleg tega pa imajo tudi posojila svoje težave zaradi zaračunavanja obresti. Neprimerno bi bilo, če bi manjšinske delničarje, ki niso bili vključeni v povezane transakcije in torej niso prejeli presežka gotovine, lahko šteli za prejemnike navidezne dividende, pa čeprav bi lahko veljalo, da nesorazmerne dividende tako in tako niso v skladu z zahtevami veljavnega prava družb. Poleg tega lahko sekundarna prilagoditev zaradi medsebojnega učinkovanja domačega in tujih davčnih

sistemov bistveno zmanjša skupno davčno obremenitev mednarodne skupine podjetij.

4.71 Glede na vse te težave naj davčne uprave, kadar menijo, da so sekundarne prilagoditve potrebne, take prilagoditve oblikujejo tako, da bo možnost dvojnega obdavčevanja zaradi njih čim manjša, razen kadar je iz obnašanja davčnega zavezanca mogoče sklepati na prikrito dividendo, da bi se s tem izognil obdavčevanju pri viru. Poleg tega se državam priporoča, da pri oblikovanju ali spreminjanju svoje politike v zvezi s temi vprašanji upoštevajo omenjene težave.

4.72 Nekatere države, ki so sprejele sekundarne prilagoditve, dajejo davčnemu zavezancu, ki je prejel primarno prilagoditev, še eno izbirno možnost, s katero se lahko izogne sekundarni prilagoditvi, in sicer, da davčni zavezanec v mednarodni skupini podjetij, katere član je, doseže repatriiranje presežnega dobička, tako da lahko davčni zavezanec svoje knjigovodstvo uskladi s primarno prilagoditvijo. Repatriiranje je lahko izvedeno z vzpostavitvijo terjatve do kupca ali s prerazvrstitvijo drugih prenosov, kot je na primer izplačilo dividend, če gre za prilagoditev med matično in odvisno družbo, plačilo dodatne transferne cene (če je bila prvotna cena prenizka) ali vračilo dela transferne cene (če je bila prvotna cena previsoka).

4.73 Če repatriiranje vključuje prerazvrstitev izplačila dividend, bi bil znesek dividende (do zneska primarne prilagoditve) izključen iz kosmatega dohodka prejemnika (ker bi bil že upoštevan s primarno prilagoditvijo). Posledica tega bi bila, da bi prejemnik izgubil vsako morebitno olajšavo pri davkih (ali prednost oprostitve obdavčenja dividend v sistemu oprostitev) in možnost poračuna za obdavčevanje pri viru, če bi bil ta za dividende dovoljen.

4.74 Če repatriiranje vključuje vzpostavitev terjatve do kupca, bo postopno prilagojen dejanski denarni tok, čeprav notranje pravo omejuje čas, v katerem mora biti terjatev plačana. Ta način je enak uporabi navideznega posojila kot sekundarne transakcije za poračun presežnega dobička v rokah ene od strank v povezani transakciji. Nabiranje obresti na terjatev bi lahko imelo še svoje davčne posledice in to bi postopek še bolj zapletlo, odvisno od tega, kdaj začnejo teči obresti po notranjem pravu (kot je obravnavano v odstavku 4.67). Nekatere države so lahko pripravljene odpovedati se zaračunavanju obresti na te terjatve v okviru dogovora med pristojnimi organi.

4.75 Če je zahtevano repatriiranje, se pojavi vprašanje, kako naj se taka plačila ali taki dogovori knjižijo v poslovnih knjigah davčnega zavezanca, ki repatriira plačilo svojemu povezanemu podjetju, tako da bosta on in davčna uprava te države vedela, da je bilo repatriiranje izvedeno ali odrejeno. Dejansko evidentiranje repatriiranja v poslovnih knjigah podjetja, od katerega se repatriiranje zahteva, bo na koncu odvisno od oblike repatriiranja. Če na primer davčna uprava, ki izvede primarno prilagoditev, in davčni zavezanec, ki prejme dividendo, kot repatriiranje upoštevata prejem dividende, potem

takega dogovora morda niti ni treba posebej knjižiti v poslovnih knjigah povezanega podjetja, ki plača dividendo, saj tak dogovor ne vpliva na znesek ali lastnosti dividende v njegovih rokah. Na drugi strani pa morata pri vzpostavitvi terjatve davčni zavezanec, ki evidentira terjatev, in davčna uprava te države vedeti, da se terjatev nanaša na repatriiranje, tako da bodo vsa odplačila terjatev ali plačilo obresti na neporavnani saldo na kontu terjatev jasno prepoznana in obravnavana v skladu z notranjim pravom te države. Poleg tega se lahko pojavijo vprašanja v zvezi z dobički in izgubami zaradi tečajnih razlik.

4.76 Ker večina držav članic OECD za zdaj še nima veliko izkušenj z repatriiranjem, se priporoča, da se dogovori med davčnimi zavezanci in davčnimi upravami o možnem repatriiranju obravnavajo v postopkih skupnega dogovora, če je bil ta začet zaradi primarne prilagoditve.

D. Hkratni davčni pregledi

D.1 Opredelitev pojma in ozadje

4.77 Hkratni davčni pregled je oblika medsebojne pomoči, ki se uporablja v mnogih mednarodnih zadevah in omogoča dvema ali več državam sodelovati pri davčnih preiskavah. Hkratni davčni pregledi so zlasti lahko koristni, kadar je za davčno preiskavo ključna informacija iz neke tretje države, ker na splošno vodijo v hitrejšo in učinkovitejšo izmenjavo informacij. Doslej so se hkratni davčni pregledi določanja transfernih cen osredotočali na zadeve, pri katerih je bila prava narava transakcije zamegljena z vključevanjem davčnih oazo. Vsekakor velja, da je lahko vloga hkratnih pregledov v zapletenih in obsežnih zadevah določanja transfernih cen veliko širša, ker se z njimi lahko izboljša ustreznost podatkov udeleženih davčnih uprav za analize določanja transfernih cen. Nekateri celo menijo, da bi hkratni pregledi lahko pomagali zmanjšati možnosti za ekonomsko dvojno obdavčevanje, zmanjšati stroške davčnih zavezancev za izpolnjevanje predpisov in pospešiti reševanje zadev. Če se pri hkratnem pregledu na novo odmerja davek,bi si morali vpleteni državi prizadevati doseči izid, s katerim se izogneta dvojnemu obdavčevanju mednarodne skupine podjetij.

4.78 Hkratni davčni pregledi so opredeljeni v delu A Vzorčnega sporazuma OECD za izvajanje hkratnih davčnih pregledov (Vzorčni sporazum OECD). Po tem sporazumu pomeni hkratni davčni pregled dogovor med dvema ali več strankami, da vsaka na svojem območju hkrati in neodvisno pregleda davčne zadeve davčnega zavezanca ali zavezancev, pri katerih jih druži skupen ali povezan interes, in namen, da si izmenjajo vse pomembne informacije, ki jih na ta način dobijo. Ta oblika medsebojne pomoči ni mišljena kot nadomestilo za

postopek skupnega dogovora. Vsa izmenjava informacij, ki je posledica hkratnega davčnega pregleda. se med pristojnimi organi nadaljuje ob upoštevanju zaščitnih določb, ki so vgrajene v take izmenjave. Praktične informacije o hkratnih pregledih se nahajajo v ustreznem modulu Priročnika o izmenjavi informacij, ki jih je sprejel Odbor OECD za fiskalne zadeve 23. januarja 2006 (glej http://www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

4.79 Določbe, ki sledijo 26. členu Vzorčne konvencije OECD, dajejo sicer pravno podlago za izvajanje hkratnih pregledov, vendar pristojni organi pogosto sklepajo delovne dogovore, v katerih določijo cilje svojih programov za hkratne davčne preglede in praktične postopke, povezane s hkratnimi davčnimi pregledi in izmenjavo informacij. Ko je sklenjen tak dogovor o splošnih smernicah, po katerih je treba delati, in so bili izbrani posebni primeri, bodo davčni pregledovalci in inšpektorji vsake države ločeno opravili pregled na območju svoje davčne pristojnosti po svojem notranjem pravu in svoji upravni praksi.

D.2 Pravna podlaga za hkratne davčne preglede

4.80 Podlaga za hkratne davčne preglede je dana v določbi o izmenjavi informacij v 26. členu Vzorčne konvencije OECD. Ta člen določa sodelovanje med pristojnimi organi držav pogodbenic v obliki izmenjave informacij, potrebnih za izvajanje določb Sporazuma ali njihovega notranjega prava glede davkov, na katere se Sporazum nanaša. 26. člen in komentar k temu členu ne omejujeta možnosti pomoči le na tri metode izmenjave informacij. ki so omenjene v komentarju (izmenjave na zahtevo, izmenjave na lastno pobudo in samodejne izmenjave).

4.81 Hkratni davčni pregledi so lahko dovoljeni tudi mimo določb meddržavnih sporazumov o dvojnem obdavčevanju. Tako na primer 12. člen Nordijskega sporazuma o medsebojni pomoči v davčnih zadevah ureja izmenjavo informacij in pomoč pri pobiranju davkov med nordijskimi državami ter predvideva tudi možnost hkratnih davčnih pregledov. Ta sporazum daje splošne smernice za izbiranje posameznih primerov in izvajanje takih pregledov. Tudi v 8. členu skupnega Sporazuma Sveta Evrope in OECD o medsebojni upravni pomoči v davčnih zadevah je izrecno predvidena možnost hkratnih davčnih pregledov.

4.82 V vseh primerih je treba informacije, ki jih pridobi davčna uprava ene od držav, obravnavati kot tajne po notranjem pravu te države; uporabijo se lahko samo za nekatere davčne namene in razkrijejo samo nekaterim osebam in organom, ki so vključeni v posebej opredeljene davčne zadeve, ki jih ureja davčni sporazum ali sporazum o medsebojni pomoči. Prizadeti davčni zavezanci so običajno uradno obveščeni o tem, da so bili izbrani za hkratni pregled, in v nekaterih državah imajo tudi pravico biti obveščeni, kdaj nameravajo davčne uprave opraviti hkratni davčni pregled ali kdaj

bodo poslane informacije v skladu s 26. členom. V takih primerih bi moral pristojni organ svojega sogovornika v drugi državi obvestiti, da bo prišlo do takega razkritja.

D.3 Hkratni davčni pregledi in določanje transfernih cen

4.83 Pri izbiri primerov določanja transfernih cen za hkratne preglede so lahko večje ovire razlike med državami v rokih za izvajanje pregledovali odmero davkov ter različna davčna obdobja, ki se lahko pregledujejo. Te težave pa je mogoče omiliti z zgodnjo izmenjavo časovnega razporeda pregledov med ustreznimi pristojnimi organi, da se ugotovi, v katerih primerih se davčni pregledi časovno ujemajo, tako da se časovno uskladijo prihodnji pregledi. Čeprav se na prvi pogled zdi, da bi bila zgodnja izmenjava časovnega razporeda pregledov koristna, so nekatere države ugotovile, da so možnosti za to, da sopogodbenica meddržavnega sporazuma sprejme predlog, veliko boljše, če je zadeve mogoče celoviteje predstaviti in s tem upravičiti hkratni pregled.

4.84 Ko je primer za hkratni pregled izbran, je običajno, da se davčni inšpektorji sestanejo, naredijo načrt, uskladijo delo in nato skrbno spremljajo potek hkratnega davčnega pregleda. Zlasti v zapletenih primerih lahko potekajo sestanki zadevnih davčnih inšpektorjev s sodelovanjem davčnega zavezanca, da pojasnjuje dejstva. V državah, v katerih ima davčni zavezanec pravico, da se z njim posvetujejo, preden se informacija prenese drugi davčni upravi, je treba ta postopek izvajati v povezavi s hkratnim pregledom. V takem primeru bi morala ta davčna uprava vnaprej, še preden se hkratni pregled začne, obvestiti sopogodbenice meddržavnega sporazuma, da zanjo velja taka zahteva.

4.85 Hkratni davčni pregledi so lahko koristno orodje za določanje pravilne davčne obveznosti povezanih podjetij, kadar se na primer stroški delijo ali zaračunavajo in se dobiček razporeja med davčne zavezance v različnih državah ali kadar gre na splošno za vprašanja določanja transfernih cen. Hkratni davčni pregledi lahko olajšajo izmenjavo informacij o mednarodni poslovni praksi, zapletenih transakcijah, dogovorih o delitvi stroškov in metodi razdeljevanja dobička na posebnih področjih, kot so svetovna trgovina in inovativne finančne transakcije. Na ta način lahko davčne uprave bolje spoznajo vse dejavnosti mednarodnega podjetja in dobijo boljši vpogled vanje ter pridobijo tudi večje možnosti za primerjanje in preverjanje mednarodnih transakcij. Hkratni davčni pregledi lahko podpirajo tudi panožno izmenjavo informacij, kar služi boljšemu poznavanju obnašanja davčnega zavezanca, poslovne prakse in smeri razvoja v posamezni panogi ter drugih informacij, ki so lahko koristne tudi sicer, in ne samo za posebne pregledovane primere.

4.86 Eden od ciljev hkratnih davčnih pregledov je pospeševati izpolnjevanje predpisov pri določanju transfernih cen. Pridobivanje potrebnih informacij in ugotavljanje dejstev in okoliščin v zadevah, kot so pogoji določanja transfernih cen v povezanih transakcijah med povezanimi podjetji v dveh ali več državah, sta lahko za davčno upravo težavni nalogi, zlasti če davčni zavezanec v njeni državi ne sodeluje ali pravočasno ne priskrbi potrebnih informacij. Postopek hkratnega davčnega pregleda lahko davčnim upravam pomaga, da hitreje, učinkoviteje in gospodarneje ugotovijo dejansko stanje.

4.87 Ta postopek omogoča tudi zgodnje prepoznavanje morebitnih sporov pri določanju transfernih cen, s čimer se zelo zmanjša število pravdnih postopkov z davčnimi zavezanci. To bi se lahko zgodilo, kadar imajo sodelujoči davčni inšpektorji na podlagi informacij, pridobljenih med hkratnim davčnim pregledom, priložnost razpravljati o vseh razlikah v svojih mnenjih o pogojih določanja transfernih cen med povezanimi podjetji in lahko ta svoja nesoglasja uskladijo. Pri izvajanju takega postopka bi si morali davčni inšpektorji čim bolj prizadevati, da dosežejo soglasna stališča glede ugotavljanja in vrednotenja dejstev in okoliščin povezanih transakcij med povezanimi podjetji ter pri tem navedejo vsa nesoglasja glede vrednotenja dejstev in vse razlike pravnega obravnavanja pogojev določanja transfernih cen, ki obstajajo med povezanimi podjetji. Taka poročila bi lahko potem koristila pri poznejših postopkih skupnega dogovora in morda odpravila težave, ki jih povzroča dejstvo, da ena od držav pregleduje zadeve davčnega zavezanca veliko po tistem, ko je sopogodbenica meddržavnega sporazuma že dokončno obračunala davčne obveznosti obravnavanega povezanega podjetja. S takim prijemom bi na primer lahko zelo zmanjšali težave pri postopku skupnega dogovora zaradi pomanjkanja ustreznih informacij.

4.88 V nekaterih primerih lahko postopek hkratnega davčnega pregleda omogoči sodelujočim davčnim upravam, da se dogovorijo o pogojih določanja transfernih cen povezanih transakcij med povezanimi podjetji. Če je dosežen dogovor, se lahko ustrezne prilagoditve izvedejo že zelo zgodaj; s tem se je v veliki meri mogoče izogniti težavam z roki in ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju. Poleg tega se je mogoče izogniti tudi dolgotrajnim in dragim pravdnim postopkom, če je dogovor o določanju transfernih cen povezanih podjetij dosežen s soglasjem davčnih zavezancev.

4.89 Tudi če se davčni upravi med hkratnim davčnim pregledom ne moreta dogovoriti o določanju transfernih cen povezanih podjetij, Vzorčna konvencija OECD predvideva, da lahko vsako od povezanih podjetij predloži zahtevo za začetek postopka skupnega dogovora v izogib ekonomskemu dvojnemu obdavčevanju že prej, kot bi jo, če ne bi bilo hkratnega davčnega pregleda. V takem primeru se lahko s hkratnim davčnim pregledom pomembno skrajša čas od prilagoditve, ki jo je davčna uprava izvedla za davčne obveznosti davčnega zavezanca, do izvedbe postopka skupnega dogovora.

Poleg tega Vzorčni sporazum OECD predvideva, da lahko hkratni davčni pregledi olajšajo postopke skupnega dogovora, ker bodo davčne uprave lahko zbrale popolnejše dokaze dejanskega stanja za tiste davčne prilagoditve, za katere davčni zavezanec zahteva postopek skupnega dogovora. Na podlagi ugotovitve in ocene dejstev ter predlaganega davčnega obravnavanja vprašanj v zvezi z določanjem transfernih cen, kot so navedena v prej opisanih poročilih davčnih uprav, se lahko postopek skupnega dogovora v praksi izvede veliko bolje, pristojnim organom pa se omogoči, da se laže sporazumejo.

4.90 Korist hkratnih davčnih pregledov za povezana podjetja je lahko prihranek časa in sredstev zaradi usklajenih poizvedb vključenih davčnih uprav in nepodvajanje. Poleg tega lahko daje hkratno vključevanje dveh ali več davčnih uprav v pregled določanja transfernih cen med povezanimi podjetji mednarodnemu podjetju možnost, da se dejavneje vključi v reševanje vprašanj, ki se odpirajo, ko določa transferne cene. S predstavitvijo ustreznih dejstev in utemeljitev vsaki od sodelujočih davčnih uprav med hkratnim davčnim pregledom lahko povezana podjetja pomagajo preprečiti nesporazume in davčnim upravam olajšajo sočasno ugotavljanje in vrednotenje njihovih pogojev določanja transfernih cen. Tako si lahko povezana podjetja že zgodaj pridobijo gotovost pri določanju transfernih cen. (Glej odstavek 4.77.)

D.4 Priporočilo za uporabo hkratnih davčnih pregledov

4.91 Zaradi pogostejše uporabe hkratnih davčnih pregledov med državami članicami OECD se je Odbor za fiskalne zadeve odločil, da bi bilo koristno sestaviti Vzorčni sporazum OECD za tiste države, ki se lahko vključijo in se želijo vključiti v tovrstno sodelovanje. Svet OECD je 23. julija 1992 državam članicam priporočil, naj uporabljajo ta Vzorčni sporazum, ki določa smernice o pravnih in praktičnih vidikih te oblike sodelovanja.

4.92 Z vse večjo internacionalizacijo trgovine in poslovanja ter vedno večjo prepletenostjo transakcij mednarodnih podjetij postajajo vprašanja določanja transfernih cen vse pomembnejša. Hkratni davčni pregledi lahko omilijo težave, ki jih imajo davčni zavezanci in davčne uprave v zvezi z določa njem transfernih cen mednarodnih podjetij. Zato se pri pregledovanju zadev, povezanih z določanjem transfernih cen, priporoča pogostejša uporaba hkratnih davčnih pregledov, ki olajšujejo tudi izmenjavo informacij in izvajanje postopkov skupnega dogovora. Če se pri hkratnem pregledu ponovno odmerja davek, si morata obe vključeni državi prizadevati doseči izid, pri katerem ne pride do dvojnega obdavčevanja mednarodne skupine podjetij.

E. Varni pristani

E.1 Uvod

4.93 Uporaba neodvisnega tržnega načela je postopek, ki lahko vključuje ugotavljanje številnih dejstev in zahteva trezno presojo. Pomeni lahko negotovost in veliko administrativno obremenitev za davčne zavezance in davčne uprave, ki je lahko še večja zaradi zapleten osti zakonodaje in izpolnjevanja predpisov. Zaradi teh dejstev so začele države članice OECD razmišljati o tem, ali ne bi bila na področju določanja transfernih cen primerna ureditev varnega pristana.

E.2 Opredelitev pojma in zasnova varnega pristana

4.94 Težave pri uporabi neodvisnega tržnega načela bi lahko zmanjšali z zagotavljanjem okoliščin, v katerih bi se davčni zavezanci lahko ravnali po preprostih pravilih, po katerih bi davčne uprave posameznih držav samodejno sprejemale transferne cene. Take določbe bi se imenovale varni pristan ali varna oaza. Uradno bi bila v zvezi z obdavčevanjem varni pristan zakonska določba, ki bi se uporabljala za določeno vrsto davčnih zavezancev in bi upravičene davčne zavezance odvezovala nekaterih obveznosti, ki jih sicer nalaga davčna zakonodaja; nadomeščene bi bile z izjemnimi, navadno enostavnejšimi obveznostmi. V posebnem primeru določanja transfernih cen bi bile upravne zahteve varnega pristana lahko različne: od popolne oprostitve ciljnih davčnih zavezancev vsake obveznosti, da ravnajo v skladu z zakonodajo in predpisi te države za določanje transfernih cen, do obveznosti, da ravnajo v skladu z različnimi postopkovnimi pravili, ki so pogoj za uvrstitev v varni pristan. Ta pravila bi na primer lahko zahtevala, da davčni zavezanci določajo transferne cene ali izide poslovanja na nek poseben način, na primer z uporabo poenostavljene metode za določanje transfernih cen, ki jo določi davčna uprava, ali da izpolnjujejo posebne določbe o poročanju in vodenju evidenc za povezane transakcije. Tak način dela zahteva večje vključevanje davčne uprave, saj bo verjetno treba spremljati, kako davčni zavezanec izpolnjuje postopkovna pravila.

4.95 Varni pristan ima glede na okoliščine povezane transakcije davčnega zavezanca dve različici: nekatere transakcije so izključene s področja uporabe določbe o določanju transfernih cen (zlasti z določanjem pragov) ali pa so pravila, ki zanje veljajo, poenostavljena (na primer z določanjem razponov, v katerih morajo biti cene ali dobički). Davčne uprave morajo redno pregledovati ter po potrebi spreminjati in javno objavljati oba cilja varnega pristana. Varni pristani ne vključujejo postopkov, po katerih se davčna uprava in davčni zavezanec vnaprej sporazumeta o določanju transfernih cen povezanih transakcij (vnaprejšnji cenovni sporazumi), kar je

obravnavano v razdelku F tega poglavja. Razprava v tem razdelku se ne nanaša tudi na davčne določbe, katerih namen je preprečiti pretirano zadolženost v odvisni družbi v tujini (pravila tanke kapitalizacije); te bodo obdelane pozneje.

4.96 Določba o varnem pristanu odpira pomembna vprašanja o samovolji, ki bi se lahko pojavila pri določanju transfernih cen upravičenih davčnih zavezancev, možnostih davčnega načrtovanja in možnosti za dvojno obdavčevanje zaradi morebitne nezdružljivosti varnih pristanov z neodvisnim tržnim načelom.

E.3 Dejavniki, ki podpirajo uporabo varnih pristanov

4.97 Osnovni cilji varnih pristanov so: poenostavitev izpolnjevanja predpisov za upravičene davčne zavezance pri določanju primerljivih tržnih pogojev za povezane transakcije, zagotavljanje določeni skupini davčnih zavezancev, da bo davčna uprava brez nadaljnjega preverjanja sprejela zaračunano ali prejeto ceno v povezani transakciji, in oprostitev davčne uprave,da ni njena naloga, da take davčne zavezance še naprej pregleduje in inšpicira.

E.3.1 Olajšava zaradi upoštevanja predpisov

4.98 Uporaba neodvisnega tržnega načela lahko zahteva zbiranje in analiziranje podatkov, ki jih je morda težko pridobiti in/ali ovrednotiti. V nekaterih primerih je taka težavna naloga nesorazmerna z velikostjo družbe ali obsegom njenih povezanih transakcij.

4.99 Varni pristani bi lahko pomembno olajšali izpolnjevanje predpisov, če bi davčne zavezance oprostili takih določb. Varni pristani kot udoben mehanizem omogočajo večjo prožnost zlasti na tistih področjih, na katerih ni mogoče najti primerjav ali primerljivih tržnih cen. Na podlagi določb o varnem pristanu bi davčni zavezanci vnaprej vedeli, kakšen mora biti razpon cen ali stopenj dobička njihove družbe, da so lahko uvrščeni v varni pristan. Za izpolnjevanje takih pogojev bi bilo treba le uporabiti poenostavljeno metodo, pri kateri je glavno merilo dobičkonosnost in pri kateri davčnim zavezancem ne bi bilo treba iskati primerljivk, s tem pa bi prihranili čas in druge vire, ki bi jih sicer morali nameniti za določanje transfernih cen.

E.3.2 Gotovost

4.100 Druga prednost varnega pristana je gotovost, da bo davčna uprava sprejela transferne cene davčnega zavezanca. Davčni zavezanci, ki izpolnjujejo pogoje, bi imeli zagotovilo, da jim v zvezi z njihovimi transfernimi cenami ne bo določena davčna inšpekcija ali ponovna odmera

davka. Davčna uprava bi brez dodatnih skrbnih pregledov sprejela vsako ceno ali vsak poslovni izid, ki presega najnižji prag ali je v mejah vnaprej določenega razpona. V ta namen bi davčni zavezanci lahko dobili ustrezne parametre za transferno ceno ali poslovni izid, ki bi se zdela davčni upravi primerna. To bi na primer lahko bili posebni panožni dodatki ali kazalniki dobička.

E.3.3 Administrativna poenostavitev

4.101 Varni pristan bi za davčno upravo pomenil veliko administrativno poenostavitev. Potem ko bi bila ugotovljena upravičenost nekaterih davčnih zavezancev za varni pristan, bi bilo treba te davčne zavezance v zvezi s transfernimi cenami ali izidi povezanih transakcij le zelo malo pregledovati. Davčne uprave bi tako lahko več svojih virov razporedile na preglede drugih transakcij in davčnih zavezancev.

E.4 Težave z uporabo varnih pristanov

4.102 Razpoložljivost varnih pristanov za določeno skupino davčnih zavezancev pa bi imela vrsto negativnih posledic, ki jih morajo davčne uprave skrbno pretehtati glede na pričakovane koristi. Te težave izhajajo iz tehle dejstev:

1. uveljavitev varnega pristana v neki državi ne bi vplivala samo na izračune davka v tej državi, ampak tudi na izračune davka povezanih podjetij v drugih državah, in

2. težko je določiti zadovoljiva merila za natančno opredelitev varnih pristanov, zato bi se lahko pojavljale cene ali izidi poslovanja, ki ne bi bili skladni z neodvisnim tržnim načelom.

Te težave je mogoče proučiti iz različnih zornih kotov.

4.103 Po pravilih varnega pristana davčnim zavezancem morda ne bi bilo treba upoštevati neke posebne metode za določanje cen ali pa bi celo imeli metodo za določanje cen za davčne namene. Če bi varni pristan nalagal poenostavljeno metodo za določanje transfernih cen, ta zelo verjetno ne bi bila v vseh primerih najprimernejša metoda, ki bi jo bilo glede na dejstva in okoliščine davčnega zavezanca mogoče uporabiti po rednih predpisih za določanje transfernih cen. Varni pristan lahko na primer nalaga nujni najmanjši odstotek dobička po metodi na podlagi dobička, kadar bi davčni zavezanec lahko uporabil metodo primerljivih prostih cen ali kako drugo transakcijsko metodo.

4.104 Za tak pojav bi lahko trdili, da je neskladen z neodvisnim tržnim načelom, ki zahteva uporabo take metode določanja cen, ki je skladna s pogoji, za kakršne bi se v primerljivih okoliščinah dogovorile nepovezane stranke, vključene v primerljive transakcije na prostem trgu. Nekateri sektorji, v katerih so izdelki, osnovne dobrine ali storitve standardizirani in primerljive tržne cene javno objavljene, na primer naftna industrija in rudarstvo ter sektor finančnih storitev, bi varni pristan verjetno uporabljali veliko natančneje in zato z manjšim odmikom od neodvisnega tržnega načela. Pa celo v teh sektorjih gospodarstva je velika paleta poslovnih izidov, ki bi se v varni pristan lahko umestili tako, da bi bile davčne uprave zadovoljne. Če so primerljive tržne cene objavljene, bi to predvidoma lahko olajšalo uporabo transakcijskih metod, tako da bi morda varnega pristana sploh ne potrebovali.

4.105 Celo ob predpostavki, da je metoda določanja cen, predvidena za nek varni pristan, primerna glede na dejstva in okoliščine posameznega primera, bi bila pri uporabi varnega pristana natančnost poročanja o transfernih cenah

vendarle manjša. Ta slabost je vsebovana že v samem varnem pristanu, pri katerem se transferne cene ugotavljajo predvsem s sklicevanjem na standardne ciljne vrednosti, in ne po posameznih dejstvih in okoliščinah transakcije, kot je to pri neodvisnem tržnem načelu. Iz tega sledi, da cene ali izidi, ki zagotavljajo skladnost s standardnimi ciljnimi vrednostmi, niso vedno primerljive tržne cene ali primerljivi poslovni izidi.

4.106 Varni pristani so lahko dokaj neobjektivni, saj se le redko natančno prilagajajo spreminjajočim se dejstvom in okoliščinam, kar velja celo za podjetja v isti panogi ali dejavnosti. To neobjektivnost bi bilo zelo težko zmanjšati; zbiranje, primerjanje in analiziranje ter nenehno pregledovanje in popravljanje velikega števila informacij o cenah in njihovem oblikovanju bi zahtevalo veliko strokovnega dela. Zato je lahko pridobivanje ustreznih informacij za določitev in spremljanje parametrov varnega pristana za davčne uprave administrativna obremenitev, saj take informacije pogosto niso neposredno na razpolago in so morda dostopne le s poglobljenim poizvedovanjem o določanju transfernih cen. Obsežne raziskave, ki so torej potrebne za določitev parametrov varnega pristana, ki so dovolj natančni za uveljavljanje neodvisnega tržnega načela, torej ogrožajo enega od temeljnih ciljev varnega pristana, to je poenostavitev administrativnega dela.

E.4.1 Tveganje dvojnega obdavčevanja in težave pri postopku skupnega dogovora

4.107 S praktičnega stališča povzroča varni pristan največ skrbi zaradi svojega mednarodnega vpliva. Varni pristani bi lahko vplivali na strategijo oblikovanja cen v podjetjih. Cilji varnega pristana lahko napeljejo davčne zavezance, da spremenijo cene, ki bi jih sicer zaračunali povezanim strankam, da tako povečajo dobičke do ciljnih vrednosti in se s tem izognejo natančnejšemu davčnemu pregledu določanja transfernih cen. Zaskrbljenost zaradi možnega nadvrednotenja obdavčljivega dohodka v državi, ki zagotavlja varni pristan, je še večja, če ta država nalaga velike kazni za podvrednotenje davčne osnove ali neizpolnjevanje zahtev glede dokumentacije, kar je lahko še dodatna spodbuda davčnim zavezancem, da si zagotovijo, da so njihove transferne cene sprejete brez nadaljnjega pregledovanja.

4.108 Davčni zavezanci lahko tako zelo cenijo gotovost, ki jo daje varni pristan, da dvignejo cene, ki jih zaračunavajo povezanim podjetjem, samo zato, da se uvrstijo v varni pristan, pa čeprav so take transferne cene višje, kot bi bile primerljive tržne cene davčnega zavezanca ob upoštevanju njegovih posebnih okoliščin. V takem primeru bi varni pristan koristil davčni upravi, ki ga zagotavlja, saj bi njeni davčni zavezanci prijavljali več obdavčljivega dohodka. Na drug; strani pa bi bili zaradi varnega pristana kaznovani

povezana podjetja in njihove davčne uprave, saj bi bilo v njihovih državah prijavljenega manj dobička in obdavčljivega dohodka. Pojavil bi se problem pravilne razdelitve davčnih prihodkov med območji davčne pristojnosti posameznih držav.

4.109 V takih primerih davčna uprava prizadete države dejansko ne more sprejeti cen, ki so bile v državi varnega pristana zaračunane njenim davčnim zavezancem v transakcijah s povezanimi podjetji. Te cene se lahko razlikujejo od tistih, ki bi jih v prizadetih državah dobili z uporabo metod za določanje transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Po pričakovanju bi tuje davčne uprave spodbijale cene, ki izhajajo iz uporabe varnega pristana, kar bi za davčnega zavezanca spet pomenilo verjetnost dvojnega obdavčevanja.

4.110 Že na samem začetku bi lahko trdili, da možnost dvojnega obdavčevanja izniči cilje gotovosti in enostavnosti, ki jih je prvotno skušal doseči davčni zavezanec, ko se je odločal za varni pristan. Lahko pa davčni zavezanci menijo, da je zmerna velikost dvojne obdavčitve sprejemljiva cena, ki jo je treba plačati za oprostitev sicer nujnega upoštevanja zapletenih pravil za določanje transfernih cen.

4.111 Iz tega sledi, da dvojno obdavčevanje samo po sebi morda niti ni izločevalni dejavnik za varne pristane. Lahko bi trdili, da se mora davčni zavezanec pri izbiri varnega pristana sam odločiti, ali je možnost dvojnega obdavčevanja zanj sprejemljiva ali ne. Da pa bi zagotovili, da se davčni zavezanci tako odločajo prav na podlagi tega kompromisa, bi morala država, ki ponuja varni pristan, jasno povedati, ali bo skušala omiliti morebitno dvojno obdavčevanje, do katerega bi prišlo zaradi uporabe varnega pristana, ali ne. Ker daje varni pristan davčnim zavezancem posebno ugodnost, da se zaradi njegove uporabe izognejo vsem nadaljnjim pregledom ali inšpekcijam svojih transfernih cen, in glede na samo naravo varnih pristanov, pri katerih so cene ali izidi transakcije že po svoji zasnovi lahko samo približek tistim, ki bi jih dobili po neodvisnem tržnem načelu, je edino prav, da je davčni zavezanec, ki se odloči za varni pristan, pripravljen prevzeti tudi posledično mednarodno dvojno obdavčevanje, ker davčna uprava v drugi državi ne sprejme transfernih cen, prijavljenih po določbah varnega pristana. To bi pomenilo, da se davčni zavezanci, ki se odločijo za varni pristan, na splošno ne bi smeli pritožiti zaradi dvojnega obdavčevanja pri pristojnih organih, če bi bilo mednarodno dvojno obdavčevanje posledica uporabe varnega pristana. Oprostitev dvojnega obdavčevanja, ki ga je mogoče pripisati odločitvi davčnega zavezanca za varni pristan, bi lahko bila v drugi državi odobrena le, če bi davčni zavezanec lahko dokazal, da so cene, določene po zahtevah varnega pristana, skladne z neodvisnim tržnim načelom.

4.112 Če se je mednarodno podjetje odločilo za varni pristan v izbrani državi, pa bodo zapletene tudi prilagoditve transfernih cen tujih davčnih uprav, ker bo davčni zavezanec prilagoditvi verjetno ugovarjal, da bi preprečil dvojno obdavčevanje. Verjetnost. da postopki skupnega dogovora na splošno niso namenjeni zniževanju cen ali zmanjševanju izidov transakcije, določenih po sistemu varnega pristana, ima zato lahko škodljive posledice za davčno upravo v tuji državi.

4.113 Ob sprejetju sistema varnega pristana v neki državi bodo morale davčne uprave drugih držav verjetno proučiti politiko določanja transfernih cen vseh družb, ki so povezane s podjetji, ki so se odločila za varni pristan, da bodo poiskale vse primere možne nedoslednosti glede na neodvisno tržno načelo. Če tega ne bodo storile, bi lahko prišlo do prelivanja davčnih prihodkov iz teh držav v države, ki zagotavljajo varni pristan. To pa pomeni, da bi bila administrativna poenostavitev za davčno upravo države varnega pristana, dosežena na račun drugih držav, ki bi morale, da bi zavarovale svoje lastne davčne osnove, sistematično ugotavljati, ali so cene ali izidi, dovoljeni po sistemu varnega pristana, skladni s tistimi, ki bi jih dobile z upoštevanjem svojih pravil za določanje transfernih cen. Administrativna obremenitev, ki si jo prihranijo države, ki ponujajo varni pristan, bi se zato prevalila na druge države.

4.114 Možnost dvojnega obdavčevanja pa se ne pojavi le v primeru, če ena sama države sprejme varni pristan. Tudi če bi se več držav odločilo za varni pristan, bi se dvojnemu obdavčevanju ne izognili, če bi pri tem države sprejele nasprotujoče si prijeme in metode. Zelo verjetno se bodo parametri varnih pristanov dveh držav za določene dele gospodarstva razlikovali, ker bi državi želeli zaščititi svoje prihodke. Teoretično bi z mednarodnim usklajevanjem lahko dosegli tako stopnjo poenotenja sistemov posameznih držav, ki bi bila potrebna za preprečitev dvojnega obdavčevanja. Vendar je v praksi zelo malo verjetno, da bi dve državi lahko toliko uskladili svoja nasprotujoča si varna pristana, da bi odpravili dvojno obdavčevanje.

E.4.2 Odpiranje novih možnosti za davčno načrtovanje

4.115 Varni pristani bi davčnim zavezancem lahko dali tudi več možnosti davčnega načrtovanja. Za podjetja bi to lahko bila spodbuda. da spremenijo svoje transferne cene z namenom, da bi prenesla obdavčljivi dohodek v druge države. To bi podjetja lahko navajalo tudi k izogibanju davku, če bi za izkoriščanje določb varnega pristana sklepala umetne dogovore.

4.116 Če bi varni pristan temeljil na panožnem povprečju, bi za davčne zavezance obstajale možnosti davčnega načrtovanja z nadpovprečno dobičkonosnostjo. Stroškovno uspešna družba, ki prodaja po primerljivi tržni ceni, bi na primer

lahko zaslužila 15-odstotni dodatek na povezano prodajo. Za to družbo bi bila izbira varnega pristana, ki ji zagotavlja 10-odstotni dodatek, lahko spodbudna. Družba bi bila po določbah varnega pristana obdavčena za manjši dobiček ne glede na to, da bi bile transferne cene za njene povezane transakcije znatno nižje od primerljive tržne cene. To pa pomeni, da bi se obdavčljivi dohodek prelival iz države. Če bi se to velikokrat dogajalo, bi lahko pomenilo znatno izgubo prihodka za državo, ki ponuja varni pristan. Po sami zasnovi varnega pristana pa davčna uprava ne bi imela nobene možnosti nasprotovati takim primerom prelivanja dobička.

4.117 Posledica varnih pristanov je lahko tudi mednarodna premajhna obdavčitev dohodka, če se zaradi njih cene ali dobički ne približujejo takšnim, kakršni bi bili doseženi po neodvisnem tržnem načelu, in če dovoljujejo, da se obdavčljivi dohodek preliva v države z majhnimi davki ali v davčne oaze.

4.118 Vsaka država se mora sama odločiti, ali je z uveljavitvijo varnega pristana pripravljena sprejeti nekaj izgube lastne davčne osnove. Osnovno tehtanje pri tej politični odločitvi je tehtanje med obsegom in privlačnostjo varnega pristana za davčne zavezance na eni strani in delnim izpadom davčnega prihodka na drugi. Privlačnejši kot je varni pristan za davčnega zavezanca, več davčnih zavezancev se bo zanj odločilo, s tem pa se bo zmanjšala administrativna obremenitev davčne uprave. Na drugi strani pa je tudi res, da se bo v privlačnejšem varnem pristanu verjetno več davčnih prihodkov izgubilo zaradi premalo izkazanega dohodka. Vendar pa velikost stroškov takega kompromisa in koristi od njega niso pomembne, če se davčna uprava pri odmeri davka davčnemu zavezancu načelno ni pripravljena odpovedati svoji pravici odločanja po lastni presoji.

E.4.3 Vprašanja pravičnosti in enakosti

4.119 Končno pa se pri varnih pristanih postavljajo še vprašanja pravičnosti in enakosti. Z uvedbo varnega pristana bi oblikovali dve skupini pravil na področju določanja transfernih cen; ena bi zahtevala skladnost cen z neodvisnim tržnim načelom, druga pa skladnost z nekimi drugačnimi in poenostavljenimi pogoji. Ker bi bila nujno potrebna merila za razlikovanje davčnih zavezancev, upravičenih do varnega pristana, bi se podobni davčni zavezanci, ki so si morda na trgu tudi tekmeci, v nekih okoliščinah lahko znašli na drugi strani praga varnega pristana, kar bi pomenilo različno davčno obravnavanje podobnih davčnih zavezancev: enih, ki izpolnjujejo pravila varnega pristana in so zato oproščeni rednega izpolnjevanja predpisov, in drugih, ki morajo poslovati izključno v skladu z neodvisnim tržnim načelom (bodisi zato, ker podjetje dejansko posluje kot nepovezana oseba pod tržnimi pogoji, bodisi zato, ker zanj za določanje

transfernih cen velja zakonodaja, ki temelji na neodvisnem tržnem načelu). Ugodnejše davčno obravnavanje po sistemu varnega pristana za posebno skupino davčnih zavezancev bi lahko imelo za posledico diskriminacijo in izkrivljanje konkurence.

E.5 Priporočila za uporabo varnih pristanov

4.120 Iz predhodne analize izhaja, da bi varni pristani sicer lahko dosegali celo vrsto ciljev v zvezi z izpolnjevanjem predpisov pri upravnih rešitvah za določanje transfernih cen, da pa povzročajo tudi zelo pomembne težave. V nekih okoliščinah bi lahko škodljivo vplivali na odločitve o oblikovanju cen v podjetjih, ki se vključujejo v povezane transakcije. Negativen bi lahko bil tudi njihov vpliv na davčne prihodke države, ki ima varni pristan, in drugih držav, katerih povezana podjetja so udeležena v povezanih transakcijah z davčnimi zavezanci, ki so se odločili za varni pristan. Še pomembneje pa je, da varni pristani na splošno niso združljivi z uveljavljanjem transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Te slabosti je treba pretehtati glede na pričakovane koristi od varnih pristanov, torej pravno gotovost in enostavnost izpolnjevanja predpisov za davčnega zavezanca ter zmanjšanje administrativne obremenitve za davčno upravo.

4.121 Pri običajnem izvajanju davčne zakonodaje ni mogoče zajamčiti gotovosti za davčnega zavezanca, ker morajo davčne uprave ohraniti možnost, da pregledajo vsak vidik davčne prijave dohodka davčnega zavezanca, tudi področje določanja transfernih cen. Uvedba varnega pristana v bistvu pomeni, da se davčna uprava deloma odpove svoji pravici odločanja po lastni presoji v korist samodejnih pravil. Davčne uprave morda niso pripravljene iti tako daleč in se jim zdi bistveno, da ohranijo svojo možnost preverjanja točnosti prijavljene davčne obveznosti davčnega zavezanca in podlage zanjo. Enostavnost izpolnjevanja predpisov je lahko pogosto podrejena drugim ciljem davčne politike, kot so primerna in ustrezna dokumentacija in poročanje ter preprečevanje izogibanju davku.

4.122 Na drugi strani pa so davčne uprave lahko dokaj prožne pri izvajanju davčne zakonodaje. Po lastni izbiri lahko usmerijo več svojih virov v zadeve velikih davčnih zavezancev ali pomemben del povezanih transakcij in so strpnejše do manjših davčnih zavezancev. Čeprav prožnejša upravna praksa do manjših davčnih zavezancev ni nadomestilo za uradni varni pristan, pa davčne uprave z njim vendarle, sicer morda v nekoliko manjšem obsegu, lahko dosežejo iste cilje kot z varnim pristanom. Glede na vse te pomisleke posebni zakonski odmiki za skupine davčnih zavezancev pri določanju transfernih cen na splošno ne veljajo za priporočljive in zato uporaba varnih pristanov ni priporočena.

F. Vnaprejšnji cenovni sporazumi[1].

F.1 Opredelitev in zasnova vnaprejšnjih cenovnih sporazumov

4.123 Vnaprejšnji cenovni sporazum je dogovor, s katerim se pred izvedbo povezanih transakcij določijo primerna merila (na primer metoda, primerljivke in primerne prilagoditve zanje, pomembne predpostavke za prihodnje dogodke) za določanje transfernih cen za te transakcije v izbranem obdobju. Vnaprejšnji cenovni sporazum uradno začne davčni zavezanec in zanj so potrebna pogajanja med davčnim zavezancem, enim ali več povezanimi podjetji in eno ali več davčnimi upravami. Namen vnaprejšnjih cenovnih sporazumov je dopolniti ustaljene upravne in sodne mehanizme ter meddržavne sporazume za reševanje vprašanj z zvezi z določanjem transfernih cen. Verjetno so najbolj koristni takrat, kadar tradicionalni mehanizmi niso uspešni ali jih je težko uporabiti. Podrobne smernice za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora so bile sprejete Oktobra 1999 in so v obliki priloge priložene temu poglavju.

4.124 Eno od ključnih vprašanj glede zasnove vnaprejšnjih cenovnih sporazumov je, kako natančni so lahko pri predpisovanju določanja transfernih cen davčnega zavezanca za več let: ali je na primer v posameznem primeru mogoče opredeliti samo metodologijo določanja transfernih cen ali pa tudi podrobnejše izide. Na splošno velja, da je treba biti zelo pazljiv, če vnaprejšnji cenovni sporazum opredeljuje več kot samo metodologijo, način njene uporabe in pomembne predpostavke zanjo, ker se podrobnejši zaključki opirajo na napovedi prihodnjih dogodkov.

4.125 Zanesljivost kakršne koli napovedi, uporabljene v cenovnem sporazumu, je odvisna tako od same vrste napovedi kot tudi od pomembnih predpostavk, na katerih temelji. Tako na primer ne bi bilo utemeljeno trditi, da bo obrestna mera za kratkoročna posojila, kakršna bi bila dogovorjena med nepovezanimi osebami, za posojila med odvisnimi družbami skupine podjetij ostala 6-odstotna za prihodnja tri leta. Verodostojneje bi bilo napovedati, da bo obrestna mera LIBOR, povečan za določen odstotek. Napoved pa bi bila še zanesljivejša, če bi dodali primerno kritično predpostavko, vezano na boniteto družbe (na primer, da se bo dodatek na LIBOR spremenil, če se bo spremenila boniteta).

---

[5] Dodatne smernice za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora se nahajajo v Prilogi k IV. Poglavju.

4.126 Nadalje na primer ne bi bilo primerno podrobno določiti formule zarazdelitev dobička med povezanimi podjetji, če se pričakuje, da razporeditev funkcij med podjetji ne bo vedno enaka. Mogoče pa bi bilo predpisati formulo za razdelitev dobička, če bi bila v pomembnih predpostavkah jasno opredeljena vloga vsakega podjetja. V nekaterih primerih bi bilo morda celo mogoče utemeljeno napovedati primernost dejanskega razmerja v razdelitvi dobička, če bi bilo zagotovljenih dovolj predpostavk.

4.127 Pri odločanju o tem, kako natančen je lahko vnaprejšnji cenovni sporazum v posameznem primeru, bi se davčne uprave morale zavedati, da so napovedi o doseženih absolutnih dobičkih v prihodnosti najmanj verodostojne. Kot primerljivke je mogoče uporabiti kazalnike dobičkonosnosti neodvisnih podjetij, toda ti so pogosto nestanovitni in jih je težko napovedovati. Uporaba primernih pomembnih predpostavk in razponov lahko poveča zanesljivost napovedi. Vodilo so lahko tudi izkustveni podatki za posamezno panogo.

4.128 Skratka, zanesljivost napovedi je odvisna od dejstev in okoliščin vsakega primera posebej. Davčni zavezanci in davčne uprave morajo pri obravnavanju področja uporabe cenovnega sporazuma skrbno paziti na zanesljivost napovedi. Nezanesljive napovedi ne bi smele biti vključene v vnaprejšnje cenovne sporazume. Navadno je z veliko večjo zanesljivostjo mogoče opredeliti pomembne predpostavke ter napovedati primernost metode in njeno uporabo kot pa prihodnje poslovne izide (ceno ali dobiček).

4.129 Nekatere države omogočajo enostranske dogovore med davčno upravo in davčnim zavezancem v njuni državi brez vključevanja drugih prizadetih davčnih uprav. Toda vnaprejšnji enostranski cenovni sporazum lahko vpliva na davčne obveznosti povezanih podjetij v drugih državah. Če so dovoljeni vnaprejšnji enostranski cenovni sporazumi, bi morali biti pristojni organi drugih prizadetih držav čim prej obveščeni o postopku, da bi se lahko odločili, ali so pripravljeni in zmožni proučiti možnost sklenitve dvostranskega sporazuma po postopku skupnega dogovora. Kakorkoli pa, države ne bi smele v enostranski vnaprejšnji cenovni sporazum, ki ga lahko sklepajo z davčnim zavezancem, vključiti pogoj, da lahko davčni zavezanec odstopi od dostopa do postopka skupnega dogovora, če pride do spora o transfernih cenah, in če druga država izpostavi zahtevo za prilagoditev transferne cene za to transakcijo ali glede bistvene zadeve, ki je zajeta v tem enostranskem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu, pri čemer se spodbuja prvo državo, da premisli o primernosti ustrezne prilagoditve, in da enostranskega vnaprejšnjega cenovnega sporazuma ne presoja kot nepreklicno rešitev.

4.130 Zaradi težav z dvojnim obdavčevanjem večina držav raje sklepa vnaprejšnje dvostranske ali večstranske cenovne sporazume (to je dogovore med dvema ali več državami) in nekatere države dejansko ne dovolijo, da bi njihovi davčni zavezanci sklepali vnaprejšnje enostranske cenovne sporazume (to je dogovore med davčnim zavezancem in eno samo davčno upravo).

Dvostranski (ali večstranski) dogovori bodo veliko bolj verjetno zagotavljali zmanjšanje tveganja dvojnega obdavčevanja, pravičnejši bodo do vseh udeleženih davčnih uprav in davčnih zavezancev, prizadetim davčnim zavezancem pa bodo zagotavljali večjo gotovost. V nekaterih državah notranjepravne določbe ne dopuščajo, da bi davčne uprave sklepale zavezujoče dogovore neposredno z davčnimi zavezanci, tako da so lahko vnaprejšnji cenovni sporazumi sklenjeni s pristojnim organom sopogodbenice meddržavnega sporazuma samo po postopku skupnega dogovora. V obravnavanje cenovnih sporazumov v tem delu smernic zato niso vključeni enostranski sporazumi, razen kadar je posebej navedeno, da gre za vnaprejšnji enostranski cenovni sporazum.

4.131 Za davčne uprave so vnaprejšnji cenovni sporazumi lahko še posebej koristni pri vprašanjih razdelitve dobička ali pripisovanja dohodka, ki se pojavljajo v zvezi s trgovinskimi posli z vrednostnimi papirji in blagom na svetovnem trgu, pa tudi pri obravnavanju večstranskih dogovorov o delitvi stroškov. Zasnova vnaprejšnjih cenovnih sporazumov je torej lahko koristna tudi pri reševanju vprašanj, ki se postavljajo po 7. členu Vzorčne konvencije OECD v zvezi s težavami razdelitve dobička stalnim poslovnim enotam in podružnicam.

4.132 Vnaprejšnji cenovni sporazumi z enostranskimi vred se v marsičem razlikujejo od klasičnih obrazložitvenih odločb, ki jih nekatere davčne uprave izdajajo davčnim zavezancem. Vnaprejšnji cenovni sporazum na splošno ureja vsa dejanska vprašanja, klasične obrazložitvene odločbe pa se navadno omejujejo le na obravnavanje pravnih vprašanj na podlagi dejstev, ki jih je predstavil davčni zavezanec. Davčna uprava ne preverja dejstev, na podlagi katerih je bila zaprošena obrazložitvena odločba, pri vnaprejšnjem cenovnem sporazumu pa so navedena dejstva temeljito analizirana in preiskana. Poleg tega se vnaprejšnji cenovni sporazum običajno nanaša na več transakcij, na različne vrste transakcij, ki se redno izvajajo, ali na vse mednarodne transakcije davčnega zavezanca za določeno obdobje. Nasprotno pa je obrazložitvena odločba običajno zavezujoča samo za določeno transakcijo.

4.133 Sodelovanje povezanih podjetij je bistveno za uspešnost pogajanj o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu. Običajno se na primer od povezanih podjetij pričakuje, da bodo davčnim upravam predlagala metodologijo, ki je po njihovem mnenju najprimernejša glede na dejstva in okoliščine. Povezana podjetja naj bi predložila tudi dokumentacijo, s katero bi utemeljila svoj predlog in ki naj na primer vsebuje podatke v zvezi s panogo dejavnosti, trgi in državami, na katere naj bi se dogovor nanašal. Poleg tega lahko povezana podjetja povedo, katera nepovezana podjetja so z njimi primerljiva, ali so jim podobna po gospodarskih dejavnostih, ki jih izvajajo, in po pogojih za določanje transfernih cen, na primer po stroških in tveganjih, ki

jih imajo, in tako naprej, ter izdelajo analizo funkcij, kot je opisana v I. poglavju teh smernic.

4.134 Za vnaprejšnje cenovne sporazume je značilno, da lahko povezana podjetja sodelujejo v procesu sklepanja takih sporazumov s predstavitvijo svojega primera davčni upravi in pri pogajanjih z njo, pri čemer ji dajo na voljo potrebne informacije in se z njo dogovorijo o vseh vprašanjih določanja transfernih cen. S stališča povezanih podjetij je možnost, da so udeležena v procesu dogovarjanja, gotovo prednost v primerjavi s standardnim postopkom skupnega dogovora.

4.135 Na koncu postopka za vnaprejšnji cenovni sporazum bi morale davčne uprave povezanim podjetjem, ki so v njihovi pristojnosti, potrditi, da ne bodo prilagajale transfernih cen, dokler se bo davčni zavezanec držal določb sporazuma. Vnaprejšnji cenovni sporazum bi moral vsebovati tudi določbo (morda povezano z obsegom transakcije), ki bi predvidela možne spremembe ali razveljavitev sporazuma v prihodnjih letih, če bi se transakcije znatno spremenile ali če bi spremenjene gospodarske okoliščine, na katere podjetje ne more vplivati (na primer velike spremembe menjalnih tečajev), zelo močno vplivale na zanesljivost metodologije, tako do bi bilo to po mnenju neodvisnih podjetij pomembno za njihovo določanje transfernih cen.

4.136 Vnaprejšnji cenovni sporazum se lahko nanaša na vsa vprašanja določanja transfernih cen davčnega zavezanca (kar je nekaterim državam ljubše), lahko pa je davčnemu zavezancu dana možnost, do zaprosi za vnaprejšnji cenovni sporazum samo za izbrana povezana podjetja in transakcije v skupini. Vnaprejšnji cenovni sporazum bi se potem uporabljal za naslednja leta in naslednje transakcije, dejanski pogoji pa bi bili odvisni od panoge, izdelkov ali transakcij. Povezana podjetja lahko svojo prošnjo za dogovor omejijo no določeno število davčnih let. Vnaprejšnji cenovni sporazum lahko ponudi možnost uporabe dogovorjene metodologije za določanje transfernih cen tudi za reševanje podobnih vprašanj v zvezi z določanjem transfernih cen iz prejšnjih let, ki še niso zaključena. Vendar pa se morajo s tako uporabo dogovora strinjati davčna uprava, davčni zavezanec in, če je primerno, tudi sopogodbenica meddržavnega sporazuma.

4.137 Vsaka davčna uprava, ki je vključena v vnaprejšnji cenovni sporazum, bo seveda želela spremljati, kako njeni davčni zavezanci izpolnjujejo določbe vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. Na splošno se to izvaja no dva načina. Prvič, davčna uprava lahko zahteva, da davčni zavezanec, ki je sklenil vnaprejšnji cenovni sporazum, oddaja letna poročila, s katerimi dokazuje, da je izpolnjeval določbe in pogoje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma ter da se pomembne predpostavke niso spremenile. Drugič, davčna uprava lahko še naprej pregleduje davčnega zavezanca na svojih rednih davčnih pregledih, vendar brez ponovnega ocenjevanja metodologije. Namesto tega lahko davčna uprava omeji pregled določanja transfernih cen samo na preverjanje začetnih

podatkov, ki so bili pomembni za predlagano sklenitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma, in na ugotavljanje, ali je davčni zavezanec izpolnjeval določbe in pogoje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma ali ne. V zvezi z določanjem transfernih cen lahko davčna uprava pregleda tudi zanesljivost in točnost trditev in izjav davčnega zavezanca v vnaprejšnjem cenovnem sporazumu in letnih poročilih ter natančnost in doslednost uporabe določene metodologije. Za vse druge zadeve, ki niso povezane z vnaprejšnjim cenovnim sporazumom, pa velja običajna pristojnost davčne uprave za inšpiciranje.

4.138 Za vnaprejšnji cenovni sporazum bi morala veljati možnost razveljavitve, in to celo z veljavnostjo za nazaj, če pride med pogajanji za vnaprejšnji cenovni sporazum do goljufije ali nepravilnih informacij ali če davčni zavezanec ne izpolnjuje določb in pogojev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. Če je predlagana razveljavitev ali preklic vnaprejšnjega cenovnega sporazuma, mora davčna uprava, ki predlaga tak ukrep, uradno obvestiti druge davčne uprave o svoji nameri in razlogih za tak ukrep.

F.2 Možni načini oblikovanja zakonskih in upravnih predpisov za vnaprejšnje cenovne sporazume

4.139 Vnaprejšnje cenovne sporazume, v katere je vključen pristojni organ sopogodbenice meddržavnega sporazuma, bi bilo treba obravnavati v okviru postopka skupnega dogovora po 25. členu Vzorčne konvencije OECD, čeprav taki dogovori v njem niso izrecno omenjeni. Tretji odstavek tega člena določa, naj si pristojna organa prizadevata s skupnim dogovorom razrešiti kakršne koli težave ali dvome, ki izvirajo iz razlage ali uporabe Sporazuma. Čeprav v 32. odstavku komentarja piše, da se ta odstavek nanaša na splošne težave v zvezi s skupino davčnih zavezancev, pa posebej priznava, da se težave lahko pojavljajo tudi v zvezi s posameznimi primeri. Vnaprejšnji cenovni sporazumi se pogosto sklepajo takrat, kadar določanje transfernih cen za določeno skupino davčnih zavezancev zbuja dvome in povzroča težave. Tretji odstavek 25. člena tudi določa, do se lahko pristojna organa med seboj posvetujeta o odpravi dvojnega obdavčevanja v primerih, ki jih Sporazum ne obravnava. V to določbo spadajo vnaprejšnji dvostranski cenovni sporazumi, ker so med drugim namenjeni odpravi dvojnega obdavčevanja. Četudi Sporazum predvideva prilagoditve transfernih cen, ne določa za to nobenih posebnih metodologij ali postopkov, razen neodvisnega tržnega načela, kot je opredeljeno v 9. členu. Zato bi lahko veljalo, da so vnaprejšnji cenovni sporazumi dovoljeni po tretjem odstavku 25. člena, ker sicer posebni primeri določanja transfernih cen po vnaprejšnjem cenovnem sporazumu v Sporazumu niso predvideni. Tudi določba o izmenjavi informacij v 26. členu lahko olajša vnaprejšnje cenovne sporazume, saj predvideva sodelovanje med pristojnimi organi v obliki izmenjave informacij.

4.140 Davčne uprave bi se glede pooblastila za sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov lahko dodatno sklicevale tudi na svojo splošno pristojnost upravljanja davkov po notranjem pravu. V nekaterih državah lahko davčne uprave izdajajo davčnim zavezancem posebne upravne ali postopkovne smernice, v katerih sta opisana ustrezno davčno obravnavanje transakcij in primerna metodologija določanja cen. Kot je bilo že omenjeno, davčna zakonodaja nekaterih držav članic OECD vključuje določbe, ki davčnim zavezancem omogočajo pridobiti posebne obrazložitvene odločbe za različne namene. Čeprav to obrazložitvene odločbe niso bile zasnovane posebej za vnaprejšnje cenovne sporazume, so dovolj široke, da jih je mogoče uporabiti tudi zanje.

4. 141 Nekatere države v svojem notranjem pravu nimajo podlage za sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. Če davčni sporazum vsebuje določbo o postopku skupnega dogovora, podobno 25. členu Vzorčne konvencije OECD, pa bi pristojni organi na splošno smeli sklepati vnaprejšnje cenovne sporazume, de bi vprašanja določanja transfernih cen sicer verjetno vodila v dvojno obdavčevanje ali povzročala težave ali dvome glede razlage ali uporabe Sporazuma. Tak dogovor bi bil pravno zavezujoč za obe državi in bi ustvaril pravice za prizadete davčne zavezance. Če meddržavni sporazumi o dvojnem obdavčevanju prevladujejo nad notranjim pravom, potem dejstvo, da v notranjem pravu ni podlage za sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, ne bi preprečevalo uporabe vnaprejšnjih cenovnih sporazumov na podlagi postopka skupnega dogovora.

F.3 Prednosti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov

4.142 Program vnaprejšnjih cenovnih sporazumov lahko pomaga davčnim zavezancem, ker z večjo gotovostjo napoveduje davčno obravnavanje mednarodnih transakcij in s tem odpravlja negotovost. Če so izpolnjene pomembne predpostavke, lahko daje vnaprejšnji cenovni sporazum udeleženim davčnim zavezancem za določeno obdobje gotovost glade davčnega obravnavanja vprašanj določanja transfernih cen, ki so vključena v vnaprejšnji cenovni sporazum. V nekaterih primerih lahko vnaprejšnji cenovni sporazum zagotavlja tudi možnost, da se njegova veljavnost podaljša. Lahko je dana tudi možnost, da se po preteku veljavnosti vnaprejšnjega cenovnega sporazuma pristojne davčne uprave in davčni zavezanci začnejo ponovno pogajati o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu. Zaradi gotovosti, ki jo daje vnaprejšnji cenovni sporazum, lahko davčni zavezanci bolje napovedujejo svoje davčne obveznosti in s tem zagotavljajo ugodnejše davčno okolje za naložbe.

4.143 Vnaprejšnji cenovni sporazumi lahko dajejo davčnim upravam in davčnim zavezancem možnost, da se posvetujejo in sodelujejo v prijateljskem ozračju in okolju. Možnost razpravljanja o zapletenih

davčnih vprašanjih v ozračju, ki ni tako polno nasprotovanj kot med inšpekcijski mi pregledi določanja transfernih cen, lahko spodbuja prost pretok informacij med vsemi vpletenimi stranmi z namenom, da se pride do pravno pravilnega in v praksi izvedljivega izida. V okolju, ki ni prežeto z nasprotovanji, je mogoč tudi bolj objektiven pregled predloženih podatkov in informacij kot v okolju, kjer so odnosi bolj sovražni (na primer v pravdnih postopkih). Tesno sodelovanje in posvetovanja, ki se po programu vnaprejšnjega cenovnega sporazuma zahtevajo med davčnimi upravami, vodijo tudi do tesnejših stikov s sopogodbenicami meddržavnega sporazuma glede vprašanj določanja transfernih cen.

4.144 Vnaprejšnji cenovni sporazum lahko prepreči drage in zamudne preglede in pravdne postopke pri večjih težavah v zvezi z določanjem transfernih cen za davčne zavezance in davčne uprave. Ko je vnaprejšnji cenovni sporazum sklenjen, je morda za nadaljnje preglede davčnih prijav davčnega zavezanca potrebno nameniti manj virov, ker je o njem znanih več informacij. Še vedno pa bo morda težko spremljati uporabo dogovora. Sam postopek vnaprejšnjega cenovnega sporazuma lahko pomeni tudi prihranek časa za davčnega zavezanca in davčno upravo v primerjavi s časom, ki bi ga porabila za običajni davčni pregled, čeprav se lahko tudi zgodi, da v celoti ne bo čistega prihranka časa, na primer v državah, ki niso uvedle postopkov davčnega pregleda in v katerih obstoj vnaprejšnjega cenovnega sporazuma morda nima neposrednega vpliva na obseg virov davčne uprave, namenjenih za izpolnjevanje predpisov.

4.145 Vnaprejšnji dvostranski in večstranski cenovni sporazumi bistveno zmanjšajo ali celo odpravijo možnost pravnega ali ekonomskega dvojnega obdavčevanja ali neobdavčevanja, ker v njih sodelujejo vse prizadete države. Nasprotno pa vnaprejšnji enostranski cenovni sporazumi ne zagotavljajo zmanjšanja dvojnega obdavčevanja, ker lahko davčne uprave, ki jih zadevajo transakcije, na katere se nanaša vnaprejšnji cenovni sporazum, menijo, da sprejeta metodologija ne daje izida, ki bi bil skladen z neodvisnim tržnim načelom. Poleg tega lahko vnaprejšnji dvostranski in večstranski cenovni sporazumi pospešijo postopek skupnega dogovora, saj pomembno skrajšajo čas, potreben za sklenitev dogovora, ker se pristojni organi ukvarjajo s tekočimi podatki, in ne s podatki iz predhodnega leta, ki jih je morda težko in zamudno pridobiti.

4.146 Razkrivanje podatkov in informacijski vidiki programa vnaprejšnjih cenovnih sporazumov ter ozračje sodelovanja, v kakršnem navadno potekajo pogajanja o vnaprejšnjih dogovorih o določanju cen, lahko pomagajo davčnim upravam, da dobijo vpogled v zapletene mednarodne transakcije, ki jih izvajajo mednarodna podjetja. Program vnaprejšnjih cenovnih sporazumov lahko izboljša znanje in razumevanje zelo strokovnih in dejanskih okoliščin s področij, kot sta trgovanje na svetovnih trgih in s tem povezana davčna vprašanja. Z razvojem specialističnih veščin, ki se osredotočajo na posamezne

gospodarske panoge ali posebne vrste transakcij, se bodo davčne uprave usposobile za boljše storitve drugim davčnim zavezancem v podobnih okoliščinah. S programom vnaprejšnjih cenovnih sporazumov imajo davčne uprave ob dobrem sodelovanju dostop do koristnih panožnih podatkov in analiz metodologij za določanje cen.

F.4 Slabosti v zvezi z vnaprejšnjimi cenovnimi sporazumi

4.147 Vnaprejšnji enostranski cenovni sporazumi lahko pomenijo velike težave za davčne uprave in davčne zavezance. S stališča drugih davčnih uprav se težave pojavijo zato, ker se morda ne strinjajo s sklepni mi ugotovitvami vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. S stališča prizadetih povezanih podjetij se pojavi težava zaradi možnega učinka na obnašanje povezanih podjetij. Drugače kot vnaprejšnji dvostranski ali večstranski cenovni sporazumi uporaba vnaprejšnjih enostranskih cenovnih sporazumov morda niti ne bo povečala gotovosti prizadetega davčnega zavezanca niti zmanjšala ekonomskega ali pravnega dvojnega obdavčevanja za mednarodno skupino podjetij. Če davčni zavezanec sprejme dogovor, ki dodeljuje preveč dohodka državi, ki je sklenila vnaprejšnji cenovni sporazum, da bi se izognila dolgotrajnim in dragim poizvedbam za določanje transfernih cen ali prevelikim kaznim, se administrativna obremenitev prevali z države, ki je odobrila vnaprejšnji cenovni sporazum, na druge države. Davčni zavezanci ne bi smeli imeti občutka, da morajo skleniti vnaprejšnji cenovni sporazum iz teh razlogov.

4.148 Druga težava z vnaprejšnjim enostranskim cenovnim sporazumom je vprašanje ustrezne prilagoditve. Zaradi prožnosti cenovnega sporazuma lahko davčni zavezanec in z njim povezana stranka prilagodita svoje oblikovanje cen tako, da so v razponu dovoljenega oblikovanja cen po vnaprejšnjem cenovnem sporazumu. Pri vnaprejšnjem enostranskem cenovnem sporazumu je bistveno, da se ob tej prožnosti ohrani neodvisno tržno načelo, saj tuji pristojni organ verjetno ne bo dovolil ustrezne prilagoditve na podlagi vnaprejšnjega cenovnega sporazuma, ki po njegovem mnenju ne bi bila skladna z neodvisnim tržnim načelom.

4.149 Druga možna slabost se pokaže, če je vnaprejšnji cenovni sporazum vseboval nezanesljivo napoved o spreminjanju tržnih razmer brez ustrezne pomembne predpostavke, kot je bilo že pojasnjeno. Da bi se izognili tveganju dvojnega obdavčevanja, mora program vnaprejšnjega cenovnega sporazuma ostati prožen, ker v togem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu verjetno ne bodo zadovoljivo upoštevani primerljivi tržni pogoji, kakršni veljajo med nepovezanimi osebami.

4.150 Program vnaprejšnjih cenovnih sporazumov lahko na začetku obremenjuje razpoložljive vire za pregledovanje določanja transfernih cen, ker bodo morale davčne uprave na splošno preusmeriti vire, predvidene za

druge namene (na primer za davčne preglede, svetovanje, pravdne postopke in tako naprej), v program vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. Zahteve za več virov davčne uprave lahko postavljajo davčni zavezanci, ki želijo čim hitrejšo rešitev svojih vlog za vnaprejšnji cenovni sporazum ter pri tem mislijo samo na svoje poslovne cilje in roke, poleg tega pa program vnaprejšnjih cenovnih sporazumov usmerjajo zahteve poslovne skupnosti kot celote. Te zahteve se ne ujemajo nujno z načrtovanjem virov davčne uprave, saj ni lahko uspešno pripravljati vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in hkrati opravljati drugega enako pomembnega dela. Res pa je, da so ponovni pregledi vnaprejšnjih cenovnih sporazumov verjetno manj zamudni kot začetni postopki za vnaprejšnje cenovne sporazume. V postopku obnovitve dogovora se davčna uprava lahko osredotoči na posodobitev in prilagoditev dejanskih podatkov, poslovnih in ekonomskih meril ter izračunov. Pri dvostranskih dogovorih je treba pridobiti soglasje pristojnih organov obeh držav pogodbenic za obnovitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma za odpravo dvojnega obdavčevanja (ali neobdavčevanja).

4.151 Še ena možna slabost se lahko pojavi, kadar je ena davčna uprava sklenila več vnaprejšnjih dvostranskih cenovnih sporazumov, ki se nanašajo samo na nekatera povezana podjetja v mednarodni skupini podjetij. Obstaja lahko težnja, da se uskladi podlaga za sklepanje poznejših vnaprejšnjih cenovnih sporazumov na podoben način, kot so bili sklenjeni prejšnji dogovori, pri tem pa se ne upoštevajo dovolj pogoji poslovanja na drugih trgih. Zato je treba biti pazljiv pri razlaganju izidov prej sklenjenih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov kot reprezentativnih za vse trge.

4.152 Izražena je bila tudi skrb, da bo zaradi same narave vnaprejšnjega cenovnega sporazuma to postopek zanimiv le za davčne zavezance, ki so že doslej prostovoljno izpolnjevati predpise. Izkušnje v nekaterih državah so pokazale, da so davčni zavezanci, ki se zanimajo za vnaprejšnje cenovne sporazume, največkrat velika podjetja, ki so redno davčno pregledovana, pri čemer je vsekakor pregledovana tudi njihova metodologija oblikovanja cen. Razlika v opravljenem pregledu njihovega določanja transfernih cen bi bila torej bolj v času kot obsegu. Ni pa bilo dokazano, da bi vnaprejšnji cenovni sporazumi zanimali samo ali predvsem take davčne zavezance. Dejansko nekateri prvi znaki kažejo, da se pogosto zanimajo za uporabo vnaprejšnjega cenovnega sporazuma davčni zavezanci, ki so že imeli težave z davčno upravo glede določanja transfernih cen in ne želijo, da bi se to težave nadaljevale. Obstaja torej resna nevarnost, da bi se razpoložljivi inšpekcijski viri in izkušnje preusmerili v te davčne zavezance in bi bilo zato manj pregledov davčnih zavezancev, ki manj spoštujejo predpise, ter bi bili ti viri koristneje uporabljeni za zmanjšanje tveganja izpada davčnega prihodka. Skladna razporeditev virov za uveljavljanje izpolnjevanja predpisov je lahko še posebej težavna, ker je za program vnaprejšnjih cenovnih sporazumov navadno potrebno zelo izkušeno in

pogosto tudi specializirano osebje. Zahteve za vnaprejšnje cenovne sporazume so lahko strnjene na nekaterih področjih ali sektorjih, na primer na področju trgovanja po vsem svetu, in zato so lahko pretirano obremenjeni prav strokovnjaki, ki so jih davčne uprave že sicer razporedile na to področja delovanja. Davčne uprave potrebujejo čas za usposabljanje strokovnjakov za posebna področja, da bodo lahko izpolnjevale nepredvidljive zahteve davčnih zavezancev za vnaprejšnje cenovne sporazume na teh področjih.

