

SK

SK

SK



EURÓPSKA KOMISIA

Brusel, 25.1.2011
KOM(2011) 16 v konečnom znení

**OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE A EURÓPSKEMU
HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU**

o práci Spoločného fóra EÚ o transferovom oceňovaní v období od apríla 2009 do júna 2010 a o súvisiacich návrhoch: 1. Usmernenia k službám v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou a 2. Potenciálne prístupy k trojstranným prípadom s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ

OZNÁMENIE KOMISIE EURÓPSKEMU PARLAMENTU, RADE A EURÓPSKEMU HOSPODÁRSKEMU A SOCIÁLNEMU VÝBORU

o práci Spoločného fóra EÚ o transferovom oceňovaní v období od apríla 2009 do júna 2010 a o súvisiacich návrhoch: 1. Usmernenia k službám v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou a 2. Potenciálne prístupy k trojstranným prípadom s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ

1. ÚVOD

Bežne sa uznáva, že rozsiahlejšia globalizácia vedie k praktickým problémom tak nadnárodných spoločností, ako aj daňových správ (DS) pri oceňovaní cezhraničných transakcií medzi združenými podnikmi na daňové účely. Prístup, ktorý prijali členské štáty Európskej únie (EÚ) na účely správneho oceňovania týchto transakcií, je založený na zásade trhového odstupe (ZTO)¹. Zásada trhového odstupe je založená na porovnaní podmienok, ktoré uplatňujú združené podniky, a podmienok, ktoré by uplatňovali nezávislé podniky.

Výklad a uplatňovanie zásady trhového odstupe sa však medzi daňovými správami a daňovými správami a podnikmi líši. To môže mať za následok neistotu, zvýšenie nákladov a potenciálne dvojité zdanenie alebo dokonca nezdanenie. To má negatívny vplyv na hladké fungovanie vnútorného trhu.

Na riešenie tohto problému Komisia v októbri 2002 zriadila skupinu expertov s názvom Spoločné fórum EÚ o transferovom oceňovaní (SFTO)² na hľadanie pragmatického riešenia problémov vyplývajúcich z uplatňovania zásady trhového odstupe, najmä v rámci EÚ.

V tomto oznámení sa podáva správa o práci SFTO za obdobie od apríla 2009 do júna 2010 a uvádzajú sa v nej závery o ďalšej práci skupiny expertov.

2. ZHRNUTIE ČINNOSTÍ SPOLOČNÉHO FÓRA EÚ O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ

V období od apríla 2009 do júna 2010 sa členovia SFTO stretli štyrikrát. Uzavreli sa diskusie na dve témy. Jedna súvisí s transakciami v rámci skupiny a druhá sa týka riešenia sporov spojených s dvojitým zdanením, keď sa na transakcii podieľa združený podnik zo štátu, ktorý nie je členom EÚ (trojstranné prípady s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ). O každej z týchto tém sa vypracovala správa. Dokončilo sa aj monitorovanie na účely posúdenia vykonania predchádzajúcich iniciatív SFTO. Diskusie, ktoré sa v tomto období začali, ale zatiaľ neboli ukončené,

¹ Zásada trhového odstupe je uvedená v článku 9 vzorového dohovoru Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o daniach. OECD vypracovala aj Usmernenia k transferovému oceňovaniu určené nadnárodným spoločnostiam a daňovým správam.

² Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Hospodárskemu a sociálnemu výboru: „Smerom k vnútornému trhu bez prekážok – stratégia poskytovania konsolidovaného základu dane z príjmov právnických osôb spoločnostiam pre ich činnosť v celej EÚ“, KOM(2001) 582 v konečnom znení, 23.10.2001, s. 21.

sa týkajú záležitostí súvisiacich s malými a strednými podnikmi a konkrétneho mechanizmu v rámci skupiny známeho ako mechanizmus príspevkov na náklady. SFTO začal uvažovať o svojom ďalšom pracovnom programe.

2.1. Závery SFTO o službách v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou

Charakteristickou črtou rozšírenej globalizácie nadnárodných spoločností je rast celého radu služieb v rámci skupiny. Spolu s nárastom tohto typu služieb sa zvýšila aj potreba zdrojov na zabezpečenie dodržiavania zásady trhového odstupu. Začínalo byť zrejmé, že v súvislosti s týmito službami dochádza čoraz častejšie k dvojitému zdaneniu.

Vzhľadom na ZTO bolo za problematické označené predovšetkým hodnotenie osobitnej kategórie služieb v rámci skupiny, následne klasifikovanej ako „služby v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou“. Podstatou problému je prípadná možnosť, že na zdokumentovanie a audit týchto služieb nízkej hodnoty sa budú vynakladať nadmerné zdroje, a medzery v existujúcich usmerneniach zaoberajúcich sa týmto typom služieb. Cieľom preto bola snaha o vyššiu efektívnosť. V správe SFTO v dodatku I sa používa dvojaký prístup. Po prvé, stanovenie šírky a hĺbky každého hodnotenia, ktoré by mohlo byť potrebné pre určitú kategóriu služieb v rámci skupiny. Po druhé, v správe sa uvádza konkrétnejšie usmernenie, ako možno vykonávať hodnotenie. Výsledkom kombinovaného prístupu je súbor usmernení k službám v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou.

Vzhľadom na širokú škálu služieb v rámci skupiny sa v správe uvádzajú niektoré parametre pre tento typ služieb, ktorým by mohol prospieť prístup navrhnutý v správe.

V správe sú načrtnuté určité základné zásady. Napríklad: všetky príslušné náklady sú odpočítateľné podľa ustanovení vnútroštátneho práva; mali by sa sprístupňovať kvalitné dôležité informácie a k preskúvaniu služieb v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou by sa mal zaujať flexibilný prístup.

V správe sa ďalej podrobnejšie skúma, ako by sa tieto zásady mali uplatňovať, a poskytuje sa usmernenie k záležitostiam, ktoré zvyčajne spôsobujú problémy. Ide napríklad o analýzu združovania nákladov; definíciu nákladov akcionárov a hodnotenie sadzby stanovenej na základe zásady trhového odstupu a dokumentácie.

Hodnotenie vykonané v súlade s týmito usmerneniami by mohlo byť užitočné aj v iných súvisiacich oblastiach. Napríklad pri riešení sporov týkajúcich sa dvojitého zdanenia alebo pri posudzovaní pokút súvisiacich s dokumentáciou k transferovému oceňovaniu.

V správe sa dospelo k záveru, že navrhnuté usmernenia lepšie uľahčia hodnotenie určitých služieb v rámci skupiny. Poznomenáva sa, že niektoré navrhnuté prvky sa môžu rovnako uplatniť aj na hodnotenie ostatných kategórií služieb. Napokon, potreba monitorovať účinky uplatňovania tých usmernení v prípade ich prijatia členskými štátmi bola označená za dôležitú budúcu činnosť SFTO.

2.2. Závěry SFTO o trojstranných případech s účastí podniku z nečlenského státu EÚ

Trojstranné případy sa týkajú transferového oceňovania medzi dvoma združenými podnikmi v členských štátoch, ktoré je obzvlášť ťažké riešiť, pretože ho značne ovplyvnil ďalší združený podnik v treťom štáte, čoho výsledkom je ocenenie, ktoré nie je v súlade so ZTO.

Rozlišujeme dva konkrétne typy trojstranných prípadov. Tie, ktoré sa týkajú len združených podnikov nachádzajúce sa v členských štátoch, a tie, ktoré zahŕňajú združený podnik nachádzajúci sa mimo EÚ. SFTO už dokončil správu o prvom type, ktorá je súčasťou revidovaného kódexu správania pre účinné vykonávanie Dohovoru o rozhodcovskom konaní³. Správa SFTO v dodatku II sa zameriava na druhý typ trojstranných prípadov známy ako trojstranné prípady s účastí podniku z nečlenského štátu EÚ.

V prvom prípade sa v správe uvádza užitočná definícia typov trojstranných prípadov. Správa potom pokračuje skúmaním a návrhom niektorých potenciálnych prístupov, ktoré by mohli byť užitočné pri riešení sporov súvisiacich s dvojším zdanením.

Medzi potenciálne prístupy patria zlepšenia a rozšírenie siete daňových dohôd; odstránenie výsledkov predbežnej cenovej dohody a flexibilné uplatňovanie určitých postupov súvisiacich s postupom vedúcim k vzájomnej dohode.

Dokončenie správy je významné z dvoch dôvodov. Po prvé, poskytuje pragmatické návrhy ako riešiť súčasný stav problému. Po druhé, vytvára zdravý základ, z ktorého môžu vychádzať ďalšie diskusie na túto tému so zreteľom na ďalšie skúsenosti.

2.3. Monitorovanie

Nepretržitou úlohou SFTO je monitorovať a riadiť efektívnu implementáciu jeho správ.

Preskúmanie štatistickej správy prípadov otvorených v rámci procesu podľa Dohovoru o rozhodcovskom konaní odhalilo, že existuje ešte stále veľký počet nevyriešených prípadov. Lepšej identifikácii dôvodov meškania by prospelo, ak by bola správa podrobnejšia, a preto sa reviduje formát správy.

Osobitne sa preskúmalo meranie vplyvu vykonávania kódexu správania v oblasti dokumentácie o transferovom oceňovaní pre združené podniky v Európskej únii (DTO EÚ). SFTO uviedlo, že prijatie kódexu sa považuje za štandard alebo referenčný bod. Platí to aj v prípade, ak sa nadnárodné spoločnosti oficiálne nerozhodnú podriadiť kódexu, pretože je pre nich dobrovoľný,

Medzi navrhované zlepšenia kódexu patrilo používanie spoločného jazyka pri príprave správ a rozsiahlejšie akceptovanie celoeurópsky porovnateľných údajov pri hodnotení oceňovania.

³ Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o činnosti Spoločného fóra EÚ o transferovom oceňovaní v období od marca 2007 do marca 2009 a o súvisiacom návrhu na revidovaný kódex správania pre účinné vykonávanie Dohovoru o rozhodcovskom konaní (90/436/EHS z 23. júla 1990), KOM(2009) 472 v konečnom znení, s. 7 a 10.

Hlavným záverom však bolo, že pred revíziou kódexu je potrebné, aby sa uplatňoval dlhší čas. Od prijatia kódexu v roku 2006 po prejavenie sa jeho vplyvu na audity uplynul nejaký čas. SFTO rozhodlo, že túto záležitosť posúdi opäť po dvoch alebo troch rokoch, keď sa uskutoční druhé monitorovanie.

2.4. Aktualizácia súčasného a budúceho pracovného programu

Pracovný program, ktorý tvorí základ súčasného mandátu SFTO, bol schválený v septembri 2007. Bolo v ňom navrhnuté preskúmanie piatich tém. Prvou témou je monitorovanie, ktoré práve prebieha. Dve dokončené správy, jedna o zlepšeníach Dohovoru o rozhodcovskom konaní a druhá o službách v rámci skupiny, sa zaoberali druhým a tretím bodom programu. Nedávno sa začali práce na štvrtom a piatom bode, ktoré sa týkajú malých a stredných podnikov a mechanizmov príspevkov na náklady, a mali by sa dokončiť v roku 2011.

