

Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné podniky a správu daní

Január 2022

Originál tejto publikácie pôvodne zverejnilo OECD v anglickom jazyku pod názvom: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2022 © OECD 2022,
<https://doi.org/10.1787/0e655865-en>.

Tento preklad nevytvorilo OECD a nie je oficiálnym prekladom OECD. Kvalita prekladu a jeho súlad s textom publikácie v pôvodnom jazyku je výhradne na zodpovednosti autora prekladu. V prípade akéhokoľvek nesúladu medzi originálom a prekladom je za platný považovaný výlučne text originálnej publikácie.

Tento dokument a všetky tu uvedené návrhy nie sú dotknuté statusom alebo zvrchovanosťou nad akýmkoľvek územím, vymedzením medzinárodných hraníc a názvom akéhokoľvek územia, mesta alebo oblasti.

Korigendum publikácií OECD sa nachádzajú
na adrese: www.oecd.org/about/publishing/corrigenda.htm.

© 2023 Ministerstvo financií Slovenskej republiky pre tento slovenský preklad

Úvodné slovo

Táto smernica je revíziou Správy OECD *Transferové oceňovanie a nadnárodné podniky* (1979). V pôvodnom znení bola schválená 27. júna 1995 Výborom pre daňové záležitosti a 13. júla 1995 boli Radou OECD schválené k zverejneniu.

Od pôvodného vydania bola smernica doplnená:

- Správou o nehmotnom majetku¹ a službách prijatou Výborom pre daňové záležitosti 23. januára 1996 [DAFFE/CFA(96)2], ktorú Rada 11. apríla 1996 [C(96)46] začlenila do Kapitól VI a VII;
- Správou o dohodách o príspevkoch na náklady prijatou Výborom pre daňové záležitosti 25. júna 1997 [DAFFE/CFA(97)27], ktorú Rada 24. júla 1997 [C(97)144] začlenila v Kapitole VIII;
- Správou o usmerneniach k sledovaniu procedúr pri uplatňovaní Smernice OECD o transferovom oceňovaní a zapojení podnikateľskej sféry [DAFFE/CFA/WD(97)11/REV1] prijatou Výborom pre daňové záležitosti 24. júna 1997, ktorú Rada 23. októbra 1997 [C(97)196] začlenila v prílohách;
- Správou o usmerneniach k vykonávaniu odsúhlasení metód ocenenia v rámci procedúry vzájomnej dohody prijatou Výborom pre daňové záležitosti 30. júna 1999 [DAFFE/CFA(99)31], ktorú Rada 28. októbra 1999 [C(99)138] začlenila v prílohách;
- Správou o aspektoch transferového oceňovania pri podnikových reštrukturalizáciách prijatou Výborom pre daňové záležitosti 22. júna 2010 [CTPA/CFA(2010)46], ktorú Rada schválila 22. júla 2010 [príloha I k C(2010)99] a začlenila v Kapitole IX;

¹ Poznámka prekladateľa: Anglický výraz „intangibles“ zahŕňa všetky nehmotné veci, ktoré podnik využíva na svoju činnosť. Je to širší pojem než v slovenskom účtovnom a daňovom prostredí zaužívaný pojem „nehmotný majetok“, pretože zahŕňa aj nehmotné veci, ktoré nie sú vykazované pre účtovné a daňové účely (napr. vlastnou činnosťou vytvorené nehmotné statky). Pre ľahšiu čitateľnosť v texte prekladu tejto Smernice uvádzame ako preklad „intangibles“ pojem „nehmotný majetok“. Pre pochopenie súvislostí je však potrebné mať na mysli tento rozdiel v pojmoch. Bližšie sa vymedzeniu pojmu „intangibles“ venuje Kapitola VI tejto smernice.

- Správou o usmerneniach pre daňové správy k uplatňovaniu prístupu k ťažko oceníteľnému nehmotnému majetku prijatou Výborom pre daňové záležitosti 4. júna 2018 [CTPA/CFA/NOE2(2018)25], ktorá bola začlenená v prílohách; a,
- Správou o aspektoch transferového oceňovania pri finančných transakciách prijatou Výborom pre daňové záležitosti 20. januára 2020 [CTPA/CFA/NOE2(2019)75], ktorá bola začlenená v bode D.1.2.2 Kapitoly I a v Kapitole X.

Navyše bola táto smernica upravená:

- Aktualizáciou Kapitoly IV prijatou Výborom pre daňové záležitosti 6. júna 2008 [CTPA/CFA(2008)30/REV1] a aktualizáciou úvodného slova a predslovu prijatou Výborom pre daňové záležitosti 22. júna 2009 [CTPA/CFA(2009)51/REV1], schválených Radou 16. júla 2009 [C(2009)88];
- Revíziou Kapitoly I - III prijatou Výborom pre daňové záležitosti 22. júna 2010 [CTPA/CFA(2010)55] a schválenou Radou 22. júla 2010 [príloha I k C(2010)99];
- Aktualizáciou Úvodného slova, Predslovu, Glosára, Kapitol IV - VIII a príloh prijatou Výborom pre daňové záležitosti z 22. júna 2010 [CTPA/CFA(2010)47] a schválenou Radou 22. júla 2010 [príloha I k C(2010)99];
- Revíziou Oddielu E o bezpečných prístavoch v Kapitole IV a doplnením ďalšej prílohy k tejto Kapitole vrátane troch vzorov Memoránd o porozumení k vytvoreniu dvojstranných bezpečných prístavov prijatých Výborom pre daňové záležitosti 26. apríla 2013 [CTPA/CFA(2013)23] a schválených Radou 16. mája 2013 [C(2013)69];
- Revíziou Kapitol I, II, V - VIII Správou o akciách BEPS 8-10 *Zabezpečenie, aby výsledky transferového oceňovania boli v súlade s vytváraním hodnôt* a Správou o akcii BEPS 13 *Dokumentácia transferového oceňovania a podávanie správ podľa jednotlivých krajín*, schválených Radou 1. októbra 2015 [C(2015)125/ADD8 a C(2015)125/ADD11];
- Revíziou Kapitoly IX prijatou Výborom pre daňové záležitosti 31. decembra 2016 [CTPA/CFA(2016)76] a schválenou Radou 3. apríla 2017 [C(2017)37];
- Aktualizáciou Úvodného slova, Predslovu, Glosára, Kapitoly I - IV a príloh prijatých Výborom pre daňové záležitosti 19. mája 2017 [CTPA/CFA/NOE2(2017)21];

- Revíziou Oddielu C o transakčnej metóde delenia zisku v Časti III Kapitoly II a príloh prijatých Výborom pre daňové záležitosti 4. júna 2018 [CTPA/CFA/NOE2(2018)24];
- Aktualizáciou Úvodného slova, Predslovu, Glosára, Kapitol I - IX a príloh prijatých Výborom pre daňové záležitosti 7. januára 2022 [CTPA/CFA/NOE2(2021)52].

Táto smernica sa bude naďalej dopĺňať o dodatočné usmernenia, ktoré sa zaoberajú v transferovom oceňovaní ďalšími aspektmi a bude sa neustále pravidelne posudzovať a upravovať.

Obsah

Úvodné slovo.....	3
Obsah.....	6
Úvod.....	10
Použité skratky	15
Glosár	17
Kapitola I. Princíp nezávislého vzťahu	24
A. Úvod.....	24
B. Výklad princípu nezávislého vzťahu.....	25
C. Netrhový prístup: rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca.....	28
D. Usmernenia pre uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu	32
Kapitola II. Metódy transferového oceňovania.....	79
Časť I: Výber metódy transferového oceňovania.....	79
A. Výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania na okolnosti prípadu.....	79
B. Použitie viac než jednej metódy	81
Časť II: Tradičné transakčné metódy	82
A. Úvod.....	82
B. Metóda nezávislej trhovej ceny	82
C. Metóda následného predaja	85
D. Metóda zvýšených nákladov	90
Časť III: Transakčné ziskové metódy	96
A. Úvod.....	96
B. Metóda čistého obchodného rozpätia	96
C. Metóda delenia zisku	109
D. Závery k transakčným ziskovým metódam.....	126
Kapitola III. Analýza porovnateľnosti.....	128
A. Vykonávanie analýzy porovnateľnosti.....	128
B. Problematika časového aspektu v rámci porovnateľnosti	145
C. Otázky súladu s predpismi.....	147
Kapitola IV. Administratívne postupy pri predchádzaní a riešení sporov v oblasti transferového oceňovania.....	150
A. Úvod.....	150
B. Postupy dodržiavania pravidiel v oblasti transferového oceňovania.....	151
C. Korešpondujúce úpravy a procedúra vzájomnej dohody: Články 9 a 25 Modelovej zmluvy OECD	157
D. Simultánne daňové kontroly.....	173

E. Bezpečné prístavy	177
F. Opatrenia predchádzajúce oceneniu.....	186
G. Arbitrážne konanie	197
Kapitola V. Dokumentácia	199
A. Úvod	199
B. Ciele požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní	200
C. Trojstupňový prístup k dokumentácii o transferovom oceňovaní	203
D. Dodržiavanie pravidiel	205
E. Implementácia.....	209
Kapitola VI. Osobitné aspekty týkajúce sa nehmotného majetku	215
A. Identifikácia nehmotného majetku	216
B. Vlastníctvo nehmotného majetku a transakcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku (funkcie DEMPE)	224
C. Transakcie spojené s používaním alebo prevodom nehmotného majetku.....	241
D. Doplnujúce usmernenia na určenie podmienok nezávislého vzťahu v prípadoch zahŕňajúcich nehmotný majetok.....	247
Kapitola VII. Osobitné aspekty vnútrogrupinových služieb	277
A. Úvod	277
B. Hlavné problémy	278
C. Niektoré príklady vnútrogrupinových služieb.....	287
D. Vnútrogrupinové služby s nízkou pridanou hodnotou	288
Kapitola VIII. Dohody o príspevkoch na náklady	299
A. Úvod	299
B. Koncepcia dohôd o príspevkoch na náklady	299
C. Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu	302
D. Vstúpenie, vystúpenie alebo ukončenie CCA	312
E. Odporúčania pre štruktúrovanie a dokumentovanie CCA.....	313
Kapitola IX. Aspekty transferového oceňovania pri podnikových reštrukturalizáciách	316
Úvod.....	316
A. Rozsah	316
B. Uplatňovanie Článku 9 Modelovej zmluvy OECD a tejto smernice na podnikové reštrukturalizácie: teoretický rámec	318
Časť I: Nezávislá kompenzácia za samotnú reštrukturalizáciu	319
A. Úvod	319
B. Ponímanie samotnej reštrukturalizácie	319

C. Rozpoznanie presne vymedzených transakcií, ktoré tvoria podnikovú reštrukturalizáciu	326
D. Realokácia ziskového potenciálu v dôsledku podnikovej reštrukturalizácie	328
E. Prevod niečoho hodnotného (napr. aktíva alebo podniku pokračujúceho v činnosti).....	331
F. Odškodnenie reštrukturalizovaného subjektu za ukončenie alebo podstatnú zmenu existujúcich dojednaní.....	339
Časť II: Odmena v rámci post-reštrukturalizačných kontrolovaných transakcií	346
A. Podnikové reštrukturalizácie verzus „štruktúrovanie“	346
B. Aplikácia na situácie pri podnikových reštrukturalizáciách: výber a použitie metódy transferového oceňovania na post-reštrukturalizačné kontrolované transakcie	348
C. Vzťah medzi kompenzáciou za reštrukturalizáciu a post-reštrukturalizačnou odmenou	350
D. Porovnanie pre-reštrukturalizačných a post-reštrukturalizačných situácií.....	351
E. Úspory z umiestnenia.....	354
Kapitola X. Aspekty transferového oceňovania finančných transakcií	357
A. Úvod	357
B. Vzťah k usmerneniam uvedeným v Oddiele D.1 v Kapitole I	357
C. Funkcia treasury	364
D. Finančné záruky	385
E. Kaptívne poistenie	392
Zoznam príloh	402
Príloha k Smernici OECD o transferovom oceňovaní Smernica monitorovania postupov pri uplatňovaní Smernice OECD o transferovom oceňovaní a zapojení podnikateľského spoločenstva do tohto procesu.....	403
Príloha I ku Kapitole II. Citlivosť ukazovateľov hrubého a čistého zisku	409
Príloha II ku Kapitole II. Príklady na ilustráciu usmernenia k transakčnej metóde delenia zisku	414
Príloha ku Kapitole III. Príklad úpravy prevádzkového kapitálu	433
Príloha I ku Kapitole IV Vzorové Vyhlásenia o vzájomnom porozumení medzi príslušnými orgánmi o vytvorení dvojstranných režimov tzv. bezpečných prístavov	437
Príloha II ku Kapitole IV. Usmernenie pre vydávanie opatrení predchádzajúcich oceneniu v rámci procedúry vzájomných dohôd (MAP APAs)	453
Príloha I ku Kapitole V. Dokumentácia o transferovom oceňovaní – Všeobecná dokumentácia / Master file	476
Príloha II ku Kapitole V. Dokumentácia o transferovom oceňovaní – Špecifická dokumentácia / Local file	479
Príloha IV ku Kapitole V. Implementačný balík pre zostavenie správ podľa jednotlivých štátov (CbCR).....	488

Úvod.....	489
<i>Príloha I ku Kapitole VI. Príklady na ilustráciu usmernení k nehmotnému majetku</i>	<i>519</i>
<i>Príloha II ku Kapitole VI Usmernenia pre daňovú správu ohľadom prístupu k ťažko oceníteľnému nehmotnému majetku</i>	<i>544</i>
<i>Príloha ku Kapitole VIII.....</i>	<i>552</i>
Názorné príklady aplikácie Smernice k dohodám o príspevkoch na náklady / CCA	552
<i>Dodatok Odporúčanie Rady o stanovení transferových cien medzi prepojenými podnikmi [C(95)126/v konečnom a platnom znení].....</i>	<i>558</i>

Úvod

1. Význam nadnárodných podnikov (Multinational enterprises, MNE) vo svetovom obchode sa od prijatia tejto smernice v roku 1995 stále dramaticky zvyšuje. Táto skutočnosť je čiastočne odrazom zvýšeného tempa integrácie národných ekonomík a technologického pokroku, a to najmä v oblasti komunikácií. Rast nadnárodných podnikov prináša čoraz zložitejšie daňové otázky tak pre správcov dane, ako aj pre samotné nadnárodné podniky, pretože na samostatné pravidlá zdaňovania MNE nemožno nazerať izolovane, ale musia sa riešiť v širokom medzinárodnom kontexte.

2. Tieto otázky vyvstávajú pre nadnárodné podniky, ako aj pre správcov dane, predovšetkým z praktickej náročnosti zisťovania príjmov a výdavkov podniku alebo stálej prevádzkarne ako súčasti skupiny MNE, ktorú je potrebné v rámci príslušnej jurisdikcie zohľadniť, najmä ak sú činnosti danej skupiny MNE vysoko integrované.

3. V prípade MNE ďalší problém vyplýva aj z nutnosti súladu s právnymi predpismi a administratívnymi požiadavkami, ktoré sa môžu v jednotlivých jurisdikciách rôzniť. Odlišné požiadavky môžu viesť k väčšej záťaži pre MNE a k vyšším nákladom na zabezpečovanie súladu s predpismi v porovnaní s podobným podnikom, ktorý pôsobí výlučne v rámci jednej daňovej jurisdikcie.

4. V prípade správy daní vznikajú špecifické problémy tak na politickej ako aj na praktickej úrovni. Na politickej úrovni musia štáty zosúladiť svoje legitímne právo na zdanenie ziskov daňovníka na základe príjmov a výdavkov, o ktorých možno odôvodnene predpokladať, že vznikli na ich území, s potrebou zamedziť zdanenie toho istého príjmu viac ako jednou daňovou jurisdikciou. Takéto dvojité alebo viacnásobné zdanenie môže vytvárať prekážku pre cezhraničné transakcie s tovarom a službami a pre pohyb kapitálu. V praxi môžu pri stanovení príjmov a výdavkov v danej krajine vzniknúť ťažkosti so získaním potrebných údajov z iných štátov.

5. Právo na zdanenie uplatňované jednotlivými štátmi závisí v prvom rade od toho, či daný štát používa systém zdaňovania podľa rezidencie, podľa zdroja, alebo podľa oboch. Štát s daňovým systémom založeným na rezidencii zahrnie do svojho daňového základu všetky príjmy alebo časť príjmov, vrátane príjmov plynúcich zo zdrojov mimo jeho jurisdikcie, akejkoľvek osoby (vrátane právnych subjektov ako sú právnické osoby), ktorá sa považuje za rezidenta daného štátu. Štát s daňovým systémom založeným na zdroji zahrnie do svojho daňového základu príjmy plynúce z jeho daňovej jurisdikcie bez ohľadu na daňovú rezidenciu daňovníka. V prípade nadnárodných podnikov sa pri oboch týchto prístupoch, ktoré sa často spájajú, každý podnik skupiny MNE považuje za samostatný subjekt. Členské krajiny Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (OECD) sa rozhodli uplatňovať tento prístup samostatných subjektov ako najvhodnejší prostriedok na dosiahnutie spravodlivých výsledkov a na minimalizáciu rizika dvojitého zdanenia. Každý jednotlivý člen skupiny teda podlieha zdaneniu ním dosiahnutých príjmov (podľa rezidencie alebo zdroja).

6. Na uplatnenie prístupu samostatného subjektu pri zdanení jednotlivých členov skupiny v prípade transakcií v rámci skupiny musí platiť predpoklad, že vo vzájomných transakciách

konajú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Vzťah medzi členmi skupiny MNE však môže jej členom umožňovať, aby si v rámci skupiny vytvorili osobitné podmienky odlišné od tých, ktoré by vznikli, keby členovia skupiny konali ako nezávislé podniky pôsobiace na otvorených trhoch. Na zabezpečenie správneho uplatňovania prístupu samostatného subjektu členskej krajiny OECD prijali princíp nezávislého vzťahu, ktorý eliminuje vplyv takýchto osobitných podmienok na výšku zisku.

7. Tieto medzinárodné daňové zásady si členské krajiny OECD zvolili, aby slúžili dvojitému cieľu - zabezpečiť zodpovedajúci daňový základ v každom štáte a zabrániť dvojitému zdaneniu, čím sa minimalizujú rozpory medzi daňovými správami a podporuje sa medzinárodný obchod a investície. Na dosiahnutie týchto cieľov je v globálnej ekonomike lepšia koordinácia medzi štátmi než daňová súťaž. OECD, ktorej poslaním je prispievať k rozširovaniu svetového obchodu na mnohostrannom a nediskriminačnom základe a zabezpečovať v členských krajinách čo najvyšší udržateľný ekonomický rast, neustále pracuje na budovaní konsenzu o medzinárodných daňových zásadách, čím predchádza jednostranným reakciám na mnohostranné problémy.

8. Vyššie uvedené zásady týkajúce sa zdaňovania nadnárodných podnikov sú zapracované v Modelovej daňovej zmluve OECD o príjmoch a o majetku (Modelová daňová zmluva OECD), ktorá tvorí základ rozsiahlej siete dvojstranných zmlúv o daniach z príjmov medzi členskými krajinami OECD navzájom a medzi členskými a nečlenskými krajinami. Tieto zásady sú zapracované aj do Modelovej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi rozvinutými a rozvojovými štátmi.

9. Hlavné mechanizmy na riešenie problémov, ktoré vznikajú pri uplatňovaní medzinárodných daňových zásad na nadnárodné podniky, sú obsiahnuté v týchto dvojstranných zmluvách. Články, ktoré sa týkajú najmä zdaňovania nadnárodných podnikov, sú článok 4, ktorý definuje rezidenciu; články 5 a 7, ktoré upravujú zdaňovanie stálych prevádzkarní; článok 9, ktorý sa týka zdaňovania ziskov prepojených podnikov a ktorý uplatňuje princíp nezávislého vzťahu; články 10, 11 a 12, ktoré upravujú zdaňovanie dividend, úrokov a licenčných poplatkov; a články 24, 25 a 26, ktoré obsahujú osobitné ustanovenia týkajúce sa nediskriminácie, riešenia sporov a výmeny informácií.

10. Výbor pre daňové záležitosti, ktorý je hlavným orgánom OECD pre daňovú politiku, vydal niekoľko správ týkajúcich sa uplatňovania týchto článkov na nadnárodné podniky a iné subjekty. Výbor podporil prijatie spoločných výkladov týchto článkov, vďaka čomu sa zníži riziko neprimeraného zdanenia a poskytnú sa vhodné prostriedky na riešenie problémov vyplývajúcich zo spolupôsobenia právnych predpisov a postupov rôznych štátov.

11. Pri uplatňovaní vyššie uvedených zásad pri zdaňovaní nadnárodných podnikov je jednou z najzložitejších otázok stanovenie primeraných transferových cien na daňové účely. Transferové ceny sú ceny, za ktoré podnik prevádza fyzický tovar a nehmotný majetok alebo poskytuje služby prepojeným podnikom. Na účely tejto smernice je „prepojeným podnikom“ podnik, ktorý spĺňa podmienky podľa článku 9 ods. 1 písm. a) a b) Modelovej daňovej zmluvy OECD. Podľa uvedených podmienok sa dva podniky považujú za prepojené, ak sa jeden podnik priamo alebo nepriamo podieľa na riadení, kontrole alebo na majetku druhého podniku, alebo ak sa „tie isté osoby priamo alebo nepriamo podieľajú na riadení, kontrole alebo majetku“

oboch podnikov (t. j. ak sú obidva podniky spoločne ovládané tou istou osobou). Problémy rozobrané v tejto smernici vznikajú aj v súvislosti s prístupom k stálym prevádzkarňam, ako sa uvádza v Správe o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam, ktorú prijala Rada OECD v júli 2010 a ktorá nahrádza správu OECD Modelová daňová zmluva: priradovanie príjmov stálym prevádzkarňam (1994). Relevantné pojednania možno nájsť aj v správe OECD Medzinárodné daňové úniky a vyhýbanie sa daňovým povinnostiam (1987).

12. Transferové ceny sú významné pre daňovníkov aj pre správcov dane, pretože z veľkej časti určujú príjmy a výdavky, a teda zdaniteľné zisky prepojených podnikov v rôznych daňových jurisdikciách. Otázky transferového oceňovania pôvodne vyplynuli z transakcií medzi prepojenými podnikmi pôsobiacimi v rámci rovnakej daňovej jurisdikcie. Táto smernica, ktorá sa zameriava na medzinárodné aspekty transferového oceňovania, nerieši vnútroštátne otázky. Medzinárodné aspekty sú náročnejšie na riešenie, pretože zahŕňajú viac ako jednu daňovú jurisdikciu, takže prípadná úprava transferovej ceny v jednej jurisdikcii vyžaduje zodpovedajúcu zmenu aj v inej jurisdikcii. Ak však druhá jurisdikcia nesúhlasí s vykonaním korešpondujúcej úpravy, skupina MNE bude z tejto časti svojich ziskov zdanená dvakrát. Aby sa minimalizovalo riziko takéhoto dvojitého zdanenia, je potrebný medzinárodný konsenzus o spôsobe stanovenia transferových cien pri cezhraničných transakciách na daňové účely.

13. Táto smernica má byť revíziou a zjednotením predchádzajúcich správ Výboru OECD pre daňové záležitosti, ktoré sa zaoberajú transferovým oceňovaním a inými súvisiacimi daňovými otázkami týkajúcimi sa nadnárodných podnikov. Základnou správou je Transferové oceňovanie a nadnárodné podniky (1979) („správa z roku 1979“), ktorú Rada OECD zrušila v roku 1995. Ďalšie správy sa zaoberajú problematikou transferového oceňovania v kontexte špecifických tém. Ide o správy Transferové oceňovanie a nadnárodné podniky – tri daňové problémy (1984) („správa z roku 1984“) a Nízka kapitalizácia („správa z roku 1987“). Zoznam zmien a doplnení tejto smernice je uvedený v časti Úvodné slovo.

14. Táto smernica vychádza aj z pripomienkovania navrhovaných nariadení o transferovom oceňovaní, ktoré OECD uskutočnila v Spojených štátoch [pozri správu OECD Daňové aspekty transferového oceňovania v nadnárodných podnikoch: navrhované predpisy USA (1993)]. Kontext, v ktorom bola napísaná uvedená správa, sa však veľmi líšil od kontextu, v ktorom bola vypracovaná táto smernica, pričom správa bola oveľa obmedzenejšia a konkrétne sa týkala nariadení navrhovaných pre USA.

15. Členské krajiny OECD naďalej podporujú princíp nezávislého vzťahu, ktorý je zakotvený v Modelovej daňovej zmluve OECD (a v dvojstranných zmluvách, ktoré právne zaväzujú zmluvných partnerov v danom ohľade) a v správe z roku 1979. Táto smernica sa zameriava na uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu pri posudzovaní transferového oceňovania prepojených podnikov. Smernica má pomôcť správcovi dane (v členských krajinách OECD aj v nečlenských krajinách) a nadnárodným podnikom tým, že navrhuje možnosti vzájomne uspokojivého riešenia v prípadoch transferového oceňovania, čím sa minimalizuje konflikt medzi daňovými správami navzájom, ako aj medzi daňovými správami a nadnárodnými podnikmi a predchádza sa vzniku nákladných súdnych sporov. Smernica analyzuje metódy posudzovania, či sú podmienky obchodných a finančných vzťahov v rámci MNE v súlade s princípom nezávislého vzťahu a rozoberá praktické uplatnenie týchto metód. Rozoberá aj rozdeľovanie globálnych ziskov podľa vzorca.

16. Členským krajinám OECD sa odporúča, aby sa pridržovali tejto smernice pri uplatňovaní svojich vnútroštátnych postupov v oblasti transferového oceňovania a daňovníkom sa odporúča, aby sa touto smernicou riadili pri posudzovaní, či je ich transferové ocenenie na daňové účely v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Správcovia dane sa vyzývajú, aby vo svojich kontrolných postupoch prihliadali na obchodný úsudok daňovníka v súvislosti s uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu a aby vykonávali svoje analýzy transferového oceňovania z tejto perspektívy.

17. Táto smernica je zároveň určená predovšetkým na to, aby upravovala riešenie prípadov transferového oceňovania prostredníctvom procedúry vzájomných dohôd medzi členskými krajinami OECD a prípadných rozhodcovských konaní. Ďalej poskytuje pokyny k postupu v prípade vznesenia požiadavky na korešpondujúcu úpravu. Komentár k článku 9 ods. 2 Modelovej daňovej zmluvy OECD objasňuje, že štát, od ktorého sa požaduje korešpondujúca úprava, by mal žiadosti vyhovieť len vtedy, ak tento štát „má za to, že upravená hodnota ziskov správne premieta výšku ziskov, ktorá by sa dosiahla v prípade realizácie transakcií v súlade s princípom nezávislého vzťahu“. To znamená, že v konaní pred príslušným orgánom nesie štát, ktorý navrhol primárnu úpravu, bremeno preukázania druhému štátu, že úprava „je opodstatnená z vecného hľadiska aj z hľadiska sumy“. Od oboch príslušných orgánov sa očakáva, že si pri riešení prípadov procedúrou vzájomných dohôd poskytnú vzájomnú súčinnosť.

18. Pri hľadaní rovnováhy medzi záujmami daňovníkov a správcov dane tak, aby bol výsledok spravodlivý pre všetkých zúčastnených, je potrebné zvážiť všetky aspekty systému relevantné pre transferové oceňovanie. Jedným z nich je rozdelenie dôkazného bremena. Vo väčšine jurisdikcií nesie dôkazné bremeno správca dane, ktorý musí preukázať prima facie, že ceny daňovníka nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Treba však poznamenať, že aj v takom prípade môže správca dane v primeranom rozsahu daňovníkovi uložiť, aby predložil svoju evidenciu a umožnil tak správcovi dane vykonať preskúmanie kontrolovaných transakcií. V iných jurisdikciách môže v určitých ohľadoch znášať dôkazné bremeno daňovník. Niektoré členské krajiny OECD zastávajú názor, že pravidlá dôkazného bremena, ktoré pre prípady transferového oceňovania stanovuje článok 9 Modelovej daňovej zmluvy OECD, majú prednosť pred akýmikoľvek protichodnými vnútroštátnymi predpismi. Iné krajiny sa však domnievajú, že článok 9 nestanovuje pravidlá ohľadne dôkazného bremena (porovnaj odsek 4 komentára k článku 9 Modelovej zmluvy OECD). Bez ohľadu na to, ktorá strana nesie dôkazné bremeno, spravodlivosť rozdelenia dôkazného bremena by sa musela posudzovať aj s ohľadom na ďalšie charakteristiky daňového systému daného štátu, ktoré majú vplyv na celkové riešenie pravidiel transferového oceňovania vrátane riešenia sporov. Patria medzi ne sankcie, postupy zisťovania, odvolacie postupy v správnom konaní, pravidlá týkajúce sa úhrady úrokov v súvislosti s vymeraním a vrátením dane, či sa pred podaním námietky proti úprave vyžaduje zaplatenie vymeraného nedoplatku na dani, premlčacia lehota a rozsah, v akom sú stanovené pravidlá vopred známe. Nie je vhodné vyvodzovať nepodložené závery o transferovom oceňovaní len na základe niektorého z týchto prvkov, a to sa týka aj dôkazného bremena. Niektoré z týchto otázok sú bližšie rozobrané v Kapitole IV.