4.153 Poleg vseh omenjenih pomislekov pa je še nekaj možnih pasti, ki so opisane v nadaljevanju in bi se lahko pojavile, če upravljanje programa vnaprejšnjih cenovnih sporazumov ne bi bilo ustrezno; davčne uprave, ki uporabljajo vnaprejšnje cenovne sporazume, bi si morale močno prizadevati, da bi se pri nadaljnjem razvoju prakse vnaprejšnjih cenovnih sporazumov odpravilo pojavljanje teh težav.

4.154 Za vnaprejšnji cenovni sporazum se na primer lahko zahtevajo podrobnejše informacije o panogi dejavnosti in davčnem zavezancu, kot bi se zahtevale pri pregledu določanja transfernih cen. Načeloma naj bi se to ne dogajalo in dokumentacija, zahtevana za vnaprejšnji cenovni sporazum, naj ne bi bila podrobnejša kot za davčni pregled; izjema je le dejstvo, da bo davčna uprava za vnaprejšnji cenovni sporazum potrebovala še podrobne napovedi in podatke o podlagi za te napovedi, kar morda ni osrednje vprašanje pri pregledovanju določanja transfernih cen, ki se osredotoča na že končane transakcije. Dejansko naj bi z vnaprejšnjimi cenovnimi sporazumi, kot je bilo že povedano, skušali omejiti dokumentacijo in jo bolj usmeriti v vprašanja, ki se nanašajo na poslovno prakso davčnega zavezanca. Davčne uprave morajo priznati, da:

a) so javno dostopne informacije o tekmecih in primerljivkah omejene,

b) vsi davčni zavezanci niso zmožni opraviti poglobljene tržne analize in

c) morda samo matične družbe vedo, kakšna je politika oblikovanja cen v skupini.

5.155 Še en morebitni pomislek pa je, da lahko vnaprejšnji cenovni sporazum omogoči davčni upravi temeljitejšo proučitev zadevne transakcije, kot bi bila glede na dejstva in okoliščine možna ob rednem pregledu določanja transfernih cen. Davčni zavezanec mora priskrbeti podrobne informacije o svojem določanju transfernih cen ter izpolniti vse druge zahteve za preverjanje in potrditev svojega izpolnjevanja določb in pogojev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. Ob tem pa davčni zavezanec ni zaščiten pred običajnimi in rutinskimi pregledi davčne uprave za druge zadeve. Vnaprejšnji cenovni sporazum torej ne varuje davčnega zavezanca pred pregledi njegovih dejavnosti v zvezi z določanjem transfernih cen. Davčni zavezanec bo morda še vedno moral dokazati, da je v dobri veri izpolnjeval določbe in pogoje vnaprejšnjih cenovnih

sporazumov, da njegove pomembne trditve in izjave v vnaprejšnjem cenovnem sporazumu še vedno veljajo, da so bili merodajni podatki, uporabljeni pri metodologiji, pravilni, da pomembne predpostavke, ki so bile podlaga za vnaprejšnji cenovni sporazum, še vedno veljajo in se dosledno uporabljajo ter da se tudi metodologija dosledno uporablja. Davčne uprave bi si morale zato prizadevati, da bi zagotovile, da postopki za vnaprejšnji cenovni sporazum ne bi bili po nepotrebnem težavni in da od davčnih zavezancev ne bi zahtevali več, kot je nujno potrebno glede na področje uporabe vnaprejšnjega cenovnega sporazuma.

4.156 Do težav bi lahko tudi prišlo, če bi davčne uprave zlorabile informacije, pridobljene po vnaprejšnjih cenovnih sporazumih, za svoje davčno pregledovanje. Če davčni zavezanec odstopi od zahteve za vnaprejšnji cenovni sporazum ali če se davčnemu zavezancu njegova uporaba po proučitvi vseh dejstev zavrne, se ne smejo nobene informacije, ki niso znana dejstva in jih je dal davčni zavezanec v zvezi s svojo zahtevo za vnaprejšnji cenovni sporazum, kot so ponudbe za poravnave, utemeljitve, mnenja in sodbe, obravnavati kot pomembne za davčni pregled. Poleg tega davčna uprava pri odločanju, ali bo začela pregledovati tega davčnega zavezanca ali ne, ne sme upoštevati dejstva, da je davčni zavezanec neuspešno zaprosil za vnaprejšnji cenovni sporazum.

4.157 Davčne uprave bi morale zagotoviti tudi tajnost poslovnih skrivnosti ter drugih občutljivih informacij in dokumentacije, ki so jim bile predložene v postopku vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. Za to bi morale uporabljati notranjepravna pravila o razkrivanju podatkov. V vnaprejšnjem dvostranskem cenovnem sporazumu bi se morale uporabljati zahteve varovanja tajnosti, ki veljajo za sopogodbenici meddržavnega sporazuma, pri čemer je treba preprečiti javno razkritje zaupnih podatkov.

4.158 Programa vnaprejšnjih cenovnih sporazumov ne morejo uporabljati vsi davčni zavezanci, ker je postopek lahko drag in zamuden ter si ga mali davčni zavezanci na splošno ne morejo privoščiti. To je še posebej res, če so v postopek vključeni neodvisni strokovnjaki. Vnaprejšnji cenovni sporazumi lahko zato pomagajo predvsem pri reševanju razsežnih primerov določanja transfernih cen. Poleg tega lahko tudi vključevanje razpoložljivih virov davčne uprave v program vnaprejšnjih cenovnih sporazumov omejuje število zahtevkov, ki jih davčna uprava obdela. Pri ocenjevanju vnaprejšnjih cenovnih sporazumov lahko davčne uprave zmanjšajo te težave tako, da zagotovijo, da je povpraševanje usklajeno z obsegom mednarodnih transakcij.

F.5 Priporočila

F.5.1 Splošno

4.159 Ker je bila izvirna različica smernic objavljena leta 1995, je pomembno število držav že pridobilo izkušnje z vnaprejšnjimi cenovnimi sporazumi. Države, ki imajo nekaj izkušenj, so doslej videti zadovoljne, tako da je mogoče pričakovati, da se bodo v primernih okoliščinah izkušnje z vnaprejšnjimi cenovnimi sporazumi še povečevale. Uspeh programov vnaprejšnjih cenovnih sporazumov bo odvisen od tega, kako skrbno bo na podlagi pomembnih predpostavk določena ustrezna stopnja specifičnosti teh dogovorov, kako dobro bo program upravljan in ali bodo uvedene ustrezne zaščitne določbe, da se preprečijo vse opisane pasti, ter od prožnosti in odprtosti strank, ki se bodo vključevale v ta proces.

4.160 Še vedno ostaja nekaj vprašanj glede oblike in obsega vnaprejšnjih cenovnih sporazumov, za njihovo popolno rešitev pa so potrebni precejšnje izkušnje in dogovor med državami članicami; tako je na primer vprašanje vnaprejšnjih enostranskih cenovnih sporazumov. Odbor za finančne zadeve namerava skrbno spremljati razširjeno uporabo vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in spodbujati doslednost v praksi med tistimi državami, ki se bodo zanje odločile.

F.5.2 Vsebina dogovora

4.161 Ob proučevanju področja uporabe vnaprejšnjih cenovnih sporazumov morajo davčni zavezanci in davčne uprave posvetiti posebno pozornost zanesljivosti kakršnih koli napovedi, tako da bodo nezanesljive napovedi izločene. Na splošno velja, da je treba posebej paziti, če vnaprejšnji cenovni sporazum presega vprašanja metodologije, njene uporabe in pomembnih predpostavk. Glej odstavke 4.123-4.128.

F.5.3 Enostranski ali dvostranski (mnogostranski) dogovori

4.162 Če je le mogoče, naj se vnaprejšnji cenovni sporazumi sklepajo dvostransko ali večstransko med pristojnimi organi po postopku skupnega dogovora ustreznega meddržavnega sporazuma. Vnaprejšnji dvostranski cenovni sporazum je manj tvegan za davčne zavezance, ki čutijo, da so prisiljeni skleniti vnaprejšnji cenovni sporazum ali pa sprejeti dogovor o upoštevanju neodvisnega tržnega načela, da bi se izognili dragim in dolgotrajnim davčnim pregledom in morebitnim kaznim. Vnaprejšnji dvostranski cenovni sporazum tudi pomembno zmanjšuje možnost, da bi se

dobički lahko popolnoma izognili obdavčevanju ali da bi bili dvojno obdavčeni. Še več: sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora je edina oblika, ki jo lahko sprejme davčna uprava, ki po notranjepravni zakonodaji sicer ne more sklepati zavezujočih dogovorov neposredno z davčnimi zavezanci.

F.5.4 Enakopraven dostop do vnaprejšnjih cenovnih sporazumov za vse davčne zavezance

4.163 Kot je bilo povedano, lahko sama narava postopkov za sklenitev vnaprejšnjih cenovnih sporazumov dejansko omejuje njihovo dostopnost za velike davčne zavezance. Omejevanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov za velike davčne zavezance lahko sproži vprašanje enakosti in enovitosti, saj davčni zavezanci v enakih razmerah ne bi smeli biti različno obravnavani. Te težave lahko omili prožno razporejanje virov za izvajanje davčnih pregledov. Davčne uprave bodo morda morale razmisliti tudi o možnosti, da bi se odločile za poenostavljen dostop do teh dogovorov za male davčne zavezance. Davčne uprave bi morale poskrbeti tudi za to, da bi prilagodili obseg svojih poizvedb pri ocenjevanju vnaprejšnjih cenovnih sporazumov obsegu mednarodnih transakcij, na katere se nanašajo.

F.5.5 Priprava delovnih sporazumov med pristojnimi organi in izboljšani postopki

4.164 Med državami, ki uporabljajo vnaprejšnje cenovne sporazume, bi večja enotnost v praksi sklepanja vnaprejšnjih cenovnih sporazumov lahko koristila davčnim upravam in davčnim zavezancem. Zato bi davčne uprave teh držav morda želele razmisliti o delovnih sporazumih s pristojnimi organi za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. V teh sporazumih bi bili določeni splošne smernice in dogovori za sklepanje skupnih dogovorov, če je davčni zavezanec zaprosil za vnaprejšnji cenovni sporazum, ki vključuje tudi vprašanja določanja transfernih cen.

4.165 Poleg tega bi morali biti vnaprejšnji dvostranski cenovni sporazumi s sopogodbenicami meddržavnega sporazuma skladni z nekaterimi zahtevami. Na primer: enaka potrebna in ustrezna informacija bi morala biti hkrati na razpolago vsaki davčni upravi, dogovorjena metodologija pa bi morala biti v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

G. Arbitraža

4.166 Ker trgovanje in naložbe vedno bolj dobivajo mednarodne razsežnosti, postajajo davčni spori, ki včasih izhajajo iz teh dejavnosti, prav tako vedno bolj mednarodni. Spori se namreč ne nanašajo več samo na nasprotja med davčnim zavezancem in njegovo davčno upravo, ampak tudi na nesoglasja med samimi davčnimi upravami. V mnogih takih okoliščinah je mednarodna skupina podjetij predvsem zainteresirani udeleženec, prave prizadete strani v sporu pa so vlade vpletenih držav. Čeprav so se težave na področju dvojnega obdavčevanja včasih reševale s pomočjo postopka skupnega dogovora, oprostitev davka ni zajamčena, če se davčni upravi po opravljenih posvetovanjih sami ne moreta sporazumeti, in če ni nobenega mehanizma, kakršno je določilo o arbitraži, podobno tistemu iz 5. odstavka 25. člena, ki bi omogočal možnost rešitve. Vendar pa, ko posamezna davčna mednarodna pogodba vsebuje klavzulo o arbitraži, podobno tisti iz petega odstavka 25. člena, ta razširitev postopka skupnega dogovora še vedno omogoča rešitev zadeve, in sicer s predložitvijo enega ali več bistvenih vprašanj, o katerih se pristojni organi oblasti ne morejo sporazumeti, arbitraži.

4.167 V letu 2008 posodobljeni različici Vzorčne konvencije OECD je bil 25. člen dopolnjen z novim, petim odstavkom, ki določa, da v primerih, ko se pristojni organi oblasti ne morejo sporazumeti v obdobju dveh let, se bodo nerešene zadeve na prošnjo osebe, ki je predstavila zadevo, rešile s postopkom arbitraže. Ta razširitev postopka skupnega dogovora zagotavlja, da ko pristojni organi oblasti ne morejo doseči dogovora v zvezi z enim ali več bistvenih vprašanj, ki preprečujejo rešitev zadeve, je rešitev tega primera še vedno mogoča in sicer s predložitvijo teh vprašanj arbitraži. Po petem odstavku 25. člena je arbitraža sestavni del postopka skupnega dogovora in ne predstavlja alternativno pot za reševanje sporov iz mednarodnih davčnih pogodb med državami. Odstavki 63 – 68 Komentarja k 25 členu prinašajo smernice glede faze v postopku skupnega dogovora, ki se nanaša na arbitražo.

4.168 Obstoj določila o arbitraži, podobnega tistemu iz petega odstavka 25. člena v posamezni dvostranski mednarodni pogodbi bi moral voditi k temu, da bi bil sam postopek skupnega dogovora bolj učinkovit celo v primerih, ko napotitev k arbitraži ni potrebna. Že sam obstoj te možnosti bi moral spodbuditi večjo uporabo postopka skupnega dogovora, saj bodo tako države kot davčni zavezanci že na začetku vedeli, da bosta čas in napor, vložena v postopek skupnega dogovora, najverjetneje obrodila uspešne rezultate. Poleg tega bo to spodbuda za države, da zagotovijo, da se postopek skupnega dogovora izvaja učinkovito, da se prepreči potrebo po naknadnih dopolnilnih postopkih.

V. poglavje

Dokumentacija

A. Uvod

5.1 To poglavje vsebuje splošna navodila, ki jih morajo upoštevati davčni organi pri pripravi pravil in/ali postopkov o dokumentaciji, ki jo je treba pridobiti od davčnih zavezancev v zvezi s poizvedbami o določanju transfernih cen. Davčnim zavezancem daje tudi navodila pri iskanju dokumentacije, ki bi jim najbolje pomagala dokazati, da njihove povezane transakcije ustrezajo neodvisnemu tržnemu načelu, ter s tem reševati vprašanja določanja transfernih cen in olajšati davčne preglede.

5.2 Na obveznosti v zvezi z dokumentacijo lahko vplivajo pravila, ki v posamezni državi urejajo dokazno breme. V večini držav je dokazno breme na davčni upravi. Zato davčnemu zavezancu v takih primerih ni treba dokazovati pravilnosti svojih transfernih cen, razen če davčna uprava ne prikaže *prima facies*, da cene niso bile oblikovane skladno z neodvisnim tržnim načelom. Namen razprave o dokumentaciji v tem poglavju ni nalagati davčnim zavezancem večjega bremena, kot ga zahtevajo notranjepravni predpisi njihove države. Opozoriti je treba, da lahko davčna uprava, celo če je dokazno breme na njej, od davčnega zavezanca še vedno zahteva razumno predložitev dokumentacije o njegovem določanju transfernih cen, ker brez ustreznih informacij ne bi mogla pravilno proučiti zadeve. Če davčni zavezanec ne priskrbi ustrezne dokumentacije, se v nekaterih državah dokazno breme dejansko lahko celo prenese na nasprotno stran, in sicer na podlagi ovrgljive domneve v korist prilagoditve, ki jo je predlagala davčna uprava. Vsekakor je zelo pomembno, da si davčna uprava in davčni zavezanec ne glede na to, na kom je dokazno breme, prizadevata v dobri veri dokazati, da je njuno določanje transfernih cen skladno z neodvisnim tržnim načelom. Če je dokazno breme na davčnem zavezancu, to ne bi smelo vplivati na obnašanje davčne uprave pri pregledovanju zadeve. Niti davčni organi niti davčni zavezanci ne bi smeli

nikoli izkoristiti dokaznega bremena kot opravičilo za neutemeljene ali nepreverljive trditve o določanju transfernih cen.

B. Navodila o pravilih in postopkih dokumentiranja

5.3 Vsak davčni zavezanec bi si moral prizadevati, da transferne cene za davčne namene določi v skladu z neodvisnim tržnim načelom na podlagi informacij, ki so mu ob določanju teh cen lahko na voljo. Tako bi moral davčni zavezanec, preden določi svoje cene, vedno proučiti, ali so njegove transferne cene primerne za davčne namene. Prav bi na primer bilo, da bi davčni zavezanec ugotovil, ali so na razpolago primerljivi podatki iz transakcij med nepovezanimi osebami. Od davčnega zavezanca bi lahko tudi pričakovali, da na podlagi razpoložljivih informacij prouči, ali so se spremenili pogoji, ki jih je uporabljal pri določanju transfernih cen v prejšnjih letih, če želi enake pogoje uporabiti tudi za določanje transfernih cen za tekoče leto.

5.4 Ugotavljanje davčnega zavezanca, ali določa transferne cene primerno za davčne namene, bi moralo biti v skladu z enakimi načeli preudarnega poslovanja, kot veljajo za njegovo ocenjevanje podobno zahtevnih in pomembnih poslovnih odločitev. Smotrno bi bilo pričakovati, da bo davčni zavezanec zaradi ravnanja po takih načelih pripravil ali vsaj navedel pisno gradivo, s katerim bi lahko dokumentiral svoja prizadevanja za ravnanje v skladu z neodvisnim tržnim načelom; v tem gradivu bi bile tudi informacije, na podlagi katerih je oblikoval svoje transferne cene, dejavniki, ki jih je pri tem upošteval, in izbrana metoda. Davčni organi bi upravičeno lahko pričakovali, da davčni zavezanci pri določanju svojih transfernih cen za posamezno poslovno dejavnost ob upoštevanju narave te dejavnosti in določanja transfernih cen pripravijo ali pridobijo tako gradivo in ga tudi shranijo, tako da ga, če je potrebno, ob davčnem pregledu lahko predložijo. Tako ravnanje bi davčnim zavezancem pomagalo pri vlaganju pravilne davčne napovedi. Vedeti pa je treba, da ob samem oblikovanju cen ali vlaganju davčne napovedi davčnim zavezancem ni treba istočasno predložiti take dokumentacije ali je pripraviti za pregled, ki ga opravi davčni organ. Dokumentacija, ki bi jo bilo primerno zahtevati ob oddaji davčne napovedi, je opisana v odstavku 5.15.

5.5 Ker je za potrebe davčnega organa dovolj, če je potrebna dokumentacija predložena med pregledom, ki ga izvaja davčni organ, če slednja to zahteva, je hramba dokumentacije lahko prepuščena presoji davčnega zavezanca. Davčni zavezanec se na primer lahko odloči, da hrani ustrezno dokumentacijo v obliki neobdelanih izvirnikov ali v pregledno urejeni mapi in v katerem koli jeziku, dokler je ni treba predložiti davčni upravi. Pač pa mora davčni zavezanec izpolniti razumne zahteve za prevod dokumentacije, ki jo da na razpolago davčnemu organu.

5.6 Pri proučevanju, ali so transferne cene določene primerno za davčne namene, bo ob uporabi načel preudarnega poslovanja verjetno potrebno, da davčni zavezanec pripravi ali navede pisno gradivo, ki ga sicer, če se zadeva ne bi davčno proučevala, ne bi pripravil ali navedel; tako gradivo vključuje tudi dokumentacijo iz povezanih podjetij v tujini. Ko davčni organ zahteva predložitev take dokumentacije, mora zelo paziti, da svoje potrebe po dokumentaciji uskladi s stroški in administrativno obremenitvijo davčnega zavezanca za njeno pripravo ali pridobitev. Od davčnega zavezanca na primer ne bi smela pričakovati, da si bo naložil prevelike stroške in si preveč prizadeval za pridobitev dokumentacije od povezanih podjetij iz tujine ter se lotil obsežnega iskanja primerljivih podatkov iz transakcij med nepovezanimi osebami , če je ob upoštevanju načel teh smernic utemeljeno prepričan, da primerljivih podatkov ni ali da bi bili stroški z njihovim iskanjem v primerjavi s spornimi zneski nesorazmerno veliki. Davčni organi bi morali tudi priznati, da lahko za pridobitev takih informacij uporabijo člene o izmenjavi informacij v dvostranskih sporazumih o preprečevanju dvojnega obdavčevanja, če lahko pričakujejo, da jih bodo dobile hitro in učinkovito.

5.7 Ker pa je dokumentacija, ki jo je utemeljeno mogoče uporabiti ali se nanjo zanesti pri določanju transfernih cen za davčne namene po neodvisnem tržnem načelu, deloma lahko pripravljena ali pridobljena samo za davčne namene, je razumno pričakovati, da jo je davčni zavezanec pripravil ali pridobil le, če je nujno potrebna za ustrezno oceno, ali so bile transferne cene določene po neodvisnem tržnem načelu, in če jo je pridobil ali pripravil brez nesorazmerno velikih stroškov. Od davčnega zavezanca ne bi smeli pričakovati, da pripravi ali pridobi več dokumentacije, kot je nujno potrebno za oceno, ali je ravnal v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

5.8 V skladu s to smernico davčni zavezanci torej niso obvezani hraniti dokumentacije, ki je bila pripravljena ali na katero se sklicujejo v zvezi s transakcijami, izvedenimi v letih, za katera je prilagoditev zastarala in je potekel razumni rok za hranjenje tovrstne dokumentacije v skladu s splošno veljavnim notranjim pravom. Poleg tega davčni organi praviloma ne bi smeli zahtevati dokumentacije, ki se nanaša na ta leta, tudi če je še shranjena. Včasih pa je taka dokumentacija vendarle lahko pomembna za poizvedovanje o določanju transfernih cen za poznejša leta in ne zastara, na primer ko davčni zavezanci prostovoljno hranijo take evidence v zvezi z dolgoročnimi pogodbami ali zato, da ugotavljajo, ali so za naslednje leto izpolnjeni standardi primerljivosti za uporabo izbrane metode za določanje transfernih cen. Davčni organi bi se morali zavedati težav z iskanjem dokumentacije za pretekla leta in take zahteve omejiti samo na zadeve, pri katerih imajo v zvezi s transakcijo pod drobnogledom utemeljene razloge za pregled take dokumentacije.

5. 9 Poleg tega bi morale davčni organi omejiti zahteve po dokumentaciji, ki je postala razpoložljiva šele po izvedeni transakciji pod drobnogledom, samo na tisto, ki utemeljeno verjetno vsebuje ustrezne informacije po načelih za uporabo večletnih podatkov iz III. poglavja, ali informacije o dejstvih, ki so obstajala v času določanja transfernih cen. Pri proučevanju ustreznosti dokumentacije bi moral davčna organ upoštevati, v kakšnem obsegu je bila taka informacija lahko na razpolago davčnemu zavezancu takrat, ko je določal svoje transferne cene.

5.10 Davčni organi tudi ne bi smeli zahtevati, da davčni zavezanci predložijo dokumentacijo, ki je dejansko nimajo v rokah ali pod nadzorom ali jim kako drugače ni dostopna, na primer informacije, ki jih ni mogoče zakonito pridobiti ali davčnemu zavezancu dejansko niso dosegljive, ker so to zaupne informacije njegovega tekmeca na trgu ali ker niso objavljene in jih ni mogoče dobiti z običajnim povpraševanjem ali kot podatke o trgu.

5.11 V mnogih primerih so informacije o povezanih podjetjih v tujini bistvene za preglede določanja transferih cen. Vendar je zbiranje takih informacij za davčnega zavezanca lahko povezano s težavami, ki jih pri pripravi lastne dokumentacije nima. Če je davčni zavezanec odvisna družba tujega povezanega podjetja ali ima v njem le manjšinski delež, bo informacije verjetno težko pridobil, ker nima nadzora nad povezanim podjetjem. Vsekakor so računovodski standardi in zakonski predpisi za dokumentacijo (skupaj z roki za njeno pripravo in oddajo) v vsaki državi drugačni. Dokumentacija, ki jo zahteva davčni zavezanec, morda ni take vrste, kot naj bi jo imelo povezano podjetje v tujini po tam veljavnih načelih preudarnega poslovanja, tako da je za prevod in predložitev dokumentacije včasih potrebno precej časa in tudi stroški niso majhni. Vse te pomisleke je treba upoštevati pri določanju obveznosti davčnega zavezanca za predložitev dokumentacije.

5.12 Zahtevanih informacij morda niti ni potrebno razširiti na vsa povezana podjetja, ki so bila vključena v pregledovane povezane transakcije. Pri določanju transferne cene za distributerja, ki opravlja le nekatere funkcije, bi bilo na primer morda primerno pridobiti le informacije o teh funkcijah, in zahtev ne razširjati še na druge člane mednarodne skupine podjetij.

5.13 Davčni organi bi morali pazljivo zagotoviti, da ne bi prišlo do javnega razkritja poslovnih skrivnosti, znanstvenih tajnosti ali drugih zaupnih podatkov. Zato bi morali take informacije zahtevati po preudarku in le če se lahko obvežejo, da bodo informacije kot zaupne varovale pred drugimi strankami, razen če se njihovo razkritje zahteva v sodnih postopkih ali za odločitve sodišč. Tudi pri takih sodnih postopkih in odločitvah si je treba čim bolj prizadevati za ohranitev tajnosti.

5. 14 Davčni zavezanci bi se morali zavedati, da bo moral davčni organ ne glede na omejitve glede zahtevane dokumentacije oceniti, ali so bile

transferne cene oblikovane po neodvisnem tržnem načelu ali ne, in to tudi, če so razpoložljive informacije nepopolne. Zato mora davčni zavezanec upoštevati, da lahko z ustreznim hranjenjem in prostovoljno predložitvijo dokumentacije prepričljivejše dokaže svoj način določanja transfernih cen. To velja tudi za sorazmerno enostavne ali za zapletene in obsežne zadeve; bolj kot je zadeva zapletena in neobičajna, večja je pomembnost dokumentacije.

5.15 Davčni organi bi morali omejiti obseg informacij, zahtevanih ob oddaji davčne napovedi. Takrat za pregled določanja transfernih cen ni predvidena še nobena transakcija. Bilo bi preveč obremenjujoče, če bi že na tej stopnji zahtevali podrobnejšo dokumentacijo o vseh čezmejnih transakcijah med povezanimi podjetji in o vseh podjetjih, ki so vključena v te transakcije. Zato ne bi bilo smotrno zahtevati, da davčni zavezanec skupaj z davčno napovedjo predloži dokumentacijo, s katero bi izrecno dokazoval primernost oblikovanja vseh transfernih cen. To bi lahko oviralo mednarodno trgovino in tuje naložbe. Vsaka zahteva po dokumentaciji ob predaji davčne napovedi bi morala biti omejena samo na zahtevo, da davčni zavezanec priskrbi zadostne informacije, na podlagi katerih lahko davčni organ približno ugotovi, pri katerih davčnih zavezancih je potreben nadaljnji pregled.

C. Koristne informacije za določanje transfernih cen

5.16 Informacije, ki so primerne za posamezne poizvedbe o določanju transfernih cen, so odvisne od dejstev in okoliščin primera. Zato nikakor ni mogoče kar na splošno določiti natančnega obsega in vrste informacij, ki bi jih davčni organ lahko utemeljeno zahteval in bi jih davčni zavezanec moral predložiti ob davčnem pregledu. Nekatere značilnosti pa so vendarle skupne vsem poizvedbam o določanju transfernih cen:
nanašajo se na informacije o davčnem zavezancu, povezanih podjetjih, vrsti transakcije in podlagi za določanje cen v transakciji. V tem sklopu so opisane informacije, ki bi lahko bile pomembne glede na konkretne okoliščine, tako da je prikazano, katere vrste informacij bi v večini primerov lahko olajšale poizvedbe; poudariti pa je treba, da opisanih informacij ne bi smeli razumeti kot najmanjšo zahtevo za izpolnjevanje predpisov. Prav tako ta opis tudi ne pomeni izčrpnega seznama informacij, ki jih davčni organ upravičeno zahteva.

5.17 Za analizo cen po neodvisnem tržnem načelu so na splošno potrebne informacije o povezanih podjetjih, vključenih v povezane transakcije, podatki o sami transakciji in opravljenih funkcijah ter informacije iz neodvisnih podjetij, ki izvajajo podobne transakcije ali se ukvarjajo s podobnimi transakcijami, pa tudi drugi dejavniki, obravnavani na drugih mestih v teh smernicah; pri vsem tem pa je treba upoštevati tudi navodila iz odstavka 5.4. Pomembne bi lahko bile tudi nekatere dodatne informacije o zadevnih povezanih transakcijah. To so na primer vrsta in pogoji

transakcije, gospodarske razmere in sredstva, vložena v transakcije, pot izdelka ali storitve, ki je predmet določene povezane transakcije, med povezanimi podjetji ter morebitne spremembe v pogojih trgovanja ali ponovna pogajanja o obstoječih pogodbah. Med takimi informacijami je lahko tudi opis okoliščin katerih koli znanih transakcij med davčnim zavezancem in nepovezano osebo, ki so podobni transakciji s povezanim podjetjem v tujini, in vse informacije, ki so pomembne v zvezi z vprašanjem, ali bi neodvisna podjetja, ki trgujejo kot nepovezane osebe pod tržnimi pogoji v primerljivih okoliščinah, vstopila v podobno strukturirane transakcije. Druge koristne informacije so lahko tudi seznam znanih primerljivih družb, ki izvajajo transakcije, podobne povezanim transakcijam.

5.18 Pri posameznih primerih določanja transfernih cen je lahko koristno sklicevati se na informacije o vsakem od povezanih podjetij, vključenih v pregledovane povezane transakcije, kot so na primer:

a) pregled poslovanja;

b) organizacijski ustroj;

c) lastniške povezave v mednarodni skupini podjetij;

d) obseg prodaje in poslovni izidi zadnjih nekaj let pred transakcijo;

e) obseg transakcij davčnega zavezanca s povezanimi podjetji v tujini, na primer količine prodanih zalog ali opravljenih storitev, najem opredmetenih sredstev, uporaba in prenos neopredmetenih sredstev ter obresti na posojila.

5.19 Koristne so lahko tudi informacije o oblikovanju cen skupaj s poslovnimi strategijami in posebnimi okoliščinami. To lahko vključuje dejavnike, ki so vplivali na določitev cen ali oblikovanje cenovne politike davčnega zavezanca in celotne mednarodne skupine podjetij. Taka cenovna politika je lahko na primer priračunavanje dodatka na proizvajalne stroške, neupoštevanje stroškov trženja pri prodajni ceni končnim porabnikom na trgih, na katerih tuje povezane osebe izvajajo prodajo na veliko, ali odločitev za enotno oblikovanje cen ali za politiko prispevka za kritje stroškov na ravni celotne skupine. Informacija o dejavnikih, ki vodijo v oblikovanje take politike cen, lahko mednarodnemu podjetju pomaga prepričati davčne organe, da je njegova politika določanja transfernih cen skladna s transakcijskimi razmerami na prostem trgu. Koristno bi lahko bilo imeti pripravljeno tudi pojasnilo o izbiri, uporabi in doslednem izvajanju neodvisnega tržnega načela pri uporabljeni metodi za določanje transfernih cen. V zvezi s tem je treba opozoriti, da so najkoristnejše informacije za določanje primerljive tržne cene lahko različne in odvisne od uporabljene metode.

5.20 Posebne okoliščine bi na primer lahko vključevale podrobnosti o kakršnih koli kompenzacijskih transakcijah oziroma pobotih, ki vplivajo na določanje primerljive tržne cene. V takem primeru je dokumentacija koristna, ker pomaga prikazati ustrezna dejstva, vsebinske povezave med transakcijami in količinske opredelitve pobota. Takrat pripravljena dokumentacija pomaga, da se minimalizira uporaba kasnejših spoznanj. Kot je obravnavano v III. poglavju, lahko pride do pobota, če na primer prodajalec dobavlja blago po nižji ceni, ker kupec zanj opravlja brezplačne storitve, ali če je določena višja licenčnina in se z njo nadomesti namerno nižja cena blaga in če je sklenjena pogodba o navzkrižni brezplačni podelitvi licenc za uporabo pravic industrijske lastnine ali za tehnično znanje in izkušnje (know-how).

5.21 Druge posebne okoliščine bi lahko vključevale tudi strategijo upravljanja ali način poslovanja. Taki primeri so okoliščine, v katerih se vodi poslovanje davčnega zavezanca z namenom vstopa na nov trg, povečanja njegovega deleža na obstoječem trgu, uvajanja novih izdelkov na tržišče ali obrambe pred naraščajočo konkurenco.

5.22 Pomembne so lahko tudi splošne gospodarske razmere ali razmere v posamezni panogi, ki vplivajo na davčnega zavezanca. Pomembne bi lahko bile informacije, ki pojasnjujejo trenutno gospodarsko okolje in njegove napovedane spremembe ter kako napovedani dogodki vplivajo na panogo dejavnosti davčnega zavezanca, velikost trga, konkurenčne razmere, normativno ureditev, tehnološki napredek in devizni trg.

5.23 Informacije o izvajanih funkcijah (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja) so lahko koristne za analizo funkcij, ki se običajno izvede pri uporabi neodvisnega tržnega načela. Funkcije so med drugim proizvajanje, sestavljanje, upravljanje nabave in materiala, trženje, prodaja na veliko, spremljanje zalog, urejanje garancij, oglaševanje in trženjske dejavnosti, prevoz in skladiščenje, posojanje in plačilni pogoji, usposabljanje in kadrovske zadeve.

5.24 Morebitna prevzeta tveganja, ki se upoštevajo pri analizi funkcij, so med drugimi lahko tveganja spremembe stroškov, cene ali zalog, tveganja v zvezi z uspehom ali neuspehom raziskovanja in razvijanja, finančna tveganja, vključno s spremembami deviznih tečajev in obrestnih mer, tveganja v zvezi s posojilnimi in plačilnimi pogoji, tveganja zaradi odgovornosti za izdelke, poslovna tveganja v zvezi z lastništvom sredstev ali objektov in naprav.

5.25 Koristne so lahko tudi finančne informacije, če je treba primerjati dobiček in izgubo med povezanimi podjetji, s katerimi davčni zavezanec izvaja transakcije po pravilih za določanje transfernih cen. Te informacije lahko vključujejo dokumentacijo, ki pojasnjuje dobiček in izgubo, kolikor je to potrebno za oceno ustreznosti politike določanja transfernih cen v mednarodni skupini podjetij. To bi lahko bila tudi dokumentacija o stroških, ki

jih prevzemajo povezane osebe v tujini, kot so na primer stroški pospeševanja prodaje ali stroški oglaševanja.

5.26 Nekatere pomembne finančne informacije ima morda povezano podjetje v tujini. Take informacije bi na primer lahko bila poročila o proizvajalnih stroških, stroških za raziskave in razvoj in/ali splošnih in upravnih stroških.

5.27 Dokumentacija je lahko koristna tudi zato, ker ponazarja pogajanja za določanje ali spreminjanje cen v povezanih transakcijah. Ko se davčni zavezanci pogajajo s povezanimi podjetji za določitev ali spremembo cene, je lahko koristna dokumentacija o predvidenih dobičkih ter stroških splošnih dejavnosti in prodajnih stroških, ki jih bodo imele odvisne družbe v tujini, kot so stroški za osebje, amortizacijo, trženje, distribucijo ali prevoz, in dokumentacija, iz katere je razvidno, kako so določene transferne cene - na primer tako, da se za odvisne družbe od predvidenih prodajnih cen končnim porabnikom odštejejo kosmate marže.

D. Povzetek priporočil o dokumentaciji

5.28 Davčni zavezanci bi morali pri določanju transfernih cen posvetiti dovolj pozornosti ugotavljanju, ali so transferne cene primerne za davčne namene v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Davčni organi bi morali imeti pravico pridobiti dokumentacijo, ki je bila v tem postopku pripravljena ali navedena kot vir za preverjanje in potrditev skladnosti z neodvisnim tržnim načelom. Obsežnost tega postopka pa bi morala biti določena v skladu z enakimi načeli preudarnega poslovanja, kot veljajo za postopek ocenjevanja podobno zapletenih in pomembnih poslovnih odločitev. Poleg tega je treba potrebe po dokumentaciji uravnotežiti s stroški in administrativno obremenitvijo, zlasti ko postopek predvideva ustvarjanje dokumentacije, ki sicer, če ne bi bilo davčnih pomislekov, sploh ne bi bila izdelana ali navedena. Zahteve po dokumentaciji davčnim zavezancem ne bi smele povzročati stroškov in obremenitev, ki ne bi bili skladni z okoliščinami transakcije. Davčni zavezanci pa bi ne glede na to morali spoznati, da ustrezno vodenje evidenc in prostovoljna predložitev dokumentacije olajšata davčne preglede in reševanje vprašanj, ki se pojavijo v zvezi z določanjem transfernih cen.

5.29 Pri vprašanjih dokumentacije bi morali davčni zavezanci in davčni organi bolj zavzeto sodelovati, da bi preprečili preobsežne zahteve za dokumentacijo in istočasno zagotovili ustrezne informacije za zanesljivo uporabo neodvisnega tržnega načela. Davčni zavezanci ne bi smeli zadrževati pomembnih informacij, ki jih imajo, davčni organi pa bi morali spoznati, da lahko v nekaterih primerih izkoristijo tudi pogodbena določila o izmenjavi informacij, tako da ob izvajanju davčnega pregleda zahtevajo od

davčnega zavezanca manj informacij. Odbor za fiskalne zadeve namerava vprašanje dokumentacije še proučiti in pripraviti dodatna navodila v pomoč davčnim zavezancem in davčnim organom za to področje.

VI. poglavje

Posebni preudarki glede neopredmetenih sredstev

A. Uvod

6.1 To poglavje obravnava posebne preudarke, ki se pojavljajo pri ugotavljanju, ali so pogoji, ki se določijo ali vzpostavijo v transakcijah z neopredmetenimi sredstvi med povezanimi podjetji, taki, kot bi bili v transakcijah med nepovezanimi podjetji. Posebna pozornost je pri transakcijah z neopredmetenimi sredstvi primerna zato, ker je te transakcije pogosto težko ovrednotiti za davčne namene. Poglavje obravnava uporabo primernih metod za določanje transfernih cen po neodvisnem tržnem načelu za transakcije z neopredmetenimi sredstvi, ki se uporabljajo v gospodarskih dejavnostih, med katere spadajo tudi trženjske dejavnosti. Obravnava tudi posebne težave, ki se pojavijo, kadar podjetja, ki izvajajo trženjske dejavnosti, niso pravni lastniki neopredmetenih sredstev vezanih na trženjsko funkcijo, kot so blagovne znamke in trgovska imena. Dogovori o delitvi stroškov med povezanimi podjetji za raziskovanje in razvijanje, ki pripomoreta k ustvarjanju neopredmetenih sredstev, bodo obravnavani v VIII. poglavju.

6.2 Za namene tega poglavja izraz neopredmetena sredstva vključuje pravice do uporabe industrijske lastnine, kot so patenti, blagovne znamke, trgovska imena, modeli ali vzorci. Vključuje tudi avtorske in sorodne pravice ter pravice do intelektualne lastnine, kot so znanje in izkušnje in poslovne skrivnosti. To poglavje se osredotoča na gospodarsko izkoriščane pravice, to je na neopredmetena sredstva, povezana z gospodarskimi dejavnostmi, vključno s trženjskimi dejavnostmi. Take pravice so sredstva, ki imajo lahko dokaj veliko vrednost, čeprav v bilanci stanja družbe ne izkazujejo knjižne vrednosti. Z njimi so lahko povezana tudi znatna tveganja (na primer pogodbena odgovornost ali jamstvo za proizvode in škodo, povzročeno okolju).

B. Komercialna neopredmetena sredstva

B.1 Splošno

6.3 Komercialna neopredmetena sredstva vključujejo patente, znanje in izkušnje, modele in vzorce, ki se uporabljajo pri proizvajanju izdelkov ali opravljanju storitev, ter pravice iz neopredmetenih sredstev, ki so sama poslovna sredstva, ki se lahko prenašajo strankam ali uporabljajo pri poslovanju (na primer računalniška programska oprema). Neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo so posebna vrsta komercialnega neopredmetenega sredstva z nekoliko drugačno naravo, kakor bo prikazano v nadaljevanju. Zaradi jasnosti so komercialna neopredmetena sredstva, ki niso neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo, neopredmetena sredstva vezana na prodajno funkcijo. Neopredmetena sredstva vezana na prodajno funkcijo so pogosto ustvarjena s tveganim in dragim raziskovanjem in razvijanjem; razvijalec na splošno želi dobiti povrnjena vsa sredstva, ki jih je vložil v te dejavnosti, in pričakuje donos iz prodaje izdelkov, pogodb o storitvah ali licenčnih pogodb. Razvijalec lahko izvaja raziskovalno dejavnost v svojem imenu, to je z namenom, da bodo vse proizvajalne pravice pravno in ekonomsko njegova last, v imenu enega ali več drugih članov skupine po pogodbi o raziskovanju, pri čemer so pogodbeni upravičenci pravni in ekonomski lastniki neopredmetenega sredstva, ali v svojem imenu in imenu enega ali več drugih članov skupine po dogovoru, s katerim se vključeni člani odločijo za skupno raziskovalno dejavnost in postanejo ekonomski lastniki neopredmetenega sredstva (to je obravnavano tudi v VIII. poglavju o dogovorih o delitvi stroškov). Dokaj običajno je tudi medsebojno podeljevanje licenc (navzkrižno licenciranje), možni pa so tudi drugi, bolj zapleteni dogovori.

6.4 Neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo vključujejo blagovne znamke in trgovska imena, ki pomagajo pri gospodarskem izkoriščanju izdelka ali storitve, sezname kupcev, tržne poti in edinstvena imena, simbole ali slike, ki imajo pomembno vrednost za pospeševanje prodaje izbranega izdelka. Nekatera neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo (na primer blagovne znamke) so lahko zaščitene po zakonu posamezne države in se lahko uporabljajo samo z dovoljenjem lastnika za ustrezni izdelek ali storitev. Vrednost neopredmetenih sredstev vezanih na trženjsko funkcijo je odvisna od mnogih dejavnikov, vključno z verodostojnost jo in s slovesom trgovskega imena ali blagovne znamke, ki se povečuje s kakovostjo blaga in storitev, ki so bili pod tem imenom ali znamko dobavljeni v preteklosti, stopnjo kontrole kakovosti ter nenehnega nadaljnjega razvijanja in

raziskovanja, distribucijo in razpoložljivost jo oziroma dostopnostjo blaga ali storitev, ki se tržijo, obsegom in uspešnostjo porabe sredstev za pospeševanje prodaje z namenom, da se možni kupci čim bolje seznanijo z blagom ali storitvami (zlasti oglaševanje in odhodki za trženje, usmerjeni v razvoj podpornega omrežja za dobro sodelovanje z distributerji, zastopniki ali drugimi agencijami, ki omogočajo lažjo prodajo), vrednostjo trga, do katerega bodo trženjske pravice omogočile dostop, in vrsto pravnega varstva, ki ga zagotavlja neopredmeteno sredstvo.

6.5 Pravice do intelektualne lastnine, kot so znanje in izkušnje ter poslovne skrivnosti, so lahko neopredmetena sredstva vezana na prodajno funkcijo ali neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo. Znanje in izkušnje ter poslovne skrivnosti so lastne informacije ali lastno znanje, ki pomaga pri izvajanju gospodarske dejavnosti ali jo izboljša, ni pa zaščiteno z registracijo na način, kot sta zaščitena patent in blagovna znamka. Izraz znanje in izkušnje (know-how) je morda manj natančno opredeljen. V 11. odstavku komentarja k 12. členu Vzorčne konvencije OECD je zapisana tale opredelitev pojma: "Znanje in izkušnje (know-how) so vse nerazkrite strokovne informacije ne glede na to, ali jih je mogoče patentirati ali ne, ki so potrebne za ponovno industrijsko proizvodnjo izdelka ali izvedbo procesa, neposredno in v enakih okoliščinah; če izhajajo iz izkušenj, so znanje in izkušnje vse tisto, česar proizvajalec ne more vedeti samo iz pregleda izdelka in golega poznavanja napredka tehnike." Znanje in izkušnje torej lahko vključujejo tajne postopke ali formule ali druge tajne informacije o industrijskih, komercialnih ali znanstvenih izkušnjah, ki niso zaščitene s patentom. Vsako razkritje znanja in izkušenj ali poslovnih skrivnosti bi lahko bistveno zmanjšalo vrednost tega sredstva. Znanje in izkušnje ter poslovne skrivnosti imajo pogosto zelo pomembno vlogo v gospodarskih dejavnostih mednarodne skupine podjetij.

6.6 Zato je treba biti pazljiv pri ugotavljanju, ali oziroma od kdaj obstajajo proizvajalne ali trženjske pravice. Vsi odhodki za raziskovanje in razvijanje na primer ne prinašajo neke vredne proizvajalne pravice in vse trženjske dejavnosti še ne ustvarjajo trženjske pravice. Morda bo težko oceniti, v kolikšni meri je neko poslovno sredstvo res posledica uspešno porabljenih sredstev, in izračunati ekonomski učinek tega sredstva v izbranem letu.

6.7 Trženjske dejavnosti lahko na primer obsegajo vrsto poslovnih dejavnosti, kot so raziskovanje trga, oblikovanje ali načrtovanje izdelkov, primernih za potrebe trga, prodajne strategije, stiki z javnostjo, prodaja, servis in kontrola kakovosti. Nekatere od teh dejavnosti imajo morda vpliv samo v letu, v katerem se izvajajo, in bi jih bilo torej bolj prav obravnavati kot tekoče odhodke, in ne kot vrednost porabe, ki jo je mogoče usredstviti. Druge dejavnosti pa imajo morda kratkoročen in dolgoročen učinek. Obravnavanje takih dejavnosti je verjetno pomembno pri analizi funkcij, ki se opravi za ugotavljanje primerljivosti za namene določanja transfernih cen. V nekaterih

primerih je mogoče zahtevati, da se stroški trženjskih dejavnosti in porabljena sredstva za raziskovanje in razvijanje pri gospodarskih dejavnostih povrnejo tako, da se vključijo v ceno ustreznih izdelkov in storitev, v drugih primerih pa se z njimi ustvarijo neopredmetena sredstva, za katera se licenčnina zaračunava posebej; možna pa je tudi kombinacija obeh načinov.

B2 Primeri: patenti in blagovne znamke

6.8 Razlike med neopredmetenimi sredstvi vezanimi na prodajno funkcijo in neopredmetenimi sredstvi vezanimi na trženjsko funkcijo je mogoče videti iz primerjave med patenti in blagovnimi znamkami. Patenti se nanašajo predvsem na proizvodnjo izdelkov (ki se lahko prodajajo ali uporabljajo v zvezi z opravljanjem storitev), blagovne znamke pa se uporabljajo pri pospeševanju prodaje izdelkov ali storitev. Patent daje lastniku izključno pravico do uporabe izbranega izuma za omejeno obdobje. Blagovna znamka lahko traja neomejeno; njena zaščita se izgubi samo v posebnih okoliščinah (prostovoljna odpoved, nepravočasno podaljšanje, preklic ali razveljavitev na podlagi sklepa sodišča in tako naprej). Blagovna znamka je edinstveno ime, simbol ali slika, ki jo lastnik ali prejemnik licence lahko uporablja za označevanje posebnih izdelkov ali storitev izbranega proizvajalca ali trgovca in torej lahko drugim prepove njeno uporabo za podobne namene, pri čemer ga ščiti notranje in mednarodno pravo. Blagovne znamke lahko dajejo izdelkom in storitvam tržni položaj posebne vrednosti ne glede na to, ali so ti izdelki ali storitve tudi sicer edinstveni. Patenti lahko ustvarijo monopolni položaj za nekatere izdelke ali storitve, blagovne znamke pa same po sebi te moči nimajo, ker tekmeci na trgu lahko prodajajo enake ali podobne izdelke, če le uporabljajo drugačne razlikovalne znake.

6.9 Patenti so navadno dosežek tveganega in dragega raziskovanja in razvijanja in razvijalec si bo poskušal povrniti svoje stroške (in zaslužiti še donos) s prodajo patentiranih izdelkov, podelitvijo licenc drugim za uporabo izuma (ki je pogosto izdelek ali postopek) ali z neposredno prodajo patenta. Formalnopravna ustanovitev nove (ali na nekem trgu na novo uvedene) blagovne znamke navadno ni draga. Nasprotno pa je pogosto zelo drago, da se dejansko uveljavi in zagotovi, da se njena vrednost ohrani (ali poveča). Običajno bodo potrebne pogoste in drage oglaševalske kampanje in druge trženjske dejavnosti, prav tako pa bo treba vlagati v kontrolo kakovosti izdelka z blagovno znamko. Vrednost in vse spremembe bodo do določene mere odvisne od tega, kako učinkovito se blagovna znamka uveljavlja na trgih, na katerih se uporablja. Vrednost blagovne znamke bo odvisna tudi od slovesa njenega lastnika, da proizvaja kakovostne izdelke in dobro opravlja storitve, in od tega, kako ta svoj sloves ohranja. V nekaterih primerih se vrednost za dajalca licence lahko poveča tudi zaradi vloženega dela in sredstev prejemnika licence. V nekaterih primerih lahko patenti, podobno kot blagovna znamka, zaradi izredne kakovosti zelo močno vplivajo na trženje in na plačila za pravico do

uporabe takih patentov je mogoče gledati zelo podobno kot na plačila za pravico do uporabe blagovne znamke.

6.10 Blagovne znamke so lahko ustanovljene za blago, in sicer za posamezne izdelke ali za celo družino izdelkov. Najbolj znane so morda na trgu izdelkov splošne porabe, najti pa jih je mogoče na vseh ravneh trga. Blagovne znamke se lahko pridobijo tudi za storitve. Lastnik blagovne znamke je navadno ena sama pravna oseba, na primer neka pravno neodvisna družba. Trgovsko ime (pogosto ime podjetja) je lahko enako prodorno kot blagovna znamka in ga je v posebni obliki dejansko mogoče tudi registrirati kot blagovno znamko. Imena nekaterih mednarodnih podjetij v farmacevtski ali elektronski industriji imajo na primer odlično vrednost za pospeševanje prodaje in jih je mogoče uporabiti za trženje cele vrste različnih izdelkov ali storitev. Tudi imena slavnih oseb, oblikovalcev, športnikov, igralcev, estradnih umetnikov in tako naprej so lahko povezana s trgovskimi imeni in blagovnimi znamkami in so pogosto uspešno trženjsko orodje.

6.11 Blagovna znamka se lahko proda, odstopi z licenčno pogodbo ali drugače prenese z ene osebe na drugo. V praksi se sklepajo različne vrste licenčnih pogodb. Distributerju bi lahko bila dovoljena uporaba blagovne znamke brez licenčne pogodbe za prodajo izdelkov, ki jih proizvaja lastnik blagovne znamke, toda tudi podelitev licence za blagovno znamko je postala običajna praksa, zlasti v mednarodni trgovini. Tako lahko lastnik blagovne znamke podeli licenco za blagovno znamko drugemu podjetju, da jo ta uporablja za blago, ki ga sam proizvaja ali kupuje iz drugih virov (ali od dajalca licence, kadar se na primer izdelki ali njihovi sestavni deli kupujejo na splošno v ločeni transakciji brez blagovne znamke). Določila in pogoji licenčnih pogodb se lahko zelo razlikujejo.

6.12 Včasih je težko jasno razlikovati med dohodkom iz neopredmetenih sredstev vezanih na prodajno funkcijo in dohodkom iz neopredmetenih sredstev vezanih na trženjsko funkcijo. V raziskovalno naravnanih panogah sta na primer blagovna znamka in trgovsko ime bistveno pomembna za zagotavljanje zadostnega dohodka za poplačilo preteklih raziskav in za izvajanje novih projektov, zlasti ker so patenti časovno omejeni. Pridobivanje zaupanja v blagovno znamko in priznanost blagovne znamke sta zato odločilnega pomena pri zagotavljanju, da bo izdelek ostal tržno zanimiv tudi potem, ko bo veljavnost patenta potekla, ali celo če patent sploh ni bil pridobljen. (Glej sklop D, v katerem so opisani dogovori o neopredmetenih sredstvih vezanih na trženjsko funkcijo med neodvisnimi osebami po neodvisnem tržnem načelu.)

C. Uporaba neodvisnega tržnega načela

C.1 Splošno

6.13 Splošna navodila za uporabo neodvisnega tržnega načela iz I., II. in III. poglavja veljajo enako tudi za določanje transfernih cen med povezanimi podjetji za neopredmetena sredstva. Vendar je to načelo morda težko uporabiti za povezane transakcije, ki vključujejo neopredmetena sredstva, ker imajo lahko ta sredstva posebne lastnosti, to pa otežuje iskanje primerljivk in v nekaterih primerih je zato težko določiti, kakšna je bila njihova vrednost ob izvedbi transakcije. Poleg tega je včasih mogoče iz čisto legitimnih poslovnih razlogov zaradi razmerja med povezanimi podjetji med njimi izvesti prenos na način, o kakršnem neodvisna podjetja sploh ne bi razmišljala (glej odstavka 1.11 in 1.64.).

6.14 Pri določanju primerljive tržne cene za neopredmetena sredstva je treba zaradi primerljivosti upoštevati stališči prenosnika in prejemnika teh sredstev. Z vidika prenosnika bi po neodvisnem tržnem načelu pregledali, po kakšnih cenah bi bila primerljiva neodvisna podjetja pripravljena prenesti tako sredstvo. Z vidika prejemnika pa bi bila primerljiva neodvisna podjetja tako ceno pripravljena plačati ali pa tudi ne, odvisno od vrednosti in koristnosti neopredmetenega sredstva za poslovanje prejemnika. Prejemnik neopredmetenega sredstva bo na splošno pripravljen plačati licenčnino, če je korist, ki jo utemeljeno pričakuje od uporabe neopredmetenega sredstva, zadovoljiva, ob tem pa bo upošteval tudi vse druge možnosti, ki so mu dejansko na voljo. Če bi na primer prejemnik licence moral dodatno vlagati ali bi imel še kakšne druge odhodke za uporabo licence, je treba ugotoviti, ali bi bilo neodvisno podjetje pripravljeno plačati tak znesek licenčnine glede na pričakovane koristi od dodatnih vlaganj in drugih stroškov, ki jih bo s tem verjetno imelo.

6.15 Ta analiza je pomembna za zagotovitev, da se od povezanega podjetja ne bi zahtevalo plačilo takega zneska za nakup ali uporabo neopredmetenega sredstva, kot je določen na podlagi njegove največje ali najbolj produktivne uporabe, če je dejanska uporabnost tega sredstva za povezano podjetje glede na njegovo poslovanje in druge ustrezne okoliščine precej omejena. V takem primeru je pri ugotavljanju primerljivosti treba upoštevati uporabnost prenesenega sredstva. Ta razprava opozarja na pomembnost upoštevanja vseh dejstev in okoliščin pri ugotavljanju primerljivosti transakcije.

C.2 Prepoznavanje dogovorov za prenos neopredmetenih sredstev

6.16 Pogoji za prenos neopredmetenega sredstva so lahko pogoji neposredne prodaje neopredmetenega sredstva ali, kar je bolj običajno, plačilo licenčnine po dogovoru o podelitvi licence za pravice do neopredmetenega sredstva. Licenčnina je običajno določena v obliki rednih plačil na podlagi obsega uporabnikove proizvodnje ali prodaje ali v redkih okoliščinah celo na podlagi dobička. Če je podlaga za licenčnino obseg proizvodnje ali prodaje prejemnika licence, se stopnja licenčnine lahko spreminja v skladu z obsegom prometa prejemnika licence. V nekaterih primerih pa bi spremenjena dejstva in okoliščine (na primer novi modeli, intenzivnejše oglaševanje lastnika blagovne znamke) lahko vodili v spremembo pogojev plačevanja.

6.17 Nadomestilo za uporabo neopredmetenih sredstev je lahko vključeno v ceno, zaračunano za prodajo blaga, kadar na primer eno podjetje prodaja nedokončane izdelke drugemu in mu ob tem daje na razpolago svoje izkušnje za nadaljnjo obdelavo teh izdelkov. Možnost, da bi predpostavili, da transferna cena za blago vključuje tudi ceno za licenco in zato država kupca običajno ne bi smela dovoliti nobenega dodatnega plačevanja licenčnine, bi bila močno odvisna od okoliščin vsake transakcije posebej in pokazalo bi se, da ni splošnega načela, ki bi ga lahko uporabili, razen da dobava tehnologije ne bi smela biti dvakrat zaračunana. Transferna cena je lahko paketna cena, to je cena za blago in neopredmetena sredstva skupaj, in v takem primeru, odvisno od dejstev in okoliščin, kupcu verjetno ni treba dodatno plačati licenčnine za dobavljeno strokovno znanje in prenesene izkušnje. Takšno paketno oblikovano ceno je morda treba razčleniti, da se v državah, ki licenčnine obdavčujejo pri viru, lahko ločeno izračuna licenčnina po neodvisnem tržnem načelu.

6.18 V nekaterih primerih bodo neopredmetena sredstva povezana v paketno pogodbo, ki vključuje pravice do patentov, blagovne znamke, poslovne skrivnosti ter znanje in izkušnje. Podjetje na primer lahko podeli licenco za vse svoje pravice do industrijske in intelektualne lastnine, ki jih ima. Ta del paketa bo treba proučiti ločeno in preveriti, ali je bil prenos resnično opravljen po neodvisnem tržnem načelu. (Glej odstavek 3.11.) Pomembno je upoštevati tudi vrednost storitev, kot so strokovna pomoč in usposabljanje zaposlenih, ki jih razvijalec lahko ponudi v zvezi s prenosom. Podobno je treba upoštevati tudi koristi, ki jih prejemnik licence daje dajalcu licence z izboljšavami izdelkov ali procesov. Te storitve bi bilo treba ovrednotiti po neodvisnem tržnem načelu ob upoštevanju posebnih preudarkov za storitve, opisanih v VII. poglavju. Glede tega je morda pomembno razlikovati med različnimi načini dajanja znanja in izkušenj na razpolago. Navodila za te zadeve vsebuje 11. odstavek- 11.6 komentarja k 12. členu Vzorčne konvencije OECD.

6.19 Pogodbe o prenosu znanja in izkušenj in pogodbe o storitvah so lahko v posamezni državi obravnavane različno, in sicer v skladu z njeno notranjo davčno zakonodajo ali meddržavnimi davčnimi sporazumi, ki jih je sklenila z drugimi državami. To zadevo bo še naprej obravnavala delovna skupina št. 1 za dvojno obdavčevanje in z njim povezana vprašanja. Ali se na primer plačila nerezidentom obdavčujejo pri viru ali ne, je lahko odvisno tudi od tega, kako se gleda na pogodbo. Če je plačilo obravnavano kot nagrada za storitev, običajno ni obdavčeno v državi izvora, razen če podjetje, ki je prejemnik storitve, opravlja transakcije prek stalne poslovne enote v tej državi in je tako plačilo mogoče pripisati tej stalni poslovni enoti. Po drugi strani pa so licenčnine, plačane za uporabo neopredmetenih sredstev, v nekaterih državah obdavčljive pri viru.

C.3 Izračun plačila po neodvisnem tržnem načelu

6.20 Pri uporabi neodvisnega tržnega načela za povezane transakcije, ki vključujejo neopredmetena sredstva, je treba upoštevati nekatere posebne dejavnike, ki so pomembni za primerljivost med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami. Ti dejavniki so med drugim pričakovane koristi od neopredmetenih sredstev (po možnosti določene z izračunom čiste sedanje vrednosti). Drugi dejavniki so še: morebitne omejitve zemljepisnega območja, na katerem se pravice lahko uresničujejo, izvozne omejitve za blago, proizvedeno na podlagi prenesenih pravic, izključnost ali neizključnost posameznih prenesenih pravic, naložbe v osnovna sredstva (za gradnjo novih obratov ali nakup posebnih strojev), zagonski stroški in dodaten razvoj, potreben za izbrani trg, možnost podeljevanja podlicenc, distribucijska mreža prejemnika licence in vprašanje, ali ima prejemnik licence pravico biti udeležen pri nadaljnjem razvoju dajalca licence za ta sredstva.

6.21 Če je neopredmeteno sredstvo patent, bi bilo treba pri primerjalni analizi upoštevati tudi vrsto patenta (na primer patent za izdelek ali proces) ter stopnjo in trajanje zaščite, ki sta odobrena po patentnem pravu ustrezne države. Prav tako bi se bilo treba zavedati dejstva, da se na podlagi starih patentov lahko hitro razvijejo novi, tako da se učinkovita zaščita neopredmetenega sredstva lahko znatno podaljša. Pomembno pa ni samo trajanje pravne zaščite, ampak tudi dolžina obdobja, v katerem bodo patenti verjetno ohranili svojo gospodarsko vrednost. Za nek popolnoma nov patent, ki pomeni velik korak naprej in zaradi katerega lahko obstoječi patenti hitro zastarijo, bo zahtevana višja cena kot za patent, s katerim bi se izboljšal postopek, ki se izvaja po obstoječem patentu ali patentu, za katerega so že na voljo nadomestne rešitve.

6.22 Dodatna dejavnika pri patentih sta še proizvajalni proces, za katerega se sredstvo uporablja, in vrednost, ki jo ta proces prispeva h končnemu izdelku. Če se na primer patentirani izum nanaša na en sam sestavni del

naprave, bi bilo neprimerno računati licenčnino za izum na podlagi prodajne cene celotnega izdelka. V takem primeru bi morala licenčnina na podlagi sorazmernega deleža prodajne cene upoštevati vrednost takega sestavnega dela v razmerju do drugih sestavnih delov izdelka. Tudi pri analizi opravljenih funkcij (ob upoštevanju vloženih sredstev in prevzetega tveganja) za transakcije z neopredmetenimi sredstvi bi morali biti med upoštevanim tveganjem tudi proizvajalčeva odgovornost za izdelek in odgovornost do okolja, ki postajata vse pomembnejši.

6.23 Pri ugotavljanju, ali so bile pri prodaji neopredmetenih sredstev ali podeljevanju licenc cene zanje določene po neodvisnem tržnem načelu, je mogoče uporabiti metodo primerljivih prostih cen, če je isti lastnik primerljiva neopredmetena sredstva v primerljivih okoliščinah prenesel neodvisnim podjetjem ali jim dal licenco zanje. Vodilo je lahko tudi znesek zaračunanega nadomestila v primerljivih transakcijah med neodvisnimi podjetji v isti panogi, kadar so take informacije na voljo in je razpon oblikovanja cen primeren. Upoštevati je mogoče tudi ponudbe nepovezanim strankam ali pristne ponudbe, ki so jih za nakup licence dali drugi možni prejemniki licence, ki se zanjo zanimajo. Če povezano podjetje za isto sredstvo podeljuje podlicence nepovezanim strankam, je za analizo pogojev povezane transakcije mogoče uporabiti tudi nekatere oblike metode preprodajnih cen.

6.24 Pri prodaji izdelkov, ki vsebujejo neopredmetena sredstva, je mogoče uporabiti tudi metodo primerljivih prostih cen ali metodo preprodajnih cen po načelih iz II. poglavja. Če so vanje vključena še neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo (na primer blagovna znamka), je pri primerjalni analizi treba upoštevati vrednost, ki jo dodaja blagovna znamka, pri tem pa upoštevati sprejemljivost izdelka pri kupcih, zemljepisno pomembnost, tržne deleže, obseg prodaje in druge pomembne dejavnike. Če so vključena neopredmetena sredstva vezana na prodajno funkcijo, je pri primerjalni analizi treba poleg tega upoštevati še vrednost, ki jo je mogoče pripisati takim neopredmetenim sredstvom (zaščiteni patent ali druge izključne pravice) in pomembnost funkcije neprestanih raziskav in stalnega razvoja.

6.25 Lahko se na primer zgodi, da so športni copati z blagovno znamko, preneseni v povezani transakciji, primerljivi s športnimi copati, prenesenimi pod drugo blagovno znamko v transakciji med nepovezanimi osebami, in to tako po kakovosti in lastnostih kot tudi po sprejemljivosti pri kupcih in drugih značilnostih blagovne znamke na tem trgu. Kadar taka primerjava ni mogoča, si je, če je na voljo ustrezno dokazno gradivo, mogoče pomagati tudi s primerjavo obsega prodaje in cen, ki jih je bilo mogoče zaračunati, ter dobičkov, ki so bili doseženi z izdelki z blagovno znamko, ter z istovrstnimi merili za podobne izdelke, ki nimajo blagovne znamke. Zato je

mogoče uporabiti prodajo izdelkov brez blagovne znamke kot transakcijo, ki je primerljiva s prodajo izdelkov z blagovno znamko, ker so izdelki sicer primerljivi, vendar samo če je mogoče izvesti prilagoditve za vrednost, ki jo izdelkom dodaja blagovna znamka. Športni copati z blagovno znamko A so na primer lahko primerljivi s športnimi copati brez blagovne znamke (po prilagoditvah) v vseh pogledih razen po sami blagovni znamki. V takem primeru bi premijo, ki jo je mogoče pripisati blagovni znamki, lahko določili s primerjavo med copati brez blagovne znamke z različnimi lastnostmi, prenesenimi v transakciji med nepovezanimi osebami, in njim enakovrednimi copati z blagovno znamko, prav tako prenesenimi v transakciji med nepovezanimi osebami. Potem bi bilo mogoče to informacijo uporabiti kot pomoč pri določanju cene copat z blagovno znamko A, čeprav bodo morda še potrebne prilagoditve zaradi razlike v vrednosti blagovne znamke. Seveda pa so prilagoditve lahko še posebej težavne, kadar izdelek z blagovno znamko na trgu tako močno prevladuje, da se generični izdelek v bistvu lahko prodaja le na drugem trgu; to velja zlasti za zelo zahtevne ali visoko razvite izdelke.

6.26 Pri neopredmetenih sredstvih velike vrednosti bo morda težko najti primerljive transakcije med nepovezanimi osebami. Zato bo morda težko uporabiti tradicionalne transakcijske metode in metodo stopnje čistega dobička, zlasti kadar sta obe stranki v transakciji lastnici dragih neopredmetenih sredstev ali edinstvenih sredstev, vloženih v transakcijo, zaradi česar se taka transakcija razlikuje od transakcij možnih tekmecev na trgu. V takih primerih bo morda primerna metoda porazdelitve dobička, čeprav se v praksi pri uporabi te metode lahko pojavijo težave.

6.27 Pri ocenjevanju, ali so pogoji pri transakciji z neopredmetenimi sredstvi podobni, kot bi bili pri transakcijah med nepovezanimi podjetji, je pri ugotavljanju primerljivosti ali morebitne sorazmerne vrednosti prispevkov vsake od strank v pomoč pregled velikosti, vrste in pogostnosti stroškov, ki nastanejo pri razvijanju ali vzdrževanju neopredmetenega sredstva, kar velja zlasti za uporabo metode porazdelitve dobička. Ni pa nujno, da so stroški v zvezi s sredstvom in njegova vrednost med seboj povezani. Zlasti dejanska poštena tržna vrednost neopredmetenih sredstev pogosto ni merljiva glede na stroške razvijanja in vzdrževanja teh sredstev. Eden od razlogov za to je, da so lahko neopredmetena sredstva, kot so patenti ter znanje in izkušnje, posledica dolgotrajnega in dragega raziskovanja in razvijanja. Dejanska velikost sredstev, namenjenih za raziskovanje in razvijanje, je odvisna od različnih dejavnikov, med katerimi so tudi politika tekmecev ali možnih tekmecev na trgu ter pričakovana dobičkonosnost raziskovalne dejavnosti in pričakovano gibanje dobička, ali od preudarkov, ki upoštevajo tudi promet ali oceno donosnosti raziskovalne in razvojne dejavnosti v preteklosti kot podlago za določanje velikosti v prihodnosti porabljenih sredstev. Načrtovana sredstva za raziskovanje in razvijanje si podjetja lahko prizadevajo zagotavljati s prodajo

izdelkov, pa čeprav posamezni izdelki morda sploh niso neposredno ali celo niti ne posredno posledica raziskovalnega in razvojnega dela. Drugi razlog pa je, da lahko neopredmetena sredstva zahtevajo nenehno raziskovanje in razvijanje ter kontrolo kakovosti, kar lahko koristi celi vrsti izdelkov.

C.4 Določanje primerljive tržne cene za pravice, ki jih ob izvedbi transakcije ni mogoče z gotovostjo ovrednotiti[6]

6.28 Kot je bilo ugotovljeno že na začetku tega razdelka, imajo neopredmetena sredstva lahko posebne lastnosti, kar otežuje iskanje primerljivk in v nekaterih primerih je zato težko določiti, kakšna je bila njihova vrednost ob izvedbi transakcije. Kadar je vrednotenje neopredmetenih sredstev ob izvedbi transakcije zelo negotovo, se pojavi vprašanje, kako določiti transferno ceno. To vprašanje naj bi davčni zavezanci in davčni organi reševali tako, da bi proučili, kaj bi v primerljivih okoliščinah storila neodvisna podjetja, da bi upoštevala negotovost vrednotenja pri oblikovanju cen za tako transakcijo.

6.29 Glede na dejstva in okoliščine so mogoči različni ukrepi, ki bi jih neodvisna podjetja verjetno izvedla za odpravljanje velike negotovosti pri vrednotenju, ko določajo cene v posameznih transakcijah. Ena od možnosti je, da se kot sredstvo za določanje cen na začetku transakcije uporabijo pričakovane koristi (ob upoštevanju vseh pomembnih ekonomskih dejavnikov). Pri ugotavljanju pričakovanih koristi bi neodvisna podjetja upoštevala, v kolikšni meri je mogoče predvideti in napovedati nadaljnji razvoj. V nekaterih primerih bi neodvisna podjetja verjetno ugotovila, da so predvidevanja pričakovanih koristi dovolj zanesljiva, da se na njihovi podlagi že na začetku določi cena brez pridržane pravice do poznejših prilagoditev cene.

6.30 V drugih primerih pa bi neodvisna podjetja lahko ugotovila, da določitev cen samo na podlagi pričakovane koristi ne daje primerne zaščite pred tveganji zaradi velike negotovosti pri vrednotenju neopredmetenih sredstev. V takih primerih bi se neodvisna podjetja verjetno odločila za kratkoročnejše pogodbe ali pa bi v pogodbe vključila določbe o prilagoditvi cen in se tako zavarovala pred poznejšim razvojem dogodkov, ki ga ni mogoče predvideti. Lahko bi na primer določila, da bo stopnja licenčnine višja, ko se bo povečala prodaja prejemnika licence.

6.31 Neodvisna podjetja se lahko tudi odločijo, da bodo deloma prevzela tveganje nepredvidljivega razvoja dogodkov, vendar ob

---

[6] Zgled, ki ponazarja uporabo neodvisnega tržnega načela pri neopredmetenih sredstvih z izjemno negotovim vrednotenjem se nahaja v Prilogi k IV. poglavju.

medsebojnem soglasju, da bo nepredvideni razvoj, ki bi spremenil temeljne predpostavke, na katerih so bile določene cene, pripeljal do ponovnih pogajanj za soglasni dogovor med strankami o določitvi cen. Po takih ponovnih pogajanj med nepovezanimi osebami bi po neodvisnem tržnem načelu na primer lahko prišlo, če bi se pokazalo, da je stopnja licenčnine, ki temelji na prodaji patentiranega zdravila, izrazito previsoka zaradi nepričakovanega razvoja drugačnega, bistveno cenejšega zdravljenja. Zaradi pretirano visoke licenčnine bi se lahko zgodilo, da prejemnik licence ne bi imel več interesa proizvajati takega zdravila in v takem primeru so možna ponovna pogajanja o pogodbi (čeprav bi bilo od vseh dejstev in okoliščin odvisno, ali bi do tega tudi dejansko prišlo).

