

SL

SL

SL



EVROPSKA KOMISIJA

Bruselj, 25.1.2011
COM(2011) 16 konč.

**SPOROČILO KOMISIJE EVROPSKEMU PARLAMENTU, SVETU IN
EVROPSKEMU EKONOMSKO-SOCIALNEMU ODBORU**

**o delu Skupnega foruma EU za transferne cene v obdobju od aprila 2009 do junija 2010
in povezanih predlogih: 1. smernice o storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko
dodano vrednost, in 2. možni pristopi k tristranskim zadevam zunaj EU**

SPOROČILO KOMISIJE EVROPSKEMU PARLAMENTU, SVETU IN EVROPSKEMU EKONOMSKO-SOCIALNEMU ODBORU

**o delu Skupnega foruma EU za transferne cene v obdobju od aprila 2009 do junija 2010
in povezanih predlogih: 1. smernice o storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko
dodano vrednost, in 2. možni pristopi k tristranskim zadevam zunaj EU**

1. UVOD

Na splošno velja, da imajo mednarodna podjetja in davčne uprave zaradi vse večje globalizacije v praksi težave pri določanju cen čezmejnih transakcij med povezanimi podjetji za davčne namene. Za pravilno določanje cene takšnih transakcij so države članice Evropske unije sprejele pristop, ki temelji na načelu nepovezanosti¹. Načelo nepovezanosti temelji na primerjavi pogojev, ki jih uporabljajo povezana podjetja, in pogojev, ki bi veljali med neodvisnimi podjetji.

Vendar se razlaga in uporaba načela nepovezanosti razlikujeta tako med davčnimi upravami kot tudi med davčnimi upravami in podjetji. Posledica tega so lahko negotovost, višji stroški in morebitna dvojna obdavčitev ali celo neobdavčitev, ki pa negativno vplivajo na nemoteno delovanje notranjega trga.

Za rešitev tega problema je Komisija oktobra 2002² ustanovila strokovno skupino Skupni forum EU za transferne cene (Joint Transfer Pricing Forum, JTPF), katere naloga je bila, da najde rešitve za probleme, ki izhajajo iz uporabe načela nepovezanosti, zlasti v EU.

To sporočilo poroča o delu JTPF od aprila 2009 do junija 2010 ter predstavlja sklepe o delu strokovne skupine v prihodnosti.

2. POVZETEK DEJAVNOSTI SKUPNEGA FORUMA EU ZA TRANSFERNE CENE

JTPF se je med aprilom 2009 in junijem 2010 sestal štiri krat. Zaključil je razprave na dve temi. Ena je povezana s transakcijami znotraj skupine, druga pa z reševanjem sporov v zvezi z dvojno obdavčitvijo, kadar je povezano podjetje s sedežem zunaj EU vključeno v transakcijo (tristranske zadeve zunaj EU). Na obe temi je izdelal poročila. Končal je tudi postopek spremljanja, namenjen ugotovitvi ravni izvajanja prejšnjih pobud JTPF. V navedenem obdobju je začel tudi razprave o zadevah v zvezi z malimi in srednje velikimi podjetji ter o posebnem dogovoru znotraj skupine, poznanem kot dogovor o delitvi stroškov, vendar še niso končane. Poleg tega je začel razmišljati o svojem prihodnjem delovnem programu.

¹ Načelo nepovezanosti je v členu 9 Vzorčne davčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (Organisation for Economic Co-operation and Development, OECD). OECD je pripravila tudi Smernice glede transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave.

² Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru: „Za notranji trg brez ovir – Strategija za zagotavljanje konsolidirane davčne osnove za pravne osebe, ki delujejo v celotni EU“, COM(2001) 582 konč., 23.10.2001. str. 21.

2.1. Sklepi JTPF o storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost

Posebna značilnost vse večje globalizacije mednarodnih podjetij je rast številnih storitev znotraj skupine. Posledica tega razvoja je, da je za zagotovitev spoštovanja načela nepovezanosti potrebnih vedno več virov. Poleg tega je postalo jasno, da so dvojne obdavčitve pri teh storitvah vse pogostejše.

Kot problematična je bila izpostavljena zlasti ocena posebne kategorije storitev znotraj skupine, ki je v nadaljevanju označena kot „storitve znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost“, glede na načelo nepovezanosti. Jedro problema je v tem, da se za dokumentiranje in pregledovanje teh storitev, ki prispevajo nizko dodano vrednost, morda uporablja preveč virov ter da so obstoječe smernice v zvezi s to vrsto storitev pomanjkljive. Cilj je torej bil najti učinkovitejši pristop. V poročilu JTPF v Dodatku I je uporabljen dvotirni pristop. Prvič, kako obsežna in podrobna naj bi bila ocena določene kategorije storitev znotraj skupine, se določa znotraj konteksta. Drugič, poročilo vsebuje konkretne napotke o tem, kako se lahko opravi ocena. Rezultat združitve obeh pristopov je sklop smernic o storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost.

Glede na to, da obstajajo zelo različne storitve znotraj skupine, so v poročilu navedeni nekateri parametri v zvezi z vrsto storitev, ki bi jim koristil pristop iz poročila.

V poročilu so opisana nekatera temeljna načela. Na primer, vse relevantne stroške je mogoče odbiti v skladu z določbami domačega prava, na voljo morajo biti kakovostne in ustrezne informacije, pri pregledu storitev znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost, pa je treba uporabiti prožen pristop.

Poročilo nato podrobneje preučuje, kako je treba uporabljati ta načela, in vsebuje napotke o zadevah, ki na splošno povzročajo težave. Primeri slednjega so analiza skupine stroškov, opredelitev stroškov delničarjev in ocena tržne cene ter dokumentacija.

Ocena v skladu s smernicami bi lahko bila koristna tudi na drugih povezanih področjih, na primer pri reševanju sporov v zvezi z dvojno obdavčitvijo ali določanju kazni v zvezi z dokumentacijo za transferne cene.

Poročilo ugotavlja, da bodo predlagane smernice olajšale oceno nekaterih storitev znotraj skupine. Navaja, da se lahko nekateri predlagani elementi uporabijo tudi za oceno drugih kategorij storitev. Spremljanje učinkov izvajanja smernic, če jih bodo države članice podprle, bo pomembna naloga JTPF v prihodnosti.

2.2. Sklepi JTPF o tristranskih zadevah zunaj EU

Pri tristranskih zadevah gre za transakcije med dvema povezanima podjetjema države članice, pri katerih je določanje transfernih cen posebno težavno, ker ima tretje povezano podjetje v tretji državi znaten vpliv, zaradi katerega določena cena ni v skladu z načelom nepovezanosti.

Obstajata dve vrsti tristranskih zadev, in sicer tiste, ki zadevajo samo povezana podjetja s sedežem v državah članicah, in tiste, ki vključujejo povezano podjetje s sedežem zunaj EU. Poročilo o prvih je JTPF že izdelal in je bilo vključeno v

revidiran kodeks ravnanja za učinkovito izvajanje Konvencije o arbitraži³. Poročilo JTPF iz Dodatka II se osredotoča na drugo vrsto tristranskih zadev, ki so poznane kot tristranske zadeve zunaj EU.

V poročilu je najprej navedena koristna opredelitev vrst tristranskih zadev, nato pa je preučenih in predlaganih nekaj možnih pristopov, ki bi lahko bili koristni pri reševanju sporov na področju dvojne obdavčitve.

Možni pristopi zajemajo naslednje: izboljšanje in razširitev mreže sporazumov o obdavčevanju, retroaktivna uporaba rezultatov vnaprejšnjega cenovnega sporazuma in fleksibilna uporaba nekaterih postopkov, povezanih s postopkom vzajemnega dogovora.

Dokončanje poročila je pomembno iz dveh razlogov. Prvič, vsebuje pragmatične predloge o tem, kako obravnavati vprašanje v sedanjih razmerah. Drugič, zagotavlja trdno podlago, na kateri je mogoče strukturirati nadaljnje razprave o tej temi na podlagi izkušenj, pridobljenih v prihodnosti.

2.3. Dejavnost spremljanja

Stalna naloga JTPF je spremljanje in upravljanje učinkovitega izvajanja njegovih poročil.

Pregled statističnih poročil o zadevah, odprtih v okviru postopka iz Konvencije o arbitraži, je pokazal, da številne zadeve še niso zaključene. Ker bi bilo koristno imeti več podrobnih podatkov, da bi lažje ugotovili razloge za zamude, se preučuje oblika poročila.

S posebnim pregledom se je ugotavljal učinek izvajanja kodeksa ravnanja na dokumentacijo za transferne cene za povezana podjetja v Evropski uniji. JTPF je poročal, da je kodeks priznan kot standard ali referenčna točka. To velja tudi za mednarodna podjetja, ki se uradno ne odločijo za kodeks, saj je njegova uporaba z njihove strani prostovoljna.

Za izboljšanje kodeksa je bilo med drugim predlagano, da bi se pri pripravi poročil uporabljali skupni jezik in da bi se pri oceni oblikovanja cen v večji meri sprejemali vseevropski primerljivi elementi.

Splošna ugotovitev je bila, da je treba kodeks preučiti šele potem, ko bo bolje uveljavljen. Med sprejetjem kodeksa v letu 2006 in njegovim učinkom na preglede je prišlo do časovnega zamika. JTPF se je odločil, da bo zadevo ponovno preučil čez dve ali tri leta, ko bo izveden drugi postopek spremljanja.

2.4. Sedanji in prihodnji delovni program

Delovni program, ki je podlaga sedanjega mandata JTPF, je bil odobren septembra 2007. Program predvideva preučitev petih točk. Prva točka, tj. spremljanje, je v teku.

³ Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o delu Skupnega foruma EU za transferne cene v obdobju od marca 2007 do marca 2009 in povezanem predlogu za revidiran Kodeks ravnanja za učinkovito izvajanje Konvencije o arbitraži (90/436/EGS z dne 23. julija 1990, COM(2009) 472 konč., str. 7 in 10).

Druga in tretja točka iz programa sta obravnavani v zaključenih poročilih; eno je o izboljšanju Konvencije o arbitraži, drugo pa o storitvah znotraj skupine. Delo v zvezi s četrto in peto točko, to sta mala in srednje velika podjetja ter dogovori o delitvi stroškov, se je pred kratkim začelo in naj bi bilo končano v letu 2011.