Okrem schválených bodov programu sa zaznamenali dva rezervné body: alternatívne riešenie sporov a hodnotenie rizík. V oznámení Komisie o účinnom vykonávaní Dohovoru o rozhodcovskom konaní⁴ sa poznamenáva, že sú potrebné ďalšie diskusie o dvoch záležitostiach, o zriadení stáleho a nezávislého sekretariátu pre fungovanie Dohovoru o rozhodcovskom konaní a interakcii medzi Dohovorom o rozhodcovskom konaní a článkom 25 ods. 5 vzorového dohovoru OECD o daniach (VDD). Tieto bude potrebné posúdiť v budúcnosti.

SFTO už identifikoval tri ďalšie problémy, ktoré by prichádzali do úvahy ako body budúceho pracovného programu. Je to vplyv nedávnych revízií článku 7 VDD OECD, kompenzačné úpravy a sekundárne úpravy.

Komisia napokon v máji a júni 2010 uskutočnila verejné konzultácie na tému „Dohovory o dvojitém zdanení a vnútorný trh: konkrétne príklady prípadov dvojitého zdanenia“. Prvé preskúmanie odpovedí naznačilo, že problémy transferového oceňovania zostávajú hlavným prvkom obáv súvisiacich s dvojítym zdanením. Odpovede sa budú ďalej analyzovať a SFTO bude možno zohrávať úlohu pri riešení vzniknutých obáv.

3. ZÁVERY KOMISIE

Komisia naďalej považuje skupinu expertov SFTO za cenný zdroj pri riešení problémov transferového oceňovania a poskytovateľa pragmatických riešení rozličných problémov transferového oceňovania.

Komisia berie na vedomie predovšetkým to, že správa o službách v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou sa priamo zaoberá hlavnou úlohou, ktorú identifikovala Komisia pri stanovovaní SFTO, konkrétne dosiahnuť jednotnejšie uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania v rámci Európskej únie.

⁴ Oznámenie Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o činnosti Spoločného fóra EÚ o transferovom oceňovaní v období od marca 2007 do marca 2009 a o súvisiacom návrhu na revidovaný kódex správania pre účinné vykonávanie Dohovoru o rozhodcovskom konaní (90/436/EHS z 23. júla 1990), KOM(2009) 472 v konečnom znení, s. 9.

Komisia v priložených usmerneniach v plnom rozsahu podporuje závery a odporúčania SFTO k službám v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou. Komisia sa najmä domnieva, že usmernenia sú dobrou prípravou na účelnejšie hodnotenie tohto typu definovaných služieb.

Komisia vyzýva Radu, aby schválila navrhované usmernenia k službám v rámci skupiny s nízkou pridanou hodnotou a vyzýva členské štáty, aby urýchlili implementáciu nových usmernení do svojich vnútroštátnych právnych predpisov alebo administratívnych pravidiel.

Komisia tiež v plnom rozsahu podporuje závery a odporúčania SFTO k trojstranným prípadom s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ. V tejto súvislosti Komisia víta, že SFTO sa zaoberalo a sledovalo vývoj týchto súčasných problémov. Komisia je toho názoru, že používanie navrhovaných prístupov a procedurálnych úvah navrhnutých v správe vždy, keď je to možné, pomôže pri riešení trojstranných prípadov s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ.

Komisia vyzýva Radu, aby schválila navrhovanú správu o trojstranných prípadoch s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ a vyzýva členské štáty, aby urýchlili zaviedli postupy, ktoré sú v súlade s prístupmi a procedurálnymi úvahami uvedenými v správe do svojich vnútroštátnych právnych predpisov alebo administratívnych pravidiel.

Členské štáty sa vyzývajú, aby každý rok podávali Komisii správy o všetkých opatreniach, ktoré prijali na základe týchto usmernení a zabezpečili ich fungovanie v praxi. Na základe týchto správ bude Komisia tieto usmernenia pravidelne revidovať.

Komisia v tejto súvislosti berie na vedomie závery monitorovania a očakáva výsledky bodov súčasného pracovného programu SFTO o malých a stredných podnikoch a o mechanizmoch príspevkov na náklady.

Komisia je tiež presvedčená, že po uplynutí súčasného mandátu SFTO v marci 2011 by sa jeho mandát mal predĺžiť.

Dodatok I

USMERNENIA K SLUŽBÁM V RÁMCI SKUPINY S NÍZKOU PRIDANOU HODNOTOU

I. ÚVOD

1. V kapitole VII usmernení Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) k transferovému oceňovaniu pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy (DS) (usmernenia OECD) sa skúmajú „problémy, ktoré vznikajú na účely transferového oceňovania pri rozhodovaní či služby poskytol jeden člen nadnárodnej spoločnosti iným členom skupiny a v prípade, ak áno, pri určovaní trhových cien za tieto služby v rámci skupiny“. Vo všeobecnosti povedané, táto kapitola ďalej pokračuje posudzovaním, či bola služba poskytnutá a aký poplatok v rámci skupiny by sa mal na daňové účely za takú službu účtovať v súlade so zásadou trhového odstupu.
2. V usmerneniach OECD sa uznáva široká škála služieb, ktoré sa môžu poskytovať a rovnako široká škála výhod poskytnutých alebo očakávaných od poskytnutia takýchto služieb. Členovia Spoločného fóra o transferovom oceňovaní (SFTO) považovali za užitočné doplniť zoznam služieb uvedený v usmerneniach OECD. V prílohe 1 je zoznam služieb bežne poskytovaných v rámci skupiny, ktoré môžu alebo nesmú patriť do rozsahu pôsobnosti tohto dokumentu.
3. Členovia SFTO identifikovali určité problémy dôležité pre každého preverovateľa (pojem preverovateľ sa vzťahuje na funkciu preverovateľa vykonávanú buď daňovníkom alebo daňovou správou) pri uplatňovaní usmernení, keďže sa týkajú služieb v rámci skupiny. Medzi tieto problémy patrí rozširujúca sa globalizácia a s tým súvisiace centrálné poskytovanie služieb, rastúci dopyt po zdrojoch; možnosť, že náklady „uviaznu“, pretože žiadna daňová správa ich nebude akceptovať, a informovanosť o tom, že niektorý typ poskytovania služieb predstavuje nižšie riziko ako ostatné typy, hoci sa nezdá, že by to malo vplyv na praktické uplatňovanie usmernení OECD preverovateľmi.
4. Tento dokument sa zameriava na to, ako najlepšie riešiť tieto problémy. Snahou tohto dokumentu nie je ani obmedziť právo daňovej správy vykonať audit, ani nadnárodnej spoločnosti urobiť vyhlásenia na základe skutočností a okolností konkrétneho prípadu na podporu zahrnutia alebo vylúčenia konkrétnej služby. Napriek tomu sa očakáva, že bude potrebných menej celkových auditov služieb v rámci skupiny, ktoré patria do rozsahu pôsobnosti tohto dokumentu.

II. PREHEAD

5. Tento dokument vychádza z predpokladu, že nadnárodné spoločnosti a daňové správy konajú v dobrej viere a z jednoznačného potvrdenia zásad OECD, ktoré sa majú uplatniť pri posudzovaní služieb v rámci skupiny. Dôraz sa v tomto dokumente preto kladie na to, ako môže preverovateľ čo najúčelnejšie a najefektívnejšie dospieť k záveru, že sa pri poskytovaní služieb v rámci skupiny uplatnila zásada trhového odstupu.

6. Je dôležité, aby sa návrhy uvedené v tomto dokumente uplatňovali kumulatívne, pretože otázky, ktoré môžu byť relevantné na začiatku procesu, môžu byť následne uspokojivo zodpovedané po poskytnutí určitých informácií neskôr v rámci procesu. Napríklad, môžu existovať oprávnené obavy o poskytnutí služby, ktoré sa potom rozplynú na základe poskytnutých podrobných informácií. (Pozri oddiel VI.)
7. Hlavné prvky alebo zásady prístupu vypracovaného v tomto dokumente sú:
 - i) Všetky náklady možno rozdeliť, ale vnútroštátne právo nemusí nevyhnutne umožniť úplne odpočítanie týchto nákladov.
 - ii) Existencia určitých dôležitých základných predpokladov pri stanovovaní dohodnutého počiatočného bodu na akékoľvek preskúmanie.
 - iii) Poskytnutie stručných a konkrétnych informácií, ktoré by zabezpečili pochopenie typu poskytovaných služieb a štruktúr, na základe ktorých sa tieto služby poskytujú.
 - iv) Flexibilita pri rozhodovaní o šírke a hĺbke preskúmania potrebného pri hodnotení poskytovania služieb na základe zásady trhového odstupu.

III. PÔSOBNOSŤ DOKUMENTU

8. Vyčerpávajúca definícia služieb, na ktoré sa tento dokument vzťahuje, nie je ani možná a ani žiaduca. Je to z dôvodu rozsahu služieb poskytovaných v rámci skupiny a rozdielneho komerčného vplyvu, ktoré tieto služby môžu mať v kontexte konkrétnej komerčnej činnosti. Okrem toho, každý pokus dať definitívne vyhlásenie by obmedzil flexibilitu pri uplatňovaní návrhov uvedených v tomto dokumente.
9. Je však možné uviesť určité parametre cielene pre tento typ služieb v rámci skupiny odkazom na všeobecnú povahu služieb, ktoré sa majú zahrnúť alebo vylúčiť, a typ štruktúry, prostredníctvom ktorej sa tieto služby pridelujú a účtujú.
10. Zatiaľ čo určité prvky tohto dokumentu by sa mohli užitočne uplatniť na celé spektrum služieb v rámci skupiny, sú zamerané konkrétne na poskytovanie len niektorého typu služieb.
11. Služby, na ktoré sa tento dokument zameriava, sú typom služieb, ktoré komentátori opísali rôzne ako „lepidlo, ktoré drží štruktúru spoločnosti pohromade na podporu jej hlavných funkcií“ alebo „služby administratívnej povahy, pomocné pre podniky“ a ešte ako „bežne dostupné alebo ktoré možno ľahko nadobudnúť“. Hlavná povaha služieb je taká, že aj keď sú potrebné, ide o rutinné služby, pri ktorých nevzniká vysoká pridaná hodnota ani pre poskytovateľa, ani pre príjemcu. Pôsobnosť tohto dokumentu rozlišuje medzi službami, ktoré i keď majú nízku pridanú hodnotu, aj napriek tomu by mohli byť zdrojom vysokého obratu a môžu byť zahrnuté do tohto prístupu a služby, ktoré majú vysokú pridanú hodnotu, dokonca aj v prípade ak nevyhnutne nevytvárajú vysoký obrat a nebudú zahrnuté do rozsahu pôsobnosti tohto dokumentu.
12. Tento dokument sa nezameriava na priamo spoplatňované služby, skutočnosti a okolnosti, ktoré budú vo všeobecnosti samozrejmé. Tento dokument sa ani

nezaobrá službami, ktoré majú skutočne vysokú pridanú hodnotu. Vysoká pridaná hodnota súvisí so službou, poskytovateľom i príjmom. Bolo by to však výnimočné, ak by prístup podľa tohto dokumentu uspokojil potreby preverovateľa pri posudzovaní služieb, ktoré majú povahu inovatívneho výskumu a vývoja, duševného vlastníctva, finančných transakcií alebo iných služieb, ktoré sú významné z komerčného hľadiska. Podobne, činnosť, ktorej podstata spočíva v potenciáli dosiahnuť vysoký zisk spojený s vysokým rizikom, nebude v rámci predpokladaných parametrov. Konkrétne, tento dokument sa nezaobrá mechanizmami príspevkov na náklady.