6.32 Ko davčni organi ocenjujejo določanje cen v povezani transakciji za neopredmetena sredstva, katerih vrednotenje je že na samem začetku zelo negotovo, je treba slediti dogovorom, ki bi jih v primerljivih okoliščinah sklepala neodvisna podjetja. Če bi torej neodvisna podjetja določila cene na podlagi nekega predvidevanja, naj bi tudi davčna organ pri ocenjevanju določanja cen ravnal enako. V takem primeru bi davčni organ lahko na primer poizvedel, ali so tudi povezana podjetja ravnala na podlagi enakega predvidevanja ob upoštevanju celotnega razvoja, ki je bil takrat razumno predvidljiv, in se niso na podlagi kasnejših spoznanj odločala za nazaj.

6.33 Znano je, da davčni organ včasih, zlasti če davčni zavezanec ni pripravljen sodelovati, težko ugotovi, kakšen dobiček je bil utemeljeno predvidljiv, ko se je sklepala transakcija. Davčni zavezanec lahko na primer na začetku prenese neke pravice na svojo odvisno družbo in določi licenčnino, ki ni skladna s pozneje prikazano vrednostjo neopredmetenega sredstva za davčne ali druge namene, pozneje pa zavzame stališče, da ob prenosu pravic ni bilo mogoče napovedati, kakšen bo nadaljnji uspeh izdelka. V takem primeru je davčni organ zaradi poznejšega razvoja prisiljen poizvedeti, kaj bi neodvisna podjetja storila na podlagi informacij, ki so bile v času izvedene transakcije realno na razpolago. Zlasti bi bilo treba proučiti, ali so povezana podjetja nameravala izdelati in ali so dejansko izdelala tržne napovedi, ki so se jim zdele primerne ob upoštevanju predvidljivega razvoja in glede na tveganje zaradi nepredvidljivega razvoja, ter ali bi neodvisna podjetja vztrajala pri nekaterih dodatnih zavarovanjih pred tveganjem velike negotovosti pri vrednotenju.

6.34 Če bi neodvisna podjetja v primerljivih okoliščinah vztrajala pri določbi o poznejši prilagoditvi cene, bi davčnemu organu moralo biti dovoljeno, da določi ceno na podlagi take določbe. In podobno, če bi neodvisna podjetja menila, da je nepredvidljivi poznejši razvoj tako bistven, da bo zaradi njega predvidoma prišlo do ponovnih pogajanj o določitvi cen v transakciji, bi zaradi takega razvoja dogodkov moralo priti tudi do spremembe pri določitvi cen za primerljive povezane transakcije.

6.35 Znano je, da davčni organi včasih lahko pregledajo davčno napoved davčnega zavezanca šele več let po tem, ko je bila vložena. V takem primeru bi bil davčni organ upravičen, da prilagodi znesek nadomestila za vsa leta, ki so v času davčnega pregleda še odprta, in sicer na podlagi informacij, ki bi jih za določanje cen v primerljivih okoliščinah uporabila neodvisna podjetja.

D. Trženjske dejavnosti podjetij, ki niso lastniki blagovnih ali trgovskih znamk

6.36 Velike težave pri določanju transfernih cen se lahko pojavijo, kadar trženjske dejavnosti opravljajo podjetja, ki niso lastniki blagovnih ali trgovskih znamk, ki jih uveljavljajo na trgu (kot je na primer distributer izdelkov z blagovno znamko). V takem primeru je treba določiti, kakšno plačilo bi moral dobiti tržnik za opravljanje svojih dejavnosti. Vprašanje je, ali bi moral biti tržnik plačan kot izvajalec storitev, torej za svoje storitve pospeševanja prodaje, ali pa obstajajo tudi primeri, v katerih bi moral biti tržnik soudeležen v vseh dodatnih donosih, ki jih je mogoče pripisati neopredmetenim sredstvom vezanim na trženjsko funkcijo. S tem povezano pa je tudi vprašanje, kako je mogoče ugotoviti donos, ki ga je mogoče pripisati neopredmetenim sredstvom vezanim na trženjsko funkcijo.

6.37 Glede prvega vprašanja - ali je tržnik upravičen do donosa iz neopredmetenega sredstva vezanega na trženjsko funkcijo, ki presega običajni donos iz trženjske dejavnosti - je treba analizirati in oceniti obveznosti in pravice iz pogodbe med strankama. Pogosto se bo izkazalo, da je donos iz trženjske dejavnosti zadosten in primeren. Sorazmerno jasen je primer distributerja, ki nastopa samo kot zastopnik in mu lastnik trženjskih pravic (na primer blagovnih ali trgovskih znamk) povrne vse stroške, ki jih je imel z njihovim uveljavljanjem na trgu. V tem primeru bi bil distributer upravičen do primernega plačila samo za svojo zastopniško dejavnost, in ne do kakršnegakoli deleža v donosu, ki ga je mogoče pripisati trženjskim pravicam.

6.38 Če pa distributer dejansko sam nosi stroške svoje trženjske dejavnosti (to je, če ni dogovorjeno, da mu lastnik te stroške povrne), se postavlja vprašanje, v kolikšnem obsegu je lahko distributer udeležen pri morebitnih koristih iz teh dejavnosti. Na splošno velja, da bo pri transakcijah med nepovezanimi podjetji možnost stranke, ki ni pravni lastnik trženjske pravice, da pridobi prihodnje koristi od trženjske dejavnosti, ki povečuje vrednost tega neopredmetenega sredstva, odvisna predvsem od vsebine pravic te stranke. Distributer na primer lahko pridobi koristi iz svoje naložbe v razvoj vrednosti blagovne znamke iz svojega prometa in tržnega deleža, če ima dolgoročno pogodbo o izključni pravici distribucije za izdelek z blagovno znamko. V takih primerih se distributerjev delež koristi določi

na podlagi tega, kaj bi v primerljivih okoliščinah dobil neodvisni distributer. V nekaterih primerih pa ima lahko distributer izredne odhodke trženja, ki presegajo stroške nepovezanega distributerja s podobnimi pravicami za lastno distribucijsko dejavnost. Nepovezanemu distributerju bi lahko v takem primeru lastnik blagovne znamke dal dodatno nagrado, morda v obliki znižanja nabavne cene izdelka ali nižje stopnje licenčnine.

6.39 Drugo vprašanje je, kako ugotoviti donos, ki ga je mogoče pripisati trženjskim dejavnostim. Trženjski pravici se lahko poveča vrednost zaradi oglaševanja in drugih vlaganj v pospeševanje prodaje, ki so lahko pomembna za ohranjanje vrednosti blagovne znamke. Težko pa je določiti, koliko so za to porabljena sredstva prispevala k uspehu izdelka. Težko je na primer ugotoviti, kaj in koliko so sredstva, porabljena za oglaševanje in trženje, prispevala k proizvodnji ali prihodkom od prodaje. Prav tako je mogoče, da nima nova blagovna znamka ali blagovna znamka, ki je na neki trg na novo uvedena, nobene vrednosti ali da je njena vrednost na tem trgu zelo majhna, da pa se bo ta vrednost z leti lahko spremenila, potem ko se bo na trgu uveljavila (ali pa morda svojo veljavo celo izgubila). Prevladujoči tržni delež je deloma mogoče pripisati trženjskim prizadevanjem distributerja. Vrednost blagovne znamke in vsaka njena sprememba bo odvisna od tega, kako učinkovito je predstavljena in uveljavljena na določenem trgu. Načeloma so lahko v mnogih primerih večji donosi od prodaje izdelkov z blagovno znamko posledica tako edinstvenih značilnosti izdelka ali njegove izjemne kakovosti kot tudi uspešnega oglaševanja in drugih vlaganj v pospeševanje prodaje. Pri vrednotenju donosa, ki ga je mogoče pripisati trženjski dejavnosti, bi moralo imeti posebno veljavo dejansko ravnanje strank v večletnem obdobju. Glej odstavke 3.75-3.79 (večletni podatki).

VII. Poglavje

Posebni preudarki glede storitev v skupini

A. Uvod

7.1 To poglavje obravnava vprašanja, ki se pri določanju transfernih cen pojavljajo pri ugotavljanju, ali je eden od članov mednarodne skupine podjetij opravil storitve za druge člane te skupine in, če jih je, ali so bile cene za te storitve v skupini določene po neodvisnem tržnem načelu. Poglavje se, razen obrobno, ne poglablja v vprašanje, ali so bile storitve opravljene po dogovoru o delitvi stroškov in kako bi morale biti v tem primeru določene primerljive tržne cene, in torej ne obravnava primerov, ko člani mednarodne skupine podjetij skupaj pridobivajo, proizvajajo ali ponujajo blago, storitve, in/ali neopredmetena sredstva, pri tem pa se stroški za te dejavnosti delijo med člane, ki sodelujejo v dogovoru. Dogovori o delitvi stroškov so obravnavani v VIII. poglavju.

7.2 Skoraj vsaka mednarodna skupina podjetij mora poskrbeti, da so njenim članom na voljo zelo različne storitve, zlasti upravne, tehnične, finančne in komercialne. Take storitve lahko vključujejo tudi upravljavske, usklajevalne in nadzorne funkcije za vso skupino. Stroške za zagotavljanje takih storitev lahko na začetku prevzame matična družba, posebej za to določen član skupine (storitveni center skupine) ali kak drug član skupine. Če neodvisno podjetje potrebuje neko storitev, jo lahko naroči pri ponudniku storitev, ki se je specializiral za tovrstne storitve, ali pa jo zase opravi sam (to je interno). Podobno član mednarodne skupine podjetij, ki potrebuje neko storitev, to lahko naroči neposredno ali posredno pri neodvisnih podjetjih ali pri enem ali več od povezanih podjetjih v isti mednarodni skupini podjetij (to je v skupini) ali pa lahko storitev zase opravi sam. Storitve v skupini običajno vključujejo take, ki so običajno na razpolago na trgu in jih ponujajo neodvisna podjetja (kot so pravne in računovodske storitve), poleg teh pa tudi take, ki se običajno opravljajo v podjetjih samih (kot so na primer osrednja revizijska služba, svetovanje pri financiranju ali usposabljanje zaposlenih).

7.3 Dogovori za izvajanje storitev v skupini so včasih povezani z dogovori o prenosu blaga ali neopredmetenih sredstev (ali podelitvi licenc zanje). V nekaterih primerih, kot so pogodbe o prenosu znanja in izkušenj, katerih sestavina so tudi storitve, je včasih težko določiti, kje natančno je meja med prenosom sredstev ali podelitvijo licence zanje in prenosom storitev. Dodatne storitve so pogosto povezane s prenosom tehnologije. Zato bo pri mešanem prenosu storitev in sredstev morda treba proučiti načela za združevanje in ločevanje transakcij v III. poglavju, ko je vključen mešan prenos storitev in neopredmetenih sredstev.

7.4 Storitve v skupini se lahko v mednarodnih skupinah podjetij izvajajo zelo različno in zelo različne so tudi koristi ali pričakovane koristi od take dejavnosti za enega ali več članov skupine. Vsak posamezen primer je odvisen od dejstev in okoliščin ter dogovorov v skupini. V decentralizirani skupini na primer matična družba lahko omeji svojo dejavnost v njej na spremljanje stanja svojih naložb v odvisnih družbah, v katerih nastopa kot delničar. Nasprotno pa v centralizirani ali celostno povezani skupini nadzorni svet in vodstvo matične družbe lahko sprejemata vse pomembne odločitve o zadevah njenih odvisnih družb in matična družba lahko izvaja vse trženjske, izobraževalne in finančne funkcije.

B. Glavna vprašanja

7.5 Pri analizi določanja transfernih cen za storitve v skupini se postavljata dve vprašanji. Prvo vprašanje je, ali so bile storitve v skupini dejansko opravljene, drugo vprašanje pa, kakšna cena za take storitve v skupini bi bila za davčne namene v skladu z neodvisnim tržnim načelom. Ti vprašanji sta vsako posebej obravnavani v nadaljevanju.

B.1 Ugotavljanje, ali so bile storitve v skupini res opravljene

7.6 Po neodvisnem tržnem načelu je vprašanje, ali je, ko izvaja dejavnost za enega ali več članov skupine drug član skupine, res opravljena storitev v skupini, odvisno od tega, ali ta dejavnost zagotavlja članu skupine, ki jo izvaja, ekonomsko ali tržno vrednost, ki izboljšuje njegov poslovni položaj. To je mogoče ugotoviti tako, da se prouči, ali bi bilo neodvisno podjetje v primerljivih okoliščinah pripravljeno plačati za tako dejavnost, če bi jo zanj opravljalo neodvisno podjetje, ali pa bi tako dejavnost zase izvajalo samo. Če dejavnost ni ena od dejavnosti, za katero bi bilo neodvisno podjetje pripravljeno plačati ali bi jo bilo pripravljeno samo izvajati, je običajno ne bi smeli šteti za storitev v skupini po neodvisnem tržnem načelu.

7.7 Opisana analiza je nedvomno odvisna od dejstev in okoliščin in v povzetku ni mogoče kategorično opredeliti dejavnosti, ki se ali se ne štejejo za izvajanje storitev v skupini. Mogoče pa je dati nekaj navodil, kako bi analizo uporabili za nekatere običajne vrste dejavnosti, ki'se izvajajo v mednarodni skupini podjetij.

7.8 Nekatere storitve v skupini izvaja eden od članov mednarodne skupine podjetij in s tem izpolnjuje ugotovljene potrebe enega ali več drugih članov skupine. V takem primeru je sorazmerno enostavno ugotoviti, ali je bila storitev opravljena ali ne. Neodvisno podjetje bi v primerljivih okoliščinah svojo ugotovljeno potrebo običajno zadovoljilo tako, da bi dejavnost izvajalo samo ali pa bi jo zanj opravljal kdo drug. V takem primeru bi torej pravilno ugotovili, da storitev v skupini obstaja. Storitev v skupini bi na primer lahko pravilno ugotovili, če povezano podjetje popravlja opremo, ki jo pri proizvajanju uporablja drug član mednarodne skupine podjetij.

7.9 Obsežnejša analiza pa je potrebna, ko povezano podjetje prevzema dejavnosti, ki se nanašajo na več kot enega člana skupine ali na skupino kot celoto. V nekaterih takih primerih se dejavnost v skupini lahko opravlja za vse njene člane, čeprav nekateri te dejavnosti ne potrebujejo (in zanjo ne bi bili pripravljeni plačati, če bi bili neodvisna podjetja). Taka bi bila na primer dejavnost, ki jo član skupine (navadno matična družba ali regionalni holding) opravlja samo zaradi svojega lastniškega deleža v enem od drugih članov skupine ali v več drugih članih skupine, to je kot delničar. Tovrstne dejavnosti ne bi bilo upravičeno zaračunati družbam kot prejemnicam storitve. Lahko bi jo imenovali dejavnost delničarja, ki se razlikuje od širšega pojma upravljavske dejavnosti, uporabljenega v poročilu iz leta 1979. Upravljavska dejavnost obsega celo vrsto dejavnosti delničarja, med katerimi je lahko tudi opravljanje storitev za druge člane skupine, na primer storitev, ki bi jih izvajal koordinacijski center. Tovrstne nedelničarske dejavnosti bi lahko vključevale podrobno načrtovanje za posamezne projekte, upravljanje v izrednih razmerah ali strokovno svetovanje (iskanje napak) ali v nekaterih primerih tudi pomoč pri vsakodnevnem upravljanju.

7.10 Naslednji primeri (opisani v poročilu iz leta 1984) so dejavnosti delničarja po merilih, opisanih v odstavku 7.6:

a) stroški dejavnosti v zvezi s pravno ureditvijo same matične družbe, kot so stroški v zvezi s skupščinami delničarjev matične družbe, izdajanje delnic v matični družbi in nadzornim svetom,

b) stroški v zvezi z zahtevami poročanja matične družbe vključno z uskupinjevanjem poročil in

c) stroški zbiranja sredstev za prevzem deležev.

Nasprotno pa bi na splošno veljalo, da matična družba opravlja storitev za člana skupine, če na primer zbira sredstva v imenu nekega člana skupine, ki jih ta potrebuje za prevzem nove družbe. Poročilo iz leta 1984 omenja tudi stroške poslovodnih in nadzornih (spremljevalnih) dejavnosti, povezanih z upravljanjem in zaščito naložb v deleže. Ali pojem dejavnosti delničarja, kot je opredeljen v teh smernicah, vključuje tudi te dejavnosti, bi bilo mogoče ugotoviti z odgovorom na vprašanje, ali bi bilo neodvisno podjetje ob primerljivih dejstvih in okoliščinah pripravljeno tako dejavnost plačati ali jo samo izvajati.

7.11 Na splošno velja, da kot storitev v skupini ne bi smeli upoštevati dejavnosti, ki jo član skupine izvaja za drugega člana skupine in ki samo podvaja storitev, ki jo ta drugi član skupine že izvaja zase sam ali jo zanj opravlja nekdo drug. Izjema je lahko le začasno podvajanje storitev, na primer ob reorganizaciji mednarodne skupine podjetij, če ta uvaja centralno upravljanje funkcij. Druga izjema pa je podvajanje funkcij za zmanjšanje tveganja napačnih poslovnih odločitev (na primer s pridobitvijo drugega pravnega mnenja o isti zadevi).

7.12 Obstajajo tudi primeri, v katerih se storitev v skupini, ki jo opravlja član skupine. kot je na primer delničar ali koordinacijski center, nanaša samo na nekatere člane skupine, po naključju pa koristi tudi drugim članom skupine. Taka je na primer opravljena analiza o vprašanju, ali bi bilo treba reorganizirati skupino, pridobiti nove člane ali opustiti neko področje dejavnosti. Take dejavnosti bi lahko bile storitve v skupini za posamezne člane skupine, na katere se te storitve nanašajo, na primer za tiste, ki bodo prevzeli nove družbe ali odpravili eno od svojih poslovnih enot, lahko pa hkrati prinašajo gospodarsko korist za druge člane skupine, ki jih take odločitve ne zadevajo, na primer s povečanjem učinkovitosti, ekonomijo obsega ali drugimi sinergijami. Zaradi takih stranskih koristi teh drugih članov skupine običajno ne bi bilo treba obravnavati kot prejemnike storitev v skupini, ker dejavnosti, ki sicer prinašajo te koristi, niso take, da bi bilo neodvisno podjetje zanje praviloma pripravljeno plačati.

7.13 Podobno ne bi smelo veljati, da je povezano podjetje prejemnik storitve v skupini, če ima od nje slučajne koristi, ki jih je mogoče pripisati izključno dejstvu, da je del velike skupine podjetij, ne pa neki posebni dejavnosti, ki se izvaja. Povezano podjetje na primer ne prejema nobene storitve, če ima le zaradi svoje povezanosti v skupino boljšo boniteto, kot bi jo imelo, če ne bi bilo povezano, bi pa za storitev v skupini navadno veljalo, če bi bila boljša boniteta posledica poroštva drugega člana skupine ali če bi imelo podjetje koristi od slovesa skupine, ki izhaja iz njenega nastopanja na svetovnem trgu in uveljavljanja v stikih z javnostjo. V zvezi s tem bi bilo treba razlikovati nedejavno povezanost in dejavno uveljavljanje značilne prepoznavnosti mednarodne skupine podjetij, ki posameznim članom skupine

povečuje možnosti za doseganje dobička. Vsak primer je treba obravnavati posebej v skladu z zanj veljavnimi dejstvi in okoliščinami.

7.14 Druge dejavnosti, ki se lahko nanašajo na skupino kot celoto, so tiste, ki so centralizirane v matični družbi ali storitvenem centru skupine (kot so območne skupne službe družbe) in so na voljo vsej skupini (ali več članom skupine). Katere dejavnosti so centralizirane, je odvisno od vrste poslovanja in organizacijske sestave skupine, na splošno pa so to med drugim upravne storitve (načrtovanje, koordinacija, nadziranje izvajanja finančnega načrta, finančno svetovanje, računovodstvo, revidiranje, pravna služba, oskrbovanje terjatev (faktoring), računalniške storitve), finančne storitve (nadziranje denarnih tokov in plačilne sposobnosti, dokapitalizacija, posojilne pogodbe, obvladovanje obrestnih in tečajnih tveganj ter refinanciranje, pomoč pri proizvodnji, nabavi, distribuciji in trženju) ter kadrovske storitve (zaposlovanje in usposabljanje). Storitveni centri skupine se pogosto ukvarjajo tudi z raziskovanjem in razvijanjem ali z upravljanjem in zaščito neopredmetenih sredstev za vso mednarodno skupino podjetij ali njen del. Tovrstne dejavnosti se običajno štejejo za storitve v skupini, ker so take, da bi jih bila neodvisna podjetja pripravljena plačati ali pa jih sama opravljati.

7.15 Pri razmišljanju o tem, ali bi si neodvisna podjetja med seboj zaračunala opravljeno storitev, bi bilo pomembno proučiti, kakšna bi bila oblika plačila za takšno transakcijo med neodvisnimi podjetji, ki poslujejo po neodvisnem tržnem načelu. Za finančne storitve, kot so posojila, devizni posli in zavarovanje pred tveganjem, bi bil zaslužek na primer na splošno vštet že v tečajni razpon in ne bi bilo primerno pričakovati, da bi bila v takem primeru zaračunana še dodatna nagrada za opravljeno storitev.

7.16 Drugo vprašanje pa se pojavi v zvezi s storitvami, opravljenimi na poziv. Vprašanje je, ali je že razpoložljivost take storitve sama po sebi ločena storitev, za katero bi morala biti določena primerljiva tržna cena (poleg cene za dejansko opravljene storitve). Matična družba ali storitveni center skupine je pripravljen(a) kadar koli opravljati storitve, kot so finančno, poslovodsko, tehnično, pravno ali davčno svetovanje in pomoč članom skupine. Take storitve povezanim podjetjem pa se lahko izvajajo le, če so vedno na razpolago osebje, oprema in tako naprej. Storitev v skupini bi obstajala, če bi lahko utemeljeno pričakovali, da bi bilo neodvisno podjetje v primerljivih okoliščinah pripravljeno prevzeti stroške stalne pripravljenosti, da bi si zagotovilo razpoložljivost storitev, ko bi bile te potrebne. Znano je na primer, da neodvisno podjetje odvetniški družbi vnaprej plačuje letni honorar, da si zagotovi pravico pravnega svetovanja in zastopanja, če pride do pravnega spora. Drug primer je servisna pogodba za prednostno popravilo računalniškega omrežja, če pride do prekinitve.

7.17 Te storitve so lahko na voljo na poziv, njihova vrednost in pomembnost pa sta lahko vsako leto drugačni. Malo verjetno je, da bi neodvisno

podjetje prevzelo stroške za pripravljenost, če bi bila potreba za take storitve odmaknjena, če bi bila prednost razpoložljive storitve na poziv zanemarljiva ali če bi storitve na poziv lahko dobilo takoj in neposredno iz drugih virov brez posebnih dogovorov o stalni pripravljenosti. Preden se določi, da gre za storitev v skupini, bi kazalo preveriti koristnost dogovorov o storitvah na poziv za posamezno družbo v skupini s pregledom, kolikokrat so bile storitve uporabljene v nekajletnem obdobju, in ne samo v letu, za katero so zaračunane.

7.18 Dejstvo, da so bile povezanemu podjetju plačane domnevne storitve, lahko koristi pri ugotavljanju, ali so bile storitve dejansko opravljene, ne bi pa smeli pričakovati, da bi bil že sam opis plačila, na primer provizija za upravljanje, obravnavan kot dokaz *prima facies*, da so bile take storitve res opravljene. Hkrati pa na podlagi tega, da plačil ali pogodbenih dogovorov ni bilo, ni mogoče samodejno sklepati, da niso bile opravljene nobene storitve v skupini.

B.2 Določanje primerljive tržne cene za storitve

B.2.1 Splošno

7.19 Ko je ugotovljeno, da je storitev v skupini opravljena, je treba podobno kot za druge vrste prenosov v skupini ugotoviti, ali je znesek, če je zaračunan, v skladu z neodvisnim tržnim načelom. To pomeni, da bi morala biti cena za storitev v skupini taka, kot bi bila določena in sprejeta med neodvisnimi podjetji v primerljivih okoliščinah. Takih transakcij torej za davčne namene ne bi smeli obravnavati drugače kot primerljive transakcije med neodvisnimi podjetji preprosto samo zato, ker so to transakcije med podjetji, ki so povezana.

B.2.2 Prepoznavanje dejanskih dogovorov o zaračunavanju storitev v skupini

7.20 Da bi davčni organ ugotovil, kakšen znesek, če sploh, je bil dejansko zaračunan za storitve, bi moral ugotoviti, kakšni dogovori, če sploh kateri, ki naj bi olajšali zaračunavanje opravljanja storitev med povezanimi podjetji, so bili dejansko sklenjeni med njimi. V nekaterih primerih je dogovore, sklenjene za zaračunavanje storitev v skupini, mogoče takoj prepoznati. Tako je, ko mednarodna skupina podjetij uporablja metodo neposrednega zaračunavanja, to je, ko so povezanim podjetjem zaračunane posebne storitve. Na splošno velja, da je metoda neposrednega zaračunavanja v praksi zelo

primerna za davčne organe, ker omogoča, da sta opravljena storitev in podlaga za plačilo jasno prepoznavni. Zato je pri uporabi metode neposrednega zaračunavanja laže ugotoviti, ali je cena za storitev določena skladno z neodvisnim tržnim načelom.

7.21 Mednarodna skupina podjetij pogosto lahko sprejme dogovor o neposrednem zaračunavanju, zlasti če podobne storitve opravlja za povezana podjetja in nepovezane stranke. Če mednarodno podjetje posebnih storitev ne opravlja samo za povezana podjetja, ampak na primerljiv način tudi za neodvisna podjetja in kot pomemben del svoje poslovne dejavnosti, bi bilo mogoče predpostaviti, da lahko zanje prikaže ločeno obračunsko podlago (na primer z evidentiranjem opravljenega dela in porabljenih stroškov za izpolnitev pogodbe za neko drugo stranko). Zato se mednarodnim podjetjem v takem primeru priporoča, da se odločijo za metodo neposrednega zaračunavanja za svoje transakcije s povezanimi podjetji. Treba pa je priznati, da ta način morda ni vedno primeren, na primer če storitve za nepovezane stranke opravljajo samo občasno ali so le obrobnega pomena.

7.22 Uporaba metode neposrednega zaračunavanja za storitve v skupini je v praksi za mednarodne skupine podjetij pogosto zelo težavna, zato so te skupine razvile druge metode za zaračunavanje storitev, ki jih opravljajo matične družbe ali storitveni centri skupine. V teh primerih je pogosta praksa mednarodne skupine podjetij pri zaračunavanju storitev v skupini sklepanje dogovorov o cenah, ki a) so takoj prepoznavne, vendar ne temeljijo na metodi neposrednega zaračunavanja, ali b) niso takoj prepoznavne in so vključene v cene za druge prenose; med člane skupine so razporejene po izbranem ključu ali pa v nekaterih primerih sploh niso razporejene med člane skupine.

7.23 V takih primerih mednarodne skupine podjetij lahko ugotavljajo, da imajo za izračun primerljive tržne cene za storitve v skladu z načeli iz dela B.2.3 tega sklopa poleg metod razporejanja in razmejevanja stroškov, pri katerih pa je pogosto potrebnih precej ocen ali približkov, le malo drugih možnosti. Take metode so na splošno imenovane metode posrednega zaračunavanja in so lahko dopustne, če sta dovolj upoštevana vrednost storitev za prejemnike in obseg izvajanja primerljivih storitev med neodvisnimi podjetji. Te metode izračunavanja cen za storitve pa praviloma niso sprejemljive, če se posebne storitve, ki so glavna poslovna dejavnost podjetja, ne opravljajo samo za povezana podjetja, ampak tudi za nepovezane stranke. Po najboljših močeh si je treba prizadevati za pošteno obračunavanje opravljenih storitev, ob tem pa mora biti v vsako ceno za storitev vključena prepoznavna in utemeljeno predvidljiva korist. Vsaka metoda posrednega zaračunavanja bi se morala prilagoditi ekonomskim značilnostim posameznega primera (razdelitveni ključ je na primer smiseln v nekaterih okoliščinah), vsebovati zaščitne določbe proti zlorabam in upoštevati ustrezna računovodska načela ter biti primerna za izračunavanje cen za storitve ali

razdelitev stroškov, ki so sorazmerni z dejanskimi ali utemeljeno pričakovanimi koristmi prejemnika storitve.

7.24 V nekaterih primerih bo metoda posrednega zaračunavanja morda potrebna zaradi vrste opravljene storitve. To se zgodi, ko je sorazmerni delež vrednosti opravljenih storitev mogoče le približno ali po oceni razdeliti na posamezne poslovne enote. Taka težava se na primer lahko pojavi, če skupno pospeševanje prodaje (na primer na mednarodnih sejmih, v mednarodnem tisku ali z drugimi iz središča vodenimi oglaševalskimi akcijami) vpliva na količino proizvedenega ali prodanega blaga cele vrste odvisnih družb. Drug tak primer pa je ločeno evidentiranje in analiziranje medsebojno odvisnih storitvenih dejavnosti za vsakega uporabnika posebej, pri čemer bi bilo breme administrativnega dela nesorazmerno veliko v primerjavi z opravljenimi storitvami. V takih primerih bi bila cena za storitev lahko določena tako, da se stroški, ki jih ni mogoče natančno neposredno pripisati dejanskim uporabnikom različnih storitev, razporedijo med vse možne uporabnike. Da je izpolnjeno neodvisno tržno načelo, pa mora biti izbrana metoda razporeditve stroškov taka, da je njen izid skladen s tistim, kar bi bila pripravljena sprejeti primerljiva neodvisna podjetja. Glej razdelek B.2.3 spodaj.

7.25 Podlaga za razporeditev je lahko obseg prometa, število zaposlenih ali kaj drugega. Ali je metoda razporeditve primerna ali ne, je lahko odvisno od vrste in uporabe storitve. Uporaba ali opravljanje storitve obračunavanja plač je na primer lahko bolj povezana s številom zaposlenih kot s prometom, stroški stalne pripravljenosti za prednostno računalniško podporo pa bi lahko bili razporejeni sorazmerno z vrednostjo porabe članov skupine za računalniško opremo.

7.26 Nadomestilo za storitve, opravljene povezanemu podjetju, je lahko vključeno v ceno za druge prenose. Cena za podelitev licence za patent ali znanje in izkušnje na primer lahko vključuje tudi plačilo za storitve tehnične pomoči ali iz središča izvajane storitve za prejemnika licence ali za poslovodsko svetovanje o trženju blaga, ki se proizvaja po licenci. V takih primerih bi morali davčni organ in davčni zavezanci pregledati, ali niso morda zaračunane še dodatne cene za storitve in ali ni dvojnega odtegljaja.

7.27 Če je uporabljena metoda posrednega zaračunavanja, je razmerje med ceno storitve in opravljeno storitvijo lahko tako zabrisano, da je dejansko korist za prejemnika težko oceniti. To v resnici lahko celo pomeni, da podjetje, ki mu je bila storitev zaračunana, tega zneska sploh ni povezovalo s storitvijo. Zaradi tega se lahko poveča tveganje dvojnega obdavčevanja, saj je za posamezne člane skupine teže določiti odbitek za nastale stroške, če nadomestila ni mogoče jasno prepoznati, oziroma za prejemnika storitve ugotoviti zmanjšanje davčne osnove za plačani znesek, če ne more dokazati, da so bile storitve opravljene.

7.28 Pri prepoznavanju dogovorov za zaračunavanje vnaprejšnjih honorarjev za zagotavljanje storitev na poziv (kot so obravnavane v odstavkih 7.16 in 7.17) bo morda treba pregledati pogoje za dejansko uporabo storitev, saj mogoče vsebujejo tudi določbo, da se dejansko uporabljene storitve ne zaračunajo, dokler obseg njihove uporabe ne preseže neke vnaprej določene meje.

B.2.3 Izračunavanje nadomestila po neodvisnem tržnem načelu

7.29 Ko se določa primerljiva tržna cena za storitve v skupini, je treba zadevo obravnavati iz zornega kota ponudnika storitve in zornega kota prejemnika storitve. V zvezi s tem je pomembno razmisliti, kakšna je vrednost storitve za prejemnika in koliko bi bilo primerljivo neodvisno podjetje pripravljeno plačati za to storitev v primerljivih okoliščinah pa tudi kolikšni so stroški izvajalca storitve.

7.30 S stališča neodvisnega podjetja, ki išče storitev, ponudniki storitev na tem trgu so ali pa niso pripravljeni ali sposobni priskrbeti storitev po ceni, ki jo je neodvisno podjetje pripravljeno plačati. Če ponudniki storitev lahko priskrbijo iskano storitev v cenovnem razponu, v katerem bi jo bilo neodvisno podjetje pripravljeno plačati, bo transakcija sklenjena. S stališča ponudnika storitev pa je pomembno upoštevati ceno, pod katero ne bi priskrbel storitve, in stroške za storitev, vendar pa ti niso v vsakem primeru nujno odločilni za izid transakcije.

7.31 Metodo, ki jo je treba uporabiti za ugotavljanje, ali so bile transferne cene za storitve v skupini določene v skladu z neodvisnim tržnim načelom, je treba izbrati v skladu s smernicami iz I., II. in III. poglavja. Pogosto bo uporaba teh smernic za določanje cen storitev v skupini vodila k uporabi metode primerljivih prostih cen ali metode dodatka na stroške. Metoda primerljivih prostih cen bo verjetno uporabljena takrat, ko bo primerljiva storitev opravljena med neodvisnimi podjetji na trgu prejemnika, ali pa jo bo v primerljivih okoliščinah uporabilo povezano podjetje, ki opravlja storitve za neodvisno podjetje. Med takimi primeri so opravljanje računovodskih, revizijskih, pravnih ali računalniških storitev. Metoda dodatka na stroške pa je verjetno primerna, ko ni na voljo primerljive proste cene ter so vrsta opravljene dejavnosti, vložena sredstva in prevzeta tveganja primerljivi s tistimi v neodvisnih podjetjih. Kot je navedeno v drugem delu II. poglavja, je treba pri uporabi metode dodatka na stroške paziti na skladnost med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami ter na vrste stroškov, ki so z njimi povezani. Metode transakcijskega dobička se lahko uporabi, ko so najprimernejše za okoliščine zadeve (glej odstavke 2.1 – 2.11). V izjemnih primerih, ko je na primer težko uporabiti metodo primerljivih prostih cen ali metodo dodatka na stroške, je koristno upoštevati več

kot eno metodo (glej odstavek 2.11), da se zadovoljivo ugotovi, ali so bile res določene primerljive tržne cene.

7.32 Morda je koristno opraviti tudi analizo funkcij različnih članov skupine,
da se ugotovijo razmerja med medsebojno odvisnimi storitvami in dejavnostjo ter uspešnostjo članov skupine. Poleg tega je morda treba poleg neposrednega učinka storitve upoštevati tudi njen dolgoročni učinek in se ob tem zavedati, da nekateri stroški dejansko ne bodo nikoli prinašali koristi, ki so bile takrat, ko so stroški nastali, razumno pričakovane. Sredstva, porabljena za pripravo nekega trženjskega ukrepa, se zdijo na primer na prvi pogled prevelika, da bi jih lahko glede na njegove razpoložljive vire prevzel en sam član skupine; pri ugotavljanju, ali je bila cena storitve v takem primeru skladna z neodvisnim tržnim načelom, bi bilo treba upoštevati pričakovane koristi tega ukrepa in možnost, da bi bila znesek in čas plačila v dogovorih med nepovezanimi osebami v primerljivih okoliščinah odvisna od dosežkov trženjskega ukrepa. Davčni zavezanec bi moral biti v takih primerih pripravljen dokazati smotrnost cene za storitev, ki jo je zaračunal drugim članom v skupini.

7.33 Odvisno od metode, uporabljene za določanje primerljivih tržnih cen za storitve v skupini, se lahko pojavi vprašanje, ali mora cena vključevati tudi dobiček za izvajalca storitev. V transakcijah med neodvisnimi osebami bi neodvisno podjetje seveda skušalo doseči za storitve tako ceno, da bi imelo tudi dobiček, in storitev običajno ne bi opravljalo samo po lastni ceni. Pri določanju primerljivih tržnih cen za storitve pa je treba upoštevati tudi druge gospoda me možnosti, ki jih ima prejemnik storitve. Gotovo pa obstajajo okoliščine (kot so na primer opisane v razpravi o poslovni strategiji v I. poglavju), v kakršnih neodvisno podjetje ne more dosegati dobička samo pri opravljanju določenih storitev; dobaviteljevi stroški (predvideni ali dejanski) na primer presegajo primerljivo tržno ceno, pa dobavitelj kljub temu privoli v opravljanje takih storitev, da bi povečal dobičkonosnost, ker bi s tem morda dopolnjeval paleto svojih dejavnosti. Zato ni nujno vedno res, da bo primerljiva tržna cena prinašala povezanemu podjetju, ki opravlja storitve v skupini, tudi dobiček.

7.34 Lahko se na primer zgodi, da tržna vrednost storitev v skupini ni večja od stroškov, ki jih ima izvajalec storitev. To se na primer lahko zgodi, če storitev ni redna ali ponavljajoča se dejavnost ponudnika storitve, ampak se opravlja samo občasno kot usluga mednarodni skupini podjetij. Pri ugotavljanju, ali so storitve v skupini enako gospodarne, kot bi bile storitve neodvisnega podjetja, bi bila za oceno primerljivosti transakcij pomembna primerjava opravil in pričakovanih koristi. Mednarodna skupina podjetij se lahko iz zelo različnih razlogov še vedno odloči za opravljanje neke storitve v skupini, namesto da bi jo naročala pri drugih, morda tudi zaradi kakih drugih koristi skupine (za kar bi lahko bilo primerno ustrezno tržno

nadomestilo). V takem primeru ne bi bilo primerno zviševati cene za storitev nad tisto, ki bi bila ugotovljena po metodi primerljivih prostih cen, samo zato da bi imelo povezano podjetje dobiček. Taka rešitev bi lahko bila v nasprotju z neodvisnim tržnim načelom. Vsekakor pa je pomembno zagotoviti, da so pravilno upoštevane vse koristi prejemnika storitve.

7.35 Če se ugotovi, da je metoda dodatka na stroške najprimernejša metoda glede na okoliščine zadeve, bi bilo treba pri analizi pregledati, ali je treba stroške izvajalcev storitev v skupini ustrezno prilagoditi, da bo primerjava med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami veljavna. Če je na primer pri povezani transakciji delež splošnih upravnih stroškov v primerjavi z neposrednimi stroški večji kot pri sicer primerljivi transakciji, potem za veljavno primerjavo verjetno ne bo primerno uporabiti dodatek, dosežen v tej transakciji, brez prilagoditve stroškovne osnove povezanega podjetja. V nekaterih primerih lahko stroški, ki bi jih imel prejemnik storitev, če bi jih moral izvajati sam, veliko povedo o tem, kakšen dogovor bi bil prejemnik storitve pripravljen sprejeti, če bi šlo za storitev med na trgu nepovezanimi osebami.

7.36 Ko je povezano podjetje le zastopnik ali posrednik za opravljanje storitev, je pri uporabi metode dodatka na stroške pomembno, da je donos ali dodatek primeren za opravljanje zastopniške funkcije, ne pa za opravljanje samih storitev. V takem primeru verjetno ne bi bilo primerno določati primerljive tržne cene kot dodatka na stroške storitev, ampak le na stroške samega zastopanja, oziroma bi moral biti dodatek na stroške storitev glede na vrsto uporabljenih primerljivih podatkov nižji, kot bi bil dodatek za samo opravljanje storitev. Povezano podjetje ima na primer lahko stroške zaradi najema oglaševalskega prostora za člane skupine, torej stroške, ki bi jih sicer imeli neposredno člani skupine, če bi bili neodvisni. V takem primeru je gotovo lahko primerno, da se ti stroški prenesejo na prejemnike storitve v skupini brez dodatka in da se dodatek na stroške uporabi samo za tiste stroške, ki jih ima posrednik pri opravljanju svoje zastopniške funkcije.

7.37 Čeprav bi morali davčni zavezanci in davčni organi načeloma vzpostaviti pravilno določanje primerljivih tržnih cen, ne bi smeli spregledati, da lahko davčni organ v nekaterih primerih iz praktičnih razlogov po lastni presoji izjemoma opusti izračunavanje in obdavčevanje primerljive tržne cene za opravljanje storitev in dovoli davčnemu zavezancu v primernih okoliščinah prenesti na uporabnike samo stroške opravljanja storitev. Analiza stroškov in koristi bi na primer lahko pokazala, da dodatni davčni prihodek, ki bi bil izterjan, ne upravičuje stroškov administrativnega dela z ugotavljanjem, kakšna naj bi bila v nekaterih primerih primerna primerljiva tržna cena. V takih primerih lahko zagotovi zadovoljiv izid za mednarodna podjetja in davčne organe bolj kot primerljiva tržna cena zaračunavanje vseh pripadajočih stroškov. Malo verjetno pa je, da bi davčni organi dopustili takšno izjemo, če

je opravljanje storitev glavna dejavnost povezanega podjetja, če je prvina dobička sorazmerno pomembna ali če je mogoče storitve zaračunati neposredno in je to podlaga za določitev primerljive tržne cene.

C. Nekateri primeri storitev v skupini

7.38 V tem razdelku so prikazani nekateri primeri določanja transfernih cen za opravljanje storitev v skupini. Primeri so prikazani samo zaradi ponazoritve. Pri obravnavanju posameznih primerov pa je uporabnost katere koli metode za določanje transfernih cen mogoče presoditi le po preiskavi dejstev in okoliščin.

7.39 Eden od primerov se nanaša na izvajanje oskrbovanja terjatev (faktoringa), če se mednarodna skupina podjetij odloči, da bo to dejavnost iz ekonomskih razlogov izvajala samo na enem kraju. Iz središča vodeno oskrbovanje terjatev je na primer lahko smotrno, če se omejijo valutna in dolžniška tveganja ter čim bolj zmanjša administrativna obremenitev. Središče za vodeno oskrbovanje terjatev (faktoring), ki prevzame te naloge, opravlja storitve v skupini, za katere bi moralo zaračunati primerljive tržne cene. V takem primeru bi lahko bila primerna metoda primerljivih prostih cen.

7.40 Pogodbeno proizvajanje je drug primer dejavnosti, ki lahko vključuje storitve v skupini. V takih primerih proizvajalec verjetno dobi obsežna navodila, kaj naj proizvaja, v kolikšnih količinah in kakšne kakovosti. Proizvajalna družba prevzame majhna tveganja in odkup celotne proizvedene količine je zagotovljen, če bo izpolnila pogoje glede kakovosti. V takem primeru bi lahko proizvajalno družbo obravnavali, kot da opravlja storitev, in bi lahko bila primerna metoda dodatka na stroške ob upoštevanju smernic iz II. poglavja.

7.41 Pogodba o razvoju je primer storitve v skupini, za katero je potrebno visoko strokovno usposobljeno osebje in je pogosto bistvena za uspešnost skupine. Dejanski dogovori se lahko sklepajo v zelo različnih oblikah, od izvajanja podrobno opredeljenih programov, ki jih v pogodbi določi naročnik, pa vse do sporazumov, po katerih raziskovalna družba dela po lastni presoji na splošno opredeljenih področjih. V tem drugem primeru, ki se na splošno nanaša na temeljne raziskave, sta lahko dodatno ugotavljanje gospodarsko pomembnih področij in ocenjevanje tveganja glede neuspešnega raziskovanja odločilen dejavnik za uspešnost skupine kot celote. Res pa je raziskovalna družba navadno izločena iz finančnih tveganj, ker je običajno urejeno tako, da se ji vsi odhodki povrnejo ne glede na to, ali je bil razvoj uspešen ali ne. Poleg tega so neopredmetena sredstva, ki izhajajo iz razvojne dejavnosti, na splošno last matične družbe in torej raziskovalna družba sama ne prevzema nobenega tveganja v zvezi z njihovim gospodarskim izkoriščanjem. V takem primeru je lahko primerna metoda dodatka na stroške ob upoštevanju smernic iz II. poglavja.

7.42 Primer storitev v skupini je tudi upravljanje licenc. Upravljanje in uveljavljanje neopredmetenih premoženjskih pravic je treba razlikovati od izkoriščanja teh pravic za ta namen. Nadzor nad licencami lahko izvaja storitveni center skupine, ki je odgovoren za spremljanje morebitnih kršitev licenčnih pogodb in uveljavljanje licenčnih pravic.

VIII. poglavje

Dogovori o delitvi stroškov

A. Uvod

8.1 To poglavje obravnava dogovore o delitvi stroškov med dvema ali več povezanimi podjetji (po možnosti tudi skupaj z neodvisnimi podjetji). Dogovorov o delitvi stroškov je več vrst in namen tega poglavja ni obravnavati ali opisovati davčnih posledic za vsako njihovo različico. Poglavje vsebuje le splošna navodila za ugotavljanje, ali so pogoji, ki so jih povezana podjetja sprejela na podlagi dogovora o delitvi stroškov, skladni z neodvisnim tržnim načelom. Davčne posledice dogovora o delitvi stroškov so odvisne od tega, ali je dogovor sestavljen v skladu z neodvisnim tržnim načelom po določbah tega poglavja in ustrezno dokumentiran. To poglavje ne rešuje vseh pomembnih vprašanj v zvezi z upravnimi in davčnimi posledicami dogovorov o delitvi stroškov. Morda bodo na primer potrebna nadaljnja navodila o merjenju vrednosti posameznih prispevkov k dogovorom o delitvi stroškov, zlasti glede tega, kdaj so stroški ali primerljive tržne cene primerni ter kakšen je učinek državnih subvencij ali davčnih spodbud. (Glej odstavka 8.15 in 8.17.) Nadaljnji razvoj bo lahko koristen tudi glede davčnega opredeljevanja prispevkov, izravnalnih plačil ter pristopnin in odstopnin. (Glejte odstavke 8.23, 8.25, 8.33 in 8.35.) Potrebno bo tudi dodatno delo za posodobitev in poglobitev tega poglavja, ko bo pridobljenih več izkušenj iz dejanskega izvajanja dogovorov o delitvi stroškov.

8.2 Sklop B vsebuje splošno opredelitev pojma in pregled zasnove dogovorov o delitvi stroškov. V sklopu C je opisan standard za ugotavljanje, ali je dogovor o delitvi stroškov skladen z neodvisnim tržnim načelom. Razprava vključuje navodila, kako v ta namen meriti prispevke, ali so potrebna izravnalna plačila (to je plačila med udeleženci za prilagoditev njihovih sorazmernih deležev v celotnem prispevku) ter kako bi bilo treba prispevke in izravnalna plačila obravnavati za davčne namene. V sklopu C je obdelano še vprašanje določanja udeležencev in obravnavanja

družb, ustanovljenih za posebne namene. V sklopu D so obravnavane prilagoditve, ki jih je treba opraviti, če se ugotovi, da pogoji dogovora o delitvi stroškov niso skladni z neodvisnim tržnim načelom, vključno s prilagoditvami sorazmernih deležev po takem dogovoru o delitvi stroškov. V sklopu E so obdelana vprašanja v zvezi s pristopom k dogovoru o delitvi stroškov ali odstopom od njega, potem ko se je dogovor že začel izvajati. V sklopu F so obravnavani predlogi za oblikovanje in dokumentiranje dogovorov o delitvi stroškov.

B. Zasnova dogovora o delitvi stroškov

B.1 Splošno

8.3 Dogovor o delitvi stroškov je dogovor med podjetji, da si delijo stroške in tveganja razvijanja, proizvajanja ali pridobivanja sredstev, storitev ali pravic ter da določijo vrsto in obseg deležev posameznega udeleženca pri teh sredstvih, storitvah ali pravicah. Dogovor o delitvi stroškov je pogodbeni dogovor, ni pa nujno posebna pravna oseba ali stalna poslovna enota vseh udeležencev. V dogovoru o delitvi stroškov bo sorazmerni delež posameznega udeleženca k celotnemu dogovorjenemu prispevku skladen s sorazmernim deležem udeleženca v pričakovanih koristih iz dogovora, pri čemer je treba upoštevati, da določanje transfernih cen ni eksaktna znanost. Poleg tega bo imel vsak udeleženec dogovora o delitvi stroškov pravico ločeno izkoristiti svoj delež pravic v dogovoru o delitvi stroškov kot dejanski lastnik tega deleža pravic, in ne kot prejemnik licence, in mu torej za ta delež pravic ne bo treba plačevati licenčnine ali drugega nadomestila. Nasprotno pa bi moral vsak drug plačati udeležencem primerno nadomestilo (na primer licenčnino) za izkoriščanje nekaterih ali vseh pravic udeležencev.

8.4 Nekatere koristi iz dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov bodo znane vnaprej, druge koristi, na primer dosežki raziskovanja in razvijanja, pa bodo negotove. Nekatere vrste dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov bodo prinašale kratkoročne koristi, druge pa bodo dolgoročnejše ali pa morda sploh ne bodo uspešne. Ne glede na to pa je v dogovoru o delitvi stroškov vedno vsebovana pričakovana korist, ki si jo vsak udeleženec želi od svojega prispevka, vključno s pravico do dobrega vodenja dogovora o delitvi stroškov. Delež posameznega udeleženca pri poslovnih izidih dejavnosti dogovora o delitvi stroškov bi moral biti določen že na samem začetku, in to tudi če je njegov delež povezan z deleži drugih udeležencev, ker je na primer pravni lastnik neopredmetenega sredstva samo eden od njih, vsi pa imajo na njem dejansko lastninsko pravico gospodarskega izkoriščanja.

B.2 Razmerje do drugih poglavij

8.5 VI. in VII. poglavje vsebujeta navodila, kako določiti nadomestilo po neodvisnem tržnem načelu za prenos neopredmetenih sredstev in storitev v skupini. Namen tega poglavja pa je dati dopolnilna navodila za transakcije, pri katerih se združujejo viri in sposobnosti, delno ali celotno prejeto nadomestilo zanje pa so utemeljena pričakovanja vzajemne koristi. Zato v ustreznem obsegu enako veljajo določbe VI. in VII. poglavja pa tudi vseh drugih poglavij teh smernic, na primer pri vrednotenju posameznega prispevka k dogovoru o delitvi stroškov v postopku ugotavljanja sorazmernih deležev v celotnem prispevku za pokrivanje stroškov. Mednarodna podjetja naj torej upoštevajo navodila tega poglavja in tako zagotovijo, da bodo njihovi dogovori o delitvi stroškov skladni z neodvisnim tržnim načelom.

B.3 Vrste dogovorov o delitvi stroškov

8.6 Morda je najpogostejša oblika dogovorov o delitvi stroškov dogovor o skupnem razvoju neopredmetenih sredstev, po katerem dobi vsak udeleženec delež pravic na razvitem neopredmetenem sredstvu. Po takem dogovoru o delitvi stroškov dobi vsak udeleženec ločene pravice izkoriščanja neopredmetenih sredstev, na primer na posameznih zemljepisnih območjih ali za posamezna področja uporabe. 10 pomeni, da vsak udeleženec uporablja neopredmetena sredstva za svoje namene, in ne za izvajanje skupne dejavnosti z drugimi udeleženci. Pridobljene ločene pravice so lahko dejansko pravno lastništvo, druga možnost pa je, da je pravni lastnik sredstva samo eden od udeležencev, z gospodarskega vidika pa so njegovi solastniki vsi udeleženci. Če ima udeleženec dejanski lastniški delež na vsakem sredstvu, razvitem po dogovoru o delitvi stroškov, in so prispevki v ustreznem sorazmerju, ni treba plačevati licenčnine ali drugega nadomestila za uporabo razvitega sredstva skladno z deležem, ki ga je udeleženec pridobil.

8.7 Čeprav so dogovori o delitvi stroškov za raziskave in razvoj neopredmetenih sredstev morda najpogostejši, pa dogovori o delitvi stroškov niso nujno omejeni samo na to dejavnost. Dogovori o delitvi stroškov so lahko sklenjeni za kakršno koli skupno financiranje ali medsebojno delitev stroškov in tveganj za razvijanje ali nabavljanje sredstev ali za pridobivanje storitev. Podjetja se na primer lahko odločijo za združevanje virov za pridobitev storitev upravljanja z enega mesta ali za pripravo skupnih oglaševalskih akcij na trgih udeležencev.

C. Uporaba neodvisnega tržnega načela

C.1 Splošno

8.8 Da bi pogoji dogovora o delitvi stroškov ustrezali neodvisnemu tržnemu načelu, morajo biti prispevki udeležencev taki, kot bi jih bila v primerljivih okoliščinah pripravljena prispevati neodvisna podjetja glede na koristi, ki bi jih utemeljeno pričakovala iz takega dogovora. Prispevki na podlagi dogovora o delitvi stroškov se od rednega prenosa sredstev ali storitev v skupini razlikujejo po tem, da je nadomestilo deloma ali v celoti namenjeno pričakovanim koristim za posameznega udeleženca, ki združuje svoje vire in sposobnosti. Neodvisna podjetja sklepajo dogovore o delitvi stroškov in tveganj, kadar se pokaže neka skupna potreba, od katere imajo lahko podjetja vzajemno korist. Nepovezane stranke kot nepovezane osebe pod tržnimi pogoji morda želijo deliti tveganja (na primer pri raziskovanju na področju vrhunske tehnologije), da bi čim bolj zmanjšale morebitno izgubo iz te dejavnosti, ali pa se vključijo v delitev stroškov ali v skupni razvoj, da bi dosegle večje prihranke, na primer zaradi ekonomije obsega ali da bi izboljšale svojo poslovno uspešnost in produktivnost, morda s kombiniranjem različnih prednosti na področju izkušenj. Taki dogovori se na splošno sklepajo, kadar se skupina družb, ki jim je skupna potreba po določeni dejavnosti, odloči za skupno izvajanje dejavnosti na enem mestu na način, na katerega se čim bolj zmanjšajo stroški in tveganja v korist posameznega udeleženca.

8.9 Pričakovanje vzajemne koristi je temeljno za odločitev neodvisnih podjetij za dogovor o združevanju virov in sposobnosti brez posebnega nadomestila. Neodvisna podjetja bi zahtevala, da je sorazmerni delež posameznega udeleženca v celotnem prispevku po dogovoru skladen s sorazmernim deležem tega udeleženca v vseh pričakovanih koristih iz dogovora. Za uporabo neodvisnega tržnega načela pri dogovoru o delitvi stroškov je zato treba najprej ugotoviti, ali vse stranke dogovora pričakujejo koristi, nato izračunati sorazmerni prispevek posameznega udeleženca k skupni dejavnosti (v gotovini ali v naravi) in končno ugotoviti, ali so prispevki po dogovoru o delitvi stroškov (prilagojeni za morebitna izravnalna plačila, izvedena med udeleženci) pravilno razporejeni. Priznati je treba, da so te ugotovitve deloma lahko negotove. Obstaja možnost, da so prispevki med udeležence dogovora o delitvi stroškov razporejeni tako, da - merjeno po neodvisnem tržnem načelu - prihaja do nadvrednotenja obdavčljivih dobičkov v nekaterih državah in podvrednotenja obdavčljivih dobičkov v drugih. Zaradi tega bi morali biti davčni zavezanci pripravljeni z dokazi

utemeljiti podlago za svoje zahteve po dogovoru o delitvi stroškov. (Glej sklop F.)

C.2 Določitev udeležencev

8.10 Ker je zamisel o vzajemni koristi temeljna za vsak dogovor o delitvi Stroškov, ni mogoče, da bi kdor koli veljal za udeleženca dogovora, če ne pričakuje utemeljeno, da bo imel koristi iz dejavnosti dogovora o delitvi stroškov kot take (in ne samo od tega, da delno ali v celoti izvaja to dejavnost). Udeleženec mora imeti torej priznano upravičenje do sredstev ali storitev, za katere je sklenjen dogovor o delitvi stroškov; tako utemeljeno pričakuje, da bo lahko neposredno ali posredno (na primer s podelitvijo licence ali prodajo povezanim ali neodvisnim podjetjem) izkoriščal ali uporabljal delež pravic, ki mu je bil dodeljen.

8.11 Zahtevana pričakovana korist pa še ne pomeni, da bo dejavnost po dogovoru dejansko uspešna. Plod raziskovanja in razvijanja na primer ni nujno ekonomsko koristno neopredmeteno sredstvo. Toda če neka dejavnost ne prinaša nobene dejanske koristi v obdobju, v katerem bi bile koristi iz te dejavnosti običajno pričakovane, lahko davčni organi postavijo udeleženim strankam vprašanje, ali bi kot neodvisna podjetja še naprej sodelovale pri takem dogovoru. (Glej odstavke o poslovni strategiji (zlasti 1.63) in izgubah (1.70-1.72) v I. poglavju.)

8.12 V nekaterih primerih se udeleženci dogovora o delitvi stroškov lahko odločijo, da bo dejavnost deloma ali v celoti izvajala družba, ki ni udeleženka dogovora po določilu odstavka 8.10. V takem primeru pogodbenega raziskovanja in/ali proizvajanja je primerno, da ta družba zaračuna primerljivo tržno ceno za storitve, ki jih opravlja za udeležence dogovora o delitvi stroškov. Tako bi moralo biti, četudi je na primer ta družba odvisna družba enega ali več udeležencev dogovora o delitvi stroškov in je bila ustanovljena zato, da se zagotovi omejena izpostavljenost odgovornosti pri zelo tveganem raziskovanju in razvijanju po dogovoru o delitvi stroškov. Primerljiva tržna cena storitev te družbe bi morala biti določena po splošnih načelih iz 1. poglavja in bi med drugim morala vključevati nadomestilo za izvajane funkcije, vložena sredstva in prevzeta tveganja ter posebne premisleke, ki vplivajo na primerljivo tržno ceno za storitve in so opisani v VII. poglavju, zlasti v odstavkih 7.29 - 7.37.

C.3 Znesek prispevka posameznega udeleženca

8.13 Da bi lahko ugotovili. ali je dogovor o delitvi stroškov v skladu z neodvisnim tržnim načelom (to je, ali je sorazmerni delež posameznega udeleženca v celotnem prispevku po dogovoru o delitvi stroškov skladen

s sorazmernim deležem udeleženca v vseh pričakovanih koristih), je treba izmeriti vrednost ali znesek prispevka posameznega udeleženca k dogovoru.

8.14 Po neodvisnem tržnem načelu bi morala biti vrednost prispevka posameznega udeleženca skladna z vrednostjo, ki bi jo namenila za tak prispevek neodvisna podjetja v primerljivih okoliščinah. Zato je treba pri določanju vrednosti prispevkov k dogovoru o delitvi stroškov upoštevati navodila iz I.-VII. poglavja teh smernic. Kot je na primer zapisano v 1. poglavju, naj bi bili pri uporabi neodvisnega tržnega načela med drugim upoštevani pogodbeni pogoji in gospodarske okoliščine, ki so upoštevani v dogovoru o delitvi stroškov, na primer delitev tveganja in stroškov.

8.15 Nikakor ni mogoče napovedati izida, ki bi veljal za vse; vprašanja je treba reševati za vsak primer posebej, skladno s splošnimi pravili neodvisnega tržnega načela. Države že imajo izkušnje z uporabo stroškov in primerljivih tržnih cen za merjenje vrednosti prispevkov po dogovorih o delitvi stroškov, sklenjenih po neodvisnem tržnem načelu. Verjetno pa ne bo prav enostavno določiti sorazmerne vrednosti prispevka posameznega udeleženca, razen če so vsi prispevki v celoti gotovinski, kadar na primer dejavnost izvaja zunanji izvajalec storitev in stroške skupaj financirajo vsi udeleženci.

8.16 Pomembno je, da se pri vrednotenju prepoznajo vsi prispevki udeležencev k dogovoru, skupaj s sredstvi ali storitvami, ki se uporabljajo deloma pri dejavnosti dogovora o delitvi stroškov in deloma pri ločenih poslovnih dejavnostih udeleženca. Težko je meriti prispevke, ki vključujejo skupna sredstva ali storitve, če daje na primer udeleženec svoja osnovna sredstva, kot so stavbe in strojna oprema, v delno uporabo ali če izvaja nadzorne, administrativne in upravne naloge za dogovor o delitvi stroškov in hkrati za svoje lastno poslovanje. Ekonomsko utemeljeno bo treba določiti sorazmerni del vloženih sredstev ali izvajanih storitev, ki se nanašajo na dejavnost dogovora o delitvi stroškov, pri tem pa upoštevati priznana računovodska načela in dejstva; morda bodo potrebne tudi prilagoditve, če so pomembne, tako da bo dosežena skladnost, kadar so vpletene različne države. Ko je sorazmerni delež določen, je prispevek mogoče izmeriti v skladu z načeli, navedenimi v nadaljevanju tega poglavja.

8.17 Pri merjenju prispevka udeleženca se pojavi še vprašanje v zvezi s prihranki zaradi subvencij ali davčnih spodbud (vključno z davčnimi olajšavami za naložbe), ki jih odobri država. Ali in koliko je treba take prihranke upoštevati pri merjenju vrednosti prispevka udeleženca, je odvisno od ravnanja neodvisnih podjetij v primerljivih okoliščinah.

8.18 Izravnalna plačila so lahko potrebna za prilagoditev sorazmernih deležev posameznih udeležencev za pokrivanje vseh stroškov po dogovoru. Izravnalno plačilo povečuje vrednost prispevkov plačnika in

zmanjšuje vrednost prispevkov prejemnika plačila za znesek plačila. Izravnalna plačila naj bi vzdrževala razmere, skladne z neodvisnim tržnim načelom, tako da je sorazmerni delež posameznega udeleženca za pokrivanje vseh stroškov skladen z njegovim sorazmernim deležem vseh pričakovanih koristi iz dogovora. Za davčno obravnavanje izravnalnih plačil glej odstavek 8.25.

C.4 Ugotavljanje primernosti dodeljene udeležbe pri stroških

8.19 Ni pravila, ki bi ga bilo mogoče na splošno uporabiti za ugotavljanje, ali je sorazmerni delež posameznega udeleženca v celotnem prispevku po dogovoru o delitvi stroškov skladen s sorazmernim deležem udeleženca v pričakovanih koristih iz dogovora. Cilj je, da se ocenijo deleži v pričakovanih koristih, ki jih morajo dobiti posamezni udeleženci, in razporedijo prispevki v enakem razmerju. Deleže v pričakovanih koristih bi bilo mogoče oceniti na podlagi predvidevanj o dodatno doseženem dohodku ali prihranjenih stroških posameznega udeleženca zaradi sklenjenega dogovora. V nekaterih primerih so lahko koristne tudi druge metode za ocenjevanje pričakovane koristi (na primer na podlagi cene, zaračuna ne pri prodaji primerljivih sredstev in storitev). Drug način, ki se pogosto uporablja v praksi, pa je ponazoritev sorazmernih deležev v pričakovanih koristih za posamezne udeležence po razdelitvenem ključu. Razdelitveni ključi so lahko prihodki od prodaje, porabljene, proizvedene ali prodane enote, kosmati dobiček ali dobiček iz poslovanja, število zaposlenih, vloženi kapital in tako naprej. Ali je kak razdelitveni ključ posebej primeren, je odvisno od vrste dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov ter od razmerja med razdelitvenim ključem in pričakovanimi koristmi.

8.20 Če se pričakuje, da bo pomemben del ali celota koristi iz dejavnosti dogovora o delitvi stroškov uresničen(a) šele v prihodnosti, in ne takoj, bo pri razporeditvi prispevkov treba upoštevati predvidevanja o deležih udeležencev v teh koristih. Upoštevanje predvidevanj lahko povzroči davčnim organom težave pri preverjanju, ali so bila taka predvidevanja pripravljena v dobri veri, in pri obravnavanju primerov, v katerih se predvidevanja izrazito odmikajo od dejanskih izidov. Težave so lahko večje, če se dejavnost po dogovoru o delitvi stroškov konča več let prej, preden se pričakovane koristi dejansko uresničijo. Zato je, zlasti kadar se pričakuje, da se bodo koristi uresničile šele v prihodnosti, morda primerno, da so v dogovoru o delitvi stroškov predvidene možne prilagoditve sorazmernih deležev v celotnem dogovorjenem prispevku med samim trajanjem tega dogovora, in sicer na podlagi morebitnih sprememb nekaterih okoliščin, zaradi katerih bi se lahko spremenili deleži v koristih. Kadar se dejanski izidi izrazito razlikujejo od predvidevanj, bodo davčni organi morda prisiljeni poizvedeti, ali bi bila taka predvidevanja v primerljivih okoliščinah sprejemljiva za neodvisna podjetja, pri čemer pa bi morale upoštevati razvoj dogodkov, ki bi jih udeleženci lahko

utemeljeno pričakovali, in se ne odločali za nazaj na podlagi kasnejših spoznanj.

8.21 Pri ocenjevanju sorazmernih pričakovanih koristi od raziskovanja in razvijanja nove skupine izdelkov ali tehnološkega procesa, podjetja včasih uporabljajo kot merilo predvideno prodajo nove skupine izdelkov ali predvideni pritok dohodka od premoženjskih pravic, ki bi ga dosegla s podelitvijo licenc za nove procese. Ta primer je naveden le za ponazoritev, in ne kot predlog, da je v kakem primeru ustrezneje uporabiti podatke o prodaji. Ne glede na izbrani kazalnik velja, da je treba, če bodo koristi po pričakovanju uresničene šele v prihodnosti, skrbno paziti, da se zagotovi, da so uporabljeni podatki zanesljiv kazalnik prihodnje razporeditve deležev v koristih.

8.22 Kakršna koli že je metoda razporeditve, bodo verjetno potrebne prilagoditve uporabljenega merila zaradi upoštevanja razlik pri pričakovanih koristih, ki jih bodo prejeli udeleženci dogovora, na primer v zvezi s tem, kdaj bodo prejeli pričakovane koristi, ali so njihove pravice izključne, kakšna so tveganja, povezana z njihovim prejemanjem koristi, in tako naprej. Tudi najustreznejši razdelitveni ključ za posamezen dogovor o delitvi stroškov se sčasoma lahko spremeni. Če se dogovor nanaša na več različnih dejavnosti, bo to nujno treba upoštevati pri izbiri metode razporeditve, tako da bodo razporejeni prispevki v pravilnem sorazmerju s koristmi, ki jih pričakujejo udeleženci. Eden od načinov (čeprav ne edini) je uporaba več kot enega razdelitvenega ključa. Če je na primer udeležencev dogovora o delitvi stroškov pet in eden od teh ne more izkoristiti nekaterih razvojnih dejavnosti, ki se izvajajo po dogovoru o delitvi stroškov, se lahko, če ni druge oblike pobota ali zmanjšanja prispevka, stroški, povezani s temi dejavnostmi, razporedijo med preostale štiri udeležence. V tem primeru bi lahko uporabili dva razdelitvena ključa za razporeditev stroškov. Izmenjava informacij med pogodbenicami meddržavnega sporazuma, postopek skupnega dogovora in dvostranski ali večstranski vnaprejšnji cenovni sporazumi prav tako lahko pomagajo ugotoviti sprejemljivost metode razporeditve.

C.5 Davčno obravnavanje prispevkov in izravnalnih plačil

8.23 Prispevke udeleženca k dogovoru o delitvi stroškov bi bilo treba za davčne namene obravnavati po splošnih pravilih davčnega sistema, ki bi veljala za tega udeleženca, če bi vložil prispevke mimo dogovora o delitvi stroškov za izvajanje dejavnosti, ki je predmet dogovora o delitvi stroškov (na primer za raziskovanje in razvijanje ali za pridobitev upravičenja do neopredmetenega sredstva, potrebnega za izvajanje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov). Vrsta prispevka, kot so na primer stroški za raziskave in razvoj, bi bila odvisna od vrste dejavnosti, ki se prevzema po dogovoru o delitvi stroškov, in s tem bi bilo tudi opredeljeno, kako bo priznana za

davčne namene. Pogosto se bodo prispevki po teh merilih obravnavali kot odbitni odhodki. Noben del prispevka za dogovor o delitvi stroškov ne bi bil obravnavan kot licenčnina za uporabo neopredmetenih sredstev, razen če tak prispevek pooblašča njegovega plačnika, da pridobi pravico do uporabe neopredmetenega sredstva, ki pripada enemu od udeležencev (ali nekomu drugemu), in plačnik s tem ne pridobi tudi upravičenja do samega neopredmetenega sredstva.

8.24 Ker mora biti prispevek udeleženca po dogovoru o delitvi stroškov poplačan s pričakovanimi koristmi, ki izhajajo iz takega dogovora, in se bodo te pričakovane koristi morda začele natekati šele pozneje, se udeležencu na splošno ne prizna noben dohodek v obdobju, v katerem je vložil svoj prispevek. Donos udeleženca zaradi njegovega prispevka bo priznan v obliki prihranka stroškov (in v tem primeru verjetno ne bo nobenega dohodka, doseženega neposredno iz dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov) ali pa bo dosežen, ko bodo poslovni izidi dejavnosti izkazali dohodek (ali izgubo) za tega udeleženca, na primer pri raziskovanju in razvijanju. Seveda je lahko v nekaterih primerih, kot je opravljanje storitev, dotok koristi iz dogovora izkazan v istem obdobju, v katerem je bil vložen prispevek, in bodo zato v tem obdobju tudi prepoznane.

8.25 Izravnalno plačilo bi moralo biti obravnavano kot dodatek k stroškom plačnika in kot povračilo (in zato zmanjšanje) stroškov za prejemnika. Izravnalno plačilo se ne obravnava kot licenčnina za uporabo neopredmetenih sredstev, razen če tako plačilo pooblašča njegovega plačnika, da pridobi pravico do uporabe neopredmetenega sredstva, ki pripada enemu od udeležencev (ali nekomu drugemu), s čimer pa ne pridobi tudi upravičenja do samega neopredmetenega sredstva. V nekaterih primerih lahko izravnano plačilo presega dopustno porabo sredstev prejemnika ali stroške, ki so za davčne namene priznani po davčnem sistemu posamezne države, in v tem primeru bi bil tak presežek lahko obravnavan kot obdavčljiv dobiček.

D. Davčne posledice zaradi neskladnosti dogovora o delitvi stroškov z neodvisnim tržnim načelom

8.26 Dogovor o delitvi stroškov je skladen z neodvisnim tržnim načelom, če je sorazmerni delež posameznega udeleženca v celotnem prispevku po dogovoru, prilagojen z morebitnimi izravnalnimi plačili, skladen s sorazmernim deležem udeleženca v pričakovanih koristih iz dogovora. Če ni tako, nadomestilo, ki ga bo prejel najmanj eden od udeležencev za svoj prispevek, ne bo zadostno in bo nadomestilo, ki ga bo prejel najmanj en drug udeleženec za svoj prispevek, preveliko glede na to, koliko bi prejela neodvisna podjetja. V takem primeru bi bilo po neodvisnem tržnem načelu treba izvesti prilagoditev. Vrsta prilagoditve je odvisna od dejstev in okoliščin, najpogosteje

pa je to prilagoditev čistega prispevka z dejanskim ali vračunanim izravnalnim plačilom. Če se gospodarska realnost dogovora razlikuje od pogojev, ki naj bi bili domnevno dogovorjeni med udeleženci, je lahko primerno, da se določbe dogovora o delitvi stroškov deloma ali v celoti ne upoštevajo. Taki primeri so obravnavani v nadaljevanju.

D.1 Prilagoditev prispevkov

8.27 Če sorazmerni delež udeleženca v celotnem prispevku k dogovoru o delitvi stroškov, prilagojen za vsa izravnalna plačila, ni skladen s sorazmernim deležem udeleženca v pričakovanih koristih iz dogovora, ima davčni organ pravico prilagoditi prispevek udeleženca (pri čemer pa je treba upoštevati, naj davčni organi ne bi izvajali manjših ali obrobnih prilagoditev). Glej odstavek 2.10 Do takega stanja lahko pride, če sorazmerni prispevki sredstev ali storitev udeleženca niso bili pravilno odmerjeni ali če niso bile pravilno ocenjene sorazmerne pričakovane koristi udeleženca, na primer kadar izbrani ali zaradi spremenjenih okoliščin prilagojeni razdelitveni ključ ni kazal ustreznih sorazmernih pričakovanih koristi. Glej odstavek 8.19. Običajno se prilagoditev izvede z dejanskim ali vračunanim izravnalnim plačilom enega ali več udeležencev drugemu udeležencu.