19. Táto smernica sa zameriava na hlavné principiálne otázky, ktoré vznikajú v oblasti transferového oceňovania. Výbor pre daňové záležitosti má v úmysle ďalej pokračovať v práci

v tejto oblasti. V roku 2010 bola schválená revízia Kapitol I - III a nová Kapitola IX, ktoré odzrkadľujú prácu výboru na problematike porovnateľnosti, transakčných ziskových metód a aspektov transferového oceňovania pri reštrukturalizácii podnikov. V roku 2013 sa tiež vykonala revízia pokynov ohľadne bezpečných prístavov, v ktorých sa uznáva, že správne navrhnuté bezpečné prístavy môžu do istej miery zmierniť záťaž spojenú so zabezpečením súladu s predpismi a poskytnúť daňovníkom väčšiu istotu. V roku 2016 sa vykonala podstatná revízia tejto smernice, v ktorej sa premietli vysvetlenia a revízie dohodnuté v správe o akciách BEPS 8 - 10 Zosúladienie výsledkov transferového oceňovania s tvorbou hodnoty a v správe o akcii BEPS 13 Dokumentácia o transferovom oceňovaní a vykazovanie podľa jednotlivých krajín. V roku 2018 bola schválená revízia pokynov na uplatňovanie metódy delenia zisku v Kapitole II, ako aj doplnenie novej prílohy ku Kapitole VI, ktorá poskytuje správcovi dane pokyny týkajúce sa prístupu k ťažko oceníteľnému nehmotnému majetku. A napokon v roku 2020 bola táto smernica doplnená o novú Kapitolu X, ktorá poskytuje pokyny ohľadne aspektov transferového oceňovania finančných transakcií. Výbor má v úmysle pravidelne vyhodnocovať skúsenosti členských a vybraných nečlenských krajín OECD s uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu a identifikovať oblasti, na ktorých je potrebné ďalej pracovať.

Použité skratky

APA	Odsúhlasenie metódy vopred (<i>Advance price arrangements, APA</i>)
BEPS	Narúšanie základu dane a presun ziskov (<i>Base erosion and profit shifting</i>)
CCA	Dohoda o príspevkoch na náklady (<i>Cost contribution arrangement, CCA</i>)
CbC	Podľa jednotlivých krajín (<i>Country-by-Country</i>)
CFC	Kontrolovaná zahraničná spoločnosť (<i>Controlled foreign company</i>)
CUP	Nezávislá trhovú cenu (<i>Comparable uncontrolled price</i>)
DTC	Zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia (<i>Double taxation convention</i>)
G20	Skupina dvadsiatich najvýznamnejších ekonomík
HTVI	Ťažko oceníteľný nehmotný majetok (<i>Hard-to-value intangibles</i>)
MAP	Procedúra vzájomných dohôd (<i>Mutual agreement procedure</i>)
MAP APA	Opatrenia predchádzajúcich oceneniu podľa procedúry vzájomných dohôd (<i>Advance pricing arrangement under the mutual agreement procedure, MAP APA</i>)
MNE	Nadnárodný podnik (<i>Multinational enterprise, MNE</i>)
MoP	Memorandum o porozumení (<i>Memorandum of Understanding, MOU</i>)
OECD	Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (<i>Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)
Správa o Akcii BEPS 14	Správa o akcii BEPS 14 za rok 2015 <i>Zefektívnenie mechanizmov riešenia sporov (2015 BEPS Report on Action 14 Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective)</i>
VaV	Výskum a vývoj (<i>Research and development, R&D</i>)
TIEA	Dohoda o výmene daňových informácií (<i>Tax Information Exchange Agreement</i>)

TNMM	Metóda čistého obchodného rozpätia (<i>Transactional net margin method</i>)
------	--

Glosár

Analýza funkcií (*Functional analysis*)

Analýza zameraná na zistenie ekonomicky významných činností a prijatých zodpovedností, použitého alebo vloženého majetku a prevzatých rizík za jednotlivých účastníkov transakcie.

Analýza porovnateľnosti

Porovnanie kontrolovanej transakcie s nekontrolovanou transakciou alebo transakciami. Kontrolované a nekontrolované transakcie sú porovnateľné, ak žiadny z rozdielov medzi transakciami nemôže podstatne ovplyvniť faktor, ktorý daná metodika sleduje (napr. cenu alebo ziskovú maržu), alebo ak je možné vykonať primerane presné úpravy na elimináciu významných vplyvov týchto rozdielov.

Analýza príspevkov (*Contribution analysis*)

Analýza používaná pri metóde delenia zisku, na základe ktorej sa príslušné zisky z kontrolovaných transakcií rozdelia medzi prepojené podniky zúčastnené na transakcii podľa relatívnej hodnoty príspevku každej z nich. Analýza sa vykonáva podľa možnosti s doplnením o externé trhové údaje, ktoré naznačujú, ako by si za podobných okolností rozdelili zisky nezávislé podniky.

Činnosť akcionára (*Shareholder activity*)

Činnosť, ktorú vykonáva člen skupiny MNE (zvyčajne materská spoločnosť alebo regionálna holdingová spoločnosť) výlučne z titulu svojej majetkovej účasti v jednom alebo vo viacerých ďalších členoch skupiny, t. j. v postavení akcionára.

Dohoda o príspevkoch na náklady (*Cost contribution arrangement, CCA*)

CCA je zmluvné dojednanie medzi podnikmi o podieľaní sa na príspevkoch a rizikách spojených so spoločným vytváraním, výrobou alebo obstarávaním nehmotného majetku, hmotného majetku alebo služieb, pričom sa očakáva, že z tohto nehmotného majetku, hmotného majetku alebo služieb budú plynúť úžitky pre príslušné podniky každého z účastníkov.

Hrubá zisková prirážka (*Cost plus mark-up*)

Zisková prirážka určená na základe ziskových marží vypočítaných po odpočítaní priamych a nepriamych nákladov, ktoré vznikli dodávateľovi majetku alebo služieb v rámci transakcie.

Hrubý zisk (*Gross profits*)

Hrubý zisk z obchodnej transakcie je čiastka vypočítaná ako rozdiel hrubých výnosov z transakcie a súvisiacich nákladov na kúpu alebo na výrobu predmetu predaja, so zodpovedajúcou úpravou o príslušný prírastok alebo úbytok zásob, ale bez zohľadnenia ďalších nákladov.

Jedinečné a hodnotné príspevky (*Unique and valuable contribution*)

Príspevky (napríklad vykonávané funkcie alebo použitý alebo vložený majetok) sa považujú za „jedinečné a hodnotné“, ak (i) nie sú porovnateľné s príspevkami nezávislých strán za porovnateľných okolností a (ii) predstavujú hlavný zdroj skutočných alebo potenciálnych ekonomických úžitkov v obchodných operáciách.

Kontrolované transakcie (*Controlled transactions*)

Transakcie medzi dvomi podnikmi, ktoré sú navzájom prepojené.

Kompenzačná úprava (*Compensating adjustment*)

Úprava, pri ktorej daňovník vykáže na daňové účely transferovú cenu kontrolovanej

transakcie, ktorá je podľa neho nezávislou trhovou cenou, aj keď sa líši od sumy skutočne účtovanej medzi prepojenými podnikmi. Úprava sa vykonáva pred podaním daňového priznania.

Korešpondujúca úprava (*Corresponding adjustment*)

Úprava daňovej povinnosti prepojeného podniku v druhej daňovej jurisdikcii vykonaná správcom dane tejto jurisdikcie, ktorá zodpovedá primárnej úprave vykonanej správcom dane v prvej daňovej jurisdikcii tak, aby bolo rozdelenie zisku medzi týmito dvoma jurisdikciami konzistentné.

Marketingový nehmotný majetok (*Marketing intangible*)

Nehmotný majetok (v zmysle odseku 6.6) určený na marketingové činnosti, ktorý sa používa ako prostriedok pri komerčnom využívaní výrobku alebo služby, prípadne má významnú propagačnú hodnotu pre príslušný výrobok. V závislosti od kontextu sú marketingovým nehmotným majetkom napríklad ochranné známky, obchodné názvy, zoznamy zákazníkov, vzťahy so zákazníkmi a vlastné trhovú údaje a údaje o zákazníkoch, ktoré sa používajú alebo pomáhajú pri marketingu a predaji tovaru alebo služieb zákazníkom.

Metóda čistého obchodného rozpätia (*Transactional net margin method*)

Transakčná zisková metóda, ktorá skúma čistý zisk dosiahnutý daňovníkom z kontrolovanej transakcie (alebo z transakcií, ktoré je vhodné zoskupiť podľa zásad uvedených v Kapitole III) vo vzťahu k vhodnému základu (napr. k nákladom, tržbám, majetku).

Metóda delenia zisku (*Profit split method*)

Metóda delenia zisku, pri ktorej sa určia príslušné zisky prepojených podnikov z kontrolovanej transakcie (alebo z kontrolovaných transakcií, ktoré je vhodné zoskupiť podľa zásad uvedených v Kapitole III) a následne sa prerozdedia medzi tieto prepojené podniky spôsobom založeným na vhodnom ekonomickom podklade, ktorý sa približuje dohodám o rozdelení ziskov medzi nezávislými podnikmi.

Metóda nepriameho účtovania (*Indirect-charge method*)

Metóda účtovania za služby poskytované v rámci skupiny založená na metódach rozdeľovania a priradovania nákladov.

Metóda nezávislej trhovej ceny (*Comparable uncontrolled price (CUP) method*)

Metóda transferového ocenenia, ktorá porovnáva cenu účtovanú za majetok alebo služby prevádzané pri kontrolovanej transakcii s cenou účtovanou za majetok a služby prevádzané pri porovnateľnej nekontrolovanej transakcii za porovnateľných podmienok.

Metóda následného predaja (*Resale price method*)

Metóda transferového oceňovania založená na cene, za ktorú sa výrobok kúpený od prepojeného podniku následne predáva nezávislému podniku. Predajná cena je znížená o ziskovú maržu pri následnom predaji. Zostávajúca suma po odpočítaní ziskovej marže sa po úprave o ostatné náklady spojené s nákupom výrobku (napr. o clo) môže považovať za nezávislú trhovú cenu za pôvodný prevod majetku medzi závislými podnikmi.

Metóda priameho účtovania (*Direct-charge method*)

Metóda, pri ktorej sa cena za konkrétne služby poskytované v rámci skupiny účtuje priamo a na jasne určenom základe.

Metóda zvýšených nákladov (*Cost plus method*)

Metóda transferového ocenenia, ktorá vychádza z nákladov vynaložených dodávateľom

majetku (alebo služieb) v kontrolovanej transakcii. K týmto nákladom sa pripočíta primeraná cenová hrubá zisková prirážka, ktorá poskytuje primeraný zisk zodpovedajúci vykonávaným funkciám (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká) a trhovým podmienkam. Výsledná suma po pripočítaní cenovej hrubej ziskovej prirážky sa môže považovať za nezávislú trhovú cenu pôvodnej kontrolovanej transakcie.

Nadnárodná skupina podnikov (skupina MNE) (*Multinational enterprise group, MNE group*)

Skupina prepojených podnikov s obchodnými prevádzkami v dvoch alebo viacerých jurisdikciách.

Nadnárodný podnik (*Multinational enterprise (MNE)*)

Podnik, ktorý je súčasťou skupiny MNE.

Nekontrolované transakcie (*Uncontrolled transactions*)

Transakcie medzi podnikmi, ktoré sú navzájom nezávislé.

Nepriame náklady (*Indirect costs*)

Náklady na výrobu výrobku alebo služby úzko spojené s výrobným procesom, ktoré však môžu byť spoločné pre viaceré výrobky alebo služby (napríklad náklady na útvár údržby, ktorý zabezpečuje servis zariadení používaných na výrobu rôznych výrobkov).

Nezávislé podniky (*Independent enterprises*)

Dva podniky sú vzájomne nezávislé, ak nie sú prepojenými podnikmi.

Obchodný nehmotný majetok (*Trade intangible*)

Nehmotný majetok, ktorý nie je marketingovým nehmotným majetkom.

Odsúhlasenie metódy vopred (*Advance pricing arrangement, APA*)

Opatrenia, ktorými sa určuje príslušná množina kritérií potrebných na transferové ocenenie transakcií (napr. metóda, porovnateľné prvky a príslušné úpravy, rozhodujúce predpoklady vzhľadom na budúce udalosti) ešte pred ich uskutočnením a ktoré platia počas pevne stanoveného obdobia. Opatrenia predchádzajúce oceneniu môžu byť jednostranné, pričom sa vzťahujú na správcu dane a na daňovníka, alebo mnohostranné, kedy dochádza k dohode dvoch alebo viacerých daňových správ.

Porovnateľná nekontrolovaná transakcia

Porovnateľná nekontrolovaná transakcia je transakcia medzi dvomi nezávislými stranami, ktorá je porovnateľná so skúmanou kontrolovanou transakciou. Môže ísť o porovnateľnú transakciu medzi jednou stranou kontrolovanej transakcie a nezávislou stranou („interná porovnateľná transakcia“), alebo medzi dvomi nezávislými stranami, z ktorých ani jedna nie je účastníkom kontrolovanej transakcie („externá porovnateľná transakcia“).

Prepojené podniky (*Associated enterprises*)

Dva podniky sú navzájom prepojené, ak jeden podnik spĺňa vo vzťahu k druhému podmienky uvedené v článku 9 ods. 1 písm. a) alebo b) Modelovej zmluvy OECD.

Priame náklady (*Direct costs*)

Náklady, ktoré vznikli pri výrobe konkrétneho výrobku alebo pri poskytovaní konkrétnej služby, ako sú náklady na suroviny.

Primárna úprava (*Primary adjustment*)

Úprava daňového základu spoločnosti vykonaná správcom dane v prvej daňovej jurisdikcii pri uplatnení princípu nezávislého vzťahu pri transakciách s prepojeným podnikom, ktorý spadá do druhej daňovej jurisdikcie.

Princíp nezávislého vzťahu (*Arm's length principle*)

Medzinárodná norma, na ktorej sa dohodli členské štáty OECD, aby sa uplatňovala pri určovaní transferovej ceny na daňové účely. V článku 9 Modelovej daňovej zmluvy OECD sa uvádza: „a ak sú tieto dva podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané podmienkami, ktoré si stanovili alebo im boli uložené a ktoré sa líšia od podmienok, ktoré by si dohodli nezávislé podniky, potom môžu byť akékoľvek zisky, ktoré by v prípade neexistencie týchto podmienok jeden z nich dosiahol, ale vzhľadom na tieto podmienky ich nedosiahol, zahrnuté do ziskov toho podniku a zodpovedajúco zdanené“.

Procedúra vzájomnej dohody (*Mutual agreement procedure (MAP)*)

Prostriedok, prostredníctvom ktorého správcovia dane konzultujú spory týkajúce sa uplatňovania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Tento postup je ustanovený a schválený článkom 25 Modelovej zmluvy OECD a môže sa použiť na zamedzenie dvojitého zdanenia, ktoré by mohlo vzniknúť pri úprave transferových cien.

Reziduálna analýza (*Residual analysis*)

Analýza používaná v metóde delenia zisku, ktorá rozdeľuje príslušné zisky z kontrolovaných transakcií do dvoch kategórií. V prvej kategórii sú zisky, ktoré možno priradiť spoľahlivo porovnateľným príspevkom - zvyčajne ide o menej zložité príspevky, pre ktoré možno nájsť spoľahlivé porovnateľné prípady. Obvykle by sa táto východisková odmena určila použitím jednej z tradičných transakčných metód alebo metódy čistého obchodného rozpätia na určenie odmeny za porovnateľné transakcie medzi nezávislými podnikmi. Vo všeobecnosti by teda nezohľadňovala výnos plynúci z druhej kategórie príspevkov, ktoré môžu byť jedinečné a oceníteľné, prípadne sa dajú pripísať vysokej úrovni integrácie alebo spoločnému prevzatiu ekonomicky významných rizík. Rozdelenie prípadného reziduálneho zisku (alebo straty) po zohľadnení ziskov pripadajúcich na prvú kategóriu príspevkov spravidla vychádza z pomernej hodnoty druhej kategórie príspevkov zúčastnených strán, podľa možnosti s doplnením o externé trhové údaje, ktoré naznačujú, ako by si za podobných okolností rozdelili zisky nezávislé podniky.

Rozdeľovanie globálnych ziskov podľa vzorca (*Global formulary apportionment*)

Prístup založený na prerozdelení globálnych konsolidovaných ziskov skupiny MNE medzi prepojené podniky v jednotlivých jurisdikciách podľa vopred stanoveného vzorca.

Rozpätie nezávislých údajov (*Arm's length range*)

Rozpätie údajov, ktoré sa pri zisťovaní súladu podmienok kontrolovanej transakcie s princípom nezávislého vzťahu považujú za akceptovateľné, pričom sú odvodené buď uplatnením tej istej metódy transferového ocenenia na viaceré porovnateľné údaje, alebo uplatnením rôznych metód transferového ocenenia.

Sekundárna transakcia (*Secondary transaction*)

Konštruktívna transakcia, ktorú niektoré jurisdikcie uplatňujú na základe svojich vnútroštátnych právnych predpisov po navrhnutí primárnej úpravy na dosiahnutie súladu skutočného rozdelenia zisku s primárnou úpravou. Sekundárne transakcie môžu mať formu konštruktívnych dividend, konštruktívnych vkladov do vlastného imania alebo konštruktívnych úverov.

Sekundárna úprava (*Secondary adjustment*)

Úprava, ktorá vzniká vyrubení dane zo sekundárnej transakcie.

Simultánne daňové kontroly (*Simultaneous tax examinations*)

Simultánna daňová kontrola podľa definície uvedenej v časti A Modelovej zmluvy OECD o výkone simultánnych daňových kontrol označuje „dohodu medzi dvoma alebo viacerými účastníkmi, že každý z nich vykoná na svojom území simultánne a nezávislé preverenie daňových záležitostí daňovníka, na ktorých majú spoločný alebo súvisiaci záujem, a že si takto získané informácie navzájom vymenia“.

Služba poskytovaná v rámci skupiny (*Intra-group service*)

Činnosť (napr. administratívna, technická, finančná, obchodná atď.), za ktorú by bol nezávislý podnik ochotný zaplatiť, alebo by si ju vykonával sám.

Služby „na zavolanie“ (*“On call” services*)

Služby poskytované materskou spoločnosťou alebo strediskom služieb skupiny, ktoré sú členom skupiny MNE kedykoľvek k dispozícii.

Tradičné transakčné metódy (*Traditional transaction methods*)

Metóda nezávislej trhovej ceny, metóda následného predaja a metóda zvýšených nákladov.

Transakčná zisková metóda (*Transactional profit method*)

Metóda transferového oceňovania, ktorá skúma zisky dosiahnuté z konkrétnych kontrolovaných transakcií jedného alebo viacerých prepojených podnikov zúčastnených na týchto transakciách.

Ukazovateľ čistého zisku (*Net profit indicator*)

Pomer čistého zisku k vhodnému základu (napr. k nákladom, tržbám, majetku). Metóda čistého obchodného rozpätia vychádza z porovnania vhodného ukazovateľa čistého zisku pri kontrolovanej transakcii s rovnakým ukazovateľom čistého zisku pri porovnateľných nekontrolovaných transakciách.

Vstupná platba (*Buy-in payment*)

Platba uskutočnená novým účastníkom už existujúcej CCA za získanie podielu na prípadných výsledkoch tohto CCA.

Vyrovňavacia platba (*Balancing payment*)

Platba, ktorú zvyčajne uskutočňuje jeden alebo viacero účastníkov v prospech iného účastníka s cieľom úpravy pomernej výšky príspevkov účastníkov, pričom sa hodnota príspevkov platiteľa zvyšuje a hodnota príspevkov príjemcu platby znižuje o príslušnú výšku platby.

Výstupná platba (*Buy-out payment*) Náhrada, ktorú môže účastník vystupujúci z existujúcej CCA získať od ostatných účastníkov za reálny prevod svojho podielu na výsledkoch predchádzajúceho uplatňovania CCA.

Zámerná kompenzácia (*Intentional set-off*)

Úžitok poskytovaný jedným prepojeným podnikom inému prepojenému podniku v rámci skupiny, ktorý je do určitej miery zámerne kompenzovaný rôznymi recipročnými úžitkami získanými od tohto podniku.

Zisková marža pri následnom predaji (*Resale price margin*)

Zisková marža predstavuje sumu, z ktorej by sa predajca snažil pokryť svoje predajné a iné prevádzkové náklady a dosiahnuť primeraný zisk zodpovedajúci ním vykonávaným funkciám (s ohľadom na použitý majetok a prevzaté riziká).

Ziskový potenciál (*Profit potential*)

Očakávané budúce zisky. V niektorých prípadoch môže ísť o straty. Pojem „ziskový potenciál“ sa často používa pri určovaní náhrady pri prevode nehmotného majetku alebo podniku pokračujúceho v činnosti, alebo náhrady pri ukončení alebo podstatnej zmene existujúcich vzťahov tak, aby bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu, teda vo výške, ktorá by sa uplatnila za porovnateľných okolností medzi nezávislými stranami.

Kapitola I.

Princíp nezávislého vzťahu

A. Úvod

1.1. Táto kapitola obsahuje východiskovú diskusiu o princípe nezávislého vzťahu ako medzinárodnej normy transferového oceňovania, na ktorej sa členské štáty OECD dohodli, a ktorá by sa mala používať pre daňové účely skupinami MNE a daňovými správami. Kapitola sa zaoberá princípom nezávislého vzťahu, opätovne potvrdzuje jeho význam ako medzinárodnej normy a stanovuje návod pre jeho uplatňovanie.

1.2. Pokiaľ navzájom obchodujú nezávislé podniky, podmienky ich obchodných a finančných vzťahov (napr. cena prevádzaného tovaru alebo poskytovaných služieb a podmienky prevodu alebo poskytovania) určujú zvyčajne trhové sily. Pokiaľ spolu obchodujú prepojené podniky, ich obchodné a finančné vzťahy nemusia byť priamo ovplyvnené vonkajšími trhovými silami rovnakým spôsobom, hoci sa prepojené podniky zvyčajne usilujú o to, aby napodobnili dynamiku trhových síl vo svojich vzájomných transakciách, ako je to uvedené v odseku 1.5 nižšie. Daňové správy by nemali automaticky podozrievať prepojené podniky z manipulovania svojich ziskov. Pri absencii trhových síl alebo pri prijatí určitej obchodnej stratégie môže byť skutočne problematické presne stanoviť trhovú cenu. Je dôležité mať na pamäti, že potreba vykonania úprav s cieľom priblížiť sa čo najviac podmienkam zodpovedajúcim nezávislému vzťahu vzniká bez ohľadu na to, či sa strany transakcie akokoľvek zmluvne zaviazali zaplatiť určitú cenu, alebo či majú strany v úmysle minimalizovať svoju daň. Daňová úprava pri použití princípu nezávislého vzťahu sa teda nemá dotknúť zmluvných záväzkov medzi prepojenými podnikmi na nedaňové účely a môže byť dokonca vhodná vtedy, keď podnik nekoná v úmysle minimalizovať daňovú povinnosť alebo sa vyhnúť plateniu dane. Posudzovanie transferového oceňovania by sa nemalo zamieňať s posudzovaním problémov týkajúcich sa daňových podvodov alebo daňových únikov, aj keď pravidlá transferového oceňovania je možné použiť aj na takéto účely.

1.3. Pokiaľ transferové ocenenie nereflektuje trhové sily a princíp nezávislého vzťahu, môžu byť daňové povinnosti prepojených podnikov a výnosy z daní hostiteľských jurisdikcií skreslené. Preto sa členské krajiny OECD dohodli, že pre daňové účely sa môžu zisky prepojených podnikov v prípade potreby upraviť, aby sa napravili takéto skreslenia a tým sa zabezpečilo naplnenie princípu nezávislého vzťahu. Členské krajiny OECD akceptujú, že primeraná úprava sa dosiahne stanovením takých podmienok v obchodných a finančných vzťahoch, aké možno predpokladať medzi nezávislými podnikmi v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností.

1.4. Podmienky v obchodných a finančných vzťahoch medzi prepojenými podnikmi môžu deformovať aj iné ako daňové faktory. Podniky môžu byť napríklad vystavené protichodným tlakom zo strany štátu (v tuzemsku aj v zahraničí) v oblasti colnej hodnoty, antidumpingových poplatkov a devízovej či cenovej kontroly. Okrem toho skreslenie transferových cien môže byť spôsobené požiadavkami na pohyb peňazí podnikov v skupine MNE. Skupina MNE, ktorá je

verejne obchodovateľná, môže pociťovať tlak zo strany akcionárov, aby vykazovala vysokú ziskovosť na úrovni materskej spoločnosti, najmä ak sa správy pre akcionárov nevykonávajú na konsolidovanom základe. Všetky tieto faktory môžu ovplyvniť transferové ceny a výšku ziskov prepojených podnikov v skupine MNE.

1.5. Nemalo by sa predpokladať, že podmienky vytvorené v obchodných a finančných vzťahoch medzi prepojenými podnikmi sa budú vždy odlišovať o tých, ktoré by požadoval otvorený trh. Prepojené podniky v skupine MNE majú niekedy výrazný podiel autonómie a často navzájom vyjednávajú, ako keby boli nezávislými podnikmi. Podniky reagujú na ekonomickú situáciu vyplývajúcu z trhových podmienok, tak vo vzťahoch s tretími stranami, ako aj vo vzťahoch s prepojenými podnikmi. Napríklad lokálni manažéri môžu mať záujem na dosahovaní dobrých výsledkov pri ziskoch, a preto by nechceli nastaviť také ceny, ktoré by znížili zisky ich vlastných podnikov. Daňové správy by mali mať tieto úvahy na zreteli, aby umožnili účelné rozdelenie svojich zdrojov pri výbere a vykonávaní vyšetrovania v oblasti transferového oceňovania. Niekedy sa môže stať, že vzťah medzi prepojenými podnikmi môže ovplyvniť výsledok vyjednávania. Preto ani samotný dôkaz o tom, že prebehlo náročné vyjednanie nepostačuje na vyvodenie záveru, že transakcie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

B. Výklad princípu nezávislého vzťahu

B.1 Článok 9 Modelovej zmluvy OECD

1.6. V odseku 1 článku 9 Modelovej zmluvy OECD sa nachádza oficiálny výklad princípu nezávislého vzťahu, ktorý tvorí základ pre dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia členských krajín OECD, ako aj rastúci počet nečlenských krajín. Článok 9 znie:

„[Ak] sú medzi dvoma [prepojenými] podnikmi v ich obchodných alebo finančných vzťahoch stanovené alebo uložené podmienky odlišné od podmienok, ktoré by existovali medzi nezávislými podnikmi, potom by akékoľvek zisky, ktoré by dosiahol jeden z podnikov, keby neexistovali tieto podmienky, avšak z dôvodu týchto podmienok ich nedosiahol, môžu byť zahrnuté do ziskov tohto podniku a následne zdanené.“

V snahe upraviť zisky s odkazom na podmienky, ktoré by existovali medzi nezávislými podnikmi v porovnateľných transakciách a za porovnateľných okolností (t. j. v „porovnateľných nekontrolovaných transakciách“), princíp nezávislého vzťahu sa drží prístupu, ktorý považuje členov skupiny MNE skôr za samostatné subjekty, než za neoddeliteľné časti jedného zjednoteného podniku.

Keďže prístup „samostatných subjektov“ považuje členov skupiny MNE akoby boli nezávislými subjektmi, pozornosť sa sústreďuje na povahu transakcií medzi týmito členmi a na to, či sa ich podmienky líšia od podmienok, ktoré by sa dosiahli pri porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Táto analýza kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií, ktorá sa označuje ako „analýza porovnateľnosti“, predstavuje jadro uplatňovania princípu

nezávislého vzťahu. Usmernenie k analýze porovnateľnosti sa nachádza v Oddiele D a v Kapitole III.

1.7. Je dôležité uviesť otázku porovnateľnosti do príslušného kontextu, aby sa zdôraznila potreba prístupu, ktorý je na jednej strane vyvážený z hľadiska spoľahlivosti a na strane druhej z hľadiska zaťaženia, ktoré predstavuje pre daňovníkov a daňové správy. Základom pre analýzu porovnateľnosti je odsek 1 článku 9 Modelovej zmluvy OECD, pretože zavádza potrebu:

- Porovnania podmienok (vrátane cien, avšak nielen samotných cien) stanovenými či uloženými medzi prepojenými podnikmi s podmienkami, ktoré by boli stanovené medzi nezávislými podnikmi, a to za účelom určenia, či sú účtovné úpravy vykonané na účely výpočtu daňovej povinnosti prepojených podnikov povolené podľa článku 9 Modelovej zmluvy OECD (viď odsek 2 Komentáru k článku 9); a
- Stanovenia ziskov, ktoré by sa dosiahli pri uplatnení princípu nezávislého vzťahu, a to za účelom toho, aby sa určil prípadný rozsah vykonaných účtovných úprav.