Poleg odobrenih točk programa sta bili predvideni še dve rezervni točki: alternativno reševanje sporov in ocena tveganja. Komisija je v sporočilu o učinkovitem izvajanju Konvencije o arbitraži⁴ ugotovila, da so pri dveh točkah potrebne nadaljnje razprave; to sta neodvisni stalni sekretariat za delovanje Konvencije o arbitraži ter medsebojni vpliv med Konvencijo o arbitraži in členom 25.5 Vzorčne davčne konvencije OECD. Te točke bodo obravnavane v prihodnosti.

JTPF je že določil tri nadaljnje točke, s katerimi bi se lahko ukvarjal v prihodnosti. To so učinek nedavnih revizij člena 7 Vzorčne davčne konvencije OECD, kompenzacijske prilagoditve in sekundarne prilagoditve.

Poleg tega je Komisija organizirala javno posvetovanje z naslovom „Konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju in notranji trg: dejanski primeri dvojnega obdavčevanja“, ki je potekalo maja in junija 2010. Prvi pregled odgovorov kaže, da so vprašanja, povezana s transfernimi cenami, še vedno pomembna točka problematike dvojnega obdavčevanja. Odgovori bodo nadalje analizirani in JTPF bo morda vključen v reševanje navedenih težav.

3. SKLEPI KOMISIJE

Strokovna skupina JTPF ima po mnenju Komisije še vedno pomembno vlogo pri reševanju vprašanj v zvezi s transfernimi cenami in iskanju pragmatičnih rešitev za ta vprašanja.

Komisija zlasti ugotavlja, da poročilo o storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost, neposredno obravnava ključno vprašanje, ki ga je Komisija opredelila pri ustanavljanju JTPF, tj. doseči enotnejšo uporabo pravil o transfernih cenah v Evropski uniji.

V celoti podpira sklepe in predloge JTPF o storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost, v priloženih smernicah. Zlasti meni, da so smernice pravilna pot k primernejši oceni opredeljenih vrst storitev.

Komisija Svet poziva, da potrdi predlagane smernice o storitvah znotraj skupine, ki prispevajo nizko dodano vrednost, države članice pa k hitremu prenosu priporočil iz smernic v nacionalno zakonodajo ali upravne predpise.

Komisija prav tako v celoti podpira sklepe in predloge JTPF o tristranskih zadevah zunaj EU. V zvezi s tem pozdravlja, da je JTPF obravnaval ta aktualna vprašanja in spremljal njihov razvoj. Meni, da bo uporaba predlaganih pristopov in postopkovnih

⁴ Sporočilo Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o delu Skupnega foruma EU za transferne cene v obdobju od marca 2007 do marca 2009 in povezanem predlogu za revidiran Kodeks ravnanja za učinkovito izvajanje Konvencije o arbitraži (90/436/EGS z dne 23. julija 1990, COM(2009) 472 konč., str. 9).

premislekov iz poročila, kjer je to mogoče, prispevala k reševanju tristranskih zadev zunaj EU.

Komisija poziva Svet, da odobri predlagano poročilo o tristranskih zadevah zunaj EU, države članice pa, naj prakse, ki so v skladu s pristopi in postopkovnimi premisleki iz poročila, prenesejo v nacionalno zakonodajo ali upravne predpise.

Države članice se poziva, da Komisiji predložijo letno poročilo o vseh ukrepih, ki so jih sprejele na podlagi teh smernic in njihove praktične uporabe. Komisija bo na podlagi teh poročil redno pregledovala te smernice.

V zvezi s tem je Komisija seznanjena z ugotovitvami spremljanja in z veseljem pričakuje rezultate sedanjega delovnega programa JTPF v zvezi z malimi in srednje velikimi podjetji ter dogovori o delitvi stroškov.

Komisija tudi meni, da bi bilo treba mandat JTPF po njegovem izteku marca 2011 podaljšati.

Dodatek I

SMERNICE O STORITVAH ZNOTRAJ SKUPINE, KI PRISPEVAJO NIZKO DODANO VREDNOST

I. UVOD

1. Poglavje VII Smernic glede transfernih cen za mednarodna podjetja in davčne uprave Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj (smernice OECD) preučuje „vprašanja, ki se pojavljajo, ko se za namene transfernih cen ugotavlja, ali je en član mednarodne skupine zagotovil storitve drugemu članu te skupine, in če je, ali so se cene za te storitve znotraj skupine določale po načelu nepovezanosti“. Na splošno poglavje v nadaljevanju obravnava vprašanje, ali je bila storitev dejansko opravljena in kakšna bi morala biti – za davčne namene – v skladu z načelom nepovezanosti cena znotraj skupine za takšno storitev.
2. Smernice OECD priznavajo številne različne storitve, ki se lahko zagotavljajo, in tudi številne različne koristi, ki jih te storitve prinesejo ali se pričakujejo, da ji bodo prinesle. JTPF je menil, da je smiselno dopolniti seznam storitev, navedenih v smernicah OECD. V Prilogi 1 je seznam običajnih storitev znotraj skupine, ki lahko spadajo na področje uporabe tega dokumenta ali pa morda ne.
3. JTPF je – kar zadeva uporabo smernic za storitve znotraj skupine – opredelil nekatere točke, ki so pomembne za vsakega pregledovalca (izraz „pregledovalec“ se nanaša na funkcijo pregledovanja, ki jo opravlja davkoplačevalec ali davčna uprava), saj se nanašajo na storitve znotraj skupine. Te točke so vse večja globalizacija in povezano centralno zagotavljanje storitev, vse večje povpraševanje po virih, možnost, da stroški ostanejo neupoštevani, ker jih ne prizna nobena davčna uprava, in zavedanje, da so nekatere vrste storitev manj tvegane kot druge, čeprav to nima nobene vloge pri praktični uporabi smernic OECD s strani pregledovalcev.
4. Ta dokument je osredotočen na to, da bi se našel čim boljši način za obravnavo teh vprašanj. Pri tem ne želi omejiti ne pravice davčne uprave za izvedbo pregleda ne pravice mednarodnega podjetja, da na podlagi dejstev in okoliščin predstavi svoj konkreten primer ter podkrepi vključitev ali izključitev določene storitve. Vseeno se predvideva, da bo za storitve znotraj skupine, ki spadajo na področje uporabe tega dokumenta, potrebnih manj celovitih revizij.

II. PREGLED

5. Ta dokument temelji na predpostavki, da mednarodna podjetja in davčne uprave delujejo v dobri veri ter da nedvomno podpirajo načela OECD, ki se uporabljajo pri obravnavi storitev znotraj skupine. Zato se osredotoča na to, kako lahko pregledovalec najbolj smotrno in učinkovito ugotovi, ali je bilo pri zagotavljanju določenih storitev znotraj skupine uporabljeno načelo nepovezanosti.
6. Pomembno je, da se predlogi iz tega dokumenta uporabljajo kumulativno, saj se lahko na vprašanja, ki so lahko pomembna na začetku procesa, v nadaljevanju, ko so na voljo določene informacije, najdejo zadovoljivi odgovori. Tako se lahko v zvezi z

zagotavljanjem neke storitve pojavijo upravičeni dvomi, ki se nato odpravijo z informacijami iz opisa. (Glej oddelek VI.)

7. Ključni elementi ali načela pristopa iz tega dokumenta so:
- (i) vsi stroški so dodeljivi, vendar ni nujno, da domače pravo dovoljuje celoten odbitek teh stroškov;
 - (ii) obstajajo nekatere kritične predpostavke, ki so pomembne za določanje dogovorjene izhodiščne točke za vsak pregled;
 - (iii) zagotovijo se točne in namenske informacije, iz katerih sta razvidna vrsta zagotavljenih storitev in struktura, prek katere se te storitve zagotavljajo;
 - (iv) prožnost pri odločanju o obsegu in globini pregleda za oceno zagotavljanja storitev glede na načelo nepovezanosti.

III. PODROČJE UPORABE DOKUMENTA

8. Ker obstajajo številne storitve, ki se zagotavljajo znotraj skupine, in ker imajo lahko storitve v okviru določene poslovne dejavnosti različne poslovne učinke, izčrpna opredelitev storitev, ki jih obravnava ta dokument, ni ne možna ne zaželena. Poleg tega bi vsak poskus dokončne navedbe zmanjšal prožnost uporabe predlogov iz tega dokumenta.
9. Lahko pa se poda nekaj parametrov glede vrste vključenih oziroma izključenih storitev znotraj skupine, ki so povezani s splošnim značajem storitev in vrsto strukture, prek katere se storitve dodeljujejo in zaračunavajo.
10. Nekateri elementi tega dokumenta bi se sicer lahko koristno uporabljali za vse storitve znotraj skupine, vendar so osredotočeni na nekatere vrste storitev bolj kot na druge.
11. Dokument je osredotočen na vrste storitev, ki so jih strokovnjaki različno opisali kot orodje, ki drži skupaj korporativno strukturo in podpira njene glavne funkcije, ali kot upravne pomožne storitve k poslovni dejavnosti prejemnika ali kot storitve, ki so na splošno na voljo ali se lahko brez težav pridobijo. Bistvo teh storitev je, da so sicer nepogrešljive, vendar pa tudi rutinske in ne prispevajo visoke dodane vrednosti ne za izvajalca ne za prejemnika. Ta dokument razlikuje med storitvami, ki sicer prispevajo nizko dodano vrednost, vendar bi lahko vseeno ustvarjale velik promet in bile zato vključene v ta pristop, ter storitvami, ki prispevajo visoko dodano vrednost, čeprav ne ustvarjajo nujno velikega prometa in zato ne bi spadale na področje uporabe tega dokumenta.
12. Dokument se ne osredotoča na neposredno zaračunane storitve, katerih dejstva in okoliščine bodo na splošno očitni. Prav tako ne obravnava storitev, ki same po sebi prispevajo visoko dodano vrednost. Kaj pomeni ustvarjanje visoke dodane vrednosti je odvisno od storitve, izvajalca in prejemnika. Pristop iz tega dokumenta bi samo izjemoma koristil pregledovalcu pri obravnavi storitev na področju inovativnih raziskav in razvoja, intelektualne lastnine in finančnih transakcij ali drugih storitev, ki so pomembno gospodarsko gonilo. Podobno dejavnost, ki se sama po sebi opira na

potencial, da pri izpostavljenosti velikemu tveganju doseže velik donos, prav tako ne bo med predvidenimi parametri. Zlasti pa dokument ne obravnava dogovorov o delitvi stroškov.