8.28 Če je dogovor o delitvi stroškov sicer sprejemljiv in vestno izpolnjen ob upoštevanju priporočil iz sklopa F, naj davčni organi na splošno ne bi izvajali prilagoditev na podlagi posameznega davčnega leta. Proučiti pa bi bilo treba, ali je v večletnem obdobju sorazmerni delež posameznega udeleženca v celotnem prispevku skladen s sorazmernim deležem v pričakovanih koristih iz dogovora. (Glej odstavke 3.75-3.79.)

D.2 Neupoštevanje dela ali vseh določb dogovora o delitvi stroškov

8.29 V nekaterih primerih lahko dejstva in okoliščine kažejo, da se dejansko izvajanje dogovora odmika od pogojev, ki naj bi bili domnevno dogovorjeni med udeleženci. Eden ali več udeležencev na primer sploh ne pričakuje nobenih koristi iz dejavnosti dogovora o delitvi stroškov. Čeprav načeloma majhen delež udeleženca v pričakovanih koristih ni ovira za upravičenost do njega, se v primeru, da udeleženec, ki izvaja vse dejavnosti iz dogovora, pričakuje le majhen delček vseh pričakovanih koristi, postavlja vprašanje, ali je bil dogovor za tega udeleženca dejansko sklenjen zaradi njegove udeleženosti v vzajemnih koristih, ali pa je bil ustvarjen le videz udeleženosti v vzajemnih koristih, da bi se dosegli ugodnejši davčni izidi. V takih primerih lahko davčni organ določi davčne posledice, ki so enake tistim, do katerih bi prišlo, če bi bili pogoji dogovora skladni s takimi, kakršne bi v skladu z navodili iz odstavkov 1.64-1.69 razumno pričakovali, če bi bila v dogovor vključena neodvisna podjetja.

8.30 Davčni organ lahko tudi deloma ali v celoti ne upošteva domnevnih pogojev dogovora o delitvi stroškov, če se sčasoma pokažejo bistveni odmiki med sorazmernim deležem udeleženca v celotnem prispevku (prilagojenim za vsa izravnalna plačila) in njegovim sorazmernim deležem v pričakovanih koristih ter bi ekonomsko utemeljeno moral biti udeleženec, ki ima nesorazmerno velik delež v celotnem prispevku, upravičen do večjega deleža v koristih iz dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov. V takem primeru bi bil lahko ta udeleženec upravičen do tržnega nadomestila, ker drugi udeleženci uporabljajo njegov delež. V okoliščinah, ki nakazujejo poskus zlorabe pravil, ki urejajo dogovore o delitvi stroškov, je torej lahko primerno, da davčni organ dogovora o delitvi stroškov ne upošteva v celoti.

E. Sklenitev dogovora o delitvi stroškov, odstop od dogovora ali prenehanje dogovora

8.31 Poslovna enota, ki pristopi k že dejavnemu dogovoru o delitvi stroškov, lahko pridobi tudi delež v vseh dosežkih prejšnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov, kot so neopredmetena sredstva, razvita po dogovoru o delitvi stroškov, nedokončana dela in znanje, pridobljeno v prejšnjih dejavnostih po dogovoru o delitvi stroškov. V takem primeru, prejšnji udeleženci dejansko prenesejo del svojih deležev v poslovnih izidih prejšnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov. Po neodvisnem tržnem načelu mora biti vsak prenos prej obstoječih pravic od udeležencev na novega člana plačan na podlagi tržne vrednosti prenesenega deleža. Tako nadomestilo se imenuje pristopnina. Uporabljeno izrazje se med državami razlikuje; tako se včasih vsak prispevek (ali vsako izravnalno plačilo) za prenos že obstoječega sredstva ali že obstoječe pravice imenuje pristopnina ne glede na to, ali ga je plačal udeleženec, ki je pristopil k dogovoru o delitvi stroškov ali udeleženec, ki k temu dogovoru ni pristopil. Za namene tega poglavja pa je izraz pristopnina omejen samo na plačila novih pristopnikov k že dejavnemu dogovoru o delitvi stroškov, dana za pridobitev deleža v vseh dosežkih prejšnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov. Drugi prispevki, vključno z izravnalnimi plačili, pa so v tem poglavju obravnavani posebej.

8.32 Znesek pristopnine bi bilo treba določiti na podlagi tržne vrednosti pravic, ki jih pridobi novi pristopnik ob upoštevanju njegovega sorazmernega deleža v pričakovanih koristih iz dogovora o delitvi stroškov. Mogoče je, da dosežki prejšnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov nimajo vrednosti, in v takem primeru pristopnine ne bi bilo. So pa tudi primeri, da novi pristopnik prinese v dogovor o delitvi stroškov že obstoječa neopredmetena sredstva in bi bila torej za priznanje tega prispevka primerna izravnalna plačila drugih udeležencev njemu. V takih primerih se izravnalna plačila in pristopnina med seboj lahko izravnajo, čeprav morajo biti za namene davčne uprave ustrezno evidentirani popolni zneski ločenih plačil.

8.33 Pristopnina se za davčne namene obravnava po splošnih pravilih davčnega sistema države (skupaj s sporazumi za preprečevanje dvojnega obdavčevanja), ki bi za te udeležence veljala, če bi plačilo izvedli mimo dogovora o delitvi stroškov za pridobitev upravičenja, ki ga udeleženec dogovora s tem pridobi, na primer delež v neopredmetenem sredstvu, ki je bilo že razvito po dogovoru o delitvi stroškov, nedokončanem delu in znanju, pridobljenem v prejšnjih dejavnostih po dogovoru o delitvi stroškov. Noben del pristopnine k dogovoru o delitvi stroškov ni licenčnina za uporabo neopredmetenih sredstev, razen če pooblašča njegovega plačnika, da pridobi pravico do uporabe neopredmetenega sredstva, ki pripada enemu od udeležencev (ali nekomu drugemu), in plačnik s tem ne pridobi tudi upravičenja do samega neopredmetenega sredstva.

8.34 Podobna vprašanja kot pri pristopnini se lahko pojavijo, če udeleženec odstopi od dogovora o delitvi stroškov. Zlasti lahko udeleženec, ki odstopi od dogovora o delitvi stroškov, svoj delež pri poslovnih izidih prejšnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov (vključno z nedokončanim delom) odstopi drugim udeležencem. Če se izvede dejanski prenos premoženjskih pravic, ko udeleženec odstopi od dogovora, mora biti tak prenos plačan po neodvisnem tržnem načelu. Tako nadomestilo se imenuje odstopnina.

8.35 V nekaterih primerih lahko dosežki prejšnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov nimajo nobene vrednosti in v tem primeru ne bo nobene odstopnine. Poleg tega je treba pri znesku odstopnine po neodvisnem tržnem načelu upoštevati tudi stališče preostalih udeležencev. V nekaterih primerih se na primer zaradi odstopa udeleženca od dogovora lahko ugotovljivo in izmerljivo zmanjša vrednost nadaljnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov. Če pa se vrednost deležev preostalih udeležencev v poslovnih izidih prejšnje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov zaradi odstopa od dogovora ne poveča, odstopnina tega udeleženca ne bi bila primerna. Odstopnina se za davčne namene obravnava po splošnih pravilih davčnega sistema države (skupaj s sporazumi za preprečevanje dvojnega obdavčevanja), ki bi veljala za te udeležence, če bi plačilo izvedli mimo dogovora o delitvi stroškov za odstop obstoječe pravice (na primer deleža v neopredmetenem sredstvu, razvitem po dogovoru o delitvi stroškov, nedokončanem delu in znanju, pridobljenem iz pretekle dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov). Noben del odstopnine od dogovora o delitvi stroškov ni licenčnina za uporabo neopredmetenih sredstev, razen če pooblašča njegovega plačnika, da pridobi pravico do uporabe neopredmetenega sredstva, ki pripada enemu od udeležencev, in plačnik s tem ne pridobi tudi upravičenja do samega neopredmetenega sredstva.

8.36 V nekaterih primerih ni nobene težave s tem, da ni nobene pristopnine in odstopnine. Take določbe na primer sploh niso potrebne, če je sklenjen dogovor samo za opravljanje storitev, ki si jih udeleženci priskrbujejo

skupaj in jih sproti plačujejo, storitve pa niso take, da bi se z njimi ustvarjalo neko premoženje a1i neka pravica.

8.37 Ko član pristopi k dogovoru o delitvi stroškov ali ko od njega odstopi, je morda treba prilagoditi sorazmerne deleže v celotnem prispevku (na podlagi spremenjenih sorazmernih deležev v pričakovanih koristih) glede na večje ali manjše število udeležencev, ki so vključeni v dogovor po pristopu ali odstopu.

8.38 So tudi primeri, ko udeleženci plačajo primerne pristopnine in odstopnine ter s tem prilagodijo sorazmerne deleže v celotnem prispevku (glede na spremembe sorazmernih deležev v pričakovanih koristih), če se spremeni število članov, pa čeprav dogovor o delitvi stroškov ne vsebuje določb o urejanju posledic pristopov ali odstopov udeležencev. Tudi če v dogovoru o tem ni izrecnih določb, je mogoče sklepati, da obstaja tudi dogovor o delitvi stroškov za prejšnje dejavnosti, če sta namen in ravnanje udeleženih strank sicer skladna s smernicami, vsebovanimi v tem poglavju. Dobro pa bi bilo take dogovore spremeniti, tako da bodo v njih izrecno obdelane tudi prihodnje spremembe v članstvu.

8.39 Ko se dogovor o delitvi stroškov konča, bi po neodvisnem tržnem načelu vsak udeleženec moral dobiti upravičenje do deleža pri poslovnih izidih dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov v skladu z njegovim sorazmernim deležem v celotnem prispevku po dogovoru o delitvi stroškov ves čas njegovega trajanja (prilagojenem za dejansko izvedena izravnalna plačila, vključno s tistimi, ki so povezana s prenehanjem dogovora). Druga možnost pa je, da prejme udeleženec za odstop svojega deleža pri poslovnih izidih dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov ustrezno nadomestilo, skladno z neodvisnim tržnim načelom, od enega ali več drugih udeležencev.

F. Priporočila za oblikovanje in dokumentiranje dogovorov o delitvi stroškov

8.40 Dogovore o delitvi stroškov je treba sestaviti tako, da so skladni z neodvisnim tržnim načelom. Dogovori o delitvi stroškov med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji običajno izpolnjujejo tele pogoje:

a) med udeleženci bi bila samo podjetja, ki naj bi imela po pričakovanju neposredno ali posredno vzajemne koristi od same dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov (in ne le od delnega ali celotnega izvajanja te dejavnosti); glej odstavek 8.10.

b) v dogovoru bi bila natančno določena vrsta in obseg upravičenja posameznega udeleženca pri poslovnih izidih dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov;

c) razen prispevkov k dogovoru o delitvi stroškov, ustreznih izravnalnih plačil in pristopnin ne bi bila potrebna nobena druga plačila za upravičenje do sredstva, storitve ali pravice, pridobljene po dogovoru o delitvi stroškov;

d) sorazmerni deleži v celotnem prispevku bi bili določeni na primeren način po metodi razporeditve, ki bi kazala tudi razporeditev pričakovanih koristi iz dogovora;

e) dogovor bi omogočal izravnalna plačila ali pričakovane spremembe v razporeditvi prispevkov po primernem obdobju zaradi morebitnih sprememb sorazmernih deležev pričakovanih koristi med udeleženci ter

f) izvedene bi bile potrebne prilagoditve (vključno z možnostjo pristopnin in odstopnin), kadar udeleženec pristopi k dogovoru ali od njega odstopi in kadar dogovor o delitvi stroškov preneha.

8.41 Glede na omembo v V. poglavju, to je poglavju o dokumentaciji, bi pričakovali, da bodo udeleženci dogovora o delitvi stroškov pripravili ali pridobili gradivo o izvajani dejavnosti in pogojih dogovora na podlagi preudarnih poslovnih načel upravljanja in dosledno v skladu z neodvisnim tržnim načelom. To vključuje tudi pravico, da ima vsak udeleženec popoln dostop do vseh podrobnosti o dejavnosti, ki se bo izvajala po dogovoru o delitvi stroškov, predvidevanjih, na podlagi katerih so bili določeni prispevki, in pričakovanih koristih ter pred računskih in dejansko porabljenih sredstvih za dejavnost po dogovoru o delitvi stroškov. Vse te informacije v zvezi z dogovorom o delitvi stroškov bi lahko bile pomembne in koristne za davčne organe in davčni zavezanci bi morali biti pripravljeni te informacije na zahtevo predložiti. Informacije, ki so pomembne za posamezen dogovor o delitvi stroškov, so odvisne od dejstev in okoliščin. Poudariti je treba, da informacije, naštete v seznamu v nadaljevanju, niso niti najnujnejša zahteva za izpolnjevanje predpisov niti izčrpen seznam informacij, ki jih davčni organ lahko zahteva.

8.42 V zvezi z začetnimi pogoji dogovora o delitvi stroškov so pomembne in koristne tele informacije:

a) seznam udeležencev;

b) seznam vseh drugih povezanih podjetij, ki se bodo vključevala v dejavnost dogovora o delitvi stroškov ali ki naj bi po pričakovanju izkorišča la ali uporabljala dosežke te dejavnosti;

c) obseg dejavnosti in posebni projekti, ki jih zajema dogovor o delitvi stroškov;

d) trajanje dogovora;

e) način merjenja sorazmernih deležev pričakovanih koristi udeležencev skupaj s predvidevanji, ki so pri tem uporabljena;

f) oblika in vrednost začetnega prispevka posameznega udeleženca in podroben opis, kako je določena vrednost začetnega in nadaljnjih prispevkov in kako se - za vse udeležence enako - uporabljajo računovodska načela pri določanju vrednosti porabljenih sredstev in vrednosti prispevkov;

g) predvidena razporeditev odgovornosti in nalog, povezanih z dejavnostjo po dogovoru o delitvi stroškov, med udeleženci in drugimi podjetji;

h) postopki in posledice pristopa udeleženca k dogovoru o delitvi stroškov ali odstopa od njega in prenehanja dogovora o delitvi stroškov ter

i) določbe za izravnalna plačila ali za prilagoditve dogovora, tako da so upoštevane spremenjene gospodarske okoliščine.

8.43 Med trajanjem dogovora o delitvi stroškov so koristne tele informacije:

a) kakršna koli sprememba dogovora (na primer glede pogojev, udeležencev, predmeta dejavnosti) in posledice take spremembe;

b) primerjava predvidevanj, uporabljenih pri določanju pričakovanih koristi iz dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov, z dejanskimi izidi (pri čemer pa je treba upoštevati odstavek 3.74) in

c) letna poraba sredstev za izvajanje dejavnosti po dogovoru o delitvi stroškov, oblika in vrednost prispevka posameznega udeleženca med trajanjem dogovora o delitvi stroškov ter podroben opis, kako se - dosledno enako za vse udeležence - določa vrednost prispevkov in kako se uporabljajo računovodska načela pri določanju vrednosti porabe in vrednosti prispevkov.

IX. poglavje

Vidik določanja transfernih cen pri preoblikovanju poslovanja

Uvod

A. Področje uporabe

A.1 Preoblikovanje poslovanja, kot ga obravnava to poglavje

9.1 Opredelitev pojma »preoblikovanje poslovanja« ni pravno utemeljena ali splošno sprejeta. V okviru tega poglavja je preoblikovanje poslovanja opredeljeno kot čezmejna prerazporeditev funkcij, sredstev in/ali tveganja, ki ga opravi mednarodno podjetje. Preoblikovanje poslovanja lahko vključuje čezmejni prenos vrednejših neopredmetenih sredstev, vendar temu ni vedno tako. Preoblikovanje poslovanja lahko vključuje, ali vključuje kot alternativo, odpoved obstoječih dogovorov ali pomembno, izpogajano spremembo obstoječih dogovorov. Primeri preoblikovanja poslovanja, ki sodijo na področje uporabe tega poglavja, zajemajo predvsem notranjo predodelitev funkcij, sredstev in tveganja znotraj mednarodnega podjetja, čeprav so razlogi za preoblikovanje poslovanja lahko tudi odnosi s tretjimi strankami (na primer, dobavitelje, podizvajalce, kupce), in/ali preoblikovanje nanje na določen način učinkuje.

9.2 Od sredine 90. let je preoblikovanje poslovanja pogosto vključevalo

centralizacijo neopredmetenih sredstev in tveganj s povezanim potencialom za ustvarjanje dobička. Praviloma je zajemalo:

- preoblikovanje distributerja z vsemi funkcijami v distributerja z omejenim tveganjem ali v komisionarja, ki je v poslovnem razmerju s tujim povezanim podjetjem, ki lahko deluje kot principal,

- preoblikovanje proizvajalca z vsemi funkcijami v pogodbenega proizvajalca ali v proizvajalca za dodelavne posle, ki je v poslovnem razmerju s tujim povezanim podjetjem, ki lahko deluje kot principal,

- prenos neopredmetene premoženjske pravice na centralno podjetje (na primer na podjetje, ki obvladuje neopredmeteno sredstvo), ki deluje znotraj skupine.

9.3 Pojavljajo se tudi primeri spremembe poslovnega modela, pri katerih se več neopredmetenih sredstev in/ali tveganje dodeli operativnim gospodarskim subjektom (na primer, proizvajalcem ali distributerjem). Sprememba poslovnega modela lahko zajema tudi racionalizacijo, specializacijo ali de-specializacijo poslovanja (proizvodnih dejavnosti in/ali procesov, raziskovalnih in razvojnih dejavnosti, prodajne dejavnosti, storitvene dejavnosti), vključno z zmanjševanjem obsega poslovanja ali zapiranjem obratov, poslovalnic, podjetij. Neodvisno tržno načelo in usmeritev tega poglavja se enako uporabljata za vse vrste transakcij v okviru preoblikovanja poslovanja, ki je zajeto z opredelitvijo, podano v odstavku 9.1, ne glede na to, ali vodijo k bolj centraliziranemu ali manj centraliziranemu poslovnemu modelu.

9.4 Poslovneži, ki so sodelovali v posvetovalnem procesu,ki ga je v letih od 2005 do 2009 izvajal OECD, so pojasnili, da poslovni razlogi za preoblikovanje podjetij zajemajo: željo po maksimiranju sinergijskih učinkov in ekonomija obsega, želja po racionalizaciji upravljanja dejavnosti ter želja po izboljšanju učinkovitosti oskrbovalne verige z izkoriščanjem prednosti razvoja z internetom podprtih tehnologij, ki so pospešile nastanek globalnih organizacij. Navedli so tudi, da so lahko spremembe poslovnega modela potrebne za ohranitev dobičkonosnosti, ali da se v času gospodarskega nazadovanja omeji ustvarjanje izgube, na primer, v primeru presežnih zmogljivosti.

A.2 Teme, ki jih obravnava to poglavje

9.5 To poglavje vsebuje razpravo o vidikih določanja transfernih cen v povezavi s preoblikovanjem poslovanja oz. spremembo poslovnega modela, in sicer, v zvezi z uporabo 9. člena (Povezana podjetja) Vzorčne konvencije OECD, ter o uporabi teh smernic pri preoblikovanju poslovanja.

9.6 Preoblikovanje poslovanja običajno spremlja prerazporeditev dobička med člani mednarodne skupine podjetij, bodisi

nemudoma po preoblikovanju ali čez nekaj let. Eden izmed glavnih ciljev tega poglavja v povezavi z 9. členom je obravnava obsega, v okviru katerega je takšna prerazporeditev dobička skladna z neodvisnim tržnim načelom, in splošneje, kako se neodvisno tržno načelo uporablja pri spremembi poslovnega modela. Izvedba integriranih poslovnih modelov in razvoj globalnih organizacij, ko so motivi zanje dobroverni, pristni komercialni razlogi, izpostavljata težavnost razmišljanja o neodvisnem tržnem načelu v teoretičnem okviru, ki člane skupine mednarodnih podjetij obravnava kot nepovezane stranke. Ta konceptualna težava pri uporabi neodvisnega tržnega načela v praksi se potrjuje v teh smernicah (glej odstavke 1.10 – 1.11). Ne glede na to težavo, te smernice odražajo trdno podporo, ki so jo države članice OECD namenile neodvisnemu tržnemu načelu in prizadevanjem, da bi opisali uporabo načela in izboljšali delovanje načela v praksi (glej odstavke 1.14 – 1.15). Pri obravnavi zadev, ki se pojavljajo v okviru preoblikovanja poslovanja, je OECD to konceptualno težavo upošteval in poskušal razviti pristope, ki so realistični in pragmatični.

9.7 To poglavje zajema zgolj transakcije med povezanimi podjetji v smislu 9. člena Vzorčne konvencije OECD in ne obravnava problematike pripisovanja dobička znotraj posameznega podjetja na osnovi 7. člena Vzorčne konvencije OECD, saj je to predmet poročila o pripisovanju dobička stalnim poslovnim enotam.[7] Usmeritev po 9. členu je bila pripravljena in razvita neodvisno na podlagi odobrenega OECD pristopa, pripravljenega za namene 7. člena.

9.8 To poglavje ne obravnava domačih predpisov o preprečevanju zlorab na davčnem področju in zakonodaje na področju povezanih tujih oseb (CFC zakonodaja). To poglavje tudi ne obravnava problematike domače davčne obravnave plačil po neodvisnem tržnem načelu, vključno s pravili glede odbitnosti takšnega plačila, in kako se lahko domače davčne določbe v zvezi s kapitalskimi dobički uporabljajo za plačilo po neodvisnem tržnem načelu. Še več, čeprav se v okviru preoblikovanja podjetij v zvezi z DDV in posrednimi davki porajajo pomembna vprašanja, to poglavje te teme ne obravnava.

B. Uporaba 9. člena Vzorčne konvencije OECD in teh smernic pri preoblikovanju poslovanja: teoretični okvir

9.9 Izhodišče tega poglavje predstavlja premisa, da se pri preoblikovanju poslovanja oz. spremembi poslovnega modela ali pri transakcijah po spremembi poslovnega modela neodvisno tržno načelo in te smernice ne uporabljajo in se

[7] Glej Poročilo o pripisovanju dobičkov stalnim poslovnim enotam, ki ga je odobril Odbor za fiskalne zadeve dne 24. junija 2008 in Svet za publikacije dne 17. junija 2008, ter Prečiščeno različico poročila o pripisovanju dobičkov stalnim poslovnim enotam iz leta 2010, ki ga je odobril Odbor za fiskalne zadeve dne 22. junija 2010 in Svet za publikacije dne 22. julija 2010.

ne smejo uporabljati na drugačen način kot pri transakcijah, ki so bile kot takšne strukturirane od samega začetka. Po 9. členu Vzorčne konvencije OECD in upoštevaje neodvisno tržno načelo se ustrezno vprašanje glasi: ali se pri preoblikovanju podjetij oziroma pri spremembi poslovnega modela določijo ali vzpostavijo pogoji, ki se razlikujejo od pogojev, kakršni bi bili med neodvisnimi podjetji. To je teoretični okvir, v okviru katerega je treba razumeti vse usmeritve tega poglavja. To poglavje je sestavljeno iz štirih delov, ki jih je treba brati kot celoto.

I. del: Poseben premislek o tveganju

A. Uvod

9.10 Tveganje imajo v okviru preoblikovanja podjetij,oziroma pri spremembi poslovnega modela, odločilen pomen. Proučitev razporeditve tveganja med povezanimi družbami je bistven element funkcijske analize. Na prostem trgu bi se običajno povečano tveganje izravnalo s povečanim pričakovanim donosom, čeprav bi se dejanski donos lahko ali pa tudi ne povečal, odvisno od stopnje, v okviru katere se tveganje dejansko uresniči (glej odstavek 1.45). Pogosto je posledica spremembe poslovnega modela ta, da se lokalno podjetje preoblikuje v podjetje, ki prevzema majhno tveganje (na primer, v distributerja z majhnim tveganjem ali v pogodbenega proizvajalca z majhnim tveganjem). Tem podjetjem so pripisani razmeroma nizki (ampak praviloma stabilni) donosi, glede na to, da je podjetniško tveganje prevzela druga oseba, ki ji je pripisan preostali dobiček. Zato je za davčne organe pomembno, da se oceni predodelitev pomembnega tveganja, ki se izvede pri preoblikovanemu podjetju, in posledice takšne predodelitve na uporabo neodvisnega tržnega načela tako v zvezi z spremembo poslovnega modela samo kot tudi v odnosu do transakcij po preoblikovanju. Ta del zajema obravnavo problematike v zvezi z razporeditvijo tveganja med povezanimi družbami v smislu 9. člena, in še posebej glede na tolmačenje in uporabo vsebine iz odstavkov 1.47 do 1.53. Namen tega dela je, da zagotovi splošno usmeritev pri proučevanju tveganja, ki bo pomembna pri specifičnih temah, obravnavanih na drugih mestih v tem poglavju, vključno z analizo problematike samega plačila po neodvisnem tržnem načelu ob spremembi poslovnega modela, ki jo obravnava II. del, analizo problematike glede plačila za povezane transakcije po spremembi poslovnega modela, ki jo obravnava III. del, ter analizo problematike priznavanja ali nepriznavanja transakcij, kot jih predstavi davčni zavezanec, ki jo obravnava IV. poglavje.

B. Pogodbeni pogoji

9.11 V nasprotju z odobrenim OECD pristopom, ki je bil izdelan za namene 7. člena, se proučitev tveganja v smislu 9. člena začne pri proučitvi pogodbenih pogojev med strankami, saj se s slednjimi praviloma opredeli, kako naj bi se tveganje razporedilo med stranke. Pogodbeno sklenjeni dogovori so izhodiščna točka za ugotavljanje dejstva, katera stranka je prevzela

s transakcijo povezano tveganje. Skladno s tem bi bilo za odvisne družbe dobro, da bi pisno dokumentirale svoje odločitve, ki se nanašajo na porazdelitev ali prenos pomembnejšega tveganja, preden bi se transakcije, v povezavi s katerimi se prevzame ali prenese tveganje, dogodile, in dokumentirale oceno posledic na potencial za ustvarjanje dobička pri pomembnejših predodelitvah tveganja. Kot smo omenili v odstavku 1.52, lahko pogoje za izvrševanje transakcije najdemo v pisnih pogodbah ali v korespondenci in/ali pri drugih stikih med strankami. Ko pisno zabeleženi pogoji ne obstajajo, je treba o pogodbenih razmerjih med strankami sklepati glede na ravnanja teh oseb in na osnovi ekonomskih načel, ki običajno urejajo odnose med neodvisnimi podjetji.

9.12 Vendar pa, kot smo omenili v odstavkih od 1.47 do 1.53, je davčni organ upravičen, da oporeka dozdevno porazdelitev tveganja med povezanimi družbami po pogodbi, če to ni skladno z ekonomsko vsebino transakcije. Zato je pomembno, da se pri proučevanju porazdelitve tveganja med povezanimi osebami in posledic, ki jih ta imajo za transferne cene, ne proučijo zgolj pogodbeni pogoji, pač pa, da se razjasnijo tudi naslednja, dodatna vprašanja:

- ali ravnanje odvisne družbe ustreza porazdelitvi tveganja po pogodbi (glej sklop B.1 spodaj),
- ali se porazdelitev tveganja v povezanem poslu sklada z neodvisnim tržnim načelom (glej sklop B.2 spodaj) in
- kakšne so posledice porazdelitve tveganja (glej sklop B.3 spodaj).

B.1 Ali ravnanje odvisnih družb ustrezaporazdelitvi tveganja po pogodbi?

9.13 Pri transakcijah med neodvisnimi podjetji raznoliki interesi strank zagotavljajo, da bodo stranke pogodbene pogoje spoštovale, in da bodo pogodbene pogoje naknadno prezrle ali jih spremenile le, če je to v obojestranskem interesu. V primeru povezanih podjetij enaka raznolikost interesov morda ne obstaja, zato je pomembno, da se prouči, ali ravnanje strank ustreza pogodbenim pogojem, oziroma, ali ravnanje strank nakazuje, da stranki pogodbenih pogojev nista spoštovali, ali da je pogodba navidezna. V takšnem primeru je potrebna nadaljnja analiza, da bi se določili resnični pogoji transakcije.

9.14 Praviloma naj bi ravnanje strank predstavljalo najboljši dokaz o resnični porazdelitvi tveganja. Odstavek 1.48 prinaša primer, ko proizvajalec proda premoženje povezanemu distributerju v drugi državi in distributer zatrjuje, da je prevzel vsa tečajna tveganja, vendar pa se izkaže, da je transferna cena dejansko prilagojena tako, da se distributerja zavaruje pred učinki sprememb valutnih tečajev. V takšnem primeru lahko davčni organi izpodbijajo dozdevno porazdelitev tečajnega tveganja.

9.15 Drugi zgled, ki je pomemben za spremembo poslovnega modela, je primer,ko tuje povezano podjetje s pogodbo prevzame vsa tveganja zmanjšanja vrednosti zalog. Pri proučevanju takšne porazdelitve tveganja je lahko ustrezno, da se na primer prouči, kdaj se opravijo odpisi zalog (na primer, ali domači davčni zavezanec dejansko uveljavlja odpise kot odbitke), in lahko se poskuša pridobiti dokaze, ki bi potrdili, da ravnanje strank ustreza porazdelitvi tveganja, kot je bilo dogovorjeno po pogodbi.

9.16 Tretji primer se navezuje na ugotovitev, katera stranka prevzame kreditno tveganje po dogovoru o distribuciji. V dogovorih o distribuciji z vsemi funkcijami običajno prevzame tveganje neizterljivosti dolgov distributer, ki knjiži prihodek od prodaje (ne glede na to, ali so vzpostavljeni kakršni koli mehanizmi za ublažitev tveganja ali mehanizmi za prenos tveganja). To tveganje bi se običajno ob koncu leta odrazilo v bilanci stanja. Vendar pa je lahko obseg tveganja, ki bi ga prevzel distributer po neodvisnem tržnem načelu, drugačno, če distributer prejme odškodnino za neizterljive terjatve od druge stranke (na primer, od dobavitelja), in/ali, če je njegova nakupna cena določena na osnovi preprodajne cene ali provizije, ki je sorazmerna prihodku v denarju (in ne prihodku, izkazanemu na fakturi). S proučitvijo dejanskih pogojev, po katerih so potekale transakcije med strankami, vključno z določitvijo cene transakcij in morebitnega obsega, do katerega je transakcija podvržena kreditnemu tveganju, se lahko dokaže, ali je dejansko dobavitelj ali distributer (ali oba) tisti, ki nosi(ta) tveganje neizterljivosti dolgov.

B.2 Ugotavljanje, ali je porazdelitev tveganja v povezani transakciji tržno naravnana

9.17 Ustrezna usmeritev za proučitev tveganja v okviru analize funkcij se nahaja v odstavkih 1.47 – 1.51.

B.2.1 Vloga primerljivk

9.18 Ko podatki izkazujejo podobno porazdelitev tveganja kot pri primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami, potem se šteje, da je pogodbena porazdelitev tveganja med povezanimi podjetji tržno naravnana. V tej zvezi najdemo podatke o primerljivkah bodisi v transakciji, ki poteka med stranko v povezani transakciji in neodvisno stranko (“notranja primerljivka”), ali v poslu med dvema neodvisnima podjetjema, pri čemer nobeno podjetje ni stranka v povezani transakciji (“zunanja primerljivka”). Praviloma se iskanje primerljivk za oceno skladnosti porazdelitve tveganja z neodvisnim tržnim načelom ne opravi ločeno od splošne primerjalne analize transakcij, s katerimi je tveganje povezano. Podatki o primerljivkah se uporabijo za oceno skladnosti povezane transakcije z neodvisnim tržnim načelom, vključno z oceno, ki se nanaša na porazdelitev pomembnejših tveganj v omenjeni transakciji.

B.2.2 Primeri, ko se primerljivke ne najdejo

9.19 Bolj zapletena in sporna je situacija, ko ne najdemo nobene primerljivke, s katero bi dokazali skladnost porazdelitve tveganja v povezani transakciji z neodvisnim tržnim načelom. Zgolj dejstvo, da se dogovor, sklenjen med povezanimi podjetji, ne pojavlja med nepovezanimi osebami, sam po sebi ne bi smel pomeniti, da dogovor ni tržno naravnan. Vendar pa, ko ne najdemo nobenih primerljivk, ki bi podprle pogodbeno porazdelitev tveganja med povezanimi podjetji, je treba ugotoviti, ali je porazdelitev tveganja med strankami dogovorjena tako, kot bi pričakovali, da bi bila v podobnih okoliščinah dogovorjena med nepovezanimi osebami.

9.20 Ta ugotovitev je po naravi subjektivna in zaželeno je, da se zagotovi določena usmeritev glede vprašanja, kako priti do takšne ugotovitve, da bi lahko v možnem okviru omejili negotovost in tveganje, da pride do dvojne obdavčitve, ki jo lahko povzroči takšna ugotovitev. Pomemben, vendar ne odločilen dejavnik, ki lahko pomaga pri oblikovanju te ugotovitve, je proučitev dejstva, katera stranka(e) relativno bolje obvladuje(jo) tveganje, kot je obravnavano v odstavkih 9.22 – 9.28. Še eden dejavnik, ki lahko pri transakcijah med nepovezanimi osebami vpliva na pripravljenost nepovezane stranke, da prevzame tveganje, je finančna zmogljivost te stranke, da prevzame to tveganje, kot je obravnavano v poglavjih 9.29 – 9.32. Razen tega, da se določita ta dva pomembna dejavnika, ni mogoče ponuditi predpisujočega merila, ki bi omogočil zanesljivost v vseh situacijah. Ugotovitev, da porazdelitev tveganja v povezani transakciji ni takšna, kot bi bila dogovorjena med nepovezanim strankami, je treba zatorej sprejeti z veliko mero previdnosti ob upoštevanju dejstev in okoliščin vsakega primera.

9.21 Namen omembe koncepta "obvladovanje tveganja" in "finančna zmogljivost za prevzem tveganja" ni, da se vzpostavi standard po 9. členu Vzorčne konvencije OECD, po katerem bi tveganja vedno sledila kapitalu ali ljudje funkcijam. Analitični okvir po 9. členu je drugačen od odobrenega OECD pristopa, ki je bil razvit po 7. členu Vzorčne konvencije OECD.

B.2.2.1 Porazdelitev in obvladovanje tveganja

Pomen pojma "obvladovanje tveganja"

9.22 Vprašanje glede odnosa med porazdelitvijo tveganja in obvladovanjem tveganja kot tistega dejavnika, ki je pomemben za ekonomsko vsebino, je obravnavano v odstavku1.49. Trditev v tem odstavku temelji na izkušnjah. V odsotnosti primerljivk, ki dokazujejo skladnost porazdelitve tveganja v povezani transakciji z neodvisnim tržnim načelom, je lahko proučitev dejstva, katera stranka bolje obvladuje tveganje, pomemben dejavnik, ki pomaga pri oblikovanju ugotovitve, ali bi se v primerljivih okoliščinah nepovezane stranke dogovorile o podobni porazdelitvi tveganja. V takšnih situacijah, ko je tveganje pripisano stranki v povezani transakciji, ki slabše obvladuje tveganje, se

lahko davčni organ odloči, da oporeka skladnosti takšne porazdelitve tveganja s tržnimi merili.

Pomen "obvladovanja tveganja" v okviru te razprave

9.23 V okviru odstavka 1.49 je treba besedo "obvladovanje" razumeti kot sposobnost sprejemanja odločitev, da se prevzame tveganje (odločitev, da se ogrozi kapital), in odločitev, ali in kako obvladovati tveganje, in sicer, znotraj podjetja ali z uporabo zunanjega izvajalca. Za podjetje bi to pomenilo, da ima ljudi, bodisi zaposlene ali direktorje, ki imajo pooblastila in ki dejansko izvajajo te nadzorne funkcije. V primeru, ko stranka prevzame tveganje, dejstvo, da ta stranka najame drugo stranko, da vsakodnevno upravlja in spremlja ter nadzoruje tveganja, ne zadostuje, da se tveganje prenese na to drugo stranko.

9.24 Čeprav ni treba, da se naloge spremljanja, nadzorovanja in upravljanja s tveganji izvajajo vsak dan (ker je za te funkcije mogoče najeti zunanje izvajalce), mora biti podjetje za to, da nadzoruje tveganje, sposobno oceniti rezultate vsakodnevnih funkcij spremljanja in upravljanja, ki jih izvaja ponudnik storitev (raven potrebnega nadzora ter obvladovanja in vrsta ocenjevanja uspešnosti storitve bi bili odvisni od narave tveganja). To lahko ponazorimo z naslednjimi zgledi.

9.25 Predvidimo, da investitor najame upravitelja sklada, da investira sredstva na njegovem računu. Odvisno od dogovora med investitorjem in upraviteljem sklada, ima lahko upravitelj sklada pooblastilo, da v imenu investitorja vsakodnevno sprejema vse naložbene odločitve, čeprav bi tveganje izgube vrednosti naložbe nosil investitor. V takšnem primeru investitor obvladuje tveganje s pomočjo treh pomembnih odločitev: z odločitvijo, da najame (ali z njim prekine pogodbo) posebej tega upravitelja sklada, z odločitvijo, ki se nanaša na obseg pooblastila, ki ga podeli upravitelju sklada, in s cilji, ki jih slednjemu zastavi, ter z odločitvijo o višini naložbe, za katero je tega upravitelja sklada zaprosil, da jo upravlja. Poleg tega bi se običajno od upravitelja sklada zahtevalo, da investitorju redno poroča, saj bi investitor hotel oceniti rezultate dejavnosti, ki jo izvaja upravitelja sklada. V takšnem primeru upravitelj sklada zagotavlja storitev in upravlja s svojim poslovnim tveganjem iz svojega lastnega zornega kota (na primer, da zaščiti svojo kredibilnost). Operativno tveganje, ki ga ima upravitelj sklada, vključno z možnostjo, da izgubi stranko, je ločeno od investicijskega tveganja njegove stranke. To pojasnjuje dejstvo, da ni nujno, da investitor, ki drugi osebi podeli pooblastilo, da sprejema vse vsakodnevne naložbene odločitve, prenese investicijsko tveganje na osebo, ki sprejema te vsakodnevne odločitve.

9.26 Za drug primer predpostavimo, da principal najame pogodbenega raziskovalca, da bi v njegovem imenu opravil raziskave. Predpostavimo, da po dogovoru med strankama principal prevzame tveganje za neuspešnost raziskave in postane lastnik rezultata raziskave v primeru, da bo raziskava uspešna, medtem ko je pogodbenemu raziskovalcu dodeljeno

zagotovljeno plačilo, ne glede na to, ali je raziskava uspešna ali ne, hkrati pa nima nobenih pravica do lastništva rezultata raziskave. Čeprav bi vsakodnevno raziskovanje izvajalo znanstveno osebje pogodbenega raziskovalca, bi pričakovali, da bo principal sprejel številne pomembne odločitve, da bi obvladoval tveganje, kot so: odločitev, da najame tega določenega pogodbenega raziskovalca (ali prekine pogodbo s tem določenim raziskovalcem), odločitev o vrsti raziskave, ki bi jo bilo treba opraviti, in zastavljene cilje raziskave, ter odločitev o količini sredstev, ki jo dodeli pogodbenemu raziskovalcu. Še več, od pogodbenega raziskovalca bi običajno zahteval, da principalu redno poroča, na primer, ob predhodno določenih mejnikih v poteku raziskave. Od principala bi pričakovali, da bo sposoben oceniti rezultat raziskovalnih dejavnosti. Lastno operativno tveganje pogodbenega izvajalca, na primer, tveganje, da izgubi stranko, ali tveganje, da bi ga doletela kazen zaradi malomarnosti, je ločeno od tveganja neuspeha raziskave, ki ga nosi principal.

9.27 Za tretji primer predpostavimo, da principal najame pogodbenega proizvajalca, da bi v njegovem imenu proizvajal proizvode z uporabo tehnologije, ki pripada principalu. Predpostavimo, da po dogovoru med strankama principal jamči pogodbenemu proizvajalcu, da bo kupil 100% proizvodov, ki jih bo slednji proizvedel v skladu s tehnično specifikacijo in načrti, ki jih bo zagotovil principal, in po proizvodnem načrtu, v katerem so določene količine in roki za dobavo proizvodov, medtem ko se pogodbenemu proizvajalcu dodeli zagotovljeno plačilo, ne glede na to, ali in če je temu tako, po kateri ceni je principal sposoben preprodati proizvode na trgu. Čeprav bi vsakodnevno proizvajanje izvajalo osebje pogodbenega proizvajalca, bi pričakovali, da bo principal sprejel številne pomembne odločitve, da bi nadzoroval svoje tržno tveganje in tveganje zmanjšanja vrednosti zalog, kot so: odločitev, da najame tega določenega pogodbenega proizvajalca (ali odpove pogodbo z njim), odločitev o vrsti proizvodov, ki bi jih pogodbeni proizvajalec moral proizvesti, vključno s tehnično specifikacijo teh proizvodov, odločitev o količinah, ki naj bi jih pogodbeni proizvajalec proizvedel, ter odločitev o dobavnih rokih. Od principala bi pričakovali, da bi bil sposoben oceniti rezultat proizvodne dejavnosti, vključno s kontrolo kakovosti proizvodnega procesa in proizvedenih izdelkov. Lastno operativno tveganje pogodbenega proizvajalca, na primer, tveganje, da izgubi stranko, ali plača kazen zaradi malomarnosti, ali ker ne izpolni zahtev glede kakovosti proizvodov ali drugih zahtev, ki jih je določil principal, je ločeno od tržnega tveganja in tveganja zmanjšanja vrednosti zalog, ki ju nosi principal.

9.28 Poleg tega je treba upoštevati, kot smo potrdili v odstavku 1.49, da obstajajo tudi tveganja, nad katerimi nobena stranka nima pomembnejšega nadzora. Obstajajo tveganja, ki so praviloma izven vplivnega nadzora ene ali druge stranke (na primer, ekonomski pogoji, pogoji na denarnem in borznem trgu, politično okolje, družbeni vzorci in trendi, konkurenčnost in razpoložljivost surovin ter delovne sile), čeprav se lahko stranke odločijo, ali se ali pa se ne izpostavijo tem tveganjem, in če se, kako bodo ta tveganja ublažila. Kar zadeva

tveganja, nad katerimi nobena stranka nima pomembnejšega nadzora, je treba zapisati, da nadzor oz. obvladovanje tveganja ne more biti priročen dejavnik pri oblikovanju ugotovitve, ali je porazdelitev tveganja med strankami tržno naravnana.

B.2.2.2 Finančna zmogljivost za prevzem tveganja

9.29 Drugi pomemben, čeprav ne odločilen dejavnik, ki lahko pripomore k ugotovitvi, ali je razporeditev tveganja v povezani transakciji takšna, kot bi bila v primerljivih okoliščinah dogovorjena med nepovezanimi strankami, je dejstvo, ali ima nosilec tveganja ob prevzemu tveganja finančno zmogljivost, da prevzame to tveganje.

9.30 Ko je v pogodbi tveganje dodeljeno stranki (v nadaljevanju "prejemnik"), ki ob sklenitvi pogodbe nima finančne zmogljivosti za prevzem tega tveganja, na primer, ker se predvideva, da ne bo zmogla prevzeti posledic, če bi se tveganje uresničilo, in da tudi ni vzpostavila mehanizma, s katerim bi pokrila stroške, ki bi nastali zaradi realizacije tveganja, lahko podvomimo, ali bi bilo pod tržnimi pogoji tej stranki tveganje dodeljeno. V bistvu lahko odvisno od dejstev in okoliščin primera v takšni situaciji tveganje dejansko nosi prenosnik, matično podjetje, upniki ali druga stranka, ki so ne glede na pogodbene pogoje tveganje dozdevno dodelili prejemniku.

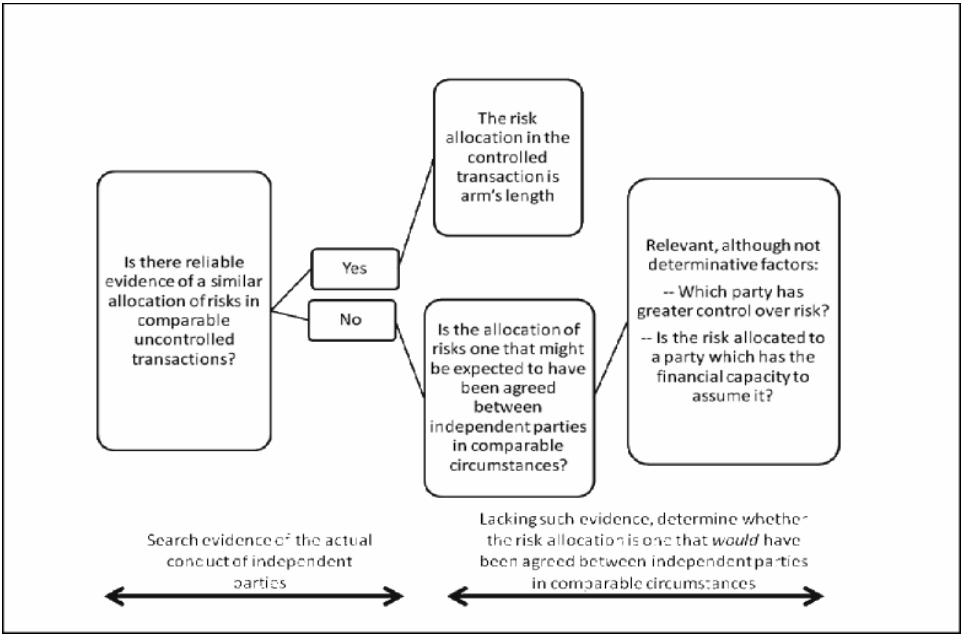
9.31 To lahko ponazorimo z naslednjim zgledom. Predpostavimo, da nosi podjetje A v odnosu do kupcev jamstvo za proizvode in da sklene pogodbo s podjetjem B, po kateri bo slednje podjetju A poplačalo kakršen koli odškodninski zahtevek zoper podjetje A v povezavi s takšno odgovornostjo. S pogodbo se tveganje prenese od podjetja A na podjetje B. Sedaj predpostavimo, da ob sklenitvi pogodbe podjetje B ni imelo finančne zmogljivosti za prevzem tveganja, to pomeni, predvideva se, da podjetje B ne bo zmoglo plačati odškodnine podjetju A v primeru, da bi prišlo do uveljavljanja odškodninskega zahtevka, in da tudi ni vzpostavilo mehanizma, s katerim bi krilo stroške, če bi se to tveganje uresničilo. Odvisno od dejstev in okoliščin zadeve to lahko privede do tega, da stroške v primeru uresničitve tveganja zaradi jamstva za proizvode dejansko nosi podjetje A, in v tem primeru prenos tveganja od podjetja A na podjetje B ne bi učinkoval. Druga možnost bi bila, da morda matično podjetje podjetja B ali drugo podjetje pokrije odškodninski zahtevek, ki ga ima podjetje A do podjetja B, in v tem primeru bi prenos tveganja na drugo osebo, ki ni podjetje A, učinkoval (čeprav odškodninski zahtevek ne bi poravnalo podjetje B).

9.32 Finančna zmogljivost, da stranka prevzame tveganje, ne nujno pomeni finančno zmogljivost, da oseba nosi celotne posledice uresničitve tveganja, saj lahko gre za zmogljivost, da se nosilec tveganja samega sebe zaščiti pred posledicami uresničitve tveganja. V zvezi s to problematiko visoka raven kapitalizacije sama po sebi ne pomeni, da visoko kapitalizirana stranka nosi tveganje.

B.2.2.3 Ponazoritev

9. 33 Celoten postopek ugotavljanja, ali je porazdelitev tveganja v povezani transakciji tržno naravnana lahko ponazorimo, kot je prikazano v spodnjem diagramu.

Ugotavljanje ali je porazdelitev tveganja v povezani transakciji tržno naravnana



LEGENDA:

Is there reliable evidence of a similar allocation of risks in comparable uncontrolled transactions?
Ali obstaja zanesljiv dokaz za podobno porazdelitev tveganja v primerljivi nepovezani transakciji?

Yes
Da

The risk allocation in the controlled transaction is arm's lenght
Razporeditev tveganja v povezani transakciji je tržno naravnana

No
Ne

Is the allocation of risks one that might be expected to have been agreed between independent parties in comparable circumstances?
Ali je porazdelitev tveganja takšna, kot bi lahko pričakovali, da bi bila v primerljivih okoliščinah dogovorjena med neodvisnimi strankami ?

Relevant, although not determinative factors:
- Which party has greater control over risk?
- Is the risk allocated to a party which has the financial capacity to assume it?

Pomembni, čeprav ne odločilni dejavniki:
- Katera stranka bolje obvladuje tveganje?
- Ali je tveganje dodeljeno stranki, ki ima finančno zmogljivost za prevzem tveganja?

Search evidence of the actual conduct of independent parties
Poiščite dokaze o dejanskem ravnanju neodvisnih strank

Lacking such evidence, determine whether the risk allocation is one that would have been agreed between independent parties in comparable circumstances
Ob pomanjkanju takšnih dokazov ugotovite, ali je porazdelitev tveganja takšna, kot bi bila dogovorjena med neodvisnimi strankami v primerljivih okoliščinah

B.2.3 Razlika med izvajanjem prilagoditve primerljivk in nepriznavanjem porazdelitve tveganja v povezani transakciji[8]

9.34 Razlika med izvajanjem prilagoditve primerljivk innepriznavanjem porazdelitve tveganja v povezani transakciji lahko ponazorimo z naslednjim zgledom, ki je skladen s primerom v odstavku 1.69. Predvidimo, da ima proizvajalec v državi A povezanega distributerja v državi B. Predvidimo, da davčni organ države A proučuje povezane transakcije proizvajalca in še posebej porazdelitev tveganja presežka zalog, med proizvajalcem in njegovimi povezanimi distributerji v državi B. Predvideva se, da je v posebnem primeru tveganje presežka zalog precejšnje in upravičuje podrobno analizo transfernih cen. Svoj pregled bi davčni organ začel s preučitvijo pogodbenih pogojev med strankama in razjasnil vprašanji, ali ti pogoji vsebujejo ekonomsko vsebino, ki jo davčni organ določi s proučitvijo ravnanja strank, in ali so pogoji tržno naravnani. Predvidimo, da v omenjeni zadevi ni dvoma, da dejansko ravnanje strank ni v skladu s pogodbenimi pogoji, kar pomeni, da v povezanem poslu s povezanim distributerjem proizvajalec dejansko nosi tveganje presežka zalog.

9.35 Pri ugotavljanju, ali je pogodbena porazdelitev tveganja tržno naravnana, bi davčni organ proučil, ali obstajajo dokazi, pridobljeni iz primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami, s katerimi bi se dokazovala porazdelitev tveganja v povezanih transakcijah proizvajalca. Če obstajajo takšni dokazi, bodisi na podlagi notranjih ali zunanjih primerljivk, davčni organ ne bi imel nobenih pogojev, da bi oporekal porazdelitvi tveganja v povezanih transakcijah davčnega zavezanca.

9.36 Sedaj predpostavimo, da ne obstajajo dokazi, pridobljeni iz notranjih ali zunanjih primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami, s katerimi bi podprli porazdelitev tveganja v povezanih transakcijah proizvajalca. Kot smo omenili v odstavku 1.69, dejstvo, da neodvisna podjetja ne porazdelijo tveganja na enak način, kot ga je davčni zavezanec v svojih povezanih transakcijah, ne zadostuje, da porazdelitve tveganja v povezanih transakcijah ne bi priznali, je pa lahko povod za natančnejšo proučitev ekonomske logike dogovora o povezani distribuciji. V tem primeru bi bilo treba ugotoviti, ali bi se o pogodbeni porazdelitvi tveganja, dogovorjeni v povezanih transakcijah, dogovorile nepovezane osebe pod tržnimi pogoji. Dejavnik, ki lahko pripomore k oblikovanju te ugotovitve, je proučitev dejstva, katera stranka (katere stranke) bolje obvladuje(jo) tveganje presežka zalog (glej odstavke 1.49 in 9.22-9.28 zgoraj). Kot smo omenili v odstavku 9.20, drug dejavnik, ki lahko v tržno pogojenih transakcijah vpliva na dodelitev tveganja neodvisni stranki, je njegova finančna zmogljivost, da to tveganje ob dodelitvi tveganja tudi prevzame.

---

[8] Ta sklop obravnava odnos med smernicami iz odstavka 1.49 in iz odstavkov 1.64 – 1.69.

9.37 Lahko gre za primer, ko se, navkljub pomanjkanju primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami, ki bi dokazovale enako porazdelitev tveganja, kot je porazdelitev v primeru povezane transakcije davčnega zavezanca, ugotovi, da ima takšna porazdelitev tveganja ekonomsko vsebino in je komercialno razumna, na primer, ker proizvajalec relativno bolje obvladuje tveganje presežka zalog, saj sprejema odločitve o količinah proizvodov, ki jih kupijo distributerji. V takšnem primeru bi se porazdelitev tveganja spoštovala in morda bi morali na podlagi primerjalne analize izvesti prilagoditve primerljivk, da bi odpravili učinke kakršne koli pomembne razlike med primerjanimi povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami.

9.38 Sedaj predpostavimo, da davčni organ ugotovi, da se dogovori davčnega zavezanca, dogovorjeni v zvezi s povezanimi transakcijami, in zlasti z dodelitvijo tveganja presežka zalog proizvajalcu, razlikujejo od tistih, ki bi jih sprejela neodvisna podjetja, ki se s obnašajo na komercialno razumen način, in da v primerljivih okoliščinah pod tržnimi pogoji proizvajalec ne bi soglašal, da prevzame precejšen del tveganja presežka zalog, na primer tako, da bi pristal na to, da od distributerja po polni ceni ponovno odkupi vso neprodano zalogo. V takšnem primeru bi davčna uprava poskušala priti do razumne rešitve s pomočjo prilagoditve cene. V izjemnih okoliščinah pa, ko preko prilagoditve cene ne bi bilo mogoče priti do razumne rešitve, lahko davčni organ predodeli posledice zaradi dodelitve tveganja povezanim distributerjem z upoštevanjem smernic iz odstavkov 1.47 –1.50 (na primer tako, da izpodbija obveznost proizvajalca do ponovnega odkupa neprodane zaloge po polni ceni), če je porazdelitev tega tveganja na podlagi primerjalne analize eden izmed dejavnikov primerljivosti, ki ima učinke na povezano transakcijo pod drobnogledom.

B.3 Kakšne so posledice porazdelitve tveganja

B.3.1 Učinki porazdelitve tveganja, ki so priznani za davčne namene

9.39 Običajno je za stranko, ki ji je dodeljeno tveganje, povezano s povezano transakcijo, ko se za takšno porazdelitev tveganja ugotovi, da je skladno z neodvisnim tržnim načelom, posledica ta, da mora ta stranka:

a) nositi morebitne stroške upravljanja s tveganjem (bodisi znotraj podjetja ali pa z uporabo povezane osebe ali neodvisnega ponudnika storitve) ali za omilitev tveganja (na primer: stroške za transakcije zavarovanja pred tveganjem ali zavarovalne premije),

b) nositi stroške, ki lahko nastanejo zaradi uresničitve tveganja. Kadar je to pomembno, to vključuje predvidene učinke na vrednotenje sredstev (na primer: vrednotenje zalog) in/ali knjiženje rezervacij, odvisno od uporabe ustreznih domačih računovodskih in davčnih pravil, in

c) ta stranka običajno prejme nadomestilo v obliki povečanega pričakovanega donosa (glej odstavek 1.45).

9.40 Prerazporeditev tveganja med povezanimi podjetji lahko vodi tako do pozitivnih kot do negativnih učinkov za prenosnika in prejemnika: po eni strani se lahko kot posledica prenosa potencialna izguba in potencialne obveznosti prenesejo na prejemnika, po drugi strani pa lahko pričakovani donos, povezan s prenesenim tveganjem, uresniči prejemnik in ne prenosnik.

9.41 Pomembno je, da se oceni, ali je tveganje pomembno iz ekonomskega vidika, to je, ali ima pomemben potencial za ustvarjanje dobička, in posledično, ali lahko prerazporeditev tega tveganja pojasni prerazporeditev pomembnega potenciala za ustvarjanje dobička. Pomembnost tveganja je odvisna od velikosti tveganja, od tega, kakšna je verjetnost, da se tveganje uresniči ter od predvidljivosti te uresničitve, kakor tudi od tega, kakšne so možnosti, da se tveganje omili. Če se oceni, da je tveganje iz ekonomskega vidika nepomembno, potem imetništvo tveganja ali prerazporeditev tega tveganja, običajno ne bi nudilo pojasnila za visok znesek pri potencialu za ustvarjanje dobička ali pa znižanje pri potencialu za ustvarjanje dobička pri gospodarskem subjektu. Ob upoštevanju tržnih pravil ne bi pričakovali, da bi stranka prenesla tveganje, ki iz ekonomskega vidika velja za nepomembno, v zameno za pomembno zmanjšanje svojega potenciala za ustvarjanje dobička.

9.42 Na primer, ko nakupno-prodajni distributer, ki se preoblikuje v komisionarja, prenese lastništvo zalog na čezmorskega principala in ko ta prenos vodi do prenosa tveganja zmanjšanja vrednosti zalog, bi bilo ustrezno, da davčni organ oceni, ali je tveganje zmanjšanja vrednosti zalog, ki je preneseno, pomembno iz ekonomskega vidika. Uslužbenci davčnega organa si lahko zastavijo naslednja vprašanja:

- kolikšna je vrednost naložbe v zalogah,
- kako je, zgodovinsko gledano, z zastarelostjo blaga,
- kakšni so stroški zavarovanja zalog, in
- kakšna je, zgodovinsko gledano, tranzitna izguba (če je zaloga nezavarovana).

9.43 Računovodski izkazi lahko zagotovijo koristne informacije o verjetnosti in količini določenih tveganj (na primer: tveganje neizterljivosti dolgov, tveganje zmanjšanja vrednosti zalog), vendar pa obstajajo tudi ekonomsko pomembna tveganja, ki v finančnih izkazih niso evidentirana kot takšna (na primer tržna tveganja).

B.3.2 Ali lahko uporaba metode za določanje transfernih cen ustvari okolje z nizkim tveganjem?

9.44 Vprašanje glede odnosa med izbiro določene metode za določanje transfernih cen in vrednosti preostalega tveganja pri gospodarskemu subjektu, ki je poplačan z uporabo te metode, je s stališča preoblikovanja poslovanja pomembno. Običajno se trdi, da ker je plačilo za dogovor izračunano z uporabo metode dodatka na stroške ali metodo stopnje čistega dobička, ki zagotavlja določeno raven kosmatega ali čistega dobička eni od strank, ta stranka posluje v okolju z nizkim tveganjem. V tej zvezi je treba razlikovati med cenovnim sporazumom, na podlagi katerega so po pogodbi določene cene in drugi finančni pogoji transakcije, in metodo za določanje transferne cene, ki se uporabi, da se preizkusi, ali so cena, pribitek ali dobiček iz transakcije tržno naravnani.

9.45 V zvezi s cenovnim sporazumom se pri vrednotenju tveganja, ki ga stranka prevzame, ne sme prezreti pogojev, na podlagi katerih bo stranka v transakciji prejela nadomestilo. Dejansko lahko cenovni sporazum neposredno vpliva na razporeditev določenih tveganj med strankama in lahko v nekaterih primerih vzpostavi okolje z nizkim tveganjem. Proizvajalec je lahko na primer zaščiten pred tveganjem zaradi nihanja cene surovin. To je posledica dejstva, da je poplačan na osnovi metode dodatka na stroške, ki upošteva dejanski strošek surovine. Po drugi strani pa lahko obstajajo nekatera tveganja, katerih razporeditev ne izhaja iz cenovnega sporazuma. Na primer: izračunavanje plačila za proizvodno dejavnost na podlagi metode dodatka na stroške kot taka morda ne vpliva na razporeditev tveganja za odpoved dogovora o proizvodnji, sklenjenega med strankami.

9.46 Glede na metodo za določanje transfernih cen, ki se uporabi, da se preverijo cene, marže ali dobički, doseženi v transakciji, bi morala ta biti glede na okoliščine zadeve najprimernejša metoda za določanje transfernih cen (glej odstavek 2.2). Metoda bi morala biti še posebej skladna z razporeditvijo tveganja med strankama (pod pogojem, da je takšna porazdelitev tveganja tržno naravnana), saj je porazdelitev tveganja pomemben del funkcijske analize transakcije. Torej je nizko (ali visoko) tvegana narava transakcije tista, ki bo narekovala izbor najprimernejše metode za določanje transfernih cen, in ne obratno. Glej III. del tega poglavja, ki obravnava poplačila po tržnem načelu pri dogovorih, ki se izvajajo po preoblikovanju poslovanja.

C. Vprašanja glede skladnosti oz. upoštevanja predpisov

9.47 Za davčnega zavezanca je dobro, da določi postopek, s katerim vzpostavi, spremlja in pregleduje transferne cene ter pri tem upošteva velikost transakcij, zahtevnost transakcij, raven tveganja, vključenega v transakcijah, in ali se transakcije izvajajo v stabilnem ali spremenljivem okolju (glej odstavke 3.80 – 3.83). Postopek ocenjevanja skladnosti razporeditve tveganja davčnega zavezanca z neodvisnim tržnim načelom je lahko naporen in ni poceni. Smiselno bi bilo pričakovati, da bo obseg in globina analize odvisna od:

- pomembnosti tveganja in še posebej od tega, ali je s tveganjem povezan pomemben potencial za ustvarjanje dobička, in
- ali je pri razporeditvi tveganja prišlo do pomembnih sprememb, na primer, na podlagi pomembne spremembe v profilu tveganja, ki je posledica spremembe poslovnega modela.

II. Del: Nadomestilo po neodvisnem tržnem načelu za samo preoblikovanje poslovanja

A. Uvod

9.48 Preoblikovanje poslovanja lahko vključuje čezmejni prenos nečesa vrednega, na primer dragocenega neopredmetenega sredstva, čeprav temu ni vedno tako. Lahko tudi ali pa kot alternativo vključuje odpoved obstoječih dogovorov ali pomembnejše izpogajane spremembe v obstoječih dogovorih, na primer, dogovore o proizvodnji izdelkov, dogovore o distribuciji, o podelitvi licence, dogovoru o izvajanju storitev, idr. Posledice oblikovanja transfernih cen pri prenosu nečesa vrednega so obravnavane v sklopu D tega dela. Posledice oblikovanja transfernih cen v zvezi z odpovedjo obstoječih dogovorov ali ob pomembnih izpogajanih spremembah v obstoječih dogovorih so obravnavne v sklopu E.

9.49 Ko se po 9. členu Vzorčne konvencije OECD pogoji, ki se določijo ali vzpostavijo v zvezi s prenosom funkcij, sredstev in/ali tveganja, in/ali v zvezi z odpovedjo ali izpogajano spremembo pogodbenih razmerij med dvema povezanima podjetjema, ki se nahajata v dveh različnih državah, razlikujejo od tistih, ki bi se določili ali vzpostavili med neodvisnimi podjetji, potem se lahko kakršen koli dobiček, ki bi prirastel enemu od podjetij, če takih pogojev ne bi bilo, vendar prav zaradi takih pogojev ni prirastel, vključi v dobiček tega podjetja in se ustrezno obdavči.

B. Razumevanje samega preoblikovanja poslovanja

9.50 Ugotovitev, ali so pogoji, ki se določijo ali vzpostavijo v transakciji, ki poteka v okviru preoblikovanja poslovanja, tržno naravnani, bo običajno narejena na podlagi primerjalne analize in zlasti s proučitvijo opravljenih funkcij, vloženih sredstev in prevzetih tveganj ter s proučitvijo pogodbenih pogojev, ekonomskih okoliščin in poslovnih strategij.

9.51 Ko se identificirajo transakcije med nepovezanimi osebami, ki so potencialno primerljive s transakcijami, ki potekajo v okviru preoblikovanja poslovanja, bo primerjalna analiza poskušala ocenjevati zanesljivost primerjave in, kjer bo to potrebno in mogoče, ugotavljati razumno natančne prilagoditve primerljivk, da bi odpravila pomembne učinke zaradi razlik, ki lahko obstajajo med dvema primerjanima situacijama.

9.52 Lahko se zgodi, da se primerljive transakcije med nepovezanimi osebami za primerjavo s transakcijo, ki poteka v okviru

preoblikovanja med povezanima podjetjema, ne najde. To samo po sebi ne pomeni, da preoblikovanje poslovanja ni tržno naravnano, ampak je še vedno treba ugotoviti, ali ustreza neodvisnemu tržnemu načelu.[39] V takšnih primerih se lahko pri ugotavljanju, ali bi lahko pričakovali, da bi se v primerljivih okoliščinah nepovezane stranke dogovorile o enakih pogojih , poslužujemo informacij s proučitvijo:

- transakcij, ki potekajo v okviru preoblikovanja poslovanja, in funkcij, sredstev ter tveganj, kakršna so bila pred in so po preoblikovanju poslovanja (glej sklop B.1),

- poslovnih razlogov za preoblikovanje in pričakovanih ugodnosti zaradi preoblikovanja, vključno s proučitvijo vloge sinergijskih učinkov (glej sklop B.2),

- možnosti, ki so bile strankam realno na voljo (glej sklop B.3).

B.1 Določanje transakcij, ki potekajo v okviru preoblikovanja: funkcije, sredstva in tveganje pred in po preoblikovanju

9.53 Preoblikovanje lahko poteka v različnih oblikah in lahko vključuje zgolj dva ali več kot dva člana mednarodne skupine podjetij. Na primer: preprosti dogovor pred preoblikovanjem bi lahko vključeval proizvajalca z vsemi funkcijami, ki proizvaja blago in ga prodaja povezanemu distributerju z vsemi funkcijami za nadaljnjo prodajo na trgu. Preoblikovanje bi lahko vključilo spremembo dogovora med tema dvema strankama, po kateri se distributer preoblikuje v distributerja z omejenim tveganjem ali v komisionarja, tako da tveganja, ki jih je prvotno imel distributer z vsemi funkcijami, prevzame proizvajalec (glej obravnavo v zvezi s tveganji v I. delu tega poglavja). Pogosto je preoblikovanje oz. sprememba poslovnega modela zahtevnejša, in opravljene funkcije, vložena sredstva in/ali tveganja, ki jih prevzame(jo) ena ali obe stranki, ki sodelujeta po dogovoru pred preoblikovanjem, se premestijo na enega ali več dodatnih članov skupine.

9.54 Da bi ugotovili nadomestilo po neodvisnem tržnem načelu, ki se ob preoblikovanju plača kateri koli preoblikovani osebi znotraj mednarodne skupine podjetij, ter da bi ugotovili, kateri član skupine bi moral biti prejemnik takšnega nadomestila, je pomembno, da se določi transakcija ali transakcije, ki se pojavljajo med "preoblikovano" osebo in enim ali več drugimi člani skupine. Ta analiza bo običajno vključevala identifikacijo funkcij, sredstev in tveganja pred in po preoblikovanju. Lahko je pomembno, da se opravi ocena pravic in obveznosti, ki jih je imela preoblikovana oseba skladno z dogovorom, ki je veljal pred preoblikovanjem (v ustreznih okoliščinah vključno s tistimi, ki

[9] Glej odstavek 1.11.

obstajajo po pogodbi in glede na gospodarsko pravo), in da se oceni način in obseg, v okviru katerega so se zaradi preoblikovanja te pravice in obveznosti spremenile.

9.55 Jasno je, da mora vsaka ocena pravic in obveznosti, ki jih ima preoblikovana oseba, temeljiti na zahtevi, da te pravice in obveznosti odražajo ekonomska načela, ki običajno urejajo odnose med neodvisnimi podjetji (glej odstavka 1.52 in 1.53). Na primer: ob preoblikovanju oz. ob spremembi poslovnega modela lahko preoblikovana oseba posluje s pravnega vidika na podlagi kratkoročnega pogodbenega dogovora ali na poziv odpovedljivi pogodbi. Vendar pa dejansko ravnanje gospodarskega subjekta v letih ali desetletjih pred preoblikovanjem lahko nakazuje na dolgoročnejši dogovor in potemtakem na večje pravice, kot so tiste, nakazane v pravno veljavnem pogodbenem dogovoru.

9.56 V primeru pomanjkanja dokazov v zvezi s pravicami in obveznostmi v primerljivi situaciji, je morda treba ugotoviti, kakšne pravice in obveznosti bi bile vzpostavljene, če bi dve stranki med seboj poslovali po neodvisnem tržnem načelu. Pri izdelavi takšne ocene je treba paziti, da se izognemo uporabi kasnejših spoznanj (glej odstavek 3.74).

B.2 Razumevanje poslovnih razlogov za preoblikovanje in pričakovanih koristi zaradi preoblikovanja, vključno z vlogo sinergijskih učinkov

9.57 Predstavniki poslovnih krogov, ki so sodelovali v procesu izvajanja posveta, ki ga je organiziral OECD, so pojasnili, da morajo mednarodna podjetja ne glede na vrsto proizvodov ali panog čedalje bolj reorganizirati poslovno strukturo svojih podjetij, da bi zagotovili bolj centraliziran nadzor in upravljanje proizvajalnih, raziskovalnih in distribucijskih funkcij. Pritisk konkurence v globaliziranem gospodarstvu, prihranki, ustvarjeni na podlagi ekonomije obsega, potreba po specializaciji in potreba po povečevanju učinkovitosti in zmanjševanju stroškov so bile vse opisane kot pomembne teme, ki so gonilna sila za spreminjanje poslovne strukture. Ko davčni zavezanec kot pomemben poslovni razlog za spremembo poslovnega modela izpostavi sinergijske učinke, bi bilo za davčnega zavezanca dobro, da takrat, ko se odloča ali ko se izvede sprememba poslovne strukture, dokumentira, kakšni so ti predvideni sinergijski učinki, in na podlagi katerih predpostavk so predvideni. Takšna vrsta dokumentacije se običajno izdela na ravni skupine, in sicer za nedavčne namene, da se zagotovi podpora procesu odločanja za preoblikovanje oz. spremembo poslovnega modela. Za namene 9. člena bi bilo za davčnega zavezanca dobro, da bi dokumentiral, kako z uporabo neodvisnega tržnega načela ti predvideni sinergijski učinki učinkujejo na ravni gospodarskega subjekta. Nadalje, medtem ko so lahko predvideni sinergijski učinki pomembni za razumevanje preoblikovanja poslovne strukture, je treba

paziti na to, da se prepreči uporaba kasnejših spoznanj in naknadnih analiz (glej odstavek 3.74).

9.58 Dejstvo, da so preoblikovanje poslovanje spodbudili predvideni sinergijski učinki, še ne nujno pomeni, da se bo dobiček mednarodne skupine podjetij po preoblikovanju dejansko povečal. Lahko se zgodi, da povečani sinergijski učinki mednarodni skupini podjetij omogočajo, da ustvari dodatni dobiček v primerjavi s tem, kakšna bi bila prihodnja situacija, če ne bi bilo prišlo do preoblikovanja. Vendar ni nujno, da v primerjavi s stanjem pred preoblikovanjem pride do dodatnega dobička, na primer, če je preoblikovanje potrebno za to, da se ohrani konkurenčnost, in ne da se konkurenčnost poveča. Poleg tega se pričakovani sinergijski učinki ne uresničijo vedno. Obstajajo lahko primeri, ko izvedba globalnega poslovnega modela, zasnovanega v smeri ustvarjanja večjih sinergijskih učinkov skupine, dejansko vodi do dodatnih stroškov in manjše učinkovitosti.

B.3 Druge možnosti, ki so strankam realno na voljo

9.59 Uporaba neodvisnega tržnega načela temelji na ideji, da bodo neodvisna podjetja, ko ocenjujejo pogoje potencialne transakcije, transakcijo primerjale z drugimi realno razpoložljivimi možnostmi in se bodo za transakcijo dogovorile, če ni druge možnosti, ki je nedvomno privlačnejša. Z drugimi besedami, neodvisna podjetja bi sklenila transakcije le, če s tem ne bi bolj poslabšale svojega položaja, kot bi ga z drugo najugodnejšo možnostjo. Premislek o drugih realno razpoložljivih možnostih je lahko pomemben za primerjalno analizo, da bi razumeli vsakokraten položaj v poslu udeleženih strank.