1.8. Existuje niekoľko dôvodov, prečo členské a nečlenské krajiny OECD prijali princíp nezávislého vzťahu. Hlavným dôvodom je, že princíp nezávislého vzťahu zabezpečuje približnú rovnosť daňového zaobchádzania pre členov skupiny MNE a pre nezávislé podniky. Keďže princíp nezávislého vzťahu dáva prepojené a nezávislé podniky z hľadiska zdanenia na rovnakú úroveň, zabráňuje tým vytváraniu daňových zvähodnení a znevýhodnení, ktoré by inak narušali relatívne konkurenčné postavenie oboch typov subjektov. Vylúčením týchto daňových otázok z ekonomického rozhodovania tak princíp nezávislého vzťahu podporuje rast medzinárodného obchodu a investícií.

1.9. Zistilo sa tiež, že princíp nezávislého vzťahu vo veľkej väčšine prípadov funguje efektívne. Napríklad pri nákupe a predaji komodít a poskytovaní peňažných úverov existuje množstvo prípadov, kde sa dá ľahko nájsť nezávislá trhovacia cena použitá v porovnateľnej transakcii uskutočnenej porovnateľnými nezávislými podnikmi za porovnateľných podmienok. Taktiež je veľa prípadov, kedy sa dá príslušné porovnanie transakcií vykonať na úrovni finančných ukazovateľov, napríklad na základe prírážky k nákladom, hrubej marže alebo ukazovateľov čistého zisku. Napriek tomu existuje aj niekoľko závažných prípadov, v ktorých je zložité a komplikované uplatniť princíp nezávislého vzťahu, napríklad v skupinách MNE podnikajúcich v integrovanej výrobe s vysoko špecializovanými tovarmi, jedinečnými nehmotnými majetkami a/alebo poskytovaním špecializovaných služieb. Pre takéto zložité prípady existujú riešenia, vrátane použitia transakčnej metódy delenia zisku uvedenej v Kapitole II, Časti III tejto smernice, kde sa vzhľadom na okolnosti daného prípadu jedná o najvhodnejšiu metódu.

1.10. Princíp nezávislého vzťahu je niektorými považovaný od základu za chybný, pretože prístup samostatných subjektov nemusí vždy zohľadňovať úspory z rozsahu a vzájomné vzťahy medzi rôznymi činnosťami vykonávanými integrovanými podnikmi. Neexistujú však žiadne široko akceptované objektívne kritériá pre alokovanie úspor z rozsahu alebo úžitkov

z integrácie medzi prepojené podniky, ktoré by vyplývali z ich členstva v skupine. O otázke možných alternatív k princípu nezávislého vzťahu pojednáva Oddiel C nižšie.

1.11. Praktické ťažkosti pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu spočívajú v tom, že prepojené podniky môžu uskutočňovať transakcie, ktoré by nezávislé podniky neuskutočnili. Takéto transakcie nemusia byť nevyhnutne motivované snahou vyhnúť sa daňovej povinnosti, ale môže k ním dochádzať preto, že členovia skupiny MNE pri vzájomnom obchodovaní čelia odlišným obchodným podmienkam než nezávislé podniky. Pokiaľ nezávislé podniky len zriedkakedy vykonávajú transakcie takého typu, aké podnikajú prepojené podniky, je ťažké použiť princípu nezávislého vzťahu, nakoľko existuje len málo priamych dôkazov alebo žiadne dôkazy o tom, aké podmienky by si stanovili nezávislé podniky. Samotná skutočnosť, že medzi nezávislými stranami sa daná transakcia nevyskytuje, sama o sebe neznamená, že takáto transakcia nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

1.12. V určitých prípadoch, keď je potrebné vyhodnotiť väčšie počty a rôzne druhy cezhraničných transakcií, môže princípu nezávislého vzťahu vytvárať administratívnu záťaž tak pre daňovníka, ako aj pre daňové správy. Aj keď si prepojené podniky obvykle stanovujú podmienky transakcie v čase jej realizácie, v určitej chvíli môžu byť požiadané o preukázanie súladu s princípom nezávislého vzťahu (viď rozbor problematiky načasovania a dodržiavania predpisov v Oddieloch B a C Kapitoly III a v Kapitole V o Dokumentácii). Daňové správy tiež môžu vykonať preverenie aj niekoľko rokov po uskutočnení transakcií. Daňová správa by tak preskúmala akúkoľvek podpornú dokumentáciu vypracovanú daňovníkom na preukázanie súladu jeho transakcií s princípom nezávislého vzťahu, pričom môže byť tiež potrebné zhromaždiť informácie o porovnateľných nekontrolovaných transakciách a trhových podmienkach v čase uskutočnenia transakcií, a pod, a to pre početné transakcie a transakcie rôzneho druhu. Toto sa obvykle po uplynutí určitej doby stáva čoraz zložitejším.

1.13. Ako daňové správy tak aj daňovníci majú často ťažkosti so získaním dostatočných informácií na uplatnenie princípu nezávislého vzťahu. Keďže princípu nezávislého vzťahu zvyčajne vyžaduje, aby daňovníci a daňové správy vyhodnotili nekontrolované transakcie a obchodné činnosti nezávislých podnikov a porovnali ich s transakciami a činnosťami prepojených podnikov, čo môže vyžadovať značné množstvo údajov. Informácie, ktoré sú dostupné, môžu byť neúplné a ťažko interpretovateľné; ostatné informácie, pokiaľ také existujú, môžu byť ťažko dostupné z dôvodu ich geografického umiestnenia či geografického umiestnenia strán transakcie, od ktorých majú byť získané. Získanie informácií od nezávislých podnikov nemusí byť navyše možné aj z dôvodu ich dôvernosti. V iných prípadoch informácie o nezávislom podniku, ktoré by mohli byť relevantné, nemusia jednoducho existovať alebo nemusia existovať žiadne porovnateľné nezávislé podniky, napr. ak dané odvetvie dosiahlo vysokú úroveň vertikálnej integrácie. Je dôležité nezabudnúť na daný cieľ, ktorým je získať primeraný odhad o výsledku nezávislého vzťahu na základe spoľahlivých informácií. Na tomto mieste je tiež potrebné pripomenúť, že transferové oceňovanie nie je exaktná veda, ale vyžaduje uplatnenie úsudku na oboch stranách, tak zo strany správy dane, ako zo strany daňovníka.

B.2 Dodržiavanie princípu nezávislého vzťahu ako medzinárodnej zhody

1.14. Napriek predchádzajúcim úvahám členské krajiny OECD naďalej zastávajú názor, že princíp nezávislého vzťahu by mal určovať stanovenie transferových cien medzi prepojenými podnikmi. Princíp nezávislého vzťahu je správny z teoretického hľadiska, pretože sa najbližšie približuje fungovaniu voľného trhu v prípadoch, keď sa prevádza majetok (napríklad tovar, iné druhy hmotných alebo nehmotných majetkov) alebo sa poskytujú služby medzi prepojenými podnikmi. Hoci jeho uplatňovanie v praxi nemusí byť vždy jednoduché, zabezpečuje vo všeobecnosti primeranú výšku príjmov u jednotlivých členov skupín MNE, ktoré sú pre daňové správy prijateľné. Odzrkadľuje ekonomické skutočnosti a okolnosti u závislého daňovníka a ako referenčnú hodnotu prijíma normálne fungovanie trhu.

1.15. Odklon od princípu nezávislého vzťahu by znamenal vzdať sa vyššie popísaného pevného teoretického základu a ohrozil by medzinárodnú zhodu, čím by sa podstatne zvýšilo riziko dvojitého zdanenia. Skúsenosti s princípom nezávislého vzťahu sú už dostatočne rozsiahle a dômyselné, aby poskytovali pevný základ pre spoločné porozumenie medzi podnikateľskou sférou a daňovými správami. Toto spoločné porozumenie má vysokú praktickú hodnotu pri dosahovaní cieľov, ktorými je zaistenie primeraného daňového základu v každej jurisdikcii a zamedzenie dvojitého zdanenia. Tieto skúsenosti by mali byť využité pre ďalšie rozpracovanie princípu nezávislého vzťahu, zdokonalenie jeho fungovania a vylepšenie jeho správy tým, že budú poskytnuté jasnejšie usmernenia pre daňovníkov a budú vykonávané včasnejšie kontroly. Stručne povedané, členské krajiny OECD naďalej silne podporujú uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu. V skutočnosti sa neobjavila žiadna legitímna alebo reálna alternatíva k princípu nezávislého vzťahu. Prístup rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca, ktorý sa občas uvádza ako možná alternatíva, by nebol prijateľný ani z teoretického hľadiska, ani z pohľadu implementácie, či praxe. (Pozri nižšie uvedený Oddiel C, ktorý sa zaoberá prístupom rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca).

C. Netrhový prístup: rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca

C.1 Východiská a popis prístupu

1.16. Ako alternatívu k princípu nezávislého vzťahu pri určovaní správnej výšky zisku medzi národnými daňovými jurisdikciami sa niekedy navrhovalo rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca. Tento prístup sa medzi jurisdikciami neuplatňuje, hoci sa o to pokúšali niektoré lokálne daňové jurisdikcie.

1.17. Rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca by alokovalo globálne zisky skupiny MNE na konsolidovanom základe medzi prepojené podniky v rôznych krajinách podľa vopred určeného a mechanického vzorca. Pre aplikáciu alokácie globálneho zisku podľa vzorca by boli potrebné 3 základné prvky: určenie subjektu, ktorý má byť zdanený, t. j. ktoré z dcérskych podnikov a pobočiek skupiny MNE by mal globálne zdaniteľný subjekt zahŕňať; presné určenie globálneho zisku; a stanovenie vzorca, ktorý bude na alokáciu globálneho zisku subjektu

použitý. Vzorec by bol s najväčšou pravdepodobnosťou založený na nejakej kombinácii nákladov, aktív, objemu miezd a tržieb.

1.18. Rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca by sa nemalo zamieňať s transakčnými ziskovými metódami uvedenými v Časti III Kapitoly II. Pri rozdelení globálneho zisku podľa vzorca by sa použil vzorec, ktorý je pre rozdelenie ziskov všetkých daňovníkov určený vopred, zatiaľ čo transakčné ziskové metódy prípad od prípadu porovnávajú zisky jednej alebo viacerých prepojených podnikov so skutočným ziskami, ktoré by sa snažili dosiahnuť porovnateľné nezávislé podniky za porovnateľných okolností. Rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca by sa tiež nemalo zamieňať so zvolenou aplikáciou vzorca vypracovaného daňovými správami v spolupráci s určitým daňovníkom alebo skupinou MNE po dôkladnej analýze konkrétnych skutočností a okolností, ktoré sa uplatňujú pri procedúre vzájomnej dohody, opatreniach predchádzajúcich oceneniu alebo pri inej dvojstrannej alebo mnohostrannej dohode. Takýto vzorec je odvodený od konkrétnych skutočností a okolností daňovníka, takže nemá globálne vopred určený a mechanický charakter ako pri rozdelení globálneho zisku podľa vzorca.

C.2 Porovnanie s princípom nezávislého vzťahu

1.19. Rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca je podporované jeho zástancami ako alternatíva k princípu nezávislého vzťahu s tvrdením, že by daňovníkom prinieslo väčšiu administratívnu vhodnosť a istotu. Títo zástancovia zároveň zastávajú názor, že rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca lepšie zodpovedá ekonomickej realite. Argumentujú tým, že posudzovanie skupiny MNE sa musí posudzovať na celoskupinovom alebo konsolidovanom základe, aby odrážalo podnikateľskú realitu vzťahov medzi prepojenými podnikmi v skupine. Tvrdia, že metóda oddeleného účtovníctva je pre vysoko integrované skupiny nevhodná, pretože je ťažké určiť veľkosť prínosu jednotlivých prepojených podnikov k celkovému zisku MNE.

1.20. Okrem týchto argumentov jeho zástancovia tvrdia, že rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca znižuje náklady daňovníkov na dodržiavanie predpisov, nakoľko v zásade by sa za skupinu viedol iba jeden súbor účtov pre vnútroštátne daňové účely.

1.21. Členské krajiny OECD neakceptujú tieto návrhy a nepovažujú rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca za reálnu alternatívu k princípu nezávislého vzťahu, a to z nižšie uvedených dôvodov.

1.22. Najvýznamnejšou obavou pri rozdelení globálneho zisku podľa vzorca je problém so zavedením systému tak, aby chránil pred dvojitým zdanením, a ktorý by zároveň zaistil jediné zdanenie. Aby sa toto dosiahlo, bola by potrebná značná medzinárodná koordinácia a zhoda na vopred určených vzorcoch, ktoré sa majú použiť a na zložení príslušnej skupiny. Napríklad, aby sa zabránilo dvojitému zdaneniu, musela by v prvom rade existovať spoločná dohoda o prijatí tohto prístupu a následne by bola prijatá dohoda o meraní globálneho daňového základu

skupiny MNE, dohoda o používaní spoločného účtovného systému a dohoda o faktoroch, ktoré by sa mali zohľadniť pri rozdelení daňového základu medzi jednotlivé jurisdikcie (vrátane nečlenských krajín) a o tom, ako tieto faktory merať a hodnotiť. Dosiachnutie takejto dohody by bolo časovo náročné a mimoriadne zložité. Zďaleka nie je jasné, či by jednotlivé krajiny boli ochotné súhlasiť s univerzálnym vzorcom.

1.23. Aj keby niektoré krajiny boli ochotné akceptovať rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca, dochádzalo by k nezhodám, pretože každá jurisdikcia môže chcieť zdôrazniť alebo zahrnúť do vzorca rôzne faktory podľa toho, ktoré činnosti alebo faktory prevládajú v jeho jurisdikcii. Každá jurisdikcia by mala silnú motiváciu navrhnúť také váhy pre vzorec alebo vzorce, ktoré by maximalizovali vlastné daňové príjmy danej jurisdikcie. Okrem toho by daňové správy museli spoločne zvážiť ako sa vyrovnáť s potenciálom pre umelé presúvanie výrobných faktorov použitých vo vzorci (napr. tržieb, kapitálu) do jurisdikcií s nízkym zdanením. Mohlo by dochádzať k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam prostredníctvom manipulácie prvkov relevantného vzorca, napr. uskutočňovaním nepotrebných finančných transakcií, úmyselným umiestňovaním huteľných aktív a požiadavkami, aby určité podniky v rámci skupiny MNE udržiavali úroveň zásob na vyššej úrovni, než je za normálnych okolností bežné v nezávislom podniku tohto typu a pod.

1.24. Prechod na systém rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca by bol preto politicky aj administratívne zložitý a vyžadoval by úroveň medzinárodnej spolupráce, ktorá sa v oblasti medzinárodného zdaňovania nedá reálne očakávať. Takáto mnohostranná koordinácia by si vyžadovala zapojenie všetkých hlavných jurisdikcií, v ktorých MNE pôsobia. Keby nedošlo k tomu, žeby všetky tieto hlavné jurisdikcie súhlasili s prijatím prístupu rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca, MNE by čelili záťaži dodržiavania súladu s predpismi dvoch úplne odlišných systémov. Inými slovami pre rovnaké súbory transakcií by boli nútené vypočítať zisky svojich členov podľa dvoch úplne odlišných pravidiel. Takýto výsledok by v každom prípade vytvoril potenciál pre dvojité zdanenie (alebo nedostatočné zdanenie).

1.25. Okrem vyššie uvedeného problému dvojitého zdanenia existujú ďalšie dôležité obavy. Jedna z nich sa týka možnosti, že vopred určené vzorce sú svojvoľné a nezohľadňujú podmienky trhu, zvláštne podmienky jednotlivých podnikov a vlastné rozdelenie zdrojov zo strany vedenia. Vytvárajú tak rozdelenie ziskov, ktoré by nemuselo odrážať skutočný vzťah ku špecifickým okolnostiam týkajúcim sa transakcie. Presnejšie povedané, vzorec založený na kombinácii nákladov, aktív, objemu miezd a tržieb implicitne zavádza pevnú výšku zisku na menovú jednotku (napr. dolár, euro, jen) pre každý prvok u každého člena skupiny a v každej daňovej jurisdikcii, bez ohľadu na rozdiely vo funkciách, aktívach, rizikách a výkonnosti, a bez ohľadu na rozdiely medzi členmi skupiny MNE. Takýto prístup môže potenciálne priradiť zisky aj subjektu, ktorý, ak by bol nezávislým podnikom, by utrpel stratu.

1.26. Ďalšou problematickou otázkou v súvislosti s rozdelením globálneho zisku podľa vzorca je vyrovnanie sa s pohybom výmenných kurzov. Aj keď pohyby výmenných kurzov môžu skomplikovať uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu, nemajú rovnaký dopad ako je tomu pri prístupe rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca; princíp nezávislého vzťahu je lepšie

koncipovaný, aby sa vyrovnal s ekonomickými dôsledkami pohybov výmenných kurzov, pretože vyžaduje analýzu špecifických skutočností a okolností daňovníka. Pokiaľ vzorec závisí od nákladov, výsledok aplikácie rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca by bol taký, že ak by určitá mena v jednej jurisdikcii posilnila voči inej mene, v ktorej prepojený podnik vedie svoje účtovníctvo, väčší podiel na zisku by bol priradený podniku v prvej jurisdikcii, aby odrážal náklady na nominálne zvýšenie mzdových nákladov v dôsledku kolísania meny. Podľa rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca by teda pohyb výmenného kurzu v tomto prípade viedol k nárastu ziskov prepojeného podniku podnikajúceho so silnejšou menou, zatiaľ čo by posilňujúca mena v dlhodobom horizonte znížila konkurencieschopnosť vývozu a tlačila by zisky smerom dole.

1.27. V rozpore s tvrdeniami týchto zástancov môže rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca v skutočnosti predstavovať neúnosné náklady na dodržiavanie predpisov a neúnosné požiadavky na údaje, pretože by sa museli zhromažďovať informácie o celej skupine MNE a museli by ich predkladať v každej jurisdikcii na základe meny a podľa príslušných účtovných a daňových pravidiel konkrétnej jurisdikcie. Požiadavky na dokumentáciu a na dodržiavanie predpisov pri uplatňovaní rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca by vo všeobecnosti predstavovali väčšiu záťaž než prístup založený na samostatných subjektoch v rámci princípu nezávislého vzťahu. Náklady na rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca by sa okrem toho ešte navýšili, keby sa všetky krajiny nedokázali dohodnúť na prvkoch vzorca alebo na spôsobe merania týchto prvkov.

1.28. Ťažkosti by sa vyskytli aj pri určovaní tržieb každého člena a pri oceňovaní aktív (napr. náklady obstarania verzus trhovú hodnotu), najmä pri oceňovaní nehmotného majetku. K týmto problémom by sa pridala aj existencia rôznych účtovných štandardov a existencia viacerých mien v jednotlivých daňových jurisdikciách. Účtovné štandardy vo všetkých krajinách by sa museli upraviť tak, aby sa dospelo k zmysluplnej miere zisku pre celú skupinu MNE. Niektoré z týchto ťažkostí, napríklad oceňovanie hmotných a nehmotných aktív, existujú samozrejme aj v rámci princípu nezávislého vzťahu, hoci v tomto ohľade sa dosiahol významný pokrok, zatiaľ čo pri rozdelení globálneho zisku podľa vzorca neboli navrhnuté žiadne spoľahlivé riešenia.

1.29. Rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca by viedlo k zdaneniu skupiny MNE na konsolidovanom základe, čím by sa upustilo od prístupu založeného na samostatných subjektoch. V dôsledku toho rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca nemôže z praktického hľadiska rozoznať dôležité geografické rozdiely, výkonnosť jednotlivých podnikov a ostatné faktory, špecifické pre jeden podnik alebo podskupinu v rámci skupiny MNE, ktoré môžu oprávnené zohrávať úlohu pri určení rozdelenia ziskov medzi podniky v rôznych daňových jurisdikciách. Princíp nezávislého vzťahu naproti tomu pripúšťa, že prepojený podnik môže byť samostatným ziskovým alebo stratovým strediskom s individuálnymi charakteristikami a ekonomicky môže dosahovať zisk, aj keď zvyšok skupiny MNE je stratový. Rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca nie je dostatočne flexibilné, aby túto možnosť správne zohľadňovalo.

1.30. Nezohľadňovaním vnútroskupinových transakcií na účely výpočtu konsolidovaných

ziskov vyvoláva rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca otázky o opodstatnenosti ukladania zrážkových daní na cezhraničné platby medzi členmi skupiny a znamená odmietnutie viacerých pravidiel, ktoré sú súčasťou zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

1.31. Pokiaľ nebude rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca zahŕňať každého člena skupiny MNE, musí sa ponechať prístup pre samostatné subjekty na prepojenie časti skupiny, ktorá podlieha rozdeleniu globálneho zisku podľa vzorca, a zvyškom skupiny MNE. Rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca by sa nedalo použiť na oceňovanie transakcií medzi časťou skupiny, ktorá rozdelenie uplatňuje, a zvyškom skupiny MNE. Zrejma nevýhoda rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca teda spočíva v tom, že neposkytuje úplné riešenie pre rozdelenie ziskov skupiny MNE, pokiaľ sa neuplatňuje v rámci celej skupiny MNE. Vzhľadom na veľkosť a rozsah činností veľkých skupín MNE a informácií, ktoré by boli potrebné, by tento prístup predstavoval pre jednu daňovú správu skutočne náročnú úlohu. Od skupiny MNE by sa tiež vyžadovalo, aby viedla oddelené účtovníctvo pre tie podniky, ktoré sa z hľadiska rozdelenia globálneho zisku podľa vzorca na daňové účely nepovažujú za členov skupiny MNE, ale stále sú prepojenými podnikmi jedného alebo viacerých členov skupiny MNE. V skutočnosti mnohé vnútroštátne obchodné a účtovné pravidlá naďalej vyžadujú uplatňovanie cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu (napr. colné pravidlá), to znamená, že bez ohľadu na daňové ustanovenia by daňovník musel každú transakciu riadne zaúčtovať v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

C.3 Odmietnutie metód, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu

1.32. Z vyššie uvedených dôvodov členské krajiny OECD opätovne zdôrazňujú svoju podporu pre zhodu v uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu, ktorý sa počas rokov dosiahol medzi členskými aj nečlenskými jurisdikciami, a ktoré súhlasia s tým, že rozdelenie globálneho zisku podľa vzorca ako teoretickej alternatívy k princípu nezávislého vzťahu by malo byť odmietnuté.

D. Usmernenia pre uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu

D.1 Identifikácia obchodných alebo finančných vzťahov

1.33. Ako je uvedené v odseku 1.6, „analýza porovnateľnosti“ je jadrom pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu. Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu je založené na porovnaní podmienok kontrolovanej transakcie s podmienkami, za ktorých by sa medzi nezávislými stranami transakcie uskutočnila porovnateľná transakcia za porovnateľných okolností. V tejto analýze sú kľúčové dva aspekty: prvým aspektom je určenie obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi vrátane podmienok stanovených medzi nimi a ekonomicky relevantných okolností vzťahujúcich sa k týmto vzťahom za účelom presného vymedzenia kontrolovanej transakcie; druhý aspekt je založený na porovnaní presne vymedzených podmienok a ekonomicky relevantných okolností kontrolovanej transakcie s podmienkami a ekonomicky relevantnými okolnosťami porovnateľných transakcií medzi nezávislými podnikmi. Tento oddiel Kapitoly I poskytuje usmernenie pre identifikáciu

obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi a tiež návod na presné vymedzenie kontrolovanej transakcie. Prvý aspekt analýzy sa líši od druhého aspektu zohľadnením ocenenia kontrolovanej transakcie podľa princípu nezávislého vzťahu. V Kapitolách II a III sa nachádza usmernenie k druhému aspektu analýzy. Informácie o kontrolovanej transakcii podľa usmernenia v tomto Oddiele sú obzvlášť relevantné pre 2. a 3. krok typického procesu analýzy porovnateľnosti, ktorý je vysvetlený v odseku 3.4.

1.34. Typický postup identifikácie obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi vrátane stanovených podmienok medzi nimi a ekonomicky relevantných okolností spojených s týmito vzťahmi vyžaduje rozsiahlu znalosť priemyselného odvetvia, v ktorom skupina MNE pôsobí (napr. ťažobný priemysel, farmaceutický priemysel, luxusný tovar) a faktorov, ktoré ovplyvňujú výkonnosť akýchkoľvek podnikov v tomto sektore. Táto znalosť vychádza z prehľadu o príslušnej skupine MNE, ktorý popisuje ako táto skupina MNE reaguje na faktory ovplyvňujúce výkonnosť v danom odvetví, medzi ktoré patria podnikateľské stratégie, trhy, výrobky, dodávateľský reťazec a vykonávané hlavné funkcie, použité významné aktíva a prevzaté významné riziká. Tieto informácie poskytujú užitočné súvislosti pre posúdenie obchodných a finančných vzťahov medzi členmi skupiny MNE a mali by byť za účelom podporenia analýzy transferového oceňovania daňovníkom zahrnuté do všeobecnej dokumentácie / master file tak, ako je popísané v Kapitole V.

1.35. Postup identifikácie sa následne zúži tak, aby sa zistilo ako každý podnik funguje v rámci skupiny MNE, aby sa poskytla analýza činností, ktoré každý podnik v skupine MNE vykonáva (napr. výrobný podnik, predajný podnik), a aby sa identifikovalo aké má podnik obchodné alebo finančné vzťahy s prepojenými podnikmi v rámci vzájomných transakcií. Presné vymedzenie uskutočnenej transakcie alebo uskutočnených transakcií medzi prepojenými podnikmi vyžaduje analýzu ekonomicky relevantných charakteristík transakcie. Tieto ekonomicky relevantné charakteristiky sa skladajú z podmienok transakcie a ekonomicky relevantných okolností, za ktorých sa transakcia uskutočňuje. Aplikácia princípu nezávislého vzťahu závisí od určenia podmienok, ktoré by si dohodli nezávislé podniky v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností. Pred porovnaním s nekontrolovanými transakciami je preto dôležité identifikovať ekonomicky relevantné charakteristiky obchodných alebo finančných vzťahov vyjadrených v kontrolovanej transakcii.

1.36. Ekonomicky relevantné charakteristiky alebo faktory porovnateľnosti, ktoré je potrebné identifikovať v obchodných alebo finančných vzťahoch medzi prepojenými podnikmi za účelom presného vymedzenia uskutočnenej transakcie, možno vo všeobecnosti rozdeliť do nasledujúcich kategórií:

- Zmluvné podmienky transakcie (D.1.1);
- Funkcie vykonávané jednotlivými stranami transakcie s ohľadom na používané aktíva a prevzaté riziká, vrátane funkcií vzťahujúcich sa k celkovej tvorbe hodnoty skupinou MNE, do ktorej tieto strany transakcie patria, s prihliadnutím na okolnosti transakcie a postupy obvykle uplatňované v priemyselnom odvetví (D.1.2);
- Vlastnosti prevádzaného majetku alebo poskytovaných služieb (D.1.3);

- Ekonomické podmienky strán transakcie a trhu, na ktorom strany transakcie pôsobia (D.1.4);
- Podnikateľské stratégie vykonávané stranami transakcie (D.1.5).

Tieto informácie o ekonomicky relevantných charakteristikách uskutočnenej transakcie by mali byť za účelom podporenia analýzy transferového oceňovania daňovníkom zahrnuté do špecifickej dokumentácie / local file, ktorá je popísaná v Kapitole V.

1.37. Ekonomicky relevantné charakteristiky alebo faktory porovnateľnosti sa v analýze transferového oceňovania používajú v dvoch samostatných, ale vzájomne prepojených fázach. Prvá fáza sa týka postupu presného vymedzenia kontrolovanej transakcie na účely tejto kapitoly a zahŕňa zisťovanie vlastností transakcie vrátane jej podmienok, vykonávaných funkcií, použitých aktív a rizík prevzatých prepojenými podnikmi, typu prevádzaných výrobkov alebo poskytovaných služieb a okolností prepojených podnikov podľa kategórií uvedených v predchádzajúcom odseku. Rozsah, v ktorom je niektorá z vyššie kategorizovaných charakteristík v konkrétnej transakcii ekonomicky relevantná závisí od toho, nakoľko by ju brali do úvahy nezávislé podniky pri hodnotení podmienok tej istej transakcie, ak by medzi nezávislými podnikmi nastala.

1.38. Nezávislé podniky pri posudzovaní podmienok potenciálnej transakcie budú porovnávať transakciu s inými možnosťami, ktoré majú reálne k dispozícii a vstúpia do určitej transakcie len vtedy, ak neexistuje žiadna iná alternatíva, ktorá by im ponúkla jednoznačne atraktívnejšiu príležitosť na dosiahnutie ich obchodných cieľov. Inými slovami, nezávislé podniky by vstúpili do transakcie len vtedy, pokiaľ by nepredpokladali, že by ich situáciu v porovnaní s ich druhou najlepšou možnosťou zhoršila. Napríklad je nepravdepodobné, aby jeden podnik prijal cenu ponúknutú za jej výrobok iným nezávislým podnikom, ak si je vedomý toho, že iní potenciálni zákazníci sú ochotní zaplatiť viac za podobných podmienok, prípadne zaplatiť to isté za výhodnejších podmienok. Nezávislé podniky budú pri vyhodnocovaní týchto možností vo všeobecnosti prihliadať na ekonomicky relevantné rozdiely medzi možnosťami, ktoré majú reálne k dispozícii (ako sú napríklad rozdiely v úrovni rizika). Preto je identifikácia ekonomicky relevantných charakteristík transakcie podstatná pre presné vymedzenie kontrolovanej transakcie a pre popísanie rozsahu charakteristík, ktoré zúčastnené strany transakcie zohľadňujú, aby dospeli k záveru, že neexistuje žiadna jednoznačne atraktívnejšia možnosť, ktorá by bola realisticky dostupná pre dosiahnutie stanovených obchodných cieľov, než prijatá transakcia. Pri takomto posudzovaní môže byť nevyhnutné alebo prospešné posúdiť transakciu v kontexte širšieho usporiadania transakcií, keďže posúdenie možností, ktoré sú reálne dostupné tretím osobám, sa nemusí bezpodmienečne obmedziť len na jednu transakciu, ale môže brať do úvahy širšie usporiadanie ekonomicky súvisiacich transakcií.