13. Omeniti je treba razliko med enostavnim zaračunavanjem in izvedbo ter kompleksnejšimi ureditvami. Ena sama centralno zagotovljena storitev, ki ustvarja nizko dodano vrednost in je zaračunana več povezanim podjetjem s pomočjo jasnega ključa dodelitve, naj ne bi povzročala težav. Ta dokument se torej osredotoča na več storitev, ki prispevajo nizko dodano vrednost, ki se bodo pogosto zagotavljale v okviru ene same pogodbe ter ki na splošno vključujejo skupino stroškov in ključne dodelitve.

IV. PREGLEDI IN CENTRALNO ZAGOTOVLJENE STORITVE ZNOTRAJ SKUPINE

14. Povsem logično je, da se bo pregledovalec hotel prepričati, da je zagotavljanje storitev v skladu z načeli OECD, da so vključeni vsi ustrezni stroški, neustrezni pa ne, in da je uporabljena tržna cena. Potrebno gotovost lahko doseže na različne načine in v različnem obsegu, odvisno od konkretnih okoliščin primera in splošnega pristopa, ki ga davčne uprave uporabljajo pri pregledih transfernih cen.
15. V zvezi s tem dokument predlaga alternativne pristope, s katerimi se lahko pregledovalec v zadostni meri prepriča, da je bilo načelo nepovezanosti uporabljeno. Prav tako poskuša doseči ravnotežje med razpoložljivimi viri, bremenom izpolnjevanja pravil in možno stopnjo prilagoditve.
16. Jasno je, da bo popolni pregled posameznega primera nedvomno zadostil potrebam vsakega pregledovalca, vendar pa je mogoče s pristopom iz tega dokumenta doseči isti cilj na primernejši način v veliki večini primerov, ki se navadno pojavljajo in spadajo na področje, ki ga obravnava ta dokument.
17. Davčne uprave so – kot nasprotje popolnemu pregledu – začele vzpostavljati stike k mednarodnimi podjetji. Namen tega je, da bi obe strani bolje razumeli perspektive ena druge in da bi se med njima vzpostavilo zaupanje. To bi se doseglo z odprtim in stalnim dialogom med davčnimi upravami in mednarodnimi podjetji izven okvira pregleda. Tako bo davčna uprava na primer pri centralno zagotovljenih storitvah znotraj skupine mednarodno podjetje prosila (zunaj scenarija pregleda) za pojasnilo, kako deluje njegov sistem. Mednarodno podjetje bo z davčno upravo vodilo odprt dialog, v katerem bo pojasnilo svojo ureditev, da bo davčna uprava popolnoma razumela okvir, in ji hkrati po potrebi dalo na voljo informacije. Priporoča se tudi, da se novosti obravnavajo na rednih sestankih. Rezultat tega je lahko, da bo davčna uprava za določene vidike poslovne dejavnosti mednarodnega podjetja štela, da so skladni s predpisi in pomenijo nizko tveganje. Če se pozneje meni, da je pregled potreben, se je možno bolje osredotočiti na problematična področja. Poleg tega, če je med davčno upravo in mednarodnim podjetjem vzpostavljeno zadostno zaupanje, se morda nekatera temeljna vprašanja (npr. ali se je storitev opravila) ne bodo preverjala, razen na primer s potrditvijo.
18. Vendar se, ker zgoraj opisani pristop še ni na splošno razvit v Evropi in ker popolni pregled ne bo izboljšal sedanjega stanja, priporoča, da se v primeru, ko je treba nadalje preučiti centralno zagotovljene storitve znotraj skupine, uporabijo v nadaljevanju navedene smernice.

V. KRITIČNE PREDPOSTAVKE

19. Kritične predpostavke so:
- (a) zadevne storitve so poslovne transakcije z nizkim tveganjem, ki prispevajo nizko dodano vrednost;
 - (b) storitev ustreza načelu nepovezanosti OECD; zadevne storitve so dejansko opravljene in prejemniku zagotovijo gospodarsko ali poslovno vrednost;
 - (c) mednarodno podjetje razpolaga z lastnim sistemom upravljanja in postopki pregleda, vse storitve pa so podvržene temu procesu upravljanja;
 - (d) na zahtevo se zagotovijo kakovostne informacije.
20. Med procesom se lahko preverijo nekatere ali vse zgoraj navedene kritične predpostavke.

VI. OPIS

21. Pregledovalec lahko ob upoštevanju dejstev in okoliščin primera, izkušenj in poznavanja zadevnega mednarodnega podjetja na različne načine zahteva informacije, ki so po njegovem mnenju zadostne za potrditev, da opravljena storitev izpolnjuje načelo nepovezanosti. Pri sprejemanju utemeljene odločitve je bistveno, da ima dostop do zadostnih in kakovostnih informacij. Ta dokument predlaga, da bi bila z opisom zahteva po informacijah v veliki meri izpolnjena.
22. Ob upoštevanju rutinskega značaja storitev in glede na to, da prispevajo nizko dodano vrednost, bi moral opis pregledovalca v zadostni meri prepričati, da je bila z vidika izvajalca storitev opravljena, z vidika prejemnika pa da mu zagotavlja gospodarsko ali poslovno vrednost ter da bi prejemnik – če bi bil neodvisen – dejavnost plačal ali jo sam opravil. Zato vprašanje, ali je bila storitev opravljena, ne bi smelo biti sporno.
23. Vsebina in dolžina opisa sta lahko različni, vendar naj bi bil celovit opis relativno kratek. Zlasti je pomembno, da so obseg zahtevanih informacij, dejstvo, da obravnavane storitve pomenijo nizko tveganje, in morebitno breme izpolnjevanja pravil v uravnoteženem razmerju. Zajemal bo naslednje teme ali nekatere med njimi, kot je ustrezno:
- (a) med preverjanjem resničnosti, pri katerem se storitve dajo v kontekst, se lahko zahtevajo okvirni kazalniki (npr. stroški storitev znotraj skupine v primerjavi s skupnimi stroški poslovanja ali razmerje prometa storitve znotraj skupine in celotnega prometa). Te kazalnike je treba razlagati v povezavi z vrsto poslovne dejavnosti, ki jo izvaja povezano podjetje;
 - (b) pojasnilo zagotavljanja storitve v splošnem okviru poslovne dejavnosti mednarodnega podjetja, da je jasno, zakaj je pomembna za izvajalca in prejemnika. Tako je lahko na primer za hčerinsko podjetje zaradi ekonomije obsega učinkoviteje, da se storitve obračunavanja plač ali kadrovske storitve

izvajajo centralno. Tudi pri storitvah IT je lahko bolj gospodarno, da so na voljo „na zahtevo“;

- (c) uskladitev splošne politike mednarodnega podjetja glede transfernih cen s storitvami, ki se dejansko centralno zagotavljajo;
- (d) pregled vrst zagotavljenih storitev in njihovih prejemnikov;
- (e) podatke o koristih ali pričakovanih koristih za prejemnike. Pri nekaterih storitvah bo korist očitna (npr. obračunavanje plač). Pri drugih storitvah, pri katerih korist ni takoj očitna, je morda potrebno dodatno pojasnilo. Če se zagotavljajo na primer promocijske dejavnosti na svetovni ravni, kako te storitve koristijo posamezni hčerinski družbi;
- (f) pojasnilo strukture, prek katere se storitve zagotavljajo. Lahko obstaja en centralni subjekt, ki zagotavlja storitve, ali pa različne hčerinske družbe zagotavljajo posebne storitve znotraj skupine. Možna je tudi kombinacija obeh sistemov in v tem primeru mora biti medsebojna povezanost teh sistemov jasna;
- (g) opis standarda skupine v zvezi z njenim pristopom k pregledu in njegovo uporabo za storitve. Na primer opredeliti je treba neposredne in posredne stroške, ki se vključijo v skupino stroškov, kako je zagotovljena dosledna uporaba ključa dodelitve za določeno storitev, kako je zagotovljeno, da pri zagotavljanju storitev ne prihaja do podvajanja;
- (h) opis strukture skupine stroškov;
- (i) opis ključev dodelitve;
- (j) utemeljitev uporabljenega pribitka v skladu z načelom nepovezanosti oziroma utemeljitev, zakaj se ni uporabil pribitek;
- (k) podatki o obračunavanju storitev (sistem fakturiranja, datumi poravnave, načini plačevanja ter prilagoditve zaradi razlike med načrtovanimi in dejanskimi stroški);
- (l) opis, kako so združitve ali pridobitve vključene v sistem zagotavljanja storitev;
- (m) pojasnilo, kako so nove storitve vključene v sistem in kako se storitev zaključijo;
- (n) kako se vodijo storitve na zahtevo;
- (o) kako se vodi in posodablja sistem zagotavljanja storitev;
- (p) katera dokumentacija se lahko zagotovi.

24. Zgoraj navedene informacije se lahko zagotovijo na različne načine. Lahko se zagotovijo v obliki posebnega pisnega opisa. Nekatere informacije se lahko, če je ustrezno, posredujejo ustno. Prav tako je mogoče, da se bo s preučitvijo pisnih pogodb pridobil vpogled v širši kontekst in večina informacij iz opisa. Vsak od teh pristopov ali njihova kombinacija je sprejemljiva. Pomembno je, da je na koncu razumljivo, kako deluje sistem zagotavljanja storitev.

25. Po pridobitvi opisa je treba preučiti, ali so potrebna nadaljnja podrobna pojasnila in kako naj se zagotovijo.

VII. POSEBNA PODROČJA

26. Opis bo zagotovil splošen pregled in tudi različne podrobne podatke. Nekatera področja so pomembnejša od drugih pri sprejemanju utemeljene odločitve in zato so na voljo nadaljnji napotki.

VII.1. Ali je bila storitev opravljena?