9.60 Davčni organ tako pri uporabi neodvisnega tržnega načela oceni vsako transakcijo tako, kot jo je strukturiral davčni zavezanec, razen če takšna transakcija ni priznana v skladu s smernico iz odstavka 1.65. Vendar pa se realno razpoložljive alternativne strukture transakcije upoštevajo pri ocenjevanju dejstva, ali bi bili pogoji povezane transakcije (posebej še oblikovanje cen) sprejemljivi za neodvisnega davčnega zavezanca, ki bi se soočal z enakimi alternativnimi možnostmi in ki bi posloval v primerljivih okoliščinah. Če bi stranke lahko sprejele bolj dobičkonosno strukturo, vendar se ekonomska vsebina, povezana s strukturo transakcije, kot jo je oblikoval davčni zavezanec, ne razlikuje od oblike strukture in struktura ni komercialno nerazumna v tolikšni meri, da bi to praktično onemogočilo davčnemu organu, da ugotovi primerne transferne cene, se transakcija upošteva. Vendar pa se premislek o realno razpoložljivih možnostih v zvezi s povezano transakcijo lahko ureja v povezavi z dobičkom, ki bi ga lahko bili ustvarili z alternativno strukturo, saj bi neodvisna podjetja sklenila transakcijo le, če ne bi bilo druge možnosti, ki bi bila nedvomno privlačnejša.

9.61 Po neodvisnem tržnem načelu obstajajo situacije, ko bi gospodarski subjekt imel na voljo eno ali več možnosti, ki bi bile nedvomno privlačnejše, kot pa je ta, da podjetje sprejme pogoje preoblikovanja (upoštevaje vse ustrezne pogoje, vključno z nadaljnjim obstojem komercialnih in tržnih pogojev, potenciala za ustvarjanje dobička pri različnih možnostih in kakršno koli nadomestilo ali odškodnino zaradi preoblikovanja), po možnosti vključno z možnostjo, da v okviru preoblikovanja podjetje ne bi sklenilo te transakcije za preoblikovanje poslovanja. V takšnih primerih lahko neodvisna stranka ne pristane na pogoje preoblikovanja poslovnega modela.

9.62 Na prostem trgu se lahko pojavijo tudi situacije, ko preoblikovana oseba ne bi imela možnosti, ki bi ji bila realno na razpolago in ki bi bila nedvoumno privlačnejša, razen možnosti, da sprejeme pogoje preoblikovanja, to je, da pristane na odpoved pogodbe, in sicer z ali brez odškodnine, kot obravnavamo v sklopu E spodaj. Pri dolgoročnejših pogodbah se to lahko zgodi tako, da se vsili izhodna klavzula, po kateri ena stranka iz utemeljenega razloga predhodno odstopi od pogodbe. V pogodbah, ki dovoljujejo eni ali drugi stranki, da se odloči za odpoved pogodbe, lahko stranka, ki namerava odpovedati dogovor, izbere možnost, da to stori zato, ker je glede na pogoje odpovedne klavzule določeno, da je ugodneje, da se prekine z uporabo funkcije, ali da se funkcija "ponotranji" (uvede znotraj podjetja), ali da se najame cenejši ali bolj učinkovit ponudnik (prejemnik), ali da se poišče bolj donosne možnosti (ponudnika). V primeru, ko preoblikovana oseba prenese pravice ali druga sredstva ali časovno neomejenost poslovanja drugi stranki, bi vendarle lahko za takšen prenos prejela nadomestilo, kot obravnavamo v sklopu D spodaj.

9.63 Po neodvisnem tržnem načelu se zahteva, da se opravi ocena pogojev, ki se določijo ali vzpostavijo med povezanima podjetjema na ravni vsakega posamičnega podjetja. Dejstvo, da lahko čezmejno prerazporeditev funkcij, sredstev in/ali tveganja spodbudijo pristni komercialni razlogi na ravni mednarodne skupine podjetij, na primer zato, da bi ta poskušala doseči sinergijske učinke na ravni skupine, ne nudi odgovora na vprašanje, ali je transakcija tržno naravnana iz vidika posameznega gospodarskega subjekta, udeleženega v preoblikovanju.

9.64 Namen sklicevanja na idejo o realno razpoložljivih možnosti ni, da se ustvari okolje, v katerem bi davčni zavezanci dokumentirali vse možne hipotetične možnosti, ki so realno na razpolago. Kot smo omenili v odstavku 3.81, se ob izvajanju primerjalne analize ne zahteva izčrpno iskanje vseh možnih ustreznih virov informacij. Pač pa je namen sklicevanja na realno razpoložljivo možnost ta, da pokaže, da, če obstaja realno razpoložljiva možnost, ki je nedvomno privlačnejša, je to možnost treba upoštevati pri analizi pogojev preoblikovanja.

C. Prerazporeditev potenciala za ustvarjanje dobička kot posledica preoblikovanja

C.1 Potencial za ustvarjanje dobička

9.65 Ni nujno, da neodvisno podjetje prejme nadomestilo, ko sprememba v poslovnih dogovorih podjetja vodi do zmanjšanja njegovega potenciala za ustvarjanje dobička ali do nižjega pričakovanega prihodnjega dobička. Po neodvisnem tržnem načelu se ne zahteva nadomestilo zgolj zaradi zmanjšanega pričakovanja v zvezi s prihodnjim dobičkom podjetja. Pri uporabi neodvisnega tržnega načela v povezavi s preoblikovanjem oz. spremembo poslovnega modela se poraja vprašanje, ali gre za prenos nečesa vrednega (pravic ali drugega sredstva), ali za odpoved ali za pomembno izpogajano spremembo obstoječih dogovorov in ali bi ta prenos, odpoved ali pomembno izpogajano spremembo nepovezane stranke v primerljivih okoliščinah medsebojno kompenzirale. Ti dve situaciji sta obravnavani v sklopu D in E spodaj.

9.66 V teh smernicah pomeni izraz "potencial za ustvarjanje dobička" "pričakovane prihodnje dobičke". V nekaterih primerih lahko zajema izgube. Ideja "potencial za ustvarjanje dobička" se pogosto uporablja za namene vrednotenja pri ugotavljanju nadomestila po neodvisnem tržnem načelu za prenos neopredmetenih sredstev ali za prenos časovne neomejenosti poslovanja, ali pri ugotavljanju odškodnine po neodvisnem tržnem načelu za odpoved ali pomembno, s pogajanji doseženo spremembo obstoječih dogovorov, ko se enkrat ugotovi, da bi prišlo do plačila takšnega nadomestila ali odškodnine med nepovezanimi strankami v primerljivih okoliščinah.

9.67 V okviru preoblikovanja podjetij oz. pri spremembi poslovnega modela se potencial za ustvarjanje dobička ne sme tolmačiti enostavno kot dobiček/izguba, do katerega/katere bi prišlo, če bi dogovor pred preoblikovanjem trajal v nedogled. Če po eni strani gospodarski subjekt ob preoblikovanju nima nobenih opaznejših pravic in/ali drugih sredstev, potem nima nobenega potenciala za ustvarjanje dobička, ki bi se ga lahko kompenziralo. Po drugi strani ima lahko oseba z znatnim številom pravic in/ali drugih sredstev ob preoblikovanju velik potencial za ustvarjanje dobička, ki ga je treba konec koncev ustrezno poplačati, da bi upravičili izgubo takšnega potenciala.

9.68 Da bi ugotovili ali bi pod tržnimi pogoji samo preoblikovanje privedlo do razlogov za neko obliko nadomestila, je bistveno, da razumemo preoblikovanje oz. spremembo poslovnega modela, vključno s spremembami, do katerih je prišlo, kako so spremembe učinkovale na funkcijsko analizo strank, kakšni so bili poslovni razlogi za preoblikovanje in kakšne so bile

predvidene koristi, povezane s spremembo poslovnega modela, in kakšne možnosti bi bile strankam realno na voljo, kot obravnavamo v sklopu B.

C.2 Prerazporeditev tveganja in potencial za ustvarjanje dobička

9.69 Preoblikovanje podjetij oz. sprememba poslovnega modela pogosto vključujejo spremembe v profilih tveganja povezanih podjetij. Prerazporeditev tveganja je lahko rezultat prenosa nečesa vrednega, kot obravnavamo v sklopu D spodaj, in/ali odpovedi obstoječih dogovorov ali pomembne spremembe v obstoječih dogovorih, dosežena s pogajanji, kar obravnava sklop E. Iz vidika ugotavljanja transfernih cen pri razporeditvi tveganja se splošna smernica nahaja v I. delu tega poglavja.

9.70 Vzemimo na primer preoblikovanje proizvajalca z vsemi funkcijami v pogodbenega proizvajalca. Medtem ko bi lahko bilo plačilo, izračunano po metodi dodatka na stroške, tržno pogojeno plačilo za delovanje pogodbenega proizvajalca po preoblikovanju, se v takšnem primeru postavi naslednje vprašanje: ali bi morala obstajati odškodnina, določena skladno z neodvisnim tržnim načelom, za spremembo obstoječih dogovorov, katerih rezultat je, upoštevaje proizvajalčeve pravice in druga sredstva, proizvajalčeva predaja bolj tveganega potenciala za ustvarjanje dobička.

9.71 Za ponazoritev še enega primera predvidimo, da distributer posluje na lastno odgovornost po dolgoročnem pogodbenem dogovoru za določeno vrsto transakcije. Predpostavimo, da ima na podlagi svojih pravic po dolgoročni pogodbi v zvezi s temi transakcijami realno razpoložljivo možnost, da sprejme ali da zavrne preoblikovanje v distributerja z majhnim tveganjem, ki posluje za tuje povezano podjetje, in da je za takšno distribucijsko aktivnost z majhnim tveganjem tržno naravnano plačilo ocenjeno kot stabilen dobiček v višini +2% na leto, medtem ko bi bil preseženi potencial za ustvarjenje dobička, ki je povezan s tveganji, sedaj pripisan tujemu povezanemu podjetju. Za namene tega primera predvidimo, da bi bilo takšno preoblikovanje podjetij izvedeno zgolj preko pogajanj o spremembi obstoječih pogodbenih dogovorov, v okviru katerih ne bi prišlo do nobenega prenosa sredstev. Z vidika distributerja se postavlja vprašanje, ali bi zanj nov dogovor (ob upoštevanju plačila za transakcije po preoblikovanju ali kakršnokoli nadomestilo za preoblikovanje) pomenil res enako ugoden položaj ali še boljši, kot bi bile njegove resnične, pa čeprav bolj tvegane alternative. Če položaj distributerja ne bi bil boljši, bi to pomenilo, da je cena v dogovoru po preoblikovanju poslovanja napačno oblikovana, ali da bi bilo treba plačati dodatno nadomestilo, da bi ustrezno poplačali distributerja za preoblikovanje dogovora. Z vidika tujega povezanega podjetja se postavlja vprašanje, ali in če je temu tako, v kolikšnem obsegu bi bilo pripravljeno sprejeti tveganje pod tržnimi pogoji v situacijah, ko distributer nadaljuje z opravljanjem iste dejavnosti v novi funkciji.

9.72 Po tržnih merilih je odgovor v zvezi z obema poslovnima modeloma (distributer z vsemi funkcijami in distributer z majhnim tveganjem) verjetno odvisen od pravic in drugih sredstev strank, odvisen je od potenciala distributerja in od potenciala povezanega podjetja, da se ustvari dobiček, kakor tudi od pričakovanega trajanja novega dogovora. Vidik distributerja se lahko ponazori z naslednjim zgledom.

Opomba: Namen tega zgleda je zgolj ilustrativne narave. Namen zgleda ni kakršen koli komentar o izbiri najprimernejše metode za določanje transfernih cen, o združevanju transakcij, ali o stopnjah plačila po neodvisnem tržnem načelu za distribucijske dejavnosti. Ta zgled predvideva, da sprememba pri dodelitvi tveganja distributerju izhaja iz pogajanj o spremembi obstoječega dogovora o distribuciji, s katerim se tveganje med strankama prerazporedi. Namen tega zgleda je, da prikaže vidik distributerja. Zgled ne upošteva vidika tujega povezanega podjetja (principala), čeprav bi bilo treba v analizi o oblikovanju transfernih cen upoštevati oba vidika.

Dobički distributerja pred preoblikovanjem: zgodovinski podatki iz preteklih petih let **(dejavnost s popolnim tveganjem)** **(čista dobičkovnost prodaje/ prihodki od prodaje**	**Distributerjevi pričakovani dobički za naslednja tri leta leta** **(če bi ohranil dejavnost, s popolnim tveganjem ob predpostavki realno razpoložljivo možnost)** **(čista dobičk. prodaje/ prihodki od prodaje)**	**Dobički distributerja po preoblikovanju** **(dejavnost z majhnim tveganjem)** **(čista dobičk. prod./ prihodki od pr.**
Primer št. 1: Leto 1: (-2%) Leto 2: (4%) Leto 3: (2%) Leto 4: 0 Leto 5: + 6%	[-2% do + 6%] s pomembno negotovostjo znotraj tega razpona	Zagotovljen, stabilen dobiček v višini +2% na leto
Primer št. 2: Leto 1: (5%) Leto 2: (10%) Leto 3: (5%) Leto 4: (5%) Leto 5: + 10%	[+5% do + 10%] s pomembno negotovostjo znotraj tega razpona	Zagotovljen, stabilen dobiček v višini +2% na leto
Primer št. 3: Leto 1: (5%) Leto 2: (7%) Leto 3: (10%) Leto 4: (8%) Leto 5: + 6%	[0% do + 4%] s pomembno negotovostjo znotraj tega razpona (npr. zaradi novih pritiskov konkurence)	Zagotovljen, stabilen dobiček v višini +2% na leto

9.73 Distributer v primeru št. 1 predaja potencial za ustvarjanje dobička s pomembnim faktorjem negotovosti za razmeroma nizek, ampak stabilen dobiček Ali bi bila nepovezana oseba pripravljena ravnati na tak način, bi bilo odvisno od njenega predvidenega donosa v obeh scenarijih, od njene odpornosti na

tveganje, od njenih realno razpoložljivih možnosti in od možnega nadomestila za samo preoblikovanje. V primeru št. 2 ni verjetno, da bi na mestu distributerja nepovezane stranke pristale na prerazporeditev tveganja in s tem povezanim potencialom za ustvarjanje dobička za nobeno dodatno nadomestilo, v primeru, da bi imele možnost, da ravnajo drugače. Primer št. 3 služi za ponazoritev dejstva, da bi analiza morala upoštevati kontinuiteto potenciala za ustvarjanje dobička, in da v primeru pomembne spremembe v komercialnem ali gospodarskem okolju ne bo zadostovalo, da se analiza opira zgolj na zgodovinske podatke.

D. Prenos nečesa vrednega (na primer sredstva ali delujočega podjetja - časovna neomejenost poslovanja)

9.74 Sklopi D.1 do D.3 spodaj vsebujejo obravnave nekaj tipičnih primerov prenosov, ki se lahko pojavijo pri preoblikovanju poslovanja oz. spremembi poslovnega modela: prenos opredmetenih sredstev, prenos neopredmetenih sredstev in dejavnosti (časovna neomejenost poslovanja).

D.1 Opredmetena sredstva

9.75 Sprememba poslovnega modela lahko vključuje prenos opredmetenih sredstev (na primer opreme), ki ga preoblikovana oseba prenese na tuje povezano podjetje. Čeprav se na splošno šteje, da prenosi opredmetenih sredstev ne povzročajo nobenih pomembnejših težav pri oblikovanju transfernih cen, se pogosto vprašanje navezuje na vrednotenje zalog, ki ga ob preoblikovanju proizvajalec ali distributer, udeležen v preoblikovanju, prenese na tuje povezano podjetje (na primer na principala), pri čemer slednje prevzame lastništvo nad zalogami od začetka izvajanja novega poslovnega modela in dogovorov o dobavni verigi.

Zgled:

Opomba: Namen naslednjega zgleda je zgolj ponazoritev vprašanja o vrednotenju prenosa zalog. Namen prikaza ni posredovati komentar o vprašanju, ali naj bi davčni organi določeno preoblikovanje priznali ali ne, niti ne komentirati, ali preoblikovanje je ali ni skladno z neodvisnim tržnim načelom. Namen ponazoritve tudi ni oblikovati predlog, da je določena metoda za določanje transfernih cen vedno sprejemljiva za preoblikovane transakcije.

9.76 Predpostavimo, da je davčni zavezanec, ki je član mednarodne skupine podjetij, v preteklosti posloval kot proizvajalec in distributer z vsemi funkcijami. Skladno s poslovnim modelom pred preoblikovanjem, je davčni

zavezanec kupil surovine, proizvedel končne proizvode z uporabo opredmetenih ali neopredmetenih sredstev, ki so mu pripadala, ali ki jih je najel, ali je zanje imel licenco, opravljal je funkciji trženja in distribucije ter prodajal končne proizvode kupcem, ki so bile tretje osebe. Pri tem je davčni zavezanec nosil niz tveganj, kot je tveganja zmanjšanja vrednosti zalog, tveganja neizterljivosti dolgov in tržna tveganja.

9.77 Predvidimo, da se dogovor preoblikuje, in sedaj davčni zavezanec posluje kot tako imenovani proizvajalec za dodelavne posle in distributer z omejenim tveganjem. V okviru preoblikovanja se ustanovi tuje povezano podjetje, ki od različnih odvisnih podjetij, vključno z davčnim zavezancem, pridobi različna neopredmetena sredstva vezana na prodajno funkcijo in neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo. Po preoblikovanju naj bi surovine pridobivalo tuje povezano podjetje, jih za namene proizvodnje predalo v konsignacijo v prostore davčnega zavezanca v zameno za plačilo za proizvajanje izdelkov. Zaloga končnih proizvodov bo pripadala tujemu povezanemu podjetju in davčni zavezanec jih bo pridobil za takojšnjo preprodajo strankam, ki so tretje osebe (to je, davčni zavezanec bo le kupil končne proizvode takrat, ko se bo s kupcem dogovoril o prodaji). Na podlagi tega novega poslovnega modela bo tuje povezano podjetje nosilo tveganja zmanjševanja vrednosti zalog, ki ga je predhodno nosil davčni zavezanec.

9.78 Predpostavimo, da z namenom, da bi stranki presedlali iz predhodno obstoječega dogovora na preoblikovani dogovor, se surovine in končni proizvodi, ki so evidentirani v bilanci stanja davčnega zavezance ob vzpostavitvi novega dogovora, prenesejo na tuje povezano podjetje. Postavlja se vprašanje, kako ugotoviti ceno po neodvisnem tržnem načelu za zaloge ob preoblikovanju. To je vprašanje, na katerega lahko običajno naletimo, ko gre za prehod iz enega poslovnega modela na drug poslovni model. Neodvisno tržno načelo se uporablja za prenose zaloge med povezanimi podjetji, ki spadajo pod pristojnost različnih davčnih uprav. Izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen je odvisna od primerjalne analize (vključno s funkcijsko analizo) strank. Funkcijska analiza bo morda morala zajeti prehodno obdobje, v katerem se prenos izvaja. Na primer v zgornjem primeru:

- bi ena možnost lahko bila, da bi ceno po neodvisnem tržnem načelu določili za surovine in končne proizvode s pomočjo primerljivih prostih cen do obsega, v okviru katerega so lahko s takšnimi primerljivimi prostimi cenami izpolnjeni dejavniki primerljivosti, to pomeni, da so pogoji transakcije med nepovezanimi osebami primerljivi s pogoji prenosa, ki se je zgodil v okviru preoblikovanja,

- druga možnost bi lahko bila, da bi določili transferno ceno za končne proizvode kot preprodajno ceno za končne kupce minus nadomestilo po neodvisnem tržnem načelu za funkciji trženja in distribucije, ki ju je še treba opraviti,

- nadaljnja možnost bi bila, da bi začeli s proizvodnimi stroški in dodali dodatek, ki bi ga v enakih ali primerljivih okoliščinah dosegle na trgu nepovezane osebe, da bi poplačali proizvajalca za funkcije, ki jih je opravil, za sredstva, ki jih je vložil, in za tveganja, ki jih je prevzel v povezavi s to zalogo. Vendar pa so to primeri, ko je tržna vrednost zalog premajhna, da bi stroškom po neodvisnem tržnem načelu dodali prvino dobička.

9. 79 Izbira ustrezne metode za določanje transfernih cen je deloma odvisna od tega, kateri del transakcije je manj zahteven in ga lahko ovrednotimo z večjo verjetnostjo (opravljene funkcije, vložena sredstva in prevzeta tveganja na strani proizvajalca, ali trženjske in prodajne funkcije, ki jih je še treba opraviti, ob upoštevanju sredstev, ki se bodo vložila, in tveganj, ki bodo prevzeta, da se te funkcije opravijo). Glej odstavke 3.18-3.19 glede izbire testne stranke.

D.2 Neopredmetena sredstva

9.80 Prenosi neopredmetenih sredstev postavljajo zapletena vprašanja, tako z vidika identifikacije prenesenih sredstev kot tudi glede njihovega vrednotenja. Identifikacija je lahko zahtevna zato, ker vsa vrednejša neopredmetena sredstva niso pravno zaščitena in registrirana in zato, ker vsa vrednejša neopredmetena sredstva niso evidentirana v izkazih. Pomembna neopredmetena sredstva bi lahko morebiti vključevala pravice do uporabe industrijske lastnine, kot so patenti, blagovne znamke, trgovsko ime, načrti ali modeli kakor tudi avtorske pravice literarnih, umetniških ali znanstvenih del (vključno s programsko opremo) ter intelektualna lastnina, kot so znanja in izkušnje (know-how) in poslovne skrivnosti. Lahko vključujejo tudi sezname strank, distribucijske kanale, edinstvena imena, simbole ali slike. Bistven element analize spremembe poslovnega modela je, da določimo, katera so pomembna neopredmetena sredstva, ki so bila prenesena (če so bila), ali bi nepovezane stranke prenos poplačale in kolikšna je vrednost pod tržnimi pogoji.

9. 81 Določitev cene po neodvisnem tržnem načelu za prenos neopredmetene premoženjske pravice bi morala upoštevati vidik prenosnika in prejemnika (glej odstavek 6.14). Na to odločitev bodo vplivali številni dejavniki, med katerimi so znesek, trajanje in tveganost pričakovanih koristi pri izkoriščanju neopredmetenih sredstev, narava premoženjske pravice in omejitve, ki so k pravici lahko dodane (omejitve glede načina uporabe ali

izkoriščanja, geografske omejitve, časovne omejitve), obseg in preostalo trajanje pravne zaščite pravice (če obstaja) in kakršne koli ekskluzivne klavzule, ki so lahko pravici dodane. Vrednotenje neopredmetenih sredstev je lahko zahtevno in negotovo. V okviru preoblikovanja podjetij se lahko uporablja splošna smernica glede neopredmetenih sredstev in dogovorov o delitvi stroškov, ki se nahaja v VI. in VII. poglavju.

D.2.1 Odtujitev pravic iz neopredmetenih sredstev – od lokalnega podjetja na centralno lokacijo (tuje povezano podjetje)

9.82 Preoblikovanje podjetij oz. sprememba poslovnega modela včasih vključuje prenos neopredmetenih sredstev, katerih lastnik in upravljavec je bilo eno ali več lokalnih podjetij, na centralno lokacijo, ki se nahaja v območju, ki sodi pod pristojnost druge davčne uprave (na primer: tuje odvisno podjetje, ki deluje kot principal, ali kot podjetje, ki obvladuje neopredmeteno sredstvo). Prenesena neopredmetena sredstva so lahko ali pa niso dragocena za prenosnika in/ali za mednarodno skupino podjetij kot celoto. V nekaterih primerih prenosnik nadaljuje z uporabo prenesenega neopredmetenega sredstva, vendar to počne v drugačni pravni funkciji (na primer: kot imetnik licence v odnosu do prenosnika, ali preko pogodbe, ki vključuje omejene pravice do neopredmetenega sredstva, kot je pogodbeni dogovor o proizvodnji z uporabo patentov, ki so bili preneseni; ali pa preko dogovora o distribuciji z omejenim tveganjem z uporabo blagovne znamke, ki je bila prenesena), v nekaterih drugih primerih pa ne.

9.83 Skupine mednarodnih podjetij lahko centralizirajo lastništvo in upravljanje neopredmetenih sredstev iz pristnih poslovnih razlogov. Primer v okviru preoblikovanja poslovne strukture je prenos neopredmetenega sredstva, ki ga spremlja specializacija na proizvodni lokaciji znotraj skupine mednarodnih podjetij. V okolju pred preoblikovanjem je lahko vsak proizvodni obrat lastnik in upravljavec niza patentov, na primer, če so bile, zgodovinsko gledano, proizvodne lokacije, pridobljene od tretjih oseb z njihovimi neopredmetenimi sredstvi. V globalnem poslovnem modelu je lahko vsaka proizvodna lokacija specializirana glede na vrsto proizvodnega procesa ali glede na geografsko območje in ne glede na patent. Posledica takšnega preoblikovanja je, da bi lahko skupina mednarodnih podjetij nadaljevala s prenosom vseh patentov, ki so v lokalnem lastništvu in upravljanju, na centralno lokacijo, ki bo v zameno podelilo pogodbene pravice (preko licenc ali dogovorov o proizvodnji) vsem proizvajalnim lokacijam skupine, da proizvedejo proizvode, ki sodijo v nova območja njihove usposobljenosti z uporabo patentov, ki so bili prvotno last bodisi istega ali drugega subjekta znotraj skupine.

9.84 Neodvisno tržno načelo zahteva ovrednotenje pogojev, ki se določijo ali vzpostavijo med odvisnima podjetjema na ravni vsakega posamičnega podjetja. Dejstvo, da lahko centralizacijo neopredmetenih premoženjskih pravic

spodbudijo pristni komercialni razlogi na ravni skupine mednarodnih podjetij, ne nudi odgovora na vprašanje, ali je odtujitev potekala pod tržnimi pogoji tako iz vidika prenosnika kot prejemnika.

9.85 Prav tako je treba v primeru, ko lokalno podjetje odproda svoje neopredmetene premoženjske pravice tujemu povezanemu podjetju in nadaljuje z uporabo neopredmetenih sredstev po odtujitvi, vendar to počne v drugačni pravni funkciji (npr. kot imetnik licence), oceniti pogoje prenosa tako iz vidika prenosnika kot prejemnika, zlasti s proučitvijo oblikovanja cen, po katerih bi bila primerljiva neodvisna podjetja pripravljena prenesti in pridobiti sredstva. Glej odstavek 9.81. Določitev plačila po neodvisnem tržnem načelu za naknadno lastništvo, uporabo in izkoriščanje prenesenih sredstev mora v zvezi s prenesenimi neopredmetenimi sredstvi upoštevati obseg opravljenih funkcij, vloženih sredstev in prevzetih tveganj na ravni strank. To je še posebej pomembno za spremembo poslovnega modela, saj je več držav izrazilo skrb, da jim pomembne informacije o funkcijah, sredstvih in tveganjih tujih povezanih podjetij marsikdaj niso na voljo.

9.86 Ko sprememba poslovnega modela zagotovi prenos neopredmetenega sredstva, ki mu sledi nov dogovor, po katerem bo prenosnik nadaljeval z uporabo prenesenega neopredmetenega sredstva, je treba proučiti celovitost komercialnega dogovora med strankama, da bi ocenili, ali so transakcije potekale pod tržnimi pogoji. Če bi nepovezana stranka nameravala prenesti sredstvo, ki bi ga nameravala še nadalje izkoriščati, bi bilo razumno, da bi se pogajala o pogojih takšne prihodnje uporabe (na primer preko licenčnega dogovora) sočasno s pogajanji o pogojih takšnega prenosa. Dejansko to pomeni, da bo praviloma šlo za razmerje med določitvijo nadomestila po neodvisnem tržnem načelu za prenos, določitvijo nadomestila po neodvisnem tržnem načelu za transakcije po preoblikovanju v razmerju do prenesenega neopredmetenega sredstva, kot so prihodnje licenčnine, ki jih lahko plača prenosnik, da bi lahko nadaljeval z uporabo sredstva, in pričakovano prihodnjo dobičkonosnostjo prenosnika, ki bi nastala z njegovo prihodnjo uporabo sredstva. Na primer: malo verjetno je, da bo dogovor, po katerem se patent prenese po ceni 100 v letu N, in da se sočasno dogovori licenčni dogovor, po katerem bo prenosnik nadaljeval z uporabo prenesenega patenta v zameno za licenčnino v višini 100 na leto v 10-letnem obdobju, skladen z neodvisnim tržnim načelom.

D.2.2 Neopredmeteno sredstvo, preneseno v trenutku, ko nima ugotovljene vrednosti

9.87 V okviru preoblikovanja podjetij oz. pri spremembi poslovnega modela lahko pride do težav, ko je neodvisno sredstvo odtujeno v trenutku, ko nima še ugotovljene vrednosti (na primer pred izkoriščanjem), posebej še, ko gre za pomemben razkorak med ravnjo pričakovanega prihodnjega dobička, ki je bila upoštevana pri vrednotenju v trenutku prodajne transakcije in dejanskim dobičkom, ki ga je prejemnik ustvaril z izkoriščenjem tako pridobljenih

neopredmetenih sredstev. Ko je vrednotenje neopredmetenega sredstva v trenutku transakcije zelo negotovo, se pojavi vprašanje, kako je treba določiti ceno po neodvisnem tržnem načelu. To vprašanje bi morali rešiti tako davčni zavezanci kot tudi davčni organi, in sicer tako, da bi naredili primerjavo, kaj bi v podobnih okoliščinah storila neodvisna podjetja, da bi upoštevala negotovost vrednotenja pri določanju cene transakcije. Glej odstavke 6.28-6.35 in primere iz priloge k VI. poglavju: "Primeri za ponazoritev usmeritev za določanje transfernih cen v zvezi z neopredmetenimi sredstvi in izjemno negotovim vrednotenjem".

9.88 Na podlagi te smernice, se glavno vprašanje nanaša na ugotovitev, ali je bilo na začetku vrednotenje dovolj negotovo, da bi stranke pod tržnimi pogoji zahtevale mehanizem za prilagoditev cene, oziroma, ali je bila sprememba vrednosti tako bistvena, da bi vodila do ponovnih pogajanj. Ko gre za tak primer, bi bili davčni organi upravičeni, da za prenos neopredmetenega sredstva ugotovijo ceno po neodvisnem tržnem načelu na podlagi klavzule o prilagoditvi cene, ali ponovnih pogajanj, do katerih bi pod tržnimi pogoji prišlo pri primerljivi transakciji med nepovezanimi osebami. V drugih okoliščinah, ko ni nobenega razloga, da ne bi upoštevali, da je bilo vrednotenje na začetku dovolj negotovo, da bi stranke zahtevale klavzulo o prilagoditvi cene ali da bi se ponovno pogajale o pogojih dogovora, ni nobenega razloga, da bi davčni organi naredili takšno prilagoditev, saj bi to predstavljalo nepravilno uporabo kasnejšega spoznanja. Zgolj zaradi obstoja negotovosti ob trenutku sklenitve transakcije se ne bi smelo zahtevati, da se izvede naknadna prilagoditev, ne da bi se upoštevalo dejstvo, kaj bi storile tretje osebe oziroma, kaj bi se dogovorile tretje osebe.

D.2.3 Domača neopredmetena sredstva

9.89 Ko je domače, lokalno podjetje z vsemi funkcijami preoblikovano v tako imenovano podjetje z "omejenim tveganjem, omejenimi neopredmetenimi sredstvi, majhnim plačilom", se postavlja vprašanje, ali je posledica tega preoblikovanja prenos preoblikovanega domačega, lokalnega gospodarskega subjekta na tuje povezano podjetje z dragocenimi neopredmetenimi sredstvi, kot je seznam strank, in ali obstajajo domača neopredmetena sredstva, ki so ostala v okviru domačega, lokalnega podjetja.

9.90 V primeru preoblikovanja distributerja z vsemi funkcijami v distributerja z omejenim tveganjem ali v komisionarja je lahko 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, kaj 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.[10]

D.2.4 Pogodbene pravice

9.91 Pogodbene pravice so lahko dragocena neopredmetena sredstva. Ko pride do prenosa (ali predaje) dragocenih pogodbenih pravic med povezanimi podjetji, je treba zanje plačati po tržnih pogojih, upoštevaje vrednost prenesenih pravic tako iz vidika prenosnika kot prejemnika.

9.92 Predstavniki davčnih uprav so izrazili skrb zaradi primerov, ki so jih opazili v praksi, ko gospodarski subjekt prostovoljno prekine pogodbo, ki mu prinaša koristi, zato da bi omogočil tujemu povezanemu podjetju, da sklene podobno pogodbo in koristi potencial za ustvarjanje dobička, ki je s tem povezan. Predvidimo na primer, da ima podjetje A dragocene dolgoročne pogodbe z neodvisnimi strankami, ki za podjetje A prinašajo pomemben potencial za ustvarjanje dobička. Predvidimo, da podjetje A v določenem trenutku prostovoljno prekine pogodbe s svojimi strankami v okoliščinah, po katerih so slednje pravno ali komercialno zavezane, da sklenejo podobne dogovore s podjetjem B, tujim podjetjem, ki pripada isti mednarodni skupini podjetij kot podjetje A. Posledica tega je, da pogodbene pravice in s tem povezani potencial za ustvarjanje dobička, ki ga je imelo podjetje A, sedaj ima podjetje B. Če je dejanska situacija takšna, da bi podjetje B lahko sklenilo pogodbe s strankami samo pod pogojem, da podjetje A preda svoje pogodbene pravice v njegovo korist, in da podjetje A prekine svoje pogodbe s svojimi strankami ob vedenju, da bi bile slednje pravno ali komercialno zavezane skleniti podobne dogovore s podjetjem B, bi bilo to v bistvu konstituirano v tripartitni transakciji in bi lahko pripeljalo do prenosa dragocenih pogodbenih pravic od A na B, ki bi morda morale biti poplačane po neodvisnem tržnem načelu, odvisno od vrednosti pravic, ki bi jih A predal, in sicer iz vidika obeh podjetij, tako A kot B.

[10] Za obravnavo plačila dogovorov po preoblikovanju glej III. del tega poglavja.

D.3 Prenos dejavnosti (časovne neomejenosti poslovanja)

D.3.1 Vrednotenje prenosa dejavnosti

9.93 Preoblikovanje podjetij oz. sprememba poslovnega modela včasih vključuje prenos časovne neomejenosti poslovanja, to je, delujoče, ekonomsko integrirane poslovne enote. Prenos časovno neomejenosti poslovanja v tem okviru pomeni prenos sredstev, ki je povezan s sposobnostjo, da se opravljajo določene funkcije, in tega, da se prevzamejo določena tveganja. Takšne funkcije, sredstva in tveganja lahko med drugim vključujejo: opredmetena in neopredmetena sredstva, obveznosti, povezane z imetništvom določenih sredstev in opravljanjem določenih funkcij, kot so R&R in proizvodnja, sposobnost nadaljnjega izvajanja dejavnosti, ki jih je prenosnik izvajal pred prenosom, in kakršen koli vir, sposobnosti in pravice. Vrednost prenosa časovne neomejenosti poslovanja bi morala odražati vse vredne elemente, ki bi bile v primerljivih okoliščinah med neodvisnimi osebami poplačane. Na primer: v primeru spremembe poslovnega modela, ki vključuje prenos poslovne enote, ki med drugim vključuje raziskovalni objekt, v katerem je zaposlena izkušena raziskovalna skupina, bi morala vrednost takšne časovne neomejenosti poslovanja med drugim odražati vrednost objekta in vrednost (če obstaja) delovne sile, za katero bi se dogovorili pod tržnimi pogoji.

9.94 Določitev cene po neodvisnem tržnem načelu za prenos časovne neomejenosti poslovanja ne privede nujno do seštevka ločenih vrednosti vsakega posameznega ločenega elementa, ki sestavlja združen prenos. Zlasti če prenos časovne neomejenosti poslovanja zajema večkratne sočasne prenose medsebojno prepletenih sredstev, tveganj ali funkcij, je morda treba ovrednotiti te prenose na združeni osnovi, da za časovno neomejenost poslovanja dosežemo najbolj zanesljivo merilo za ceno, oblikovano po neodvisnem tržnem načelu. Metode vrednotenja, ki se uporabijo pri prevzemnih transakcijah med neodvisnimi osebami se lahko izkažejo kot koristne pri vrednotenju prenosa časovne neomejenosti poslovanja med povezanimi osebami.

9.95 Zgled je primer, ko se proizvodna dejavnost, ki jo je včasih opravljalo podjetje M1, ena izmed oseb mednarodne skupine podjetij, preseli na drugo podjetje, M2 (da bi na primer imeli koristi od prihrankov zaradi lokacije). Predvidimo, da M1 na M2 prenese stroje in opremo, zalogo, patente, proizvodne procese in znanje in izkušnje (know-how) ter ključne pogodbe z dobavitelji in strankami. Predvidimo, da se več zaposlenih iz M1 premesti v podjetje M2, da bi pomagali podjetju M2 pri zagonu tako premeščene proizvodne dejavnosti. Predpostavimo, da bi takšen prenos, če bi potekal med neodvisnimi osebami, veljal za prenos časovne neomejenosti poslovanja. Da bi določili morebitno plačilo po tržnem načelu za takšen prenos med povezanimi podjetji, bi ga morali primerjati s prenosom časovne

neomejenosti poslovanja med neodvisnimi osebami, kar bi bilo ustrezneje, kot pa da se ga primerja s prenosom izoliranih, ločenih sredstev.

D.3.2 Dejavnosti, ki prinašajo izgubo

9.96 Ni vsak primer, ko preoblikovana oseba izgubi funkcije, sredstva in/ali tveganja takšno, da vključuje dejansko izgubo pričakovanega prihodnjega dobička. V nekaterih situacijah, ko gre za spremembo poslovnega modela, so lahko okoliščine takšne, da preoblikovanje ne prinaša izgube "dobičkonosne možnosti", saj se preoblikovana oseba pravzaprav rešuje pred verjetnim scenarijem – "možnostjo, ki prinaša izgubo". Podjetje lahko soglaša s preoblikovanjem in izgubo funkcij, sredstev in/ali tveganj zato, ker je to za podjetje boljša možnost, kot pa da povsem preneha poslovati. Če načrti preoblikovane osebe kažejo, da bo podjetje brez spremembe poslovnega modela v prihodnje ustvarjalo izgube (podjetje na primer opravlja dejavnost na proizvajalni napravi, ki ni ekonomična zaradi naraščajoče konkurence z blagom iz cenejšega uvoza), potem je za podjetje bolje, da se preoblikuje, kot pa da nadaljuje z opravljanjem obstoječe dejavnosti, in preoblikovanje potemtakem ne prinaša izgube nobene dobičkonosne priložnosti. V takšnih okoliščinah bi lahko sprememba poslovnega modela preoblikovani osebi koristila tako, da bi se zmanjšale ali odpravile prihodnje izgube, če bi takšne izgube presegle stroške preoblikovanja.

9.97 Zastavljeno je bilo vprašanje, ali bi za prevzem dejavnosti, ki prinaša izgubo, prenosnik sploh moral poplačati prejemnika. Odgovor je naslednji: odvisno od tega, ali bi nepovezana stranka v primerljivih okoliščinah bila pripravljena plačati, da se znebi dejavnosti, ki prinaša izgubo, oziroma, ali bi premislila o drugih možnostih, kot je ukinitev dejavnosti, in ali bi bila tretja oseba pripravljena pridobiti dejavnost, ki prinaša izgubo (na primer zaradi možnih sinergijskih učinkov z njeno lastno dejavnostjo), in če bi bilo temu tako, pod kakšnimi pogoji, to je, odvisno od kakšnega nadomestila. Pojavijo se lahko okoliščine, ko bi bila neodvisna stranka pripravljena plačati, na primer, če bi bili finančni stroški in socialna tveganja zaradi ukinitve dejavnosti tolikšna, da bi prenosnik ugotovil, da je zanj ugodneje, da plača prejemniku, ki bo poskušal preoblikovati dejavnost in bo odgovoren za morebiti potreben načrt zmanjševanja števila zaposlenih.

9.98 Situacija pa bi lahko bila drugačna v primeru, ko je dejavnost, ki prinaša izgubo, zagotavljala druge koristi, kot so sinergijski učinki z drugimi dejavnostmi, ki jih opravlja isti davčni zavezanec. Lahko se pojavljajo tudi okoliščine, ko se dejavnost, ki prinaša izgubo, ohranja, zato ker prinaša nekatere koristi za skupino kot celoto. V takšnih primerih se pojavlja vprašanje, ali bi morali pod tržnimi pogoji tisti, ki imajo koristi od tega, da se dejavnost, ki prinaša izgubo, ohranja, poravnati nadomestilo subjektu, ki ohranja dejavnost, ki prinaša izgubo.

D.4 Podizvajanje (Outsourcing)

9.99 V primerih, ko gre za podizvajanje, se lahko zgodi, da se stranka prostovoljno odloči, da se opravi preoblikovanje in da nosi stroške, povezane s preoblikovanjem, v zameno za pričakovane prihranke. Predpostavimo na primer davčnega zavezanca, ki proizvaja in prodaja proizvode na območju, ki sodi v davčno jurisdikcijo z visokimi stroški. Odloči se, da bo proizvodno dejavnost opravljal zunanji izvajalec, in sicer povezano podjetje, ki se nahaja v okolju, ki je pod pristojnostjo davčne oblasti z nizkimi stroški. Po preoblikovanju bo davčni zavezanec od povezanega podjetja kupil proizvedene proizvode in bo nadaljeval s prodajo teh proizvodov končnim kupcem, ki so tretje osebe. Preoblikovanje lahko davčnemu zavezancu povzroči stroške zaradi preoblikovanja, medtem ko mu hkrati omogoča, da ima v primerjavi s svojimi lastnimi proizvodnimi stroški koristi zaradi prihrankov pri prihodnjih stroških nabave. Nepovezane stranke izvajajo tovrstni dogovor o podizvajanju in ni nujno, da od prejemnika zahtevajo izrecno nadomestilo, če so za prenosnika pričakovani prihranki pri stroških večji, kot so njegovi stroški preoblikovanja.[11]

E. Odškodnina za preoblikovano osebo za odpoved ali pomembno izpogajano spremembo obstoječih dogovorov

9.100 Ko se obstoječe pogodbeno razmerje zaključi ali pride s pogajanji do pomembne spremembe obstoječega razmerja, bi lahko preoblikovana oseba utrpela škodo, kot so: stroški ob preoblikovanju oz. spremembi poslovnega modela (na primer odpisi sredstev, odpoved zaposlitvenih pogodb), stroški za ponovno preoblikovanje (na primer, da prilagodi obstoječe poslovanje drugim potrebam strank) in/ali izguba potenciala za ustvarjanje dobička. Pri spremembah poslovne strukture pogosto potekajo nova pogajanja o obstoječih dogovorih na takšen način, da se profili tveganja strank spremenijo. Posledice teh sprememb je med drugim tudi medsebojna porazdelitev potenciala za ustvarjanje dobička. Dogovor o distribuciji z vsemi funkcijami se na primer preoblikuje v dogovor o distribuciji z majhnim tveganjem ali v dogovor o komisijskem poslovanju, dogovor o proizvajanju z vsemi funkcijami se preoblikuje v dogovor o pogodbenem proizvajanju ali v dogovor o proizvodnji za dodelavne posle. V teh situacijah se postavlja vprašanje, ali bi nepovezane stranke v podobnih okoliščinah soglašale z odškodnino, ki naj bi se plačala preoblikovani osebi (in če bi se, kako določiti takšno odškodnino).

9.101 Izpogajano spremembo obstoječih dogovorov včasih spremlja prenos pravic ali drugih sredstev. Odpoved pogodbe o distribuciji

[11] Nadaljnja tema, ki jo obravnavajo poglavja 9.148-9.153, je, ali ,in če je temu tako, kako bi bilo treba po neodvisnem tržnem načelu medsebojno razdeliti prihranke zaradi lokacije.

včasih na primer spremlja prenos neopredmetenih sredstev. V takšnih primerih je treba skupaj brati smernice iz sklopa D in E tega dela.

9.102 Za namene tega poglavja pomeni odškodnina kakršno koli vrsto plačila, ki se lahko plača za škodo, ki jo utrpi preoblikovana oseba, bodisi v obliki vnaprejšnjega plačila, v obliki delitve stroškov preoblikovanja, v obliki nižjih (ali višjih) nakupnih (ali prodajnih) cen v okviru dejavnosti, ki potekajo po preoblikovanju, ali v kakršni koli drugi obliki.

9.103 Ne sme se domnevati, da naj bi vsaka odpoved pogodbe ali pomembna izpogajana sprememba dogovorov podeljevala pravico do odškodnine po neodvisnem tržnem načelu. Da bi ocenili, ali bi bila pod tržnimi pogoji odškodnina zajamčena, je pomembno preučiti okoliščine v trenutku preoblikovanja, posebej še pravice in druga sredstva strank ter po potrebi možnosti, ki so bile strankam realno na razpolago. Za ta namen so lahko pomembni naslednji štirje pogoji:

- ali je dogovor, ki je odpovedan, ni obnovljen ali občutno spremenjen s pogajanji, dobil uradno pisno obliko in prinaša odškodninsko klavzulo (glej sklop E.1 spodaj),

- ali so pogoji dogovora ali obstoj ali neobstoj odškodninske klavzule ali druge vrste jamstva (kot tudi pogoji takšne klavzule, kjer ta obstaja) tržno naravnani (glej sklop E.2 spodaj),

- ali so pravice do odškodnine zagotovljene s poslovno zakonodajo ali sodno prakso (glej sklop E.3 spodaj), in

- ali bi bila druga stranka pod tržnimi pogoji pripravljena plačati odškodnino drugi stranki, ki bi utrpela škodo zaradi odpovedi ali izpogajane spremembe v dogovoru (glej sklop E.4 spodaj).

E.1 Ali je dogovor, ki je odpovedan, ni obnovljen ali s pogajanji pomembno spremenjen, oblikovan v uradni pisni obliki in vsebuje odškodninsko klavzulo

9.104 Ko je dogovor odpovedan, ni obnovljen ali se s pogajanji spremeni in je oblikovan v uradni pisni obliki [12] bi morala biti izhodiščna točka analize proučitev dejstva, ali so bili upoštevani pogoji, da se je pogodba odpovedala, da se ni obnovila ali spremenila s pogajanji (na primer v zvezi s kakršnim koli zahtevanim odpovednih rokom), in ali je poskrbljeno za odškodninsko klavzulo ali drugo obliko jamstva za odpoved, neobnovitev ali spremembo dogovora, doseženo na pogajanjih. Kot smo omenili v odstavku 1.53, pri transakcijah med neodvisnimi podjetji, razlike v interesih med strankami zagotavljajo, da se bodo praviloma držale pogodbenih pogojev in da se pogodbeni pogoji ne bodo upoštevali ali pa se bodo ti spremenili samo, če je to v interesu obeh strank.

9.105 Vendar pa lahko z vidika določanja transfernih cen zgolj proučitev pogojev pogodbe med povezanimi osebami ne zadostuje, saj samo dejstvo, da določena odpovedana, neobnovljena ali s pogajanji spremenjena pogodba ni zagotovila odškodninske klavzule ali klavzule o jamstvu, ne nujno pomeni, da je to skladno z neodvisnim tržnim načelom, kot obravnavamo spodaj.

E.2 Ali so pogoji dogovora in obstoj ali neobstoj odškodninske klavzule ali druge vrste jamstva (kot tudi pogoji takšne klavzule, če obstaja) tržno naravnani

9.106 Med nepovezanimi osebami obstajajo primeri pogodb, ki so odpovedane, niso obnovljene ali pride s pogajanji do pomembnih sprememb v dogovorih, v katerih odškodnina ni vsebovana. Vendar pa, ker v primeru povezanih podjetij morda ne gre za enako razliko v interesih, ki obstaja med nepovezanimi osebami, se lahko poraja vprašanje, ali so pogoji pogodbe med povezanimi osebami tržno naravnani, to je, ali bi v primerljivih pogojih nepovezane osebe sklenile takšno pogodbo (na primer pogodbo, ki ne vsebuje odškodninske klavzule ali jamstvo kakršne koli vrste v primeru odpovedi, če se pogodba ne obnovi, ali v primeru, da stranki s pogajanji spremenita dogovor). Ko v primerljivih okoliščinah podatki o primerljivkah prinašajo dokaz o podobni odškodninski klavzuli (ali v primeru odsotnosti takšne klavzule) se šteje, da je odškodninska klavzula (ali odsotnost te klavzule) v povezani transakciji tržno naravnana. V primerih pa, ko se takšnih podatkov o

---

[12] Kot omenjamo v odstavku 1.52, lahko pogoje transakcije poleg pisne pogodbe najdemo tudi v korespondenci/stikih med strankama. Ko pogoji niso pisno zabeleženi, je treba o pogodbenih razmerjih med strankami sklepati iz ravnanja teh oseb in na podlagi ekonomskih načel, ki običajno urejajo razmerja med neodvisnimi osebami.

primerljivkah ne najde, mora ugotovitev, ali bi nepovezane stranke pristale na takšno odškodninsko klavzulo (ali odsotnost te klavzule), upoštevati pravice in druga sredstva strank v trenutku sklepanja dogovora in v trenutku odpovedi dogovora ali ob spreminjanju dogovora s pogajanji. Pri temu bi lahko bila v pomoč proučitev možnosti, ki so bile strankam realno na razpolago.[13]

9.107 Pri proučevanju, ali so pogoji dogovora tržno naravnani je morda treba proučiti tako plačilo za transakcije, ki so predmet dogovora, kot tudi finančne pogoje odpovedi tega dogovora, saj sta lahko ta dva elementa med seboj povezana. Dejansko so lahko pogoji določila o prenehanju (ali odsotnost slednjega) pomemben element funkcijske analize transakcij in še posebej analize, ki proučuje razporeditev tveganja med strankami. Pogoje določila o odpovedi pogodbe je morda treba ustrezno upoštevati pri določitvi plačila za transakcije po neodvisnem tržnem načelu. Tudi plačilo za transakcije bo vplivalo na ugotovitev, ali so pogoji odpovedi dogovora tržno naravnani.

9.108 V nekaterih okoliščinah gre morda za primer, da v primerljivih okoliščinah nepovezana stranka ne bi imela realno razpoložljive možnosti, ki bi bila zanjo nedvomno privlačnejša, kot pa je privolitev na pogoje v okviru odpovedi pogodbe ali pomembnega spreminjanja pogodbe s pogajanji. V nekaterih primerih gre lahko za to, da bi morali na podlagi proučitve vsebine dogovora in dejanskega ravnanja povezanih podjetij pomisliti na implicitno dolgoročno pogodbo, po kateri bi bila oseba, ki ji je bila odpovedana pogodba, upravičena do določene odškodnine v primeru predhodne odpovedi.

9.109 Ena izmed okoliščin, ki terja posebno pozornost, ker bi lahko vplivala na pogoje pogodbe, če bi bila sklenjena med nepovezanimi osebami, je situacija, ko se sedaj po odpovedani pogodbi od ene stranke zahteva, da vloži večja sredstva, za katera bi lahko smiselno pričakovali le donos pod tržnimi pogoji, če bi se pogodba ohranila za podaljšano časovno obdobje. Za stranko, ki je vložila sredstva, se je s tem ustvarilo finančno tveganje, če je bila pogodba odpovedana pred zaključkom takšnega časovnega obdobja. Stopnja tveganja bi bila odvisna od tega, ali je bila naložba vložena v visoko specializirano dejavnost, oziroma, ali bi stranka rezultat tako naloženih sredstev lahko uporabila (po možnosti upoštevaje določene prilagoditve) za druge kupce. V primeru, da je šlo za pomembno tveganje, bi bilo za nepovezane osebe v primerljivih okoliščinah smiselno, da bi nastanek tveganja upoštevali v času pogajanj o pogojih pogodbe.

9.110 Zgled bi bila situacija, ko se na podlagi pogodbe o proizvodnji med povezanimi osebami od proizvajalca zahteva, da investira v nov

13 Glej odstavke 9.59-9.64 glede obravnave realno razpoložljivih možnosti.

proizvodni obrat. Predvidimo, da bi v trenutku sklenitve pogodbe proizvajalec za naložbo smiselno lahko pričakoval donos pod tržnimi pogoji, upoštevaje dejstvo, da bi pogodba o proizvodnji trajala najmanj pet let, in sicer za proizvodno dejavnost, po kateri bi oseba proizvajala najmanj x enot na leto. Za proizvodno dejavnost bi oseba prejela plačilo, ki bi bila izračunana glede na osnovo (npr. y$/enoto), za katero se pričakuje, da bo ustvarila donos po neodvisnem tržnem načelu za skupno naložbo v nov proizvodni obrat. Predpostavimo, da povezano podjetje po treh letih odpove pogodbo v skladu s pogoji v okviru preoblikovanja proizvodnih dejavnosti na ravni celotne skupine. Predpostavimo, da je proizvodni obrat visoko specializiran in da po odpovedi pogodbe proizvajalec nima nobene druge možnosti, kot da odpiše sredstva. Postavi se vprašanje, ali ne bi v primerljivih okoliščinah neodvisen proizvajalec najprej poskušal ublažiti finančno tveganje, povezano z naložbo, v primeru odpovedi pogodbe o proizvodnji pred koncem petletnega obdobja, saj bi pod tržnimi pogoji za svojo naložbo moral doseči donos.

9.111 Za ta primer bi bila ustrezna uporaba splošnega navodila iz I. dela tega poglavja, ki govori o tem, kako ugotoviti, ali je porazdelitev tveganja tržno naravnana. V primeru, da se najdeta primerljivi transakciji med nepovezanimi osebami, ki izkazujeta podobno porazdelitev tveganja kot v transakcijah med nepovezanimi osebami (upoštevaje zlasti pogoje v zvezi z naložbo, plačilo za proizvodno dejavnost in pogoje za odpoved pogodbe), potem bi se porazdelitev tveganja med povezanimi podjetji obravnavala kot skladna z neodvisnim tržnim načelom.

9.112 V primeru, da se takšnega dokazila ne najde, bi se postavilo vprašanje, ali bi se nepovezane stranke strinjale s podobno porazdelitvijo tveganja. To bo odvisno od dejstev in okoliščin transakcije in zlasti od pravic in drugih sredstev strank.

- Pod tržnimi pogoji oseba, ki bi vlagala sredstva, morda ne bi bila pripravljena prevzeti tveganja, ki ga obvladuje nekdo drug (glej odstavke 1.49 in 9.17-9.33), brez nobenega jamstva (tveganje odpovedi pogodbe). Obstajajo lahko različni načini, ki omogočajo upoštevanje tveganja v pogajanjih o določilih pogodbe, na primer tako, da se zagotovi ustrezna odškodninska klavzula v primeru predhodne odpovedi pogodbe, ali da se zagotovi možnost, da stranka, ki vlaga sredstva, za določene ceno prenese tveganje na drugo stranko v primeru, da postane naložba nekoristna za prvo stranko zaradi predhodne odpovedi pogodbe druge stranke.

- Še eden možen pristop bi bil, da bi razmejitev tveganja, ki je povezano z možno odpovedjo pogodbe, vključili v določitev plačila za dejavnosti, ki jih zajema pogodba (na primer z upoštevanjem porazdelitve tveganja priv določitvi plačila za proizvodne dejavnosti z uporabo primerljivk tretje osebe, ki nosi primerljiva tveganja). V takšnem primeru stranka, ki vlaga

sredstva, zavestno sprejeme tveganje in je zanj nagrajena. Zdi se, da za odpoved pogodbe ni potrebna ločena odškodnina.

- V nekaterih primerih bi lahko stranke tveganje med seboj delile. Stranka, ki bi prekinila pogodbo, bi lahko denimo nosila del stroškov za odpoved pogodbe, ki bi nastali osebi z odpovedano pogodbo.

9.113 Podobno vprašanje se lahko postavi v primeru, ko stranka prevzame razvojne naloge, katerih rezultat je izguba ali nizki donos v začetnem obdobju in se donosi, ki so višji od običajnih, pričakujejo v obdobjih po odpovedi pogodbe.

9.114 V primerih, ko se določijo ali vzpostavijo pogoji med povezanimi podjetji v zvezi z odpovedjo, neobnovitvijo ali pomembno izpogajano spremembo obstoječih dogovorov razlikujejo od pogojev, ki bi bili dogovorjeni med neodvisnimi podjetji, potem se lahko dobiček, ki bi se, če takšnih pogojev ne bi bilo, pripisal enemu od podjetij, pa se prav zaradi omenjenih pogojev ni tako pripisal, vključi v dobičke tega podjetja in ustrezno obdavči.

E.3 Ali so pravice do odškodnine zagotovljene s poslovno zakonodajo ali sodno prakso

9.115 Pri ocenjevanju, ali so pogoji v zvezi z odpovedjo ali neobnovitvijo obstoječega dogovora tržno naravnani, veljavna poslovna zakonodaja služi kot pripomoček, ki bi lahko nudil določena koristna spoznanja. Veljavna poslovna zakonodaja ali sodna praksa lahko zagotovita koristne informacije v zvezi s pravicami do odškodnine in glede pogojev, ki bi jih lahko pričakovali v primeru odpovedi določenih vrst dogovorov, na primer, dogovora o distribuciji. Morda pod takšnimi pravili velja, da ima stranka, ki ji je odpovedana pogodba, pravico, da na sodišču terja odškodnino, ne glede na to, ali je ta bila ali ni bila zagotovljena s pogodbo. Vendar pa, ko stranke pripadajo isti skupini mednarodnih podjetij, je malo verjetno, da bi stranka, ki ji je bila odpovedana pogodba, v praksi sprožila sodni postopek zoper povezano podjetje, zato da bi pridobila takšno odškodnino. Zato se lahko pogoji v zvezi z odpovedjo pogodbe razlikujejo od pogojev, ki bi bili v podobnih okoliščinah sklenjeni med neodvisnimi podjetji.

E.4 Ali bi bila pod tržnimi pogoji druga stranka pripravljena plačati odškodnino stranki, ki bi utrpela škodo zaradi odpovedi pogodbe ali zaradi izpogajane spremembe v dogovoru

9.116 Analiza določanja transfernih cen v zvezi s pogoji odpovedi ali pomembne izpogajane spremembe dogovora mora upoštevati vidik tako

prenosnika kot prejemnika. Pri upoštevanju vidika prejemnika je pomembno ovrednotiti tako znesek odškodnine po neodvisnem tržnem načelu, če ta obstaja, kakor tudi določiti, katera stranka bi morala odškodnino plačati. Ni mogoče pripraviti enotnega odgovora za vse primere. Odgovor bi moral temeljiti na: proučitvi dejstev in okoliščin zadeve in zlasti na proučitvi pravic in sredstev strank, na proučitvi ekonomske logike za odpoved dogovora, na premisleku o ugotovitvi, katera stranka(e) pričakuje(jo) koristi od tega dogodka, in na preučitvi možnosti, ki so jih stranke imele realno na voljo. To lahko ponazorimo z naslednjimi primeri.

9.117 Predpostavimo, da pogodbo o proizvodnji med dvema povezanima podjetjema, podjetjem A in podjetjem B, odpove podjetje A (podjetje B je proizvajalec). Predpostavimo, da se podjetje A odloči, da bo za nadaljevanje proizvodnje, ki jo je predhodno opravljalo podjetje B, koristilo drugega povezanega proizvajalca, osebo C. Kot smo omenili v odstavku 9.103, se ne bi smelo domnevati, da bi se morala s sleherno odpovedjo dogovora ali s pomembno spremembo dogovora podeliti pravica za odškodnino po neodvisnem tržnem načelu. Predpostavimo, da se na podlagi navodil iz sklopov E.1 do E.3 zgoraj ugotovi, da bi bilo v okoliščinah zadeve, če bi se transakcija zgodila med nepovezanimi strankami, podjetje B v položaju, da bi lahko terjalo odškodnino za škodo, ki bi jo utrpelo zaradi odpovedi dogovora. Porodi se vprašanje, ali bi moralo takšno odškodnino plačati podjetje A (to je stranka, ki je odpovedala pogodbo), podjetje C (to je stranka, ki prevzema proizvodno dejavnost, ki jo je predhodno opravljalo podjetje B), njihovo matično podjetje P ali kakšna druga stranka.

9.118 Kot je bilo nakazano v sklopu E.1, bi bila izhodiščna točka za analizo pregled pogodbenih pogojev med podjetjema A in B. V nekaterih primerih bi lahko bili pomembni tudi pogodbeni pogoji, ki vključujejo podjetje C, podjetje P in/ali drugo stranko. Odgovor je odvisen od tega, ali bi bile te osebe pod tržnimi pogoji pripravljene plačati takšno odškodnino za odpoved pogodbe.

9.119 Lahko se pojavijo situacije, ko bi bilo podjetje A pripravljeno prevzeti stroške za odškodnino pod tržnimi pogoji, na primer zato, ker bi pričakovalo, da bi mu odpoved pogodbe s podjetjem B omogočilo priti do prihrankov pri stroških preko novega dogovora o proizvodnji s podjetjem C. Pri tem je sedanja vrednost teh pričakovanih prihrankov pri stroških večja, kot je znesek odškodnine.

9.120 Lahko se pojavijo situacije, ko bi bilo podjetje C pripravljeno plačati takšen znesek kot vstopni strošek za pridobitev pogodbe o proizvodnji s podjetjem A, na primer, če sedanja vrednost pričakovanih dobičkov, ki naj bi nastali z novo pogodbo o proizvodnji, upravičuje naložbo za podjetje C. V takšnih situacijah je lahko plačilo podjetja C organizirano na različne načine. Na primer tako, da bi podjetje C plačevalo podjetju B, ali da bi podjetje C plačevalo podjetju A, ali da bi podjetje C konstruktivno plačevalo podjetju A

tako, da bi izpolnjevalo obveznosti do odškodnine, ki ga ima podjetje A do podjetja B.

9.121 Obstajajo lahko primeri, ko bi bili pod tržnimi pogoji podjetji A in C pripravljeni deliti stroške za odškodnino.

9.122 Obstajajo pa lahko tudi primeri, ko ne bi bili ne podjetje A ne podjetje C pripravljeni nositi stroške za odškodnino pod tržnimi pogoji, ker ne bi nobeno od podjetij pričakovalo, da bo od spremembe pridobilo zadostne koristi. Lahko gre za primer, da je takšna odpoved pogodbe del širšega preoblikovanja na ravni skupine, za katero se je odločilo matično podjetje P, da bi ustvarilo sinergijske učinke na ravni skupine, in da bi moralo po neodvisnem tržnem načelu odškodnino za podjetje B nositi podjetje P (razen če podjetje B, denimo, pridobi koristi od sinergijskih učinkov na ravni skupine, ki odtehtajo njegov strošek ob odpovedi ali izpogajani spremembi dogovora).

III. del: Plačilo za povezane transakcije po preoblikovanju

A. Preoblikovanje poslovanja ter "strukturiranje"

A.1 Splošno načelo: uporaba neodvisnega tržnega načela ni nič drugačna

9.123 Neodvisno tržno načelo in te smernice se ne in se ne bi smele uporabljati drugače za transakcije po preoblikovanju poslovanja kot se uporabljajo za transakcije, ki so bili kot takšni strukturirani od vsega začetka. Drugačno ravnanje bi vodilo do izkrivljanja konkurence med obstoječimi akterji, ki preoblikujejo svoje dejavnosti, in novimi igralci, ki izvajajo isti poslovni model, ne da bi jim bilo treba prestrukturirati svoja podjetja.

9.124 Primerljive situacije je treba obravnavati na isti način. Izbor in praktična uporaba ustrezne metode za določanje transfernih cen morata biti določena s primerjalno analizo, vključno s funkcijsko analizo strank in proučitvijo pogodbenih dogovorov. Veljajo enaki standardi primerljivosti in enake smernice v zvezi z izborom in uporabo metode za določanje transfernih cen, ne glede na to, ali je prišlo do dogovora zaradi posledic preoblikovanja ali zaradi predhodno obstoječe strukture.

9.125 Vendar situacije v okviru preoblikovanja poslovanja vključujejo spremembo in neodvisno tržno načelo je treba uporabiti ne zgolj za transakcije po preoblikovanju, pač pa tudi za dodatne transakcije, do katerih pride po preoblikovanju podjetij, in sestojijo iz prerazporeditve funkcij, sredstev in/ali tveganja. Uporabo neodvisnega tržnega načela za te dodatne transakcije obravnavamo v II. delu tega poglavja.

9.126 Poleg tega bi lahko primerjalna analiza dogovora, ki je posledica preoblikovanja podjetij, odkrila nekatere razlike v dejstvih v primerjavi s tistimi iz dogovora, ki so bili kot takšni strukturirani od začetka, kar obravnavamo spodaj. Te razlike v dejstvih ne vplivajo na neodvisno tržno načelo ali na to, kako bi bilo treba tolmačiti in uporabljati te smernice, vendar pa lahko učinkujejo na primerjalno analizo in potemtakem na izid njene uporabe. Glej sklop D glede primerjanja situacij pred in po preoblikovanju podjetij.

A.2 Možne razlike v dejstvih med situacijami, ki so posledica preoblikovanja, in situacijami, ki so bile kot takšne strukturirane od začetka.

9.127 Ko dogovor med povezanimi podjetji nadomesti obstoječi dogovor (preoblikovanje), se lahko pri začetnem položaju preoblikovane osebe pokažejo razlike v dejstvih, če ga primerjamo s položajem na novo vzpostavljenega poslovanja. Takšne razlike se lahko na primer pojavijo zaradi dejstva, da se dogovor po preoblikovanju sklene med strankami, ki so bile pred tem v pogodbenih in poslovnih razmerjih. V takšni situaciji, odvisno od dejstev in okoliščin zadeve in zlasti od pravic in obveznosti, ki izhajajo iz teh predhodnih dogovorov, lahko to vpliva na možnosti, ki jih imajo stranke pri pogajanjih o pogojih novega dogovora realno na voljo, in potemtakem na pogoje dogovorov o preoblikovanju in/ali dogovora po preoblikovanju.[14] Predvidimo na primer, da je stranka v preteklosti dokazala, da je sposobna dobro poslovati kot distributer z vsemi funkcijami, ki opravlja cel niz trženjskih in prodajnih funkcij, uporablja in razvija dragocena trženjska neopredmetena sredstva in prevzema niz tveganj, ki so povezana z dejavnostjo, kot so tveganje zmanjšanja vrednosti zalog, tveganje neizterljivosti dolgov in tržno tveganje. Predvidimo, da se pogodba o distribuciji s pogajanji spremeni in se preoblikuje v pogodbo o distribuciji z omejenim tveganjem, po kateri bo podjetje opravljalo omejene trženjske aktivnosti pod nadzorom tujega povezanega podjetja, uporabljalo omejena neopredmetena sredstva vezana na trženjsko funkcijo in imelo omejena tveganja v svojem odnosu do tujega povezanega podjetja in njegovih končnih kupcev. Preoblikovani distributer je lahko sposoben skleniti dogovor, ki ne vsebuje testnega obdobja ali druge podobno neugodne pogoje, medtem ko so lahko takšno testno obdobje ali neugodni pogoji značilni za nove distributerje.

9.128 Kjer gre za tekoče poslovno razmerje med strankami pred in po preoblikovanju, gre tudi lahko za prepleten odnos med pogoji preoblikovanih dejavnosti in/ali preoblikovanjem samim po eni strani ter pogoji dogovorov po preoblikovanju po drugi strani, kakor obravnavamo v sklopu C spodaj.

9.129 Nekatere razlike v začetnem položaju preoblikovane osebe v primerjavi s položajem na novo vzpostavljenega poslovanja se lahko navezujejo na vzpostavljeno prisotnost poslovanja. Na primer, če se primerja situacija, ko se že uveljavljeni distributer z vsemi funkcijami preoblikuje

---

[14] Glej odstavke 9.59-9.64 glede obravnave realno razpoložljivih možnosti v okviru ugotavljanja nadomestila po neodvisnem tržnem načelu za preoblikovanje samo.

v distributerja z omejenim tveganjem s situacijo, ko se distributer z omejenim tveganjem ustanovi na trgu, kjer se skupina pred tem ni poslovno pojavljala, bi moral novi igralec na trgu poskrbeti za uveljavitev na trgu, ki za preoblikovani subjekt ni potrebna. To lahko v obeh situacijah vpliva na primerjalno analizo in na ugotovitev nadomestila po neodvisnem tržnem načelu.

9.130 Ob primerjavi situacije, ko se že uveljavljeni distributer z vsemi funkcijami preoblikuje v distributerja z omejenim tveganjem, s situacijo, ko je distributer z majhnim tveganjem na trgu prisoten enako dolgo obdobje, bi se prav tako lahko pokazale razlike, zato ker je distributer z majhnim tveganjem morda opravljal nekatere funkcije, imel nekatere odhodke (npr. odhodke za trženje), prevzel nekatera tveganja in prispeval k razvoju nekaterih neopredmetenih sredstev pred svojim preoblikovanjem, ki jih dalj časa uveljavljeni distributer z majhnim tveganjem morda ni opravljal, imel, prevzel ali zanje prispeval. Postavlja se vprašanje, ali naj bi pod tržnimi pogoji takšne dodatne funkcije, sredstva in tveganja vplivala zgolj na plačilo distributerja pred njegovim preoblikovanjem, ali naj bi jih upoštevali, da bi ugotovili plačilo za transakcije, do katerih je prišlo ob preoblikovanju (in če je temu tako, kako), ali bi dodatne funkcije, sredstva in tveganja morala vplivati na plačilo preoblikovanega distributerja z omejenim tveganjem (in če, kako), oziroma, ali gre za kombinacijo teh treh možnosti. Na primer: če se ugotovi, da so dejavnosti pred preoblikovanjem pripeljale distributerja z vsemi funkcijami do tega, da je postal lastnik nekaterih neopredmetenih sredstev, medtem ko že uveljavljeni distributer z omejenim tveganjem to ni, se lahko po neodvisnem tržnem načelu zahteva, da se ta neopredmetena sredstva bodisi poplačajo ob preoblikovanju, če jih distributer z vsemi funkcijami prenese na tuje povezano podjetje, ali pa da se jih upošteva pri določitvi plačila po neodvisnem tržnem načelu za dejavnosti po preoblikovanju, če ta niso bila prenesena. [15]

9.131 Ko preoblikovanje vključuje prenos tveganja na tuje povezano podjetje, pri čemer gre za tveganja, ki jih je predhodno prevzel davčni zavezanec, je lahko pomembno, da se preuči, ali se prenos tveganja nanaša na prihodnja tveganja, ki bodo nastala zaradi dejavnosti po preoblikovanju, ali tudi na tveganja, ki obstajajo v trenutku preoblikovanja kot posledica dejavnosti pred preoblikovanjem, to je, če gre za vprašanje mejnih primerov. Predvidimo denimo, da je distributer nosil tveganje neizterljivosti dolgov, ki jih po preoblikovanju v distributerja z omejenim tveganjem ne bo več imel, in da se distributer primerja z že uveljavljenim distributerjem z omejenim tveganjem, ki nikoli ni nosil tveganja neizterljivosti dolgov. Pri primerjanju

[15] Glej odstavke 9.80-9.92 glede obravnave uporabe neodvisnega tržnega načela v zvezi s prenosom neopredmetenih sredstev.

obeh situacij je lahko pomembno, da se prouči, ali distributer z omejenim tveganjem, ki to postane s preoblikovanjem, še vedno nosi tveganja, povezana z neizterljivostjo dolgov, ki so nastala pred preoblikovanjem, ko je še bil distributer z vsemi funkcijami, oziroma, ali so bila vsa tveganja neizterljivosti dolgov, vključno s tistimi, ki so obstajala v trenutku preoblikovanja, prenesena.

9.132 Iste opombe in vprašanja veljajo za druge vrste preoblikovanj oz. sprememb poslovnega modela, vključno z drugimi vrstami preoblikovanja pri prodajnih dejavnostih, kakor tudi za prestrukturiranje proizvodnih dejavnostih, dejavnostih raziskav in razvoja oziroma preoblikovanja pri drugih storitvenih dejavnostih.