1.39. Druhá fáza, v ktorej sa pri analýze transferového oceňovania používajú ekonomicky relevantné charakteristiky alebo faktory porovnateľnosti súvisí s procesom vysvetleným v Kapitole III a zaoberá sa porovnávaním kontrolovaných transakcií s nekontrolovanými transakciami za účelom stanovenia ceny kontrolovanej transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pre takéto porovnávanie musia daňovníci a daňové správy najskôr

identifikovať ekonomicky relevantné charakteristiky kontrolovanej transakcie. Pri zisťovaní, či existuje medzi porovnávanými situáciami porovnateľnosť a prípadne aké úpravy môžu byť nevyhnutné na jej dosiahnutie, treba brať do úvahy rozdiely medzi ekonomicky relevantnými charakteristikami dohôd medzi kontrolovanými a nekontrolovanými podnikmi, tak ako je uvedené v Kapitole III.

1.40. Všetky metódy, ktoré uplatňujú princíp nezávislého vzťahu, vychádzajú zo spoločného konceptu, že nezávislé podniky zvažujú reálne dostupné možnosti a pri porovnávaní jednej možnosti s druhou zohľadňujú akékoľvek rozdiely medzi týmito možnosťami, ktoré by významne ovplyvnili ich hodnotu. Napríklad pred nákupom výrobku za stanovenú cenu by sa bežne očakávalo od nezávislých podnikov, že budú zvažovať, či môžu kúpiť od iného subjektu rovnaký výrobok za inak porovnateľných pravidiel a podmienok, ale za nižšiu cenu. Preto ako je uvedené v Kapitole II, Časti II, metóda nezávislej trhovej ceny porovnáva kontrolovanú transakciu s podobnými nekontrolovanými transakciami, aby poskytla priamy odhad ceny, na ktorej by sa zúčastnené strany dohodli, pokiaľ by siahli priamo po trhovej alternatíve ku kontrolovanej transakcii. Táto metóda však predstavuje menej spoľahlivú náhradu k nezávislým transakciám, ak nie sú porovnateľné všetky vlastnosti nekontrolovaných transakcií, ktoré významne ovplyvňujú cenu stanovenú medzi nezávislými podnikmi. Podobne metódy následného predaja a zvýšených nákladov porovnávajú hrubú ziskovú prirážku dosiahnutú v kontrolovanej transakcii s hrubými ziskovými prirážkami dosiahnutými v podobných nekontrolovaných transakciách. Porovnanie poskytuje odhad hrubej ziskovej prirážky, ktorú by jedna zo strán mohla dosiahnuť, keby vykonávala tie isté funkcie pre nezávislé podniky, a preto poskytuje odhad odmeny, ktorú by táto strana požadovala a druhá strana transakcie by ju bola ochotná zaplatiť za vykonávanie týchto funkcií v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ostatné metódy uvedené v Kapitole II, Časti III sú založené na porovnaní ukazovateľov čistého zisku (ako sú ziskové prirážky) medzi nezávislými a prepojenými podnikmi a sú používané ako prostriedok odhadu ziskov, ktoré by jeden alebo každý z prepojených podnikov mohol dosiahnuť, keby obchodoval výlučne s nezávislými podnikmi, ktoré by požadovali vyplatenie odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu ako kompenzácie za použitie svojich zdrojov v kontrolovanej transakcii. Ak sú medzi porovnávanými situáciami rozdiely, ktoré by mohli podstatne ovplyvniť porovnanie, musia sa, tam kde je to možné, vykonať úpravy na zvýšenie spoľahlivosti porovnania. Preto priemerná návratnosť v priemyselnom odvetví neupravená podľa konkrétneho prípadu nemôže v žiadnom prípade stanoviť ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

1.41. Pre usmernenie o relevantnosti týchto faktorov pre aplikáciu konkrétnych metód transferového oceňovania pozri ich posúdenie v Kapitole II.

D.1.1 Zmluvné podmienky transakcie

1.42. Transakcia je výsledkom alebo vyjadrením obchodných alebo finančných vzťahov medzi stranami transakcie. Kontrolované transakcie môžu byť formalizované v písomných zmluvách, ktoré môžu odzrkadľovať zámer strán v dobe uzavretia zmluvy vo vzťahu k určitým aspektom

transakcie, na ktoré sa zmluva vzťahuje, vrátane typického rozdelenia zodpovednosti, povinností a práv, odhadu identifikovaných rizík a cenových dojednaní. Pokiaľ bola transakcia medzi prepojenými podnikmi formalizovaná prostredníctvom písomných zmlúv, tieto zmluvy poskytujú východiskový bod pre vymedzenie transakcie medzi nimi a predstavujú aký bol ich zámer v dobe uzavretia zmluvy rozdeliť si zodpovednosť, riziká a očakávané výsledky z ich vzájomnej interakcie. Podmienky transakcie sa nemusia nachádzať len v písomných zmluvách, ale možno ich nájsť aj v komunikácii medzi stranami transakcie.

1.43. Je však nepravdepodobné, aby len samotné písomné zmluvy poskytovali všetky informácie potrebné pre vykonanie analýzy transferového oceňovania, alebo aby poskytlí dostatočne podrobné informácie o relevantných zmluvných podmienkach. Budú potrebné ďalšie informácie na základe posúdenia dôkazov o obchodných alebo finančných vzťahoch, ktoré vyplynú z ekonomicky relevantných charakteristík v ďalších štyroch kategóriách (pozri odsek 1.36): funkcie vykonávané jednotlivými stranami transakcie s ohľadom na používané aktíva a prevzaté riziká, charakteristiky prevádzaného majetku alebo poskytovaných služieb, ekonomické podmienky zúčastnených strán a trhu, na ktorom pôsobia a podnikateľské stratégie vykonávané stranami transakcie. Analýza ekonomicky významných charakteristík spoločne vo všetkých piatich kategóriách poskytuje dôkaz o skutočnom konaní prepojených podnikov. Dôkazy poskytujúce užitočné a konzistentné informácie môžu objasniť aspekty písomných dojednaní. Ak zmluva ani explicitne ani implicitne (s prihliadnutím na platné zásady výkladu zmlúv) neupravuje charakteristiky transakcie, ktoré sú ekonomicky relevantné, potom by sa akékoľvek informácie poskytnuté zmluvou mali na účely analýzy transferového oceňovania doplniť o dôkazy identifikujúce tieto vlastnosti.

1.44. Nasledujúci príklad znázorňuje koncept objasnenia a doplnenia písomných zmluvných podmienok na základe určenia skutočných obchodných alebo finančných vzťahov. Spoločnosť P je materskou spoločnosťou skupiny MNE so sídlom v krajine P. Spoločnosť S so sídlom v krajine S je 100% dcérskou spoločnosťou spoločnosti P a pôsobí ako obchodný zástupca značkových výrobkov spoločnosti P na trhu v krajine S. V zmluve o obchodnom zastúpení medzi spoločnosťou P a spoločnosťou S nie sú upravené marketingové a reklamné činnosti v krajine S, ktoré by strany mali vykonávať. Z analýzy ďalších ekonomicky relevantných charakteristík a predovšetkým vykonávaných funkcií vyplýva, že spoločnosť S spustila v krajine S intenzívnu mediálnu kampaň, aby vytvorila povedomie o značke. Táto kampaň predstavuje pre spoločnosť S významnú investíciu. Na základe dôkazov o konaní strán transakcie možno dospieť k tomu, že písomná zmluva nemusí v celom rozsahu odzrkadľovať obchodné alebo finančné vzťahy medzi stranami. Analýza by sa nemala preto obmedziť len na podmienky ustanovené v písomnej zmluve, ale mali by sa vyhľadať aj ďalšie dôkazy týkajúce sa konania strán vrátane toho, na akom podklade spoločnosť S zrealizovala mediálnu kampaň.

1.45. Ak charakteristiky transakcie, ktoré sú ekonomicky relevantné, sú nekonzistentné s písomnou zmluvou uzavretou medzi prepojenými podnikmi, mala by sa vo všeobecnosti na účely analýzy transferového oceňovania skutočná transakcia vymedziť na základe jej charakteristík, ktoré reflektujú na skutočné konanie strán transakcie.

1.46. Pri transakciách medzi nezávislými podnikmi rozdielnosť záujmov medzi zmluvnými stranami zabezpečuje, že: (i) budú dohodnuté také zmluvné podmienky, ktoré odrážajú záujem oboch zmluvných strán, (ii) zmluvné strany sa budú zvyčajne snažiť, aby druhá strana dodržala podmienky zmluvy, a (iii) zmluvné podmienky sa nebudú dodržiavať alebo sa zmenia vo všeobecnosti iba vtedy, ak je to v záujme oboch strán. V prípade prepojených podnikov rovnaké rozdiely medzi záujmami nemusia existovať, alebo sa prípadné rozdiely môžu riešiť zjednodušenými spôsobmi vyplývajúcimi zo vzťahu medzi prepojenými podnikmi, a nielen výlučne alebo hlavne cez zmluvné dohody. Pri posudzovaní obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi je preto obzvlášť dôležité posúdiť, či vzťahy premietnuté do skutočného konania strán zodpovedajú skutočne podmienkam písomnej zmluvy, alebo či skutočné konanie prepojených podnikov naznačuje, že zmluvné podmienky sa nedodrжали alebo neodrážajú úplný obraz transakcie, či podniky boli nesprávne charakterizované alebo označené, prípadne že sa jedná o fiktívne transakcie. Pokiaľ konanie strán nie je konzistentné s ekonomicky významnými zmluvnými podmienkami, požaduje sa ďalšia analýza na účely identifikácie skutočnej transakcie. V prípade podstatných rozdielov medzi zmluvnými podmienkami a skutočným konaním prepojených podnikov v ich vzájomných vzťahoch, mali by skutočne vykonávané funkcie, skutočne využívané aktíva, skutočne nesené riziká, s ohľadom na kontext zmluvných podmienok, určiť faktickú podstatu a presne vymedziť skutočnú transakciu.

1.47. Pokiaľ existujú pochybnosti o tom, aká transakcia bola dohodnutá medzi prepojenými podnikmi, je potrebné vziať do úvahy všetky relevantné dôkazy vyplývajúce z ekonomicky relevantných vlastností transakcie. Pritom treba mať na pamäti, že podmienky transakcie medzi podnikmi sa môžu v priebehu času meniť. Pokiaľ došlo k zmene podmienok transakcie, mali by sa preskúmať okolnosti týkajúce sa zmeny, aby sa zistilo, či takáto zmena naznačuje nahradenie pôvodnej transakcie novou transakciou s účinnosťou od dátumu zmeny alebo či takáto zmena odráža zámery strán z pôvodnej transakcie. Zvláštna pozornosť by sa mala venovať v prípade náznakov, že akékoľvek zmeny mohli byť vyvolané znalosťami o novo vznikajúcich výsledkoch transakcie. Zmeny vykonané za účelom odhadnutia rizika v čase, keď sú už dopady rizika známe, sa nemôžu považovať za odhad rizika, pretože ako je uvedené v odseku 1.78, žiadne riziko už neexistuje.

1.48. V nasledujúcom príklade sú ilustrované rozdiely medzi písomnými zmluvnými podmienkami a konaním strán transakcie, z ktorých vyplýva záver, že skutočné konanie strán vymedzuje samotnú transakciu. Spoločnosť S je 100% dcérskou spoločnosťou Spoločnosti P. Strany transakcie uzavreli písomnú zmluvu, na základe ktorej Spoločnosť P udeľuje Spoločnosti S licenciu na využívanie práv k predmetu duševného vlastníctva pre jej vlastnú podnikateľskú činnosť a Spoločnosť S sa zaväzuje platiť Spoločnosti P licenčný poplatok za licenciu. Ostatné ekonomicky relevantné charakteristiky, najmä vykonávané funkcie, dokazujú, že Spoločnosť P vyjednáva s tretími stranami za účelom dosiahnutia predaja pre Spoločnosť S, poskytuje Spoločnosti S pravidelnú podporu vo forme technických služieb, vďaka ktorej môže Spoločnosť S zabezpečiť predaje svojim zákazníkom podľa uzavretých zmlúv a pravidelne poskytuje svojich zamestnancov Spoločnosti S, aby vedela plniť záväzky plynúce zo zmlúv. Väčšina zákazníkov nalieha, aby Spoločnosť P bola súčasťou zmluvného vzťahu ako zmluvná

strana spolu so Spoločnosťou S, pričom príjmy z poplatkov podľa zmluvy sa uhrádzajú Spoločnosti S. Analýza obchodných alebo finančných vzťahov naznačuje, že Spoločnosť S nie je schopná poskytnúť služby zákazníkovi podľa uzavretých zmlúv bez významnej podpory zo strany Spoločnosti P a nerozvíja svoje vlastné schopnosti. Spoločnosť P udelila Spoločnosti S licenciu na základe zmluvy, ale v skutočnosti riadi podnikateľské riziko aj výsledky Spoločnosti S, takže neprevádza riziko a funkciu v súlade s licenčnou zmluvou, a tým pádom sa nechová ako poskytovateľ licencie, ale ako princípál. Identifikácia skutočnej transakcie medzi Spoločnosťou P a Spoločnosťou S by nemala byť určená výlučne podmienkami písomnej zmluvy. Namiesto toho, by transakcia mala byť vymedzená skutočným konaním strán transakcie, ktoré vedie k záveru, že skutočne vykonávané funkcie, využívaný majetok a prevzaté riziká jednotlivými stranami nezodpovedajú písomnej licenčnej zmluve.

1.49. Ak podmienky nie sú písomne upravené, skutočná transakcia by sa mala odvodiť z dôkazov o skutočnom konaní strán poskytnutého prostredníctvom identifikácie ekonomicky relevantných vlastností transakcie. Za určitých okolností nemusí byť skutočný výsledok obchodných alebo finančných vzťahov označený ako transakcia v rámci MNE, avšak môže aj tak viesť k prevodu významnej hodnoty, ktorej podmienky je potrebné vyvodit' z konania strán. Príkladom by mohla byť poskytnutá technická pomoc, pri ktorej sú vytvorené synergie prostredníctvom cielene koordinovaného postupu (ako je uvedené v Oddiele D.8), ďalším príkladom by mohlo byť know-how poskytnuté prostredníctvom dočasne pridelených zamestnancov či iný podobný spôsob. Tieto vzťahy nemusia byť zo strany MNE uznané a zohľadnené pri ocenení súvisiacich transakcií, nemusia byť formalizované v písomných zmluvách a nemusia byť zaúčtované ako účtovné položky v účtovných systémoch. Ak transakcia nebola formalizovaná, je nutné aby všetky aspekty boli vyvedené z dostupných dôkazov o skutočnom konaní strán vrátane toho, aké funkcie sa skutočne vykonávajú, aký majetok sa skutočne používa a aké riziká každá zo strán v skutočnosti znáša.

1.50. Nasledujúci príklad ilustruje určenie skutočnej transakcie, ktorá nebola za transakciu označená prostredníctvom MNE. Pri skúmaní obchodných alebo finančných vzťahov medzi Podnikom P a jeho dcérskymi podnikmi sa zistilo, že tieto dcérske podniky prijímajú služby od nezávislej strany najatej Podnikom P. Podnik P platí za služby, pričom dcérske podniky tieto služby ani priamo, ani nepriamo Podniku P nepreplácajú prostredníctvom ceny inej transakcie a zároveň neexistuje žiadna dohoda o poskytovaní služieb medzi Podnikom P a dcérskymi podnikmi. Záver je taký, že okrem poskytovania služieb nezávislou osobou dcérskym podnikom, existujú medzi Podnikom P a dcérskymi podnikmi aj obchodné alebo finančné vzťahy, ktoré umožňujú prevod potenciálnej hodnoty z Podniku P do jeho dcérskych podnikov. Táto analýza by mala určiť povahu týchto obchodných alebo finančných vzťahov prostredníctvom ekonomicky relevantných vlastností, aby bolo možné určiť pravidlá a podmienky zistenej transakcie.

D.1.2. Funkčná analýza

1.51. V transakciách medzi dvomi nezávislými podnikmi bude odmena zvyčajne odrážať funkcie, ktoré každá z nich vykonáva (vzhľadom na používaný majetok a prevzaté riziká). Preto

je pri vymedzení kontrolovanej transakcie a určovaní porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami či subjektmi nevyhnutná funkčná analýza. Funkčná analýza sa sústreďí na určenie ekonomicky významných činností a prijatej zodpovednosti, používaného alebo vloženého majetku a rizík nesených stranami príslušných transakcií. Analýza sa zameriava na činnosti, ktoré strany skutočne vykonávajú a kapacity, ktoré poskytujú. Medzi takéto činnosti a schopnosti patrí prijímanie rozhodnutí, vrátane rozhodovania o podnikateľskej stratégii a rizikách. Na tento účel môže byť užitočné pochopiť štruktúru a organizáciu skupiny MNE a toho, ako ovplyvňujú podmienky, v ktorých MNE pôsobí. Predovšetkým je dôležité pochopiť ako skupina ako celok vytvára hodnotu, vzájomnú závislosť funkcií vykonávaných prepojenými podnikmi so zbytkom skupiny a akým podielom sa prepojené podniky zúčastňujú na tvorbe hodnoty. Relevantné bude aj určenie, aké zákonné práva a povinnosti má každá zo strán pri výkone svojich funkcií. Aj keď jedna strana môže poskytovať väčší rozsah funkcií v porovnaní s funkciami druhej strany transakcie, dôležitý je ekonomický význam týchto funkcií v zmysle ich frekvencie, povahy a hodnoty pre príslušné strany transakcií.

1.52. Skutočné prínosy, schopnosti a ďalšie funkcie a vlastnosti môžu mať vplyv na možnosti, ktoré majú strany reálne k dispozícii. Napríklad prepojený podnik poskytuje skupine logistické služby. Logistický podnik má povinnosť prevádzkovať sklady s rezervnou kapacitou a na viacerých miestach, aby sa dokázal vysporiadať s prípadným prerušením dodávok na niektorom mieste. Možnosť zvýšenia efektivity prostredníctvom konsolidácie miest a zníženia nadbytočnej kapacity nie je k dispozícii. Jeho funkcie a majetok sa preto môžu líšiť od funkcií a majetku nezávislého logistického podniku, ktorý by ako nezávislý poskytovateľ služieb neponúkal rovnaké schopnosti za účelom zníženia rizika pri prerušení dodávok.

1.53. Súčasťou procesu identifikácie ekonomicky relevantných vlastností obchodných alebo finančných vzťahov by preto malo byť aj posúdenie schopností strán a toho, ako tieto schopnosti ovplyvňujú reálne dostupné možnosti a či sú podobné schopnosti premietnuté v potenciálne porovnateľných nezávislých dojednaniach.

1.54. Funkčná analýza by mala zohľadňovať typ používaného majetku, ako sú stroje a zariadenia, používanie hodnotného nehmotného majetku, finančného majetku atď., ako aj povaha používaného majetku ako je vek, trhovú hodnotu, umiestnenie, dostupná ochrana vlastníckych práv a pod.

1.55. Z analýzy funkcií môže vyplývať, že skupina MNE má vysoko integrované funkcie, ktoré sú rozčlenené medzi viaceré podniky skupiny. Medzi takýmito rozčlenenými činnosťami môžu existovať značné vzájomné závislosti. Napríklad rozdelenie funkcií logistiky, skladovania, marketingu a predaja medzi rôzne právne subjekty môže vyžadovať značnú koordináciu, aby sa jednotlivé činnosti efektívne dopĺňali. Predajné aktivity budú pravdepodobne vo veľkej miere závislé na marketingu a plnení plánu predaja, vrátane predpokladaného dopadu marketingových aktivít, budú vyžadovať zosúladenie s procesmi skladovania a schopnosťami logistiky. Požadovanú koordináciu môžu uskutočňovať niektoré alebo všetky prepojené podniky, ktoré vykonávajú rozčlenené činnosti, pričom sa môže vykonávať v rámci samostatnej funkcie koordinácie alebo prostredníctvom kombinácie oboch. Riziko sa môže zmierniť

prispáním všetkých strán transakcie alebo môžu byť činnosti zamerané na zmiernenie rizika uskutočňované predovšetkým prostredníctvom funkcie koordinácie. Preto pri vykonávaní funkčnej analýzy s cieľom identifikovať obchodné alebo finančné vzťahy pri rozdelených činnostiach bude dôležité určiť, či sú tieto činnosti vo veľkej miere vzájomne závislé a pokiaľ áno, aká je povaha týchto vzájomných závislostí a ako je koordinovaná obchodná činnosť, ku ktorej podniky prispievajú.

D.1.2.1 Analýza rizík v obchodných alebo finančných vzťahoch²

1.56. Funkčná analýza nie je úplná, pokiaľ nie sú identifikované a zohľadnené významné riziká, ktoré jednotlivé strany transakcie nesú, pretože skutočné prevzatie rizík ovplyvňuje ceny, ako aj ďalšie podmienky transakcií medzi prepojenými podnikmi. Na otvorenom trhu býva prevzatie zvýšeného rizika zvyčajne kompenzované zvýšením očakávaného výnosu, hoci zvýšenie skutočného výnosu sa môže, ale aj nemusí, zvýšiť v závislosti do akej miery sú riziká skutočne realizované. Úroveň a prevzatie rizika sú preto ekonomicky relevantné charakteristiky, ktoré môžu byť podstatné pri určovaní výsledku analýzy porovnateľnosti.

1.57. Riziko je súčasťou podnikania. Podniky uskutočňujú podnikateľské činnosti, pretože hľadajú príležitosti k dosiahnutiu zisku, ale tieto príležitosti sú spojené s neistotou, že prostriedky vynaložené na využitie príležitostí budú väčšie, ako sa očakávalo, alebo neprinesú očakávané výnosy. Identifikácia rizík ide ruka v ruke s identifikáciou funkcií a majetku a je neoddeliteľnou súčasťou procesu identifikácie obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi a presného vymedzenia transakcie alebo transakcií.

1.58. Prevzatie rizík spojených s obchodnou príležitosťou ovplyvňuje ziskový potenciál tejto príležitosti na otvorenom trhu a rozdelenie prevzatých rizík medzi zúčastnené strany ovplyvňuje spôsob, akým sa zisky alebo straty, ktoré vznikli z transakcie, rozdelia podľa princípu nezávislého vzťahu prostredníctvom nastavenia cien transakcie. Preto pri porovnávaní medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami a medzi závislými a nezávislými stranami je nevyhnutné vykonať analýzu, aké riziká boli prevzaté, aké funkcie týkajúce sa nesenia rizík, alebo ovplyvňujúce dopad týchto rizík, sú vykonávané a ktorá strana alebo strany transakcie tieto riziká preberajú.

1.59. Tento Oddiel poskytuje usmernenia ohľadne povahy a zdrojov rizika relevantného pre analýzu porovnateľnosti s cieľom pomôcť s presnosťou identifikovať významné riziká. Navyše tento Oddiel poskytuje pokyny týkajúce sa prevzatia rizika v súlade s princípom nezávislého

² Usmernenia v tejto kapitole, obzvlášť v tomto Oddiele týkajúceho sa rizika, sa nevzťahujú k žiadnemu konkrétnemu priemyselnému odvetviu. Keďže v odvetviach ako sú poisťovníctvo, bankovníctvo a ďalšie finančné služby platí základný predpoklad, že strana, ktorá znáša riziká, musí byť schopná sa efektívne s týmito rizikami vysporiadať, vyžaduje sa od týchto regulovaných odvetví, aby dodržiavali pravidlá, ktoré predpisujú dojednania týkajúce sa rizík a spôsobu ich rozpoznávania, merania a odhaľovania. Pri regulovaných subjektoch je potrebné prihliadať na regulatórny prístup rozdelenia rizík a podľa potreby odkazovať na osobitné pokyny k transferovému oceňovaniu týkajúcich sa podnikov z oblasti finančných služieb v *Správe o prideľovaní ziskov stálym prevádzkarňam* (OECD, 2010).

vzťahu. Podrobné pokyny, uvedené v tomto Oddiele, k analýze rizík ako súčasti funkčnej analýzy zahŕňajúcej funkcie, majetok a riziká, by sa nemali interpretovať v tom zmysle, že by mali riziká väčšiu dôležitosť ako funkcie alebo majetok. Význam funkcií, majetku a rizík v konkrétnej transakcii je potrebné stanoviť prostredníctvom podrobnej funkčnej analýzy. Rozsiahle pokyny k rizikám len odzrkadľujú praktické ťažkosti, ktoré riziká predstavujú: v transakcii môže byť náročnejšie určiť riziká než funkcie alebo majetok a stanovenie prepojenej podniky, ktorá konkrétne riziko v transakcii znáša, môže vyžadovať podrobnú analýzu.

1.60. Vo zvyšnej časti tohto Oddielu sú uvedené jednotlivé kroky procesu pre vykonanie analýzy rizík v kontrolovanej transakcii, ktorými sa má presne vymedziť konkrétna transakcia s ohľadom na dané riziko, ktoré možno zhrnúť takto:

1. Identifikovať ekonomicky významné riziká a ich špecifiká (pozri Oddiel D.1.2.1.1).
2. Stanoviť aké špecifické, ekonomicky významné riziká prepojené podniky zmluvne nesú podľa podmienok transakcie (pozri Oddiel D.1.2.1.2).
3. Pomocou funkčnej analýzy zistiť ako prepojené podniky, ktoré sú účastníkmi transakcie, fungujú v súvislosti s nesením a riadením špecifických, ekonomicky významných rizík, a obzvlášť ktorý podnik alebo ktoré podniky vykonávajú kontrolné funkcie a funkcie vedúce k zmierneniu rizík, ktorý podnik alebo ktoré podniky čelia pozitívnym alebo negatívnym dôsledkom výsledného rizika, a ktorý podnik alebo ktoré podniky sú finančne spôsobilé na prevzatie rizika (pozri Oddiel D.1.2.1.3).
4. V 2. a 3. kroku sa určia informácie týkajúce sa prevzatia a riadenia rizík v kontrolovanej transakcii. V ďalšom kroku sa informácie interpretujú a zisťuje sa, či je zmluvné prevzatie rizika v súlade s konaním prepojených podnikov a ďalšími skutočnosťami prípadu a to tým, že sa analyzuje, (i) či prepojené podniky dodržia zmluvné podmienky podľa zásad v Oddiele D.1.1; a (ii) či strana, ktorá podľa analýzy v (i) riziko preberá, vykonáva kontrolu nad rizikom a je finančne spôsobilá na jeho prevzatie (pozri Oddiel D.1.2.1.4).
5. Ak strana preberá riziko podľa krokov 1 - 4 (i) toto riziko nekontroluje alebo nemá finančnú kapacitu potrebnú na jeho prevzatie, použijú sa pokyny o alokácii rizika (pozri Oddiel D.1.2.1.5).
6. Skutočná transakcia, ktorá je presne vymedzená posúdením dôkazov všetkých ekonomicky relevantných vlastností transakcie v súlade s pokynmi v Oddiele D.1, by sa mala následne oceniť so zohľadnením finančných a ďalších dôsledkov prevzatia primerane prideleného rizika a s ohľadom na primerané kompenzácie funkcií riadenia rizík (pozri bod D.1.2.1.6).

1.61. V tomto Oddiele sa odkazuje na pojmy, ktoré treba najskôr vysvetliť a definovať. Pojem „riadenie rizík“ sa používa na označenie funkcie hodnotenia rizík a reagovaním na riziká

spojených s obchodnou činnosťou. Riadenie rizík pozostáva z troch prvkov: (i) schopnosť robiť rozhodnutia o prijatí, odložení alebo odmietnutí príležitosti niesť riziko ako aj skutočný výkon tejto rozhodovacej funkcie, (ii) schopnosť prijímať rozhodnutia o tom, či a ako reagovať na riziká prepojené s danou príležitosťou ako aj skutočný výkon tejto rozhodovacej funkcie a (iii) schopnosť zmierniť riziko, teda prijať opatrenia, ktoré ovplyvnia dopady rizika ako aj skutočný výkon tohto zmiernovania rizika.