27. Ključnega pomena je, da se pregledovalec prepriča, da je bila storitev z vidika izvajalca opravljena in da ima storitev z vidika prejemnika gospodarsko ali poslovno vrednost, ki izboljšuje njegov poslovni položaj, ter da je prejemnik dejavnost plačal oziroma jo je v nasprotnem primeru opravil sam.
28. Nespornega dokaza, ki povezuje določeno povezano podjetje s koristjo iz določene storitve, ni vedno mogoče zagotoviti. Iz razpoložljivih dokazov, ki jih podpirajo navedbe mednarodnega podjetja, je treba izdelati primerno razlago. Upoštevati je treba načelo, da so vsi stroški dodeljivi, in če stroška storitve ni mogoče pripisati določenemu povezanemu podjetju, ga je treba dodeliti drugemu podjetju v skladu z zadevnim domačim pravom, ki morda ne dovoljuje celotnega odbitka teh stroškov.
29. Kot je navedeno zgoraj, se stopnja gotovosti, ki jo pregledovalec potrebuje, da je prepričan, da storitev izpolnjuje načelo nepovezanosti, razlikuje od primera do primera. Glede na to, da gre za storitve rutinskega značaja, ki se vsakodnevno zagotavljajo in prispevajo nizko dodano vrednost, in da se zagotovi pojasnilni opis, preverjanje zagotavljanja vrste storitve, ki jo obravnavajo te smernice, ne bi smelo biti sporno.

VII.2. Skupine stroškov

30. Pri vprašanju kvantitativne in kvalitativne sestave skupine stroškov se pogosto pojavljajo težave.
31. Vsak pregledovalec želi biti v zadostni meri, odvisno od posebnih okoliščin primera, prepričan, da so vsi ustrezni stroški vključeni v skupino stroškov, neustrezni pa ne. Preden se preverijo pribitki in dodelitve, je treba zagotoviti, da so izključeni stroški delničarjev in stroški, povezani z neposredno zaračunanimi storitvami (tj. stroški, ki se dodelijo, so skupni stroški, zmanjšani za stroške delničarjev in neposredno zaračunane stroške). Pomembno je tudi poznati stroške, ki ostanejo v skupini. Gre lahko za neposredne in posredne stroške ter ustrezne stroške poslovanja podjetja kot celote (npr. nadzorni, splošni in upravni stroški), če že niso bili upoštevani v stroškovnih kategorijah.
32. Ta del smernic različno podrobno opisuje predlagane pristope, kako preveriti skupino stroškov. V nadaljevanju so podrobneje obravnavani posebni vidiki preverjanja skupine stroškov.
33. Pristopi so osredotočeni na doseganje ravnovesja med ustrezno stopnjo gotovosti in potrebno stopnjo podrobnosti. Vsak od opisanih pristopov se lahko uporabi

samostojno ali v kombinaciji. Poleg tega se lahko uporabijo tudi drugi pristopi, ki so enako sprejemljivi za doseganje soglasja glede sestave skupine stroškov.

34. Pregledovalec se lahko odloči za oceno skupine stroškov na visoki ravni ter pri tem oceni neoporečnost računovodskih in revizijskih sistemov. Tak pristop zahteva dobro poznavanje sistemov mednarodnega podjetja, da se lahko preveri neoporečnost njegove skupine stroškov. Potrebna so pojasnila meril pregleda, standarda za uporabo teh meril in razlogov, ki utemeljujejo uporabljene pribitke in ključne dodelitve. Ta pristop je jasno povezan z zgoraj obravnavanim stalnim dialogom mednarodnega podjetja.
35. Drugi pregledovalec se lahko odloči za nekatera dodatna selektivna/naključna preverjanja stroškov, da doseže potrebno stopnjo gotovosti. Ta pristop je razširitev prvega, saj prav tako zahteva celovito razumevanje postopkov oblikovanja skupine stroškov, vendar so primerne nekatere nadaljnje omejene poizvedbe.
36. Lahko pa pregledovalec oceni, da je primerno imeti več podrobnih podatkov, kot jih je predvidenih v zgornjih dveh pristopih. V tem primeru bo potreben podrobnejši opis delovanja skupine stroškov. V okviru tega dokumenta bi bil popolni pregled skupine stroškov izjema. Vseeno se lahko na nekaterih relevantnih področjih zahteva več podrobnih podatkov.
37. Odvisno od tega, kateri od zgornjih pristopov najbolj ustreza dejstvom in okoliščinam primera, se lahko zahtevajo vse ali nekatere od naslednjih informacij o skupini stroškov, če že niso vsebovane v opisu:
 - (a) standard pregleda podjetja/skupine, ki se uporablja za skupino, npr. omejitve bistvenosti, dokazni standard;
 - (b) pojasnilo uporabljene metode obračunavanja stroškov za dodeljevanje neposrednih in posrednih stroškov skupini. Če obstajajo storitveni centri, ki zagotavljajo različne storitve, je treba opisati, kako se stroški obravnavajo;
 - (c) podlaga, po kateri se stroški, opredeljeni kot stroški delničarjev, izrecno niso vključili v skupino. Zaradi popolnosti se lahko predloži ločena analiza teh stroškov;
 - (d) opis in analiza naslovov skupin stroškov (npr. IT, računovodstvo, kadrovska služba);
 - (e) izvor morebitnih uporabljenih pribitkov in identifikacija stroškov, dodeljenih brez pribitka;
 - (f) opis in analiza dodeljenih stroškov. Podrobni podatki so zlasti pomembni, kadar se stroški storitev na svetovni ravni dodeljujejo posameznim povezanim podjetjem;
 - (g) primerjava skupnih stroškov skupine s skupnimi dodeljenimi stroški za zagotovitev, da dodeljeni stroški niso višji od skupnih stroškov.

VII.3. Fakturiranje

38. Obravnavana so tudi upravičena pričakovanja pri izvajanju kritične analize skupine stroškov.
39. Pri neposrednih ali posrednih stroških, ki so interno dodeljeni, fakture pogosto niso na voljo. V takem primeru je potrebno pojasnilo načel in postopkov, ki so pripeljali do dodeljenih stroškov. Če ni nobene absolutne številke, je treba presoditi, ali je določen strošek primeren, da se vključi v skupino stroškov, in ali znesek ustrezno odraža nastale stroške.
40. Kadar fakture obstajajo, pa skupna končna faktura pogosto odraža kombinacijo zunanjih stroškov tretje osebe in notranjih stroškov. Končni stroški se pravilno predstavijo z eno končno fakturo, čeprav je slednja rezultat prejšnjih faktur s stroški več podjetij, ki prispevajo h končni storitvi. Na primer, povezano podjetje A zagotavlja rutinsko podporo IT in odda nekatere elemente te podpore v zunanje izvajanje povezanemu podjetju B, povezano podjetje B pa jih odda v zunanje izvajanje neodvisnemu podjetju C. V skupini stroškov podjetja A bo prikazana faktura, ki jo izda povezano podjetje B. V takšnem primeru se upravičeno pričakuje, da se bo faktura zahtevala in ugotovil njen izvor, ne pa, da se bodo razčlenili sestavni deli vsake fakture med B do C in po možnosti še naprej. To je nenazadnje povezano s tem, da faktura, ki jo eno neodvisno podjetje izda drugemu neodvisnemu podjetju, navadno ne privede do razčlenitve sestavnih delov te fakture po njihovem izvoru oziroma takšna razčlenitev sploh ne bi bila možna.

VII.4. Stroški delničarjev

41. V domačem pravu, upravnih postopkih in sodni praksi ni veliko definicij ali drugih informacij o dejavnostih, ki predstavljajo strošek za delničarje.
42. Smernice OECD omenjajo nekatere storitve, ki so dejavnosti delničarjev. V Prilogi 2 je neizčrpen seznam obstoječih elementov, ki jih je navedel OECD, in drugih storitev, ki jih je JTPF preučil in priznal kot dejavnosti, da se praviloma uvrščajo kot stroški delničarjev. Razvrstitev bo vedno odvisna od dejstev in okoliščin posameznega primera.
43. Obstaja pa temeljni primerjalni preizkus, s katerim se lahko ugotovi, ali gre pri stroških dejansko za stroške delničarjev.
44. V tem izvlečku iz odstavka 7.9 smernic OECD je pojasnjeno to vprašanje: „*V redkih primerih se lahko zgodi, da se za člane skupine opravi neka dejavnost znotraj skupine, čeprav je ti člani skupine ne potrebujejo (in je tudi ne bi bili pripravljani plačati, če bi bili neodvisna podjetja). K takšnim dejavnostim spadajo dejavnosti, ki jih član skupine (navadno matično podjetje ali regionalni holding) opravi izključno zaradi svoje udeležbe v enem ali več članih skupine, tj. v vlogi delničarja. Takšna vrsta dejavnosti ne bi upravičila zaračunanja storitve podjetjem, ki so prejemniki storitve.*“
45. Primeri, ko dejavnost ne izhaja samo iz dolžnosti delničarja, ampak je povezana tudi z dodatno koristjo, zahtevajo presojo. Možno je, da član odbora matičnega podjetja opravlja naloge v povezavi z udeležbo matičnega podjetja pri drugih članih skupine. Ta dejavnost bi se navadno uvrstila kot strošek delničarjev. Ko se ugotovi, da gre za

strošek delničarjev, ga je neprimerno zaračunati neposredno ali prek skupine stroškov.

46. Vendar je zaradi delničarjev pri začetnem izvajanju teh nalog možno, da bo član odbora naloge opravljal tako, da se zagotovi dodatna storitev ter prejme korist, ki presega interese lastništva matičnega podjetja.
47. V tem primeru se pojavi vprašanje, ali je bila dodatna storitev dejansko zagotovljena? Pri odgovoru na to vprašanje je treba upoštevati: ali ima koristi celotna skupina; ali ima korist določeno hčerinsko podjetje, kako se porazdelijo stroški in ali se uporablja pravilna tržna cena? Odgovor leži v porazdelitvi stroškov deloma matičnemu podjetju in deloma hčerinskemu podjetju. Ta porazdelitev bo odvisna od vrste industrije, vrste podjetja in storitev, ki jih opravlja, kar vodi do sklepa, da je posamični pristop edini izvedljiv pristop.

VII.5. Ključi dodelitve

48. Dve zlasti pomembni pripombi iz smernic OECD glede ključev dodelitve sta:

„Vsaka metoda posrednega zaračunavanja mora biti občutljiva za poslovne značilnosti posameznega primera (npr. ključ dodelitve je smiseln v določenih okoliščinah), vsebuje zaščitene ukrepe proti zlorabi in upošteva stroga računovodska načela ter lahko zagotavlja zaračunavanja ali dodelitve stroškov, ki so v skladu z dejanskimi ali razumno pričakovanimi koristmi za prejemnika storitve“ (OECD 7.23).