B. Uporaba za situacije pri preoblikovanju poslovanja: izbira in uporaba metode za določanje transfernih cen za povezane transakcije po preoblikovanju

9.133 Izbira in uporaba metode za določanje transfernih cen v zvezi s povezanimi transakcijami po preoblikovanju morata izhajati iz primerjalne analize transakcije. Pomembno je razumeti, katere so funkcije, sredstva in tveganja, vključena v transakcijah po preoblikovanju, katera stranka jih opravlja, uporablja ali prevzema. Za to morajo biti na voljo informacije o funkcijah, sredstvih in tveganjih za obe stranki v transakciji, to je, za preoblikovano osebo in za tuje povezano podjetje, s katerim ta opravlja transakcije. Analiza bi morala preseči oznako, podeljeno preoblikovani osebi, saj se lahko ugotovi, da je subjekt, ki se ga označi kot "komisionar" ali "distributer z omejenim tveganjem", včasih lastnik dragocenih domačih neopredmetenih sredstev in nadaljuje s prevzemanjem pomembnega tržnega tveganja, oziroma, se ugotovi, da subjekt, ki je označen kot "pogodbeni proizvajalec" lahko opravlja pomembne razvojne dejavnosti ali je lastnik in uporablja edinstvena neopredmetena sredstva. Pri situacijah po preoblikovanju je treba nameniti posebno pozornost identifikaciji dragocenih neopredmetenih sredstev in pomembnega tveganja, ki je dejansko ostalo pri preoblikovani osebi (vključno z lokalnimi nezaščitenimi neopredmetenimi sredstvi, kjer je to primerno), in na dejstvo, ali se takšna porazdelitev neopredmetenih sredstev in tveganja sklada z neodvisnim tržnim načelom. Vprašanja, ki se tičejo tveganja in neopredmetenih sredstev, so obravnavana v I. in II. delu tega poglavja. Zlasti si velja ogledati poglavja 9.44-9.46, in sicer glede obravnave razmerja med izbiro metode za določanje transfernih cen in profila tveganja, ki ga stranka nosi.

9.134 Dogovori po preoblikovanju lahko sprožijo določene izzive v zvezi z identifikacijo potencialnih primerljivk v primeru, ko se s preoblikovanjem podjetij implementira poslovni model, ki ga redko najdemo med neodvisnimi podjetji.

9.135 Obstajajo primeri, ko so primerljivke (vključno z notranjimi primerljivkami) na voljo pod pogojem, da se opravi možna prilagoditev primerljivk. Zgled za možno uporabo metode primerljivih prostih cen bi bil primer, ko podjetje, ki je včasih neodvisno poslovalo s skupino mednarodnih podjetij, prevzame skupina mednarodnih podjetij in prevzemu sledi preoblikovanje sedaj povezanih transakcij. Upoštevaje proučitev petih dejavnikov primerljivosti in možnega učinka povezanih transakcij in transakcij med nepovezanimi osebami, ki se vršijo v različnem času, gre lahko za primer, da pogoji transakcij med nepovezanimi osebami pred prevzemom nakazujejo na uporabo metode primerljivih prostih cen za povezane transakcije po prevzemu. Tudi ko so pogoji transakcij preoblikovani, bi lahko še vedno bilo mogoče, odvisno od dejstev in okoliščin primera, da se izvede prilagoditev za prenos funkcij, sredstev in/ali tveganja, ki so se pojavili ob preoblikovanju. Prilagoditev primerljivk bi se denimo opravila, da se upošteva razlika v zvezi z dejstvom, katera stranka nosi tveganje neizterljivosti dolgov.

9.136 Drugi primer možne uporabe metode primerljivih prostih cen bi bil primer, ko nepovezane stranke zagotavljajo proizvodne, prodajne ali storitvene dejavnosti, primerljive s tistimi, ki jih nudi preoblikovano odvisno podjetje. Glede na nedavni razvoj dejavnosti podizvajanja je mogoče, da se v nekaterih primerih ugotovijo neodvisne transakcije vezane na podizvajanje, ki nudijo osnovo za uporabo metode primerljivih prostih cen, da bi določili plačilo po neodvisnem tržnem načelu za povezane transakcije po preoblikovanju. Seveda pod pogojem, da transakcije, ki se nanašajo na podizvajanje, izpolnjujejo pogoje, značilne za transakcije med nepovezanimi osebami, in da proučitev petih dejavnikov primerljivosti zagotavlja zadostno podlago, da med pogoji za transakcije podizvajanja med nepovezanimi osebami in pogoji povezanih transakcij po preoblikovanju ne obstaja nobena bistvena razlika, oziroma, da se lahko naredi dovolj zanesljive prilagoditve (ki so dejansko narejene), da bi odpravili takšne razlike.

9.137 Kadarkoli se predlaga primerljivka, je pomembno, da se zagotovi, da se opravi primerjalna analiza, da bi določili bistvene razlike, če le-te obstajajo, med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami, in, ko je to potrebno in mogoče, da se izvedejo prilagoditve za takšne razlike. Primerjalna analiza bi lahko razkrila, da preoblikovana oseba nadaljuje z opravljanjem dragocenih in pomembnih funkcij, in/ali pokazala na prisotnost domačih neopredmetenih sredstev in/ali pomembnih tveganj, ki po preoblikovanju preostanejo osebi z omejenim tveganjem, pa v predlaganih primerljivkah niso bili odkriti. Glej sklop A v zvezi z možnimi razlikami med preoblikovanimi dejavnostmi in situacijami, ko gre za začetek poslovanja.

9.138 Identifikacijo potencialnih primerljivk je treba opraviti s ciljem, da se najde najbolj zanesljive podatke o primerljivkah v okoliščinah zadeve, upoštevaje omejitve, ki lahko obstajajo v zvezi z razpoložljivostjo informacij

in vključenimi stroški administriranja z državnimi organi (glej odstavke 3.2 in 3.80). Zavedati se je treba, da podatki ne bodo vedno popolni. Obstajajo tudi primeri, ko se podatki o primerljivkah ne najdejo. To ne nujno pomeni, da povezana transakcija ni tržno naravnana. V takšnih primerih je morda treba ugotoviti, ali bi stranke soglašale s pogoji povezane transakcije, če bi stranke med seboj poslovale pod tržnimi pogoji. Ne glede na težave, ki se lahko pojavijo v procesu iskanja primerljivk, je treba poiskati razumno rešitev za vse primere, pri katerih se pojavljajo transferne cene. Po smernici iz odstavka 2.2 mora biti celo v primerih, ko so podatki o primerljivkah nezadostni in nepopolni, izbira najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine zadeve skladna z naravo povezane transakcije, določena zlasti preko funkcijske analize.

C. Razmerje med nadomestilom za preoblikovanje in plačilom po preoblikovanju

9.139 V nekaterih okoliščinah gre lahko za pomembno medsebojno povezanost med nadomestilom za preoblikovanje in plačilom po neodvisnem tržnem načelu za poslovanje podjetja po preoblikovanju. To je lahko primer, ko davčni zavezanec odproda poslovne dejavnosti povezanemu podjetju, s katerim mora nato opravljati transakcije kot del teh dejavnosti. Primer takšnega odnosa se nahaja v odstavku 9.99, ki govori o podizvajanju (outsourcing).[16]

9.140 Drugi primer bi bil, ko se davčni zavezanec, ki opravlja proizvodno in distribucijsko dejavnost preoblikuje tako, da odproda svojo distribucijsko dejavnost tujemu povezanemu podjetju, ki mu bo davčni zavezanec v prihodnje prodajal blago, ki ga proizvaja. Tuje povezano podjetje bi pričakovalo, da bo sposobno zaslužiti plačilo pod tržnimi pogoji za svojo naložbo za nakup in opravljanje dejavnosti. V tej situaciji bi davčni zavezanec lahko soglašal s tujim povezanim podjetjem, da se odreče prejemku delnega ali celotnega vnaprejšnjega nadomestila za dejavnost, ki bi lahko bila plačljiva pod tržnimi pogoji, in namesto tega sčasoma pridobi primerljivo finančno korist preko prodajanja svojega blaga tujemu povezanemu podjetju po cenah, ki so višje, kot bi jih slednji sicer dosegel, če bi bilo plačano vnaprejšnje nadomestilo. Druga možnost bi bila, da bi se stranke dogovorile za vzpostavitev vnaprejšnjega plačila nadomestila za preoblikovanje, ki se deloma pobota preko prihodnjih nižjih transfernih cenah za proizvedene proizvode, kot bi bilo sicer določeno. Glej II. del tega poglavja v zvezi z obravnavo situacij, ko bi bilo za samo preoblikovanje nadomestilo plačljivo pod tržnimi pogoji.

[16] Glej tudi poglavja 9.82 – 9.86.

9.141 Z drugimi besedami, v situaciji, ko bi davčni zavezanec imel tekoče poslovno razmerje kot dobavitelj za tuje povezano podjetje, ki opravlja dejavnost, ki jo je predhodno izvajal davčni zavezanec, imata davčni zavezanec in tuje povezano podjetje priložnost, da preko tega razmerja pridobita ekonomske in komercialne koristi (na primer, prodajna cena blaga), kar na primer lahko pojasni vprašanji, zakaj se je stranka odrekla nadomestilu preko vnaprejšnjega kapitalskega plačila za prenos dejavnosti, ali zakaj bi lahko bila prihodnja transferna cena za proizvode drugačna od cen, ki bi bile dogovorjene, če ne bi prišlo do preoblikovanja dejavnosti. V praksi pa bi bilo takšen dogovor težko strukturirati in nadzorovati. Medtem ko so davčni zavezanci svobodni pri izbiri oblike plačila za nadomestilo, bodisi v obliki vnaprejšnjega plačila ali plačila v določenem času, bi davčni organi pri proučevanju takšnih dogovorov želeli vedeti, kakšni so bili možni učinki na nadomestilo za dejavnost po preoblikovanju, da bi upoštevali morebitno odpoved nadomestila za samo preoblikovanje. Natančneje, v takšnem primeru bi si davčni organi želeli ogledati dogovore kot celoto, poleg tega, da so seveda zagotovljene tudi ločene ocene o nadomestilu po neodvisnem tržnem načelu za preoblikovanje in za transakcije po preoblikovanju.

D. Primerjanje situacij pred in po preoblikovanju

9.142 Pomembno vprašanje se nanaša na vlogo morebitnih primerjav, ki se lahko opravijo v zvezi z dobički, ki jih je stranka v povezani transakciji dejansko zaslužila pred in po preoblikovanju. Zlasti se lahko postavi vprašanje, ali bi bilo primerno, da se določi dobiček preoblikovane osebe po preoblikovanju v odnosu do dobička podjetja pred preoblikovanjem, prilagojenega tako, da odraža prenos ali odstop posebnih funkcij, sredstev in tveganj. [17]

9.143 Pomembna tema v zvezi s takšnimi primerjavami pred in po preoblikovanju je, da primerjava dobička iz povezanih transakcij po preoblikovanju z dobičkom, ustvarjenega v povezanih transakcijah pred preoblikovanjem, ne bi zadostovala, glede na to da 9. člen Vzorčne konvencije OECD določa, da se primerjava opravi s transakcijami med nepovezanimi osebami. Primerjave povezanih transakcij davčnega zavezanca z drugimi povezanimi transakcijami so za uporabo neodvisnega tržnega načela brezpredmetni in davčni organi jih potemtakem ne bi smeli uporabljati kot osnovo za prilagoditev transferne cene, oziroma jih ne bi smel uporabiti davčni zavezanec kot podporo za svojo politiko določanja transfernih cen.

9.144 Druga težava v zvezi s primerjavami pred in po preoblikovanju je verjetna težavnost vrednotenja košarice funkcij, sredstev in tveganj, ki jih

[17] To je drugačno vprašanje kot vprašanje v zvezi s potencialom ustvarjanja dobička, ki ga obravnava II. del tega poglavja.

je preoblikovana oseba izgubila, ob upoštevanju dejstva, da ne gre vedno za primer, da so te funkcije, sredstva in tveganja prenesena na drugo stranko.

9.145 Primerjave situacij pred in po preoblikovanju lahko potemtakem v zvezi s preoblikovanjem poslovanja oz. spremembo poslovnega modela odigrajo določeno vlogo pri razumevanju samega preoblikovanja in so lahko del primerjalne analize (vključno s funkcijsko analizo) situacije pred in po preoblikovanju, da se razumejo spremembe, ki so privedle do sprememb v porazdelitvi dobička/izgube med strankami. Informacije o dogovorih, ki so obstajali pred preoblikovanjem, in informacije o pogojih samega preoblikovanja bi lahko bile dejansko bistvene za razumevanje okvira, v katerem je prišlo do dogovorov po preoblikovanju, in za oceno, ali so bili takšni dogovori tržno naravnani. Lahko tudi razsvetli možnosti, ki so bile preoblikovani osebi realno na razpolago. [18]

9.146 Primerjalna analiza (vključno s funkcijsko analizo) poslovanja pred in po preoblikovanju lahko razkrije, da medtem ko so bili nekatere funkcije, sredstva in tveganja preneseni, lahko oseba, ki nosi omejeno tveganje, za tuje povezano podjetje še vedno izvaja druge funkcije po pogodbi. Natančna preučitev ustreznih vlog tujega povezanega podjetja in vlog osebe, ki nosi omejeno tveganje, bo določila, katera je najprimernejša metoda za določanje transfernih cen v okoliščinah zadeve; na primer, ali je primerno ali ne, da se celoten preostanek dobička dodeli tujemu povezanemu podjetju v luči dejanskih tveganj in neopredmetenih sredstev osebe, ki nosi omejeno tveganje, in dejanskih tveganj in neopredmetenih sredstev tujega povezanega podjetja.

9.147 Pojavili se bodo tudi primeri, ko se lahko opravijo primerjave pred in po preoblikovanju, ker transakcije pred preoblikovanjem niso bile povezane, na primer, ko preoblikovanje sledi prevzemu, in ko se lahko zanesljivo opravijo prilagoditve, da bi se odrazile razlike pri transakcijah med nepovezanimi osebami pred preoblikovanjem in povezanimi transakcijami po preoblikovanju. Glej ponazoritev v odstavku 9.135. V luči smernice iz odstavka 3.4 bo treba oceniti, ali takšne transakcije med nepovezanimi osebami zagotavljajo zanesljive primerljivke.

[18] Glej odstavke 9.59-9.64 glede obravnave realno razpoložljivih možnosti;glej tudi odstavke 9.127 – 9.132 v zvezi z obravnavo možnih razlik v dejstvih med situacijami, ki so posledica preoblikovanja, in situacijama, ki so bile kot takšne strukturirane od začetka, ter kako takšne razlike lahko učinkujejo na možnosti, ki so bile pri pogajanjih o pogojih novega dogovora strankam realno na razpolago, in potemtakem na pogoje preoblikovanja in/ali dogovore po preoblikovanju

E. Prihranki zaradi lokacije

9.148 Mednarodna skupina podjetij, ki prerazporedi nekaj svojih dejavnosti na območje, kjer so stroški (kot so stroški dela, stroški nepremičnin, idr.) nižji, kot na lokaciji, kjer so se dejavnosti prvotno izvajale, lahko ustvari prihranke zaradi lokacije ob upoštevanju možnih stroškov povezanih s spremembo lokacije (kot so stroški zaradi prenehanja obstoječe dejavnosti, možni višji stroški za infrastrukturo na novi lokaciji, možni višji transportni stroški, če je nova dejavnost bolj oddaljena od trga, stroški usposabljanja za nove zaposlene, ipd.). Ko se kot poslovni razlog za preoblikovanje predloži poslovna strategija, ki cilja na pridobitev prihrankov zaradi lokacije, je pomembna razprava iz odstavkov 1.59-1.63.

9.149 Ko se pridobi pomembne prihranke zaradi lokacije po preoblikovanju poslovanja, se poraja vprašanje, ali in če je temu tako, kako bi bilo treba prihranke zaradi lokacije deliti med strankami. Odgovor bi očitno moral biti odvisen od tega, kaj bi se nepovezane stranke dogovorile v podobnih okoliščinah. Pogoji, o katerih bi se dogovorile nepovezane stranke, bi bil običajno odvisen od funkcij, sredstev in tveganja vsake od strank in od njihove pogajalske moči.

9.150 Vzemimo primer podjetja, ki oblikuje, proizvaja in prodaja oblačila z blagovno znamko. Predpostavimo, da je proizvodni proces preprost in da je blagovna znamka poznana in predstavlja zelo dragoceno neopredmeteno sredstvo. Predpostavimo, da je podjetje ustanovljeno v državi A, kjer so stroški dela visoki; podjetje se odloči zapreti proizvodne dejavnosti v državi A in jih preseliti v odvisno podjetje v državi B, kjer so stroški dela občutno nižji. Podjetje v državi A ohrani pravice do blagovne znamke in nadaljuje z oblikovanjem oblačil. Po preoblikovanju bo oblačila proizvajalo odvisno podjetje v državi B po sporazumu o pogodbeni proizvodnji. Dogovor ne vključuje uporabo nobenih pomembnejših neopredmetenih sredstev, ki bi bile v lasti odvisnega podjetja ali bi bile zanje podjetju podeljena licenca, ali predpostavko o kakršnih koli pomembnejših tveganjih, ki bi jih prevzelo odvisno podjetje v državi B. Potem ko odvisno podjetje v državi B oblačila proizvede, se oblačila prodajo podjetju v državi A, ki jih bo naprej prodalo kupcem - tretjim strankam. Predpostavimo, da to preoblikovanje omogoča skupini, ki jo sestavljata podjetje v državi A in odvisno podjetje v državi B, da pridobi znatne prihranke zaradi lokacije. Postavlja se vprašanje, ali bi bilo treba prihranke zaradi lokacije pripisati podjetju v državi A ali njegovemu odvisnemu podjetju v državi B ali obema (in če je temu tako, v kakšnih deležih).

9.151 V takšnem primeru je, upoštevaje dejstvo, da sodi preseljena dejavnost v visoko konkurenčno panogo, verjetno, da ima podjetje v državi A realno razpoložljivo možnost, da koristi bodisi odvisno podjetje v državi B ali

proizvajalca, ki je tretja oseba. Zaradi tega bi moralo biti mogoče, da se najdejo podatki o primerljivkah, da bi določili pogoje, po katerih bi bila tretja oseba pod tržnimi pogoji pripravljena proizvajati oblačila za podjetje. Običajno bi se v takšni situaciji pod tržnimi pogoji pogodbenemu proizvajalcu pripisalo precej manjši, če sploh kakršen koli del prihrankov zaradi lokacije. Drugačno ravnanje bi postavilo odvisnega proizvajalca v položaj, ki se razlikuje od položaja neodvisnega proizvajalca, in bi bil v nasprotju z neodvisnim tržnim načelom.

9.152 Za ponazoritev drugega primera predpostavimo, da podjetje v državi X neodvisnim strankam zagotavlja visoko specializirane inženirske storitve. Podjetje je zelo poznano po standardu visoke kakovosti, ki ga zagotavlja. Svojim neodvisnim strankam zaračunava ceno na osnovi fiksne urne postavke, ki je primerljiva z urno postavko, ki jo za podobne storitve na istem trgu zaračunavajo konkurenčna podjetja. Naša domneva je, da so plače za kvalificirane inženirje v državi X visoke. Podjetje kasneje odpre podružnico v državi Y, kjer najame enako kvalificirane inženirje za občutno nižjo plačo, in večji del svojega inženirskega dela odda s podizvajalsko pogodbo svoji podružnici v državi Y, in tako za skupino, ki jo sestavljata podjetje in njegova podružnica, pridobi znatne prihranke zaradi lokacije. Kupci še naprej poslujejo neposredno s podjetjem v državi X in ni nujno, da se zavedajo dogovora o podizvajalski pogodbi. Za neko časovno obdobje poznano podjetje v državi X nadaljuje z zaračunavanjem svojih storitev po izvirni urni postavki, navkljub znatno znižanim stroškom za inženirske storitve. Vendar pa je po določenem času zaradi pritiska konkurence podjetje prisiljeno znižati svojo urno postavko in predati del prihrankov zaradi lokacije svojim kupcem. Tudi v tem primeru se porodi vprašanje, kateri stranki(am) znotraj mednarodne skupine podjetij bi bilo pod tržnimi pogoji treba pripisati prihranke zaradi lokacije: podružnici v državi Y, podjetju v državi X ali obema (in če bi bilo temu tako, v kakšnih deležih).

9.153 V tem primeru bi morda ugotovili, da obstaja veliko povpraševanje za vrsto inženirskih storitev, o katerih teče beseda, in podružnica v državi Y je edino podjetje, sposobno zagotavljati te storitve z zahtevanim standardom kakovosti, tako da podjetje v državi X nima precej drugih razpoložljivih možnosti, kot da uporablja tega ponudnika storitev. Morda se zgodi, da podružnica v državi Y razvije dragoceno neopredmeteno sredstvo, ki ustreza tehničnemu znanju in izkušnjam podjetja. Takšno neopredmeteno sredstvo bi bilo treba upoštevati pri ugotavljanju plačila po neodvisnem tržnem načelu za storitve, oddane podizvajalcu po pogodbi. V primernih okoliščinah (npr. če gre za znatne edinstvene prispevke, kot so neopredmetena sredstva, ki jih uporabljata oba, podjetje v državi X in njegova podružnica v državi Y), se lahko premisli o uporabi transakcije metoda porazdelitve dobička.

F. Zgled: centralizacija nabavne funkcije

9.154 V tem sklopu najdemo ponazoritev uporabe neodvisnega tržnega načela v primeru, ko se izvede centralizacija nabavne funkcije. Pri tem se kaže osrednji pomen primerjalne analize in zlasti funkcijske analize, da bi razumeli vlogo, ki jo je odigrala vsaka od strank pri ustvarjanju sinergijskih učinkov, prihrankov pri stroških ali pri drugih učinkih zaradi povezovanja. Namen spodnjega seznama ni zajeti vse možne situacije, pač pa predstaviti najpogostejše. Katera metoda za določanje transfernih cen je najprimernejša, bo odvisno od dejstev in okoliščin primera. Zlasti pri določitvi tega, kateri stranki(am) bi bilo treba pripisati prihranke pri stroških ali stroške za neučinkovitost, ki jih je ustvarila centralizacija nabavne funkcije, bo metoda odvisna od posebnih okoliščin vsakega primera.

9.155 Predpostavimo, da skupina mednarodnih podjetij vzpostavi centralno nabavno entiteto (podjetje), ki se bo pogajala z neodvisnimi dobavitelji za nabavo surovin, ki jih v svojih proizvodnih procesih uporabljajo vsi proizvodni obrati skupine. Odvisno zlasti od ustreznih funkcijskih analiz proizvodnih obratov in centralnega nabavnega podjetja in od medsebojno dogovorjenih pogodbenih pogojev, se lahko razmišlja o raznolikih plačilnih shemah in metodah za določanje transfernih cen.

9.156 Imeli bomo primere, ko se bo uporabila metoda primerljivih prostih cen. Predpostavimo, da centralno nabavno podjetje kupuje surovine od neodvisnih dobaviteljev in jih prodaja proizvodnim obratom. Metoda primerljivih prostih cen bi se lahko uporabila, če se s surovinami trguje na trgu surovin (glej odstavek 2.18). Lahko gre tudi za primer, da se za določitev cene, po kateri bi morali proizvodni obrati nabaviti surovine od centralnega nabavnega podjetja, kot primerljiva prosta cena morda uporabi cena, ki so jo plačali proizvodni obrati pred vzpostavitvijo centralnega nabavnega podjetja, ali cena, ki so jo plačale nepovezane stranke za primerljive surovine, upoštevaje dejstva in okoliščine ter učinke povezanih transakcij in transakcij med nepovezanimi osebami, do katerih pride v različnih časovnih obdobjih. Vendar pa, če se s takšno metodo primerljivih prostih cen ne izvedejo prilagoditve, lahko to tudi pomeni, da bi se vsi prihranki pri stroških pripisali centralnemu nabavnemu podjetju. Kot smo omenili v odstavku 9.154, je treba priti do ugotovitve, ali bi to bili ali ne bi bili tržni pogoji, in sicer na podlagi vsakega primera posebej. V primeru, da se ugotovi, da bi bilo treba glede na okoliščine primera del prihrankov pri stroških pripisati proizvodnim obratom, bi se nato postavilo vprašanje, ali bi bilo treba in ali se lahko z metodo primerljivih prostih cen izvedejo ustrezne prilagoditve.

9.157 Ko metode primerljivih prostih cen ne moremo uporabiti, na primer zato, ker cena surovin niha, in cena, ki so jo plačali proizvodni obrati pred vzpostavitvijo centralnega nabavnega podjetje, ne more služiti kot referenčna

točka, bi lahko premislili o uporabi metode dodatka na stroške. Na primer: centralno nabavno podjetje bi lahko nabavilo surovine od neodvisnih dobaviteljev in jih preprodalo proizvodnim obratom po metodi dodatka na stroške, to pomeni, nova nabavna cena za surovine, ki jo je plačalo centralno nabavno podjetje, plus dodatek, ki bi ga v enakih ali primerljivih okoliščinah dosegle na trgu nepovezane osebe. V takšnem primeru bi morala biti stopnja dodatka, pripisana centralnemu nabavnemu podjetju, primerljiva s stopnjo dodatka, ki bi jo podjetja zaslužila v primerljivih nepovezanih trgovinskih dejavnostih.

9.158 V nekaterih primerih deluje centralno nabavno podjetje kot zastopnik bodisi dobaviteljev ali kupcev (ali obeh) in je poplačano s provizijo, ki jo plačajo bodisi dobavitelji bodisi kupci (ali oba). To bi bil primer v situaciji, ko se centralno nabavno podjetje pogaja z neodvisnimi dobavitelji, vendar ne prevzame lastništva zalog, to pomeni, proizvodni obrati nadaljujejo z nakupom surovin neposredno od dobaviteljev vendar po znižani ceni, ki so jo dosegli zahvaljujoč dejavnosti centralnega nabavnega podjetja in udeležbi v skupini proizvodnih obratov, sodelujočih v dogovoru. Provizija bi lahko bila sorazmerna z dobavami blaga (posebej še, če jo plača dobavitelj) ali s pridobljenimi popusti (posebej še, če jih plačajo proizvodni obrati). Ta provizija bi morala biti primerljiva s provizijo, ki bi jo zaračunale nepovezane stranke za primerljive zastopniške funkcije v podobnih okoliščinah.

9.159 Lahko se zgodi da, kar bi iz vidika centralnega nabavnega podjetja na prvi pogled delovalo kot tržno naravnan dodatek na stroške ali provizija, pravzaprav vodi do določanja nabavnih cen za proizvodne obrate, ki so višje kot so cene, ki bi jih dosegli proizvodni obrati sami. Če so mejni stroški, ki nastanejo proizvajalcem, bistveni (na primer: na ponavljajoči se osnovi bistveno učinkujejo na košarico proizvodov, ki jih preko svojih kanalov usmerja centralno nabavno podjetje), se poraja vprašanje, ali bi neodvisni proizvajalci privolili k plačilu toliko višjih cen, in kakšna bi bila ekonomska logika, oziroma, ali bi moralo pod tržnimi pogoji z znižanjem svojih prodajnih cen za proizvajalce centralno nabavno podjetje prevzeti del ali vso neučinkovitost oz. neuspešnost. Odgovor bo odvisen od dejstev in okoliščin primera. Ključ za analizo bo ugotoviti koristi, ki bi jih stranke upravičeno pričakovale (proizvodni obrati in centralno nabavno podjetje), da se implementira centralno nabavno podjetje, in od možnosti, ki so jih imele realno na razpolago, v ustreznih primerih vključno z možnostjo, da ne sodelujejo pri centralizirani nabavi v primeru, da pričakovane koristi ne bi bile tako privlačne kot druge možnosti. Ko bi stranke lahko upravičeno pričakovale koristi, bo ključno, da se analizirajo razlogi za navidezno neučinkovitost centralnega nabavnega podjetja, pogodbeni pogoji, na podlagi katerih deluje centralno nabavno podjetje, ter opravi funkcijska analiza za proizvajalce in centralno nabavno entiteto, zlasti kar se tiče vlog in odgovornosti posameznih strank pri odločitvah, ki so vodile do neučinkovitosti. Ta analiza bi morala omogočiti, da se ugotovi, kateri stranki(am) bi bilo treba dodeliti stroške za neučinkovitost in

v kakšnem obsegu. Ko ta analiza nakazuje, da bi bilo treba neučinkovitost pripisati centralnemu nabavnemu podjetju, bi to lahko storili tako, da bi prodajne transakcije zaračunali proizvodnim podjetjem z upoštevanjem metode primerljivih prostih cen, to pomeni, na osnovi cen, ki bi jih proizvodna podjetja lahko pridobila na prostem trgu za primerljive nabavljene količine v primerljivih okoliščinah. Vendar pa se ne sme sklepati, da bi bilo treba kakršno koli neučinkovitost avtomatično pripisati centralni nabavni funkciji, ali da bi bilo treba med člane skupine vedno deliti pozitivne sinergijske učinke .

9.160 Lahko pa bi se končno našli primeri, ko bi se prihranki pri stroških (ali stroški), ustvarjeni s centralizacijo nabavne funkcije, delili med centralnim nabavnim podjetjem in proizvodnim obratom z obliko metode porazdelitve dobička.

IV. del: Priznavanje dejansko opravljenih transakcij

A. Uvod

9.161 Pomembna izhodiščna točka za analizo določanja transfernih cen je pravilna določitev in opredelitev povezane transakcije pod drobnogledom. Odstavki 1.64-1.69 obravnavajo pomembnost in ustreznost dejanskih transakcij, ki jih povezana podjetja izvedejo, in obravnava izjemne okoliščine, v katerih je lahko za davčni organ legitimno in ustrezno, da za namene določanja transfernih cen ne prizna transakcije, ki jo je predstavil davčni zavezanec.

9.162 Odstavki 1.64-1.69 so omejeni na ponazoritev nepriznavanja transakcij za namene izvajanja prilagoditev pri določanju transfernih cen, ki jih zajema 9. člen Vzorčne konvencije OECD (to je, prilagoditve v skladu z neodvisnim tržnim načelom). Ne prinašajo nobene smernice v zvezi s sposobnostjo države, da glede na svojo domačo zakonodajo transakcije drugače opredeli. Razprava o razmerju med domačimi predpisi o preprečevanju zlorab na davčnem področju, in mednarodnimi sporazumi se nahaja v Komentarju k 1. členu Vzorčne konvencije OECD (zlasti glej odstavke 9.5, 22 ter 22.1 Komentarja).

9.163 Skupine mednarodnih podjetij so svobodne pri organizaciji svojih poslovnih dejavnosti. Davčni organi nimajo pravice narekovati mednarodnemu podjetju, kako naj zgradi svojo poslovno strukturo, ali kje naj locira svoje poslovne dejavnosti. Skupine mednarodnih podjetij se ne da prisiliti, da bi imela ali ohranila kakršno koli raven poslovne prisotnosti v državi. Glede tega so svobodne, da ravnajo v skladu s svojimi najboljšimi poslovnimi in ekonomskimi interesi. Premislek o davčnih zadevah je lahko dejavnik pri sprejemanju odločitve o lokaciji dejavnosti. Davčni organi pa imajo pravico, da ugotovijo davčne posledice strukture, ki jo je vzpostavila mednarodna skupina podjetij, upoštevaje uporabo sporazumov in zlasti 9. člena Vzorčne konvencije OECD. To pomeni, da lahko davčni organi po potrebi izvedejo prilagoditve transfernih cen v skladu z 9. členom Vzorčne konvencije OECD in/ali druge vrste prilagoditev, ki jih dovoljuje domača zakonodaja (npr, po splošnih ali posebnih predpisih o preprečevanju zlorab na davčnem področju), v takšnem obsegu, da so takšne prilagoditve skladne z njihovimi obveznostmi po sporazumu.

B. Dejansko izvedene transakcije. Vloga pogodbenih pogojev. Razmerje med odstavki 1.64-1.69 in drugimi deli teh smernic

9.164 V okviru 9. člena bi se morala proučitev uporabe neodvisnega tržnega načela za povezane transakcije začeti pri transakcijah, ki so jih povezana podjetja dejansko izvedla in pri tem igrajo glavno vlogo pogodbeni pogoji (glej odstavek 1,.64). Vendar pa, kot je bilo ugotovljeno v odstavkih 1.47 – 1.51 in 1.64-1.69, takšna proučitev pogodbenih pogojev ne zadostuje.

9.165 Skladno z 9. členom Vzorčne konvencije OECD lahko davčni organ prilagodi dobiček davčnega zavezanca, ko se pogoji povezane transakcije razlikujejo od pogojev, za katere bi se dogovorila neodvisna podjetja. V praksi so prilagoditev transfernih cen prilagoditev dobička podjetja, ki jih je treba pripisati prilagoditvi cene in/ali drugim pogojem povezane transakcije (na primer plačilnim pogoje ali porazdelitvi tveganja). To ne pomeni, da je treba vse prilagoditve transfernih cen, bodisi da vključujejo prilagoditev zgolj cene ali tudi (oziroma alternativno) drugih pogojev povezane transakcije, ali pa prilagoditev kot rezultat ločenega ocenjevanja transakcij, ki so predstavljene kot paket v skladu s smernicami iz odstavkov 3.11 in 6.18, obravnavati tako, kot da te prilagoditve predstavljajo nepriznavanje povezane transakcije po odstavkih 1.64 – 1.69. Takšne prilagoditve so lahko dejansko posledica proučitve primerljivosti, glej zlasti odstavek 1.33. Odstavki 1.48 – 1.54 ponujajo navodilo glede možnosti, ki jo imajo davčni organi, da oporekajo pogodbenim pogojem, ko ti niso skladni z ekonomsko vsebino transakcije, ali ko ne ustrezajo ravnanju strank.

9.166 Vprašanje, kako določiti, ali je razporeditev tveganja v transakciji med povezanimi podjetji tržno naravnana, obravnava I. del tega poglavja. Kot smo razpravljali v odstavku 9.1, se proučitev tveganja v okviru 9. člena začne pri proučitvi pogodbenih pogojev med strankami, saj se s slednjimi praviloma opredeljujejo tveganja, ki naj bi se porazdelila med strankama. Vendar, kot smo omenili v odstavkih 1.48 – 1.54, se zatrjevana razporeditev tveganja med povezanimi podjetji upošteva zgolj v obsegu, ki se sklada z ekonomsko vsebino transakcije. Zato je pri proučevanju porazdelitve tveganja med povezanimi podjetji in posledicami, ki jih ta imajo na določanje transfernih cen, pomembno, da se poleg pogodbenih pogojev prouči tudi, ali so se povezana podjetja prilagodila pogodbeni porazdelitvi tveganja, in ali pogodbeni pogoji zagotavljajo porazdelitev tveganja pod tržnimi pogoji. Pri ocenjevanju slednjega stopita v ospredje dva pomembna dejavnika, in sicer, ali obstaja pri primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami dokaz o primerljivi porazdelitvi tveganja, in v odsotnosti takšnega dokaza, ali ima porazdelitev tveganja komercialni smisel (in zlasti, ali tveganje pripada stranki, ki tveganje bolje obvladuje). Odstavki 9.34 – 9.38 vsebujejo razlago o razliki med izvajanjem prilagoditev primerljivk in nepriznavanjem

porazdelitve tveganja v povezani transakciji ter razpravo o razmerju med smernicami iz odstavka 1.49 in odstavkov 1.64 – 1.69.

9.167 Podobno razmišljanje smo razvili v II. delu tega poglavja, in sicer v zvezi s pravicami do odškodnine za odpoved obstoječega dogovora ali v zvezi z pomembno izpogajano spremembo obstoječega dogovora. Odstavek 9.103 navaja, da, poleg tega, da se prouči, ali dogovor, ki je bil odpovedan, ni bil obnovljen ali pa je bil s pogajanji pomembno spremenjen, uradno zapisan v pisni obliki in vsebuje odškodninsko klavzulo, je lahko pomembno tudi, da se oceni, ali so pogoji dogovora in možen obstoj ali neobstoj odškodninske klavzule ali druge vrste jamstva (kakor tudi pogoji takšne določbe, ko ta obstaja) tržno naravnani.

C. Uporaba odstavkov 1.64 – 1¸.69 teh smernic za situacije v zvezi s preoblikovanjem poslovanja

C.1 Nepriznavanje zgolj v izjemnih primerih

9.168 Odstavki 1.64 – 1.69 izrecno omejujejo nepriznavanje dejanske transakcije ali dogovora na izjemne primere. To pomeni, da nepriznavanje transakcije ni norma ampak izjema od splošnega načela, da bi moral davčni pregled povezane transakcije običajno temeljiti na transakciji, ki se je med povezanimi osebami dejansko zgodila, in to tako, kot so ga povezane osebe strukturirale.[19] Izraz "izjema" v tem okviru je pomensko podoben izrazoma "redek" ali "neobičajen" ter izraža pričakovanje, da se lahko v večini primerov pri določanju primerljivih tržnih cen za dogovor, kot je bil dejansko opravljen in strukturiran, izpolni neodvisno tržno načelo po 9. členu.

9.169 V skladu s poglavji 1.64 - 1.69 je lahko izjemoma za davčni organ primerno, da ne prizna opredelitev ali strukturiranja transakcije ali dogovora, kot so ju pripravile stranke, ko ob upoštevanju vseh dejstev in okoliščin, sprejme zaključek, da:

- se ekonomska vsebina transakcije ali dogovora razlikuje od oblike transakcije ali dogovora (glej C.22), ali

- neodvisna podjetja v primerljivih okoliščinah ne bi opredelila ali strukturirale transakcijo ali dogovor, kot so ga povezana podjetja, in da se za to transakcijo ali dogovor po neodvisnem tržnem načelu ne da zanesljivo ugotoviti, kako se cene oblikujejo (glej sklopa C.3 in C.4).

[19] Kot smo omenili v odstavku 1.53 je pomembno, da se preuči, ali ravnanje strank ustreza pogojem v pogodbi, oziroma, ali ravnanje strank nakazuje, da pogodbeni pogoji niso bili upoštevani ali pa da so slepilo. V takšnih primerih se zahteva nadaljnja analiza, da se določi resnične pogoje transakcije in izvajanje prilagoditev morda ne bi bila rešitev.

Obe ti situaciji sta primer, ko se opredelitev ali strukturiranje transakcije ali dogovora, kot so ju predstavile stranke, obravnavata kot rezultat pogojev, ki med neodvisnimi podjetji ne bi obstajali (glej odstavek 1.66).

C.2 Določanje ekonomske vsebine transakcije ali dogovora

9.170 Ekonomska vsebina transakcije ali dogovora se določi s proučevanjem vseh dejstev in okoliščin, kot so ekonomski in komercialni okvir transakcije ali dogovora, cilj in učinek transakcije iz praktičnega in poslovnega vidika ter ravnanje strank, vključno z opravljenimi funkcijami, vloženimi sredstvi in prevzetimi tveganji.

C.3 Ugotavljanje, ali bi neodvisna podjetja dogovor sprejela

9.171 Drugi prikaz okoliščin v odstavku 1.65 se izrecno nanaša na situacijo, ko se dogovori, sprejeti med povezanimi podjetji "razlikujejo od tistih, ki bi bili sprejeti med neodvisnimi podjetji, ki bi se obnašala na komercialno razumen način…". Skladno z odstavkom 9.163 se davčni organi običajno ne bi smeli vmešavati v poslovne odločitve davčnega zavezanca, ki se nanašajo na strukturiranje poslovnih dogovorov. Do ugotovitve, da povezana transakcija ni komercialno razumna, je treba potemtakem priti s skrajno previdnostjo in zgolj v izjemnih primerih okoliščine vodijo do nepriznavanja dogovorov povezanih podjetij.

9.172 Ko zanesljivi podatki kažejo, da obstajajo primerljive transakcije med nepovezanimi osebami, ni treba oporekati, da takšnim transakcijam med povezanimi podjetji manjka komercialni razlog. Obstoj podatkov o primerljivkah, ki za dogovore povezanih podjetij izkazujejo določanje cen po tržnem načelu, označuje, da je v primerljivih okoliščinah za neodvisna podjetja dogovor komercialno razumen. Po drugi strani pa samo dejstvo, da se dogovor, sklenjen med povezanimi podjetji, ne najde med nepovezanimi podjetji, sam po sebi ne pomeni, da dogovor ni tržno naravnan ali komercialno nerazumen (glej odstavek 1.11).

9.173 Preoblikovanje poslovanja pogosto pripelje mednarodne skupine podjetij, da implementirajo poslovne modele, ki jih komaj kdaj, če sploh kdaj, najdemo med neodvisnimi podjetji, da tako koristijo prednosti samega dejstva, da so mednarodne skupine podjetij in da lahko delujejo na povezan način. Mednarodne skupine podjetij lahko na primer implementirajo globalne nabavne verige ali centralizirane funkcije, ki jih med neodvisnimi podjetji ne najdemo. Potemtakem je pogostokrat težko oceniti, ali so takšni poslovni modeli takšne vrste, ki bi jih implementirala neodvisna podjetja, če bi se obnašala na komercialno razumen način. To pomanjkanje primerljivk seveda ne pomeni, da bi bilo treba implementacijo takšnih globalnih poslovnih modelov avtomatično ocenjevati kot komercialno nerazumne.

9.174 Kar se preizkuša je, ali izid (sprejeti dogovor) ustreza temu, kar bi bila posledica normalnega poslovnega obnašanja neodvisnih podjetij. Ne gre za test obnašanja oz. ravnanja v tistem smislu, ki bi od povezanih podjetij zahteval, da se dejansko obnašajo tako, kot bi se neodvisna podjetja, ko gre za pogajanja in soglašanja s pogoji dogovora. Tako to, ali so se povezana podjetja dejansko udejstvovala pri realnih pogajanjih, ali so preprosto delovala za najboljšo korist skupine mednarodnih podjetij kot celoto, ko so privolile k preoblikovanju, ne določa, ali bi neodvisna podjetja sprejela dogovor, če bi se obnašala na komercialno razumen način, oziroma, ali so pri tem dosegale tržne cene.

9.175 Uporaba neodvisnega tržnega načela temelji na ideji, da neodvisna podjetja ne bodo sklenila transakcije, če ne bi imela pred seboj drugo možnost, ki je nedvoumno privlačnejša. Glej odstavke 9.59 – 9.64. Kot smo razpravljali v teh odstavkih, je lahko premislek o realno razpoložljivih možnostih pomemben za ugotavljanje tržnih cen v povezavi z dogovorom. Lahko je tudi pomemben za vprašanje, ali se dogovori, sprejeti med povezanimi podjetji, razlikujejo od tistih, ki bi bili sprejeti med neodvisnimi podjetji, ki bi se obnašala na komercialno razumen način Lahko obstajajo izjemni primeri, v katerih tržnih cen v zvezi z dogovorom, ki je dejansko bil sprejet, ni mogoče zanesljivo ugotoviti, in se sprejme zaključek, da v primerljivih okoliščinah povezana podjetja, če bi se obnašala na komercialno razumen način, ne bi sprejela dogovora (glej sklop C.4).

9.176 Neodvisno podjetje ne bo sklenilo transakcije v okviru preoblikovanja poslovanja oz. spremembe poslovnega modela, če bo pred seboj imela drugo možnost, ki je realno na voljo in je nedvomno privlačnejša, kar vključuje možnost, da se za preoblikovanje ne odloči. Pri ocenjevanju, ali bi stranka pod tržnimi pogoji imela realno razpoložljive možnosti, ki so nedvomno privlačnejše, je treba opraviti skrben premislek o vseh pomembnih pogojih preoblikovanja, o pravicah in drugih sredstvih strank, o nadomestilu ali odškodnini za samo preoblikovanje in o plačilu za dogovore po preoblikovanju (kot obravnava II. in III. del tega poglavja) ter o vseh poslovnih okoliščinah, ki izvirajo iz udeležbe v mednarodni skupini podjetij (glej odstavek 1.11).

9.177 Pri ocenjevanju komercialnega razloga za preoblikovanje se lahko zastavi vprašanje, ali naj se pregled transakcije opravi ločeno, oziroma, ali naj se transakcija preuči v širšem okviru, upoštevaje druge transakcije, ki so bile med seboj povezane iz ekonomskega vidika. Običajno bo primerno, da se oceni komercialni razlog preoblikovanja kot celote. Na primer, pri proučevanju prodaje neopredmetenega sredstva, ki je del širšega preoblikovanja, ki vključuje spremembe dogovorov v zvezi z razvojem in uporabo neopredmetenega sredstva, se potemtakem komercialni razlog za prodajo neopredmetenega sredstva ne bi smelo proučevati ločeno od teh sprememb. Ko po drugi strani preoblikovanje vključuje spremembe pri več kot

enem elementu ali vidiku podjetja, ki ekonomsko niso medsebojno povezani, je lahko treba komercialni razlog za določene spremembe obravnavati ločeno. Na primer: preoblikovanje lahko vključuje centralizacijo nabavne funkcije skupine in centralizacijo lastništva vrednega neopredmetenega sredstva, ki ni povezano z nabavno funkcijo. V takšnih primerih je lahko treba komercialni razlog za centralizacijo nabavne funkcije in centraliziranja lastništva dragocenega neopredmetenega sredstva oceniti ločeno enega od drugega.

9.178 Obstajajo lahko poslovni razlogi, da se mednarodna skupina podjetij preoblikuje na ravni skupine. Vendar pa je treba ponovno poudariti, da se po neodvisnem tržnem načelu člani mednarodne skupine podjetij obravnavajo kot ločeni subjekti in ne kot nedeljivi deli posameznega enotnega podjetja (glej odstavek 1.6). Posledica tega je, da iz vidika določanja transfernih cen ne zadostuje, da je dogovor o preoblikovanju komercialno razumen za skupino kot celoto: dogovor mora biti tržno naravnan na ravni vsakega posameznega davčnega zavezanca upoštevaje njegove pravice in sredstva, pričakovane koristi, ki bi jih z dogovorom pridobil (to je, upoštevanje dogovora po preoblikovanju plus kakršna koli plačila nadomestil po samem preoblikovanju), ter realno razpoložljive možnosti.

9.179 Ko je sprememba poslovnega modela za mednarodno skupino podjetij kot celoto komercialno razumna se pričakuje, da bi bila običajno na voljo ustrezna transferna cena (to je, nadomestilo za dogovor po preoblikovanju plus kakršna koli plačila nadomestila za samo preoblikovanje), da se cena pripravi po neodvisnem tržnem načelu za vsakega posameznega člana skupine, ki je udeležen v spremembi poslovnega modela. Glej II. del tega poglavja, sklop B.

C.4 Ugotavljanje, ali ima transakcija ali dogovor rešitev za ceno po neodvisnem tržnem načelu

9.180 Pri ponazoritvi druge okoliščine, ki jo obravnavamo v odstavku 1.65, je drugo kumulativno merilo to, da "dejanska struktura praktično onemogoča, da bi davčni organ določil ustrezne transferne cene." Če lahko glede na okoliščine zadeve sklepamo o ustrezni transferni ceni (to je, primerljiva tržna cena, ki upošteva primerjalno analizo obeh strank, udeleženih v transakciji ali pri dogovoru, vključno s funkcijsko analizo), ne glede na dejstvo, da med neodvisnimi osebami transakcije morda ne moremo odkriti, in da bi lahko davčni organ podvomil o komercialnem razlogu davčnega zavezanca, ki sklepa dogovor ali vstopa v transakcijo, bi transakcijo ali dogovor glede na drugo okoliščino iz odstavka 1.65 upoštevali. Sicer pa se lahko davčni organ odloči, da je to primer, ko se transakcija ali dogovor ne prizna skladno z drugo okoliščino iz odstavka 1.65.

C.5 Pomen preoblikovanja za davčne namene

9.181 Po 9. členu Vzorčne konvencije OECD samo dejstvo, da je bila spodbuda za dogovor o spremembi poslovnega modela pridobitev davčnih koristi, ni pravo jamstvo za sklep, da gre za dogovor, ki ni skladen z neodvisnim tržnim načelom.[20] Prisotnost davčnega motiva ali namena glede na odstavke 1.64. do 1.69 sam po sebi ne upravičuje dejstva, da se opredelitev ali strukturiranje dogovora, kot so ga predložile stranke, ne prizna.

9.182 Če so funkcije, sredstva in/ali tveganja dejansko prenesena, je lahko iz vidika 9. člena za mednarodno skupino podjetij komercialno razumno, da se preoblikuje, da bi pridobila davčne prihranke. Vendar pa to ni pomembno za vprašanje, ali je v primeru davčnega zavezanca, na katerega sprememba poslovnega modela učinkuje, neodvisno tržno načelo izpolnjeno na ravni podjetja (glej odstavek 9.178).

C.6 Posledice nepriznavanja po odstavkih 1.64 do 1.69

9.183 Skladno s prvo okoliščino, opisano v odstavku 1.65, ko se ekonomska vsebina transakcije razlikuje od oblike transakcije, lahko davčni organ zavrne opredelitev transakcije, kot so jo predstavile stranke, in jo spremeni skladno z vsebino.

9.184 V zvezi z drugo okoliščino je v odstavku 1.65 predstavljen primer, ko prodaja ni bila priznana, in podana je opomba, da medtem ko je lahko primerno, da se transakcija kot prenos pravice do industrijske lastnine spoštuje, bi bilo za davčni organ vseeno primerno, da prilagodi pogoje tega prenosa v njihovi celovitosti (in ne preprosto v odnosu do oblikovanja cene) tistim, ki bi jih smiselno pričakovali, če bi bil prenos lastnine predmet transakcije, ki bi vključeval neodvisna podjetja. V takšnem primeru bi davčni organ težil k temu, da bi prilagodil pogoje dogovora na komercialno razumen način.

9.185 Pri obeh okoliščinah bi 9. člen dovolil prilagoditev pogojev, da bi ti odražali tiste, ki bi jih stranke dosegle, če bi bila transakcija strukturirana v skladu z ekonomsko in komercialno realnostjo strank, ki bi poslovale po tržnih načelih (glej odstavek 1.66). Pri tem bi morali davčni organi pri uporabi neodvisnega tržnega načela ugotoviti, kakšna je osnovna realnost, ki se "skriva" za pogodbo (glej odstavek 1.67).

9.186 Poglavje 1.68 prinaša navodilo v zvezi s primerom, ko je lahko za davčni organ koristno, da se sklicuje na alternativno strukturirane transakcije med neodvisnimi podjetji, da bi ugotovil, ali tako strukturirana povezana

[20] Kot smo omenili v odstavku 9.8, to poglavje ne obravnava domačih predpisov o preprečevanju zlorab na davčnem področju.

transakcija zadovoljuje neodvisnemu tržnemu načelu. Ali se lahko upošteva dokazilo, ki ga nudi določen alternativni primer, bo odvisno od dejstev in okoliščin posamezne zadeve, vključno s številom in natančnostjo prilagoditev, ki so potrebne, da bi se upoštevale razlike med povezano transakcijo in alternativno transakcijo, kakor tudi kvaliteta kakršnih koli drugih dokazil, ki so lahko na voljo.

9.187 Ta smernica nakazuje, da bi si davčni organ prizadeval nadomestiti nepriznano transakcijo z alternativno opredelitvijo ali strukturo, ki bi se čim tesneje prilegala dejstvom iz zadeve, to pomeni takšno opredelitev ali strukturo, ki je usklajena s funkcijsko spremembo podjetja davčnega zavezanca, ki izhaja iz spremembe poslovnega modela, ki bi se čim tesneje prilegala ekonomski vsebini zadeve in odražala rezultate, ki bi jih dobili, če bi bila transakcija strukturirana v skladu s komercialno realnostjo nepovezanih strank. Na primer: ko sestavni del dogovora o preoblikovanju poslovanja vključuje zapiranje tovarne, ne more nobena opredelitev preoblikovanja zanemariti resničnega dejstva, da tovarna ne deluje več. Podobno velja za primer, ko en element preoblikovanja vključuje dejansko preselitev pomembnih poslovnih funkcij; nobena ponovna opredelitev spremembe poslovnega modela ne more zanemariti dejstva, da so bile te funkcije dejansko preseljene. Primer drugega zgleda bi bil, ko dogovor o spremembi poslovnega modela vključuje prenos sredstva med dvema strankama: kakršno koli nepriznavanje dogovora o preoblikovanju bi moralo odražati dejstvo, da je prišlo do prenosa takšnega sredstva med dvema strankama, čeprav je lahko primerno, da se nadomesti opredelitev prenosa z alternativno oznako, ki se čim tesneje prilega dejstvom zadeve (na primer, zatrjevani prenos vseh pravic iz sredstva bi se lahko označil kot preprosti najem ali kot licenca za sredstvo ali obratno).

D. Zgledi

D.1 Zgled (A): Preoblikovanje distributerja z vsemi funkcijami v distributerja z zmanjšanim tveganjem

9.188 Podjetje Z je poznan distributer luksuznih izdelkov. Je lastnik dragocene blagovne znamke, dragocenih maloprodajnih mest in dragocenih dolgoročnih pogodb z dobavitelji. Distributerja prevzame mednarodna skupina podjetij, ki deluje na podlagi globalnega poslovnega modela, pri čemer je lastnik vseh blagovnih znamk in drugih dragocenih neopredmetenih sredstev podjetje V v državi V, imetnik vseh ključnih pogodb z dobavitelji je podjetje W v državi W, ki je odgovorno za upravljanje pogodb z dobavitelji na ravni skupine, in vsa maloprodajna mesta so v lasti nepremičninskega podjetja v državi X. Nemudoma po prevzemu se skupina odloči, da bo preoblikovala

podjetje Z tako, da prenese njegovo blagovno znamko na podjetje V, njegove dragocene pogodbe z dobavitelji podjetju W in njegova maloprodajna mesta podjetju X, in sicer vse za pavšalno plačilo. Posledica prenosa je, da podjetje Z sedaj deluje kot komisionar za podjetje W. Po preoblikovanju je potencial za ustvarjanje dobička podjetja Z občutno nižji kot njegov potencial pred spremembo poslovnega modela. Predstavniki mednarodne skupine podjetij pojasnijo, da je poslovni razlog za preoblikovanje prilagoditev modela delovanja podjetja Z modelu delovanja preostalih podjetij mednarodne skupine in da je bilo to pričakovanje ključni dejavnik za prevzem. Uprava podjetja Z ni imela nobene druge izbire, kot da, glede na prevzem, do katerega je prišlo, preoblikovanje sprejme. Nakaže, da je bil prenos njegove blagovne znamke, pogodb in maloprodajnih mest ocenjen po neodvisnem tržnem načelu in da bo tudi plačilo za aktivnosti podjetja po spremembi poslovnega modela zaračunano po cenah, skladnih z neodvisnim tržnim načelom.

9.189 Predpostavimo, da je v tem primeru dejansko ravnanje strank skladno z obliko preoblikovanja, da se ekonomska vsebina dogovora ne bi razlikovala od opredelitve in strukture transakcije, kot so jo predložile stranke. Pričakuje se, da bi določitev primerljivih tržnih cen za samo preoblikovanje ter za dejavnosti po preoblikovanju privedla do tržnega izida za vsako od strank. V tem primeru bi se transakcije v zvezi s spremembo poslovnega modela priznale.

D.2 Zgled (B): Prenos dragocenih neopredmetenih sredstev na slamnato podjetje

9.190 Mednarodna skupina podjetij proizvaja in distribuira izdelke, katerih vrednost ni določena s tehničnimi lastnostmi izdelkov, pač pa z blagovno znamko in izpostavljenostjo. Mednarodna skupina podjetij se hoče razlikovati od svojih konkurentov s pomočjo razvoja blagovnih znamk velike vrednosti tako, da izvaja natančno razvito in drago trženjsko strategijo. Blagovne znamke so v lasti podjetja A v državi A. Razvoj, vzdrževanje in izvedba trženjske strategije po celem svetu je za mednarodno skupino podjetij glavno gonilo pri ustvarjanju vrednosti. Te aktivnosti opravlja 125 zaposlenih na sedežu podjetja A. Posledica vrednosti blagovnih znamk so visoke maloprodajne cene izdelkov. Poleg tega sedež podjetja A za odvisna podjetja skupine zagotavlja centralne storitve (na primer, upravljanje s kadri, pravne, davčne storitve). Izdelke proizvajajo odvisna podjetja po dogovorih o pogodbeni proizvodnji, sklenjenih s podjetjem A. Distribucijo izdelkov opravljajo odvisna podjetja, ki jih odkupujejo od podjetja A. Dobiček, ki ga pridobi podjetje A potem, ko pripiše plačilo po neodvisnem tržnem načelu pogodbenim proizvajalcem in distributerjem, se upoštevajo kot plačilo za neopredmetena sredstva, trženjske aktivnosti in centralne storitve podjetja A.

9.191 Nato pride do spremembe poslovnega modela. Podjetje A prenese blagovne znamke na novo ustanovljeno odvisno podjetje, podjetje Z v državi Z, v zamenjavo za pavšalno plačilo. Po preoblikovanju je podjetje A poplačano na podlagi metode dodatka na stroške, in sicer za storitve, ki jih opravlja za podjetje Z in preostala podjetja v skupini. Plačilo odvisnih pogodbenih proizvajalcev in distributerjev ostane enako. Po plačilu pogodbenih proizvajalcev, distributerjev in storitev, ki se izvajajo na sedežu podjetja A, se presežek v dobičku plača podjetju Z. Na podlagi primerjalne analize lahko potegnemo naslednje zaključke:

- ni nobenih dokazil, pridobljenih pri primerljivih transakcijah med nepovezanimi osebami, da bi se lastništvo blagovnih znamk in s tem povezana tveganja porazdelila med neodvisnimi osebami na enak način, kot so se v poslu med podjetjem A in podjetjem Z,
- podjetje Z upravlja lokalna družba za upravljanje, podjetje nima ljudi (zaposlencev ali direktorjev), ki bi imeli pooblastilo, da dejansko opravljajo nadzorne funkcije v zvezi s tveganjem, povezanim s strateškim razvojem blagovnih znamk. Prav tako podjetje nima finančne zmogljivosti, da prevzame to tveganje,
- Uslužbenec na visokem položaju iz sedeža podjetja A enkrat letno odpotuje v državo C, da uradno potrdi veljavnost strateških odločitev, ki so potrebne za delovanje podjetja. Te odločitve pripravijo na sedežu podjetja A v državi A preden se vršijo sestanki v državi C. Za mednarodno skupino podjetij so te aktivnosti storitvene aktivnosti, ki jih sedež podjetja A opravlja za podjetje Z. Te aktivnosti v zvezi s strateškim odločanjem se plačajo po metodi dodatka na stroške na enak način, kot so plačane centralne storitve (na primer, upravljanje kadrov, pravne, davčne storitve),
- razvoj, vzdrževanje in izvedba globalne trženjske strategije še vedno opravljajo isti zaposlenci na sedežu podjetja A in se plačajo na osnovi metode dodatka na stroške. Podjetje A v pogodbi nima spodbude, da bi čim bolj povečalo vrednost blagovnih znamk ali tržnega deleža, ker je plačano na podlagi metode dodatka na stroške.

9.192 Popolno upoštevanje vseh dejstev in okoliščin je jamstvo za sklep, da se ekonomska vsebina dogovora razlikuje od oblike dogovora. Dejstva zlasti nakazujejo, da podjetje Z nima nobene realne sposobnosti, da prevzame tveganja, ki so ji pripisana po dogovoru, kot so ga opredelile in strukturirale stranke. Nadalje, ne obstaja nobeno dokazilo o kakršnih koli poslovnih

razlogih za dogovor. V takšnem primeru odstavek 1.65 dovoljuje davčnemu organu, da ne prizna strukture transakcije, ki so jo sprejele stranke.[21]

D.3 Zgled (C): Prenos neopredmetenega sredstva, ki se prizna

9.193 Vzorec v zvezi z dejstvi je enak kot pri zgledu (B), razen da je del sedeža podjetja A dejansko preseljen v državo Z: sedež odpusti 30 od 125 zaposlenih, naslednjih 30 je prenesenih na novo podjetje Z v državi Z ter podjetje Z v državi Z neposredno zaposli 15 novih oseb, da bi prevzele funkcije, ki so jih opravljali odpuščeni zaposleni. Zaposleni podjetja Z imajo veščine in so usposobljeni, da opravljajo delo na področju strateškega razvoja blagovnih znamk in da izvajajo globalno trženjsko strategijo. Nadalje se v tem primeru predpostavlja, da podjetje Z ima finančno zmogljivost, da prevzame tveganja, ki so povezana s strateškim razvojem blagovnih znamk. Podjetje Z, ki je sedaj pravni lastnik blagovnih znamk aktivno izvaja razvoj, vzdrževanje in izvedbo globalne trženjske strategije. Zaposleni podjetja Z imajo pooblastila in dejansko opravljajo nadzorne funkcije v zvezi s tveganjem, ki je povezano s strateškim razvojem blagovnih znamk. Storitve, ki jih nudijo preostali zaposleni na sedežu podjetja A v državi A, so centralne storitve (npr. upravljanje s kadri, pravne in davčne storitve) kakor tudi podporne trženjske funkcije, ki jih natančno nadzira osebje podjetja Z. Glavni razlog, da se je skupina lotila tega preoblikovanja je, da bi imela koristi od ugodnega davčnega režima v državi Z v primerjavi z davčnim režimom v državi A.

9.194 Spremembe v vzorcu, ki se nanaša na dejstva, v primerjavi s primerom (B) nudijo podporo za oblikovanje sklepa, da se ekonomska vsebina dogovora ne razlikuje od oblike dogovora, in da bi neodvisna podjetja v primerljivih okoliščinah, ki bi delovala na komercialno razumen način, opredelila ali strukturirala dogovor tako, ko so ga povezana podjetja. Glede na to bi davčni organ težil k temu, da bi v tej situaciji dosegel tržni izid tako, da bi določil primerljive tržne cene za samo spremembo poslovnega modela in dejavnosti strank po preoblikovanju na podlagi priznavanja dogovora, ki se je dejansko izvršil.[22]

[21] To velja ne glede na kakršno koli možno uporabo splošnih pravil o izogibanju plačila davka in ne glede na vprašanje o kraju, kje se nahaja dejanska uprava podjetja Z.

[22] S tem ni nič povedanega o možni uporabi domačih predpisov za preprečevanje zlorab na davčnem področju.

Seznam prilog

- Dodatek k Smernicam OECD o določanju transfernih cen: Navodila za izvajanje postopkov po Smernicah OECD za določanje transfernih cen in vključevanje poslovne skupnosti,
- Priloga I k II. poglavju: Občutljivost stopnje kosmatega dobička in stopnje čistega dobička,
- Priloga II k II. poglavju: Zgled za ponazoritev uporabe metode porazdelitve preostalega dobička,
- Priloga III k II. poglavju: Ponazoritev različnih meritev za izračun dobička pri uporabi transakcijske metode porazdelitve dobička,
- Priloga k III. poglavju: Primer prilagoditve razlik pri obratnem kapitalu,
- Priloga k IV. poglavju: Smernice za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru,
- Priloga k IV. poglavju: Zgledi za smernice o neopredmetenih sredstev in negotovem vrednotenju.

Priloga k smernicam OECD za določanje transfernih cen:

Smernice za spremljanje izvajanja postopkov po smernicah OECD za določanje transfernih cen in vključevanje poslovne skupnosti

A. Ozadje

1. Julija 1995 je Svet OECD odobril objavo smernic za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave (odslej: smernice), ki mu jih je predložil odbor za finančne zadeve (odslej: odbor). Istočasno je Svet OECD potrdil priporočilo odbora, da je treba smernice redno pregledovati in jih ustrezno posodabljati na podlagi izkušenj, ki jih imajo države članice in poslovne skupnosti z uporabo načel in metod, navedenih v smernicah. V ta namen in za lažje sprotno pojasnjevanje in vnašanje izboljšav je Svet OECD naročil odboru, naj spremlja stanje in mednarodne izkušnje na področju določanja transfernih cen. Naloga spremljanja stanja je sestavni del sporazuma, ki je bil sklenjen julija 1995, in njeno uspešno izvajanje je ključnega pomena za dosledno uporabo smernic. Priporočilo Sveta nalaga odboru za finančne zadeve: da spremlja izvajanje Poročila iz leta 1995 v sodelovanju z davčnimi upravami držav članic in ob udeležbi poslovne skupnosti ter na podlagi tega spremljanja priporoči Svetu, da po potrebi spremeni in posodobi Poročilo iz leta 1995.

2. Skratka, glavni namen spremljanja stanja je proučiti, ali so zakoni, predpisi in upravna praksa držav članic skladni s smernicami, ter ugotoviti, na katerih področjih bi bilo treba smernice morda spremeniti ali dopolniti. S

spremljanjem stanja naj ne bi samo ugotavljali, kje so težave, pač pa spoznavali tudi prakso ene ali več držav članic pri uporabi smernic, ki bi jo bilo mogoče koristno razširiti še na druge države. Spremljanje stanja pa ni presojanje v posameznih zadevah.

3. Spremljanje stanja naj bi bil nenehen proces in naj bi zajel vse vidike
smernic s posebnim poudarkom na uporabi metod transakcijskega dobička. Namen teh napotkov je določiti nekatere postopke za spremljanje stanja in s tem udejanjenje navodil Sveta OECD. Ti postopki se bodo uvajali postopoma. Ko se bodo postopki začeli izvajati v praksi, jih bo morda treba ponovno pregledati in popraviti.

4. V skladu s priporočilom Sveta ima pri spremljanju stanja svojo vlogo tudi poslovna skupnost; njena vloga je opisana v sklopu C.

B. Postopek

5. Stanje se bo spremljalo v štirih med seboj povezanih projektih; ti so:
(1) medsebojni pregledi prakse držav članic, (2) prepoznavanje in analiziranje paradigem težavnih primerov, (3) pregled sprememb v zakonodaji, predpisih in upravni praksi in (4) priprava zgledov. Vsak od teh bo obdelan v nadaljevanju.

B.1 Medsebojni strokovni pregledi

6. Delovna skupina št. 6 za obdavčevanje mednarodnih podjetij (odslej: delovna skupina) zadnjih nekaj let opravlja strokovne preglede postopkov za določanje transfernih cen v državah članicah. Ti kolegialni pregledi strokovnjakov so namenjeni pridobivanju podrobnih informacij o zakonodaji, praksi in izkušnjah pri določanju transfernih cen v državah članicah. Predstavniki delovne skupine skupno odločajo, katero državo bi bilo treba pregledati in katere države naj bi izvedle pregled. Pregledi se izvajajo po navodilih, ki jih je sprejel odbor.

7. Delovni skupini je treba po navodilih za medsebojne preglede predložiti poročilo za vsako pregledano državo. To poročilo vključuje pravno podlago za obravnavanje zadev, povezanih z določanjem transfernih cen, navodila države za usmerjanje njihovega uveljavljanja v praksi, običajno uporabljene metode za reševanje večjih težav pri določanju transfernih cen, upravne dogovore za obravnavanje primerov določanja transfernih cen, načela sodne prakse ter izkušnje z zbiranjem podatkov in dokumentacije davčnega zavezanca. V poročilu morajo biti opisane tudi izkušnje z upravni rešitvami za preprečevanje in reševanje sporov pri določanju transfernih cen (na

primer postopek skupnega dogovora, vnaprejšnji cenovni sporazumi in varni pristani).

8. Medsebojni pregledi se bodo izvajali še naprej, vendar na treh različnih stopnjah:

1. Na prvi stopnji naj bi se izvedel pregled zadeve, pri čemer bi se pregledal način, na katerega vse države članice obravnavajo kako posebno zadevo splošnega pomena. Ta pregled naj bi bil, če je le mogoče, povezan še z drugimi vidiki spremljanja stanja. Najboljši način reševanja morebitnih težav, ki bi se pokazale pri takem pregledu, bi bila na primer lahko podrobnejša analiza zadeve z izdelavo paradigme težavnih primerov (glej odsek B.2 te priloge) ali pripravo praktičnih zgledov, ki bi jih lahko vključili v smernice (glej odsek B.4 te priloge).

2. Na drugi stopnji naj bi se izvedel omejen pregled, saj bi se pregledal samo način reševanja v eni ali nekaterih državah v zvezi s kakim posebnim in sorazmerno ozko zastavljenim vprašanjem. Ta pregled bi izvajala po dva revizorja za vsako državo, raven potrebnih vstopnih podatkov pa bi bila odvisna od vrste obravnavanega vprašanja.

3. Na tretji stopnji naj bi se izvedel popoln pregled države, in sicer v skladu z navodili za medsebojne preglede, omenjenimi v 7. odstavku. Popoln pregled bi se zato neposredno nanašal na razlago in uporabo smernic v tej državi članici.

Izbirna merila

9. Za večjo uspešnost postopkov medsebojnega pregleda je bistveno, da se pregledi izvajajo selektivno in da so ozko usmerjeni na področja, na katerih je pri uporabi smernic največ težav. Končno odločitev o izvedbi katere koli od treh vrst pregleda sprejme celotna delovna skupina, pri tem pa upošteva splošno koristnost vsakega pregleda za delo delovne skupine in spremljanje uporabe smernic ter razpoložljivost virov, potrebnih za izvedbo predlaganega pregleda. Pomembno je, da se vsak začeti pregled kakovostno izvede do konca, tako da je na njegovi podlagi mogoče pridobiti tehtne sklepne ugotovitve.

B.2 Prepoznavanje in analiziranje paradigem težavnih primerov

10. Ključni vidik spremljanja stanja bo prepoznavanje in nato analiziranje težavnih dejstev in področij, na katerih se pojavljajo težave, ki jih lahko ponazarjajo praktični zgledi in zaradi katerih se pojavljajo težave pri mednarodno dosledno enaki uporabi metod za določanje

transfernih cen, opredeljenih v smernicah. V spremljanje stanja bodo vključena tudi področja, na katerih se zdi, da smernice davčnim upravam ali davčnim zavezancem ne dajejo nikakršnih navodil ali pa so navodila neustrezna. Vse države članice bodo dejavno vključene v ta proces. Priznavajo, da bo treba zagotoviti sredstva za njegovo uspešno izvajanje. V spremljanje stanja bo vključena tudi poslovna skupnost. (Glejte razdelek C.)

11. Prvo vprašanje je povezano s samim postopkom, ki ga je treba uporabiti, in nalogami, dodeljenimi za prepoznavanje paradigme težavnih primerov, pri čemer se je treba osredotočiti na stanja, za katera smernice morda sploh ne dajejo navodil ali ta niso ustrezna ali v zvezi s katerimi bi države članice smernice lahko različno razlagale, kar bi oviralo njihovo dosledno enako mednarodno uporabo. Države članice lahko opredelijo področja, na katerih smernice po njihovem mnenju kako vprašanje pomanjkljivo urejajo ali pa ga sploh ne urejajo.

12. V okviru rednih sestankov davčnih inšpektorjev, ki jih organizira odbor za finančne zadeve, bo delovna skupina vsaki dve leti pripravila sestanek davčnih inšpektorjev, na katerem bodo obravnavali paradigme težavnih primerov ter dali pobudo in vhodne podatke za primerno posodobitev smernic. OECD bo obravnaval paradigme težavnih primerov samo z vidika spremljanja izvajanja smernic.

13. Na sestankih delovne skupine bi posamezne države prevzele vodenje razpravo paradigmah težavnih primerov ter področij, ki povzročajo težave in jih je mogoče ponazoriti s praktičnimi zgledi.

14. Med dosežki, ki jih delovna skupina pričakuje od prepoznavanja in analiziranja paradigem težavnih primerov, bi bila lahko priprava zgledov, ki ponazarjajo uporabo smernic v posameznih primerih (izbranih za razpravo), v katerih bi bilo mogoče uporabiti načela, ki jih smernice že vsebujejo. Poleg tega pa bi lahko bila opredeljena področja, na katerih bi smernice lahko spremenili, da bi vsebovale jasnejša navodila, ali na katerih bi bilo smernicam mogoče dodati novo gradivo.

B.3 Posodobitev zakonodaje v praksi

15. Sekretariat bo v skladu s pozivom Sveta zbral poročila držav članic o razvoju njihovih zakonov, predpisov in upravne prakse v zvezi z določanjem transfernih cen.