1.62. Niektoré funkcie riadenia rizík môže vykonávať iba strana, ktorá vykonáva funkcie a využíva majetok v súvislosti s vytváraním a využívaním obchodných príležitostí, zatiaľ čo iné funkcie riadenia rizík môže vykonávať iná strana. Riadenie rizík sa nemusí nevyhnutne považovať za samostatnú, osobitne odmeňovanú funkciu, oddelenú od výkonu činností, ktoré optimalizujú zisky. Napríklad vývoj nehmotného majetku prostredníctvom vývojových činností môže zahŕňať zmiernenie rizika, ktoré sa týkajú realizácie vývoja podľa špecifikácie v najvyššej možnej kvalite a včas; konkrétne riziká možno zmierniť samotným vykonávaním funkcie vývoja. Napríklad, ak je zmluvným dojednaním medzi prepojenými podnikmi zmluva o výskume a vývoji, ktorej plnenie je v súlade a požiadavkami tohto Oddielu, bude odmena za výkon funkcie zmiernovania rizík vykonávaných prostredníctvom činnosti vývoja zahrnutá do platby za tieto služby v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Poskytovateľovi služby nebude priradené ani samotné riziko týkajúce sa nehmotného majetku, ani reziduálny príjem spojený s týmto rizikom. Pozri tiež príklad 1 v odseku 1.83.

1.63. Riadenie rizika nie je to isté ako prevzatie rizika. Prevzatie rizika znamená prevzatie pozitívnych aj negatívnych dopadov rizika, čo vedie k tomu, že strana, ktorá riziko preberá, bude znášať finančné aj ďalšie následky v prípade, že riziko nastane. Strana, ktorá vykonáva časť funkcií riadenia rizík, nemusí na seba prevziať riziko, ku ktorému sa vzťahujú jej riadiace činnosti, ale môže byť poverená výkonom funkcií zmiernovania rizika pod vedením strany, ktorá na seba preberá riziko. Napríklad každodenné zmiernovanie rizika stiahnutia výrobku z trhu môže byť presunuté na stranu, ktorá vykonáva sledovanie kontroly kvality určitého výrobného procesu podľa špecifikácií strany, ktorá toto riziko preberá.

1.64. Finančnú kapacitu na prevzatie rizika možno definovať ako dostupnosť financovania pri prevzatí rizika alebo uvoľnení rizika, zaplatenia za výkon funkcie zmiernovania rizika a znášanie dopadov rizika, pokiaľ sa skutočne objaví. Dostupnosť k financovaniu strany, ktorá riziko znáša, predstavuje dostupné aktíva a reálne dostupné možnosti získania dodatočnej likvidity, ak by bola potrebná na pokrytie predpokladaných nákladov v prípade, ak by riziko vzniklo. Posúdenie finančnej schopnosti by sa malo vykonať na základe predpokladu, že strana preberajúca riziko vykonáva činnosť ako nezávislá strana za rovnakých okolností ako prepojený podnik, v súlade s podrobne vymedzenými zásadami v tomto Oddiele. Napríklad využívanie práv na majetok generujúci príjem by mohlo tejto strane transakcie otvoriť prístup k možnosti financovania. Ak strana, ktorá preberá riziko, získava finančné prostriedky v rámci skupiny, aby splnila požiadavky financovania rizika, strana poskytujúca finančné prostriedky môže prevziať finančné riziko, ale ho neprevezme, iba ako dôsledok takéhoto financovania preberá špecifické riziko, ktorým je vznik potreby dodatočných finančných prostriedkov. Ak finančná schopnosť na prevzatie rizika chýba, rozdelenie rizík vyžaduje ďalšie posúdenie podľa

5. kroku.

1.65. Kontrola nad rizikom zahŕňa prvé dva prvky riadenia rizika uvedené v odseku 1.61, to je (i) schopnosť robiť rozhodnutia o prijatí, odložení alebo odmietnutí príležitosti spojenej s nesením rizika ako aj skutočný výkon tejto rozhodovacej funkcie a (ii) schopnosť prijímať rozhodnutia o tom, či a ako reagovať na riziká prepojené s príležitosťou, ako aj skutočný výkon tejto rozhodovacej funkcie. Nie je nevyhnutné, aby strana vykonávala každodenné zmiernovanie rizika, ako je uvedené v (iii) preto, aby mohla mať kontrolu nad rizikami. Takéto každodenné zmiernovanie sa môže uskutočniť prostredníctvom outsourcingu, ako ukazuje príklad v odseku 1.63. Ak sa však tieto každodenné činnosti zmiernovania rizík zabezpečujú formou outsourcingu, je pre kontrolu rizika vyžadovaná schopnosť určiť ciele takto externe zabezpečovaných činností, rozhodnúť o najatí poskytovateľa funkcií zmiernenia rizika a posúdiť, či sa ciele primerane plnia, prípadne podľa potreby rozhodnúť o úprave alebo ukončení zmluvy s týmto poskytovateľom, ako aj samotný výkon tohto posudzovania a rozhodovania. V súlade s touto definíciou kontroly sa od príslušnej strany, ktorá má vykonávať kontrolu nad rizikom, ako je uvedené vyššie, vyžaduje tak schopnosť funkciu vykonávať ako aj jej skutočné vykonávanie.

1.66. Schopnosť vykonávať rozhodovacie funkcie a skutočný výkon týchto rozhodovacích funkcií v súvislosti s konkrétnym rizikom vyžadujú poznanie rizika založeného na relevantnej analýze informácií, ktoré sú potrebné pre posúdenie predvídateľných pozitívnych a negatívnych dopadov rizika daného rozhodnutia a dôsledkov pre podnikanie podniky. Osoby s rozhodovacou právomocou by mali mať kompetencie a skúsenosti v oblasti špecifického rizika, o ktorom sa rozhoduje, a mali by si byť vedomí dopadov svojich rozhodnutí na podnikanie podniky. Mali by mať tiež prístup k relevantným informáciám, pričom ich môžu zhromažďovať sami alebo prostredníctvom svojej právomoci môžu špecifikovať a získavať relevantné informácie na podporu rozhodovacieho procesu. Pre túto činnosť je potrebná schopnosť stanoviť ciele zhromažďovania a analýzy informácií, najatť stranu, ktorá bude zhromažďovanie a analýzy vykonávať, posúdiť, či sa zhromažďujú správne informácie a či sa analýzy vykonávajú tak, ako je potrebné, a podľa potreby rozhodnúť o úprave alebo ukončení zmluvy s týmto poskytovateľom, ako aj skutočné vykonávanie tohto posudzovania a rozhodovania. Ani samotné formalizovanie výsledku rozhodovania, napríklad vo forme zasadnutí organizovaných pre oficiálne schválenie rozhodnutí, ktoré boli prijaté na iných miestach, spísania zápisnice zo zasadnutia predstavenstva a podpísania dokumentov týkajúcich sa takéhoto rozhodnutia, ani nastavenie podnikových politík relevantných pre dané riziko (pozri odsek 1.76) sa nepovažujú za vykonávanie rozhodovacej funkcie, ktoré by postačovali preukázaniu kontroly nad rizikom.

1.67. Kontrola nad rizikom by sa nemala nevyhnutne chápať ako možnosť ovplyvniť samotné riziko alebo odstrániť neistotu. Niektoré riziká nemožno ovplyvniť a sú všeobecnou súčasťou obchodnej činnosti, ktorá ovplyvňuje všetky podniky vykonávajúce túto činnosť. Napríklad riziká prepojené so všeobecnými ekonomickými podmienkami alebo s cyklickými zmenami cien komodít sú zvyčajne mimo dosahu skupiny MNE a táto nemá možnosť ich ovplyvniť. Naproti tomu by sa kontrola nad rizikom mala chápať ako schopnosť a právomoc rozhodovať o tom, že sa riziko podstúpi a rozhodovať o tom, či a ako na riziko reagovať, napríklad

prostredníctvom načasovania investícií, povahou programov rozvoja, návrhom marketingových stratégií alebo nastavením úrovne výroby.

1.68. Zmierňovanie rizík označuje prijímanie opatrení, u ktorých sa očakáva, že budú mať vplyv na dopady rizika. Môže ísť o opatrenia, ktoré znižujú neistotu, či znižujú dôsledky ak nastane negatívny dopad rizika. Kontrola by sa nemala interpretovať v tom zmysle, že vyžaduje prijatie opatrení na zmiernenie rizík, pretože pri posudzovaní rizík sa podniky môžu na základe ich vyhodnotenia rozhodnúť, že neistotu spojenú s niektorými rizikami vrátane tých, ktoré môžu mať pre ich hlavné podnikateľské operácie zásadný význam, by mali prijať a malo by sa jej čeliť v záujme vytvorenia a maximalizácie príležitostí.

1.69. Ponímanie kontroly sa dá ilustrovať nasledujúcimi príkladmi. Podnik A menuje špecializovaného výrobcu, podnik B, na výrobu výrobkov v jeho mene. Podľa zmluvných dojednaní sa podnik B zaväzuje vykonávať výrobné služby, pričom špecifikácie a návrhy výrobkov poskytuje podnik A, a podnik A zároveň určuje aj harmonogram výroby vrátane objemov a načasovania dodávok výrobkov. Zo zmluvných vzťahov vyplýva, že podnik A znáša riziko skladových zásob a riziko stiahnutia výrobku. Podnik A najme podnik C na vykonávanie pravidelných kontrol kvality výrobného procesu. Podnik A stanovuje ciele auditov kontroly kvality a informácie, ktoré by mal podnik C zhromažďovať v jej mene. Podnik C je podriadený priamo podniku A. Analýza ekonomicky relevantných vlastností ukazuje, že podnik A kontroluje riziko stiahnutia výrobkov a riziko skladových zásob využitím svojej schopnosti a právomoci prijímať množstvo relevantných rozhodnutí o tom, či a ako riziko prijímať a ako na riziká reagovať. Okrem toho má podnik A schopnosť posúdiť a prijať rozhodnutia o funkciách zmierňovania rizika a tieto funkcie aj skutočne vykonáva. Patrí medzi ne stanovenie cieľov externe zabezpečených činností formou outsourcingu, rozhodnutie o najatí konkrétneho výrobcu a strany na výkon kontroly kvality, posúdenie, či sa ciele primerane plnia a v prípade potreby rozhodovanie o úprave alebo ukončení zmlúv.

1.70. Predpokladajme, že investor si najme správcu fondu, aby investoval prostriedky na jeho účet. V závislosti od dohody medzi investorom a správcou fondu môže byť správcovi fondu udelená právomoc vytvoriť portfóliové investície v mene investora na každodennej báze spôsobom, ktorý odráža rizikové preferencie investora, pričom riziko straty hodnoty investície znáša investor. V takomto prípade investor kontroluje svoje riziká prostredníctvom štyroch relevantných rozhodnutí: rozhodnutia o svojich rizikových preferenciách, a teda o požadovanej diverzifikácii rizík spojených s rôznymi investíciami, ktoré sú súčasťou portfólia, rozhodnutia uzatvoriť (alebo ukončiť) zmluvu s konkrétnym správcou fondu, rozhodnutia o rozsahu právomocí, ktoré správcovi fondu zverí a o cieľoch, ktoré mu určí, a rozhodnutia o výške investície, ktorú žiada od správcu fondu spravovať. Od správcu fondu sa bude naviac väčšinou vyžadovať, aby investorovi pravidelne podával správy, aby investor mohol vyhodnocovať výsledky činnosti správcu fondu. V takom prípade správca fondu poskytuje službu a riadi svoje podnikateľské riziko z jeho vlastnej perspektívy (napr. na ochranu svojej dôveryhodnosti). Operačné riziko správcu fondu vrátane možnosti straty klienta je odlišné od investičného rizika jeho klienta. To poukazuje na skutočnosť, že investor, ktorý udelí oprávnenie inej osobe vykonávať činnosti na zmierňovanie rizika, ako je to v prípade činností vykonávaných

správcom fondu, nemusí nevyhnutne preniesť kontrolu nad investičným rizikom na osobu, ktorá uskutočňuje každodenné prijímanie rozhodnutí.

D.1.2.1.1. Krok 1: Identifikovať ekonomicky významné riziká a ich špecifiká

1.71. Existuje mnoho definícií rizika, ale v súvislosti s transferovým oceňovaním je vhodné považovať za riziko vplyv neistoty na podnikateľské ciele. Pri všetkých operáciách podnikov, pri každom kroku uskutočnenom na využitie príležitostí, vždy keď podnik vynakladá zdroje alebo vytvára príjem, existuje neistota a podstupuje sa riziko. Podnik bude zrejme venovať veľkú pozornosť identifikácii neistôt, s ktorými sa stretáva pri vyhodnocovaní, či a ako by sa mali obchodné príležitosti využiť vzhľadom na ich prirodzené riziká a pri vývoji vhodných stratégií na zmiernenie rizík, ktoré sú dôležité pre akcionárov očakávajúcich požadovanú mieru výnosov. Riziko je prepojené s príležitosťami a nemá len nevýhody; je neoddeliteľnou súčasťou obchodnej činnosti a podniky si vyberajú, ktoré riziká chcú niesť, aby získali možnosť generovať zisk. Žiaden podnik usilujúci sa o zisk, nepreberie riziko prepojené s obchodnými príležitosťami, bez toho aby očakával pozitívny výnos. Negatívny dopad rizika nastáva, keď sa očakávané priaznivé výsledky nenaplnia. Napríklad výrobok nemusí pritiahnúť taký dopyt spotrebiteľov, ako sa predpokladalo. Táto skutočnosť však predstavuje negatívny prejav neistoty spojenej s obchodnými príležitosťami. Podniky budú pravdepodobne venovať značnú pozornosť identifikácii a riadeniu ekonomicky významných rizík s cieľom maximalizovať pozitívne výnosy z využitia príležitosti, pri ktorej čelia riziku. Môže ísť o činnosti týkajúce sa stanovenia produktovej stratégie, spôsobu odlišenia produktu, identifikácie meniacich sa trendov na trhu, predvídaní politických a sociálnych zmien a vytvárania dopytu. Význam rizika závisí od pravdepodobnosti a veľkosti potenciálnych ziskov alebo strát vyplývajúcich z rizika. Napríklad ďalšia príchuť zmrzliny nemusí byť jediným výrobkom podniku. Náklady na vývoj, uvedenie na trh a marketing výrobku by mohli byť len marginálne, úspech alebo neúspech výrobku nebude predstavovať významné riziko reputácie, pokiaľ sa dodržia zásady obchodného manažmentu a rozhodovanie sa deleguje na miestne alebo regionálne vedenie, ktoré môže poskytnúť znalosti o preferenciách miestnych spotrebiteľov. Na druhej strane prevratná technológia alebo inovatívna liečba môže predstavovať jediný alebo hlavný produkt, môže predstavovať významné strategické rozhodnutia v jednotlivých fázach, vyžadovať značné investičné náklady, vytvárať významné príležitosti na získanie alebo narušenie dobrého mena a vyžadovať centralizované riadenie, ktoré by hájilo záujmy akcionárov a ďalších partnerov.

1.72. Riziká možno kategorizovať rôznymi spôsobmi, ale v rámci analýzy porovnateľnosti je relevantným posúdenie zdrojov neistoty, ktoré riziko vytvárajú. Nasledujúci zoznam zdrojov rizika nie je výlučný a nenaznačuje hierarchiu rizík. Nie je ani určený na pevné stanovenie kategórií rizika, keďže tieto kategórie sa prekrývajú. Zoznam má naopak poskytnúť rámec, ktorý môže pomôcť zabezpečiť, aby analýza porovnateľnosti zohľadňovala rozsah rizík, ktoré môžu vyplývať z obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi a zo súvislostí, v ktorých sa tieto vzťahy realizujú. Na lepšie objasnenie zdrojov neistoty sú uvedené riziká plynúce z externých zdrojov a riziká plynúce z interných zdrojov. Z tohto rozdelenia by však nemal byť vyvodený záver, že riziká vzniknuté z externých zdrojov sú menej relevantné, pretože nie sú vytvárané priamo aktivitami podnikov. Naopak, schopnosť podnikov čeliť

externým rizikám, reagovať na ne a zmierňovať ich, je pravdepodobne nevyhnutnou podmienkou pre zachovanie konkurencieschopnosti podnikov. Dôležité je, aby pokyny ohľadne možného rozsahu rizika napomohli pri identifikácii významných rizík s ich špecifikosťami. Neurčito popísané alebo nerozlíšené riziká neslúžia účelu analýzy porovnateľnosti, ktorá sa snaží vymedziť skutočnú transakciu a skutočné rozdelenie rizika medzi zúčastnené strany.

- a) Strategické riziká alebo trhové riziká. Ide vo veľkej miere o externé riziká vyvolané ekonomickým prostredím, politickými udalosťami a regulačnými zásahmi, hospodárskou súťažou, technologickým pokrokom, či spoločenskými zmenami a zmenami prostredia. Vyhodnotením týchto neistôt môže podnik určiť výrobky a trhy, na ktoré sa rozhodol zamerať, ako aj na to potrebné schopnosti, vrátane investícií do nehmotného a hmotného majetku, ako aj do talentovanosti ľudského kapitálu. Tu je prítomné značné potencionálne negatívum, ale aj značné pozitívum, pokiaľ podnik správne identifikuje dopad externých rizík, diferencuje svoje výrobky a zabezpečí a ochráni svoju konkurenčnú výhodu. Príkladmi takýchto rizík môžu byť trhové trendy, nové geografické trhy a koncentrácia rozvojových investícií.
- b) Riziká podnikovej infraštruktúry alebo prevádzkové riziká. Tieto riziká budú pravdepodobne zahŕňať neistoty prepojené s vykonávaním podnikateľskej činnosti podniku a môže zahŕňať efektívnosť procesov a operácií. Dopad týchto rizík je veľmi závislý od povahy aktivít a tiež od neistôt, ktoré sa podnik rozhodne niesť. Za určitých okolností môžu mať zlyhania ochromujúci vplyv na prevádzku alebo povesť podniku a ohroziť jeho existenciu; kým úspešné riadenie týchto rizík môže jeho povesť zlepšiť. Za iných okolností môže chybné načasovanie uvedenia výrobku na trh, nespokojenie dopytu, nevyhovenie špecifikáciám alebo výroba nespĺňajúca vysoké štandardy, ovplyvniť konkurencieschopnosť a dobré meno a poskytnúť výhodu podnikom, ktoré uvádzajú konkurenčné výrobky na trh rýchlejšie alebo dokážu lepšie využiť obdobia ochrany na trhu, ktorú poskytujú napríklad patenty a lepšie riadia riziká dodávateľského reťazca a kontrolu kvality. Niektoré riziká podnikovej infraštruktúry môžu vznikáť externe, patria sem napríklad dopravné spojenia, politická a spoločenské situácie, zákony a usmernenia, zatiaľ čo iné môžu vznikáť interne, patrí sem napríklad kapacita a dostupnosť majetku, spôsobilosť zamestnancov, návrh a realizácia procesov, úprava outsourcingu a IT systémy.
- c) Finančné riziká. Všetky riziká budú mať pravdepodobne vplyv na finančnú výkonnosť podniku, existujú však aj špecifické finančné riziká súvisiace so schopnosťou podniku riadiť likviditu a peňažné toky, s jej finančnou spôsobilosťou a úverovou schopnosťou. Neistota môže byť spôsobená externými faktormi, napríklad ekonomickým šokom alebo úverovou krízou, ale aj internými faktormi prostredníctvom kontrol, investičných rozhodnutí, úverových podmienok a prostredníctvom výsledku pôsobenia rizík podnikovej infraštruktúry alebo prevádzkových rizík.
- d) Transakčné riziká. Pravdepodobne budú zahŕňať cenové a platobné podmienky pri

realizácii obchodnej transakcie v podobe dodávky tovaru, majetku alebo služieb.

- e) Riziká ohrozenia. Medzi tieto riziká budú pravdepodobne patriť vonkajšie udalosti, ktoré môžu spôsobiť škody alebo straty, vrátane nehôd a prírodných katastrof. Takéto riziká sa často dajú zmierniť poistením, no poistenie nemusí pokryť všetky potenciálne straty, najmä pokiaľ ide o závažné dopady na prevádzku alebo povest'.

1.73. Určenie ekonomického významu rizika a toho, ako môže riziko ovplyvniť ocenenie transakcie medzi prepojenými podnikmi, je súčasťou širšej funkčnej analýzy spôsobu tvorby hodnoty v skupine MNE, aktivít umožňujúcich udržiavať zisky a ekonomicky relevantných vlastností transakcie. Analýza rizika tiež pomáha stanoviť porovnateľnosť podľa pokynov uvedených v Kapitole III. Pokiaľ sú identifikované potenciálne porovnateľné transakcie, je dôležité určiť, či zahŕňajú rovnakú úroveň rizík a riadenia rizík. Ekonomický význam rizika možno ilustrovať na nasledujúcich dvoch situáciách.

1.74. V prvej situácii skupina MNE distribuuje vykurovací olej zákazníkom. Analýzou ekonomicky relevantných vlastností sa zistí, že ide o nediferencovaný výrobok, trh je konkurenčný, veľkosť trhu je predvídateľná a aktéri akceptujú ceny na trhu. Za takýchto okolností môže byť schopnosť ovplyvniť maržu obmedzená. Úverové podmienky dosiahnuté prostredníctvom riadenia vzťahov s dodávateľmi oleja, zabezpečujúcimi financovanie prevádzkového kapitálu, sú rozhodujúce pre maržu distribútora. Dopad rizika na náklady kapitálu je preto dôležitý vzhľadom na spôsob, akým sa vytvára hodnota v prípade distribučnej funkcie.

1.75. V druhej situácii nadnárodný maloobchodník s hračkami nakupuje široký sortiment výrobkov od množstva výrobcov ako tretích strán transakcie. Väčšina jeho predaja je sústredená v posledných dvoch mesiacoch kalendárneho roka, pričom významné riziko súvisí so strategickým riadením nákupnej funkcie a so správnym odhadom trendov a výberom výrobkov, ktoré sa budú predávať a v akom množstve. Trendy a dopyt po výrobkoch sa môžu naprieč trhmi líšiť, a preto sú pre správny odhad dopytu na lokálnom trhu potrebné odborné znalosti. Dopad nákupného rizika sa môže znásobiť, pokiaľ si maloobchodník dohodne s výrobcom ako treťou osobou obdobie exkluzivity pre konkrétny výrobok.

1.76. Kontrola nad špecifickým rizikom v transakcii je zameraná na rozhodovanie strán zúčastnených na transakcii vo vzťahu k tomuto riziku. To však neznamená, že sa aj iné strany v skupine MNE nemôžu podieľať na určovaní všeobecnej politiky ohľadne prevzatia a kontroly špecifických rizík identifikovaných v danej transakcii, pričom toto určovanie politiky samo osebe nemusí predstavovať rozhodovanie. Predstavenstvo a výkonné výbory skupiny môžu napríklad stanoviť úroveň rizika, ktoré je skupina ako celok pripravená prevziať, aby dosiahla obchodné ciele a môžu vytvoriť kontrolný rámec na riadenie a vykazovanie rizík v rámci operácií. Líniový manažment v obchodných segmentoch, v prevádzkových subjektoch a na funkčných útvaroch môže vykonávať identifikáciu a hodnotenie rizík vo vzťahu k obchodným príležitostiam a zaviesť vhodné kontroly a procesy na riešenie a ovplyvňovanie dopadov rizík vyplývajúcich z každodenných operácií. Príležitosti využívané prevádzkovými subjektmi

vyžadujú nepretržité riadenie rizika, či zdroje vyhradené pre danú príležitosť prinesú očakávanú návratnosť. Napríklad riziko zásob hotových výrobkov v dodávateľskej transakcii medzi dvomi prepojenými podnikmi môže byť kontrolované tou stranou, ktorá má spôsobilosť určovať objemy výroby a zároveň vykonáva proces rozhodovania. Spôsob riešenia rizika zásob v transakcii medzi dvomi prepojenými podnikmi môže byť kdekoľvek v rámci skupiny MNE predmetom politiky upravujúcej celkovú úroveň pracovného kapitálu viazaného v zásobách alebo vhodných minimálnych úrovni zásob naprieč trhmi, aby sa dosiahli strategické ciele. Toto širšie nastavenie politiky však nemožno považovať za rozhodovanie o prijatí, odložení, odmietnutí alebo zmiernení špecifického rizika zásob v uvedenej dodávateľskej transakcii výrobkov v tomto odseku.

D.1.2.1.2. Krok 2: Zmluvné prevzatie rizika

1.77. Označenie strany alebo strán preberajúcich riziká môže byť stanovené v písomných zmluvách medzi stranami transakcie, ktorých sa riziká týkajú. Zvyčajne je prevzatie rizika stranami stanovené písomnou zmluvou. Niektoré riziká môžu byť prevzaté explicitne na základe zmluvných dojednaní. Distribútor môže napríklad zmluvne prevziať riziko pohľadávok, riziko skladových zásob a úverové riziká prepojené s predajom od distribútora nezávislým zákazníkom. Iné riziká môžu byť prevzaté implicitne. Napríklad zmluvné dojednania, ktoré stanovujú nepodmienujúcu odmenu pre jednu zo strán, implicitne priradujú dopad niektorých rizík, vrátane neočakávaných ziskov alebo strát, druhej strane.

1.78. Zmluvné prevzatie rizika predstavuje dohodu *ex ante* o znášaní niektorých alebo všetkých potenciálnych nákladov, ktoré by boli prepojené s *ex post* zhmotnením negatívnych dopadov rizika, výmenou za niektoré alebo všetky potenciálne výhody spojených s *ex post* zhmotnením pozitívnych dopadov rizika. Dôležité je, že zmluvné prevzatie rizika *ex ante* by malo poskytnúť jasný dôkaz o prijatí záväzku prevziať riziko ešte pred zhmotnením dopadov rizika. Takéto dôkazy sú na účely transferového oceňovania veľmi dôležitou súčasťou analýzy rizík v obchodných alebo finančných vzťahoch pre správu daní, pretože v praxi sa kontrola vykonaná správou daní môže uskutočniť aj roky po tom, ako prepojené podniky takéto rozhodnutia prijali a v dobe, keď sú dopady rizika už známe. Údajné prevzatie rizika prepojenými podnikmi uskutočnené v čase, keď sú dopady rizika už známe, nemožno považovať podľa definície za prevzatie rizika, pretože už žiadne riziko neexistuje. Podobne môže byť považované za nevhodné aj prerozdelenie rizika správcom dane *ex post*, keď sú výsledky rizika známe, pokiaľ nejde o prípady založené na iných usmerneniach uvedených v tejto smernici, najmä v Oddiele D.1.2.1.

1.79. Prevzatie (alebo zbavenie sa) rizika výmenou za vyšší (alebo nižší) očakávaný nominálny príjem sa považuje za ekonomicky neutrálne, pokiaľ je čistá súčasná hodnota oboch možností rovnaká. Medzi nezávislými stranami môže napríklad predaj rizikového aktíva vytvárajúceho príjem čiastočne odrážať preferenciu predávajúceho radšej akceptovať nižšiu, ale istejšiu sumu nominálneho príjmu a vzdať sa možnosti vyššieho očakávaného nominálneho príjmu, ktorý by mohol dosiahnuť, keby si aktívum ponechal a využíval. V zmluve o dlhovom faktoringu bez regresie medzi nezávislými podnikmi napríklad predávajúci znižuje nominálnu hodnotu svojich

pohľadávok výmenou za pevnú platbu, čím akceptuje nižšiu návratnosť, ale znižuje volatilitu a zbavuje sa rizika. Faktorom bude často špecializovaná organizácia, ktorá je schopná rozhodnúť o prevzatí rizika a o spôsobe, ako naň bude reagovať, vrátane možnosti riziko diverzifikovať, pričom má funkčné schopnosti riziko zmierniť a dosiahnuť výnos z príležitosti. Žiadna zo strán neočakáva, že uzatvorením takejto zmluvy sa jej situácia zhorší, pretože každá má iné preferencie k riziku, vyplývajúce z ich schopností vo vzťahu ku konkrétnemu riziku. Faktor má väčšiu schopnosť riadiť riziko ako predávajúci, pričom si môžu dohodnúť podmienky prijateľné pre obe strany.

1.80. Z toho však nevyplýva, že každá zmluvne dohodnutá výmena potenciálne vyššieho, ale rizikovejšieho príjmu za nižší, no menej rizikový príjem medzi prepojenými podnikmi je automaticky v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ďalšie kroky v tomto Oddieli popisujú informácie potrebné pre určenie ako prepojené podniky fungujú v súvislosti s prevzatím a riadením rizika tak, aby bolo možné skutočnú transakciu týkajúcu sa rizika presne vymedziť.

1.81. Prevzatie rizika má významný vplyv na stanovenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu medzi prepojenými podnikmi a nemalo by dochádzať k tomu, že samotné cenové dojednania uzavreté v zmluve určujú, ktorá strana riziko prevzala. Nemožno vyvodit' záver z toho, že stanovenie ceny zaplatenej za tovar alebo služby medzi prepojenými podnikmi na určitej úrovni, alebo odkazom na určitú ziskovú maržu, stanovuje aj to, akým spôsobom tieto prepojené podniky znášajú riziká. Výrobca môže napríklad žiadať ochranu pred rizikom kolísania cien surovín tým, že od inej podniky v skupine dostáva odmenu formou, ktorá zohľadňuje jeho skutočné náklady. Z takéhoto tvrdenia vyplýva, že riziko znáša druhá podnik v skupine. Forma odmeňovania nemôže určovať neprimerané rozdelenie rizika. Riziká prevzaté jednotlivými stranami a následne aj výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania sú určené tým, ako strany v skutočnosti riadia a kontrolujú riziká, pričom táto skutočnosť sa zisťuje postupom uvedeným v ďalších krokoch procesu analýzy rizík.