„Za izpolnitev načela nepovezanosti mora izbrana metoda dodelitve omogočati rezultat, ki je v skladu s tem, kar bi bila primerljiva neodvisna podjetja pripravljena sprejeti.“ (OECD 7.24)

49. Uporaba zelo jasnega ključa dodelitve za zagotavljanje ene storitve ne sme pregledovalcu predstavljati nobenih nepotrebnih težav, npr. obračunavanje in izplačevanje plač glede na število zaposlenih.
50. Zagotavljanje več kot ene storitve v okviru iste pogodbe lahko zahteva uporabo več različnih ključev dodelitve. Različne utemeljitve se bodo uporabile pri odločanju glede ključa dodelitve, odvisno od specifičnih okoliščin. Vendar bi bilo nedosledno uporabiti različne ključe dodelitve za različne prejemnike istih storitev.
51. Referenčna točka je, da se vsak ključ dodelitve lahko upraviči in dosledno uporablja (ter se redno pregleduje). Potrebno je ravnovesje med natančnostjo ključa in obremenitvijo, ki bi nastala, če se zahteva kompleksen ključ, ki zagotavlja le manjše izboljšave v primerjavi s ključem, ki je enostavnejši za uporabo.
52. Zgoraj opisani pragmatični pristop določa, da mora biti vsak izbrani ključ dodelitve mogoče utemeljiti in dosledno uporabljati.
53. Medtem ko bo uporaba kakršnega koli posebnega ključa dodelitve odvisna od dejstev in okoliščin posameznega primera, se navadno uporabljajo naslednji ključi:
 - (a) IT: število osebnih računalnikov

- (b) programska oprema za poslovno upravljanje (npr. SAP): število licenc
- (c) človeški viri: število zaposlenih
- (d) zdravje in varnost: število zaposlenih
- (e) razvoj upravljanja: število zaposlenih
- (f) davki, računovodstvo itd.: promet ali obseg bilance stanja
- (g) storitve trženja: promet
- (h) upravljanje voznega parka: število avtomobilov.

54. Pri tem je treba navesti, da se lahko uporabljajo tudi bolj zapleteni ključni dodelitve.
55. Podjetje se je v preteklosti morda odločilo za ključ dodelitve, ki odraža nepovezane pogoje in posledično ceno. Te smernice ne zahtevajo samodejnega pregleda orodij, ki se že uporabljajo.

VII.6. „Storitve na klic“ (OECD 7.16 – 7.17)

56. Drugo področje, ki ga je morda treba še nekoliko preučiti, je obravnava različnih pogodb o sodelovanju, znanih kot „pogodbe na klic“ (call contracts), pogodbe na odpoklic (call off contracts) ali „pogodbe o stanju pripravljenosti“ (stand by contracts). V odnosih s tretjimi stranmi se običajno sklenejo dogovori, da se storitve uporabljajo, kadar se potrebujejo in v taki obliki, kot je potrebna. Posledica tega je trikratna. Če se zaračuna le možen dostop do storitve, kako, če sploh, se izračuna dodatno plačilo, če se storitev dejansko zahteva in opravi, ter kakšne so posledice, če se storitev ne uporabi v določenem letu?
57. Najprej, potrebna je infrastruktura za ponudbo in izpolnjevanje obvez iz dogovorov na klic. V nekaterih primerih je lahko smiselno, da se bremenitev izračuna tako, da pokrije infrastrukturne stroške in pribitke. Prav tako bo v nekaterih primerih smiselno, da uporabnik plača zaračunano ceno za možen dostop do te infrastrukture, vendar ne dodatne pristojbine, kadar zahteva izvedbo dogovorjene storitve na klic. To je lahko v nasprotju s položajem, ko se zahteva specifična storitev, ki presega standardno storitev na klic. V tem primeru je primerna dodatna ločena pristojbina, storitev pa se bremeni neposredno.
58. Član skupine morda ne zahteva storitve na klic v določenem letu, vendar to ne pomeni nujno, da naslednje leto storitve ne bo kupil. Prav tako ne pomeni, da bo samodejno upravičen do znižanja letne pristojbine, ker storitve eno leto ni uporabil. Znesek pristojbine bo odvisen od tega, kako visoko oceni ponudnik tveganje, in uporabnikove dovzetnosti za tveganja za vsako leto posebej.

VII.7. Brementev po načelu nepovezanosti

59. Kot je bilo že večkrat povedano, je določanje transfernih cen umetnost in ne eksaktna znanost, predlog pa dopušča določen prostor za presojo glede obsega dokazov, ki so potrebni za oceno transferne cene in za zagotovitev, da je določena metoda razumna ocena tržne cene (OECD 1.12-1.13 in 1.68-1.69).

VII.8. Metodologija

60. Morda se je podjetje v preteklosti dogovorilo o uporabi metodologije, ki se razlikuje od metodologije, opisane v smernicah OECD, ter ki odraža nepovezane pogoje in posledično ceno (OECD1.68). Namen teh smernic ni nadomestiti nobene takšne metode.
61. Če je za opravljanje določene storitve mogoče hitro najti primerno primerljivo ceno na prostem trgu, bo to najhitrejša pot do rešitve. Na primer, storitev, ki se pregleduje, je bila opravljena neodvisnim tretjim stranem ali pa je bila podobna storitev opravljena s strani tretje strani.
62. Pri storitvah znotraj skupine pa ustreznih primerljivih cen na prostem trgu pogosto ni mogoče določiti. Medtem ko se lahko na splošno s katero koli od drugih metod OECD pregleda, ali je opravljanje storitev nepovezano, ta dokument ugotavlja, da je metoda, ki temelji na stroških, najpogosteje uporabljena metoda (OECD 7.31).

VII.9. Pribitki

63. Ker bodo storitve, ki prispevajo nizko dodano vrednost in ki jih obravnavamo v tem dokumentu, navadno ustvarile nizke pribitke, je razmeroma pomembneje vzpostaviti ustrezno stroškovno osnovo.
64. Ko se določi stroškovna osnova za posamezno storitev, je ustrezno preučiti, kakšen pribitek na stroške je treba uporabiti, če se ta uporabi. Smernice OECD priznavajo, da pribitka ni mogoče vedno uporabiti (OECD 7.33 in 7.36). Dejansko se v smernicah predlaga, da je lahko kljub morebiti ustreznemu pribitku rezultat analize stroškov in koristi takšen, da davčna uprava zadeve ne preuči dlje, kot do razporeditve stroškov (OECD 7.37).
65. Kadar je pribitek primerno uporabiti, bo ta navadno skromen. Izkušnje kažejo, da pribitki navadno znašajo 3–10 %, pogosto okrog 5 %. Vendar je ta izjava odvisna od dejstev in okoliščin, ki lahko podpirajo drugačen pribitek.
66. Narava storitev, ki jih te smernice obravnavajo, kaže, da bi lahko poglobljena analiza petih primerljivih dejavnikov, vključno s funkcionalno analizo, skupaj z izbirno primerjalno analizo, ki vključuje kvantitativno in kvalitativno preverjanje možnih primerljivih elementov za določitev ustreznega pribitka, zahtevala preveč sredstev. Pri tem je mogoče predvideti, da se bo pregledovalec odločil za manj zahtevno metodo iskanja informacij za oceno določenega pribitka. Vendar mora manj zahtevna metoda iskanja informacij seveda prestati preskus nepovezanosti. Za dokončen sklep lahko pregledovalec v večji ali manjši meri uporabi naslednji nepopolni seznam:
 - (a) utemeljitev in dokaz, ki ju ponudnik storitve uporabi pri določanju pribitka;
 - (b) izkušnje in znanje pregledovalca glede običajno dogovorjenih pribitkov za vrsto storitev, ki jo predvidevajo te smernice;
 - (c) širše dokazno gradivo, ki je na voljo iz statističnih raziskav;
 - (d) objavljena praksa/izkušnje, npr. nekaterih davčnih uprav.

67. Včasih se isti pribitek uporabi za več storitev, opravljenih v okviru iste pogodbe. To je lahko sprejemljiv predlog, če je mogoče presoditi, da bi bil pri določenih storitvah približno enak pribitek, odstopanja pa bi bila po pričakovanjih nizka.

VIII. DOKUMENTACIJA

68. Smernice OECD (odst. 5.4) navajajo načela skrbnega upravljanja, ki bi vodila postopek preučevanja, ali je oblikovanje transference cen ustrezno davčnim namenom ter kolikšna podporna dokumentacija je potrebna za oblikovanje transference cen.
69. Ta tema se odraža tudi v točki 2.3.1 poročila JTPF o dokumentaciji transference cen v EU (EUTPD), kjer je navedeno:
- „Načelo skrbnega poslovanja“, ki temelji na gospodarskih načelih, pomeni, da se lahko dokaz, ki bi bil primeren za transakcijo večje vrednosti, zelo razlikuje od dokaza, ki bi bil primeren za transakcijo, pri kateri je skupna vrednost znatno nižja.“
70. Pri uporabi tega načela za storitve, na katere so osredotočene te smernice, dokumentacija, vključno s pisnimi sporazumi, morda ni na voljo. Vendar odsotnost pisne dokumentacije ne sme biti odločilni dejavnik pri zavračanju zagotavljanja storitve ali koristi, ampak mora biti element vsakega splošnega vzorca dejstev, na katerem temelji odločitev (OECD 7.18).
71. Ob upoštevanju kumulativne narave tega pristopa – obravnava rutinskih storitev, sprejetje nekaterih kritičnih predpostavk, zagotavljanje vsebinskih razlag in razlag skupine stroškov – je logično, da je namen zahteve po podporni dokumentaciji že izpolnjen.
72. Vendar je morda koristno ponoviti, kaj lahko vsebuje uporaben in sorazmeren paket dokumentacije:
- (a) opis, kot je opredeljen zgoraj;
 - (b) pisne sporazume;
 - (c) skupino podatkov, kot je opredeljena zgoraj;
 - (d) utemeljitev uporabljene metodologije OECD;
 - (e) preverjanje uporabljene tržne cene;
 - (f) sistem fakturiranja in fakture – glej opis.
73. Vedeti je treba, da lahko informacije iz enega vira (npr. pisni sporazum) vsebujejo informacije, ki so potrebne iz drugega vira (npr. opis). Obsežna uporaba računalniških sistemov tudi zagotavlja priložnost za dostop do podrobnosti iz povzetkov, zaradi česar ni potrebna obsežnejša primarna dokumentacija.