B.4 Priprava zgledov

16. Vzporedno z opisanimi postopki spremljanja stanja se bodo pripravljali dodatni hipotetični zgledi, ki bodo dodani

smernicam. Ti zgledi niso namenjeni za pripravljanje novih načel ali obravnavanje novih vprašanj, ampak kot pomoč pri razlagi načel in reševanju težavnih zadev, ki so v smernicah že obravnavane. Da bi bila zagotovljena praktična vrednost zgledov in da ne bi bili preveč predpisujoči, bodo kratki, opisani na podlagi potrjenih dejstev in sorazmerno enostavni, obravnavano področje pa ne tako omejeno, da bi bila uporaba navodil, ki iz njih izhajajo, le ozka ali omejena. Zgledi bodo razdeljeni v dve skupini. V prvi skupini bodo ponazoritve uporabe metod in rešitev, opisanih v smernicah. Druga skupina zgledov pa bo v pomoč pri izbiri primerne metode ali primernih metod za določanje transfernih cen. Zgledi, čeprav hipotetični, bodo temeljili na praktičnih izkušnjah davčnih uprav in davčnih zavezancev pri uporabi neodvisnega tržnega načela na podlagi smernic ter bodo prispevali k vzpostavljanju dobre prakse.

C. Vključevanje poslovne skupnosti

17. OECD nima namena, da bi posredoval pri reševanju sporov o določanju transfernih cen med davčnim zavezancem in davčno upravo. Spremljanje stanja ni mišljeno kot oblika arbitraže in zato davčni zavezanci posameznih zadev ne bodo mogli predložiti v reševanje delovni skupini. Ne glede na to pa bo poslovna skupnost, kot je predvideno v smernicah in priporočilu Sveta, pozvana, naj opozarja na težave (po možnosti ponazorjene s praktičnimi, a hipotetičnimi zgledi), zaradi katerih je dosledno enaka uporaba smernic v različnih državah dvomljiva.

18. Svetovalni odbor za poslovne dejavnosti in industrijo (BIAC) bo povabljen, da delovni skupini predstavi težave iz prakse in spremljanje izvajanja smernic, da bo ta lahko proučila ustreznost navodil, danih v smernicah v zvezi z ustreznimi vprašanji, ob tem pa seveda spoštovala tajnost podatkov.

19. Poslovna skupnost bo v okviru sodelovanja z OECD pri spremljanju izvajanja smernic pozvana, naj posebej skrbno upošteva navodila iz 17. odstavka te priloge. Zato naj se osredotoči na vprašanja, ki povzročajo teoretične ali praktične težave, ne pa na posamezne posebne in nerešene zadeve pri določanju transfernih cen. Koristno je ponazoriti obravnavano vprašanje s sklicevanjem na hipotetični zgled. Pri sestavljanju zgledov, ki združujejo značilnosti iz več dejanskih obravnavanih zadev, je treba zagotoviti, da zgled ostane hipotetičen in da ni podoben nobeni zadevi, ki je še v obravnavi, pa tudi da so v njem opisane značilnosti omejene na zadevna problematična vprašanja, tako da se ne vzbuja vtis, da se določa splošno veljavni precedens za rešitev posamezne odprte zadeve.

C.1 Medsebojni pregledi

20. Zdi se, da je ena od prednosti medsebojnih pregledov prav to, da izvajajo pregled izključno člani iste stroke, to je v tem primeru strokovnjaki druge države članice. Na ta način je postopek izveden v prijateljskem in ustvarjalnem vzdušju, tako da se lahko prenaša najboljša praksa in se izboljšujejo slabši postopki. Vsekakor pa splošna navodila spodbujajo poslovno skupnost k razkrivanju problematičnih zadev, ki so lahko primerne za nadaljnjo analizo, in delovna skupina bo take informacije lahko upoštevala pri končni izbiri zadev za ponovni medsebojni pregled.

21. Predvideno je tudi, da bo, ko bo delovna skupina izbrala zadevo ali državo za nadaljnji pregled, BIAC uradno obveščen o tej odločitvi, tako da bo imel možnost dati pripombe. Če je to zadeva, na katero je prvi opozoril BIAC sam, zlasti če je povezana s ponovnim pregledom, ga bo delovna skupina sproti obveščala o svojih razpravah in po potrebi zahtevala še dodatna pojasnila. Poleg opisane pa kakšna druga vloga BIAC pri medsebojnih pregledih za sedaj ni predvidena.

C.2 Prepoznavanje in analiziranje paradigem težavnih primerov ter priprava zgledov

22. Paradigme težavnih primerov so namenjene ponazoritvi vprašanj in stanj, za katera smernice ne dajejo (ustreznih) navodil. Ko bodo zbrani zgledi iz prakse, bodo vključeni v smernice za ponazoritev posameznih načel. Poslovna skupnost ima pri tem zelo jasno nalogo, da s praktičnimi primeri svojih članov pomaga pri pripravi paradigem ali zgledov. Delovna skupina jo bo na določeni stopnji priprave paradigem težavnih primerov in praktičnih zgledov prosila za pripombe. Tudi BIAC lahko da pobudo za paradigme ali zglede, vendar pa morajo biti pri tem upoštevane določbe iz 17. odstavka, tako da se nobeno obravnavano vprašanje ne bi morda uporabilo za reševanje nekega posebnega primera določanja transfernih cen.

C.3 Posodobitev zakonodaje v praksi

23. Namen te sestavine spremljanja stanja je medsebojno obveščanje držav članic o razvoju v svojih državah. Na ravni države ima poslovna skupnost običajno dobro uveljavljene načine za vplivanje na razvoj zakonodaje, predpisov in upravne prakse države članice na področju določanja transfernih cen. Na ravni OECD bo imel BIAC možnost opozoriti delovno skupino na spremembe v zakonodaji ali praksi v državah članicah in nečlanicah, ki po njegovem mnenju niso skladne s smernicami ali po njegovem mnenju lahko povzročijo praktične težave pri izvajanju, ne da bi se pri tem seveda skliceval na posamezne primere.

24. Podatki, ki jih bo predložil BIAC, bodo obravnavani na rednih skupnih sestankih BIAC in delovne skupine.

Priloga I k II. poglavju

Občutljivost stopnje kosmatega dobička in stopnje čistega dobička

Glej II. poglavje, III. del, sklop B teh smernic za splošno navodilo o uporabi metode stopnje čistega dobička.

Namen predpostavk o tržni naravnanosti dogovorov v naslednjih zgledih je ilustrativne narave in se jih ne sme razumeti kot predpisujoče prilagoditve in kot dogovore skladne z neodvisnim tržnim načelom v dejanskih primerih iz posameznih panog. Medtem ko poskušajo ponazoriti načela nekaterih sklopov,obravnavnih v teh smernicah in na katera se nanašajo, je treba v vsakem posameznem primeru ta načela uporabiti v skladu s posebnimi dejstvi in okoliščinami tega primera.

Poleg tega se spodnje pripombe nanašajo na uporabo metode stopnje čistega dobička v situacijah, ko se ugotovi, da je glede na dejstva in okoliščine zadeve in zlasti primerjalne analize (vključno s funkcionalno analizo) transakcije ter proučitve razpoložljivih informacij o primerljivkah iz nepovezanih transakcij, takšna metoda za uporabo najprimernejša metoda.

1. Priznava se, da je metoda stopnje čistega dobička lahko manj občutljiva na nekatere razlike pri značilnostih proizvodov kot sta metoda primerljivih prostih cen ali metoda preprodajnih cen. V praksi se pri uporabi metode stopnje čistega dobička posveča več pozornosti funkcijski primerljivosti kot pa značilnosti proizvodov. Je pa metoda stopnje čistega dobička manj občutljiva na nekatere razlike v funkcijah, ki se odražajo v variacijah pri poslovnih odhodkih, kot bomo ponazorili spodaj.

Ponazoritev št. 1:

Učinek razlike v obsegu in kompleksnosti trženjske funkcije, ki jo opravlja distributer

Namen tega zgleda je zgolj ilustrativen narave. Namen zgleda ni zagotoviti nobeno navodilo o izbiri metode za določanje transfernih cen ali primerljivk, o učinkovitosti distributerjev ali o primerljivi tržni donosnosti, ampak le ponazoritev učinkov zaradi razlik med obsegom in kompleksnostjo funkcije trženja pri distributerju in primerljivih podjetjih.

	Primer 1 **Distributer opravlja omejeno trženjsko funkcijo**	**Primer 2** **Distributer opravlja pomembnejšo trženjsko funkcijo**
Prihodki od prodaje proizvoda **(za namene ponazoritve predpostavimo, da oba prodajata iste količine istega proizvoda na istem trgu po isti ceni)**	1.000	1.000
Nabavna cena proizvajalca ob upoštevanju trženjske funkcije v skladu s funkcijsko analizo	600	480 (*)
Kosmata razlika v ceni	400 (40%)	520 (52%)
Odhodki za trženje	50	150
Drugi odhodki (režijski stroški)	300	300
Stopnja čistega dobička	50 (5%)	70 (7%)

(*) Predpostavimo, da v tem primeru razlika v višini 120 enot pri ceni transakcije ustreza razliki v obsegu in kompleksnosti trženjske funkcije, ki jo je opravil distributer (dodatni odhodek v višini 100 enot plus plačilo za funkcijo distributerja)

2. Glede na ponazoritev št. 1, če davčni zavezanec posluje s povezanim proizvajalcem kot v primeru št. 2, medtem ko primerljivke, ki so primerljive tretje stranke, poslujejo kot v primeru št. 1 in ob predpostavki, da razlika v obsegu in kompleksnosti trženjske funkcije ni opredeljena, zaradi denimo nezadostno podrobnih informacij o primerljivkah, ki so tretje stranke, potem bi lahko tveganje pri uporabi metode stopnje kosmatega dobička znašalo 120 (12% x 1.000), medtem ko bi ob uporabi metode stopnje čistega dobička znašalo 20 (2% x 1.000). To ponazarja dejstvo, da glede na okoliščine primera in zlasti glede na učinke funkcijskih razlik na strukturo stroškov in na promet primerljivk oz. primerljivih podjetij, je lahko stopnja čistega dobička manj občutljiva kot stopnja kosmatega dobička na razlike v obsegu in kompleksnosti funkcij.

Ponazoritev št. 2**:**

Učinek razlike v stopnji tveganja, ki ga je prevzel distributer

Namen tega primera je zgolj ilustrativne narave. Namen zgleda ni zagotoviti nobeno navodilo o izbiri metode za določanje transfernih cen ali primerljivk, o učinkovitosti distributerjev ali o primerljivi tržni donosnosti, ampak le ponazoritev učinkov razlik v stopnji tveganja, ki ga je prevzel distributer in primerljiva podjetja (primerljivke).

	Primer 1 **Distributer ne prevzame tveganja zastaranja proizvodov, saj koristi klavzulo o odkupu proizvodu, po kateri proizvajalec odkupi vso neprodano zalogo**	**Primer 2** **Distributer prevzame tveganje zastaranja proizvodov. V svojem pogodbenem razmerju s proizvajalcem ne koristi klavzule o odkupu izdelkov**
Prihodki od prodaje proizvodov **(za namene ponazoritve predpostavimo, da oba prodajata iste količine istega proizvoda na istem trgu po isti ceni)**	1.000	1.000
Nakupna cena proizvajalca ob upoštevanju tveganja zastaranja proizvodov skladno s funkcijsko analizo	700	640 (*)

Kosmata razlika v ceni	300 (30%)	360 (36%)
Izguba zaradi zastaranja zaloge	0	50
Drugi odhodki (režijski stroški)	250	250
Stopnja čistega dobička	50 (5%)	60 (6%)

(*) Predpostavimo, da v tem primeru razlika v višini 60 enot v transakcijski ceni ustreza razliki pri razporeditvi tveganja zastaranja proizvodov med proizvajalcem in distributerjem (ocenjuje se, da znaša dodatna izguba 50 enot plus plačilo za distributerjevo tveganje), to pomeni, to je cena za pogodbeno klavzulo o odkupu neprodane zaloge.

3. Glede na ponazoritev št. 2, če se povezana transakcija opravlja kot v primeru 1, medtem ko primerljivke, ki so primerljive tretje stranke, delujejo kot v primeru 2, ob predpostavki, da razlika v stopnji tveganja ni bila opredeljena zaradi nezadostno podrobnih informacij o primerljivkah, ki so primerljive tretje osebe, potem bi lahko tveganje napake pri uporabi metode stopnje kosmatega dobička znašala 60 enot (6% x 1.000), namesto 10 (1% x 1.000), če se uporabi metoda stopnje čistega dobička. To ponazarja dejstvo, da je glede na okoliščine primera in zlasti glede na učinke razlik v stopnji tveganja na strukturo stroškov in na promet primerljivk oz. primerljivih podjetij, lahko stopnja čistega dobička manj občutljiva kot stopnja kosmatega dobička na razlike v stopnji tveganja (ob predpostavki, da je pogodbena porazdelitev tveganja tržno naravnana).

4. Posledično to pomeni, da imajo lahko podjetja, ki opravljajo različne funkcije, širok razpon dobičkovnosti prodaje, medtem ko kljub temu dosegajo razmeroma podobno čisto dobičkovnost prodaje. Poslovni komentatorji so denimo opomnili, da bi bila metoda stopnje čistega dobička manj občutljiva na razlike v količini, obsegu in kompleksnosti funkcij in poslovnih odhodkov. Po drugi strani pa je lahko metoda stopnje čistega dobička bolj občutljiva kot metoda dodatka na stroške ali metoda preprodajne cene na razlike v izrabi zmogljivosti, ker bi morda razlike v ravneh absorpcije neposrednih stalnih stroškov (na primer stalnih proizvodnih stroškov ali stalnih distribucijskih stroškov) vplivale na čisti dobiček, verjetno pa ne na kosmato maržo ali kosmati dodatek na stroške, če se ta ne odraža v cenovnih razlikah, kot kaže spodnja ponazoritev.

Ponazoritev št. 3:

Učinek zaradi razlik v izrabi zmogljivosti proizvajalcev

Namen tega primera je zgolj ilustrativne narave. Namen zgleda ni zagotoviti nobeno navodilo o izbiri metode za določanje transfernih cen ali primerljivk, ali o primerljivi tržni donosnosti, ampak le ponazoritev učinkov razlik pri izrabi zmogljivosti med proizvajalcem in primerljivimi tretjimi osebami (primerljivkami).

V denarnih enotah (d.e.)	**Primer 1** **Proizvajalec deluje s polno zmogljivostjo 1.000 enot na leto**	**Primer 2** **Proizvajalec deluje s presežnimi zmogljivostmi, to pomeni, proizvaja 80% od polne zmogljivosti 800 enot na leto**
Prihodki od prodaje proizvedenih izdelkov (za namene ponazoritve predpostavljamo, da imata oba proizvajalca na voljo polno zmogljivost in da oba proizvajata in prodajata isti izdelek na istem trgu z isto ceno po 1	1.000	800
Stroški prodanega blaga: neposredni stroški plus standardna dodelitev neposrednih stroškov. (Za namene ponazoritvepredpostavljamo, da imata oba proizvajalca iste spremenljive stroške prodanega blaga na proizvodno enoto, to pomeni 0,75 d.e. na proizvedeni izdelek in stalni strošek za osebje v višini 50 enot).	Spremenljivi: 750 Stalni: 50 Skupaj: 800	Spremenljivi: 600 Stalni: 50 Skupaj: 650
Kosmati dodatek na strošek prodanega blaga	200 (25%)	150 (23%)

Neposredni stroški (Za namene ponazoritve predpostavimo, da imata oba proizvajalce iste neposredne stroške	150	150
Stopnja čistega dobička	50 (5%)	Prag rentabilnosti

(*) S tem predpostavljamo, da na primerljivo tržno ceno proizvedenih izdelkov ne vpliva izraba zmogljivosti proizvajalca.

5 Glede na ponazoritev št. 3, če se povezana transakcija opravlja kot v primeru 1, medtem ko primerljivke, ki so primerljive tretje stranke, delujejo kot v primeru 2, in ob predpostavki, da razlika v izrabi zmogljivosti ni bila opredeljena zaradi nezadostno podrobnih informacij o primerljivkah, ki so primerljive tretje osebe, potem bi lahko tveganje napake pri uporabi metode stopnje kosmatega dobička znašala 16 enot (2% x 800), namesto 50 (5% x 1000), če se uporabi metoda stopnje čistega dobička. To služi za ponazoritev dejstva, da je lahko stopnja čistega dobička bolj občutljiva kot kosmati dodatek ali kosmata marža na razlike v izrabi zmogljivosti, odvisno od dejstev in okoliščin primera in zlasti od deleža stalnih in spremenljivih stroškov ter od tega, ali je davčni zavezanec ali primerljivo podjetje (primerljivka) tisti, ki se nahaja v položaju s presežno zmogljivostjo.

Priloga II k II. poglavju:

Zgled za ponazoritev uporabe metode porazdelitve preostalega dobička

Glej II. poglavje, III. del, sklop C teh smernic za splošno navodilo o uporabi metode porazdelitve dobička.

Namen prilagoditev in predpostavk o tržni naravnanosti dogovorov v naslednjih zgledih je ilustrativne narave in se jih ne sme razumeti kot predpisujoče prilagoditve in predpisujoče dogovore, skladne z neodvisnim tržnim načelom, v dejanskih primerih iz posameznih panog. Medtem ko poskušajo ponazoriti načela nekaterih sklopov iz teh smernic, na katera se nanašajo, je treba v vsakem posameznem primeru ta načela uporabiti v skladu s posebnimi dejstvi in okoliščinami posameznega primera.

1. Uspeh elektronskih izdelkov se povezuje z inovativnimi tehnološkimi načrti tako procesa izdelave elektronskih proizvodov kot njegovih glavnih sestavnih delov. Zasnovo za sestavni del in proizvodnjo tega sestavnega dela opravlja povezano podjetje A; sestavni del se prenese na povezano podjetje B, ki izdeluje načrte in proizvaja preostali del proizvoda. Distribuira ga povezano podjetje C. Obstajajo informacije, s katerimi se lahko s pomočjo metode preprodajne cene preveri, da so funkcije distribucije in tveganja, ki jih prevzema podjetje C, primerno poplačane s transferno ceno končnega izdelka, ki prehaja od B k C.

2. Najprimernejša metoda za ceno sestavnega dela, prenesenega od A do B, je lahko metoda primerljivih prostih cen, če se najde zadostno primerljivo neodvisno osebo (primerljivko). Glej odstavek 2.14 teh smernic. Vendar pa, ker se v sestavnem delu, prenesenem od podjetja A na podjetje B, odraža inovativni tehnološki napredek, ki ga na tem trgu uživa podjetje A, se v tem primeru izkaže, da je nemogoče (potem, ko sta bili opravljeni primerni analizi, in sicer funkcijska analiza in primerjalna analiza) odkriti primerljivo tržno ceno, da bi ocenili pravilno ceno, ki bi jo podjetje A pod tržnimi pogoji lahko zahtevalo za svoj izdelek. Pri izračunu donosa na proizvodne stroške

podjetja A pa bi vendarle lahko prišli do ocene o prvini dobička, s katerimi bi poplačali proizvodne funkcije podjetja A, in ob tem bi prezrli prvino dobička, ki bi se pripisal k v to transakcijo vloženemu sredstvu. Podoben izračun bi lahko opravili za podjetje B oz. njegove proizvodne stroške, da bi pridobili oceno o dobičku podjetja B, ki izhaja iz njegove proizvodne funkcije, ob tem, da bi prezrli element dobička, ki bi ga lahko pripisali njegovim neopredmetenim sredstvom. Ker je prodajna cena podjetja B za podjetje C znana in je sprejeta kot primerljiva tržna cena, se lahko določi znesek rezidualnega dobička, ki ga dosegata A in B skupaj z izkoriščanjem njunih neopredmetenih sredstev. Glej odstavek 2,108 in 2.121 teh smernic. V tej fazi ostaja delež rezidualnega dobička, ki bi ga lahko pravilno pripisali vsakemu posameznemu podjetju, nedoločen.

3. Ta preostanek dobička se lahko razdeli na podlagi dejstev in okoliščin, ki lahko kažejo, kako bi se dodatna nagrada razdelila pod tržnimi pogoji. Odstavek 2,121 teh smernic. Dejavnost R&R je v vsakem podjetju usmerjena k tehnološkemu načrtovanju, ki se nanaša na isti razred, in za namene tega primera velja, da so relativni zneski odhodkov za R&R zanesljivo merilo za relativno vrednost prispevkov podjetij. Glej odstavek 2,120 teh smernic. To pomeni, da prispevek vsakega podjetja k tehnološki inovativnosti izdelka se lahko zanesljivo izmeri z relativnim odhodkom podjetij za raziskave in razvoj, tako da, če je odhodek za R&R pri podjetju A 15 enot in pri podjetju B 10 enot, se lahko preostanek razdeli v razmerju 3/5 za A in 2/5 za B.

4. Nekaj številk lahko služi pripomore k ponazoritvi v naslednjem primeru:

a) Izkaz poslovnega izida podjetja A in podjetja B

	A		B	
Prihodki od prodaje		50		100
Minus:				
Nabavni stroški		(10)		(50)
Proizvodni stroški		(15)		(20)
Kosmati dobiček		25		30
Minus:				
R&R	15		10	
Poslovni odhodki	10	(25)	10	(20)
Čisti dobiček		**0**		**10**

b) Določitev rednega dobička ob proizvodnji podjetja A in podjetja B in izračun skupnega rezidualnega dobička

5. Za območji obeh davčnih jurisdikciji velja, da proizvajalci, ki so primerljive tretje stranke, in ki nimajo inovativnih neopredmetenih sredstev, zaslužijo donos na proizvodne stroške (ob izključitvi odhodkov za nabavo) v višini 10% (razmerje čistega dobička do neposrednih in posrednih stroškov proizvodnje).[23] Glej odstavek 2.121 teh smernic. Proizvodni stroški podjetja A znašajo 15 enot, in tako bi donos na stroške, ki bi ga lahko pripisali podjetju A znašal 1,5 proizvodnega dobička.

[23] Ta 10% donos, strogo gledano, ne ustreza dodatku na stroške po metodi dodatka na stroške iz tehničnega vidika , saj dosega čisti dobiček in ne kosmati dobiček. Vendar pa tudi 10% donos ne ustreza razliki v ceni po stopnji čistega dobička v strogem pomenu besede, saj stroškovna osnova ne vključuje poslovne odhodke. Čisti dobiček na proizvodne stroške se v prvi fazi uporablja kot praktičen in primeren kazalnik metode porazdelitve dobička, saj poenostavi določitev zneska rezidualnega čistega dobička, ki bi se ga pripisalo neopredmetenemu sredstvu.

Enakovredni proizvodni stroški podjetja B znašajo 20 enot, in tako bi donos na stroške, ki bi ga lahko pripisali podjetju B znašal 2,0 proizvodnega dobička. Rezidualni dobiček potemtakem znaša 6,5, ki ga dobimo tako, da od združenega čistega dobička v višini 10 enot odštejemo proizvodni dobiček v višini 3,5.

c) Dodelitev rezidualnega dobička

6. Prvotna dodelitev dobička (1,5 za podjetje A in 2,0 za podjetje B) je nagrada za proizvodni funkciji podjetij A in B, vendar se s tem ne priznava vrednost njunih dejavnosti R&R, katerih rezultat je tehnološko napreden izdelek. Ta preostanek dobička lahko potemtakem razdelimo med podjetjem A in podjetjem B na podlagi njunega deleža stroškov za R&R, saj se lahko za namene tega primera [24] lahko z zanesljivostjo predpostavi, da odhodek posameznega podjetja za R&R pravilno odraža njun prispevek k vrednosti tehnološke inovativnosti izdelka. Odhodek za R&R podjetja A znaša 15 enot, in odhodek podjetja B znaša 10 enot, kar daje združeni odhodek za R&R v višini 25 enot. Preostanek znaša 6,5 enot, kar se lahko porazdeli v razmerju 15/25 za A in 10/25 za B, kar posledično prinaša delež v višini 3,9 in 2,6 za eno oz. drugo podjetje, kot je prikazano spodaj.

Delež podjetja A: 6,5 x 15/25= 3,9 Delež podjetja B: 6.5 x 10/25= 2,6.

d) Ponovni izračun dobička

7. Čisti dobiček podjetja A tako postane 1,5 + 3,9 = 5,4. Čisti dobiček podjetja B tako postane 2,0 + 2,6 = 4,6.

Revidirani poslovni izkaz bi za davčne namene izgledali tako:

	A	**B**
Prihodki od prodaje	55.4	100
Minus:		
Nabavni stroški	(10)	(55.4)

[24] Vendar pa glej odstavek 6.27 teh smernic.

Proizvodni stroški		(15)		(20)
Kosmati dobiček		30.4		24.6
Minus:				
R&R	15		10	
Poslovni odhodki	10	(25)	10	(20)
Čisti dobiček		**5.4**		**4.6**

Opomba:

8. Namen primera je na preprosti način ponazoriti mehanizem delitve preostanka dobička in se ga ne sme tolmačiti, kot da prinaša splošno usmeritev, kako naj se uporablja neodvisno tržno načelo pri identifikaciji primerljivk, ki bi ustrezale pogojem neodvisnega tržnega načela, in pri določitvi ustrezne delitve. Pomembno je, da se načela, ki jih skuša primer ponazoriti, uporabijo v posameznem primeru ob upoštevanju posebnih dejstev in okoliščin primera. Še posebej je treba omeniti, da je lahko treba dodelitev rezidualnega dobička v praksi pomembno izpopolniti, da bi lahko identificirali in kvantificirali primerno osnovo za dodelitev dobička. Ko se pri določitvi uporabijo odhodki za R&R, morda ni treba upoštevati raznih opravljenih dejavnosti R&R, ker imajo na primer lahko različne vrste dejavnosti R&R različne stopnje z njimi povezanega tveganja, kar bi po tržnih merilih vodilo do različnih ravni pričakovanih dobičkov. Relativne ravni tekočih odhodkov za R&R prav tako morda ne ustrezno odražajo prispevka k doseganju tekočega dobička, ki se pripiše k neopredmetenim sredstvom, ki je bilo razvito ali pridobljeno v preteklosti.

Priloga III k II. poglavju

Ponazoritev različnih meritev za izračun dobičkov pri uporabi transakcijske metode porazdelitve dobička

Glej II. poglavje, III. del, sklop C teh smernic za splošno navodilo o uporabi metode porazdelitve dobička.

Namen predpostavk o tržni naravnanosti dogovorov v naslednjih zgledih je ilustrativne narave in se jih ne sme razumeti kot predpisujoče prilagoditve v dogovorih, skladnih z neodvisnim tržnim načelom v dejanskih zadevah iz posameznih panog. Medtem ko poskušajo ponazoriti načela nekaterih sklopov teh smernic, na katera se nanašajo, je treba v vsakem posameznem primeru ta načela uporabiti v skladu s posebnimi dejstvi in okoliščinami tega primera.

Poleg tega se spodnje pripombe nanašajo na uporabo metode porazdelitve dobička v situacijah, ko se ugotovi, da je glede na dejstva in okoliščine zadeve in zlasti primerjalne analize (vključno s funkcijsko analizo) transakcije ter proučitve razpoložljivih informacij o primerljivkah iz nepovezanih transakcij, takšna metoda za uporabo najprimernejša metoda.

1. Spodaj je nekaj ponazoritev učinka, ki ga ima izbira merila za meritev dobička, ko se pri uporabi metode porazdelitve dobička določi združeni dobiček, namenjen delitvi.

2. Predpostavimo, da sta A in B dve povezani podjetji, ki se nahajata v območjih dveh različnih davčnih uprav, v dveh različnih davčnih jurisdikcijah. Obe podjetji proizvajata enake pripomočke in imata odhodek, s katerim ustvarjata neopredmeteno sredstvo, ki ga vzajemno uporabljata. Za namene tega zgleda se predpostavlja, da je narava tega posebnega sredstva takšna, da je vrednost prispevka k sredstvu, ki se v obravnavanem letu pripiše vsakemu podjetju (A in B), sorazmerna relativnemu odhodku za sredstva

podjetja A in podjetja B v tem letu. (Opozoriti velja, da ta predpostavka v praksi ne drži vedno. To pa zato, ker se lahko pojavijo primeri, ko bi relativna vrednost prispevka k sredstvom, ki se pripiše vsaki stranki, temeljila na akumuliranemu izdatku iz predhodnih ter tekočih let.) Predpostavimo, da A in B prodajata proizvode izključno tretjim osebam. Predpostavimo, da se ugotovi, da je za uporabo najprimernejša metoda metoda porazdelitve dobička, da so proizvodne dejavnosti podjetja A in podjetja B enostavne transakcije, ki niso edinstvene, in ki bi jim bilo treba pripisati začetni donos v višini 10% od stroškov prodanih proizvodov, in da bi bilo treba preostanek dobička razdeliti sorazmerno z deležem izdatka podjetja A in podjetja B za neopredmeteno sredstvo. Naslednje številke so zgolj ilustrativne narave.

	A	**B**	**Združena A+B**
Prihodki od prodaje	100	300	400
Stroški prodanih proizvodov	60	170	230
Kosmati dobiček	40	130	170
Režijski stroški	3	6	9
Drugi poslovni odhodki	2	4	6
Izdatek za neopredmeteno sredstvo	30	40	70
Dobiček iz poslovanja	5	80	85

3. ***1. korak: določanje začetnega donosa za needinstvene proizvodne transakcije (stroški prodanih proizvodov + 10% v tem zgledu)***

A	60 + (60 * 10 %) = 66	Začetni donos za proizvodne transakcije A =	6
B	170 + (170 * 10 %) = 187	Začetni donos za proizvodne transakcije B =	17
		Skupaj dobiček, pripisan preko začetnih donosov (6+7)=	23

4. ***2. korak: določanje preostanka dobička, namenjenega delitvi***

a) V primeru je določen kot dobiček iz poslovanja:

Združeni dobiček iz poslovanja	85
Že pripisani dobiček (začetni donosi za proizvodne transakcije)	23
Preostanek dobička, namenjen delitvi, sorazmerno z izdatkom A in B za neopredmeteno sredstvo	62

Preostanek dobička pripisan A:	62 * 30/70	26,57
Preostanek dobička pripisan B:	62 * 40/70	35,43
Skupaj dobički pripisani A:	6 (začetni donos) +26,57 (preostanek)	32,57
Skupaj dobički pripisani B:	17 (začetni donos) 35,43 (preostanek)	52,43
Skupaj		85

b) V primeru, da je določen kot dobiček iz poslovanja pred režijskimi stroški (ob predpostavki, da se ugotovi, da se režijski stroški A in B ne navezujejo na pregledovano transakcijo in jih je treba izključiti iz določitve združenega dobička, namenjenih delitvi):

	A	**B**	**Združena A+B**
Prihodki od prodaje	100	300	400
Stroški prodanih proizvodov	60	170	230
Kosmati dobiček	40	130	170
Drugi poslovni odhodki	2	4	6
Izdatek za neopredmeteno sredstvo	30	40	70

Dobiček iz poslovanja pred režijskimi stroški	8	86	94
Režijski stroški	3	6	9
Dobiček iz poslovanja	5	80	85

Združeni dobiček iz poslovanja pred režijskimi stroški	94
Že pripisani dobiček (začetni donosi za proizvodne transakcije)	23
Preostanek dobička pred režijskimi stroški, namenjen delitvi, sorazmerno z izdatkom A in B za neopredmeteno sredstvo	71

Preostanek dobička pripisan A:	71 * 30/70	30,43
Preostanek dobička pripisan B:	71 * 40/70	40,57

Skupaj dobički pripisani A:	6 (začetni donos) 30,43 (preostanek) -3 (režijski stroški)	33,43
Skupaj dobički pripisani B:	17 (začetni donos) 40,57 (preostanek) - 6 (režijski stroški)	51,57
Skupaj		85

5. Kot smo prikazali v zgornjem primeru, izključitev nekaterih posebnih postavk iz določitve združenega dobička, namenjenih delitvi, nakazuje, da ostaja vsaka stranka odgovorna za svoje lastne odhodke v zvezi s tem. Posledično to pomeni, da mora biti odločitev, ali izključiti ali ne izključiti nekatere posebne postavke, skladna z primerjalno analizo (vključno s funkcijsko analizo) transakcije.

6. Kot drugi zgled pa je lahko v nekaterih primerih primerno, da se kategoriji stroškov izmaknemo do te mere, da se ključ delitve, uporabljen v

analizi porazdelitve preostanka dobička, opira na te stroške. Na primer, v primerih, ko se relativni izdatek, ki prispevka k razvoju neopredmetenega sredstva, določi kot najpomembnejši dejavnik za porazdelitev dobička, lahko preostanek dobičkov temelji na dobičkih iz poslovanja *pred* tem izdatkom. Po določitvi porazdelitve preostanka dobičkov vsako povezano podjetje nato odšteje svoje lastne izdatke. To lahko ponazorimo z naslednjim primerom. Predpostavimo, da so dejstva enaka kot v primeru iz 2. odstavka zgoraj in predpostavimo, da režijski stroški niso izključeni iz določitve preostanka dobička, namenjenega delitvi.

7. ***1. korak: določanje osnovnega donosa za proizvodne dejavnosti (stroški prodanih proizvodov + 10% v tem primeru)***

Enako kot v 3. odstavku.

8. ***2. korak: določanje preostanka dobička, namenjenega delitvi***

a) V primeru, da se določi kot dobiček iz poslovanja po izdatku za neopredmeteno sredstvo:

Enako kot v 4. odstavku, primer a)

b) V primeru, da se določi kot dobiček iz poslovanja pred izdatkom za neopredmeteno sredstvo:

	A	**B**	**Združena A+B**
Prihodki od prodaje	100	300	400
Stroški prodanih proizvodov	60	170	230
Kosmati dobiček	40	130	170
Režijski stroški	3	6	9
Drugi poslovni odhodki	2	4	6
Dobiček iz poslovanja in izdatek za neopredmeteno sredstvo	35	120	155
Izdatek za neopredmete no sredstvo	30	40	70
Dobiček iz poslovanja	5	80	85

Združeni dobiček iz poslovanja pred izdatkom za neopredmeteno sredstvo	155

Že pripisani dobiček (začetni donosi za proizvodne transakcije)		23
Preostanek dobička pred izdatkom za neopredmeteno sredstvo, namenjen delitvi sorazmerno z izdatkom A in B za neopredmeteno sredstvo		132
Preostanek dobička pripisan A:	132 * 30/70	56,57
Preostanek dobička pripisan B:	132 * 40/70	75,43

Skupaj dobički pripisani A:	6 (začetni donos) 56,57 (preostanek) 30 (izdatek za neopredmeteno sredstvo)	32,57
Skupaj dobički pripisani B:	17 (začetni donos) 75,43 (preostanek) – 40 (izdatek za neopredmeteno sredstvo)	52,43
Skupaj		85

to pomeni, podjetjema A in B so pripisani isti dobički kot v primeru, ko se dobiček, namenjen delitvi, določi kot dobiček iz poslovanja po izdatku za neopredmeteno sredstvo, glej primer a) zgoraj.

9. Ta zgled ponazarja dejstvo, da, ko se uporabljeni ključ delitve za porazdelitev preostanka dobička opira na kategorijo stroškov, nastalih v obdobju, je brezpredmetno, ali se preostanek dobička, namenjenega delitvi, določi pred omenjenimi stroški in stroške odbije vsaka stranka, ali se preostanek dobička, namenjenega delitvi, določi po omenjenih izdatkih. Izid pa je lahko drugačen v primeru, ko dejavnik porazdelitve temelji na akumuliranemu izdatku predhodnih ter tekočih let (glej 2. odstavek zgoraj).

Priloga k III. poglavju

Primer prilagoditve razlik pri obratnem kapitalu

Glej III. poglavje, sklop A.6 teh smernic za splošno smernico o prilagoditvi primerljivk.

Namen predpostavk o tržni naravnanosti dogovorov v naslednjih zgledih je ilustrativne narave in se jih ne sme razumeti kot predpisujoče prilagoditve in predpisujoče dogovore, skladne z neodvisnim tržnim načelom v dejanskih zadevah iz posameznih panog. Medtem ko poskušajo ponazoriti načela nekaterih sklopov teh smernic, na katera se nanašajo, je treba v vsakem posameznem primeru ta načela uporabiti v skladu s posebnimi dejstvi in okoliščinami tega posameznega primera.

Ta primer je pripravljen za ilustrativne namene, saj predstavlja način, ki pa ni nujno edini način, po katerem se lahko izračuna prilagoditev.

Poleg tega se spodnje pripombe nanašajo na uporabo metode stopnje čistega dobička v situacijah, ko se ugotovi, da je glede na dejstva in okoliščine zadeve in zlasti primerjalno analizo (vključno s funkcionalno analizo) transakcije ter proučitve razpoložljivih informacij o primerljivkah iz nepovezanih transakcij, takšna metoda za uporabo najprimernejša metoda.

Uvod

1 Ta preprosti primer prikazuje, kako izvesti prilagoditev zaradi priznanih razlik v ravneh obratnega kapitala, kot se izkazujejo pri primerjavi med testno stranko (testno podjetje) in primerljivko (primerljivo podjetje). Glej odstavke 3.47-3.54 teh smernic za splošno smernico v zvezi s prilagoditvami primerljivk. Prilagoditve pri obratnem kapitalu so lahko ob uporabi metode stopnje čistega dobička utemeljene. V praksi jih pogosto najdemo pri uporabi metode stopnje čistega dobička, čeprav bi lahko bile prilagoditve primerne tudi ob uporabi metode dodatka na stroške ali metode preprodajne cene. Prilagoditve obratnega kapitala bi bilo treba upoštevati

zgolj takrat, ko se s tem izboljša zanesljivost primerljivk in se lahko izvedejo razumno natančne prilagoditve. Ne sme se jih izvajati samodejno in davčni organi jih ne smejo samodejno sprejeti.

Zakaj izvesti prilagoditev obratnega kapitala?

2. V konkurenčnem okolju ima denar svojo časovno vrednost. Če je družba zagotovila 60 dnevni plačilni rok za plačilo računov, bi biti morala cena za blago enakovredna ceni za takojšnje plačilo plus 60 dnevni obračun obresti na ceno takojšnjega plačila. S tem, ko ima podjetje poslovne terjatvami do kupcev z dolgim plačilnim rokom, podjetje omogoča svojim kupcem relativno dolgo obdobje za plačilo računov. Podjetje bi si moralo izposoditi denarna sredstva, da bi financiralo takšne kreditne pogoje, in/ali utrpelo zmanjšanje v gotovinskem presežku, ki bi ga sicer lahko investiralo. V konkurenčnem okolju bi tako cena morala vključevati element, ki bi odražal te plačilne pogoje in vključeval kompenzacijo za ta časovni učinek.

3. Nasprotno velja za poslovne obveznosti z daljšim plačilnim rokom. S tem, ko ima podjetje poslovne obveznosti z dolgim plačilnim rokom, ima podjetje koristi od relativno dolgega časovnega obdobja za poplačilo svojih dobaviteljev. Podjetje bi si moralo izposoditi manj denarnih sredstev, da bi financiralo nakup blaga od dobaviteljev, in/ali da bi koristilo presežek v gotovini, ki bi ga lahko investiralo. V konkurenčnem okolju bi tako strošek za prodano blago moral vključevati element, ki bi odražal te plačilne pogoje in vključeval kompenzacijo za ta časovni učinek.

4. Podobno bi si moralo podjetje z veliko količino zalog bodisi izposoditi denarna sredstva, da bi financiralo nakup, ali zmanjšalo znesek gotovinskega presežka, ki bi ga podjetje lahko investiralo. Opomniti velja, da bi lahko na stopnjo obrestne mere vplivala struktura financiranja (na primer, ko je nabava zaloge deloma financirana s kapitalom) ali tveganje, ki je povezano s tem, da se držijo posebne vrste zalog.

5. Izvedba prilagoditve obratnega kapitala je poskus, da se prilagodijo razlike v časovni vrednosti denarja med testno stranko in potencialnimi primerljivimi podjetji (primerljivkami) ob predpostavki, da bi se razlika odražala pri dobičku. Osnovno razmišljanje je naslednje:

- Podjetje A bi potrebovalo sredstva, da bi pokrilo časovni razkorak med časom, ko denarna sredstva investira (to pomeni, plača denarna sredstva svojim dobaviteljem), in časom, ko sredstva za svojo naložbo izterja (to je, pridobi plačila svojih kupcev).

- Ta časovni razkorak se izračuna tako: časovno obdobje, ki je potrebno za prodajo zalog kupcem + (plus) obdobje, ki je potrebno, da se denar od kupcev izterja – (minus) obdobje, odobreno za poplačilo dolga do dobaviteljev.

6. **Postopek izračunavanja prilagoditev za obratni kapital:**

a) identificirajo se razlike v ravneh obratnega kapitala. Običajno se upoštevajo poslovne terjatve, zaloge in poslovne obveznosti. Uporabi se metoda stopnje čistega dobička v povezavi z ustrezno osnovo, na primer, stroški, prihodki od prodaje ali sredstva (glej odstavek 2.58 teh smernic). Če so denimo prihodki od prodaje primerna osnova, potem je treba kakršne koli razlike v ravneh obratnega kapitala izračunati v odnosu do prihodkov od prodaje,

b) izračuna se vrednost razlik v ravneh obratnega kapitala s primerjavo med testno stranko in primerljivko glede na primerno osnovo, ki z uporabo primerne obrestne mere odraža časovno vrednost denarja,

c) rezultat se prilagodi, da odraža razlike v ravneh obratnega kapitala, v naslednjem primeru se prilagodijo rezultati, pridobljeni pri primerljivem podjetju (primerljivka), da bi se odrazile ravni obratnega kapitala pri testni stranki. Alternativni izračuni zajemajo prilagoditev rezultatov tretje stranke, da se odražajo primerljive ravni obratnega kapitala, ali da se prilagodijo tako rezultati tretje stranke kot rezultati primerljivk, da se odražajo ničelne ravni obratnega kapitala.

Praktičen primer izračunavanja prilagoditev za obratni kapital:

7. Naslednji primer je hipotetične narave. Namen primera je pokazati kako se lahko izračuna prilagoditev za obratni kapital.

Testno podj.	Leto 1:	Leto 2:	Leto 3:	Leto 4:	Leto 5:
Prihodki od prodaje	$179,5m	$182,5m	$187m	$195m	$198m
Dobiček pred obrestmi in davki (EBIT)	$1,5m	$1,83m	$2,43m	$2,.54m	$1,78m
EBIT/prihodki od prodaje (%)	0,8%	1%	1,3%	1,3%	0,9%
Obratni kapital (ob koncu leta)[25]					
Poslovne terjatve (T)	$30m	$32m	$33m	$35m	$37m
Zaloge (Z)	$36m	$36m	$38m	$40m	$45m
Poslovne obveznosti (O)	$20m	$21m	$26m	$23m	$24m
Terjatve (T)+Zaloge (Z) – Obveznosti (O)	$46m	$47m	$45m	$52m	$58m
(T+Z-O)/Prihodki od prodaje	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%

Prim. podj.	Leto 1:	Leto 2:	Leto 3:	Leto 4:	Leto 5:
	$1200,4m	$1210,2m	$1210,8m	$1260,3m	$1300,2m
Dobiček pred obrestmi in davki (EBIT)	$10,59m	$30,59m	$30,15m	$40,18m	$60,44m
EBIT/prihodki od prodaje (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,3 1%	4,95%
Obratni kapital (ob koncu leta) [26]					
Poslovne terjatve (T)	$17m	$18m	$20m	$22m	$23m
Zaloge (Z)	$1 8m	$20m	$26m	$24m	$25m
Poslovne obveznosti (O)	$11m	$13m	$11m	$15m	$16m
Terjatve (T)+Zaloge (Z) – Obveznosti (O)	$24m	$25m	$35m	$31m	$32m
T+Z-O)/Prihodki od prodaje	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%

[25] Glej opombo v odstavku 8.
[26] Glej opombo v odstavku 8.

Prilagoditev obratnega kapitala	Leto 1:	Leto 2:	Leto 3:	Leto 4:	Leto 5:
Testno podj.: (T+Z-O)/Prihodki od prodaje	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%
Primer. Podj.: (T+Z-O)/Prihodki od prodaje	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%
Razlika (R)	5,7%	5,1%	-4,7%	2,1%	4,7%
Obrestna mera (o)	4,8%	5,4%	5,0%	5,5%	4,5%
Prilagoditev (R*o)	**0,27%**	**0,28%**	**-0,23%**	**0,12%**	**0,21%**
Primerlj. podj EBIT/Prihodki od prodaje(%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%
Prilagojen obratni kapital EBIT / Prihodki od prodaje za primerl. podjetje	**1,59%**	**3,24%**	**2,35%**	**3,43%**	**5,16%**

8. Nekaj opažanj:

- Bistveno vprašanje pri izvajanju prilagoditev obratnega kapitala je vprašanje, kdaj (v kateri časovni točki) se med testno stranko in primerljivkami primerjajo terjatve, zaloge in obveznosti. V zgornjem primeru se te postavke primerjajo na zadnji dan finančnega leta. Vendar pa to lahko ni primerno, če časovna izbira ne zagotavlja reprezentančne ravni obratnega kapitala med letom. V takšnih primerih bi se lahko uporabila povprečja, če le-ta bolje odražajo raven obratnega kapitala med letom.

- Pri izvajanju prilagoditev obratnega kapitala je ključna izbira primerne obrestne mere (ali mer), ki se uporabi pri prilagoditvi. Obrestna mera (ali mere) bi bilo treba običajno določiti glede na obrestno mero (mere), ki veljajo za družbo, ki deluje na istem trgu kot testna stranka. V večini primerov bo primerna uporaba obrestne mere za komercialna posojila. V primerih, ko je saldo obratnega kapitala testne stranke negativen (to pomeni, da so obveznosti > terjatev + zalog) je lahko primerna uporaba drugačne obrestne mere. Obrestna mera, uporabljena v zgornjem primeru, odraža obrestno mero, po kateri si lahko testno podjetje na svojem lokalnem trgu izposodi sredstva. V tem primeru predpostavljamo tudi, da je ista obrestna mera primerna za terjatve, obveznosti in zaloge, kar pa je praksi mogoče ali pa tudi ne. Ko se ugotovi, da so lahko za različne razrede sredstev ali obveznosti uporabne različne obrestne mere, lahko postane izračun bistveno bolj zahteven kot zgoraj.

- Namen prilagoditev obratnega kapitala je izboljšanje zanesljivosti primerljivk. Obstaja vprašanje, ali bi bilo treba izvesti prilagoditve obratnega kapitala, ko se rezultati nekaterih primerljivk zanesljivo prilagodijo, medtem ko se rezultati nekaterih drugih ne morejo.

Priloga k IV. poglavju

Smernice za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora (vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru)

A. Ozadje

A.1 Uvod

1. Vnaprejšnji cenovni sporazumi so obsežno obdelani v Smernicah za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave (odslej: smernice za določanje transfernih cen), in sicer v odseku F IV. poglavja. Priprava delovnih dogovorov med pristojnimi organi je obravnavana v odstavku 4.164:

> Med državami, ki uporabljajo vnaprejšnje cenovne sporazume, bi večja enotnost v praksi sklepanja vnaprejšnjih cenovnih sporazumov lahko koristila davčnim upravam in davčnim zavezancem. Zato bi davčne uprave teh držav morda želele razmisliti o delovnih sporazumih s pristojnimi organi za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. V teh sporazumih bi bili določeni splošne smernice in dogovori za sklepanje skupnih dogovorov, če je davčni zavezanec zaprosil za vnaprejšnji cenovni sporazum, ki vključuje tudi vprašanja določanja transfernih cen.

Opozoriti je treba, da uporaba izraza dogovor v tem navedku nima namena takim postopkovnim dogovorom povišati statusa, predvidenega v členu o skupnem dogovoru Vzorčne konvencije OECD. Poleg tega je odbor za finančne zadeve v odstavku 4.160 smernic za določanje transfernih cen zapisal, da namerava skrbno spremljati vso razširjeno uporabo

vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in spodbujati večjo doslednost v praksi v tistih državah, ki se bodo zanje odločile.

2. Ta dodatek sledi omenjenim priporočilom. Njegov namen je povečati doslednost pri uporabi vnaprejšnjih cenovnih sporazumov s pripravlja njem navodil davčnim upravam, kako naj vodijo postopke skupnega dogovora, ki vključujejo vnaprejšnje cenovne sporazume. Čeprav se ta dodatek osredotoča predvsem na vlogo davčne uprave, je tudi dobra priložnost za razpravo o tem, kako lahko davčni zavezanec najbolje sodeluje pri tem procesu. Ta navodila naj bi uporabljale države članice in nečlanice OECD, ki želijo uporabljati vnaprejšnje cenovne sporazume.

A.2 Opredelitev pojma vnaprejšnji cenovni sporazum

3. Mnoge države so nekaj časa uporabljale postopke (na primer obrazložitvene odločbe), ki so davčnim zavezancem omogočali pridobiti neko stopnjo gotovosti glede tega, kako bo zakon uporabljen v danem spletu okoliščin. Pravne posledice predlaganega ukrepa so vnaprej določene na predpostavkah o dejanski podlagi. Veljavnost take odločitve je odvisna od predpostavk, ki bodo podprte z dejstvi, ko bo prišlo do dejanske transakcije. Izraz vnaprejšnji cenovni sporazum se nanaša na postopkovni dogovor med davčnim zavezancem ali davčnimi zavezanci in davčno upravo ter je namenjen vnaprejšnjemu reševanju morebitnih sporov glede določanja transfernih cen. Vnaprejšnji cenovni sporazum se razlikuje od klasičnega postopka obrazložitvene odločbe, ker sta zanj potrebna podrobni pregled in v primernem obsegu tudi potrditev dejanskih predpostavk, na katerih temelji odločitev o pravnih posledicah, preden je taka odločitev sploh lahko sprejeta. Poleg tega vnaprejšnji cenovni sporazum predvideva stalno spremljanje in nadzor, ali dejanske predpostavke ostajajo veljavne ves čas trajanja vnaprejšnjega cenovnega sporazuma.

4. Vnaprejšnji cenovni sporazum je v prvem stavku odstavka 4.123 smernic za določanje transfernih cen opredeljen kot dogovor, s katerim se pred (to je posebej poudarjeno) povezanimi transakcijami določijo primerna merila (na primer metoda, primerljivke in primerne prilagoditve zanje, pomembne predpostavke za prihodnje dogodke) za določanje transfernih cen za te transakcije v nekem obdobju. V odstavku 4.131 poleg tega še piše, da je zasnova vnaprejšnjih cenovnih sporazumov torej lahko koristna tudi pri reševanju vprašanj, ki se postavljajo po 7. členu Vzorčne konvencije OECD v zvezi s težavami pri razdelitvi dobička stalnim poslovnim enotam in podružnicam.

5. V smernicah za določanje transfernih cen (glejte odstavek 4.129) so samo dogovori med davčnim zavezancem ali davčnimi zavezanci in

davčno upravo obravnavani kot enostranski vnaprejšnji cenovni sporazumi. Smernice za določanje transfernih cen spodbujajo sklepanje dvostranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in v odstavku 4.162 priporočajo, naj se vnaprejšnji cenovni sporazumi, če je le mogoče, sklepajo dvostransko ali večstransko med pristojnimi organi po postopku skupnega dogovora na podlagi ustreznega meddržavnega sporazuma. Dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum temelji na enotnem skupnem dogovoru med pristojnimi organi dveh davčnih uprav na podlagi ustreznega meddržavnega sporazuma. Večstranski vnaprejšnji cenovni sporazum pa je izraz, ki se uporablja za opis stanja, ko je sklenjenih več dvostranskih skupnih dogovorov.

6. Čeprav se bo vnaprejšnji cenovni sporazum običajno nanašal na čezmejne transakcije, v katere je vključenih več davčnih zavezancev in pravnih podjetij, to je članov mednarodne skupine podjetij, ga je mogoče uporabiti tudi za enega samega davčnega zavezanca in eno samo pravno podjetje. Vzemimo na primer podjetje v državi A, ki prek odvisnih družb trguje v državah S, C in D. Da bi bilo to podjetje lahko prepričano, da ne bo prišlo do dvojnega obdavčevanja, se bodo morale države A, S, C in O dogovoriti, kako bodo dobičke iz tega poslovanja pripisovale vsaki posebej po 7. členu Vzorčne konvencije OECD. Tako gotovost bo mogoče doseči s pogajanji in sklenitvijo več ločenih, vendar medsebojno skladnih dvostranskih skupnih dogovorov, to je med A in S, A in C ter A in D. Pri več dvostranskih skupnih dogovorih pa se pojavlja cela vrsta posebnih vprašanj in ta bodo še posebej obravnavana v odstavkih 21-27 razdelka S te priloge.

7. Pomembno je razlikovati različne vrste vnaprejšnjih cenovnih sporazumov in zato so dvostranski ali večstranski vnaprejšnji cenovni sporazumi, ki so glavna tema tega dodatka, v nadaljevanju imenovani vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru. Vnaprejšnji cenovni sporazumi, ki niso povezani s skupnim dogovarjanjem, so imenovani enostranski vnaprejšnji cenovni sporazumi. Splošni pojem vnaprejšnji cenovni sporazum je uporabljen takrat, kadar veljajo obravnavane značilnosti za obe vrsti vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. Opozoriti je treba, da bo v veliki večini primerov dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum sklenjen po postopku skupnega dogovora na podlagi sporazuma o preprečevanju dvojnega obdavčevanja. V nekaterih primerih, kadar se skuša doseči dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum, pa meddržavni sporazum zanj ni ustrezen ali ga v ta namen ni mogoče uporabiti, lahko pristojni organi nekaterih držav kljub temu sklenejo dogovor in pri tem izkoristijo izvršilno oblast, dano direktorjem davčnih uprav. Izraz vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru bi bilo treba s potrebnimi prilagoditvami razlagati tako, kot. da vključuje tudi take izjemne dogovore.

8. Ta dodatek je zlasti usmerjen v dajanje navodil, ki naj davčne uprave usposobijo za reševanje sporov s postopkom skupnega dogovora ter pri tem pomagajo odpravljati tveganje morebitnega dvojnega obdavčevanja in dajejo davčnemu zavezancu primemo gotovost glede davčnega obravnavanja. Opozoriti pa je treba, da obstajajo tudi drugi mehanizmi za doseganje istih ciljev, ki pa v tem dodatku niso obravnavani.

A.3 Cilji vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen

9. Izkušnje številnih držav kažejo, da je reševanje sporov v zvezi z določanjem transfernih cen s tradicionalnimi metodami davčnih inšpekcij ali pregledov pogosto zelo težavno in tudi drago tako za davčne zavezance kot za davčne uprave, saj je zanje potrebnega veliko časa in virov. S takimi metodami se neizogibno pregledujejo transferne cene (in njihove okoliščine) precej pozneje, kot so bile določene, in resnično težavno je pridobiti zadostne informacije za pravilno oceno, ali so bile takrat, ko so bile cene določene, to res primerljive tržne cene. Deloma je tudi zaradi teh težav prišlo do razvoja vnaprejšnjih cenovnih sporazumov kot drugega možnega načina reševanja vprašanj določanja transfernih cen v nekaterih primerih, da bi se tako izognili nekaterim od opisanih težav. Cilji vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen so olajšati načelna in praktična pogajanja ter pogajanja o sodelovanju, hitro in ob vnaprejšnjih predvidevanjih reševati vprašanja določanja transfernih cen, učinkoviteje izrabljati vire davčnega zavezanca in davčne uprave ter zagotoviti določeno stopnjo predvidljivosti za davčnega zavezanca.

10. Da bi bilo dogovarjanje uspešno, mora potekati v prijateljskem ozračju ter biti učinkovito in praktično, pri tem pa morajo sodelovati vse udeležene stranke. Njegov namen je prej dopolniti kot nadomestiti tradicionalne upravne in sodne mehanizme ter mehanizme meddržavnih sporazumov za reševanje vprašanj, povezanih z določanjem transfernih cen. Kadar sproža metodologija za uporabo neodvisnega tržnega načela pomembna vprašanja zanesljivosti in natančnosti ali kadar so posebne okoliščine določanja transfernih cen nenavadno zapletene, utegne biti najprimernejši razmislek o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu.

11. Eden od ključnih ciljev vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen po skupnem dogovoru je izločanje možnega dvojnega obdavčevanja. Na tem področju lahko enostranski vnaprejšnji cenovni sporazumi povzročijo znatne težave in zaradi tega večina držav raje sklepa dvostranske ali večstranske vnaprejšnje cenovne sporazume (odstavek 4.130 smernic za določanje transfernih cen). Vendar pa je med davčnim zavezancem in davčno upravo potrebna nekakšna potrditev ali dogovor, da se vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru upošteva v vsaki od sodelujočih držav. Natančna oblika take potrditve ali dogovora je

odvisna od notranjepravnih postopkov v posamezni državi (kar je podrobneje obravnavano v odstavkih 65-66 v nadaljevanju). Taka potrditev ali dogovor določa tudi mehanizem, ki zagotavlja, da davčni zavezanec ravna v skladu z določili in pogoji vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, ki je podlaga za tako potrditev ali dogovor.

12. Poleg tega mora biti, da se zagotovijo cilji, opisani v tem razdelku, vnaprejšnje sporazumevanje o določanju cen po skupnem dogovoru nevtralno. Zlasti mora biti dogovarjanje nevtralno glede stalnega prebivališča oziroma sedeža davčnega zavezanca, države, v kateri je bil vložen zahtevek za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, stanja davčnega pregleda ali inšpekcije pri davčnem zavezancu ter izbire davčnih zavezancev za davčno inšpekcijo ali pregled na splošno. Upoštevati je treba tudi navodila iz odstavka 4.156 smernic za določanje transfernih cen o možnostih, da davčne uprave pri svojih pregledih zlorabijo informacije, pridobljene ob vnaprejšnjem sporazumevanju o določanju cen. Namen navodil, danih v tem dodatku, je pomagati pri doseganju ciljev, opisanih v tem razdelku.

B. Upravičenost do vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

B.1 Vprašanja meddržavnih sporazumov

13. Prvo vprašanje, ki se pojavi, je, ali je vnaprejšnji cenovni sporazum sploh mogoč. Upravičenost davčnega zavezanca, da zaprosi za enostranski vnaprejšnji cenovni sporazum, bo opredeljena z notranjepravnimi zahtevami udeležene davčne uprave. Vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru se urejajo po postopku skupnega dogovora na podlagi veljavnega sporazuma o preprečevanju dvojnega obdavčevanja (25. člen Vzorčne konvencije OECD), vodi pa jih zadevna davčna uprava po lastni presoji.

14. V nekaterih primerih bo davčni zavezanec zahteval samo enostranski vnaprejšnji cenovni sporazum. Raziskati je treba razloge, zaradi katerih davčni zavezanec ne zaprosi za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru. Po navodilih, ki jih dajejo smernice za določanje transfernih cen v odstavku 4.162, naj se, če je le mogoče, vnaprejšnji cenovni sporazumi sklepajo dvostransko ali večstransko, bi morale davčne uprave spodbujati davčne zavezance, da bi zahtevali vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, če okoliščine to dopuščajo. Če nekatere države ugotovijo, da bi morala pri tem sodelovati druga

davčna uprava, lahko zavrnejo enostranska pogajanja z davčnim zavezancem, celo če davčni zavezanec še vedno vztraja pri enostranskem dogovarjanju.

15. Za pogajanja o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru je potrebno soglasje ustreznih pristojnih organov. V nekaterih primerih davčni zavezanec prevzame pobudo in hkrati vloži zahtevo pri udeleženih pristojnih organih. V drugih primerih pa lahko davčni zavezanec vloži zahtevo v eni od držav po njenem notranjepravnem postopku ter jo zaprosi, da se poveže z drugo udeleženo državo (drugimi udeleženimi državami) in preveri, ali je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru možen. Nato pristojni organ v tej državi, takoj ko je to upravno izvedljivo, uradno obvesti svojega partnerja (svoje partnerje) po davčnem sporazumu, da se odloči(jo), ali želi(jo) sodelovati ali ne. Druga davčna uprava naj bi na povabilo k sodelovanju odgovorila, kakor hitro je mogoče, pri čemer je treba upoštevati, da potrebuje čas za presojo, ali je njeno sodelovanje mogoče oziroma izvedljivo.

16. Vsekakor 25. člen ne zavezuje pristojnih organov, da sklepajo vnaprejšnje cenovne sporazume po skupnem dogovoru na zahtevo davčnega zavezanca. Pripravljenost za sklenitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru bo zlasti odvisna od politike države in od tega, kako razlaga člen o skupnem dogovoru v svojih meddržavnih sporazumih. Nekateri pristojni organi bodo tak dogovor upoštevali le za primere, pri katerih je treba rešiti težave ali dvome, ki izhajajo iz razlage ali uporabe sporazuma Zato želja davčnega zavezanca po gotovosti glede obravnavanja sama po sebi ni dovolj, da bi se ta omejitev presegla. Drugi pristojni organi uporabljajo manj omejevalna stališča za sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru na podlagi svojega prepričanja, da je treba spodbujati vnaprejšnje sporazumevanje o takšnem določanju cen. Poleg tega mora davčni zavezanec izpolnjevati pogoje za uživanje ugodnosti na podlagi meddržavnega sporazuma (na primer izpolnjevati pogoje za rezidenta ene od držav pogodbenic) pa tudi vsa druga merila, vsebovana v členu o skupnem dogovoru.

B.2 Drugi dejavniki

17. Dejstvo, da je davčni zavezanec morda v postopku davčne inšpekcije ali pregleda, ne bi smelo biti ovira, da zaprosi za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru za prihodnje transakcije. Davčna inšpekcija ali pregled in postopek skupnega dogovora sta ločena procesa in ju je na splošno mogoče tudi ločeno obravnavati. Davčna uprava običajno ne bi prekinila davčne inšpekcije ali pregleda zaradi proučevanja vnaprejšnjega cenovnega sporazum po skupnem dogovoru, razen če bi se vse stranke dogovorile, da se davčna inšpekcija ali pregled začasno ustavi, ker

bi bil vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru v pomoč pri dokončanju davčne inšpekcije ali pregleda. Ne glede na to pa se za obravnavanje transakcij, ki se pregledujejo, lahko uporabi metodologija, za katero je dogovorjeno, da se bo v prihodnje uporabljala po vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru, če so dejstva in okoliščine transakcije, ki se pregleduje, primerljivi s tistimi pri prihodnjih transakcijah. To vprašanje bo podrobneje obdelano v 69. odstavku.

18. Možnost sklepanja vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru temelji na popolnem sodelovanju davčnega zavezanca. Davčni zavezanec in vsako povezano podjetje bi morala (a) zagotoviti svoje popolno sodelovanje z davčno upravo in pomoč davčni upravi pri ovrednotenju svojega predloga in (b) na zahtevo priskrbeti vse dodatne informacije, potrebne za tako ovrednotenje, na primer podrobne podatke o določanju transfernih cen transakcije, poslovnih dogovorih, napovedih in poslovnih načrtih ter finančni uspešnosti. Zaželeno je, da se taka zaveza davčnega zavezanca zahteva, preden se začne postopek vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen po skupnem dogovoru.

19. V nekaterih primerih je svobodno odločanje enega ali obeh pristojnih organov o sklepanju vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru lahko omejeno, na primer s pravno zavezujočim sklepom, ki vpliva na zadeve, na katere se nanaša predlog za vnaprejšnji cenovni sporazum. V takih okoliščinah se udeleženi pristojni organi, ker je vnaprejšnje sporazumevanje o določanju cen po skupnem dogovoru že po sami opredelitvi pojma dogovorno, po lastni presoji (ob upoštevanju notranjega prava in politike svoje države) odločajo, ali bodo začeli razprave o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru ali ne. Pristojni organ na primer lahko odkloni dogovarjanje, če ugotovi, da taka omejitev drugega pristojnega organa nesprejemljivo zmanjšuje verjetnost skupnega dogovora. Vsekakor pa je verjetno, da bi bile razprave o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru v mnogih primerih zaželene, čeprav je prožnost enega ali obeh pristojnih organov omejena. Toda o tem se morajo pristojni organi odločiti za vsak primer posebej.

20. Pri odločanju o tem, ali je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru primeren, je ključni premislek namenjen obsegu prednosti, ki jih daje vnaprejšnji dogovor o metodi, ki se bo uporabljala za preprečevanje tveganja dvojnega obdavčevanja. Zato je treba zadevo dobro presoditi ter učinkovito izrabo omejenih finančnih in človeških virov uravnotežiti z željo, da bi se zmanjšala verjetnost dvojnega obdavčevanja. Davčnim upravam bi se morda zdelo pomembno razmisliti:

a) Ali metodologija ter druga določila in pogoji predloga spoštujejo navodila, dana s smernicami za določanje transfernih cen? Če jih ne, bo

zaželeno, da bi davčni zavezanec svoj predlog ustrezno popravil, tako da bodo možnosti za sklenitev skupnega dogovora večje. Kot je zapisano v 17. odstavku predgovora k smernicam za določanje transfernih cen, so te smernice namenjene predvsem reševanju problemov pri določanju transfernih cen v postopkih skupnega dogovora.

b) Ali so kakšne težave ali dvomi glede razlage ali uporabe sporazuma, ki bi lahko pomembno povečale tveganje dvojnega obdavčevanja, in je torej upravičena poraba virov za vnaprejšnjo rešitev težav v zvezi s predlagano transakcijo?

c) Ali se bodo transakcije, na katere se predlog nanaša, stalno ponavljale oziroma ali je za projekt z omejenim trajanjem predvideno, da bo še dovolj dolgo trajal?

d) Ali so transakcije, na katere se predlog nanaša, resno zasnovane in niso samo hipotetične? Dogovarjanja ne bi smeli izkoriščati za to, da bi načeloma ugotovili, kakšna so verjetna stališča davčne uprave; za to so v mnogih državah na voljo druge uveljavljene metode.

e) Ali se že izvaja davčna inšpekcija v zvezi z določanjem transfernih cen za pretekla leta, ko je bil vzorec dejstev zelo podoben? Če se, se izid davčne inšpekcije lahko pospeši s sodelovanjem v vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru, njegova določila pa bi se potem lahko uporabila za obveščanje davčne inšpekcije ali rešitev njenih vprašanj in morebitnih nerešenih skupnih dogovorov za prejšnja leta.

B.3 Večstranski vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru

21. Iz želje po gotovosti so se davčni zavezanci začeli usmerjati k zahtevam po večstranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumih po skupnem dogovoru, ki bi zajeli njihovo poslovanje po vsem svetu. Davčni zavezanec vloži v vsaki od zadevnih držav celoten predlog in izrazi mnenje, da bi bilo zaželeno, da bi bila pogajanja večstranska in bi vključevala vse zadevne države, namesto da bi potekala cela vrsta ločenih pogajanj z vsako davčno upravo posebej. Pripomniti pa je treba, da za izvajanje doseženega dogovora ni nobene večstranske metode, zato se sklene cela vrsta ločenih dvostranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru. Uspešna pogajanja za celo vrsto dvostranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru bi zagotovila večjo gotovost in manjše stroške za mednarodno skupino podjetij kot ločeni vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru, ki bi se sklepali dvostransko in ločeno vsak zase.

22. Čeprav je torej več možnih koristi od večstranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru, je vendarle treba proučiti celo vrsto vprašanj. Prvič, malo verjetno je, da bi bilo primerno uporabljati eno samo metodologijo za določanje transfernih cen glede na zelo različna dejstva in okoliščine, transakcije in države, za katere bo veljal večstranski vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, razen če je tako metodologijo mogoče prilagoditi, tako da bi ustrezala posebnim dejstvom in okoliščinam v vsaki državi. Zato bi morale vse udeležene države zagotoviti, da bi metodologija tudi po takih prilagoditvah še vedno ustrezala pravilni uporabi neodvisnega tržnega načela in pogojev, ki veljajo v njihovih državah.

23. Drugič, težave se pojavljajo zato, ker je pri večstranskem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru v proces, ki je bil prvotno zasnovan kot dvostranski proces, dejavno vključenih več pristojnih organov. Ena od takih težav je morda že obseg informacij, ki jih morajo med seboj izmenjavati vpletene države. To bi lahko bilo problematično, kadar med dvema ali več sopogodbenicami meddržavnega sporazuma ni transakcijskih tokov ali običajnih transakcij, tako da se pojavljajo dvomi, ali so informacije pomembne za prav ta dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, o katerem razpravljajo. Če pa podobne transakcije potekajo med različnimi deli mednarodnega podjetja ali če se obravnavano področje nanaša na celotno povezano trgovanje, bo verjetno treba imeti informacije tudi o tokovih med drugimi strankami, da bi lahko razumeli in ovrednotili tokove, na katere se nanaša določen dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru. Je pa še ena težava, in sicer, da je, preden je informacija pridobljena, morda težko presoditi, ali je taka informacija resnično pomembna.

24. Tudi če je informacija za določen dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru pomembna, so lahko težave tudi z varovanjem tajnosti, kar preprečuje izmenjavo takih informacij bodisi po členu ali členih o izmenjavi informacij v ustreznem meddržavnem sporazumu bodisi po notranjem pravu države ene od udeleženih davčnih uprav. Glede na širok razpon možnih okoliščin, ki se lahko odkrijejo v večstranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumih po skupnem dogovoru, ni mogoče predpisati splošne rešitve za te težave. Take zadeve je treba reševati v vsakem od ločenih dvostranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru posebej.

25. Če se ugotovi, da so informacije o tokovih med drugimi strankami pomembne, bi bilo nekatere težave z izmenjavo informacij mogoče odpraviti tako, da se ne bi sklicevali na določbe o izmenjavi informacij v meddržavnem sporazumu, ampak bi namesto tega zahtevali od davčnega zavezanca, da dostavi informacije vsem udeleženim davčnim upravam (čeprav bi bilo še vedno treba preverjati, ali je bila enaka informacija poslana vsem davčnim upravam). In končno, v nekaterih primerih členi o skupnem dogovoru v ustreznih meddržavnih sporazumih morda sploh niso ustrezna podlaga za take večstranske obravnave in razprave, čeprav je namen člena o skupnem dogovoru v Vzorčni konvenciji OECD, da pripomore pri odpravi dvojnega obdavčevanja v najrazličnejših okoliščinah in se zato zdi, da bi, če bi se uporabljal, v večini primerov pomenil ustrezno dovoljenje za tako dogovarjanje.

26. Skratka, kot je bilo omenjeno že v delu A tega odseka, želja davčnega zavezanca po gotovosti sama po sebi ni dovolj, da bi zavezovala davčno upravo k sklenitvi vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, kadar to morda ni primerno. Povabilo k udeležbi v večstranskem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru bi bilo zato treba ovrednotiti v skladu z običajnimi merili za ugotavljanje, ali se lahko sklene dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, in vsak predlagan dvostranski vnaprejšnji cenovni sporazum bi bilo treba tudi ločeno ovrednotiti. Nato bi se davčna uprava odločila, ali bi pogajanja za dvostranske vnaprejšnje cenovne sporazume po skupnem dogovoru, za katere se je odločila, najbolje dokončala z udeležbo v večstranskih pogajanjih. Tako ovrednotenje bo treba opraviti za vsak primer posebej.

27. Razvoj večstranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru je še na sorazmerno zgodnji stopnji, razen morda na področju svetovnega trgovanja. Kjer se svetovno trgovanje izvaja popolnoma povezano (to pomeni, trgovanje in upravljanje tveganj portfelja finančnih produktov se izvaja na več različnih mestih, običajno najmanj na treh), je postal standarden večstranski, in ne dvostranski vnaprejšnji cenovni

sporazum[27]. Podrobno bomo spremljali nadaljnji razvoj na področju večstranskih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru.

[27] Več podrobnosti v: OECD (1998), The Taxation of Global Trading of Financial Instruments, OECD, Paris (*OECD (1998), Obdavčevanje globalne trgovine s finančnimi instrumenti, OECD, Pariz*).