D.1.2.1.3. Krok 3: Funkčná analýza vo vzťahu k riziku

1.82. V tejto časti sú analyzované funkcie vo vzťahu k riziku prepojených podnikov, ktoré sú stranami transakcie. Analýza poskytuje informácie o tom, ako tieto prepojené podniky fungujú v súvislosti s prevzatím a riadením konkrétnych ekonomicky významných rizík, a najmä ktorý podnik alebo podniky vykonávajú funkcie kontroly a funkcie zmiernovania rizika, na ktorý podnik alebo podniky pôsobia pozitívne a negatívne dôsledky dopadov rizika a ktorý podnik alebo podniky majú finančnú kapacitu na prevzatie rizika. Táto časť ilustruje nasledujúce príklady, pričom závery z nich vyvedené sú uvedené ďalej v odsekoch Oddielu D.1.2.

Príklad 1

1.83. Spoločnosť A hľadá príležitosť na rozvoj a najme si špecializovanú Spoločnosť B, aby realizovala časť výskumu v jej mene. V kroku 1 bolo v danej transakcii identifikované riziko prepojené s rozvojom ako ekonomicky významné a v kroku 2 bolo stanovené, že podľa zmluvy dané riziko znáša Spoločnosť A. Funkčná analýza v kroku 3 ukazuje, že Spoločnosť A ovláda

riziko prepojené s rozvojom tak, že využíva svoje schopnosti a právomocí pri prijímaní množstva rozhodnutí o tom, či a ako riziko prepojené s rozvojom podstúpi. To zahŕňa rozhodnutie, že časť vývojovej práce vykoná sama, rozhodnutie o zabezpečení odborníka, rozhodnutie o najatí konkrétneho výskumníka, rozhodnutie o type výskumu, ktorý by sa mal realizovať, rozhodnutie o cieľoch výskumu a o rozpočte pre Spoločnosť B. Spoločnosť A zmiernila svoje riziko tým, že zadala vývojové činnosti Spoločnosti B, ktorá prebrala na seba každodennú zodpovednosť za vykonávanie výskumu pod kontrolou Spoločnosti A. Spoločnosť B informuje Spoločnosť A počas vopred určených vývojových štádií a Spoločnosť A vyhodnocuje pokrok vo vývoji a plnenie jej priebežných cieľov a na základe toho sa rozhoduje, či bude pokračovať v investovaní do projektu. Spoločnosť A má finančnú kapacitu potrebnú na prevzatie rizika. Spoločnosť B nemôže ohodnotiť riziko prepojené s vývojom a nerozhoduje o činnosti Spoločnosti A. Riziko pre Spoločnosť B spočíva najmä v zabezpečení kompetentného výkonu výskumných činností a využívaní svojich schopností a právomocí na ovládanie daného rizika prostredníctvom rozhodovania o potrebných procesoch, odborných znalostiach a aktívach. Riziko znášané Spoločnosťou B je odlišné od rizika prepojeného s vývojom prevzatého podľa zmluvy Spoločnosťou A, ktorá na základe zistení z funkčnej analýzy riziko ovláda.

Príklad 2

1.84. Spoločnosť B vyrába výrobky pre Spoločnosť A. V rámci kroku 1 boli v danej transakcii identifikované riziko využitia kapacity a riziko dodávateľského reťazca ako ekonomicky významné a v kroku 2 sa zistilo, že podľa zmluvy dané riziká znáša Spoločnosť A. Funkčná analýza v kroku 3 poskytuje dôkaz, že Spoločnosť B postavila a vybavila svoj závod podľa požiadaviek Spoločnosti A, výrobky sa vyrábajú podľa technických požiadaviek a návrhov Spoločnosti A, objem výroby určuje Spoločnosť A, Spoločnosť A tiež zabezpečuje dodávateľský reťazec vrátane obstarávania súčiastok a surovín. Spoločnosť A vykonáva aj pravidelné kontroly kvality výrobného procesu. Spoločnosť B postavila závod, zamestnáva a školí kompetentný personál výroby a určuje plán výroby na základe objemu stanoveného Spoločnosťou A. Hoci Spoločnosti B vznikli fixné náklady, nie je schopná riadiť riziko prepojené s návratnosťou nákladov tým, že určí jednotky výroby, medzi ktoré majú rozdeliť fixné náklady, keďže objem výroby určuje Spoločnosť A. Spoločnosť A tiež určuje významné náklady týkajúce sa súčiastok, surovín a bezpečnosti dodávok. Z vyhodnotenia vyplýva, že Spoločnosť B vykonáva výrobné služby. Významné riziká prepojené s vytváraním výnosov z výrobných činností sú ovládané Spoločnosťou A. Spoločnosť B kontroluje riziko nedodania služieb kompetentným spôsobom. Každá spoločnosť disponuje finančnou kapacitou potrebnou na prevzatie vlastných rizík.

Príklad 3

1.85. Spoločnosť A nadobudla vlastníctvo hmotného aktíva a uzatvára zmluvy o užívaní tohto aktíva s nezávislými zákazníkmi. V kroku 1 bolo riziko užívania hmotného aktíva, teda riziko, že po aktíve nebude dostatočný dopyt na pokrytie nákladov, ktoré Spoločnosť A vynaložila, identifikované ako ekonomicky významné. V kroku 2 platí, že Spoločnosť A má zmluvu o

poskytovanie služieb s inou spoločnosťou v skupine, Spoločnosťou C. Táto zmluva nezmieňuje prevzatie rizika užívania hmotných aktív vlastníkom, Spoločnosťou A. Funkčná analýza v kroku 3 poskytuje dôkaz, že iná spoločnosť v skupine, Spoločnosť B, vyhodnotila investíciu do predmetného aktíva ako vhodnú vzhľadom na Spoločnosťou B identifikované a vyhodnotené očakávané obchodné príležitosti a predpokladanú dobu použiteľnosti aktíva. Spoločnosť B stanovila požiadavky a jedinečné vlastnosti aktíva potrebné na reagovanie na obchodné príležitosti a zabezpečuje, aby bol aktívum vyrobené v súlade s požiadavkami a aby aktívum nadobudla Spoločnosť A. Spoločnosť C rozhoduje ako je aktívum použité, ponúka aktívum nezávislým zákazníkom, vyjednáva s nezávislými zákazníkmi zmluvné podmienky a zabezpečuje, aby im bolo aktívum dodané a náležite nainštalované. Hoci je Spoločnosť A právnym vlastníkom hmotného aktíva, nevykonáva pri ňom kontrolu investičného rizika, pretože jej chýba schopnosť rozhodnúť o tom, či má do daného aktíva investovať, či a ako má svoju investíciu ochrániť, prípadne či sa má aktíva zbaviť. Hoci je Spoločnosť A vlastníkom aktíva, nevykonáva kontrolu nad rizikom jeho využitia, pretože jej chýba schopnosť rozhodnúť, či a ako aktívum využívať. Nemá schopnosť posúdiť a prijať rozhodnutia týkajúce sa činností zmierňovania rizík, ktoré vykonávajú iné spoločnosti skupiny. Riziká prepojené s investovaním do aktíva a s jeho využívaním, zvyšovaním pozitívnych a zmierňovaním negatívnych dopadov rizika kontrolujú ostatné spoločnosti skupiny. Spoločnosť A nemá kontrolu nad ekonomicky významnými rizikami spojenými s investíciou a využívaním aktíva. Funkčný prínos právneho vlastníka aktíva je obmedzený na poskytovanie financovania vo výške pokrývajúcej náklady za aktívum. Funkčná analýza však zároveň poskytuje dôkaz, že Spoločnosť A nemá schopnosť ani právomoc ovládať riziko prepojené s investovaním do finančného aktíva. Spoločnosť A nemá schopnosť rozhodnúť o prijatí alebo odmietnutí príležitosti financovania, ani schopnosť rozhodnúť, či a ako reagovať na riziká prepojené s príležitosťou financovania. Spoločnosť A nevykonáva funkcie hodnotenia príležitosti financovania, neposudzuje primeranosť rizikovej prémie, ani iné aspekty, týkajúce sa určenia primeranej ceny za príležitosť financovania, ani nevyhodnocuje primeranosť ochrany svojej finančnej investície. Všetky Spoločnosti A, B a C disponujú finančnou kapacitou potrebnou na prevzatie vlastných rizík.

D.1.2.1.4. Krok 4: Výklad krokov 1 až 3

1.86. Vykonanie krokov 1 až 3 zahŕňa zhromaždenie informácií týkajúcich sa prevzatia a riadenia rizík v kontrolovanej transakcii. Ďalším krokom je interpretácia informácií, ktoré vychádzajú z krokov 1 až 3, a stanovenie, či zmluvné prevzatie rizika je v súlade s konaním strán transakcie a ďalšími skutočnosťami, a to analýzou (i) či prepojené podniky dodržiavajú zmluvné podmienky podľa zásad Oddielu D.1.1; a (ii) či strana preberajúca riziko analyzované v (i) vykonáva kontrolu nad rizikom a má finančnú kapacitu na jeho prevzatie.

1.87. Významnosť kroku 4 bude závisieť od zistených skutočností. Za okolností v príkladoch 1 a 2 uvedených vyššie, môže byť tento krok jednoduchý. Ak strana zmluvne preberajúca riziko uplatňuje toto zmluvné prevzatie aj vo svojom konaní a zároveň vykonáva kontrolu nad týmto rizikom a má finančnú kapacitu potrebnú na jeho prevzatie, nie je potrebná žiadna ďalšia analýza po kroku 4(i) a (ii) k určeniu prevzatia rizika. Spoločnosti A a B v oboch príkladoch plnia povinnosti uvedené v zmluvách a vykonávajú kontrolu nad rizikami, ktoré v transakcii

znášajú, s podporou finančnej kapacity. Krok 4 (ii) je splnený, nie je potrebné zvažovať krok 5, ďalším krokom pre zváženie je krok 6.

1.88. V súlade s pojednaním o zmluvných podmienkach (pozri Oddiel D.1.1), by sa malo v kroku 4 (i) zvážiť, či je konanie strán transakcie v súlade s prevzatím rizika obsiahnutého v písomných zmluvách, alebo či neboli zmluvné podmienky dodržané alebo sú neúplné. Ak existujú ekonomicky významné rozdiely medzi zmluvnými podmienkami vzťahujúcimi sa k riziku a konaním strán, ktoré by tretie strany pri oceňovaní transakcie medzi sebou zohľadnili, malo by sa skutočné konanie strán v súvislosti s konzistentnými zmluvnými podmienkami vo všeobecnosti považovať za najlepší dôkaz ohľadne zámeru strán prevziať riziko.

1.89. Vezmime si napríklad výrobcu, ktorého funkčnou menou sú americké doláre a ktorý predáva tovar prepojenému distribútorovi v inej krajine, ktorého funkčnou menou je euro, pričom v písomnej zmluve je uvedené, že distribútor znáša všetky kurzové riziká v súvislosti s kontrolovanou transakciou. Ak však počas dlhšieho obdobia výrobca účtuje distribútorovi cenu tovaru v eurách, teda v mene distribútora, potom písomné zmluvné podmienky neodrážajú skutočné obchodné alebo finančné vzťahy medzi stranami. Prevzatie rizika v transakcii by sa malo určiť podľa skutočného konania strán vzhľadom na zmluvné podmienky, a nie aspektmi písomných zmluvných podmienok, ktoré sa v praxi neuplatňujú. Tento princíp možno ďalej ilustrovať na príklade 7 uvedenom v prílohe ku Kapitole VI, kde vzniká nesúlad medzi zmluvným prevzatím rizika a konaním strán, o ktorom svedčí znášanie nákladov spojených s negatívnym dopadom tohto rizika.

1.90. V rámci kroku 4 (ii) by sa malo stanoviť či strana, ktorá preberá riziko podľa zmluvy, berúc do úvahy, či boli zmluvné podmienky uplatnené v skutočnom konaní strán v zmysle kroku 4 (i), kontroluje toto riziko a má finančnú kapacitu na jeho prevzatie. Ak všetky okolnosti uvedené v príklade 1 zostanú rovnaké, s výnimkou skutočnosti, že zmluva medzi Spoločnosťou A a Spoločnosťou B priraduje riziko prepojené s rozvojom Spoločnosti B, a ak z posúdenia konania strán v zmysle kroku 4 (i) nevyplývajú dôkazy, ktoré by naznačovali, že zmluvné priradenie rizika sa nedodržiava, potom riziko prepojené s rozvojom zmluvne preberá Spoločnosť B, no faktom zostáva, že Spoločnosť B nemá spôsobilosť posúdiť toto riziko a nerozhoduje o činnostiach Spoločnosti A. Spoločnosť B nemá žiadnu rozhodovaciu funkciu, ktorá by jej umožňovala kontrolovať riziko prepojené s rozvojom prijímaním rozhodnutí, ktoré by dopady tohto rizika ovplyvňovali. Na základe informácií uvedených v príklade 1 je riziko prepojené s rozvojom kontrolované Spoločnosťou A. Zistenie, že strana preberajúca riziko nie je stranou, ktorá toto riziko kontroluje, znamená, že je potrebné ďalšie posúdenie v kroku 5.

1.91. Ak okolnosti príkladu 2 zostanú rovnaké - s výnimkou skutočnosti, že zatiaľ čo podľa zmluvy riziká dodávateľského reťazca preberá Spoločnosť A, neprepláca Spoločnosti B náklady vzniknuté v prípade, že sa jej nepodari zabezpečiť kľúčové komponenty včas, analýza podľa kroku 4 (i) by ukázala, že zmluvné prevzatie rizika sa v súvislosti s týmto rizikom dodávateľského reťazca v praxi nedodržiava, takže v skutočnosti negatívne dôsledky tohto rizika znáša Spoločnosť B. Na základe informácií uvedených v príklade 2, Spoločnosť B nemá žiadnu kontrolu nad rizikom dodávateľského reťazca, zatiaľ čo Spoločnosť A túto kontrolu

vykonáva. Keďže strana preberajúca riziko na základe analýzy v kroku 4 (i), nevykonáva podľa analýzy v kroku 4 (ii) kontrolu nad týmto rizikom, je potrebné ďalšie posúdenie v kroku 5.

1.92. Za okolností uvedených v príklade 3 analýza v kroku 4 (i) ukazuje, že prevzatie rizika využitia majetku Spoločnosťou A je v súlade s jej zmluvnými dojednaniaми so Spoločnosťou C, ale posúdením v kroku 4 (ii) sa zistilo, že Spoločnosť A nekontroluje riziká prepojené s investíciou do majetku a s jeho využívaním, ktoré prevzala. Spoločnosť A nemá žiadnu rozhodovaciu funkciu, ktorá by jej umožňovala kontrolovať svoje riziká prijímaním rozhodnutí, ktoré by ovplyvnili dopady týchto rizík. Z posúdenia v kroku 4 (ii) vyplýva, že strana, ktorá riziko prevzala, toto riziko nekontroluje, takže je potrebné ďalšie posúdenie v kroku 5.

1.93. V niektorých prípadoch môže analýza v kroku 3 naznačiť, že viaceré z MNE v skupine majú spôsobilosť vykonávať kontrolu nad rizikom. Výkon kontroly však vyžaduje popri spôsobilosti aj existenciu príslušnej funkcie. Preto, ak majú viaceré strany spôsobilosť vykonávať kontrolu, ale subjekt preberajúci riziko podľa zmluvy (na základe analýzy v kroku 4 (i)) je jedinou stranou, ktorá kontrolu vzhľadom na spôsobilosť a na existenciu príslušnej funkcie skutočne vykonáva, potom táto strana, ktorá riziko zmluvne preberá, ho aj kontroluje.

1.94. Ďalej, v niektorých prípadoch môžu kontrolu nad konkrétnym rizikom vykonávať viaceré strany transakcie. Ak prepojený podnik, ktorý riziko preberá (na základe analýzy v kroku 4 (i)), kontroluje toto riziko v súlade s požiadavkami stanovenými v odsekoch 1.65 – 1.66, zostáva už len v kroku 4 (ii) posúdiť, či má podnik finančnú kapacitu toto riziko prevziať. Ak áno, skutočnosť, že nad tým istým rizikom vykonávajú kontrolu aj iné prepojené podniky, neovplyvňuje prevzatie tohto rizika prvým uvedeným podnikom a posúdenie podľa kroku 5 nie je potrebné.

1.95. Ak je určité konkrétne riziko prevzaté dvomi alebo viacerými stranami transakcie (na základe analýzy v kroku 4 (i)) a zároveň tieto strany toto konkrétne riziko aj spoločne kontrolujú, pričom každá z nich má finančnú kapacitu na prevzatie svojho podielu na riziku, toto prevzatie rizika by sa malo rešpektovať. Príkladom môže byť zmluvné prevzatie rizika prepojeného s vývojom v rámci transakcie, v ktorej sa podniky dohodnú, že budú spoločne znášať náklady na vývoj nového výrobku.

1.96. Ak sa zistí, že prepojený podnik, ktorý na základe analýzy v kroku 4 (i) riziko preberá, buď toto riziko nekontroluje, alebo nemá finančnú kapacitu na jeho prevzatie, je potrebné vykonať analýzu opísanú v kroku 5.

1.97. Vzhľadom na to, že za určitých okolností môže byť potenciálne zložité posúdiť, či prepojený podnik preberajúca riziko toto riziko aj kontroluje, test kontroly nad rizikom by sa mal považovať za splnený, ak je možné identifikovať prevzatie porovnateľného rizika v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii. Aby sa prevzatie rizika mohlo považovať za porovnateľné, musia byť porovnateľné ekonomicky významné charakteristiky transakcií. Pri takomto porovnaní je obzvlášť dôležité zistiť, či podnik, ktorý znáša porovnateľné riziko v nekontrolovanej transakcii, vykonáva funkcie riadenia rizika prepojené s kontrolou tohto rizika,

ktoré sú porovnateľné s funkciami vykonávanými prepojeným podnikom preberajúcim riziko v kontrolovanej transakcii. Účelom tohto porovnania je stanoviť, či nezávislá strana, ktorá znáša riziko porovnateľné s tým, ktoré preberá prepojený podnik, zároveň vykonáva aj funkcie riadenia rizika porovnateľné s tými, ktoré vykonáva prepojený podnik.

D.1.2.1.5 Krok 5: Priradenie rizika

1.98. Ak sa v posúdení v kroku 4 (ii) preukáže, že prepojený podnik, ktorý podľa krokov 1-4 (i) riziko nesie, nevykonáva kontrolu nad rizikom alebo nemá finančnú kapacitu na jeho prevzatie, riziko by sa malo priradiť podniku, ktorý vykonáva kontrolu a má finančnú kapacitu na jeho prevzatie. Ak sa zistí, že viaceré prepojené podniky vykonávajú kontrolu a majú finančnú kapacitu na prevzatie rizika, riziko by sa malo priradiť tomu prepojenému podniku alebo skupine prepojených podnikov, ktoré majú najvyššiu mieru kontroly. Ostatné strany vykonávajúce činnosť kontroly nad rizikom by mali byť primerane odmeňované s prihliadnutím na dôležitosť vykonávaných kontrolných činností.

1.99. Za výnimočných okolností sa môže stať, že sa nedá identifikovať prepojený podnik, ktorý má kontrolu nad rizikom a zároveň má aj finančnú kapacitu na jeho prevzatie. Keďže k takejto situácii pri transakciách medzi nezávislými stranami pravdepodobne nedôjde, bude potrebné vykonať dôkladnú analýzu skutočností a okolností prípadu s cieľom identifikovať základné dôvody a kroky, ktoré viedli k tejto situácii. Na základe tohto posúdenia daňové správy určia, aké úpravy transakcie sú potrebné na to, aby sa dosiahol výsledok v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Môže byť potrebné posúdenie obchodnej racionality transakcie podľa Oddielu D.2.

D.1.2.1.6. Krok 6: Stanovenie ceny transakcie s ohľadom na dôsledky priradenia rizika

1.100. Podľa pokynov v tejto časti by sa presne vymedzená transakcia mala následne oceniť v súlade s nástrojmi a metódami dostupnými pre daňovníkov a pre daňové správy, ktoré sú uvedené v nasledujúcich kapitolách tejto smernice, pričom by sa mali zohľadniť finančné a iné dôsledky prevzatia rizika a odmeny za jeho riadenie. Prevzatie rizika by malo byť kompenzované primeraným očakávaným výnosom a zmierňovanie rizika by malo byť primerane odmenené. Daňovník, ktorý aj preberá riziko a aj ho zmierňuje, bude mať teda nárok na vyššiu očakávanú odmenu ako daňovník, ktorý riziko len preberá alebo len zmierňuje, ale nerobí oboje.

1.101. Za okolností uvedených v príklade 1 v odseku 1.83 Spoločnosť A nesie a kontroluje riziko prepojené s vývojom, takže by mala znášať finančné dôsledky v prípade zlyhania a užívať finančné dôsledky v prípade úspechu. Spoločnosť B by mala byť primerane odmenená za vykonávanie svojich vývojových služieb, vrátane rizika súvisiaceho s tým, že tieto služby nevykoná kompetentne.

1.102. Za okolností uvedených v príklade 2 v odseku 1.84 sú významné riziká prepojené s

dosahovaním výnosov z výrobných činností kontrolované Spoločnosťou A, a preto by sa mali pozitívne aj negatívne dôsledky týchto rizík priradiť Spoločnosti A. Spoločnosť B kontroluje riziko súvisiace s tým, že nedokáže poskytovať služby kompetentne, pričom jej odmeňovanie by malo zohľadňovať toto riziko, ako aj náklady na financovanie zriadenia výrobného závodu. Keďže riziká súvisiace s využitím kapacít majetku kontroluje Spoločnosť A, Spoločnosti A by sa malo priradiť riziko nedostatočného využitia kapacít. To znamená, že finančné dôsledky prepojené s materializáciou tohto rizika vrátane nepokrytia fixných nákladov, odpisov alebo nákladov na ukončenie činnosti by sa mali priradiť Spoločnosti A.

1.103. Dôsledky priradenia rizika v príklade 3 v odseku 1.85 závisia od funkčnej analýzy v kroku 3. Spoločnosť A nemá kontrolu nad ekonomicky významnými rizikami spojenými s investovaním a využívaním majetku a tieto riziká by mali byť prepojené s ich kontrolou vykonávanou Spoločnosťami B a C. Funkčný prínos Spoločnosti A je obmedzený na poskytnutie finančných prostriedkov vo výške ceny majetku, vďaka čomu je umožnené majetok vytvoriť a využívať Spoločnosťami B a C. Funkčná analýza však zároveň poskytuje dôkaz o tom, že Spoločnosť A nemá spôsobilosť ani oprávnenie kontrolovať riziko prepojené s investovaním do finančného majetku. Spoločnosť A nemá spôsobilosť prijímať rozhodnutia o prijatí alebo odmietnutí možnosti financovania, ani spôsobilosť rozhodovať o tom, či a ako bude reagovať na riziká prepojené s danou možnosťou financovania. Spoločnosť A nevykonáva funkcie vyhodnocovania možnosti financovania, posudzovania primeranosti rizikovej prémie a iných aspektov na určenie primeranej ceny za danú možnosť financovania, ani nevyhodnocuje primeranosť ochrany svojej finančnej investície. Za okolností uvedených v príklade 3 by Spoločnosť A mala nárok len na bezrizikový výnos³ ako primeranú mieru zisku, ktorý si môže ponechať, pretože nemá spôsobilosť kontrolovať riziko prepojené s investovaním do rizikovejšieho finančného aktíva. Riziko sa priradí podniku, ktorý má kontrolu nad rizikom spojeným s finančným aktívom a finančnú kapacitu na jeho prevzatie. Za okolností uvedených v tomto príklade by to bola Spoločnosť B. Spoločnosť A nekontroluje investičné riziko, ktoré môže priniesť potenciálnu rizikovú prémie. Môže byť potrebné posúdenie obchodnej racionality transakcie podľa usmernení v Oddiele D.2 so zohľadnením všetkých skutočností a okolností transakcie.

1.104. Pokyny ohľadne vzťahu medzi prevzatím rizika pri poskytovaní finančných prostriedkov a pri prevádzkových činnostiach, na ktoré sa finančné prostriedky využívajú, sú uvedené v odsekoch 6.60 – 6.64. Pojmy uvedené v týchto odsekoch platia rovnako aj pre investície do iného ako nehmotného majetku.

1.105. Príslušná strana by mala byť vždy primerane odmenená za svoje kontrolné funkcie vo vzťahu k riziku. Táto odmena sa zvyčajne odvodzuje od dôsledkov prevzatia rizika, takže príslušná strana bude mať nárok užívať výhody a povinnosť znášať náklady. Za okolností, keď daná strana prispieva ku kontrole rizika, ale neznáša toto riziko, môže byť primeranou odmenou

³ Spoločnosť A by mohla mať potenciálne nárok na menej ako bezrizikový výnos, ak by sa napríklad podľa Oddielu D.2 transakcia nezohľadňovala.

podiel na potenciálnom úžitku a aj na nákladoch, úmerne k príspevku tejto strany ku kontrole.

1.106. Rozdiel medzi výnosmi *ex ante* a *ex post*, o ktorých sa hovorí najmä v Oddiele D Kapitoly VI, vyplýva z veľkej časti z rizík spojených s neistotou ohľadne budúcich výsledkov podnikania. Ako je uvedené v odseku 1.78, zmluvné prevzatie rizika *ex ante* by malo poskytnúť jasný dôkaz o prijatí záväzku prevziať riziko ešte pred prípadnou materializáciou dopadov rizika. Analýza porovnateľnosti podľa krokov uvedených v tejto časti určí presné vymedzenie transakcie s ohľadom na riziká, vrátane rizika prepojeného s neočakávanými výnosmi. Strana, ktorá podľa týchto krokov neznáša riziko ani neprispieva k jeho kontrole, nebude mať nárok na neočakávané zisky (ani nebude mať povinnosť znášať neočakávané straty) vyplývajúce z tohto rizika. Za okolností uvedených v príklade 3 (pozri odsek 1.85) by to znamenalo, že Spoločnosti A nebudú priradené ani neočakávané zisky, ani neočakávané straty. Ak by sa teda majetok v príklade 3 neočakávané zničil, čo by viedlo k neočakávanej strate, táto strata by sa na účely transferového oceňovania priradila Spoločnosti alebo Spoločnostiam, ktoré kontrolujú investičné riziko, prispievajú ku kontrole tohto rizika a majú finančnú kapacitu prevziať toto riziko, a ktoré by mali nárok na neočakávané zisky alebo straty v súvislosti s predmetným majetkom. Táto Spoločnosť alebo Spoločnosti by boli povinné poskytnúť Spoločnosti A výnos, na ktorý má nárok podľa odseku 1.103.

D.1.2.2. Bezriziková výnosová miera a výnosová miera upravená o riziko

1.107. Táto časť Kapitoly I poskytuje návod, ako určiť bezrizikovú výnosovú mieru a výnosovú mieru upravenú o riziko v situáciách, keď má prepojený podnik nárok na niektorý z týchto výnosov podľa usmernení v tejto kapitole a v Kapitole VI tejto smernice.

D.1.2.2.1. Stanovenie bezrizikovej výnosovej miery

1.108. Ak podľa usmernení uvedených v tejto kapitole presné vymedzenie skutočnej transakcie ukazuje, že poskytovateľ finančných prostriedkov nie je schopný kontrolovať riziko alebo nevykonáva rozhodovacie funkcie v súvislosti s kontrolou rizika prepojeného s investovaním do finančného aktíva, má nárok len na bezrizikový výnos ako primeranú mieru zisku, ktorý si môže ponechať (pozri odsek 1.103 a jeho poznámku pod čiarou). V tejto súvislosti by sa pri určovaní bezrizikovej výnosovej miery mali brať do úvahy náklady poskytovateľa financovania prepojené so súvisiacimi úvermi a s prihliadnutím na ostatné obmedzenia by financovaná strana stále mala nárok na odpočet sumy spojenej s financovaním až do výšky zodpovedajúcej nezávislému vzťahu. Rozdiel medzi týmito sumami by sa mal priradiť strane, ktorá vykonáva kontrolu nad investičným rizikom v zmysle usmernení uvedených v tejto kapitole.

1.109. Bezriziková výnosová miera predstavuje hypotetickú návratnosť, ktorá by sa očakávala pri investícii bez rizika straty. V konečnom dôsledku neexistuje žiadna investícia s nulovým rizikom a spoľahlivosť dostupných údajov pre priblíženie sa k bezrizikovej výnosovej miery bude závisieť od prevládajúcich skutočností a okolností.

1.110. V praxi sa bežne používa prístup, pri ktorom sa za referenčnú sadzbu pre bezrizikový

výnos považuje úroková sadzba na určité štátom vydané cenné papiere, ktoré podľa odborníkov na trhu vo všeobecnosti nenesú významné riziko zlyhania. Cieľom usmernení v tejto časti je načrtnúť referenčný prístup bez navrhovania, že by sa nejaký konkrétny štátny cenný papier mal vždy používať na určenie bezrizikovej sadzby.