13. Je takisto dôležité upozorniť na rozdiel medzi mechanizmami priameho účtovania a mechanizmami doručovania a zložitejšími mechanizmami. Nepredpokladá sa, že by jedna centrálna poskytovaná služba s nízkou pridanou hodnotou účtovaná niekoľkým združeným podnikom prostredníctvom ľahko identifikovateľného kľúča, bola dôvodom na obavy. V tomto dokumente sú preto sústredené opakované služby s nízkou pridanou hodnotou, ktoré sa budú často poskytovať na základe jednej zmluvy a vo všeobecnosti si vyžadujú združovanie nákladov a kľúče na rozdeľovanie nákladov.

IV. AUDITY A CENTRÁLNE POSKYTOVANÉ SLUŽBY V RÁMCI SKUPINY

14. Je úplne pochopiteľné, že preverovateľ bude chcieť mať istotu, že každé poskytovanie služieb je v súlade so zásadami OECD; všetky primerané náklady sú zahrnuté, nevhodné náklady sú vylúčené a uplatnila sa zásada trhového odstupu. Úroveň požadovanej dôvery a to, ako ju možno dosiahnuť rozličnými spôsobmi závisí od konkrétnych okolností prípadu a celkového prístupu daňovej správy k auditom transferového oceňovania.
15. Pri riešení týchto otázok sa v tomto dokumente navrhujú alternatívne prístupy, pomocou ktorých sa dosiahne vhodná úroveň uistenia, že sa uplatnila zásada trhového odstupu. Taktiež sa snaží o dosiahnutie rovnováhy medzi dostupnými zdrojmi, záťažou spojenou s dodržiavaním predpisov a prípadnou úrovňou úpravy.
16. Je jasné, že úplný audit konkrétneho prípadu uspokojí potreby každého preverovateľa, ale prístup vypracovaný v tomto dokumente sa snaží o dosiahnutie rovnakého výsledku vhodnejším spôsobom vo veľkej väčšine prípadov patriacich do pôsobnosti tohto dokumentu, ktoré sa bežne vyskytujú.
17. Na opačnom konci spektra k prístupu v podobe úplného auditu sa niektoré daňové správy vydali cestou budovania vzťahov s nadnárodnými spoločnosťami. Želaným výsledkom je lepšie pochopenie vzájomných stanovísk a budovanie dôvery. Mechanizmom na dosiahnutie toho je otvorený nepretržitý dialóg medzi daňovými správami a nadnárodnými podnikmi nezaložený na audite. Napríklad v kontexte centrálnych poskytovaných služieb v rámci skupiny daňová správa požiadala (mimo scenára s auditom) o vysvetlenie ako nadnárodná spoločnosť prevádzkuje svoj systém. Nadnárodná spoločnosť nadviaže otvorený dialóg s daňovou správou na zabezpečenie úplného pochopenia daného rámca v prípade potreby súčasne podporený potrebnými informáciami. Odporúča sa aj, aby sa tieto informácie aktualizovali na pravidelných stretnutiach. Výsledkom môže byť, že daňová správa posúdi konkrétne aspekty podnikania nadnárodných spoločností, že sú v súlade s predpismi a preto sú nízko rizikové. Ale ak neskôr usúdi, že by bol vhodný audit,

potom sa bude môcť lepšie zamerať na oblasti záujmu. Okrem toho, niektoré základné otázky (napr. či služba bola poskytnutá) sa nemôžu testovať inak, ako snád' uistením sa na základe úrovne dôvery a istoty vybudovanej medzi daňovou správou a nadnárodnou spoločnosťou.

18. Uznávajúc však, že vyššie navrhnutý prístup nie je zatiaľ v Európe všeobecne rozšírený a že prístup s úplným auditom nezlepší súčasnú situáciu, odporúča sa ďalej uvedený orientačný rámec, ak ide o preskúmanie poskytovania centrálné poskytovaných služieb v rámci skupiny.

V. ZÁKLADNÉ PREDPOKLADY

19. Základnými predpokladmi sú:

- (a) Príslušnými službami sú nízko rizikové obchodné transakcie s nízkou pridanou hodnotou.
- (b) Poskytnutá služba spĺňa zásadu trhového odstupu OECD, konkrétne príslušné služby sú poskytnuté a príjemca získa ekonomickú a komerčnú hodnotu.
- (c) Nadnárodná spoločnosť bude mať zavedený svoj vlastný systém riadenia a postupy kontroly a každá poskytnutá služba bude podliehať tomuto procesu riadenia.
- (d) Na požiadanie budú poskytnuté kvalitné informácie.

20. Uznáva sa, že niektoré alebo všetky vyššie uvedené základné predpoklady sa môžu počas tohto procesu testovať.

VI. OPIS

21. Vo svetle skutočností a okolností prípadu, úrovne svojich skúsenosti a poznatkov konkrétnej príslušnej nadnárodnej spoločnosti môže preverovateľ zaujať rôzne prístupy pri požadovaní toho, čo považuje za dostatočné podporné informácie potvrdzujúce, že poskytnutá služba spĺňa zásadu trhového odstupu. Pri prijímaní informovaného rozhodnutia je rozhodujúci prístup k dostatočným kvalitným informáciám. V tomto dokumente sa navrhuje, aby poskytnutie opisu by do veľkej miery splnilo túto požiadavku na informácie.

22. Vzhľadom na rutinnú povahu a nízku pridanú hodnotu služieb by mal opis preverovateľa dostatočne uistiť, že z hľadiska poskytovateľa bola služba poskytnutá a že pre príjemcu má služba ekonomickú alebo komerčnú hodnotu a príjemca – ak by bol nezávislý – by za činnosť zaplatil alebo inak vykonal službu sám. Preto otázka, či bola služba poskytnutá, by nemala byť spornou záležitosťou.

23. Presný obsah a rozsah opisu sa môže líšiť, ale vyčerpávajúci opis sa predpokladá ako relatívne jednoduchý dokument. Je obzvlášť dôležité udržať rovnováhu medzi úrovňou požadovaných informácií, nízko rizikovou povahou daných služieb a potenciálnou záťažou spojenou s dodržiavaním predpisov. Podľa potreby sa opis bude týkať všetkých alebo len niektorých z uvedených tém, ktorých zoznam nie je úplný:

- (a) V rámci kontroly zmysluplnosti sa môže vyžadovať, aby sa poskytovanie služieb uviedlo pomocou určitých indikatívnych indexov (napr. náklady vynaložené za služby v rámci skupiny k celkovým prevádzkovým nákladom alebo úroveň podielu obratu z poskytnutých služieb na celkovom obrate). Každý takýto podiel bude potrebné interpretovať v kontexte povahy obchodu združeného podniku.
- (b) Vysvetlenie poskytovania služieb v rámci celkového kontextu podnikania nadnárodnej spoločnosti s cieľom pochopiť dôvody tak poskytovateľa, ako aj príjemcu. Napríklad z dôvodov úspor z rozsahu môže byť pre dcérsku spoločnosť efektívnejšie, aby využívala centrálné poskytované mzdové služby alebo personálne služby. Z ekonomického hľadiska zase dáva zmysel mať prístup k službám IT „na požiadanie“.
- (c) Zosúladenie spoločnej politiky transferového oceňovania nadnárodných spoločností a služieb, ktoré sa skutočne poskytujú centrálné.
- (d) Súpis typov poskytovaných služieb a komu sa poskytujú.
- (e) Údaje o výhodách alebo očakávaných výhodách pre príjemcov. Výhody vyplývajúce z určitých služieb budú očividné (napr. mzdy). Ostatné služby, kde výhody nie sú okamžite zjavné, by mohli potrebovať ďalšie vysvetlenie. Napríklad, ak ide o služby celosvetovej propagačnej činnosti, aký prospech môže mať z týchto služieb individuálna dcérska spoločnosť?
- (f) Vysvetlenie štruktúry, prostredníctvom ktorej sa služby poskytujú. Môže existovať jeden centrálny subjekt poskytujúci služby alebo rozličné dcérske spoločnosti poskytujúce konkrétne služby v rámci skupiny. Môže sa použiť akákoľvek kombinácia týchto dvoch systémov a bude potrebné pochopiť ich vzájomné pôsobenie.
- (g) Opis noriem skupiny, ktoré sa týkajú jej audítorského prístupu a ktoré sa uplatňujú na služby. Napríklad určenie priamych a nepriamych nákladov na zahrnutie do celkových združených nákladov na služby; existujúce záruky na zabezpečenie konzistentného uplatňovania kľúča na rozdeľovanie nákladov za konkrétne služby; zabezpečenie, aby nedochádzalo k duplicitě služieb.
- (h) Opis ako sa vypočítajú celkové združené náklady na jednotlivé služby.
- (i) Opis kľúča (kľúčov) na rozdelenie nákladov.
- (j) Trhové odôvodnenie sadzby zvýšenia ceny, resp. prečo sa neuplatnilo žiadne zvýšenie.
- (k) Záznam ako sa služby zaúčtovávajú pozostávajúci zo systému fakturácie, dátumov zúčtovania, spôsobu úhrady a všetkých prípadných úprav v závislosti od rozdielov medzi rozpočtom a skutočnými nákladmi.
- (l) Opis, ako sa akékoľvek prípadné fúzie alebo akvizície začlenia do systému poskytovania služieb.

- (m) Chápanie toho, ako sa nové služby integrujú do systému a ako sa služba ukončuje.
 - (n) Ako sa obstarávajú služby na požiadanie.
 - (o) Ako sa systém poskytovania služieb udržiava a aktualizuje.
 - (p) Dokumentácia, ktorá sa môže poskytnúť.
24. Uvedené informácie sa môžu sprístupniť a poskytnúť rôznymi spôsobmi. Je jasné, že sa môže poskytnúť cielený písomný opis. Niektoré informácie sa v prípade potreby môžu poskytnúť ústne. Môže takisto stať, že preskúmanie písomných zmlúv poskytne obraz o širšom kontexte a bude predstavovať najväčšiu časť informácií v každom prípadnom opise. Platí každý z prístupov alebo akákoľvek ich kombinácia. Dôležité je, aby výsledok viedol k pochopeniu ako každý prípadný systém poskytovania služieb funguje.
25. Nasledujúcim štádiom po získaní opisu je zváženie toho, aké ďalšie prípadné podrobné vysvetlenie je potrebné a ako by sa malo poskytnúť.

VII. ŠPECIFICKÉ OBLASTI

26. V opise sa vymedzuje kontext a zabezpečuje sa aj určitá úroveň podrobnosti. Niektoré oblasti sú pri prijímaní odôvodneného rozhodnutia dôležitejšie, než ostatné a ponúka sa ďalšie usmernenie.

VII.1. Bola služba poskytnutá?