IX. PO PREGLEDU

74. Priporoča se, da se za v prihodnje in ob koncu tega postopka opis arhivira in uredi za redne posodobitve.
75. Če nadaljujemo z vprašanjem učinkovite rabe sredstev, moramo upoštevati to, kar je bilo določeno v prejšnjem pregledu. O izrednem postopku poročanja se je mogoče dogovoriti, kadar je stanje nespremenjeno, pri čemer se morda izvede ponovna uskladitev cen, razen če davčna uprava ni obveščena o nasprotnem.
76. Davčna uprava mora preučiti, ali je izmenjava informacij ustrezna, mednarodna podjetja pa lahko menijo, da je to področje koristno obravnavati v delu politike EUTPD, ki jo uporabljajo.
77. V skladu s kodeksom ravnanja o EUTPD države članice ne smejo naložiti kazni v zvezi z dokumentacijo, kadar davkoplačevalci v dobri veri, na razumen način in v razumnem roku zagotovijo zgoraj določene informacije.
78. Pregled lahko vodi v prilagoditev. Če je prilagoditev posledica zavrnitve določenih stroškov, je treba pojasniti razloge za takšno odločitev, da je stroške mogoče prerazporediti in ohraniti načelo, da je vse stroške mogoče razporediti.
79. Prilagoditev je nato lahko podlaga za postopek skupnega sporazuma v okviru sporazuma o dvojnem obdavčevanju in/ali Konvencije o arbitraži. V tem primeru bi bilo primerno pozornost pristojnih organov usmeriti na dejstvo, da so se smernice uporabile. Brez kakršnih koli novih elementov, je sprejetje prilagoditve brez nadaljnje poizvedbe lahko utemeljeno.

X. SKLEPNE UGOTOVITVE

80. JTPF sklepa, da bo upoštevanje teh smernic olajšalo razvoj in sprejetje, da se je načelo nepovezanosti uporabljalo v večini primerov, ki spadajo na področje uporabe teh smernic.
81. JTPF priznava, da je to poročilo posebej osredotočeno na storitve, ki prispevajo nizko dodano vrednost, vendar se lahko nekatere kritične predpostavke in elementi enako uporabljajo za zapletenejše storitve, ki prispevajo visoko dodano vrednost.
82. JTPF bo redno spremljal učinek teh smernic ter zlasti za zagotovitev, da navedeni pribitki ostanejo relevantni.

PRILOGA 1: Seznam običajnih storitev znotraj skupine, ki lahko spadajo na področje, ki ga obravnava ta dokument.

A. Storitve informacijske tehnologije, na primer:

- A.1. vzpostavljanje, razvoj in upravljanje informacijskih sistemov;
- A.2. študije, razvoj, namestitvev in redno/izredno vzdrževanje programske opreme;
- A.3. študije, razvoj, namestitvev in redno/izredno vzdrževanje strojne opreme;
- A.4. vnos in prenos podatkov ter
- A.5. podporne storitve.

B. Kadrovske službe, na primer:

- B.1. zakonodajne, pogodbene in administrativne dejavnosti ter dejavnosti v zvezi s socialnim varstvom in davki pri upravljanju redno in izredno zaposlenega osebja;
- B.2. izbor in najemanje osebja;
- B.3. pomoč pri opredelitvi kariernih poti;
- B.4. pomoč pri opredelitvi shem nadomestil in koristi (vključno z načrti za delniške opcije);
- B.5. opredelitev postopka ocenjevanja osebja;
- B.6. usposabljanje osebja;
- B.7. zaposlovanje osebja za omejeno obdobje;
- B.8. koordiniranje začasnih ali trajnih izmenjav osebja ter obravnava odvečne delovne sile.

C. Trženje, na primer:

- C.1. študije, razvoj in koordiniranje trženja;
- C.2. študije, razvoj in koordiniranje prodajnih promocij;
- C.3. študije, razvoj in koordiniranje oglaševalskih kampanj;
- C.4. tržne raziskave;
- C.5. razvoj in upravljanje internetnih strani;
- C.6. objava revij, ki se dajejo strankam hčerinska podjetja (tudi če zadevajo celotno skupino).

D. Pravne storitve, na primer:

- D.1. pomoč pri pripravi osnutka in pregledovanju pogodb in sporazumov;
- D.2. tekoča pravna posvetovanja;
- D.3. priprave osnutkov ter naročanje pravnih in davčnih mnenj;
- D.4. pomoč pri izpolnjevanju zakonodajnih obveznosti;
- D.5. pomoč v sodnih sporih;
- D.6. centralizirano upravljanje odnosov z zavarovalnicami in borznimi posredniki;
- D.7. davčno svetovanje;
- D.8. študije določanja transfernih cen ter
- D.9. zaščita neopredmetenega premoženja.

E. Računovodske in administrativne storitve, na primer:

- E.1. pomoč pri pripravi proračuna in delovnih načrtov za evidentiranje obveznih knjig in računov;
- E.2. pomoč pri pripravi rednih računovodskih izkazov, letnih in izrednih bilanc stanja ali izpisov stanja (se razlikujejo od konsolidiranih finančnih izkazov);
- E.3. pomoč pri izpolnjevanju davčnih obveznosti, kot so izpolnjevanje davčnih napovedi, obračunavanje in plačevanje davkov itd.; obdelava podatkov;
- E.4. revizija računov hčerinskega podjetja ter upravljanje postopka fakturiranja.

F. Tehnične storitve, na primer:

- F.1. pomoč v zvezi z obratom, stroji, opremo, postopki itd.
- F.2. načrtovanje in izvrševanje rednih in izrednih vzdrževalnih del na lokaciji in v obratu;
- F.3. načrtovanje in izvrševanje rednih in izrednih obnovitvenih del na lokaciji in v obratu;
- F.4. prenos tehničnega znanja;
- F.5. zagotavljanje smernic za inovativnost proizvodov;
- F.6. načrtovanje proizvodnje za zmanjšanje presežnih zmogljivosti in učinkovito zadovoljevanje povpraševanja;
- F.7. pomoč pri načrtovanju in izvajanju naložb v osnovna sredstva;
- F.8. spremljanje učinkovitosti ter
- F.9. inženirske storitve.

G. Nadzor kakovosti, na primer:

- G.1. zagotavljanje politik in standardov kakovosti za proizvodnjo in opravljanje storitev;
- G.2. pomoč pri pridobivanju certifikatov kakovosti (npr. ISO 9000); ter
- G.3. razvoj in izvajanje programov za zagotavljanje zadovoljstva strank.

H. Druge storitve:

- H.1. storitve strateškega in poslovnega razvoja, kadar obstaja povezava z obstoječim hčerinskim podjetjem ali hčerinskim podjetjem v ustanavljanju;
- H.2. varnost podjetja;
- H.3. raziskave in razvoj;
- H.4. upravljanje nepremičnin in zmogljivosti;
- H.5. logistične storitve;
- H.6. upravljanje z inventarjem;
- H.7. svetovanje o strategiji transporta in distribucije;
- H.8. skladiščenje;
- H.9. storitve nabave in pridobivanje surovin;
- H.10. upravljanje zniževanja stroškov;
- H.11. storitve pakiranja.

PRILOGA 2: Nepopoln in nepredpisujoč seznam stroškov delničarjev (besedilo v poševnem tisku ponavlja smernice OECD).

Na podlagi razprav, ki so potekale na srečanju JTPF marca 2009, je mogoče sklepati, da je stroške, ki so navedeni v tej razpredelnici, navadno mogoče obravnavati kot stroške, ki so nastali v korist matičnega podjetja. Vendar je JTPF ugotovil, da bo za analizo vedno treba zastaviti naslednja vprašanja v zvezi z vsakim naštetim stroškom: Je v korist celotni skupini, ali ima korist zgolj matično podjetje, je potrebna razporeditev na hčerinska podjetja ali naj se ga obravnava kot korist za določeno hčerinsko podjetje? Zato je treba obravnavati vsak primer posebej.

	Opis stroškov, ki se obravnavajo kot stroški delničarjev	Opombe
a.	<i>Stroški dejavnosti v zvezi s pravno strukturo matičnega podjetja (glej smernice OECD, odst. 7.10a)</i>	Navadno stroški delničarja, ampak glej spodaj
a.1.	<i>stroški sej delničarjev matičnega podjetja, vključno s stroški oglaševanja</i>	Stroški delničarjev
a.2.	<i>stroški izdaje delnic matičnega podjetja</i>	Stroški delničarjev
a.3.	stroški odbora direktorjev matičnega podjetja, ki je povezano s predpisanimi nalogami direktorja kot člana odbora direktorjev.	Poročilo OECD iz leta 1984 priznava, da lahko člani odbora opravljajo dejavnosti, ki so v korist hčerinskih podjetij, tako da se le del stroškov v zvezi z odborom direktorjev obravnava kot stroški delničarjev. Do tega lahko pride, kadar ima en ali več direktorjev kvalifikacije in sposobnosti, ki presegajo njegovo funkcijo ter vključujejo znanje in spretnosti, ki spadajo na področje poslovanja hčerinskih podjetij. <u>Sklepi JTPF:</u> Posamezni pristop je vedno ustrezen, ker lahko direktor ali član odbora opravi dejavnosti (delno ali v celoti), ki so posebej v korist (nekaterih) hčerinskih podjetij in jih je zato treba razporediti.
a.4.	stroški skladnosti matičnega podjetja z davčno zakonodajo (davčne napovedi, knjigovodstvo itd.)	Stroški delničarjev
b.	<i>stroški v zvezi z zahtevami glede poročanja matičnega podjetja, vključno s konsolidacijo poročil (glej smernice</i>	Stroški delničarjev