1.111. Na elimináciu menového rizika by bolo potrebné, aby bol referenčným cenným papierom na určenie bezrizikovej výnosovej miery cenný papier vydaný v mene, v ktorej sú denominované peňažné toky investora, t. j. vo funkčnej mene investora a nie v mene jeho jurisdikcie sídla. V prípade viacerých štátov vydávajúcich dlhopisy v tejto mene by sa mal ako referenčný bod pre bezrizikovú výnosovú mieru použiť štátny cenný papier s najnižšou výnosovou mierou, pretože každý prípadný rozdiel v sadzbe musí byť spôsobený rozdielmi v riziku medzi emitentmi (pozri odsek 10.33).

1.112. Ďalším dôležitým aspektom pri určovaní bezrizikovej výnosovej miery bude časová blízkosť referenčného cenného papiera k testovanej transakcii. Cenný papier by mal byť v ideálnom prípade vydaný v rovnakom čase, alebo by mal mať podobný zostávajúci čas do splatnosti, ako kontrolovaná transakcia, aby sa eliminoval vplyv prípadných rozdielov existujúci medzi cennými papiermi vydanými v rôznom čase (pozri odsek 10.32).

1.113. Ďalším kľúčovým faktorom by bola splatnosť finančného nástroja. Doba trvania referenčného cenného papiera by sa mala zhodovať s dobou trvania investície, pretože trvanie investície zvyčajne ovplyvní jej cenu. Určenie trvania kontrolovanej investície by malo byť súčasťou procesu presného vymedzenia skutočnej transakcie. Napríklad finančný nástroj, ktorý je podľa písomných zmluvných podmienok medzi stranami krátkodobý, ale pravidelne sa nahrádza novým nástrojom, môže byť v závislosti od konkrétnych skutočností a okolností presne vymedzený ako dlhodobá investícia.

1.114. Vzhľadom na ťažkosti vznikajúce v praxi je vhodné zvážiť praktické riešenia na odhad bezrizikovej výnosovej miery. Predpokladajme napríklad situáciu, keď Spoločnosť A ako člen skupiny MNE má podľa usmernení v tejto kapitole nárok len na bezrizikový výnos za zálohové poskytnutie finančných prostriedkov prepojenému podniku, Spoločnosti B, so splatnosťou jeden rok. Pri aproximácii tohto výnosu by východiskovým bodom bola identifikácia cenného papiera vydaného v čase poskytnutia financovania v rovnakej mene, ako je funkčná mena Spoločnosti A. Predpokladajme, že daňová správa v krajine X, v ktorej je Spoločnosť A rezidentom, identifikuje tri cenné papiere vydané vo funkčnej mene Spoločnosti A vládami krajiny X, krajiny Y a krajiny Z, ktoré sú splatné do jedného roka. Úverové ratingy vydávajúcich štátov sú A pre krajinu X, B pre krajinu Y a AA pre krajinu Z. Pri stanovení minimálneho úverového ratingu pre vydávajúci štát, pri ktorej je možné považovať vydaný cenný papier za bezrizikovú investíciu porovnateľnú s kontrolovanou finančnou transakciou, by mala daňová správa v krajine X zvoliť ako referenciu pre bezrizikovú výnosovú mieru cenný papier vydaný krajinou Z, pretože predstavuje najnižšiu výnosovú mieru dostupnú v čase poskytnutia financovania zo všetkých nesplatených štátnych dlhopisov v príslušnej mene so splatnosťou jeden rok.

1.115. Pri priblížení sa k bezrizikovej výnosovej miere, štátne cenné papiere s vysokým ratingom nie sú jedinou možnou referenciou a na základe prevažujúcich skutočností a okolností príslušného prípadu možno zvážiť aj iné alternatívy, napríklad medzibankové sadzby, sadzby na úrokové swapy alebo dohody o spätnom odkúpení štátom emitovaných cenných papierov s vysokým ratingom.

1.116. Bezriziková výnosová miera môže byť relevantná napríklad ako komponent pri výpočte výnosovej miery z investície upravenej o riziko, alebo ako výnos priznaný investorovi, ktorý poskytol finančné prostriedky, ale neprevzal žiadne s ním prepojené riziká.

D.1.2.2.2. Stanovenie výnosovej miery upravenej o riziko

1.117. Ako je uvedené v odseku 6.61, „ak strana poskytujúca financovanie vykonáva kontrolu nad finančným rizikom spojeným s poskytovaním financovania bez toho, aby prevzala akékoľvek iné špecifické riziko vrátane kontroly nad ním, vo všeobecnosti by mohla očakávať len výnosovú mieru upravenú o riziko návratnosti poskytnutého financovania“. (Pozri odseky 1.85 a 1.103).

1.118. Preto je pri určovaní miery upravenej o riziko dôležité identifikovať a odlíšiť finančné riziko, ktoré poskytovateľ financovania znáša pri vykonávaní svojej finančnej činnosti a prevádzkové riziko, ktoré znáša financovaná strana v súvislosti s použitím poskytnutého financovania napr. na vývoj nehmotného majetku. Usmernenia ohľadne vzťahu medzi prevzatím rizika pri poskytovaní finančných prostriedkov a pri prevádzkových činnostiach, na ktoré sa finančné prostriedky využívajú, sú uvedené v odsekoch 6.60 – 6.64.

1.119. Uvažujme napríklad o situácii, keď Spoločnosť F poskytne úver prepojenému podniku, Spoločnosti D, ktorá sa zaoberá vývojom nehmotného majetku. Ďalej uvažujme, že v súlade s usmerneniami v tejto kapitole je zistené, že Spoločnosť F kontroluje, a v dôsledku toho jej je aj priradené finančné riziko prepojené s financovaním vývoja nehmotného majetku vrátane potenciálneho rizika, že Spoločnosť D nehmotný majetok nevyvinie a nebude schopná úver splatiť. Spoločnosť F však nepreberá riziko vývoja nehmotného majetku, ktoré na základe presného vymedzenia skutočnej transakcie v plnom rozsahu znáša Spoločnosť D. Preto v prípade, že by výsledky *ex post* dosiahnuté z využívania vyvinutého nehmotného majetku boli vyššie (alebo nižšie) ako výsledky vypočítané *ex ante*, Spoločnosť F by nemala nárok na tento rozdiel, ale na výnosovú mieru upravenú o riziko, ako je uvedené v tejto časti.

1.120. Vo všeobecnosti možno predpokladať, že očakávaná výnosová miera z transakcie financovania upravenej o riziko má dve zložky, a to bezrizikovú mieru a prémii odzrkadľujúcu riziká, ktoré poskytovateľ financovania znáša.

1.121. Keď v zmysle usmernení uvedených v tejto kapitole poskytovateľ financovania preberá finančné riziko, takže je vystavený možnosti jeho potenciálnej materializácie, znáša pozitívne aj negatívne dôsledky tohto rizika. Prevzatie tohto rizika ho preto oprávňuje na vyššiu očakávanú odmenu ako je bezriziková výnosová miera.

1.122. Výnosová miera upravená o riziko sa môže určiť rôznymi postupmi, napríklad na základe návratnosti realistickej alternatívnej investície s porovnateľnými ekonomickými charakteristikami alebo na základe nákladov na finančné prostriedky (pozri Oddiel C.1.2 v Kapitole X).

1.123. Vhodný ukazovateľ výnosovej miery upravenej o riziko sa môže vyvodiť z porovnateľných nekontrolovaných transakcií, prípadne zohľadnením reálne dostupných alternatívnych investícií s rovnakým profilom rizika. V závislosti od skutočností a okolností by realistickými alternatívami k vnútrokupinovému úveru mohli byť emisie dlhopisov alebo úvery, ktoré sú nekontrolovanými transakciami (pozri odsek 10.93).

1.124. Ďalším možným prístupom k určeniu výnosovej miery upravenej o riziko je pripočítanie rizikovej prémie k bezrizikovému výnosu na základe informácií dostupných na trhu o finančných nástrojoch vydaných za podobných podmienok a okolností.

1.125. Uvažujme napríklad o príklade s rovnakými skutočnosťami, aké sú opísané v odseku 1.114, ale v tomto konkrétnom scenári predpokladajme, že Spoločnosť A má podľa tejto kapitoly nárok na výnosovú mieru upravenú o riziko. Pri určovaní tohto výnosu daňová správa v krajine X posúdi pripočítanie rizikovej prémie k bezrizikovej výnosovej miere, t. j. k výnosovej miere jednoročného cenného papiera vydaného vládou v krajine Z. Na účely odhadu výnosu upraveného o riziko daňová správa v krajine X predpokladá, že podnikové dlhopisy vydané nezávislými stranami - rezidentmi v krajine X pôsobiacimi v rovnakom odvetví ako Spoločnosť B prinášajú výnos porovnateľný s výnosom, ktorý by nezávislá strana očakávala, keby za porovnateľných okolností investovala svoje finančné prostriedky do Spoločnosti B.

1.126. Pri prístupe založenom na nákladoch na finančné prostriedky by sa kontrolovaná transakcia oceňovala pripočítaním ziskovej prirážky k nákladom, ktoré veriteľ vynaložil na získanie finančných prostriedkov poskytnutých dlžníkovi. Táto zisková prirážka by mala byť úmerná riziku prevzatému veriteľom a mala by sa vypočítať podľa usmernení uvedených v odsekoch 10.97 – 10.100.

D.1.3. Charakteristika majetku alebo služieb

1.127. Rozdiely v špecifických charakteristikách majetku alebo služieb často vysvetľujú, aspoň čiastočne, rozdiely v ich hodnote na otvorenom trhu. Preto pri vymedzení transakcie a pri určovaní porovnateľnosti kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií môže byť užitočné vykonať porovnanie týchto charakteristík. Charakteristikami, ktoré môže byť dôležité zvážiť, sú v prípade prevodov hmotného majetku fyzické vlastnosti majetku, jeho kvalita a spoľahlivosť a dostupnosť a objem dodávok; v prípade poskytovania služieb charakter a rozsah služieb; a v prípade nehmotného majetku forma transakcie (napr. poskytnutie licencie alebo predaj), druh majetku (napr. patent, ochranná známka alebo know-how), trvanie a stupeň ochrany a predpokladané úžitky z využívania tohto majetku. Ďalší rozbor niektorých

špecifických vlastností nehmotného majetku, ktoré sa môžu ukázať ako dôležité pri analýze porovnateľnosti pri prevodoch nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, je uvedený v Oddiele D.2.1 Kapitoly VI.

1.128. Tomuto faktoru je potrebné prikladať väčšiu alebo menšiu váhu v závislosti od príslušnej metódy transferového oceňovania. Spomedzi metód opísaných v Kapitole II tejto smernice je požiadavka na porovnateľnosť majetku alebo služieb najprísnejšia pri metóde nezávislej trhovej ceny. Podľa metódy nezávislej trhovej ceny môže mať akýkoľvek podstatný rozdiel v charakteristikách majetku alebo služieb vplyv na cenu, takže vyžaduje zváženie primeranej úpravy (pozri najmä odsek 2.16). Pri metóde následného predaja a metóde zvýšených nákladov je menej pravdepodobné, že niektoré rozdiely v charakteristikách majetku alebo služieb budú mať podstatný vplyv na hrubú ziskovú maržu alebo na hrubú ziskovú prirážku (pozri najmä odseky 2.29 a 2.47). Aj rozdiely v charakteristikách majetku alebo služieb sú menej citlivé v prípade transakčných ziskových metód než v prípade tradičných transakčných metód (pozri najmä odsek 2.75). To však neznamená, že pri uplatňovaní transakčných ziskových metód možno otázku porovnateľnosti charakteristík majetku alebo služieb ignorovať, pretože sa môže stať, že rozdiely vo výrobkoch zahŕňajú alebo odrážajú rôzne vykonávané funkcie, používaný majetok a/alebo riziká, ktoré testovaná strana znáša. Pozri podrobnejší výklad pojmu testovaná strana v odsekoch 3.18-3.19.

1.129. V praxi sa ukazuje, že analýzy porovnateľnosti pre metódy založené na ukazovateľoch hrubého alebo čistého zisku často kladú väčší dôraz na podobnosti funkcií než na podobnosti výrobkov. V závislosti od skutočností a okolností prípadu môže byť prijateľné rozšíriť rozsah analýzy porovnateľnosti tak, aby zahŕňala nekontrolované transakcie, kde sú výrobky odlišné, ale vykonávajú sa podobné funkcie. Akceptácia takéhoto prístupu však závisí od vplyvu rozdielov vo výrobkoch na spoľahlivosť porovnania a od toho, či sú alebo nie sú k dispozícii spoľahlivejšie údaje. Pred rozšírením vyhľadávania na väčší počet potenciálne porovnateľných nekontrolovaných transakcií založených na podobných vykonávaných funkciách by sa malo zvážiť, či takéto transakcie poskytnú spoľahlivé porovnateľné transakcie pre danú kontrolovanú transakciu.

D.1.4. Ekonomické podmienky

1.130. Nezávislé trhové ceny sa môžu na rôznych trhoch líšiť aj v prípade transakcií zahŕňajúcich rovnaký majetok alebo službu; preto sa na dosiahnutie porovnateľnosti vyžaduje, aby medzi trhmi, na ktorých nezávislé a prepojené podniky pôsobia, neboli rozdiely s podstatným vplyvom na cenu, alebo aby bolo možné vykonať vhodné úpravy. V prvom kroku je potrebné identifikovať relevantný trh alebo trhy s prihliadnutím na dostupné náhradné tovary alebo služby. Ekonomické podmienky, ktoré môžu byť relevantné pre určenie porovnateľnosti trhov, zahŕňajú geografickú polohu, veľkosť trhov, rozsah konkurencie na trhoch a relatívne konkurenčné postavenie kupujúcich a predávajúcich, dostupnosť (riziko nedostupnosti) náhradných tovarov a služieb, úroveň ponuky a dopytu na trhu ako celku a v konkrétnych regiónoch, ak je to relevantné, kúpnu silu spotrebiteľov, charakter a rozsah regulácie trhu zo strany štátu, výrobné náklady vrátane nákladov na pozemky, pracovnú silu a kapitál, náklady

na dopravu, úroveň trhu (napr. maloobchod alebo veľkoobchod), dátum a čas transakcií a pod. Skutočnosť a okolnosti konkrétneho prípadu určia, či rozdiely v ekonomických podmienkach majú podstatný vplyv na cenu a či možno vykonať primerane presné úpravy na jeho odstránenie. Podrobnejšie usmernenia ohľadne dôležitosti osobitostí miestnych trhov pri analýze porovnateľnosti, a najmä charakteristík miestneho trhu, ktoré vytvárajú úspory v súvislosti s umiestnením, sú uvedené v Oddiele D.6 tejto kapitoly.

1.131. Existencia cyklu (napr. ekonomický, obchodný alebo cyklus produktu) je jednou z ekonomických okolností, ktoré by sa mali identifikovať. Pozri odsek 3.77 v súvislosti s použitím viacročných údajov v prípadoch existencie cyklov.

1.132. Geografický trh je ďalšou ekonomickou podmienkou, ktorú je potrebné identifikovať. Identifikácia relevantného trhu je vecnou otázkou. V prípade mnohých odvetví sa veľké regionálne trhy zahŕňajúce viac ako jednu jurisdikciu môžu ukázať ako primerane homogénne, zatiaľ čo v iných odvetviach sú rozdiely medzi domácimi trhmi (alebo dokonca v rámci domácich trhov) veľmi výrazné.

1.133. V prípadoch, keď podobné kontrolované transakcie vykonáva skupina MNE vo viacerých jurisdikciách a keď sú ekonomické podmienky v týchto jurisdikciách v skutočnosti pomerne homogénne, môže byť vhodné, aby táto skupina MNE svoju politiku transferového oceňovania vo vzťahu k tejto skupine jurisdikcií opierala o analýzu porovnateľnosti pokrývajúcu viacero jurisdikcií. Existujú však aj mnohé situácie, keď skupina MNE ponúka v každej z týchto jurisdikcií výrazne odlišný sortiment výrobkov alebo služieb a/alebo v nich vykonáva výrazne odlišné funkcie (používa výrazne odlišný majetok a preberá výrazne odlišné riziká) a/alebo uplatňuje výrazne odlišné podnikateľské stratégie, prípadne sú v nich značnej odlišné ekonomické podmienky. V posledných uvedených situáciách môže použitie prístupu so zahrnutím viacerých jurisdikcií znížiť spoľahlivosť.

D.1.5. Podnikateľské stratégie

1.134. Pri vymedzovaní transakcie a pri určovaní porovnateľnosti na účely transferového oceňovania je potrebné preskúmať aj podnikateľské stratégie. Podnikateľské stratégie zohľadňujú mnohé aspekty fungovania podniky, ako sú inovácie a vývoj nových výrobkov, stupeň diverzifikácie, averzia k riziku, hodnotenie politických zmien, uplatňovanie existujúcich a pripravovaných pracovnoprávných predpisov, trvanie obchodných vzťahov a ďalšie faktory, ktoré ovplyvňujú každodenný výkon podnikania. Pri určovaní porovnateľnosti kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií a podnikov môže byť potrebné zohľadniť aj tieto podnikateľské stratégie.

1.135. Podnikateľské stratégie môžu obsahovať aj plány prieniku na trh. Daňovník, ktorý sa snaží preniknúť na trh alebo zvýšiť svoj podiel na trhu, môže dočasne účtovať za svoj výrobok cenu nižšiu, ako je cena účtovaná za inak porovnateľné výrobky na tom istom trhu. Okrem toho, daňovník, ktorý sa snaží vstúpiť na nový trh alebo rozšíriť (alebo obhájiť) svoj podiel na trhu, môže dočasne znášať vyššie náklady (napr. v dôsledku počiatočných nákladov alebo zvýšenej

marketingovej aktivity), takže dosahuje nižšie úrovne zisku ako iní daňovníci pôsobiaci na rovnakom trhu.

1.136. Pri posudzovaní toho, či má daňovník podnikateľskú stratégiu, ktorá ho odlišuje od potenciálnych porovnateľných subjektov, môžu byť pre daňové správy osobitným problémom otázky načasovania. Niektoré podnikateľské stratégie, ako napríklad stratégie zamerané na prienik na trh alebo na rozšírenie trhového podielu, predpokladajú zníženie súčasných ziskov daňovníkov v očakávaní zvýšených budúcich ziskov. Ak sa tieto zvýšené zisky v budúcnosti nezrealizujú, pretože daňovník v skutočnosti deklarovanú podnikateľskú stratégiu nedodržiava, na dosiahnutie primeraného výsledku transferového ocenenia bude pravdepodobne potrebná úprava transferového oceňovania. Právne obmedzenia však môžu zabrániť opätovnému preskúmaniu predchádzajúcich daňových období daňovými správami. Prinajmenšom toto je čiastočným dôvodom na to, aby daňové správy venovali otázke podnikateľských stratégií osobitnú pozornosť.

1.137. Pri posudzovaní, či daňovník uskutočňoval podnikateľskú stratégiu, ktorá dočasne znížila zisky výmenou za vyššie dlhodobé zisky, by sa malo zvážiť niekoľko faktorov. Daňové správy by mali preskúmať konanie strán a zistiť, či je v súlade s údajnou podnikateľskou stratégiou. Ak napríklad výrobca účtuje svojmu prepojenému distribútorovi v rámci stratégie prieniku na trh nižšiu cenu, ako je trhovú cenu, úspora na nákladoch distribútora sa môže premietnuť do ceny účtovanej zákazníkom distribútora, alebo do vyšších výdavkov distribútora na prienik na trh. Stratégiu prieniku na trh skupiny MNE môže realizovať buď výrobca, alebo distribútor konajúci nezávisle od výrobcu (pričom výsledné náklady znáša jeden z nich), alebo môžu konať spoločne a koordinovane. Stratégiu prieniku na trh alebo rozširovania podielu na trhu navyše často sprevádza nadmerne intenzívna marketingová a reklamná aktivita. Ďalším faktorom na posúdenie je, či povaha vzťahu medzi stranami kontrolovanej transakcie zodpovedá tomu, ktorý daňovník znáša náklady na podnikateľskú stratégiu. Napríklad pri nekontrolovaných transakciách by spoločnosť, ktorá koná výlučne ako obchodný zástupca s malou alebo žiadnou zodpovednosťou za dlhodobý vývoj na trhu, vo všeobecnosti neznášala náklady na stratégiu prieniku na trh. Ak spoločnosť podnikla aktivity na rozvoj trhu na vlastné riziko a zvyšuje hodnotu výrobku prostredníctvom ochrannej známky alebo obchodného názvu, alebo zvyšuje goodwill spojený s výrobkom, táto situácia by sa mala odraziť aj vo funkčnej analýze na zistenie porovnateľnosti.

1.138. Ďalším aspektom úvah je, či sa dá hodnoverne očakávať, že realizácia podnikateľskej stratégie prinesie postačujúcu návratnosť, ktorá odôvodňuje náklady s ňou prepojené, v časovom horizonte, ktorý by bol prijateľný aj v rámci nezávislého vzťahu. Uznáva sa, že podnikateľská stratégia, akou je prienik na trh, môže zlyhať, pričom samotné zlyhanie nie je dôvodom na ignorovanie tejto stratégie na účely transferového oceňovania. Ak však bol tento očakávaný výsledok v čase uskutočnenia transakcie nereálny, alebo ak je podnikateľská stratégia neúspešná, ale napriek tomu sa v nej pokračuje nad rámec toho, čo by akceptoval nezávislý podnik, súlad podnikateľskej stratégie s princípom nezávislého vzťahu môže byť spochybnený, takže úprava transferového ocenenia môže byť odôvodnená. Pri určovaní, aké časové obdobie by nezávislý podnik akceptoval, môže daňová správa zvážiť dôkazy o

podnikateľských stratégiách evidentne uplatňovaných v jurisdikcii, kde sa predmetná podnikateľská stratégia realizuje. V konečnom dôsledku je však najdôležitejšie zvážiť, či sa dá reálne očakávať, že príslušná stratégia bude v dohľadnej budúcnosti zisková (pri uznaní možnosti jej zlyhania) a či by nezávisle fungujúca strana bola pripravená za takýchto ekonomických okolností a konkurenčných podmienok obetovať ziskovosť na podobné obdobie.

D.2. Uznanie presne vymedzenej transakcie

1.139. Analýza transferového oceňovania vykonaná podľa usmernení uvedených v predchádzajúcej časti identifikuje podstatu obchodných alebo finančných vzťahov medzi stranami transakcie a presne vymedzí skutočnú transakciu na základe analýzy ekonomicky významných charakteristík.

1.140. Pri vykonávaní analýzy bude skutočná podstata transakcie medzi stranami vyvodená z písomných zmlúv a z konania strán. Formálne podmienky ustanovené v zmluvách sa objasnia a doplnia sa o analýzu konania strán transakcie a o ďalšie ekonomicky významné charakteristiky transakcie (pozri Oddiel D.1.1). Ak ekonomicky významné charakteristiky transakcie nie sú v súlade s písomnou zmluvou medzi prepojenými podnikmi, skutočná transakcia sa musí vymedziť na základe jej charakteristík, ktoré vyplývajú z konania strán. Prevzatie zmluvného rizika a skutočné konanie v súvislosti s prevzatím rizika sa preskúma s ohľadom na výkon kontroly nad rizikom (podľa odsekov 1.65 – 1.68) a na finančnú kapacitu prevziať riziko (podľa odseku 1.64). Riziká prevzaté podľa zmluvy sa teda môžu priradiť na základe konania strán a ostatných skutočností zistených v 4. a 5. kroku procesu analýzy rizík v kontrolovanej transakcii v zmysle Oddielov D.1.2.1.4 a D. 1.2.1.5. Analýzou sa teda stanoví skutočná podstata obchodných alebo finančných vzťahov medzi stranami a presne sa vymedzí skutočná transakcia.

1.141. Je potrebné vynaložiť maximálne úsilie, aby sa cena presne vymedzenej skutočnej transakcie stanovila v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Rôzne nástroje a metódy, ktoré na to majú daňové správy a daňovníci k dispozícii, sú uvedené v nasledujúcich kapitolách tejto smernice. Daňová správa by nemala prehliadať skutočnú podstatu transakcie alebo ju nahradiť inými transakciami, pokiaľ nenastali výnimočné okolnosti opísané v nasledujúcich odsekoch 1.142 – 1.145.

1.142. V tejto časti sú uvedené okolnosti, za ktorých sa presné vymedzenie transakcie medzi stranami nemusí na účely transferového oceňovania uznať. Keďže neuznanie transakcie môže byť sporné a môže byť zdrojom dvojitého zdanenia, malo by sa vynaložiť maximálne úsilie, aby sa určil skutočný charakter transakcie a aby sa presne vymedzená transakcia ocenila v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a aby sa k neuznaniu nepristúpilo len preto, že stanovenie nezávislej trhovej ceny je zložité. Ak možno nájsť rovnakú transakciu medzi nezávislými stranami za porovnateľných okolností (t. j. ak sú všetky ekonomicky významné charakteristiky rovnaké ako tie, za ktorých sa uskutočňuje testovaná transakcia, okrem prepojenia medzi podnikmi), neuznanie sa neuplatní. Je dôležité podotknúť, že samotná skutočnosť, že medzi nezávislými stranami sa daná transakcia nenašla, sama osebe

neodôvodňuje jej neuznanie. Prepojené podniky môžu uzatvárať oveľa rozmanitejšie typy obchodných vzťahov ako nezávislé podniky a môžu uzatvárať transakcie špecifického charakteru, ktoré sa medzi nezávislými stranami nevyskytujú, alebo sa vyskytujú len veľmi zriedkavo, a môžu mať na to racionálne obchodné dôvody. Presne vymedzená transakcia sa nemusí uznať a ak je to vhodné, môže sa nahradiť alternatívnou transakciou, ak sa vzťahy prepojené s transakciou ako celok líšia od tých, ktoré by za porovnateľných okolností medzi sebou uzatvorili nezávislé podniky konajúce komerčne racionálnym spôsobom, čo bráni určeniu ceny prijateľnej pre obe strany s ohľadom na ich zodpovedajúcu perspektívu a na možnosti, ktoré sú pre každú z nich reálne dostupné v čase uzatvorenia transakcie. Ďalším dôležitým ukazovateľom na zváženie je, či výsledok pred zdanením za skupinu MNE ako celok nie je horší, pretože to by naznačovalo, že pri celkovom posúdení daná transakcia nemá komerčnú racionalitu obchodných vzťahov uzatváraných medzi nezávislými stranami.

1.143. Kľúčovou otázkou v analýze je, či skutočná transakcia má komerčnú racionalitu obchodných vzťahov, ktoré by za porovnateľných ekonomických okolností medzi sebou uzatvorili nezávislé strany, nie to, či sa rovnaká transakcia vyskytuje medzi nezávislými stranami. Neuznanie transakcie, ktorá má komerčnú racionalitu nezávislého vzťahu, nie je vhodným uplatnením princípu nezávislého vzťahu. Reštrukturalizácia legitímnych obchodných transakcií by bola úplne svojvoľným úkonom, ktorého nespravodlivosť by mohla byť ešte znásobená dvojitým zdanením, ktoré by vzniklo v prípade, ak druhá daňová správa nezdiala rovnaké názory na to, ako by mala byť transakcia štruktúrovaná. Opäť je potrebné poznamenať, že samotná skutočnosť, že transakcia sa medzi nezávislými stranami nevyskytuje, neznamená, že táto transakcia nemá znaky nezávislého vzťahu.

1.144. Štruktúra, ktorá na účely transferového oceňovania nahrádza štruktúru uplatňovanú daňovníkmi, by sa mala čo najviac zhodovať s podstatou skutočne uskutočnenej transakcie, a zároveň by mala dosahovať komerčne racionálny očakávaný výsledok, ktorý by stranám umožnil dospieť k cene prijateľnej pre obe strany v čase uzavretia obchodného vzťahu.

1.145. Kritérium pre neuznanie transakcie sa dá ilustrovať nasledujúcimi príkladmi.

Príklad 1

1.146. Spoločnosť S1 vykonáva výrobnú činnosť, s ktorou je spojená držba značného objemu zásob a značné investície do zariadení a strojov. Vlastní komerčné nehnuteľnosti nachádzajúce sa v oblasti, ktorá je v posledných rokoch náchylná na čoraz častejšie záplavy. Nezávislí poisťovatelia pociťujú značnú neistotu v súvislosti s rizikom veľkých poistných udalostí, čo má za následok, že v danej oblasti neexistuje aktívny trh pre poistenie nehnuteľností. Spoločnosť S2 ako prepojený podnik poskytuje Spoločnosti S1 poistenie, pričom Spoločnosť S1 platí ročné poistné vo výške 80 % z hodnoty zásob, majetku a ostatných vecí nachádzajúcich sa v nehnuteľnostiach. V tomto prípade Spoločnosť S1 vstúpila do komerčne neracionálnej transakcie, pretože trh s poistením neexistuje z dôvodu pravdepodobnosti významných poistných udalostí a premiestnenie alebo nepoistenie môžu byť atraktívnejšie reálne alternatívy. Keďže transakcia je komerčne neracionálna, neexistuje cena, ktorá by bola pre Spoločnosť S1

aj S2 z ich individuálnych perspektív prijateľná.

1.147. Podľa usmernení v tejto časti by sa transakcia nemala uznať. K Spoločnosti S1 sa pristupuje ako keby poistenie neuzatvorila a platba poukázaná Spoločnosti S2 sa od nej od zisku neodpočíta; k Spoločnosti S2 sa pristupuje ako keby poistenie neposkytla, takže nemá žiadnu povinnosť poistného plnenia.