27. Je rozhodujúce, aby sa preverovateľ presvedčil, že z hľadiska poskytovateľa bola služba poskytnutá a že z hľadiska príjemcu má služba ekonomickú alebo komerčnú hodnotu na zlepšenie jeho obchodného postavenia a že príjemca by za túto činnosť zaplatil alebo by službu v opačnom prípade vykonal sám.
28. Nie je vždy možné poskytnúť nevyvrátiteľný dôkaz, ktorý spojí konkrétny združený podnik s prospechom vyplývajúcim z konkrétnej služby. Mal by sa poskytnúť primeraný výklad dostupných dôkazov doplnených prípadnými vyhláseniami nadnárodnej spoločnosti. Treba mať na pamäti zásadu, že všetky náklady sú rozdeliteľné, a preto, ak náklady na služby nemožno pripísať jednému konkrétnemu združenému podniku, musia sa prideliť inému združenému podniku podľa príslušného domáceho práva, ktoré nemusí umožňovať úplné odpočítanie týchto nákladov.
29. Ako už bolo uvedené, stupeň uistenia sa, ktorý požaduje preverovateľ na uznanie toho, že služba spĺňa zásadu trhového odstupu, sa bude líšiť od prípadu k prípadu. Vzhľadom na rutinnú povahu, samozrejmosť poskytnutia a nízku pridanú hodnotu služieb spojené s doplňujúcim opisným vysvetlením overenia poskytnutia tohto typu služby, ktorým sa zaoberá toto usmernenie v tomto dokumente, by nemalo byť spornou záležitosťou.

VII.2. Celkové združené náklady na jednotlivé služby

30. Jednou z oblastí, ktorá bežne vedie k vzniku obáv, je kvantitatívny a kvalitatívny obsah celkových združených nákladov na službu.
31. Každý preverovateľ bude chcieť úroveň uistenia, že všetky príslušné náklady sú zahrnuté do celkových združených nákladov a nevhodné náklady sú vylúčené, ktorá sa bude líšiť v závislosti od konkrétnych okolností prípadu. Pred riešením otázky zvýšenia a prerozdelenia je potrebné zabezpečiť, aby sa vylúčili náklady akcionárov a náklady týkajúce sa priamo účtovaných služieb (t. j. celkové náklady mínus náklady akcionárov mínus priamo účtované náklady sú náklady, ktoré sa majú rozdeliť). Je tiež dôležité pochopiť povahu nákladov, ktoré zostanú v celkových združených nákladoch na službu. Náklady môžu tvoriť priame a nepriame náklady ako aj všetky prípadné prevádzkové náklady podniku ako celku (napr. náklady na dohľad, všeobecné a administratívne náklady), pokiaľ už neboli zaúčtované v kategóriách nákladov.
32. V tomto oddiele usmernení sa načrtávajú navrhované prístupy s rozličnými úrovňami podrobnosti na overenie celkových združených nákladov na službu. V tomto oddiele sa ďalej pokračuje podrobnejšími úvahami o určitých konkrétnych aspektoch spojených s overovaním celkových združených nákladov na službu.
33. Prístupy sú zamerané na dosiahnutie rovnováhy medzi vhodnými úrovňami uistenia sa a potrebnými úrovňami podrobnosti. Každý z opísaných prístupov sa môže použiť osobitne alebo v kombinácii a môžu sa samozrejme prijať ďalšie prístupy, ktoré majú rovnakú platnosť pri dosahovaní dohody o určovaní zloženia celkových združených nákladov na službu.
34. Preverovateľ sa môže rozhodnúť uskutočniť hodnotenie celkových združených nákladov na službu na vysokej úrovni posúdením integrity systémov účtovníctva a auditu. Takýto prístup si vyžaduje dobré pochopenie systémov, ktoré využíva nadnárodná spoločnosť na overenie integrity svojich celkových združených nákladov na službu. Budú potrebné vysvetlenia kritérií auditu, úrovne uplatňovania týchto kritérií a odôvodnenie úrovni zvýšenia a použitých kľúčov na prerozdelenie nákladov. Tento prístup jasne súvisí s už predpokladaným nepretržitým dialógom nadnárodnej spoločnosti.
35. Iný preverovateľ sa môže pri dosahovaní požadovanej úrovne uistenia rozhodnúť pre niektoré dodatočné selektívne/náhodné preskúmanie nákladov. Tento prístup je rozšírením prvého prístupu o to, že sa stále vyžaduje celkové pochopenie postupov pri vytváraní celkových združených nákladov na službu, ale považuje sa za vhodné ďalšie obmedzené preskúmanie.
36. Preverovateľ môže takisto považovať za vhodné mať o niečo podrobnejšie informácie, než aké sa navrhujú v rámci predchádzajúcich dvoch prístupov. V takom prípade sa bude vyžadovať podrobnejší opis ako celkové združené náklady na službu fungujú. V kontexte tohto dokumentu by sa úplný audit celkových združených nákladov na službu vykonával iba vo výnimočných prípadoch. Napriek tomu, rovnako ako v prípade celkového pochopenia sa môžu podrobnejšie informácie požadovať aj v niektorých príslušných oblastiach.

37. V závislosti od toho, ktorý z uvedených prístupov sa môže najlepšie zosúladiť so skutočnosťami a okolnosťami prípadu, alebo sa môžu požadovať všetky alebo niektoré z uvedených informácií o celkových združených nákladoch na službu, pokiaľ už neboli poskytnuté v niektorom opise:
- (a) audítorské štandardy spoločnosti/skupiny, ktoré sa uplatňujú na celkové združené náklady na službu, napr. úrovne významnosti; dôkazné bremeno.
 - (b) Vysvetlenie spôsobov výpočtu nákladov použitých pri priradovaní priamych a nepriamych nákladov do celkových združených nákladov. Ak existujú centrá poskytujúce viaceré služby, bude treba poskytnúť opis, ako sa riešia náklady.
 - (c) Na akom základe boli náklady, určené ako náklady akcionárov, výslovne vylúčené z celkových združených nákladov. Môže sa stať, že sa v záujme úplnosti predloží osobitná analýza týchto nákladov.
 - (d) Opis a analýza položiek celkových združených nákladov na službu (napr. IT, účtovníctvo, ľudské zdroje).
 - (e) Pôvod akéhokoľvek uplatneného zvýšenia a identifikácia nákladov rozdelených bez zvýšenia.
 - (f) Opis a analýza pridelených nákladov. Podrobné informácie budú potrebné najmä vtedy, keď sa náklady na celosvetové služby rozdeľujú medzi jednotlivé združené podniky.
 - (g) Zosúladenie celkových združených nákladov s celkovými rozdelenými nákladmi na zabezpečenie, aby rozdelené náklady neboli väčšie ako celkové náklady.

VII.3. Fakturovanie

38. Poukazuje sa tiež na to, čo sa môže opísať ako oprávnené očakávania pri akejkolvek kritickej analýze akýchkoľvek celkových združených nákladov.
39. Faktúry často nebudú k dispozícii, keď sú pridelené náklady interne rozdelené na priame alebo nepriame náklady. Za týchto okolností bude potrebné vysvetlenie uplatnenej logiky a postupu na dosiahnutie pridelených nákladov. Pri neexistencii absolútneho čísla je potrebný odhad na posúdenie toho, či konkrétne náklady sú vhodné na zahrnutie do celkových združených nákladov na službu a či množstvo je objektívnym odrazom vzniknutých nákladov.
40. Ak faktúry existujú, často sú odrazom zmesi externých nákladov tretích strán, ako aj interných nákladov v súhrnnej zúčtovacej faktúre. Konečné náklady sú správne vyjadrené v jednej zúčtovacej faktúre, hoci táto faktúra je výsledkom predtým fakturovaných nákladov, ktoré vznikli niekoľkým subjektom, ktoré prispeli k poskytnutiu konečnej služby. Napríklad združený podnik A pri poskytovaní rutínnej podpory IT môže zmluvne zadať dodanie prvkov tejto podpory združenému podniku B. Združený podnik B môže zase uzatvoriť subdodávateľskú zmluvu s nezávislou spoločnosťou C. Faktúra, ktorá sa objaví v celkových združených nákladoch na službu združeného podniku A, bude faktúrou vystavenou združeným podnikom B. Pri tomto type scenára, hoci je primerané navrhovať, aby sa mohla

vyžadovať faktúra a aby bolo možné sledovať jej pôvod, bolo by neprimerané očakávať úplné podrobné členenie jednotlivých častí každej faktúry od združeného podniku B po spoločnosť C a prípadne ešte ďalej. Je to v neposlednom rade preto, že faktúra predložená jedným nezávislým podnikom inému by vo všeobecnosti nevedla k rozpísaniu (alebo by nevyhnutne nebolo možné poskytnúť rozpísanie) pôvodu a jednotlivých častí faktúry.

VII.4. Náklady akcionárov

41. Vo vnútroštátnom práve, administratívnych postupoch a judikatúre neexistuje veľa definícií ani iných informácií o činnostiach, ktoré predstavujú náklady akcionárov.
42. V usmerneniach OECD sú uvedené určité činnosti, ktoré predstavujú činnosti akcionárov. V prílohe 2 je uvedený neúplný zoznam, ktorý obsahuje existujúce prvky OECD a ďalšie služby, ktoré SFTO preskúmal a uznal za prvky a ďalšie služby spravidla klasifikované ako náklady akcionárov. Klasifikácia bude vždy závisieť od konkrétnych skutočností a okolností.
43. Existuje však základný referenčný test, ktorý sa môže uplatniť pri rozhodovaní, či náklady sú v skutočnosti nákladmi akcionárov.
44. Tento výňatok z ods. 7.9 usmernení OECD obsahuje jasné vyjadrenie na túto tému: „V malej skupine prípadov sa môže vykonávať činnosť v rámci skupiny súvisiaca s členmi skupiny dokonca aj v prípade, keď títo členovia skupiny nepotrebnú túto činnosť (a neboli by ochotní za ňu zaplatiť, ak by boli nezávislými podnikmi). Takáto činnosť by bola činnosťou, ktorú jeden člen skupiny (obvykle materská spoločnosť alebo regionálna holdingová spoločnosť) vykonáva výlučne preto, že vlastní obchodné podiely v jednom alebo niekoľkých ďalších členoch skupiny, t. j. vo funkcii akcionára. Tento typ činnosti by neoprávňoval účtovanie poplatku prijímajúcim spoločnostiam.“
45. Posúdenie je potrebné, keď sa činnosť nevykonáva len ako povinnosť akcionára, ale aj keď vytvára ďalší prospech. Člen predstavenstva materskej spoločnosti môže vykonávať povinnosti spojené s vlastníctvom obchodných podielov v iných členoch skupiny materskou spoločnosťou. Táto činnosť by sa obvykle klasifikovala ako náklady akcionára. Po identifikovaní nákladov akcionára nie je vhodné účtovať tieto náklady ďalej ani priamo, ani prostredníctvom celkových združených nákladov na služby.
46. Ale pri výkone týchto povinností pôvodne určených na účely akcionára sa môže stať, že člen predstavenstva bude vykonávať povinnosti takým spôsobom, že budú poskytnuté dodatočné služby a dosiahne sa prospech nad rámec prospechu z obchodného podielu materskej spoločnosti.
47. V takom prípade vzniká otázka, či bola v skutočnosti poskytnutá dodatočná služba. Pri hľadaní odpovede na túto otázku treba posúdiť: Má prospech celá skupina alebo možno prospech pripísať určitej dcérskej spoločnosti? Ako sa majú náklady rozdeliť a použila sa cena v súlade so zásadou trhového odstupu? Odpoveďou je, že náklady sa čiastočne pridelia materskej a čiastočne dcérskym spoločnostiam. Toto pridelenie bude urobené podľa typu odvetvia, typu spoločnosti a poskytnutých služieb, čo potom povedie k záveru, že jediným schodným prístupom môže byť individuálny prístup.