	OECD, odstavek 7.10b)	
b.1.	stroški konsolidiranega finančnega poročila matičnega podjetja	stroški delničarjev
b.2.	stroški za konsolidirano finančno poročilo matičnega podjetja	<p><u>Sklepi JTPF:</u></p> <p>Ciljni stroški: vsi stroški, ki so potrebni za konsolidacijo na kateri koli ravni.</p> <p>Stroški se morda nanašajo na matično podjetje ali na hčerinsko podjetje. Vprašanje pa je, kdo ima korist? Morda obstaja vzporedna korist za hčerinsko podjetje, vendar je konsolidacija dejavnost skupine kot take. Nekateri člani so razložili, da v praksi lokalni stroški za hčerinsko podjetje ne prehajajo na matično podjetje, ker bi bilo predrago določiti in izolirati te stroške</p>
b.3.	Stroški za konsolidacijo čezmejnih davkov in skladnost z njo. Davčna zakonodaja nekaterih držav članic zagotavlja konsolidacijo čezmejnih davkov, ki zahteva, da matično podjetje zbira informacije hčerinskih podjetij in deluje v skladu z uradnimi zahtevami, kot so davčne prilagoditve obračunov tujih hčerinskih podjetij za izračun konsolidiranega prihodka za davek podjetij. Ti stroški so nastali za izključno korist matičnega podjetja;	<p>Stroški delničarjev</p> <p>Čeprav lahko v redkih primerih hčerinsko podjetje uživa koristi konsolidacije, kot je odprava pri viru odtegnjenega davka, ki bi se sicer obračunaval v državi matičnega podjetja za plačila, ki jih izvede matično podjetje.</p>
b.4.	stroški za revizijo matičnega podjetja	Stroški delničarjev
c.	<i>Stroški zbiranja sredstev za nakup udeležb [matičnega podjetja] (glej smernice OECD, odstavek 7.10c)</i>	Stroški delničarjev
d.	<i>Stroški vodstvenih in nadzornih dejavnosti (spremljanja) v zvezi z upravljanjem in zaščito naložb pri udeležbah, razen če je neodvisna stranka pripravljena kupovati ali delovati samostojno:</i>	Navadno se štejejo za stroške delničarjev
d.1.	Stroški, ki jih ima matično podjetje za revizijo obračunov hčerinskih podjetij, če se ta izvede izključno v interesu	<p>Stroški delničarjev</p> <p>Vendar je, če je revizija tudi v interesu hčerinskega podjetja, ta dejavnost delno</p>

	matičnega podjetja;	storitev znotraj skupine: to velja, kadar je revizija obvezna po zakonu države, kjer se nahaja hčerinsko podjetje, kadar je revizijsko poročilo objavljeno s finančnim izkazom hčerinskega podjetja ali je objavljeno na spletni strani hčerinskega podjetja – na splošno uporablja ga hčerinsko podjetje (npr. se predloži banki, kadar hčerinsko podjetje zaprosi za posojilo, ali izkaz potrebuje vodstvo samega hčerinskega podjetja).
d.2.	Stroški priprave in revizije finančnih izkazov hčerinskega podjetja v skladu z računovodskimi načeli države (npr. GAAP v ZDA)	Stroški delničarjev, razen če ima takšna dejavnost pozitiven učinek na dejavnost hčerinskega podjetja kot samostojnega subjekta in ne le zato, ker je del skupine. To je lahko primerno, kadar finančni izkaz, pripravljen z uporabo računovodskih načel matičnega podjetja, uporabi samo matično podjetje za hčerinsko podjetje, to vključuje analizo trga, pripravo proračuna itd.
d.3.	Stroški informacijske tehnologije	<u>Sklepi JTPF:</u> Ti stroški se redko krijejo za izključno korist matičnega podjetja, zato je treba obravnavati vsak primer posebej.
d.4.	Stroški splošnega pregleda dela hčerinskega podjetja, če niso povezani s svetovanjem hčerinskim podjetjem	<u>Sklep JTPF:</u> Ti stroške lahko nastanejo izključno za matično podjetje in so v tem primeru le stroški delničarja, vendar lahko to v številnih primerih pomaga izboljšati tudi upravljanje hčerinskega podjetja, kar posledično zahteva razporeditev.
e.	Stroški za reorganizacijo skupine, za pridobitev novih članov ali zaprtje oddelka	<u>Sklepi JTPF:</u> OECD dejansko razpravlja o prestrukturiranju poslovanja, pri čemer so prihodnji sklepi OECD lahko koristni. Zato se predlaga obravnavati vsakega primera posebej, ker ima lahko prestrukturiran subjekt neposredno korist. Pripombe OECD: OECD ugotavlja, da

		<p>je besedilo smernic o transfernih cenah v točki 7.12 „stroški za analizo vprašanja, ali reorganizirati skupino, pridobiti nove člane ali zapreti oddelek“ ter da je to precej ožje področje uporabe. Po mnenju OECD se stroškov prestrukturiranja, kot so odpis sredstev, prekinitvev pogodb o zaposlitvi itd., ne sme obravnavati kot stroškov delničarjev ali kot storitve, ampak je treba za vsak primer posebej preučiti, kateri subjekt mora kriti te stroške, odvisno predvsem od pravic in drugih sredstev strank.</p> <p>V osnutku razprave OECD poteka razprava o vidikih določanja transfernih cen pri prestrukturiranju podjetij, o tem kateri subjekt znotraj skupine mednarodnih podjetij mora kriti stroške prestrukturiranja, pri čemer OECD pazljivo sklepa, da je to lahko – odvisno ob dejstev in okoliščin primera – prestrukturiran subjekt, subjekt druge skupine, tisti, ki ima koristi od selitve dejavnosti, matično podjetje, več skupin subjektov itd.</p>
f.	Stroški začetne kotacije matičnega podjetja na borzi in stroški za dejavnosti, povezane s kotiranjem matičnega podjetja na borzi v letih po začetni kotaciji (npr. priprava dokumentov, ki jih potrebuje nadzorni organ borze).	Stroški delničarjev
g. g.1.	Stroški matičnega podjetja zaradi odnosov z vlagatelji stroški tiskovnih konferenc in drugih stikov z (i) delničarji matičnega podjetja, (ii) finančnimi analitiki, (iii) skladi in (iv) drugimi zainteresiranimi stranmi matičnega podjetja	Stroški delničarjev
h.	Študija in izvajanje kapitalizacije hčerinskega podjetja	Obravnava vsakega primera posebej
i.	Stroški za povečanje deleža kapitala hčerinskega podjetja	Obravnava vsakega primera posebej
j.	Druga dejavnost, ki jo prepoznate kot	Stroški delničarjev

	<p>dejavnost delničarja:</p> <p>Dejavnosti v zvezi s sprejemanjem in izvrševanjem zakonskih pravil in pravil ravnanja v zvezi z „vodenjem podjetja“ s strani matičnega podjetja ali skupine kot celote</p>	
--	--	--

Dodatek II

POROČILO O TRISTRANSKIH ZADEVAH, KI NE SPADAJO POD EU

1. PREAMBULA

1. V skladu z razpravo, ki je potekala v Skupnem forumu za transferne cene (JTPF) na srečanjih 23. oktobra 2007, 21. februarja 2008, se je podskupino zaprosilo za nadaljnjo razpravo o vprašanju tristranskega določanja transfernih cen. Podskupina se je srečala v Bruslju 15. januarja 2008, 29. aprila 2008, 8. julija 2008 in 23. januarja 2009.
2. To poročilo temelji na delu podskupine, kot se je poročalo na plenarnemu zasedanju marca 2009.
3. To poročilo JTPF navaja nekatere nepredpisujoče predloge za razrešitev spora v zvezi s transfernimi cenami v primeru tristranskega določanja transfernih cen zunaj EU, kot je opredeljeno v nadaljevanju, brez poseganja v dejstvo, ali so lahko takšni primeri delno ali v celoti vključeni v Konvencijo EU o arbitraži.
4. Prav tako ni namen, da bi dejavnost pristojnega organa v tristranskih zadevah zunaj EU zagotovila kakršno koli večjo gotovost kot za tristranske zadeve EU, prav tako ni namen, da bi opredelitev tristranskih zadev zunaj EU onemogočala dostop do Konvencije o arbitraži zgolj zato, ker je vpletena država, ki ni članica EU.

2. OPREDELITEV TRISTRANSKIH ZADEV (V OKVIRU POSTOPKA VZAJEMNEGA DOGOVORA)

5. Za pomoč pri osredotočanju razprave JTPF se je predlagalo sprejetje opredelitve tristranskih zadev, ki niso niti preširoke niti preozke. Ta sprejeta opredelitev podvaja opredelitev, vključeno v poročilo EU o tristranskih zadevah.
6. Za namene tega dokumenta gre za tristransko zadevo takrat, ko dve državi članici v postopku vzajemnega dogovora ne moreta v celoti rešiti dvojnega obdavčevanja, ki izhaja iz oblikovanja transfernih cen pri uporabi načela nepovezanosti, ker je povezano podjetje [kot je opredeljeno v Konvenciji o arbitraži], ki ima sedež v tretji državi članici in ki sta ga identificirala oba pristojna organa EU (dokazi na podlagi analize primerljivosti, vključno s funkcionalno analizo in drugimi povezanimi dejstvi)], bistveno prispevalo k rezultatu, ki je bil v nasprotju z načelom nepovezanosti, v verigi zadevnih transakcij ali poslovnih/finančnih odnosov, in ga kot takega priznava davkoplavevalec, ki je bil oškodovan zaradi dvojnega obdavčevanja in zahteva postopek vzajemnega dogovora.
7. Razlikovati je mogoče med dvema vrstama primerov:
 - primeri, pri katerih se vsa zadevna povezana podjetja nahajajo v EU (v nadaljevanju tristranske zadeve EU);
 - primeri, kadar se povezano podjetje, za katero je ugotovljeno, da je vir rezultatov, ki so v nasprotju z načelom nepovezanosti, v verigi zadevnih

transakcij ali poslovnih/finančnih odnosov, nahaja zunaj EU (v nadaljevanju tristranske zadeve zunaj EU).

3. MOŽNI PRISTOPI DO TRISTRANSKIH ZADEV ZUNAJ EU

3.1. Mreža pogodbe

3.1.1. *Izboljšanje in podaljšanje mreže sporazuma*

8. Brez sporazuma o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ali kadar ta sporazum ne vsebuje določbe o postopku vzajemnega dogovora, ni nobenega jasnega postopka za olajšanje odprave dvojnega obdavčevanja. Za odpravo tega položaja je pomembno vzpostaviti obsežno omrežje sporazumov med državami članicami EU in državami, ki niso članice EU, ki vsebujejo učinkovit člen o postopku vzajemnega dogovora.

3.1.2. *Vključitev člena 25 (5) vzorčne davčne konvencije Organizacije za gospodarsko sodelovanje in razvoj*

9. Postopek vzajemnega dogovora v najnovejših sporazumih o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ne *zahteva*, da pristojni organi sklenejo sporazum, ki odpravlja dvojno obdavčevanje, ampak le da si čim bolj prizadevajo za rešitev težave. Kadar se tudi po najboljšem prizadevanju pristojni organi ne morejo sporazumeti, lahko pride do nepravilnega dvojnega obdavčevanja ali obdavčevanja, ki ni v skladu s pogodbo. Tako stanje povzroča veliko zaskrbljenost za davkoplačevalce in pristojne organe. Nedavni razvoj dela OECD na področju člena 25(5) vzorčne davčne konvencije zagotavlja možnost obvezne arbitraže.