C. Zahtevki za vnaprejšnje cenovne sporazume po skupnem dogovoru

C.1 Uvod

28. Čeprav je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru po svoji naravi dogovor med davčnimi upravami, se morajo v postopek s pozornostjo vključiti davčni zavezanci, da je lahko uspešen. V tem razdelku so obdelane prve stopnje v tem procesu, in sicer je to zahtevek za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, ki ga običajno vloži davčni zavezanec. (Opomba: nekatere davčne uprave menijo, da bi morale one prevzeti pobudo in dejavno spodbujati davčne zavezance, naj v primernih okoliščinah, na primer po končani davčni inšpekciji ali analizi ocene tveganja, vložijo tak zahtevek.) Ko je odločeno, da je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru dejansko primeren, je davčni zavezanec prvi neizogibno odgovoren, da sodelujočim davčnim upravam priskrbi dovolj informacij, da bodo lahko vodile pogajanja za skupni dogovor. Zato bi moral davčni zavezanec ustrezni davčni upravi predložiti v pregled podroben predlog in priskrbeti še dodatne informacije, ki jih zahteva davčna uprava.

C.2 Predhodne razprave

29. Pri mnogih notranjepravnih postopkih za pridobitev enostranskega vnaprejšnjega cenovnega sporazuma je možen predhodni sestanek (so možni predhodni sestanki), preden se vloži uradni zahtevek. Tak sestanek je (ali sestanki so) za davčnega zavezanca priložnost, da se z davčno upravo pogovori o primernosti vnaprejšnjega cenovnega sporazuma, vrsti in obsegu informacij, ki se lahko zahtevajo, ter vsebini morebitnih analiz, ki bodo potrebne za uspešno sklenitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma (na primer o obsežnosti analize funkcij povezanih podjetij, iskanju, izbiranju in prilagajanju primerljivk ter potrebnosti in obsežnosti analiz trga, panoge in zemljepisnega območja delovanja). V tem procesu ima davčni zavezanec tudi priložnost, da se pogovori o vseh pomislekih v zvezi z razkrivanjem in tajnostjo podatkov, rokom trajanja vnaprejšnjega cenovnega sporazuma in podobnem. Izkušnje na splošno kažejo, da možnost takih predhodnih razprav pospeši obdelavo uradno vloženega predloga za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru.

30. V zvezi z vnaprejšnjim cenovnim sporazumom po skupnem dogovoru je možnost predhodne razprave z davčnimi zavezanci lahko koristna tudi za ustrezne pristojne organe. Poleg že omenjenih zadev lahko v razpravi proučijo, ali so okoliščine primerne za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, na primer vprašanje, ali je bilo dovolj težav ali dvomov glede razlage ali uporabe sporazuma.

31. Predhodni sestanek je lahko koristen tudi zato, da se razčistijo pričakovanja in cilji davčnega zavezanca in davčne uprave. Razgovor je dobra priložnost, da se pojasnita celoten proces in politika davčne uprave o vnaprejšnjih cenovnih sporazumih po skupnem dogovoru ter razgrnejo podrobnosti vseh postopkov za uveljavitev sklenjenega dogovora po notranjem pravu. Hkrati bi davčna uprava lahko dala tudi navodila glede vsebine predloga in povedala, koliko časa trajata ocenjevanje in sklepanje skupnega dogovora. Davčne uprave bi morale objaviti splošna navodila za vnaprejšnje sporazumevanje o določanju cen po skupnem dogovoru v skladu s priporočilom za druge vrste skupnih dogovorov iz odstavkov 4.60-4.61 smernic za določanje transfernih cen.

32. Predhodni sestanki so lahko anonimni ali osebni, odvisno od navad in prakse v državi. Tudi če so anonimni, se bodo zahtevale zadostne informacije o poslovanju, tako da bo razprava smiselna. O obliki sestankov se obe strani dogovorita in predhodni sestanek ima lahko različne oblike, od neuradne razprave do uradne predstavitve. Običajno je v interesu davčnega zavezanca, da predloži davčni upravi zapis z glavnimi temami razprave. Včasih je potrebnih več predhodnih sestankov, da pride do neuradne razprave o primernosti zahtevka za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, njegovem verjetnem obsegu, primernosti metodologije ali vrsti in obsegu informacij, ki jih mora priskrbeti davčni zavezanec.

33. Podobno kot neuradne razprave z davčnimi zavezanci bo za ustrezne pristojne organe lahko koristna zgodnja izmenjava stališč o tem, ali bi bil vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru primeren. S tem se lahko izognemo nepotrebnemu delu, če se eden od pristojnih organov ne bo udeležil dogovora. Tudi te razprave so lahko neuradne in zanje ni potrebno formalno osebno srečanje. Mnenja pa se lahko izmenjajo tudi na rednih sestankih in med pogajanji pristojnih organov.

C.3 Predlogi za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru

C.3.1 Uvod

34. Če želi davčni zavezanec vložiti zahtevek za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, mora dati pristojni davčni upravi predlog v skladu z notranjepravnimi postopkovnimi zahtevami, kot je na primer zahteva, da se vloga oddana za to določenem mestu davčne uprave. Namen predloga davčnega zavezanca za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru

je dati ustreznemu pristojnemu organu vse informacije, potrebne za ovrednotenje predloga in začetek razprave o skupnem dogovoru. Države lahko na več načinov zagotovijo, da pristojni organi dobijo potrebne informacije. Eden od njih je, da davčni zavezanec predloži svoj predlog neposredno pristojnemu organu. Drug način za dosego tega cilja pa je, da mora davčni zavezanec po en izvod vsakega v eni od držav vloženega predloga za vnaprejšnji cenovni sporazum predložiti tudi drugim udeleženim državam. Idealno je, če sta bili natančna oblika in vsebina predloga določeni na predhodnih sestankih.

C3.2. Dejavnosti, ki so običajno zajete v vnaprejšnje sporazumevanje o določanju cen po skupnem dogovoru

35. Področje uporabe vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru je odvisno od želja sodelujočih držav in davčnega zavezanca. Uporablja se lahko za reševanje zadev iz 7. in 9. člena Vzorčne konvencije OECD in na njegovi podlagi naj bi se določalo, koliko dobička se bo doseglo na območju davčne pristojnosti posamezne vključene države.

36. Vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru se lahko nanaša na vsa vprašanja določanja transfernih cen davčnega zavezanca (ali članov mednarodne skupine podjetij), lahko pa je tudi omejen, na primer na določeno transakcijo, skupino transakcij, blagovne skupine ali samo na nekatere člane mednarodne skupine podjetij. Nekatere države sicer priznavajo, da mora biti v tem procesu veliko prožnosti, vendar imajo pomisleke glede primernosti posebnih vnaprejšnjih cenovnih sporazumov. Nekatere zadeve je težko ovrednotiti ločeno same zase, če so na primer transakcije, vključene v predlog, tesno povezane s transakcijami, ki niso vključene v predlog, ali če je treba analizirati določanje transfernih cen v širšem kontekstu, ker so vključeni namerni poboti. (Glej odstavke 3.13-3.17 smernic).

37. Vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru se lahko nanaša tudi na druga vprašanja; in ne samo na metodologijo za določanje transfernih cen, če so ta druga vprašanja dovolj jasno povezana z osnovnimi vprašanji določanja transfernih cen, tako da jih je vredno poskusiti rešiti vnaprej, in če veljajo za ta druga vprašanja določbe člena o skupnem dogovoru iz ustreznega meddržavnega sporazuma. O tem se morajo odločiti vpletene strani za vsak primer posebej.

C.3.3 Vsebina predloga za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru

38. Vsebina predloga ter obseg potrebnih dodatnih informacij in dokumentacije sta odvisna od dejstev in okoliščin vsakega primera ter od zahtev posameznih udeleženih davčnih uprav. Zato praktično ni izvedljivo našteti ali natančno določiti, kaj bi bilo treba zagotoviti. Vodilno načelo pa bi moralo biti, da je treba zagotoviti informacije in dokumentacijo, potrebne za pojasnitev dejstev, ki so pomembna za predlagano metodologijo, ter dokazati, da bo ta metodologija uporabljena v skladu z ustreznim členom zadevnega meddržavnega sporazuma. Zato bi moral biti predlog v primerih, ki vključujejo določanje transfernih cen med povezanimi podjetji, skladen z vsemi splošnimi navodili iz komentarja k Vzorčni konvenciji OECD o ustreznih členih ter z navodilom o uporabi neodvisnega tržnega načela iz 9. člena, zapisanim v smernicah za določanje transfernih cen.

39. Glede dodatnih informacij in dokumentacije, ki jih je treba vključiti, je treba upoštevati navodila iz IV. (odstavki 4.154-4.157) in V. poglavja smernic za določanje transfernih cen o zahtevani dokumentaciji. Ker pa je pogodba, kise poskuša skleniti, usmerjena v prihodnje transakcije, bo morda treba priskrbeti drugačno vrsto informacij kot pri skupnih dogovorih, ki se nanašajo samo na že izvedene transakcije. Naslednje informacije so le vodilo in so na splošno lahko pomembne za vnaprejšnje cenovne sporazume po skupnem dogovoru, čeprav je treba poudariti, da seznam v nadaljevanju ni niti izčrpen niti predpisovalen:

a) transakcije, izdelki, transakcije ali dogovori, na katere se bo predlog nanašal (če je primerno, s kratkim pojasnilom, zakaj niso vključeni v zahtevek vse transakcije in vsi izdelki, transakcije ali dogovori davčnega zavezanca);

b) podjetja in stalne poslovne enote, vključeni v te transakcije ali dogovore;

c) druga država ali države, zaprošene, da sodelujejo;

d) informacije o organizacijski sestavi, razširjeni po vsem svetu, zgodovina, podatki iz računovodskih izkazov, izdelki, funkcije in sredstva (opredmetena in neopredmetena) vseh vključenih povezanih podjetij;

e) opis predlagane metodologije za določanje transfernih cen ter podrobne informacije in analize v podporo tej metodologiji, na primer prepoznavanje primerljivih cen ali marž in pričakovani razpon izidov in tako naprej;

f) predpostavke v podporo predlogu in razprava o učinkih sprememb v teh predpostavkah ali drugi dogodki, kot so nepričakovani izidi, ki bi lahko vplivali na nadaljnjo veljavnost predloga;

g) računovodska obdobja ali davčna leta, za katera naj bi dogovor veljal;

h) splošen opis tržnih razmer (na primer razvojna gibanja panoge in tekmovalno okolje);

i) razprava o vseh dodatnih davčnih vprašanjih, ki se pojavljajo ob predlagani metodologiji;

j) razprava o izpolnjevanju predpisov in dokazovanje skladnosti z zadevnim notranjim pravom, določbami davčnega sporazuma in smernicami OECD, ki se nanašajo na predlog, ter

k) vse druge informacije, ki so lahko pomembne za sedanjo ali predlagano metodologijo za določanje transfernih cen, in izhodiščni podatki za vsako udeleženko v zahtevku.

V preostalem delu tega razdelka bodo podrobneje obravnavane nekatere najpomembnejše postavke s tega seznama.

C.3.4 Primerljive informacije za oblikovanje cen

40. Davčni zavezanec bi moral vključiti v predlog razpravo o razpoložljivosti in uporabi primerljivih informacij za oblikovanje cen. V njej naj bi bilo opisano, kako je potekalo iskanje primerljivk (vključno z uporabljenimi merili za iskanje), kakšni podatki za transakcije med nepovezanimi osebami so bili pridobljeni in kako so bili ti podatki sprejeti kot primerljivke ali zavrženi. Davčni zavezanec naj bi vključil tudi predstavitev primerljivih transakcij skupaj s prilagoditvami za morebitne pomembne razlike med povezanimi transakcijami in transakcijami med nepovezanimi osebami. Če ni mogoče najti primerljivk, bi moral davčni zavezanec na podlagi ustreznih tržnih in finančnih podatkov (skupaj z notranjimi podatki davčnega zavezanca) prikazati, kako natančno odseva izbrana metodologija neodvisno tržno načelo.

C.3.5 Metodologija

41. Predlog za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru naj bi vseboval popoln opis izbrane metodologije. Kadar je vključenih več povezanih podjetij, naj bi izbrana metodologija upoštevala tudi navodila o uporabi neodvisnega tržnega načela po 9. členu Vzorčne konvencije OECD,

zapisana v smernicah za določanje transfernih cen. V odstavku 2.10 smernic za določanje transfernih cen je rečeno, da bi morala biti dovoljena vsaka metoda, če se z njeno uporabo strinjajo člani mednarodne skupine podjetij, ki so bili vključeni v transakcijo ali transakcije, za katero(e) se taka metodologija uporabi, in davčne uprave v državah, katerih rezidenti so ti člani. To navodilo o uporabi metod določanja transfernih cen je v zvezi z vnaprejšnjim cenovnim sporazumom po skupnem dogovoru zlasti pomembno zaradi možnosti pridobitve vnaprejšnjega soglasja o metodi, ki naj se uporablja. Uporabo metodologije je treba podpreti s podatki, ki jih je mogoče zbirati in dopolnjevati ves čas trajanja veljavnosti vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, ne da bi to davčnega zavezanca preveč obremenjevalo; te podatke lahko davčne uprave pregledajo in potrdijo.

42. Davčni zavezanec naj bi, če je mogoče, predložil analizo učinkov uporabe izbrane metodologije ali metodologij v predlaganem pogodbenem obdobju. Taka analiza bo morala biti nujno izdelana na podlagi predvidenih izidov in zato bo treba podrobno obrazložiti predpostavke, na katerih temeljijo ta predvidevanja. Koristna je lahko tudi ponazoritev učinka uporabe metodologije ali metodologij vnaprejšnjega cenovnega sporazuma za obdobja neposredno pred začetkom izvajanja vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. Koristnost take analize, četudi je samo ponazoritvena, bo odvisna od dejstev in okoliščin transakcij, ki so primerljive s tistimi, ki bodo veljale za prihodnje transakcije, načrtovane po predlogu.

C.3.6 Pomembne predpostavke

43. Ob sklepanju vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru v zvezi z določanjem primerljive tržne cene za povezane transakcije, ki še niso izvedene, je treba sprejeti nekatere predpostavke o poslovnih in gospodarskih razmerah, ki bodo vplivale na te transakcije, ko bo do njih prišlo. Davčni zavezanec naj bi v predlogu opisal predpostavke, na podlagi katerih bo z izbrano metodologijo mogoče natančno pokazati, kako so določene primerljive tržne cene za prihodnje transakcije. Poleg tega naj bi pojasnil, kako bo z izbrano metodologijo zadovoljivo obvladoval vse spremembe v teh predpostavkah. Predpostavke so opredeljene kot pomembne, če bi se dejanske razmere v času izvedbe transakcije lahko toliko razlikovale od predvidenih, da bi bila izničena možnost zanesljivega prikaza določanja primerljive tržne cene po izbrani metodologiji. Tak primer bi bila bistvena sprememba trga zaradi nove tehnologije, vladnih predpisov ali znatno slabše sprejemljivosti pri kupcih. Tak odmik lahko pomeni, da bo treba dogovor spremeniti ali razveljaviti.

44. Za večjo zanesljivost metodologije vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru naj bi davčni zavezanci in davčne uprave poskusili opredeliti pomembne predpostavke, ki naj, če

je le mogoče, temeljijo na opazovanih, zanesljivih in neodvisnih podatkih. Take predpostavke niso omejene le na zadeve, na katere lahko vpliva davčni zavezanec. Vsak sklop pomembnih predpostavk je treba prilagoditi okoliščinam posameznega davčnega zavezanca, ustreznemu poslovnemu okolju, metodologiji in vrsti transakcij, na katere se dogovor nanaša. Nikakor ne bi smele biti določene tako ozko, da bi bila ogrožena gotovost, ki jo daje dogovor, ampak naj bi obsegale toliko različnih možnih dejstev, ki so podlaga za transakcije, kolikor bi se strankam dogovora zdelo primerno. Na splošno in samo kot primer naj naštejemo nekatere od pomembnih predpostavk:

a) predpostavke o ustrezni notranjepravni davčni zakonodaji in določbah meddržavnih sporazumov;

b) predpostavke o carinah, dajatvah, uvoznih omejitvah in vladnih predpisih;

c) predpostavke o gospodarskih razmerah, tržnem deležu, tržnih razmerah, končni prodajni ceni in obsegu prodaje;

d) predpostavke o vrsti funkcij in tveganj podjetij, vključenih v transakcije;

e) predpostavke o menjalnih tečajih, obrestnih merah, boniteti in sestavi kapitala;

f) predpostavke o upravljanju ali finančnem računovodenju in razvrščanju dohodka in odhodkov ter

g) predpostavke o podjetjih, ki bodo delovala v vsaki državi, in o obliki njihovega delovanja.

45. Koristno je morda tudi vnaprej določiti parametre za še sprejemljive odmike pri posameznih predpostavkah, da je zagotovljena potrebna prožnost. Ti parametri bi morali biti določeni za vsak vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru posebej in bi bili del pogajanj med pristojnimi organi. Samo če bi odmik presegel napovedane parametre, bi predpostavka postala pomembna in bi bilo treba razmisliti o ukrepanju. Vsak sprejeti ukrep pa je lahko odvisen tudi od vrste predpostavke in velikosti odmika.

46. Če je zanesljivost predlagane metodologije za določanje transfernih cen občutljiva na nihanja menjalnega tečaja, bi bilo smiselno izoblikovati metodologijo, ki bi se lahko vsaj delno prilagodila pričakovanim nihanjem, morda z določbo, da se cene spreminjajo glede na

gibanje tečajev. Lahko bi se tudi vnaprej dogovorili, da pri spremembah navzgor ali navzdol do X % ne bi bilo treba ukrepati, spremembe, večje od X % , toda manjše od Y %, pa bi bile razlog za ponovni pregled metodologije, da bi preverili, ali je še primerna. Vsaka sprememba, večja od Y %, pa bi pomenila kršitev pomembne predpostavke in ponovno bi se bilo treba pogajati o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru. Ti parametri bi morali biti določeni za vsak vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru posebej in bi bili del pogajanj med pristojnimi organi.

C3.7 Nepričakovani izidi

47. Težave lahko nastopijo, če izidi uporabe metodologije za določanje transfernih cen, dogovorjene v vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru, ne izpolnijo pričakovanj ene od pogodbenic, ker se bo ta začela spraševati, ali so pomembne predpostavke in metodologija, ki jo podpirajo, še veljavne. Reševanje takih vprašanj navadno zahteva veliko časa in truda, s tem pa se izniči eden od ciljev celotnega procesa. Ena od možnih rešitev te težave je, da že sam predlog dopušča dovolj prožnosti za prilagajanje verjetnim spremembam dejstev in okoliščin, tako da je verjetnost nepričakovanih izidov manjša in je manjše tudi tveganje, da se bo treba ponovno pogajati o vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru, sklenjenem na podlagi takega predloga. Seveda pa mora biti predlog še vedno skladen z neodvisnim tržnim načelom.

48. Eden od načinov za dosego tega cilja je izoblikovati metodologijo, ki primerno upošteva verjetne spremembe dejstev in okoliščin; že na začetku je na primer mogoče v metodologijo oblikovanja cen vgraditi nekatere odmike med načrtovanim in dejanskim obsegom prodaje, tako da se vključijo določbe o spreminjanju prihodnjih cen ali da se oblikovanje cen lahko spreminja glede na obseg prodaje. Dopustna velikost odmika bi bila določena glede na to, kaj bi bilo sprejemljivo za nepovezane stranke.

49. Drug možni način za dosego cilja večje gotovosti je dogovorjen sprejemljiv razpon izidov, dobljenih po metodi vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru. Zaradi skladnosti z neodvisnim tržnim načelom bi moral biti tak razpon vnaprej dogovorjen med vsemi udeleženimi strankami, tako da kasnejših spoznanj ne bi bilo mogoče uporabiti za nazaj, in na podlagi, za kakršno bi se v primerljivih okoliščinah dogovorile tudi nepovezane stranke. (Glej razpravo o zasnovi razpona v odstavkih 3.55-3.66.) Velikost neke postavke, kot je licenčnina, bi bila na primer sprejeta, dokler bi ostajala v določenem razponu, izraženem v sorazmernem deležu od dobička.

50. Če so doseženi izidi zunaj dogovorjenega razpona, bi bil potrebni ukrep odvisen od tega, kaj od predlaganega je bilo v pogajanjih doseženo v skladu z željami strank. Nekatere stranke morda ne bodo želele tvegati, da bi bili izidi znatno drugačni od tistih, ki so jih pričakovale. Zato bodo razpon uporabile preprosto le kot sredstvo za ugotavljanje, ali je bila kršena katera od pomembnih predpostavk, kot je opisano v 46. odstavku. Drugim strankam pa se bo morda zdela gotovost pri obravnavanju pomembnejša od preprečevanja nepričakovanih izidov in se bodo lahko dogovorile, da bo vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru vseboval mehanizem za prilagajanje izidov, tako da bodo ti v vnaprej dogovorjenem razponu.

C.3.8 Trajanje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

51. Že po svoji naravi se vnaprejšnji cenovni sporazum nanaša na prihodnje transakcije in zato je ena od zadev, o katerih se je treba odločiti, kako dolgo bo trajal. Na pogajanja o primernem roku trajanja vplivata dva sklopa nasprotujočih si ciljev. Na eni strani je zaželeno dovolj dolgo trajanje dogovora, tako da je zagotovljena primerna stopnja gotovosti pri obravnavanju, saj sicer morda sploh ne bi bilo vredno, da si na začetku toliko prizadevamo za vnaprejšnje reševanje morebitnih težav pri določanju transfernih cen, ampak bi jih z običajnimi davčnimi inšpekcijami ali pregledi davčnih napovedi reševali šele takrat, ko bi nastale. Na drugi strani pa so napovedi prihodnjih razmer, na katerih temeljijo pogajanja za skupni dogovor, dolgoročno manj natančne, zaradi česar je zanesljivost predlogov za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru bolj dvomljiva. Najugodnejši kompromis med tema dvema sklopoma ciljev bo odvisen od vrste dejavnikov, kot so panoga dejavnosti, načrtovane transakcije in gospodarsko okolje. Zato se morajo pristojni organi o trajanju dogovora pogajati za vsak primer posebej. Dosedanje izkušnje kažejo, da lahko vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru v povprečju traja 3-5 let.

D. Dokončno oblikovanje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

D.1 Uvod

52. Uspeh vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen po skupnem dogovoru kot druge možnosti poleg zanašanja na tradicionalne metode davčne inšpekcije ali pregleda je močno odvisen od zavzetosti vseh udeležencev. Zmožnost ustreznih pristojnih organov, da se hitro dogovorijo,

je odvisna od njihovega ukrepanja in zlasti tudi od pripravljenosti davčnega zavezanca oziroma davčnih zavezancev, da čim hitreje priskrbijo vse potrebne informacije. Dogovarjanje pa bo za davčne zavezance in davčne uprave bistveno manj koristno, če bo vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru sklenjen, šele ko bo že skoraj preteklo obdobje, za katero naj bi dogovor po predlogu davčnega zavezanca veljal. Pri takih zakasnitvah se bo pri ocenjevanju predloga tudi teže izogniti uporabi kasnejših spoznanj za nazaj, ker bodo izidi uporabljene metodologije že znani za pretežni del obdobja, predlaganega v vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru. Glede na sorazmerno zgodnjo stopnjo razvoja možnosti vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen po skupnem dogovoru je razumljivo, da v preteklosti ni bil vedno izpolnjen cilj hitrega reševanja takih zahtevkov. Deloma so zamude v postopku dogovarjanja neizogibne; vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru so namenjeni predvsem velikim davčnim zavezancem, zapletenim vzorcem prepletenih dejstev in težavnim pravnim in ekonomskim vprašanjem, za njihovo razumevanje in ovrednotenje pa so potrebni čas in ustrezni viri.

53. Davčne uprave se spodbuja, naj temu procesu, če je le mogoče, namenijo dovolj virov in strokovnega osebja ter tako zagotovijo, da bodo zadeve hitro in uspešno urejene. Nekatere davčne uprave bodo morda želele izboljšati učinkovitost svojih programov za vnaprejšnje sporazumevanje o določanju cen po skupnem dogovoru tako, da bodo določile neuradne cilje glede časa, potrebnega za tak postopek, in objavile povprečno potreben čas za njihovo dokončanje. Tudi posamezne sopogodbenice meddržavnega sporazuma se lahko dogovorijo o neuradnem cilj nem roku za dokončanje dvostranskih pogajanj. Glede na pogosto zapleten in težaven vzorec prepletenih dejstev, morebitne potrebne prevode in sorazmerno novost takih dogovorov ni zaželeno, da bi na tej stopnji postavljali kake bolj določne ali zavezujoče cilje za sklepanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru. Bo pa v prihodnje, ko bo pridobljenih že več izkušenj z vnaprejšnjim sporazumevanjem o določanju cen po skupnem dogovoru, gotovo primerno postaviti določnejše cilje glede rokov za dokončanje tega postopka.

54. Ko davčne uprave prejmejo predlog davčnega zavezanca, bi se morale skupno dogovoriti ter uskladiti pregled in ovrednotenje predloga ter pogajanja v zvezi z vnaprejšnjim cenovnim sporazumom po skupnem dogovoru. Vnaprejšnje sporazumevanje o določanju cen po skupnem dogovoru je mogoče razdeliti na dva glavna dela: (a) ugotavljanje dejstev, pregled in ovrednotenje predloga ter (b) razprave med pristojnimi organi; vsak zase bosta podrobneje obdelana v nadaljevanju.

D.2 Ugotavljanje dejstev, pregled in ovrednotenje

D.2.1. Splošno

55. Pri pregledovanju predloga za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru lahko davčne uprave ukrepajo, kakor se jim zdi v danih okoliščinah za skupno dogovarjanje primemo. To vključuje zahteve po dodatnih informacijah, ki se jim zdijo pomembne za pregled in ovrednotenje predloga davčnega zavezanca, izvajanje pregledov na terenu (na primer obiske poslovnih prostorov davčnega zavezanca, razgovore z osebjem, pregled poslovodenja ali finančnega poslovanja in tako naprej) in vključevanje potrebnih strokovnjakov, vendar ni omejeno le nanje. Davčne uprave lahko uporabijo tudi informacije, zbrane iz drugih virov, vključno z informacijami in podatki o primerljivih davčnih zavezancih.

56. Cilj tega dela vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen po skupnem dogovoru je, da udeleženi pristojni organi dobijo vse pomembne informacije, podatke in analize, ki jih potrebujejo za pogajanja. Če ena davčna uprava pridobi od davčnega zavezanca dodatne informacije, pomembne za vsebino vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, na primer na sestanku z osebjem davčnega zavezanca, bi morala oba, davčni zavezanec)n davčna uprava, zagotoviti, da dobijo to informacijo tudi druge udeležene davčne uprave. Ustrezni pristojni organi bi morali med seboj in z davčnimi zavezanci urediti primeren mehanizem za preverjanje in potrjevanje popolnosti in vseh podrobnosti dokumentacije in informacij, ki jim jih pošiljajo davčni zavezanci. Zahteve udeleženih pristojnih organov je treba spoštovati. Mnoge države na primer ne zahtevajo samo, da so enake dejanske informacije dostavljene vsem udeleženim pristojnim organom, ampak tudi, da so, če je le izvedljivo, dane vsem istočasno na razpolago.

57. Ker so vnaprejšnji cenovni sporazumi po skupnem dogovoru usmerjeni v prihodnost, pogosto vsebujejo zahtevo, da davčni zavezanec predloži poslovne informacije o svojih napovedih, ki so verjetno še bolj občutljive na razkritje kot informacije, dostavljene po poslovnem dogodku. Zato bi morale davčne uprave, da bi zagotovile zaupanje davčnih zavezancev v vnaprejšnje sporazumevanje o določanju cen po skupnem dogovoru, poskrbeti, da bi veljale za informacije davčnega zavezanca, predane med vnaprejšnjim sporazumevanjem o določanju cen po skupnem dogovoru, enake zaščitne določbe o varovanju skrivnosti, tajnosti in zasebnosti po notranjem pravu njihove države, kot veljajo za vse druge informacije davčnega zavezanca. Poleg tega tudi velja, da se informacije, ki se izmenjujejo med pristojnimi organi po določilih davčnega sporazuma, lahko

razkrijejo samo v skladu s posebnimi določili tega meddržavnega sporazuma in da mora izmenjava potekati v skladu s členi o izmenjavi informacij ustreznih meddržavnih sporazumov.

58. Na splošno bodo pristojni organi opravljali hkratne in neodvisne preglede ter ovrednotenja predloga davčnega zavezanca, pri čemer bodo po potrebi pritegnili k sodelovanju strokovnjake za določanje transfernih cen in zadevno panogo dejavnosti ali strokovnjake iz drugih oddelkov svoje davčne uprave. V posameznih primerih pa bi bil učinek morda večji, če bi vsaj deloma skupaj ugotavljali dejstva. To bi lahko potekalo v različnih oblikah, od dogovora o občasnih skupnih sestankih za ugotavljanje dejstev ali obiskih na kraju samem do priprave skupnega poročila sodelavcev, ki se ukvarjajo s posamezno zadevo.

D.2.2 Vloga davčnega zavezanca pri ugotavljanju dejstev, pregledu in ovrednotenju predloga

59. Da bi pospešili postopek, bi morali davčni zavezanci zagotoviti, da bodo imeli pristojni organi pred začetkom pogajanj pred seboj enake ugotovitve in vse potrebne informacije ter bodo z zadevami temeljito seznanjeni. To lahko davčni zavezanec doseže z rednim pošiljanjem informacij, ki jih je zahtevala ena od davčnih uprav, približno istočasno tudi vsem drugim davčnim upravam, s pripravljanjem in pošiljanjem zapisnikov s sestankov za ugotavljanje dejstev ene davčne uprave drugim davčnim upravam ter, če je logistično in ekonomsko izvedljivo, s pomočjo in sodelovanjem na skupnih sestankih za ugotavljanje dejstev. Davčni zavezanec bi moral poskrbeti tudi za vse potrebne prevode in zagotoviti, da pri odgovarjanju na zahteve po dodatnih ustreznih informacijah ne bi prihajalo do nepotrebnih zamud. Imeti bi moral tudi pravico, da med izvajanjem pregleda in vrednotenja njegovega predloga razpravlja s svojo davčno upravo, če je to za oba primerno in ustrezno, in je sproti obveščen o napredku.

D.3 Razprave med pristojnimi organ

D.3.1 Usklajevanje med pristojnimi organi

60. Mnogim državam je ljubše, če so od samega začetka povsem vključene v dogovarjanje, in želijo tesno sodelovati z drugimi pristojnimi organi. Druge države pa se raje omejijo na pregledovanje predlogov za vnaprejšnje cenovne sporazume po skupnem dogovoru in dajanje pripomb k njim, ko so že skoraj izpopolnjeni. Vsekakor se priporoča zgodnje vključevanje vseh udeleženih davčnih uprav, seveda ob upoštevanju njihovih omejitev glede razpoložljivih virov, saj bi se s tem najbolj povečala

uspešnost postopkov in bi se preprečile nepotrebne zakasnitve pri sklepanju skupnega dogovora.

61. Pristojni organi naj bi dovolj zgodaj opravili razprave o skupnem dogovoru. Zato je treba temu procesu nameniti dovolj sredstev in zagotoviti primemo strokovno osebje. Zaželeno je, da pristojni organi obravnavajo in uskladijo načrt delovanja v zvezi z zadevami, kot so: imenovanje pooblaščenih uradnikov, izmenjava informacij, uskladitev pregleda in ovrednotenja predloga, okviren razpored datumov za nadaljnja posvetovanja, pogajanja in sklenitev primernega dogovora. Obseg za to potrebnih virov bi bilo treba prilagoditi posameznim zahtevam vsakega primera posebej.

62. Izkušnje so tudi pokazale, da so, ko se pojavijo težave, zgodnje in pogoste razprave med pristojnimi organi koristne in lahko preprečijo neprijetna presenečenja med samim procesom. Glede na naravo vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po skupnem dogovoru se bodo pogosto pojavile pomembne zadeve, ki jih ni mogoče rešiti preprosto samo z izmenjavo papirjev, tako da bodo morda potrebne bolj organizirane izmenjave, kot so osebna srečanja na sestankih med pristojnimi organi. Pomagati si je mogoče tudi z razgovori po telefonu ali videokonferencami.

D.3.2 Vloga davčnega zavezanca v razpravah pristojnega organa

63. Vloga davčnega zavezanca je pri tem procesu nujno bolj omejena kot pri ugotavljanju dejstev, glede na to, da je dokončno oblikovanje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru postopek, ki poteka na medvladni ravni. Pristojni organi se lahko dogovorijo, da davčni zavezanec predstavi stvarna in pravna vprašanja pred začetkom same razprave, potem pa naj bi odšel. Koristno pa se je morda dogovoriti, da je davčni zavezanec na voljo na poziv in da odgovarja na morebitna stvarna vprašanja, ki se lahko pojavijo med razpravo. Na tem sestanku naj davčni zavezanec ne bi predstavljal novih stvarnih informacij ali dajal dodatnih izjav in zagotovil. Davčne uprave bodo namreč v tem primeru zahtevale čas za njihov pregled in zato bo treba končno odločitev o predlaganem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru odložiti. Take informacije bi morale biti dostavljene pred začetkom razprave.

D.3.3 Odstop od postopka vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen

64. Davčni zavezanec ali davčna uprava lahko kadar koli odstopi od vnaprejšnjega sporazumevanja o določanju cen po skupnem dogovoru. Vsekakor pa odstop od tega procesa zlasti na poznejši stopnji dogovarjanja in brez utemeljenega razloga nikakor ni priporočljiv, saj tako ravnanje nujno pomeni izgubo vloženih virov. Če se zahtevek za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru umakne, ne bi smeli imeti davčni zavezanec in davčne uprave drug do drugega nobenih obveznosti in vse prejšnje prevzete obveznosti in dogovori med strankami ne bi več veljali in učinkovali, razen če notranje pravo zahteva drugače (pristojbina za uporabo vnaprejšnjega cenovnega sporazuma se na primer ne sme povrniti). Če odstop predlaga davčna uprava, je treba davčnega zavezanca obvestiti o razlogih za tako ravnanje in mu dati možnost, da predloži nadaljnje zahtevke.

D.3.4 Listina o skupnem dogovoru

65. Udeleženi pristojni organi pripravijo osnutek skupnega dogovora, ko so se sporazumeli o metodologiji ter drugih določilih in pogojih. Lahko se zgodi, da kljub največjemu prizadevanju pristojnih organov predlagani skupni dogovor ne odpravi popolnoma dvojnega obdavčevanja. Zato bi morali imeti davčni zavezanci, preden je dogovor sklenjen, možnost, da povedo, ali je tak osnutek vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru zanje sprejemljiv; takega dogovora nikakor ni mogoče uveljaviti vnaprej brez soglasja davčnega zavezanca.

66. Vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru bo imel obliko pisne listine, njegovo vsebino, zgradbo in podobno pa bodo določili udeleženi pristojni organi. Da bo izdelan jasen zapis o skupnem dogovoru in da bo dogovor lahko učinkovito uveljavljen, mora skupni dogovor vsebovati najmanj v nadaljevanju zapisane informacije ali pa napotilo, kje v dokumentaciji predloga za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru so vsebovane te informacije:

a) imena in naslovi podjetij, zajetih v dogovor;

b) transakcije, pogodbe ali dogovori, davčna leta ali obračunska obdobja, zajeti v dogovor;

c) opis dogovorjene metodologije in druge z njo povezane zadeve, kot so dogovorjene primerljivke ali razpon pričakovanih izidov;

d) opredelitev pomembnih izrazov, ki so podlaga za uporabo metodologije in izračunavanje (na primer prihodki od prodaje, stroški prodanega blaga, kosmati dobiček in tako naprej);

e) pomembne predpostavke, na katerih temelji metodologija in katerih kršitev bi sprožila ponovna pogajanja o dogovoru;

f) vsi dogovorjeni postopki za obravnavanje sprememb v dejanskih okoliščinah, zaradi katerih se ne bi bilo treba ponovno pogajati o dogovoru;

g) dogovorjeno davčno obravnavanje dodatnih zadev, če je primerno;

h) določila in pogoji, ki jih mora davčni zavezanec izpolnjevati, da ostane skupni dogovor veljaven, skupaj s postopki za zagotavljanje, da davčni zavezanec izpolnjuje ta določila in pogoje;

i) podrobne obveznosti davčnega zavezanca do davčne uprave zaradi notranjepravne uveljavitve vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru (na primer letna poročila, vodenje evidenc, obveščanje o spremembah pomembnih predpostavk in tako naprej) ter

j) potrditev, da bo zagotovljeno varovanje tajnosti davčnih zavezancev in pristojnih organov pri vnaprejšnjem sporazumevanju o določanju cen po skupnem dogovoru, pri katerem se informacije prosto izmenjujejo, vse informacije, ki jih je predložil davčni zavezanec v zvezi z vnaprejšnjim cenovnim sporazumom po skupnem dogovoru (vključno z osebnimi podatki davčnega zavezanca), zaščitene pred razkritjem, kolikor je to najbolj mogoče po notranjem pravu posameznih držav, in da bodo vse informacije, izmenjane med pristojnimi organi, vključenimi v to zadevo, zaščitene v skladu z dvostranskimi davčnimi sporazumi in veljavnim notranjim pravom.

D.4 Izvajanje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

D.4.1 Uveljavitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru in njegova potrditev davčnemu zavezancu

67. Ko je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru dokončno sklenjen, ga morajo udeležene davčne uprave uveljaviti v svojih državah. Davčne uprave naj bi s svojimi davčnimi zavezanci sklenile neke vrste potrditev ali dogovor, ki bo skladen s skupnim dogovorom, sklenjenim med udeleženimi pristojnimi organi. Ta potrditev ali. dogovor bi davčnemu zavezancu zagotavlja(a), da se določanje transfernih cen za transakcije, ki so vključene v vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, ne bo spreminjalo, dokler bo davčni zavezanec ravnal v skladu z določili in pogoji skupnega dogovora, razvidnega iz notranjepravne potrditve ali dogovora, in če v procesu dogovarjanja ni navedel

pomembno napačnih ali zavajajočih trditev, kar vključuje tudi trditve v letnih poročilih o izpolnjevanju predpisov. Med določili in pogoji so tudi nekatere predpostavke, zaradi katerih bo morda, če ne bodo izpolnjene, potrebna prilagoditev ali pa bo dogovor treba ponovno obravnavati.

68. Kako se bo ta potrditev ali dogovor izročil(a), bo odvisno od posamezne države, natančna oblika te listine pa bo odvisna od njenega notranjega prava in prakse. V nekaterih državah bo imel(a) potrditev ali dogovor obliko vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po veljavnem notranjepravnem postopku. Za učinkovito izvajanje skupnega dogovora mora biti notranjepravna potrditev ali dogovor v skladu z vnaprejšnjim cenovnim sporazumom po skupnem dogovoru in zagotavljati davčnemu zavezancu najmanj enake koristi, kot so bile s pogajanji dosežene v skupnem dogovoru. Poleg tega je v primerih, ko ni bilo mogoče popolnoma odpraviti dvojnega obdavčevanja, eni od udeleženih držav prepuščeno, da po svojem notranjepravnem postopku davčnemu zavezancu v tej potrditvi odobri enostransko oprostitev od preostale dvojne obdavčitve. V to potrditev ali ta dogovor so torej lahko vključene še dodatne zadeve poleg tistih iz vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, na primer notranjepravno davčno obravnavanje drugih ali dodatnih zadev ter dodatne zahteve za vodenje evidenc ali dokumentacijo in oddajanje poročil. Paziti je treba, da se zagotovi, da niso nobena dodatna določila v potrditvi ali dogovoru v državi v nasprotju z določili vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru.

D.4.2 Možnost uporabe za nazaj (uveljavljanje za nazaj)

69. Niti davčne uprave niti davčni zavezanec nikakor niso obvezani uporabiti metodologijo, dogovorjeno v vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru, za davčna leta, ki so se končala pred prvim letom veljavnosti vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru (kar je pogosto imenovano tudi uveljavljanje za nazaj). Dejansko bi bilo to celo nemogoče, če je takrat prevladoval drugačen vzorec dejstev. Res pa je metodologija, ki jo bo treba po vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru uporabljati v prihodnje, lahko koristna pri določanju obravnavanja primerljivih transakcij v prejšnjih letih. V nekaterih primerih ena od davčnih uprav morda že poizveduje o prenosnih cenah v obračunskih obdobjih pred obdobjem veljavnosti vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru in ta davčna uprava in davčni zavezanec morda želita izkoristiti možnost uporabe dogovorjene metodologije za rešitev tega poizvedovanja ali pa davčna uprava na podlagi notranjepravnih zahtev lahko odloči, da bo izvedla tako prilagoditev celo brez zahteve ali soglasja davčnega zavezanca. Če želi davčni zavezanec gotovost glede oprostitve dvojnega obdavčevanja, bi bilo za uveljavljanje za nazaj potrebno

soglasje druge udeležene davčne uprave ali davčnih uprav. Možnost uveljavljanja za nazaj bo odvisna tudi od notranjega prava države in meddržavnega sporazuma, na primer glede rokov.

E. Spremljanje izvajanja vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

70. Bistveno je, da davčne uprave lahko ugotovijo, da se davčni zavezanec ravna po določilih in pogojih, na katerih temelji skupni dogovor, ves čas njegovega trajanja. Ker je skupni dogovor sklenjen med davčnimi upravami in davčni zavezanec ni pogodbena stranka takih dogovorov, se morajo davčne uprave zanesti na prej opisani postopek notranjepravne potrditve ali dogovora, da lahko spremljajo izpolnjevanje predpisov davčnega zavezanca. Če se davčni zavezanec ne ravna po določilih in pogojih vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, se ta lahko preneha uporabljati. Zato je ta razdelek predvsem namenjen tistim vidikom postopkov v državi, ki so potrebni za uspešno izvajanje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, ter potrebnim ukrepom za zagotavljanje, da davčni zavezanec ravna v skladu z vsemi njegovimi določili in pogoji.

E.1 Vodenje evidenc

71. Davčni zavezanec in davčne uprave se dogovorijo o vrsti dokumentacije in evidenc (s potrebnimi prevodi vred), ki jih mora davčni zavezanec vzdrževati in hraniti za namene preverjanja, koliko davčni zavezanec ravna v skladu z vnaprejšnjim cenovnim sporazumom po skupnem dogovoru. Da zahtevana dokumentacija ne bi postala prevelika obremenitev, je treba upoštevati navodila iz IV. in V. poglavja smernic za določanje transfernih cen. Vključene so lahko tudi določbe o času hrambe dokumentacije in odzivnem času za predložitev dokumentacije in evidenc.

E.2 Mehanizmi za spremljanje stanja

E.2.1. Letna poročila

72. Za vsako davčno leto ali računovodsko obdobje, zajeto v vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, je od davčnega zavezanca mogoče zahtevati, da poleg svoje davčne napovedi odda še letno poročilo, v katerem so opisane dejanske transakcije davčnega zavezanca v tem letu in je prikazano njegovo ravnanje v skladu z določili in pogoji vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru skupaj z informacijami, potrebnimi za odločanje, ali so bile izpolnjene pomembne predpostavke ali druge zaščitne določbe. Te informacije mora dati davčni zavezanec na razpolago davčni upravi, s katero je sklenil potrditev ali dogovor, in to na način, določen po ustreznem notranjem pravu ali postopku.

E.2.2. Davčna inšpekcija

73. Vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru se uporablja samo za stranke, navedene v dogovoru, in za posebej navedene transakcije. Tak dogovor pa udeleženim davčnim upravam ne preprečuje nadaljnjega izvajanja davčnih inšpekcij, čeprav bi bil vsak davčni pregled transakcij, ki so vključene v vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, omejen le na ugotavljanje, koliko davčni zavezanec ravna v skladu z določili in pogoji dogovora in ali še veljajo okoliščine in predpostavke, potrebne za zanesljivo uporabo izbrane metodologije. Udeležene davčne uprave lahko zahtevajo, da davčni zavezanec dokaže,

a) da je ravnal v skladu z določili in pogoji vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru;

b) da izjave in trditve v predlogu, letnih poročilih in vsej dodatni dokumentaciji še vedno veljajo ter da so bile vse pomembne spremembe dejstev ali okoliščin vključene v letna poročila;

c) da je bila metodologija uporabljena natančno in dosledno v skladu z določili in pogoji vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru ter

d) da še vedno veljajo pomembne predpostavke, na katerih temelji metodologija za določanje transfernih cen.

E.3 Posledice neizpolnjevanja predpisov ali spremenjenih okoliščin

74. Na splošno velja, da bodo posledice ravnanja, ki ni v skladu z določili in pogoji vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, ali neizpolnjevanje neke pomembne predpostavke vplivali na (a) rok trajanja vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, (b) vsak nadaljnji dogovor med pristojnimi organi glede tega, kako ravnati ob takem neizpolnjevanju določb in pogojev, ter (c) notranje pravo, ki se uporablja, ali postopkovne določbe. To pomeni, da so že v vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru lahko izrecno predpisani postopki, ki jih je treba uporabljati, ali opisane posledice neizpolnjevanja določil in pogojev. V takih primerih lahko pristojni organi po lastni presoji začnejo razprave o ukrepanju za vsak primer posebej. In končno so lahko po notranjem pravu ali postopkovnih določbah naložene posledice ali obveznosti davčnemu zavezancu in udeleženi davčni upravi. Naslednji odstavki vsebujejo predlagane smernice, podobne postopkom, ki so bili sprejeti v nekaterih državah in so se na splošno izkazali kot dobri. Poudariti pa je treba, da bodo nekatere davčne uprave morda želele sprejeti drugačne postopke in metode.

75. Če davčne uprave ugotovijo, da katera od zahtev iz vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru ni bila izpolnjena, se lahko glede na določila in pogoje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru kljub temu dogovorijo, da bodo dogovor še naprej uporabljale, na primer kadar učinek neizpolnjevanja določil in pogojev ni pomemben. Če pa se ne dogovorijo, da bodo še naprej uporabljale vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru, se davčna uprava lahko odloči za eno od treh izbirnih možnosti. Kako bo ukrepala, bo verjetno odvisno od resnosti neizpolnjevanja določil in pogojev.

76. Najstrožji ukrep je razveljavitev dogovora, kar pomeni, da je davčni zavezanec obravnavan tako, kot da vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru ne bi bil nikoli sklenjen. Manj strog ukrep je preklic, kar pomeni, da je davčni zavezanec obravnavan tako, kot da je bil vnaprejšnji cenovni sporazumu o skupnem dogovoru sicer sklenjen in veljaven, vendar le do datuma preklica, in ne za celotno predlagano obdobje. Ce je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru preklican ali razveljavljen, bodo ustrezne davčne uprave in davčni zavezanci za tista davčna leta ali obračunska obdobja, za katera preklic ali razveljavitev velja, obdržali vse svoje pravice po svojem notranjem pravu in določbah meddržavnih sporazumov, kot če vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru sploh ne bi bil sklenjen. In končno se vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru lahko tudi spremeni, kar pomeni, da bo davčni zavezanec še vedno imel koristi od vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru za celotno predlagano obdobje, vendar bodo njegove določbe, veljavne pred datumom

spremembe in po njem, drugačne. Druge podrobnosti bodo navedene v nadaljevanju.

E.3.1 Razveljavitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

77. Davčna uprava lahko razveljavi vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru (enostransko ali s skupnim dogovorom), če je ugotovljeno, da:

a) je prišlo do napačne razlage, napake ali opustitve, ki jo je bilo mogoče pripisati malomarnosti, premajhni skrbnosti ali namerni kršitvi davčnega zavezanca pri vložitvi zahtevka za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru in predložitvi letnih poročil ali druge dodatne dokumentacije ali pri dostavljanju kakršnih koli s tem povezanih informacij, ali

b) so udeleženi davčni zavezanec ali zavezanci pomembno kršili temeljna določila ali pogoje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru oziroma niso ravnali v skladu z njim.

78. Če je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru razveljavljen, velja razveljavitev za nazaj od prvega dne prvega davčnega leta ali računovodskega obdobja, za katero je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru veljal, in vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru ne bo nič več veljal in se uporabljal za udeležene davčne zavezance in drugo davčno upravo. Zaradi hudega učinka tega ukrepa naj bi davčna uprava, ki predlaga razveljavitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, to storila samo po skrbni in temeljiti proučitvi ustreznih dejstev ter o tem pravočasno obvestila udeležene davčne zavezance in druge davčne uprave in se z njimi posvetovala.

E.3.2 Preklic vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

79. Davčna uprava lahko prekliče vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru (enostransko ali s skupnim dogovorom), če je ugotovljeno,

a) da je prišlo do napačne razlage, napake ali opustitve, ki pa je ni bilo mogoče pripisati malomarnosti, premajhni skrbnosti ali namerni kršitvi davčnega zavezanca pri vložitvi zahtevka za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru in predložitvi letnih poročil ali druge dodatne dokumentacije ali pri dostavljanju kakršnih koli s tem povezanih informacij ali

b) da so udeleženi davčni zavezanec ali zavezanci pomembno kršili določila ali pogoje vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru oziroma niso ravnali v skladu z njimi ali

c) da je prišlo do pomembne kršitve ene ali več pomembnih predpostavk ali

d) da je prišlo do spremembe v davčni zakonodaji, vključno z določbo iz meddržavnega sporazuma, ki je zelo pomembna za vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru; in ni bilo mogoče tako spremeniti dogovora (glej odstavke 80-82 v nadaljevanju), da bi lahko bile upoštevane spremenjene okoliščine.

80. Kadar je vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru preklican, bo datum preklica določen glede na vrsto dogodka, zaradi katerega je prišlo do preklica. To je lahko nek določen datum, če je na primer preklic posledica pomembne spremembe v davčni zakonodaji (čeprav je po vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru še vedno lahko predvideno prehodno obdobje od datuma spremembe zakonodaje do datuma preklica). V drugih primerih pa bo preklic veljal za določeno davčno leto ali računovodsko obdobje, če je na primer prišlo do pomembne spremembe ene od pomembnih predpostavk, ki ji ni mogoče pripisati določenega datuma v tem davčnem letu ali računovodskem obdobju. Vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru od datuma preklica ne bo več veljal za udeležene davčne zavezance in drugo davčno upravo.

81. Davčna uprava lahko ne uveljavi pravice do preklica, če ji davčni zavezanec lahko predloži utemeljen razlog, ki je za davčno upravo sprejemljiv, in če se davčni zavezanec strinja, da bo izvedel vsako prilagoditev, ki jo predlaga davčna uprava za popravo napačne razlage, napake ali opustitve ali neizpolnjevanja določil in pogojev, ali da bo upošteval vse spremembe pomembnih predpostavk, davčne zakonodaje ali določb meddržavnih sporazumov, ki veljajo za vnaprejšnji cenovni sporazum. Zaradi takega ukrepanja lahko pride do spremembe vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru (glej v nadaljevanju).

82. Davčna uprava, ki predlaga preklic, naj bi o tem pravočasno obvestila udeležene davčne zavezance in druge davčne uprave ter se z njimi posvetovala. Posvetovanja naj vključujejo pojasnitev razlogov za predlagani preklic vnaprejšnjega cenovnega sporazuma. Preden je sprejeta končna odločitev, bi davčni zavezanec moral imeti priložnost, da pove svoje stališče.

E.3.3 Sprememba vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

83. Veljavnost metodologije za določanje transfernih cen je odvisna od pomembnih predpostavk, ki veljajo ves čas trajanja vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru. Zato je pri vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru in vsaki njegovi potrditvi ali dogovoru v državi potrebno, da davčni zavezanec uradno obvesti udeležene davčne uprave o vseh spremembah. Če je po oceni davčnih uprav ugotovljeno, da so se bistveno spremenile razmere, na katerih temelji pomembna predpostavka, se vnaprejšnji cenovni sporazum lahko spremeni, tako da je upoštevana ta sprememba. Kot je bilo že povedano, lahko vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru vsebuje tudi predpostavke, ki, čeprav niso pomembne za veljavnost vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru, vendarle zagotavljajo vpletenim strankam možnost ponovnega pregleda. Sprememba vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru je lahko tudi posledica takega ponovnega pregleda. Vendar pa so določila in pogoji vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru velikokrat dovolj prožni, da lahko upoštevajo učinke takih sprememb, ne da bi bilo treba spreminjati dogovor.

84. Uradno obvestilo davčnega zavezanca davčni upravi, da je do take spremembe prišlo, je treba poslati čim prej, potem ko se je sprememba zgodila ali je davčni zavezanec zanjo izvedel, vsekakor pa najpozneje takrat, ko je treba poslati letno poročilo, če je zahtevano, za to leto ali računovodsko obdobje. Priporočeno je zgodnje obveščanje, da imajo vpletene strani več časa, da bi se dogovorile o spremembi vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru in s tem zmanjšale verjetnost, da bi bil preklican.

85. V spremenjenem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru bi moral biti določen datum, od katerega velja sprememba, in datum, od katerega prvotni vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru ne velja več. Če je datum spremembe mogoče natančno ugotoviti, naj bi sprememba dogovora običajno začela veljati od tega datuma; če pa natančnega datuma ni mogoče opredeliti, veljajo spremembe vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru običajno od prvega dne računovodskega obdobja, ki sledi obdobju, v katerem je prišlo da spremembe. Če se davčne uprave in davčni zavezanec ne morejo sporazumeti, da je treba spremeniti vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru ali kako ga je treba spremeniti, bo vnaprejšnji cenovni sporazum po skupnem dogovoru preklican in ne bo več veljal in se uporabljal za udeležene davčne zavezance in davčne uprave. Določitev dneva veljavnosti preklica vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem

dogovoru bo običajno sledila enakim načelom, kot veljajo za določitev datuma spremembe dogovora.

E.4 Obnovitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru

86. Zahtevek za odobritev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru je treba vložiti v roku, ki ga predpišejo udeležene davčne uprave, pri čemer je treba upoštevati, da morajo imeti davčni zavezanci in davčne uprave na voljo dovolj časa za pregled in ovrednotenje zahtevka za obnovitev in sklenitev sporazuma. Priporočljivo je, da se postopek za obnovitev začne, še preden preneha veljati obstoječi cenovni sporazum po skupnem dogovoru.

87. Oblika in sestava, obdelava in ovrednotenje vloge za obnovitev dogovora so običajno enaki kot pri prvem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru. Potrebni obseg podrobnih podatkov se lahko zmanjša po dogovoru udeleženih davčnih uprav, zlasti če se dejstva in okoliščine niso pomembno spremenili. Obnovitev vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru ni samodejna; z njo morajo soglašati vse vpletene stranke, davčni zavezanec pa mora dokazati, da je ravnal v skladu z določili in pogoji obstoječega vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru. Metodologija ter določila in pogoji obnovljenega vnaprejšnjega cenovnega sporazuma po skupnem dogovoru se seveda lahko razlikujejo od tistih pri prejšnjem vnaprejšnjem cenovnem sporazumu po skupnem dogovoru.

Priloga k VI. poglavju

Zgledi za smernice o neopredmetenih sredstvih in negotovem vrednotenju

Naslednji trije primeri ponazarjajo uporabo načel v zvezi z oblikovanjem cen po neodvisnem tržnem načelu, ko je v trenutku sklenitve transakcije vrednotenje prenesenega neopredmetenega sredstva zelo negotovo. Glej odstavke 6.28-6.35.

Namen prilagoditev in predpostavk o tržni naravnanosti dogovorov v naslednjih zgledih je ilustrativne narave in se jih ne sme razumeti kot predpisujoče prilagoditve in predpisujoče dogovore, skladne z neodvisnim tržnim načelom, v dejanskih zadevah iz posameznih panog. Medtem ko poskušajo ponazoriti načela nekaterih sklopov teh smernic, na katera se nanašajo, je treba v vsakem posameznem primeru ta načela uporabiti v skladu s posebnimi dejstvi in okoliščinami tega primera.

Zgled št. 1

1. Za pravice proizvajanja in distribuiranja uveljavljenega zdravila je podeljena licenca povezanim podjetjem po pogodbi, ki določa stalno velikost licenčnine za tri leta trajanja pogodbe. Ugotovljeno je, da so taki pogoji v skladu s panožno prakso in enakovredni tistim v pogodbah, sklenjenih med neodvisnimi osebami pod tržnimi pogoji za primerljive izdelke, in da je taka licenčnina sprejeta kot enakovredna licenčnini, dogovorjeni v transakcijah med nepovezanimi osebami na podlagi koristi, ki jih obe stranki ob sklenitvi pogodbe utemeljeno pričakujeta.

2. V tretjem letu pogodbe je odkrito, da se zdravilo v kombinaciji z nekim drugim zdravilom lahko uporablja še za drugo vrsto zdravljenja in zaradi tega odkritja sta se prejemniku licence znatno povečala prodaja in dobiček. Če bi bila pogodba sklenjena med nepovezanimi osebami pod tržnimi pogoji ob tem vedenju v tretjem letu, bi bila nedvomno dogovorjena višja licenčnina, ki bi kazala povečano vrednost neopredmetenega sredstva.

3. Obstaja dokaz (in je dan na razpolago davčnemu organu) v korist stališča, da nova zmogljivost zdravila ob sklenitvi pogodbe ni bila pričakovana in da je bila licenčnina v prvem letu ustrezno določena na podlagi koristi, ki sta jih takrat pogodbenici utemeljeno pričakovali. Dejstvo, da v pogodbi ni določbe o prilagoditvi cene ali druge zaščite pred tveganjem negotovosti

pri vrednotenju, je skladno tudi s pogoji primerljivih transakcij med nepovezanimi osebami. Na podlagi analize obnašanja neodvisnih podjetij v podobnih okoliščinah ni razloga, da bi verjeli, da je bil razvoj v tretjem letu tako bistven, da bi se zaradi njega nepovezane osebe pod tržnimi pogoji začele ponovno pogajati o oblikovanju cene za to transakcijo.

4. Ob upoštevanju vseh teh okoliščin ni razloga za prilagoditev stopnje licenčnine v tretjem letu. Taka prilagoditev bi bila v nasprotju z načelom, določenim v VI. poglavju; ker bi v tem primeru pomenila neprimerno uporabo kasnejših spoznanj. (Glej odstavek 6.29 smernic.) Ni razloga za razmišljanje, da je bilo vrednotenje na začetku tako negotovo, da bi pogodbenice kot nepovezane osebe pod tržnimi pogoji zahtevale vključitev določbe o prilagoditvi cene, ali da je bila sprememba vrednosti tako bistvena za razvoj dogodkov, da bi se bilo treba zaradi tega o poslu ponovno pogajati. (Glej odstavka 6.30-6.31.)

Zgled št. 2

5. Dejstva so enaka kot pri prejšnjem zgledu. Predpostavite, da je prišlo na koncu tretjega leta trajanja pogodbe do ponovnih pogajanj med strankama. Zdaj je znano, da so pravice na zdravilu vredne znatno več, kot se je zdelo na začetku. Toda nepričakovani razvoj dogodkov v prejšnjem letu je še sorazmerno svež in ni mogoče z gotovostjo napovedati, ali se bo prodaja še naprej povečevala, ali bodo odkriti še dodatni koristni učinki in kakšen razvoj dogodkov na trgu bo lahko vplival na prodajo, ko se bodo tekmeci "obesili" na novo odkritje. Zaradi vseh teh pomislekov je ponovno vrednotenje pravice iz neopredmetenih sredstev zelo negotovo. Ne glede na to pa povezana podjetja sklenejo novo pogodbo o podelitvi licence za deset let s znatno povečano nespremenljivo stopnjo licenčnine na podlagi špekulativnih pričakovanj, da se bo povpraševanje še naprej povečevalo.

6. V tej panogi ni običajna praksa, da bi sklepali dolgoročne pogodbe z nespremenljivimi stopnjami licenčnine, če je sicer možno, da ima zadevno neopredmeteno sredstvo veliko vrednost, vendar pa ta vrednost še ni potrjena z večletnimi izkušnjami. Prav tako ni nobenega dokaza, glede na negotovost pri vrednotenju, da bi neodvisna podjetja enako obravnavala predvidevanja povezanih podjetij in s tem utemeljevala pogodbo z nespremenljivo stopnjo licenčnine. Predpostavimo, da ni dokaza, da bi neodvisna podjetja vztrajala pri zaščiti v obliki določbe o morebitni prilagoditvi cene na podlagi letnih pregledov stanja.

7. Predpostavimo, da se je v četrtem letu prodaja povečala in da se zdi stopnja licenčnine, določena po desetletni pogodbi, po neodvisnem tržnem načelu primerna. Na začetku petega leta pa je dal tekmec na trg zdravilo, ki je bilo za vrsto zdravljenja, za katero je bilo prvo zdravilo v kombinaciji z drugim nepričakovano koristno, boljše od te kombinacije, in prodaja prvega zdravila za tako uporabo se je hitro zmanjšala. Stopnja licenčnine, določena ob sklenitvi desetletnega sporazuma, po petem letu ne more biti več upoštevana kot primerljiva tržna cena in davčni organ upravičeno lahko prilagodi transferno ceno od začetka šestega leta naprej. Taka prilagoditev je primerna zaradi dokaza, navedenega v prejšnjem odstavku, da bi namreč neodvisna podjetja v primerljivih okoliščinah v pogodbi določila prilagoditev cene na podlagi letnih pregledov stanja. (Glej odstavek 6.34 smernic.)

Zgled št. 3

8. Predpostavimo, da družba X z licenčno pogodbo odstopi pravico za proizvodnjo in trženje nekega mikročipa novo ustanovljeni odvisni družbi Y za pet let. Stopnja licenčnine je 2-odstotna. Taka licenčnina temelji na predvidevanju koristi iz izkoriščanja neopredmetenega sredstva, saj naj bi se po pričakovanju prodalo od 50 do 100 milijonov izdelkov v vsakem od prvih petih let.

9. Ugotovljeno je, da se v pogodbah med neodvisnimi podjetji, ki trgujejo s primerljivimi neopredmetenimi sredstvi v primerljivih okoliščinah, taka predvidevanja ne štejejo za dovolj zanesljiva, da bi upravičevala nespremenljivo stopnjo licenčnine, in se zato običajno dogovorijo za določbo o prilagoditvi cene zaradi upoštevanja razlike med dejanskimi in predvidenimi koristmi. V pogodbi, ki jo je družba X sklenila z neodvisnim proizvajalcem za primerljivo neopredmeteno sredstvo v primerljivih okoliščinah, so določene tele prilagoditve stopnje licenčnine:

Prihodki od prodaje Stopnja	
do 100 milijonov	2,00%
naslednjih 50 milijonov	2,25%
naslednjih 50 milijonov	2,50%
nad 200 milijonov	2,75%

10. Prihodki od prodaje družbe Y so znašali v prvem letu samo 50 milijonov, v naslednjih letih pa so bili trikrat večji od predvidenih. V skladu z načeli tega razdelka bi bila za ta naslednja leta davčni organ upravičen določiti stopnjo licenčnine na podlagi določbe o prilagoditvi

cene, predvidene v primerljivi transakciji med nepovezanimi osebami, kot je transakcija med družbo X in neodvisnim proizvajalcem. (Glej odstavke 6.30 in 6.32-6.33 smernic).

Dodatek

Priporočilo Sveta o določanju transfernih cen med povezanimi podjetji [C(95)126/končno]

spremenjeno 11. aprila 1996 [C(96)46/FINAL], 24. julija 1997 [C(97)144/FINAL], 28. oktobra 1999 [C(99)138], 16. julija 2009 [C(2009)88] in 22. julija 2010 [C(2010)99]

SVET

ob upoštevanju točke (b) 5. člena Konvencije o ustanovitvi Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj z dne 14. decembra 1960,

ob upoštevanju Deklaracije o mednarodnih naložbah in mednarodnih podjetjih z dne 21. junija 1976, ki so jo sprejele vlade držav članic OECD, ter smernic, ki so ji bile priložene [C(76)99(končno)],

ob upoštevanju Poročila o smernicah za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave, odslej: Poročilo iz leta 1995 [DAFFE/CFA(95)19, in Popravek 1], ki ga je 27. junija 1995 sprejel Odbor za fiskalne zadeve, kot je bil dopolnjen s poročilom o neopredmetenih sredstvih in storitvah [DAFFE/CFA(96)2], ki ga je 23. januarja 1996 sprejel Odbor za fiskalne zadeve in je upoštevano v VI. in VII. poglavju, poročilom o dogovorih o delitvi stroškov [DAFFE/CFA(97)27], ki ga je 25. junija 1997 sprejel odbor za finančne zadeve in je upoštevano v VIII. poglavju, s poročilom o smernicah za spremljanja izvajanja postopkov po Smernicah OECD za določanje transfernih cen in o udeležbi poslovne skupnosti [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1], ki ga je dne 24. junija 1997 odobril Odbor za fiskalne zadeve in ga vključil k prilogam; in Poročilom o smernicah za izvajanje vnaprejšnjih cenovnih sporazumov po postopku skupnega dogovora [DAFFE/CFA(99)31], ki ga je 30. junija 1999 sprejel Odbor za fiskalne zadeve in je zajet v prilogi; s poročilom o vidikih transfernih cen pri preoblikovanju poslovanja, ki ga je 22. junija 2010

[CTPA/CFA(2010)46 sprejel Odbor za fiskalne zadeve in vključil v IX. Poglavje; kot je bilo popravljeno s poročilom o primerljivosti in metodah transakcijskega dobička, ki ga je 22. junija sprejel Odbor za fiskalne zadeve [CTPA/CFA(2010)55], ki nadomešča I., II., III. poglavje; dopolnjeno s izboljšavami IV. poglavja, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 6. junija 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1]; s posodobljeno različico Uvodne opombe in Predgovora, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 22. junija 2009 [CTPA/CFA(2009)5 1/REV 1], in s izboljšano različico Uvodne opombe, Predgovora, Glosarja, IV. – VIII. Poglavij in prilog, ki ga je sprejel Odbor za fiskalne zadeve 22. junija 2010 [CTPA/CFA(2010)47];

ob upoštevanju temeljne potrebe po sodelovanju med davčnimi upravami, da se odpravijo ovire, ki jih mednarodno dvojno obdavčevanje pomeni za prost pretok blaga, storitev in kapitala med državami članicami,

glede na to, da se transakcije med povezanimi podjetji lahko izvajajo po drugačnih pogojih kot med neodvisnimi podjetji,

glede na to, da bi morale biti klub temu cene transakcij med povezanimi podjetji (običajno imenovane transferne cene) za davčne namene skladne s tistimi, ki bi si jih med seboj zaračunavala neodvisna podjetja (običajno imenovane primerljive tržne cene), kot določeno v 9. členu (prvi odstavek) Vzorčne konvencije OECD o davkih na dohodek in premoženje,

glede na to, da so težave v zvezi z določanjem transfernih cen v mednarodnih transakcijah še posebej pomembne zaradi velikega obsega takih transakcij,

glede na to, da je treba v davčnih upravah na eni strani in povezanih podjetjih na drugi strani doseči enoten način določanja prihodkov in odhodkov družbe, ki je del mednarodne skupine podjetij, in zagotoviti, da se ta v posamezni državi upošteva,

I PRIPOROČA vladam držav članic:

I.1. da njihove davčne uprave pri pregledovanju in, če je potrebno, prilagajanju transfernih cen med povezanimi podjetji za namene ugotavljanja obdavčljivega dohodka pri določanju primerljive tržne cene za transakcije med povezanimi podjetji ravnajo v skladu s smernicami iz leta 1995 z vsemi njihovimi spremembami; smernice upoštevajo kot celoto različnih med seboj povezanih poglavij,

I.2. da davčne uprave spodbujajo davčne zavezance, da ravnajo v skladu z navodili Priporočila iz leta 1995 z vsemi njegovimi spremembami ter da v ta namen v svojih državah objavijo Poročilo iz leta 1995 z vsemi njegovimi spremembami in po potrebi poskrbijo za prevod v svoj uradni jezik,

I.3. da razvijajo nadaljnje dvostransko ali večstransko sodelovanje med svojimi davčnimi upravami v zadevah, ki se nanašajo na določanje transfernih cen;

II. POZIVA vlade držav članic:

II.1. da odbor za finančne zadeve uradno obvestijo o vseh spremembah besedila vseh zakonov ali predpisov, ki so pomembni za določanje transfernih cen, oziroma o uveljavitvi novih zakonov ali predpisov;

III. NAROČA odboru za finančne zadeve:

III.1. da nadaljuje svoje delo v zvezi z vprašanji, ki se nanašajo na določanje transfernih cen, in izdaja dopolnila k smernicam, navedenim v Poročilu iz leta 1995 z vsemi njegovimi spremembami,

III.2. da spremlja izvajanje Poročila iz leta 1995 z vsemi njegovimi spremembami v sodelovanju z davčnimi upravami držav članic in ob udeležbi poslovne skupnosti ter na podlagi tega spremljanja priporoči Svetu, da po potrebi spremeni in posodobi Poročilo iz leta 1995 z vsemi njegovimi spremembami,

III.3. da redno poroča Svetu o dosežkih svojega dela na tem področju skupaj s predlogi za boljše mednarodno sodelovanje,

III.4. da v skladu s politiko Organizacije razvija dialog z državami nečlanicami ter jim pomaga, da se seznanijo s Poročilom iz leta 1995 z vsemi njegovimi spremembami, in jih, če je primerno, spodbuja, naj ravnajo v skladu s Poročilom iz leta 1995 z vsemi njegovimi spremembami.

IV. JE SKLENIL preklicati Priporočilo o določanju transfernih cen med povezanimi podjetji, objavljeno 29. maja 1979 [C(79)83(Final)].

Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave

Smernice OECD za določanje transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave prinašajo smernice za uporabo "neodvisnega tržnega načela", ki je mednarodni konsenz za določanje transfernih cen, to pomeni, za vrednotenje čezmejnih transakcij med povezanimi podjetji za davčne namene. V globalnem gospodarstvu, v katerem igrajo pomembno vlogo mednarodna podjetja, je tematika transfernih cen visoko na dnevnem redu tako davčnih uprav kot davčnih zavezancev. Države morajo zagotoviti, da se obdavčljivi dobički mednarodnih podjetij ne umetno preselijo iz območij, ki sodijo pod njihovo pristojnost, in da davčna osnova, ki jo v svojih državah izkažejo mednarodna podjetja, odraža gospodarske aktivnosti, ki so jih v državi opravila. Za davčne zavezance je bistveno, da se omeji tveganje dvojne obdavčitve, ki je lahko posledica spora med dvema državama glede določitve plačila po neodvisnem tržnem načelu za njihove čezmejne transakcije med povezanimi podjetji.

Svet OECD je leta 1995 odobril izvirno različico *Smernic OECD za določanje transfernih cen*. Omejena posodobljena različica je bila pripravljena leta 2009, predvsem zato, da bi zajela posodobitev Vzorčne davčne konvencije iz leta 2008, novega petega odstavka 25. člena, ki obravnava arbitražo, in spremembe Komentarja k 25. členu o postopkih skupnega dogovora za reševanje čezmejnih davčnih sporov. V izdaji iz leta 2010 je prišlo do pomembnih sprememb v I., II. in III. poglavju, zagotovljene so bile nove smernice za izbiro najprimernejše metode za določanje transfernih cen glede na okoliščine primera, praktično uporabo metod transakcijskega dobička (metoda stopnje čistega dobička in metoda porazdelitve dobička) in za izvajanje primerjalne analize oz. analize primerljivosti. Poleg tega je bil dodano novo IX. poglavje o vidikih transfernih cen pri preoblikovanju poslovanja. V preostalem delu *Smernic OECD za določanje transfernih cen* so bile narejene spremembe, ki jih je narekovala uskladitev gradiva.

Izvirna različica te knjige je bila objavljena pod naslovom: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2010 (ISBN 9789264090330), © 2010, Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (OECD), Pariz.

Ta prevod je objavljen v dogovoru z OECD. Ni uradni OECD prevod.

www.oecdbookshop.org - OECD spletna knjigarna
www.oecd-ilibrary.org - OECD e-knjižnica
www.oecd.org/oecddirect - OECD storitev obveščanja