VII.5. Kľúče na rozdeľovanie nákladov

48. Dve konkrétne pripomienky príslušných usmernení OECD o kľúčoch na rozdeľovanie nákladov znejú:

„Každá prípadná metóda nepriamych poplatkov by mala byť citlivá na komerčné črty individuálneho prípadu (napr. kľúč na rozdeľovanie nákladov dáva za daných okolností zmysel), obsahovať zabezpečenie proti manipulácii a riadiť sa riadnymi účtovnými zásadami a byť schopná produkovať poplatky alebo rozdelenie nákladov, ktoré sú úmerné skutočným alebo odôvodnene očakávaným prínosom pre príjemcu služby (ods. 7.23 OECD).

„Na účely splnenia zásady trhového odstupku musí zvolená metóda rozdeľovania nákladov dávať výsledok, ktorý je v súlade s tým, čo by porovnateľné nezávislé podniky boli pripravené akceptovať.“ (ods. 7.24 OECD)

49. Uplatnenie evidentného kľúča na rozdeľovanie nákladov pre jedno poskytnutie služby by nemalo pre preverovateľa predstavovať žiadne zbytočné problémy, napr. náklady na mzdové služby rozdelené podľa počtu zamestnancov.

50. Poskytnutie viac ako jednej služby na základe jednej zmluvy si môže vyžadovať využitie niekoľkých rozličných kľúčov na rozdeľovanie nákladov. Pri rozhodovaní o kľúči na rozdeľovanie nákladov sa uplatnia rôzne základné princípy v závislosti od konkrétnych okolností. Nebolo by však vhodné uplatniť rôzne kľúče na rozdeľovanie nákladov pre rozličných príjemcov tých istých služieb.

51. Základným kritériom je, aby bol každý kľúč na rozdeľovanie nákladov odôvodnený a konzistentne uplatňovaný (a pravidelne sa revidoval). Je potrebná rovnováha medzi presnosťou kľúča a záťažou, ktorá by vznikla, ak by sa trvalo na komplexnom kľúči, ktorý vedie len k nepodstatnému zlepšeniu v porovnaní s kľúčom, ktorý možno operatívne omnoho ľahšie uplatniť.

52. Uvedený pragmatický prístup znamená, že nech by bol zvolený akýkoľvek kľúč na rozdeľovanie nákladov, musí byť odôvodniteľný a musí sa dať uplatňovať konzistentne.

53. Zatiaľ čo uplatňovanie každého prípadného konkrétneho kľúča bude závisieť od skutočností a okolností konkrétneho prípadu, bežne sa používajú tieto kľúče:

- (a) IT: počet osobných počítačov
- (b) Softvér na riadenie podniku (napr. SAP): počet licencií
- (c) Ľudské zdroje: počet zamestnancov
- (d) Zdravie a bezpečnosť: počet zamestnancov
- (e) Rozvoj manažmentu: počet zamestnancov
- (f) Dane, účtovníctvo atď.: obrat alebo rozsah súvahy
- (g) Marketingové služby: obrat

(h) Správa vozového parku: počet vozidiel

54. Je potrebné poznamenať, že sa môžu použiť aj zložitejšie kľúče na rozdeľovanie nákladov.
55. Môže sa stať, že v minulosti bol dohodnutý kľúč na rozdeľovanie nákladov, ktorý odráža trhové podmienky a následnú cenu. Nie je úmyslom týchto usmernení požadovať automatickú revíziu toho, čo by už mohlo byť zavedené.

VII.6. „Služby na požiadanie“ (ods. 7.16 – 7.17)

56. Jednou z ďalších oblastí, ktorá si môže vyžiadať nejaké ďalšie úvahy je zaobchádzanie so službami, ktoré sú známe pod rozličnými označeniami ako „zákazky na požiadanie“, „odvolané zákazky“ alebo „náhradné zákazky“. V situácii tretích strán je bežné, že sa prijímú opatrenia na využitie služby v čase, keď je potrebná. Má to trojnásobný vplyv. Ak by sa mal stanoviť poplatok len za potenciálny prístup k službe, aký prípadný ďalší poplatok by sa mal účtovať, ak by sa služba naozaj vyžiadala a aké sú dôsledky, ak sa služba v určitom roku nevyužije?
57. Po prvé, musí sa vytvoriť infraštruktúra na ponúkание a plnenie záväzkov v prípade dojednania služby na požiadanie. V niektorých prípadoch môže byť odôvodnené, že sa poplatok účtuje za krytie nákladov na infraštruktúru plus zvýšenie. V ostatných prípadoch môže byť rovnako odôvodnené, že používateľ zaplatí poplatok za potenciálny prístup k tejto infraštruktúre, ale žiadny ďalší poplatok, keď sa aktivuje dohodnuté poskytnutie služieb na požiadanie. To sa môže líšiť od situácie, keď sa požaduje určitá služba nad rámec štandardnej služby na požiadanie. V takom prípade je vhodný dodatočný poplatok a vykoná sa priama platba.
58. Člen skupiny nemusí v niektorom roku požadovať službu na požiadanie, ale toto nevyhnutne neznamená, že si nekúpi túto službu v nasledujúcom roku. Ani to automaticky neznamená, že bude oprávnený na zníženie ročného poplatku preto, že v jednom roku túto službu nevyužil. Tento poplatok bude závisieť od rizika vnímaného poskytovateľom a od ochoty používateľa postupovať každý rok riziko.

VII.7. Poplatok v súlade so zásadou trhového odstupu

59. Keďže sa často hovorí, že transferové oceňovanie je umenie a nie exaktná veda a že návrh umožňuje určitý stupeň voľného zváženia úrovne dôkazov, ktoré sa požadujú pri hodnotení transferovej ceny a na posúdenie toho, či konkrétna metóda dáva primeraný odhad trhovej ceny (ods. 1.12-1.13 a 1.68-1.69 OECD).

VII.8. Metodika

60. Môže sa stať, že v minulosti bola dohodnutá iná metodika, ako je metodika opísaná v usmerneniach OECD, ktorá odráža podmienky trhového odstupu a následnú cenu (ods. 1.68 OECD). Nie je úmyslom týchto usmernení nahradiť akúkoľvek takúto metódu.
61. Ak pre poskytnutie konkrétnej služby možno ľahko nájsť vhodnú porovnateľnú tržnú cenu, bude to najvhodnejší spôsob riešenia. Napríklad skúmaná služba bola poskytnutá nezávislým tretím stranám alebo sa podobná služba získala od tretej strany.

62. Pri službách v rámci skupiny sa však častejšie stáva, že nie je možné nájsť vhodnú porovnateľnú tržnú cenu. Zatiaľ čo vo všeobecnosti pri preskúvaní, či poskytovanie služby je v súlade so zásadou trhového odstupu, môže prichádzať do úvahy ktorákoľvek iná metóda OECD, v tomto dokumente sa uvádza, že metóda vychádzajúca z nákladov je najčastejšie zaznamenanou metódou (ods. 7.31 OECD).

VII.9. Otázky zvyšovania

63. Keďže služby s nízkou pridanou hodnotou, ktorými sa zaoberá tento dokument, budú obvykle spojené len s miernym zvýšením, stanovenie príslušného základu nákladov je relatívne dôležitejšie.
64. Po stanovení základu nákladov za konkrétnu službu je ďalej vhodné posúdiť, aké prípadné zvýšenie týchto nákladov by sa malo uplatniť. V usmerneniach OECD sa uznáva, že zvýšenie sa nie vždy musí uplatniť (ods. 7.33 a 7.36 OECD). V usmerneniach sa navyše navrhuje, že hoci zvýšenie nákladov môže byť v zásade primerané, analýza nákladov a výnosov môže byť taká, že daňová správa nemusí sledovať záležitosť nad rámec pridelenia nákladov. (ods. 7.37 OECD)
65. V prípadoch, kde je vhodné použiť zvýšenie, toto zvýšenie bude obvykle mierne a zo skúsenosti vyplýva, že obvykle dohodnuté zvýšenia sa nachádzajú v rozmedzí 3 – 10 %, často okolo 5 %. Toto však závisí od skutočností a okolností, ktoré môžu odôvodňovať iné zvýšenie.
66. Povaha služieb, ktoré sú predmetom týchto usmernení, by naznačovala, že hĺbková analýza piatich faktorov porovnateľnosti vrátane funkčnej analýzy spolu s referenčným kvalifikačným porovnaním zahŕňajúcim kvantitatívny a kvalitatívny skríning potenciálnych prvkov porovnávania na stanovenie vhodného zvýšenia môže byť tiež zdrojom intenzívneho prístupu. Možno preto predpokladať, že preverovateľ zväzi navrhnutie vyhľadávania informácií na hodnotenie zvýšenia na nižšej úrovni. Vyhľadávanie na nižšej úrovni by však samozrejme prešlo testom zásady trhového odstupu. Preverovateľ môže pri prijímaní konečného stanoviska brať vo väčšej alebo menšej miere do úvahy tento neúplný zoznam:
- (a) Základný dôvod a dôkazy, z ktorých poskytovateľ služby vychádzal pri stanovovaní zvýšenia.
 - (b) Skúsenosti a vedomosti preverovateľa o tom, s čím sa obvykle stretával ako dohodnutým zvýšením pri type služieb predpokladom v týchto usmerneniach.
 - (c) Rozsiahlejšie dôkazy, ktoré sú obvykle dostupné zo štatistického výskumu.
 - (d) Zverejnená prax/skúsenosti, napr. niektorých daňových správ.
67. Niekedy sa stáva, že na celý rad služieb poskytovaných na základe jednej zmluvy sa uplatní rovnaké zvýšenie. To by mohol byť akceptovateľný návrh, ak sa možno domnievať, že na konkrétne služby by sa uplatnilo podobné zvýšenie a očakáva sa, že každá prípadná odchýlka by bola minimálna.

VIII. DOKUMENTÁCIA

68. Usmernenia OECD (ods. 5.4) sa týkajú zásad obozretného riadenia, ktoré by upravovali proces posudzovania toho, či transferové oceňovanie je vhodné na daňové účely a rozsah akejkoľvek prípadnej požadovanej úrovne podkladovej dokumentácie k transferovému oceňovaniu.
69. Touto témou sa zaoberá bod 2.3.1 správy SFTO o DTO EÚ, v ktorej sa uvádza:
- „Zásada obozretného riadenia podniku“ vychádzajúca z ekonomických zásad znamená, že druh dôkazov, ktoré by boli vhodné v súvislosti s transakciou veľkej hodnoty by sa mohol veľmi líšiť od druhu dôkazov, ktoré by boli vhodné v súvislosti s transakciou, pri ktorej je celková hodnota podstatne nižšia.“
70. Pri uplatňovaní tejto zásady na služby, na ktoré sa sústreďujú tieto usmernenia, nemusí byť k dispozícii dokumentácia vrátane písomných dohôd. Neexistencia písomnej dokumentácie by však nemala byť rozhodujúcim faktorom pri zamietnutí poskytnutia služby alebo výhod, ale mala by byť prvkom v každom celkovom prehľade skutkového stavu, ktorého rozhodnutie vychádza (OECD 7.18).
71. Je logické, berúc do úvahy kumulatívnu povahu tohto prístupu – zaoberanie sa rutinnými službami, prijatie určitých základných predpokladov, poskytnutie opisu a vysvetlenie celkových združených nákladov na službu – že účel požadovania podpornej dokumentácie už bude splnený.
72. Môže však byť užitočné opäť zdôrazniť, čo môže užitočný a primeraný balík dokumentácie obsahovať:
- (a) Opis, ako už bolo podrobne uvedený v predchádzajúcom texte.
 - (b) Písomné dohody.
 - (c) Celkové združené náklady na službu, ako už boli podrobne uvedené v predchádzajúcom texte.
 - (d) Odôvodnenie použitej metodiky OECD.
 - (e) Overenie stanovenej ceny na základe zásady trhového odstupu.
 - (f) Systém fakturácie a faktúry – pozri opis.
73. Je potrebné poznamenať, že informácie z jedného zdroja (napr. písomná dohoda) môžu obsahovať informácie požadované z iného zdroja (napr. opis). Rozsiahle využívané počítačových systémov takisto predstavuje príležitosť dosiahnuť takú úroveň podrobností súhrnu, ktorá môže potom predísť potrebe rozsiahlejšie primárnej dokumentácie.