10. V skladu s členom 64 Komentarja OECD k tej določbi, odstavek 5 člena 25 „...je [zato] podaljšanje postopka vzajemnega dogovora, ki je namenjen izboljšanju učinkovitosti tega postopka z zagotovitvijo, da bo v primerih, kadar pristojni organi ne morejo skleniti sporazuma o enem ali več vprašanjih, ki preprečujejo rešitev težave, rešitev težave še vedno mogoča s predložitvijo teh težav arbitraži ...“

11. Zato bo, če bodo dvostranski sporazumi o izogibanju dvojnemu obdavčevanju vključevali takšno klavzulo, učinkovitost postopka vzajemnega dogovora okrepljena.

12. Prav tako bi bilo koristno, če bi lahko države članice EU med pogajanja o davčnih sporazumih ali njihovi reviziji navedle, ali bodo predlagale vključitev člena 25(5) vzorčne davčne konvencije OECD.

13. Razpravljalo se je tudi o nekaterih praktičnih vidikih vključitve novega člena 25(5). Obveljalo je mnenje, da lahko pri uporabi člena 25(5) vzorčne davčne konvencije OECD v dvostranskih davčnih sporazumih pristojni organi soočijo s težavami pri izvajanju, če ni jasnih pravil (npr. kako ustanoviti svetovalno komisijo, kako izbrati člane, kako deliti stroške, kateri jezik se uporablja, kako izbrati točko v dometu itd.). To lahko povzroči zelo dolge postopke, vključno s tveganjem dokončne prekinitve uporabe arbitražnega postopka iz člena 25.5. Vendar je pri tem lahko koristen vzorčni način uporabe („vzorčni vzajemni dogovor o arbitraži“), ki je kot priloga vključen v posodobljen komentar OECD k členu 25.

3.2. Pristop k rešitvi z obravnavo posameznih primerov

14. Predstavljene so naslednje poti k rešitvi, vendar je poudarjeno, da bodo dejstva in okoliščine posameznih primerov dokončno določena, če bo predlagana rešitev ustrezna.

3.2.1. Rešitev težave za v prihodnje: vnaprejšnji cenovni sporazumi (APA)

15. Možen pristop bi bila vključitev v vnaprejšnji cenovni sporazum v zvezi s transakcijami, da se prepreči pojavljanje težave v prihodnjih letih. S sklenitvijo vnaprejšnjega cenovnega sporazuma se lahko pristojni organi tudi v okviru uradnega ali neuradnega sporazuma dogovorijo o uporabi rezultata takšnega sporazuma za prejšnja leta, vključena v odprte postopke vzajemnega dogovora, pri čemer se upoštevajo možnosti, ki jih dopušča notranja zakonodaja.
16. Glede vprašanja možnega znižanja dajatev se je podskupina sklicevala na točko 8.3 smernic za vnaprejšnje cenovne sporazume v EU, ki so vključene kot priloga k Sporočilu Komisije Svetu, Evropskemu parlamentu in Evropskemu ekonomsko-socialnemu odboru o delu Skupnega foruma EU za transferne cene na področju izogibanja sporom in postopkov reševanja sporov ter v zvezi s smernicami o vnaprejšnjih cenovnih sporazumih v EU (COM (2007) 71 konč.) z dne 26. februarja 2007, ki se glasi:

„8.3. Znižanje dajatev

58. Znižanje dajatev – kadar je določeno v domači zakonodaji – se lahko obravnava, kadar bo rešilo spore ali v začetnem obdobju odpravilo možnost sporov.

Znižanje dajatev mora biti le drugotni rezultat vnaprejšnjega cenovnega sporazuma ter mora biti uporabljeno le, ko ustreza dejstvom posameznega primera. Da je znižanje dajatev primerno, bi morala že v preteklih obdobjih obstajati dejstva in okoliščine, ki ustrezajo tistim iz vnaprejšnjega cenovnega sporazuma.

Znižanje dajatev pri vnaprejšnjem cenovnem sporazumu se lahko uvede le s soglasjem davkoplačevalcev.

Davčna uprava lahko uporabi običajne domače ukrepe, če v okviru postopka vnaprejšnjega cenovnega sporazuma odkrije informacije, ki bi vplivale na obdavčevanje v zgodnjih obdobjih. Vendar mora davčna uprava davkoplačevalce pred ponovno ocenitvijo davkov za prejšnja obdobja obvestiti o vsakem takšnem načrtovanem ukrepu, da lahko razložijo vsako očitno neskladnost.“

Za nadaljnje informacije glej odstavek 77 poročila o vnaprejšnjih cenovnih dogovorih.

3.2.2. Člen 25(3) vzorčne davčne konvencije OECD

17. Člen 25(3) vzorčne davčne konvencije OECD je mogoče, kadar je vključen v zadevne sporazume med strankami, razlagati tako, da razširi področje uporabe

člena 25 na reševanje sporov v zvezi s prilagajanjem transfernih cen v primeru tristranskega oblikovanja transfernih cen zunaj EU ter zagotovi možnost tristranskega pristopa k odpravi dvojnega obdavčevanja. Vendar vse konvencije o izogibanju dvojnemu obdavčevanju ne uporabljajo jezika vzorčne davčne konvencije, da bi olajšale to razlago.

18. V takšnih primerih bi se lahko takšni primeri rešili s sklenitvijo ločenega in specifičnega (dvostranskega (večstranskega) protokola/(dodatne (konvencije) za rešitev takšnih primerov. Vendar lahko odobritev tega protokola/(dodatne) konvencije zahteva sprejetje prek zakonodajnih organov – kar lahko traja precej časa.

3.2.3. *Razširitev arbitražne konvencije na tretjo državo*

19. Včasih je koristno za vsak primer posebej raziskati, ali je mogoče določbe Konvencije o arbitraži razširiti na tretjo državo na podlagi členov 35 in 36 Dunajske konvencije o pogodbenem pravu, pri čemer tretja država sprejme takšne pravice ali obveznosti. Pristojni organi lahko razmislijo o uporabi tega instrumenta za vključitev tretje države v postopke. Ta razširitev bi bila zavezujoča le za pristojne organe, ki sodelujejo pri zadevnem primeru.

20. Člena 35 in 36 Dunajske konvencije o pogodbenem pravu sta:

„Člen 35: Pogodbe, ki določajo obveznosti za drage države

Za drugo državo nastane obveznost na podlagi določbe v pogodbi, če se članice te pogodbe sporazumejo naložiti jo s to določbo in jo druga država izrecno pismeno sprejme.

Člen 36: Pogodbe, ki določajo pravice za drage države

Pravica za drugo državo nastane na podlagi določbe pogodbe, če nameravajo njene članice dati s to določbo pravico bodisi drugi državi ali skupini držav, ki ji ta pripada, bodisi vsem državam in če druga država v to privoli. Šteje se, da je država privolila vse dotlej, dokler ni nasprotnih obvestil, razen če ni s pogodbo drugače določeno.

Država, ki uveljavlja pravico po 1. točki, se mora za njeno uveljavitev ravnati po pogojih, predvidenih v pogodbi ali določenih v skladu z njenimi določbami.“

3.3. **Upoštevanje postopkov**

3.3.1. *Vloga davkoplačevalcev*

21. JTPF priznava ključno vlogo davkoplačevalcev pri tristranskih zadevah zunaj EU.
22. Čeprav je postopek vzajemnega dogovora v bistvu postopek med davčnimi upravami, se lahko zaradi specifične narave tristranskih zadev svetuje večje sodelovanje davkoplačevalcev pri postopku vzajemnega dogovora, na primer z zagotavljanjem dodatnih zahtevanih informacij in pojasnjevanjem dejstev.
23. V tem kontekstu je prav tako treba dodati, da so davkoplačevalci tisti, ki morajo najprej opredeliti poslovno/finančne odnose, ki izhajajo iz dvojnega obdavčevanja.

Davkoplačevalec mora zagotoviti obsežno analizo zadevnih dejstev in predstaviti z dokazi podprte razloge, katere države morajo začeti ustrezni postopek. Sprejetje konceptov znotraj kodeksa ravnanja Evropske unije glede dokumentacije o transfernih cenah za povezana podjetja je lahko v veliko pomoč.

24. Takoj ko bo mogoče, morajo davkoplačevalci obvestiti pristojne organe, da sodelujejo druge strani v tretji državi, ki ni članica EU. Brez takšnih informacij rešitev primera ne bi bila mogoča zaradi različnih rokov. V interesu davčnih uprav in davkoplačevalcev je začeti sodelovati za hitro rešitev. To pomeni, da morajo vse zainteresirane strani pravočasno izmenjati informacije in predložiti dokumentacijo (vključno z davčno upravo).

3.3.2. *Usklajeni ukrepi med pristojnimi organi EU*

25. V ugotovljeni tristranski zadevi zunaj EU je sodelovanje pristojnih organov, ki niso iz EU, bistveno za odpravo dvojnega obdavčevanja. Pristojni organi EU se morajo dogovoriti, kako razpravljati o primerih in kdo je v najboljšem položaju za prvi stik z ustreznim pristojnim organom zunaj EU, da se začne učinkovito izvajanje postopka vzajemnega dogovora.

3.3.3. *Podaljšanje dvoletnega obdobja*

26. Po potrebi se lahko uporabi odstavek 4 člena 7, da se vpletenim pristojnim organom da dovolj časa, da poiščejo ustrezno in sprejemljivo rešitev, tj. z vzajemnim dogovorom ter s soglasjem povezanih zadevnih podjetij se lahko podaljša dvoletno obdobje iz odstavka 1 člena 7. Če se izbere ta možnost/rešitev, se odločno priporoča, da se strani vnaprej sporazumejo o trajanju podaljšanja dvoletnega obdobja ter se ne odločijo za podaljšanje za nedoločen čas. Na ta način bi se zaščitile pravice davkoplačevalcev, davčni organi pa bi lahko izvedli ustrezno rešitev, čeprav bi za to potrebovali več časa, kot je običajno v skladu s členom 7 Konvencije o arbitraži.

4. **SKLEPNA UGOTOVITEV**

27. Glede na dosedanje praktične izkušnje JTPF meni, da je razprava prišla do najvišje točke. Vendar lahko z nadaljnjim razvojem dogodkov, ko bodo države in podjetja pridobili več izkušenj na tem področju, to vprašanje ponovno vrne v delovni program JTPF.

- 28.