IX. ÚVAHY PO PRESKÚMANÍ

74. Odporúča sa, aby sa opis stal na konci tohto procesu a na účely použitia v budúcnosti správou k spisu v spojení s nejakým systémom na pravidelnú aktualizáciu.

75. V nadväznosti na tému efektívneho využívania zdrojov by bolo kontraproduktívne ignorovať čo sa zistilo počas predchádzajúceho preskúmania. Môže sa dohodnúť postup nahlasovania výnimiek, v rámci ktorého sa uplatní súčasný stav, pri ktorom sa môže predpokladať akákoľvek primeraná úprava ceny, pokiaľ nebude daňovej správe oznámený opak.
76. Daňová správa by mala zvážiť, či by nebola vhodná výmena informácií, a nadnárodná spoločnosť môže zvážiť, či by nebolo vhodné vyčleniť oddiel akejkoľvek prípadnej politiky (DTO EÚ), ktorú by mohla mať pre túto konkrétnu oblasť.
77. V súlade s kódexom správania pre DTO EÚ by členské štáty nemali ukladať pokuty súvisiace s dokumentáciou, ak daňovníci v dobrej viere, primeraným spôsobom a v prijateľnom čase poskytnú uvedené informácie.
78. Preskúmanie môže viesť k úprave. Ak je úprava dôsledkom odmietnutia určitých nákladov, dôvody takého rozhodnutia by sa mali vysvetliť, aby sa náklady mohli prerozdeliť, a mala by sa zachovať zásada, že všetky náklady možno prerozdeliť.
79. Úprava môže potom tvoriť základ postupu vedúceho k vzájomnej dohode podľa DDZ a/alebo Dohody o rozhodcovskom konaní. V takom prípade by bolo vhodné upriamiť pozornosť príslušných orgánov na skutočnosť, že sa uplatnili usmernenia. V prípade neexistencie žiadnych nových prvkov by bolo opodstatnené schválenie úpravy bez ďalšieho skúmania.

X. ZÁVERY

80. SFTO dospelo k záveru, že dodržiavanie týchto usmernení uľahčí hodnotenie a akceptáciu uplatnenia zásady trhového odstupú vo väčšine prípadov, ktoré patria do pôsobnosti týchto usmernení.
81. SFTO uznáva, že táto správa sa špeciálne zameriava na služby s nízkou pridanou hodnotou, ale niektoré základné predpoklady a prvky by sa mohli uplatniť aj na zložitejšie služby s vysokou pridanou hodnotou.
82. SFTO bude pravidelne monitorovať vplyv týchto usmernení, a pritom hlavne zabezpečí, aby uvedené zvýšenia zostali relevantné.

Príloha 1: Zoznam služieb bežne poskytovaných v rámci skupiny, ktoré môžu alebo nesmú patriť do rozsahu pôsobnosti tohto dokumentu.

A. Služby týkajúce sa informačných technológií, napríklad:

- A.1. budovanie, rozvoj a správa informačného systému;
- A.2. štúdium, vývoj, inštalácia a pravidelná/mimoriadna údržba softvéru;
- A.3. štúdium, vývoj, inštalácia a pravidelná/mimoriadna údržba hardvérového systému;
- A.4. poskytovanie a prenos údajov a
- A.5. záložné služby.

B. Služby v oblasti ľudských zdrojov, napríklad:

- B.1. legislatívne, zmluvné, administratívne a fiškálne činnosti a činnosti sociálneho zabezpečenia súvisiace s bežným a mimoriadnym riadením ľudských zdrojov;
- B.2. výber a prijímanie zamestnancov;
- B.3. pomoc pri definovaní kariérneho postupu;
- B.4. pomoc pri definovaní systému náhrad a dávok (vrátane programov upisovania akcií);
- B.5. definovanie procesu hodnotenia zamestnancov;
- B.6. odborná príprava zamestnancov;
- B.7. poskytovanie zamestnancov na dobu určitú;
- B.8. koordinácia dočasnej alebo trvalej výmeny zamestnancov a riadenie prepúšťania.

C. Marketingové služby, napríklad:

- C.1. štúdium, vývoj a koordinácia marketingových činností;
- C.2. štúdium, vývoj a koordinácia podpory predaja;
- C.3. štúdium, vývoj a koordinácia reklamných kampaní;
- C.4. prieskum trhu;
- C.5. vývoj a správa internetovej siete;
- C.6. uverejňovanie časopisov rozdávaných klientom dcérskej spoločnosti (dokonca aj keď sa týkajú celej skupiny).

D. Právne služby, napríklad:

- D.1. pomoc pri vypracovávaní a preskúmaní zmlúv a dohôd;
- D.2. priebežné právne konzultácie;
- D.3. vypracovávanie a objednávanie právnych a daňových stanovísk;
- D.4. pomoc pri plnení legislatívnych povinností;
- D.5. pomoc pri súdnych sporoch;
- D.6. centralizované riadenie vzťahov s poisťovňami a poisťovacími maklérmi;
- D.7. daňové poradenstvo;
- D.8. štúdie o transferovom oceňovaní a
- D.9. ochrana nehmotného majetku.

E. Účtovníctvo a administratívne služby, napríklad:

- E.1. pomoc pri príprave rozpočtu a prevádzkových plánov vedenia povinných účtovných kníh a účtov;
- E.2. pomoc pri príprave pravidelných účtovných závierok, ročných a mimoriadnych súvah a účtovných výkazov (iných ako konsolidovaná účtovná závierka);
- E.3. pomoc pri dodržiavaní daňových povinností, ako je podávanie daňových priznaní, výpočet a platenie daní atď.; spracovanie údajov;
- E.4. kontrola účtov dcérskej spoločnosti a riadenie procesu fakturácie.

F. Technické služby, napríklad:

- F.1. pomoc týkajúca sa závodu, strojov, pracovných prostriedkov, procesov atď.
- F.2. plánovanie a vykonávanie bežnej a mimoriadnej údržby priestorov a závodu;
- F.3. plánovanie a vykonávanie bežných a mimoriadnych reštrukturalizačných činností v priestoroch a závode;
- F.4. transfer technického know-how,
- F.5. poskytovanie usmernení k inovácii výrobkov;
- F.6. plánovanie výroby s cieľom minimalizovať nadbytočnú kapacitu a efektívne uspokojiť dopyt;
- F.7. pomoc pri plánovaní a plnení kapitálových výdavkov;
- F.8. monitorovanie efektívnosti a
- F.9. inžinierske služby.

G. Služby v oblasti kontroly kvality, napríklad:

- G.1. zabezpečovanie politík kvality a noriem kvality pre výrobu a poskytovanie služieb;
- G.2. pomoc pri získavaní certifikátov kvality (napr. ISO 9000) a
- G.3. vývoj a plnenie programov zameraných na spokojnosť klientov.

H. Ostatné služby:

- H.1. služby v oblasti rozvoja stratégie a podniku v prípade, kde existuje spojenie s existujúcou alebo pripravovanou dcérskou spoločnosťou;
- H.2. bezpečnosť spoločnosti;
- H.3. výskum a vývoj;
- H.4. správa nehnuteľnosti a zariadení;
- H.5. logistické služby;
- H.6. správa inventára;
- H.7. poradenstvo o doprave a stratégii distribúcie;
- H.8. služby v oblasti skladovania;
- H.9. služby nákupu a zabezpečovania surovín;
- H.10. riadenie znižovania nákladov;
- H.11. služby súvisiace s balením.

Príloha 2: Neúplný a nenormatívny zoznam nákladov akcionárov (text kurzívou je prevzatý z usmernení OECD).

Z diskusie na zasadnutí SFTO v marci 2009 možno vyvodit' záver, že náklady uvedené v tejto tabuľke možno vo všeobecnosti považovať za náklady vynaložené v prospech materskej spoločnosti. SFTO však dospelo k záveru, že analýza si vždy vyžiada polozenie uvedených otázok v súvislosti s každou uvedenou položkou nákladov: Je to v prospech celej skupiny? Má z toho prospech len materská spoločnosť? Mali by sa náklady rozdeliť medzi dcérske spoločnosti alebo by sa mali považovať za náklady v prospech určitej dcérskej spoločnosti? Preto možno použiť len individuálny prístup.

	Opis nákladov, ktoré sa majú považovať za náklady akcionárov	Poznámky
a.	<i>Náklady činností súvisiacich s právnou štruktúrou samotnej materskej spoločnosti (pozri ods. 7.10a usmernení OECD)</i>	Vo všeobecnosti sú to náklady akcionárov, ale pozri ďalší text.
a.1.	<i>náklady na stretnutia akcionárov materskej spoločnosti vrátane nákladov na reklamu</i>	Náklady akcionárov
a.2.	<i>náklady na vydávanie akcií materskej spoločnosti</i>	Náklady akcionárov
a.3	náklady predstavenstva materskej spoločnosti, ktoré súvisia so štatutárnymi povinnosťami riaditeľa ako člena predstavenstva.	<p>V správe OECD z roku 1984 sa pripúšťa, že členovia predstavenstva môžu vykonávať činnosti, ktoré sú v prospech dcérskych spoločností, preto sa len časť nákladov týkajúcich sa členov predstavenstva môže považovať za náklady akcionárov. Môže sa to stať v prípade, keď jeden alebo niekoľko riaditeľov majú kvalifikáciu alebo zručnosti nad rámec výkonu obyčajného výkonu funkcie a majú know-how a zručnosti, ktoré sú relevantné pre podnikanie dcérskych spoločností.</p> <p><u>Záver SFTO:</u></p> <p>Vždy je vhodný individuálny prístup, pretože riaditeľ alebo člen predstavenstva môže vykonávať činnosti (čiastočne alebo úplne) v prospech (niektorej) dcérskej spoločnosti (spoločností) a preto je potrebné ich rozdeliť.</p>
a.4	náklady materskej spoločnosti na	Náklady akcionárov

	dodržiavanie daňových zákonov (daňové priznania, vedenie účtovníctva atď.)	
b.	<i>náklady súvisiace s plnením požiadaviek na podávanie hlásení materskou spoločnosťou vrátane konsolidácie správ</i> (pozri ods. 7.10b usmernení OECD)	Náklady akcionárov
b.1.	náklady na konsolidovanú finančnú správu materskej spoločnosti;	Náklady akcionárov
b.2.	náklady na konsolidovanú účtovnú závierku skupiny;	<u>Záver SFTO:</u> Cieľené náklady: všetky náklady, ktoré sú potrebné na konsolidáciu na akejkoľvek úrovni. Mohli by to byť náklady súvisiace s materskou spoločnosťou alebo dcérskou spoločnosťou a otázne je, kto z nich má prospech. Mohli by mať súčasne prospech aj dcérske spoločnosti, ale konsolidácia je činnosť skupiny ako takej. Niektorí členovia vysvetlili, že v praxi miestne náklady na dcérske spoločnosti neprechádzajú na materskú spoločnosť, pretože by bolo príliš nákladné určiť a oddeliť tieto náklady.
b.3.	náklady na uplatňovanie a dodržiavanie cezhraničnej daňovej konsolidácie. Daňové právne predpisy niektorých členských štátov ustanovujú cezhraničnú daňovú konsolidáciu, ktorá od materskej spoločnosti vyžaduje zber informácií od dcérskych spoločností a splnenie formálnych požiadaviek ako je vykonanie daňových úprav na účtoch zahraničných dcérskych spoločností na výpočet konsolidovaného príjmu na daňové účely spoločnosti. Tieto náklady sú vynaložené výlučne v prospech materskej spoločnosti;	Náklady akcionárov Hoci len za výnimočných okolností, ale dcérska spoločnosť môže mať prospech z konsolidácie, ako je vylúčenie zrážkových daní, ktoré by sa inak uplatnili v krajine materskej spoločnosti na platby vykonávané materskou spoločnosťou.
b.4.	náklady na audit materskej spoločnosti;	Náklady akcionárov
c.	<i>Náklady na získanie finančných prostriedkov na nadobudnutie majetkových účastí [materskej spoločnosti]</i> (pozri ods. 7.10 c	Náklady akcionárov

	usmernenia OECD)	
d.	<i>Náklady na riadiace a kontrolné (monitorovacie) činnosti súvisiace s riadením a ochranou investícií do majetkových účasí, pokiaľ nezávislá strana nebude ochotná ich odkúpiť alebo vykonávať sama.</i>	Vo všeobecnosti sa považujú za náklady akcionárov
d.1.	Náklady na audit účtov dcérskej spoločnosti materskou spoločnosťou, ak sa vykonáva výlučne v záujme materskej spoločnosti;	Náklady akcionárov Ak je však audit aj v záujme dcérskej spoločnosti, táto činnosť je čiastočne službou v rámci skupiny: je to v prípade, keď je audit povinný podľa zákona štátu, v ktorom je dcérska spoločnosť zapísaná do obchodného registra, keď je správa z auditu uverejnená spolu s účtovnou závierkou dcérskej spoločnosti alebo uverejnená na webovej stránke dcérskej spoločnosti alebo vo všeobecnosti ju využíva dcérska spoločnosť (napr. poskytne ju banke, keď dcérska spoločnosť žiada o úver alebo ju použije vedenie samotnej dcérskej spoločnosti).
d.2.	Náklady na zostavenie a audit účtovnej závierky dcérskej spoločnosti v súlade s účtovnými zásadami štátov materskej spoločnosti (napr. GAAP Spojených štátov)	Náklady akcionárov, pokiaľ táto činnosť nemá kladný vplyv na činnosť dcérskej spoločnosti ako takej a nie jednoducho preto, že je súčasťou skupiny. To môže byť prípad, keď účtovnú závierku zostavenú pomocou účtovných zásad materskej spoločnosti použije samotná materská spoločnosť na účely služieb dcérskej spoločnosti, ako sú analýza trhu, zostavovanie rozpočtu atď.
d.3.	Náklady na informačné technológie	<u>Záver SFTO:</u> Tieto náklady sú zriedkavo podporované výhradne v prospech materskej spoločnosti. Preto je nutné použiť individuálny prístup.
d.4.	Náklady na všeobecné preskúmanie výkonu združených podnikov, ak nie je spojený s poskytovaním poradenských služieb dcérskym spoločnostiam.	<u>Záver SFTO:</u> Tieto náklady môžu byť vynaložené len za materskú spoločnosť a v takom prípade sú len nákladmi akcionárov,

		avšak v mnohých prípadoch to môže pomôcť zlepšiť aj riadenie dcérskej spoločnosti a preto je potrebné ich rozdeliť.
e.	Náklady na reorganizáciu skupiny, získanie nových členov alebo na ukončenie činnosti divízie	<p><u>Závery SFTO:</u></p> <p>V OECD sa práve diskutuje o reštrukturalizácii podnikov a závery OECD prijaté v budúcnosti by mohli byť užitočné.</p> <p>Bol navrhnutý individuálny prístup, pretože reštrukturalizovaný subjekt by mohol mať priamy prospech.</p> <p>Pripomienky OECD: OECD poznamenáva, že ods. 7.12 usmernení k transferovému oceňovaniu znie „náklady na analýzu otázky, či reorganizovať skupinu, či získať nových členov alebo ukončiť činnosť nejakej divízie“ a to je podstatne užší rozsah. Podľa názoru OECD sa náklady na reštrukturalizáciu, ako sú odpisy aktív, vypovedanie pracovných zmlúv atď. nepovažujú za náklady akcionárov alebo za službu, ale je potrebné preskúmať individuálne, ktorý subjekt by mal znášať tieto náklady v závislosti najmä od práv a ostatných aktív strán.</p> <p>V rámci návrhu diskusií OECD prebieha diskusia o aspektoch transferového oceňovania reštrukturalizácie podnikov o tom, ktorý subjekt v rámci skupiny nadnárodných spoločností by mal znášať náklady na reštrukturalizáciu a OECD predbežne dospelo k záveru, že v závislosti od skutočností a okolností prípadu by to mohol byť reštrukturalizovaný subjekt, iný subjekt zo skupiny, ktorý má prospech z premiestnenia činnosti, materská spoločnosť, viaceré subjekty zo skupiny atď.</p>
f.	Náklady na prvé prijatie akcií materskej spoločnosti na obchodovanie na burze cenných papierov a náklady na činnosti súvisiace s kótovaním materskej spoločnosti na burze cenných papierov	Náklady akcionárov

	v rokoch nasledujúcich po prvom prijatí jej akcií na obchodovanie na burze cenných papierov (napr. príprava dokumentov požadovaných orgánom dohľadu nad trhom cenných papierov).	
g.	Náklady materskej spoločnosti na vzťahy s investormi	Náklady akcionárov
g.1.	náklady na tlačové konferencie a ostatnú komunikáciu s (i) akcionármi materskej spoločnosti (ii) finančnými analytikmi, (iii) fondmi a (iv) ostatnými zainteresovanými stranami materskej spoločnosti;	
h.	Štúdium a realizácia kapitalizačnej štruktúry dcérskych spoločností;	Individuálny prístup
i.	Náklady na zvýšenie základného imania dcérskej spoločnosti	Individuálny prístup
j.	Ďalšia činnosť určená ako činnosť akcionárov: Činnosti súvisiace s prijatím a presadzovaním zákonných pravidiel a pravidiel správania sa pokiaľ ide o „správu a riadenie spoločnosti“ samotnou materskou spoločnosťou alebo skupinou ako celkom	Náklady akcionárov

Dodatok II

SPRÁVA O TROJSTRANNÝCH PRÍPADOCH S ÚČASŤOU PODNIKU Z NEČLENSKÉHO ŠTÁTU EÚ

1. PREAMBULA

1. V súlade s diskusiou na zasadnutiach SFTO 23. októbra 2007 a 21. februára 2008 bola jedna podskupina požiadaná, aby dôkladnejšie prediskutovala otázku trojstranných prípadov transferového oceňovania. Podskupina sa zišla v Bruseli 15. januára 2008, 29. apríla 2008, 8. júla 2008 a 23. januára 2009.
2. Táto správa vychádza z práce tejto podskupiny, o ktorej podala správu na plenárnom zasadnutí v marci 2009.
3. V tejto správe SFTO sú uvedené niektoré nenormatívne odporúčania týkajúce sa riešenia sporov súvisiacich s prípadmi transferového oceňovania v prípade trojstranného transferového oceňovania s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ, ako sú definované ďalej v texte bez toho, aby tým bola akokoľvek dotknutá skutočnosť, či sa na tieto prípady môže čiastočne alebo úplne vzťahovať Dohovor EÚ o rozhodcovskom konaní.
4. Nie je ani úmyslom, aby činnosť príslušných orgánov (PO) v trojstranných prípadoch s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ zabezpečovala väčšiu istotu ako v trojstranných prípadoch v rámci EÚ, ani aby definícia trojstranného prípadu za účasti podniku zo štátu, ktorý nie je členom EÚ, odopierala prístup k Dohovoru o rozhodcovskom konaní len preto, že sa na ňom zúčastňuje štát, ktorý nie je členom EÚ.

2. DEFINÍCIA TROJSTRANNÝCH PRÍPADOV (V KONTEXTE POSTUPU NA ÚČELY DOSIAHNUTIA VZÁJOMNEJ DOHODY)

5. S cieľom pomôcť pri zameraní diskusie SFTO sa navrhlo prijať definície trojstranných prípadov, ktorá nemá byť ani príliš obširná, ani príliš úzka. Táto prijatá definícia kopíruje definíciu uvedenú v správe o trojstranných prípadoch v rámci EÚ.
6. Na účely tohto dokumentu trojstranný prípad je prípad, v ktorom dva členské štáty v rámci postupu na účely dosiahnutia vzájomnej dohody nedokážu úplne vyriešiť žiadne dvojité zdaňovanie vyplývajúce z prípadu transferového oceňovania pri uplatnení ZTO, pretože združený podnik [ako sa vymedzuje v Dohovore o rozhodcovskom konaní] nachádzajúci sa v treťom členskom štáte a identifikovaný oboma príslušnými orgánmi EÚ (dôkazy založené na analýze porovnateľnosti vrátane funkčnej analýzy a iných súvisiacich faktických prvkov) významným spôsobom prispel k výsledku, ktorý nespĺňa zásadu trhového odstupu, v reťazci príslušných transakcií alebo obchodných/finančných vzťahov a aj ho za takýto uzná daňovník, ktorý sa stretol s dvojitým zdanením a požaduje postup na účely dosiahnutia vzájomnej dohody.
7. Rozlišujeme dva typy prípadov:

- prípady, keď sa všetky príslušné združené spoločnosti nachádzajú v rámci EÚ (ďalej len trojstranné prípady EÚ);
- prípady, keď sa združená spoločnosť identifikovaná ako zdroj výsledkov, ktoré nespĺňajú zásadu trhového odstupu, v reťazci príslušných transakcií alebo obchodných/finančných vzťahov, nachádza mimo EÚ (ďalej len trojstranné prípady s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ).

3. MOŽNÉ PRÍSTUPY K TROJSTRANNÝM PRÍPADOM S ÚČASŤOU PODNIKU Z NEČLENSKÉHO ŠTÁTU EÚ

3.1. Sieť dohôd

3.1.1. Zlepšenie a rozšírenie siete dohôd

8. V prípade neexistencie dohody o dvojitém zdanení (DDZ) alebo ak DDZ neobsahuje ustanovenie o postupe na účely dosiahnutia vzájomnej dohody (MAP), neexistuje žiadny jasný postup ako uľahčiť odstránenie dvojitého zdanenia. Na nápravu tejto situácie sa považuje za nevyhnutnú rozsiahla sieť zmlúv medzi členskými štátmi EÚ a nečlenskými štátmi EÚ, ktoré obsahujú účinný článok o MAP.

3.1.2. Zahŕnutie článku 25 ods. 5 vzorového dohovoru Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) o daniach (VDD)

9. Postup MAP vo väčšine súčasných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia nevyžaduje od príslušných orgánov (PO), aby dosiahli dohodu o odstránení dvojitého zdanenia, ale len aby vynaložili maximálne úsilie na vyriešenie prípadu. Keď sa príslušné orgány po vynaložení maximálneho úsilia nemôžu dohodnúť, môže to mať za následok neodstránenie dvojitého zdanenia alebo zdanenia, ktoré nie je v súlade s daňovou zmluvou. Táto situácia je hlavným zdrojom obáv daňovníkov i PO. Nedávny vývoj prác OECD na článku 25 ods. 5 VDD umožňuje povinné rozhodcovské konanie.

10. Podľa odseku 64 komentára OECD k tomuto ustanoveniu, ods. 5 článku 25 „... je to [preto] rozšírenie postupu o vzájomnej dohode, ktorý slúži na zvýšenie efektívnosti tohto postupu zabezpečením toho, že v prípade, keď príslušné orgány nemôžu dospieť k dohode o jednom alebo viacerých problémoch, ktoré bránia vyriešeniu prípadu, vyriešenie prípadu bude aj tak možné predložením týchto problémov na rozhodcovské konanie...“.

11. Preto v prípade, pokiaľ bilaterálne DDZ budú obsahovať takúto doložku, posilní sa efektívnosť MAP.

12. Bolo by tiež užitočné, ak by členské štáty EÚ mohli uviesť, či pri rokovaniach alebo revízií svojich daňových zmlúv navrhnú zahrnutie článku 25 ods. 5 VDD OECD alebo nie.

13. Prediskutovali sa aj niektoré praktické aspekty zahrnutia nového článku 25 ods. 5. Konštatovalo sa, že pri uplatnení článku 25 ods. 5 VDD OECD v dvojstranných zmluvách, v prípade neexistencie jasných pravidiel (napr. ako zriadiť poradnú komisiu, ako vybrať členov, ako zdieľať náklady, aký jazyk sa má použiť, ako

vybrať bod z celej danej oblasti atď.) by príslušné orgány mohli mať problémy s implementáciou. Toto by mohlo viesť k veľmi dlhým postupom vrátane rizika definitívneho ukončenia procesu rozhodcovského konania podľa článku 25 ods. 5. V tejto súvislosti by mohol byť užitočný vzorový spôsob uplatnenia („vzorová vzájomná dohoda o rozhodcovskom konaní“), ktorá je uvedená ako príloha k aktualizácii OECD komentára k článku 25.

3.2. Individuálny prístup k riešeniu

14. Navrhujú sa ďalej uvedené spôsoby riešenia, ale zdôrazňuje sa, že skutočnosti a okolnosti konkrétnych prípadov napokon rozhodnú o vhodnosti navrhnutého riešenia.

3.2.1. Možné riešenie problému: Predbežné cenové dohody (PCD)

15. Jedným prístupom môže byť uzavretie PCD týkajúcej sa transakcií s cieľom predísť vzniku problému v nasledujúcich rokoch. Navyše uzatvorením PCD by sa PO mohli dohodnúť na uplatňovaní výsledku PCD na predchádzajúce roky, na ktoré sa vzťahujú neuzavreté postupy MAP, prostredníctvom oficiálnej alebo neformálnej dohody berúc do úvahy možnosti podľa vnútroštátneho práva.

16. Pokiaľ ide o prípadnú retroaktivitu, podskupina odkázala na bod 8.3 Usmernení pre PCD v EÚ, ktoré tvoria prílohu k Oznámeniu Komisie Rade, Európskemu parlamentu a Európskemu hospodárskemu a sociálnemu výboru o práci Spoločného fóra EÚ o transferovom oceňovaní v oblasti postupov eliminácie a riešenia sporov a o usmerneniach týkajúcich sa predbežných cenových dohôd v rámci EÚ (KOM (2007) 71 v konečnom znení) z 26. februára 2007, ktorý znie:

„8.3. Retroaktivita

58. O retroaktivite – ak sa ustanovuje vo vnútroštátnych právnych predpisoch – možno uvažovať, ak sa ňou vyriešia spory alebo odstráni možnosť sporov v predošlých obdobiach.

Retroaktivita by mala byť len druhotným výsledkom PCD a mala by sa uplatniť len vtedy, ak to zodpovedá skutkovej podstate prípadu. Obdobné skutočnosti a okolnosti ako v PCD by mali existovať v predošlých obdobiach, aby bola retroaktivita vhodná.

Retroaktivita PCD by sa mala uplatniť iba so súhlasom daňovníka.

Daňová správa využije zvyčajné vnútroštátne opatrenia, ak v rámci postupu dojednávania PCD zistí informácie, ktoré by ovplyvnili zdanenie predošlých období. Daňové správy by však mali daňovníka informovať o takýchto zamýšľaných opatreniach, aby mu pred vymeraním novej dane týkajúcej sa predošlých období poskytli možnosť vysvetliť zdanlivú nezrovnalosť.“

Ďalšie posúdenie je uvedené v odseku 77 správy PCD.

3.2.2. Článok 25 ods. 3 VDD OECD

17. Keď sa článok 25 ods. 3 VDD OECD začlení do príslušných dohôd medzi stranami, môže sa vykladať tak, že rozšíri pôsobnosť článku 25 na riešenie sporov týkajúcich sa úpravy transferového oceňovania v prípade trojstranných prípadov transferového oceňovania s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ a poskytuje možnosť trojstranného prístupu k eliminácii dvojitého zdaňovania. Nie všetky DDD kopírujú znenie VDD na uľahčenie tohto výkladu.
18. V týchto prípadoch by mohlo byť možnosťou uzatvorenie osobitného a špecifického (dvojstranného/viacstranného) protokolu/(dodatkového) dohovoru na riešenie takýchto prípadov. Schválenie tohto protokolu/(dodatkového) dohovoru by si mohlo vyžadovať ich prijatie v legislatívnych komorách – čo si môže vyžadovať značný čas.

3.2.3. Rozšírenie Dohovoru o rozhodcovskom konaní na tretí štát

19. Bolo by vhodné preskúmať od prípadu k prípadu, či ustanovenia Dohovoru o rozhodcovskom konaní možno rozšíriť na tretí štát na základe článkov 35 a 36 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve za predpokladu, že tretí štát bude tieto práva alebo záväzky akceptovať. PO môžu zvážiť použitie tohto nástroja aj na zapojenie tretej krajiny do konania. Toto rozšírenie by bolo záväzné len pre PO podieľajúce sa na konkrétnom prípade.
20. Články 35 a 36 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve znejú:

„Článok 35: Zmluvy ustanovujúce záväzky tretím štátom

Tretiemu štátu vznikne záväzok z ustanovenia zmluvy, ak strany tejto zmluvy majú v úmysle týmto ustanovením vytvoriť záväzok a ak tretí štát tento záväzok výslovne prijme písomnou formou.

Článok 36: Zmluvy ustanovujúce práva tretím štátom

Tretiemu štátu vznikne právo z ustanovenia zmluvy, ak strany tejto zmluvy majú v úmysle týmto ustanovením toto právo buď tretiemu štátu alebo skupine štátov, ku ktorej patrí, alebo všetkým štátom a ak s tým tretí štát súhlasí. Jeho súhlas sa predpokladá, pokiaľ nie je dôkaz o opaku, ak sa v zmluve neustanovuje inak.

Pri výkone práva podľa odseku 1 musí štát zachovávať podmienky ustanovené v zmluve, alebo ktoré vznikli v súlade s ňou.”

3.3. Procedurálne úvahy

3.3.1. Úloha daňovníka

21. SFTO uznáva kľúčovú úlohu daňovníka v trojstranných prípadoch s účasťou spoločnosti z nečlenského štátu EÚ.
22. Hoci MAP je v podstate postupom medzi daňovými správami, vzhľadom na osobitnú povahu trojstranných prípadov, väčšiu účasť daňovníkov v MAP možno

predpokladať napríklad poskytovaním ďalších požadovaných informácií a objasnení faktov.

23. V tomto kontexte treba zároveň dodať, že v prvom rade daňovník má identifikovať obchodný(-é)/finančný(-é) vzťah(y), ktorých výsledkom je dvojité zdanenie. Daňovník musí poskytnúť komplexnú analýzu všetkých príslušných faktov a predložiť preukázateľné dôvody pokiaľ ide o to, ktorý zmluvný štát by mal začať príslušný postup. Dost' užitočné by mohlo byť prijatie týchto koncepcií v kódexe správania Európskej únie v oblasti dokumentácie o transferovom oceňovaní pre združené podniky (DTO EÚ).
24. Daňovník by mal čo najskôr informovať PO o účasti inej(-ých) strany(-án) v treťom štáte, ktorý nie je členom EÚ, resp. štátoch, ktoré nie sú členom EÚ. Bez takej informácie by vyriešenie prípadu by mohlo byť nemožné v dôsledku rozličných lehôt. Je v záujme tak daňových správ, ako aj daňovníka(-ov), aby k rýchlemu vyriešeniu prípadu zaujali stanovisko založené na spolupráci. To znamená včasnú výmenu informácií a doručovanie dokumentácie všetkými zúčastnenými stranami (vrátane daňových správ).

3.3.2. *Koordinovaná činnosť medzi PO EÚ*

25. V identifikovanom trojstrannom prípade s účasťou podniku z nečlenského štátu EÚ je rozhodujúce odstrániť dvojité zdanenie. Príslušné orgány EÚ by sa mali dohodnúť, ako prediskutovať prípad a kto je v najlepšej pozícii, aby nadviazal prvý kontakt s príslušným orgánom v príslušnom štáte mimo EÚ s cieľom iniciovať postup na účinné vykonanie procesu MAP.

3.3.3. *Predĺženie dvojročného obdobia*

26. V prípade potreby na účely poskytnutia dostatočného času zúčastneným PO na dosiahnutie akceptovateľného riešenia sa môže zvažovať uplatnenie odseku 4 článku 7, t. j. vzájomnou dohodou, a so súhlasom príslušných združených podnikov sa dvojročné lehoty uvedené v odseku 1 článku 7 môžu predĺžiť. Ak sa využíva táto možnosť/riešenie, dôrazne sa odporúča, aby sa strany vopred dohodli aj na lehote predĺženia dvojročnej lehoty a nie na neobmedzenom predĺžení. Takým spôsobom sa daňovníkovi zaručia jeho práva a daňové orgány budú môcť dosiahnuť spravodlivé riešenie, hoci za dlhší čas ako obvykle podľa článku 7 Dohovoru o rozhodcovskom konaní.

4. **ZÁVER**

27. SFTO je presvedčené, že prediskutovalo túto tému čo možno najdôkladnejšie na základe skúseností z doterajšej praxe. Ďalší vývoj v budúcnosti spojený s tým, že krajiny a podniky získajú viac skúseností v tejto oblasti, však môže spôsobiť, že táto téma bude opäť zahrnutá do pracovného programu SFTO..

- 28.