Príklad 2

1.148. Spoločnosť S1 realizuje výskumné činnosti pri vývoji nehmotného majetku používaného na vytvorenie nových produktov, ktoré môže vyrábať a predávať. Zaviazala sa, že na prepojenú Spoločnosť S2 prevedie za jednorazovú platbu neobmedzené práva na všetky budúce položky nehmotného majetku, ktoré môžu vzniknúť z jej budúcej činnosti počas obdobia dvadsiaticich rokov. Obchodný vzťah je komerčne neracionálny pre obe strany transakcie, pretože ani Spoločnosť S1 ani Spoločnosť S2 nemajú žiadne spoľahlivé prostriedky na určenie, či platba zodpovedá primeranému oceneniu, a to jednak preto, že nie je isté, aký rozsah rozvojových aktivít by Spoločnosť S1 mohla počas daného obdobia realizovať, a tiež preto, že ocenenie potenciálnych výsledkov by bolo úplne špekulatívne. Podľa usmernení v tejto časti by sa na účely analýzy transferového oceňovania mala upraviť štruktúra obchodného vzťahu zavedená daňovníkom vrátane formy platby. Náhradná štruktúra by sa mala riadiť ekonomicky významnými charakteristikami obchodných alebo finančných vzťahov prepojených podnikov vrátane vykonávaných funkcií, použitého majetku a prevzatých rizík. Tieto skutočnosti by zúžili rozsah potenciálnych náhradných štruktúr na takú štruktúru, ktorá najviac zodpovedá skutočnostiam prípadu (napríklad v závislosti od týchto skutočností by sa obchodný vzťah mohol zmeniť na poskytovanie financovania Spoločnosťou S2 alebo na poskytovanie výskumných služieb Spoločnosťou S1, prípadne ak je možné identifikovať konkrétny nehmotný majetok na licenciu na vývoj tohto špecifického nehmotného majetku s podmienenými platbami, pričom sa podľa potreby zohľadnia usmernenia týkajúce sa ťažko oceníteľného nehmotného majetku).

D.3. Straty

1.149. Keď prepojený podnik sústavne dosahuje straty, zatiaľ čo skupina MNE ako celok je zisková, tieto skutočnosti by mohli viesť k osobitnému preskúmaniu aspektov transferového oceňovania. Samozrejme, prepojené podniky, podobne ako nezávislé podniky, môžu utpieť skutočné straty, či už v dôsledku vysokých počiatočných nákladov, nepriaznivých ekonomických podmienok, neefektívnosti alebo iných legitímnych obchodných dôvodov. Nezávislý podnik by však nebol ochotný tolerovať sústavné straty donekonečna. Nezávislý podnik, ktorý dosahuje opakujúce sa straty, nakoniec prestane za takýchto podmienok podnikat'. Naproti tomu prepojený podnik generujúci straty môže naďalej podnikat', ak je jeho podnikanie prospešné pre skupinu MNE ako celok.

1.150. Skutočnosť, že existuje podnik vykazujúci straty, ktorý obchoduje so ziskovými členmi svojej skupiny MNE, môže daňovníkom resp. daňovým správam naznačiť potrebu preskúmania

transferového oceňovania. Stratový podnik možno nedostáva od skupiny MNE, ktorej je súčasťou, primeranú odmenu za úžitky plynúce z jeho činností. Napríklad skupina MNE potrebuje vyrábať resp. poskytovať celý rad výrobkov a/alebo služieb, aby zostala konkurencieschopná a dosiahla celkový zisk, ale niektoré jednotlivé rady výrobkov môžu byť pravidelne stratové. Jeden člen skupiny MNE môže sústavne dosahovať straty, pretože vyrába všetky stratové výrobky, zatiaľ čo ostatní členovia vyrábajú ziskové výrobky. Nezávislý podnik by takúto službu vykonával len vtedy, ak by za ňu bol kompenzovaný primeraným poplatkom. Preto jedným zo spôsobov, ako pristupovať k tomuto typu problému transferového oceňovania, by bolo považovať stratový podnik za príjemcu rovnakého typu poplatku za túto službu, akú by dostal nezávislý podnik podľa princípu nezávislého vzťahu.

1.151. Faktorom, na ktorý je treba prihliadať pri analýze strát, je skutočnosť, že podnikateľské stratégie sa môžu v jednotlivých skupinách MNE líšiť z rôznych historických, ekonomických a kultúrnych dôvodov. Opakujúce sa straty počas primeraného obdobia môžu byť v niektorých prípadoch odôvodnené podnikateľskou stratégiou stanovenia obzvlášť nízkych cien s cieľom preniknúť na trh. Napríklad výrobca môže znížiť ceny svojich tovarov dokonca do takej miery, že dočasne dosiahne straty, aby vstúpil na nové trhy, zvýšil svoj podiel na existujúcom trhu, uviedol na trh nové výrobky alebo služby, alebo odradil potenciálnych konkurentov. Avšak najmä nízke ceny by sa mali očakávať len počas obmedzeného obdobia a s konkrétnym cieľom zlepšiť zisky v dlhodobom horizonte. Ak cenová stratégia pokračuje aj po uplynutí primeraného obdobia, môže byť vhodná úprava transferového oceňovania, najmä ak porovnateľné údaje za niekoľko rokov ukazujú, že straty boli dosahované počas dlhšieho obdobia než v prípade porovnateľných nezávislých podnikov. Daňové správy by ďalej nemali akceptovať obzvlášť nízke ceny ako nezávislé trhové ceny (napr. ceny stanovené na základe marginálnych nákladov v situácii nedostatočnej vyťaženia výrobných kapacít), pokiaľ sa nepredpokladá, že by aj nezávislé podniky stanovili ceny porovnateľným spôsobom.

D.4. Vplyv vládnych politik

1.152. Za určitých okolností bude daňovník zvažovať úpravu nezávislej trhovej ceny s ohľadom na zásahy zo strany štátu ako je regulácia cien (dokonca aj ich znižovanie), úrokových sadzieb, platieb za služby alebo odmien manažmentu, platieb licenčných poplatkov, dotácie pre konkrétne sektory, devízová regulácia, antidumpingové clá alebo devízová politika. Vo všeobecnosti by sa k týmto štátnym zásahom malo pristupovať ako k trhovým podmienkam v danej konkrétnej jurisdikcii a za bežných okolností by sa mali pri posudzovaní transferovej ceny daňovníka na tomto trhu zohľadňovať. Otázkou potom je, či vzhľadom na tieto podmienky sú transakcie uskutočnené kontrolovanými subjektami porovnateľné s transakciami medzi nezávislými podnikmi.

1.153. Tu vzniká problém s určením štádia, v ktorom cenová regulácia ovplyvňuje cenu výrobku alebo služby. Často bude mať priamy dopad na konečnú cenu pre spotrebiteľa, no môže ovplyvňovať aj ceny zaplatené na predchádzajúcich stupňoch reťazca dodávky tovaru na trh. V praxi MNE nemusia vykonávať žiadne úpravy svojich transferových cien na premietnutie takejto regulácie a všetky prípadné obmedzenia zisku ponechajú na konečnom predajcovi,

prípadne môžu účtovať ceny, v ktorých určitým spôsobom rozdelia bremeno medzi konečného predajcu a dodávateľský medzistupeň. Tu je potrebné posúdiť, či by sa nezávislý dodávateľ podieľal na nákladoch na cenovú reguláciu a či by nezávislý podnik nehľadal alternatívne rady výrobkov a obchodné príležitosti. V tomto ohľade je nepravdepodobné, že by nezávislý podnik bol ochotný vyrábať, distribuovať alebo inak poskytovať výrobky alebo služby za podmienok, ktoré mu neumožňujú dosahovať zisk. Zároveň je zrejmé, že jurisdikcia s cenovou reguláciou musí brať do úvahy vplyv tejto regulácie na zisky podnikov, ktoré predávajú tovar podliehajúci regulácii.

1.154. Osobitný problém vzniká, keď jurisdikcia bráni zaplateniu alebo „blokuje“ platbu sumy, ktorú jeden prepojený podnik dlhuje druhému, alebo ktorý by jeden prepojený podnik účtoval druhému v podmienkach nezávislého vzťahu. Devízová regulácia môže napríklad reálne brániť prepojenému podniku v zahraničnom prevode úhrad úrokov z úveru poskytnutého iným prepojeným podnikom so sídlom v inej jurisdikcii. Každá z príslušných dvoch jurisdikcií môže k takejto situácii pristúpiť odlišne - jurisdikcia dlžníka môže alebo nemusí považovať neprevedený úrok za zaplatený a jurisdikcia veriteľa môže alebo nemusí považovať úrok za prijatý. Vo všeobecnosti platí, že ak sa zásah zo strany štátu vzťahuje rovnako (z právneho aj vecného hľadiska) na transakcie medzi prepojenými podnikmi, ako aj na transakcie medzi nezávislými podnikmi, daňový prístup k tomuto problému v prípade prepojených podnikov by mal byť rovnaký ako pri transakciách medzi nezávislými podnikmi. Ak sa zásah zo strany štátu vzťahuje len na transakcie medzi prepojenými podnikmi, neexistuje jednoduché riešenie problému. Možno jedným zo spôsobov, ako sa s týmto problémom vysporiadať, by bolo uplatniť princíp nezávislého vzťahu, pričom by sa na zásah zo strany štátu nazeralo ako na okolnosť ovplyvňujúcu podmienky transakcie. V zmluvách medzi štátmi sa môže upraviť postup strán transakcie pre prípad, že takéto okolnosti nastanú.

1.155. Problémom tejto analýzy je, že nezávislé podniky by často jednoducho nevstúpili do transakcie, kde sú platby blokované. Nezávislý podnik sa môže z času na čas ocitnúť v takomto vzťahu - najpravdepodobnejšie preto, že k zásahu zo strany štátu došlo až po vzniku tohto vzťahu. Je však zrejme nepravdepodobné, že by sa nezávislý podnik dobrovoľne vystavil značnému riziku nezaplatenia za dodané výrobky alebo služby uzatvorením obchodného vzťahu v čase, keď už prísne zásahy zo strany štátu existovali, pokiaľ prognózy zisku alebo očakávaná návratnosť z podnikateľskej stratégie nezávislého podniku nie sú na takej úrovni, že zabezpečujú prijateľnú výnosovú mieru bez ohľadu na prípadný štátny zásah, ktorý môže ovplyvniť platbu.

1.156. Keďže nezávislé podniky nemusia vstúpiť do transakcie podliehajúcej vládnym zásahom, nie je jasné, ako by sa mal uplatniť princíp nezávislého vzťahu. Jednou z možností je považovať platbu medzi prepojenými podnikmi za uskutočnenú, za predpokladu, že by nezávislý podnik za podobných okolností trval na platbe nejakým iným spôsobom. Tento prístup by považoval stranu transakcie, ktorej patrí blokovaná platba, za poskytovateľa služby pre skupinu MNE. Alternatívnym prístupom, ktorý môže byť dostupný v niektorých jurisdikciách, by bolo časové rozlíšenie výnosov a príslušných nákladov daňovníka. Inými slovami, strana, ktorej mala byť táto blokovaná platba zaplatená, si nebude môcť odpočítať

náklady, ako sú napríklad dodatočné náklady na financovanie, kým sa blokována platba neuskutoční. V takýchto situáciách je pre daňové správy problémom najmä príslušný základ dane. Ak si prepojený podnik vo svojich daňových výpočtoch uplatňuje odpočet týkajúci sa blokovanej platby, potom by mal existovať aj zodpovedajúci príjem druhej strany. V žiadnom prípade by sa daňovníkovi nemal umožniť iný prístup k blokovaným platbám od prepojenej podniky, než aký sa uplatňuje pri blokovaných platbách od nezávislej podniky.

D.5. Použitie colnej hodnoty

1.157. Princíp nezávislého vzťahu vo všeobecnosti uplatňujú mnohé colné správy pri porovnávaní hodnoty tovaru dovezeného prepojenými podnikmi, ktorá môže byť ovplyvnená osobitným vzťahom medzi nimi, s hodnotou podobného tovaru dovezeného nezávislými podnikmi. Metódy oceňovania na colné účely však nemusia byť v súlade s metódami transferového oceňovania uznávanými OECD. Vzhľadom na to môže byť stanovenie colnej hodnoty užitočné pre daňové správy pri posúdení nezávislého charakteru transferovej ceny kontrolovanej transakcie a aj naopak. Colníci predovšetkým môžu mať aktuálne informácie o transakcii, ktoré by mohli byť relevantné na účely transferového ocenenia - najmä ak ich vypracoval daňovník - a daňové úrady zas môžu mať dokumentáciu o transferovom oceňovaní, ktorá poskytuje podrobné informácie o okolnostiach transakcie.

1.158. Motivácia daňovníkov pri určovaní hodnoty na colné a na daňové účely môže byť protichodná. Vo všeobecnosti platí, že daňovník dovážajúci tovar môže mať záujem stanoviť nízku cenu za transakciu na colné účely, aby znížil výšku splatného cla. (Podobne to môže platiť aj v súvislosti s daňami z pridanej hodnoty, daňami z predaja a spotrebnými daňami.) Na daňové účely by však vyššia cena zaplatená za rovnaký tovar zvýšila odpočítateľné náklady v jurisdikcii dovozcu (hoci by sa tým zvýšili aj príjmy z predaja predávajúceho v jurisdikcii vývozu). Spolupráca medzi daňovou správou a colnou správou v rámci jurisdikcie pri vyhodnocovaní transferových cien je čoraz bežnejšia, čo by malo pomôcť znížiť počet prípadov, kedy sa colná hodnota považuje za neprijateľnú na daňové účely alebo naopak. Väčšia spolupráca v oblasti výmeny informácií by bola obzvlášť užitočná a nemalo by byť ťažké ju dosiahnuť v jurisdikciách, ktoré už majú integrovanú správu pre dane z príjmu a cla. Jurisdikcie, ktoré majú oddelené správy, môžu zvážiť úpravu pravidiel výmeny informácií na uľahčenie ich toku medzi správami.

D.6. Úspory z umiestnenia a ďalšie osobitosti miestneho trhu

1.159. Odseky 1.130, 1.132 a 6.120 naznačujú, že porovnateľnosť a nezávislé trhové ceny môžu byť ovplyvnené osobitosťami geografického trhu, na ktorom sa obchodné operácie uskutočňujú. Zložité otázky môžu vzniknúť pri hodnotení rozdielov medzi geografickými trhmi a pri určovaní vhodných úprav na zabezpečenie porovnateľnosti. Tieto otázky súvisia najmä s posudzovaním úspory na nákladoch, ktorú možno pripísať pôsobeniu na konkrétnom trhu. Takáto úspora sa niekedy označuje ako úspora z umiestnenia. V iných situáciách môžu vzniknúť problémy s porovnateľnosťou v súvislosti s posúdením výhod alebo nevýhod miestneho trhu, ktoré priamo nesúvisia s úsporami z umiestnenia.

D.6.1. Úspory z umiestnenia

1.160. Odseky 9.126 – 9.131 pojednávajú o prístupe k úsporám z umiestnenia v kontexte podnikovej reštrukturalizácie. Zásady opísané v týchto odsekoch sa vo všeobecnosti vzťahujú na všetky situácie, v ktorých dochádza k úsporám z umiestnenia, nielen v prípade reštrukturalizácie podniku.

1.161. Podľa usmernení uvedených v odsekoch 9.126 – 9.131 je pri stanovovaní rozdelenia úspor z umiestnenia medzi dva alebo viacero prepojených podnikov potrebné zvážiť, (i) či existujú úspory z umiestnenia, (ii) výšku prípadných úspor z umiestnenia, (iii) rozsah, v akom si úspory z umiestnenia buď ponechá člen alebo členovia skupiny MNE, alebo sa prenesú na nezávislých zákazníkov alebo dodávateľov a (iv) v prípade, že úspory z umiestnenia nie sú v plnej miere prenesené na nezávislých zákazníkov alebo dodávateľov, spôsob, akým by si nezávislé podniky za podobných okolností rozdelili prípadné čisté úspory z umiestnenia.

1.162. Ak funkčná analýza ukazuje, že vznikajú úspory z umiestnenia, ktoré sa neprenášajú na zákazníkov alebo dodávateľov, a ak možno identifikovať porovnateľné subjekty a transakcie na miestnom trhu, tieto miestne porovnateľné prípady poskytnú najspoľahlivejšie informácie o tom, ako by sa mali čisté úspory z umiestnenia rozdeliť medzi dva alebo viac prepojených podnikov. Ak sú teda k dispozícii spoľahlivé porovnateľné údaje na miestnom trhu a možno ich použiť k určeniu nezávislých trhových cien, nemali by sa vyžadovať osobitné úpravy porovnateľnosti z hľadiska úspor z umiestnenia.

1.163. Ak neexistujú spoľahlivé porovnateľné údaje na miestnom trhu, rozhodnutia týkajúce sa existencie úspor z umiestnenia a ich rozdelenia medzi členov skupiny MNE a prípadné úpravy porovnateľnosti vyžadované na zohľadnenie týchto úspor by mali vychádzať z analýzy všetkých relevantných skutočností a okolností vrátane vykonávaných funkcií, prevzatých rizík a používaného majetku príslušných prepojených podnikov v súlade s odsekmi 9.126 – 9.131.

D.6.2. Ďalšie osobitosti miestneho trhu

1.164. Osobitosti miestneho trhu, na ktorom sa obchodné operácie uskutočňujú, môžu ovplyvňovať nezávislú trhovú cenu v súvislosti s transakciami medzi prepojenými podnikmi. Kým niektoré osobitosti môžu viesť k úsporám z umiestnenia, iné s nimi nemusia priamo súvisieť, ale môžu komplikovať porovnateľnosť. Napríklad analýza porovnateľnosti a funkčná analýza vykonaná v súvislosti s daným konkrétnym prípadom môže naznačovať, že relevantné osobitosti geografického trhu, na ktorom sa výrobky vyrábajú alebo predávajú, kúpna sila a preferencie výrobkov domácností na tomto trhu, zväčšovanie alebo zmenšovanie trhu pre dané výrobky, stupeň konkurencie na trhu a iné podobné faktory majú dopad na ceny a ziskové marže, ktoré možno na tomto trhu dosiahnuť. Podobne analýza porovnateľnosti a funkčná analýza vykonaná v súvislosti s daným konkrétnym prípadom môže naznačovať, že relatívna dostupnosť miestnej infraštruktúry, relatívna dostupnosť kvalifikovaných resp. vzdelaných pracovníkov, blízkosť ziskových trhov a podobné faktory geografického trhu, kde sa obchodné

operácie uskutočňujú, vytvárajú trhové výhody alebo nevýhody, ktoré by sa mali vziať do úvahy. Mali by sa vykonať vhodné úpravy porovnateľnosti, pričom by sa malo zamerať na tie faktory, pri ktorých možno spoľahlivo určiť, že ich úprava povedie k zlepšeniu porovnateľnosti.

1.165. Pri posudzovaní, či sú potrebné úpravy porovnateľnosti s premietnutím týchto osobitostí miestneho trhu, bude najspoľahlivejším postupom pozrieť sa na údaje o porovnateľných nekontrolovaných transakciách na danom geografickom trhu medzi nezávislými podnikmi, ktoré vykonávajú podobné funkcie, nesú podobné riziká a používajú podobný majetok. Takéto transakcie sa uskutočňujú za rovnakých trhových podmienok ako kontrolovaná transakcia, takže pri existencii takýchto porovnateľných transakcií na miestnom trhu by sa už osobitné úpravy o osobitosti miestneho trhu nemali vyžadovať.

1.166. Ak nie je možné identifikovať primerane spoľahlivé porovnateľné transakcie na miestnom trhu, pri určovaní vhodných úprav porovnateľnosti s premietnutím osobitostí miestneho trhu by sa mali zväžiť všetky relevantné skutočnosti a okolnosti. Rovnako ako pri úsporách z umiestnenia je potrebné vždy, keď sa nedajú identifikovať spoľahlivé porovnateľné miestne transakcie, zväžiť, (i) či existuje trhová výhoda alebo nevýhoda, (ii) aká je výška prípadného rozdielu vo výnosoch, nákladoch alebo ziskoch oproti porovnateľným iným trhom, ktorý možno pripísať výhodám alebo nevýhodám miestneho trhu, (iii) miera, do akej sa výhody alebo nevýhody osobitostí miestneho trhu prenášajú na nezávislých zákazníkov alebo dodávateľov a (iv) ak vznikajú výhody alebo nevýhody, ktoré možno pripísať osobitostiam miestneho trhu a ktoré sa v plnom rozsahu neprenášajú na nezávislých zákazníkov alebo dodávateľov, spôsob, akým by nezávislé podniky pôsobiace za podobných okolností tieto čisté výhody alebo nevýhody prerozdělili medzi seba.

1.167. Potreba úprav porovnateľnosti v súvislosti s osobitosťami miestneho trhu v prípadoch, keď nemožno identifikovať primerane spoľahlivé porovnateľné transakcie na miestnom trhu, môže vzniknúť vo viacerých rôznych súvislostiach. Za určitých okolností môžu výhody alebo nevýhody trhu ovplyvniť nezávislé trhové ceny prevádzaných tovarov alebo poskytovaných služieb medzi prepojenými podnikmi.

1.168. Za iných okolností môže reštrukturalizácia podniku alebo prevod nehmotného majetku medzi prepojenými podnikmi umožniť jednej strane transakcie získať výhody miestneho trhu, resp. vyžadovať, aby táto strana prevzala bremeno nevýhod miestneho trhu spôsobom, ktorý by nebol možný, ak by nedošlo k danej reštrukturalizácii podniku alebo prevodu nehmotného majetku. Za takýchto okolností môže predpokladaná existencia výhod a nevýhod miestneho trhu ovplyvniť nezávislú trhovú cenu, ktorá sa platí v súvislosti s reštrukturalizáciou podniku alebo s prevodom nehmotného majetku.

1.169. Pri vykonávaní analýzy transferového oceňovania je dôležité rozlišovať medzi osobitosťami miestneho trhu, ktoré nie sú nehmotným majetkom a prípadnými zmluvnými právami, povoleniami od štátu alebo know-how, ktoré sú potrebné na využitie tohto trhu a môžu predstavovať nehmotný majetok. V závislosti od okolností môžu mať tieto typy nehmotného majetku značnú hodnotu, ktorá by sa mala pri analýze transferového oceňovania zohľadniť spôsobom uvedeným v Kapitole VI, vrátane usmernení k odmeňovaniu subjektov za funkcie,

majetok a riziká prepojené s vývojom nehmotného majetku uvedených v Oddiele B v Kapitole VI. Za určitých okolností môžu zmluvné práva a povolenia od štátu obmedziť prístup konkurentov na konkrétny trh, čo môže ovplyvniť spôsob rozdelenia ekonomických dôsledkov osobitostí miestneho trhu medzi strany konkrétnej transakcie. Za iných okolností môžu byť zmluvné práva alebo povolenia od štátu na prístup na trh dostupné mnohým alebo všetkým potenciálnym účastníkom trhu len s malými obmedzeniami.

1.170. Štát môže napríklad vyžadovať povolenie od regulačného orgánu ako podmienku na podnikanie v oblasti správy investícií v danom štáte a môže obmedziť počet firiem v zahraničnom vlastníctve, ktorým sa toto povolenie môže vydať. Analýza porovnateľnosti a funkčná analýza môžu naznačovať, že oprávnenie na získanie tohto povolenia vyžaduje, aby poskytovateľ služieb príslušným štátnym orgánom preukázal, že má primeranú úroveň skúseností aj kapitálu na to, aby mohol vykonávať takúto činnosť kompetentne. Trh, na ktorý sa toto povolenie vzťahuje, sa môže vyznačovať jedinečnými charakteristikami. Môže ísť napríklad o trh, na ktorom štruktúra dôchodkových a poisťných systémov vedie k vzniku veľkých peňažných fondov a k potrebe medzinárodne diverzifikovať investície, z čoho plynie vysoký dopyt po kvalitných službách správy investícií a po znalosti zahraničných finančných trhov, čím sa poskytovanie takýchto služieb stáva veľmi lukratívnym. Analýza porovnateľnosti môže ďalej naznačovať, že tieto osobitosti miestneho trhu môžu ovplyvňovať cenu účtovanú za určité typy služieb správy investícií a ziskové marže, ktoré možno dosiahnuť poskytovaním takýchto služieb. Za týchto okolností môže predmetný nehmotný majetok (t. j. povolenie od regulačného orgánu na poskytovanie služieb správy investícií) umožniť strane alebo stranám, ktoré sú držiteľmi takéhoto povolenia, získať väčší podiel z výhod plynúcich z pôsobenia na miestnom trhu, vrátane výhod poskytovaných jedinečnými charakteristikami tohto trhu, než aký by získali, keby požiadavka na udelenie povolenia neexistovala. Pri posudzovaní vplyvu povolenia od regulačného orgánu však môže byť v konkrétnom prípade dôležité posúdiť prínos zo strany miestneho člena skupiny na miestnom trhu, ako aj zo strany ostatných členov skupiny mimo miestneho trhu, pri poskytovaní kapacít potrebných na získanie povolenia, podľa Oddielu B v Kapitole VI.

1.171. Za iných okolností môže analýza porovnateľnosti a funkčná analýza naznačovať, že nevyhnutou podmienkou na poskytovanie konkrétnej služby na danom geografickom trhu je povolenie od štátu na výkon príslušnej činnosti. Povolenie však môže byť ľahko dostupné pre každého kvalifikovaného žiadateľa, takže nemá za následok obmedzenie počtu konkurentov na trhu. Za takýchto okolností nemusí požiadavka na získanie povolenia predstavovať podstatnú prekážku vstupu na trh a získanie povolenia nemusí mať žiadny viditeľný vplyv na to, ako si nezávislé podniky rozdelia výhody z pôsobenia na miestnom trhu.

D.7. Pracovné sily

1.172. Niektoré podniky sú úspešné pri zostavovaní jedinečne kvalifikovaného alebo skúseného tímu zamestnancov. Existencia takéhoto kolektívu zamestnancov môže ovplyvniť nezávislú trhovú cenu za služby poskytované týmto kolektívom alebo efektívnosť poskytovania služieb alebo výroby tovaru podniku. Tieto faktory by sa mali pri analýze

porovnateľnosti pri transferovom oceňovaní bežne zohľadňovať. Ak je možné určiť výhody alebo nevýhody jedinečných pracovných síl v porovnaní s pracovnými silami iných podnikov uskutočňujúcich potenciálne porovnateľné transakcie, môžu sa vykonať úpravy porovnateľnosti, ktorými sa zohľadní vplyv jedinečných pracovných síl na nezávislé trhové ceny tovaru alebo služieb.

1.173. Pri niektorých podnikových reštrukturalizáciách a podobných transakciách môže nastať prípad, že sa pracovné sily prevedú z jedného prepojeného podniku do druhého ako súčasť transakcie. Za takýchto okolností sa môže stať, že prevod pracovníkov spolu s ostatným prevedeným majetkom podniku ušetrí nadobúdateľovi čas a náklady na nábor a školenie nových pracovníkov. V závislosti od metód transferového oceňovania použitých na vyhodnotenie celkovej transakcie môže byť v takýchto prípadoch vhodné premietnuť túto úsporu času a nákladov vo forme úprav porovnateľnosti nezávislej trhovej ceny, ktorá sa inak pri prevode majetku účtuje. Inokedy zas môže prevod pracovnej sily viesť k obmedzeniu flexibility nadobúdateľa pri štruktúrovaní obchodných činností a vytvárať potenciálne záväzky v prípade prepustenia pracovníkov. V takýchto prípadoch môže byť vhodné, aby sa v kompenzácii vyplatennej v súvislosti s reštrukturalizáciou premietli tieto potenciálne budúce záväzky a obmedzenia.

1.174. Účelom predchádzajúceho odseku nie je naznačiť, že prevedenie alebo dočasné vyslanie jednotlivých zamestnancov medzi členmi skupiny MNE by sa malo vo všeobecnosti osobitne kompenzovať. V mnohých prípadoch nie je potrebná žiadna kompenzácia za prevedenie jednotlivých zamestnancov medzi prepojenými podnikmi. Ak sú zamestnanci len dočasne vyslaní (t. j. zostávajú na výplatnej páske prevádzajúcej podniky, ale pracujú pre nadobúdateľa), v mnohých prípadoch bude jedinou požadovanou platbou primeraná odmena v súlade s princípom nezávislého vzťahu za služby príslušných vyslaných zamestnancov.

1.175. Treba však poznamenať, že v niektorých situáciách - v závislosti od skutočností a okolností - môže prevedenie alebo dočasné vyslanie jedného alebo viacerých zamestnancov viesť k transferu cenného know-how alebo iného nehmotného majetku z jedného prepojeného podniku do druhého. Napríklad zamestnanec Spoločnosti A dočasne vyslaný do Spoločnosti B môže poznať tajný vzorec, ktorý je vlastníctvom Spoločnosti A a môže ho poskytnúť Spoločnosti B na využitie v rámci jej obchodných činností. Podobne môžu zamestnanci Spoločnosti A dočasne vyslaní do Spoločnosti B, aby pomohli so spustením závodu, poskytnúť výrobné know-how patriace Spoločnosti A Spoločnosti B na využitie v rámci jej obchodných činností. Ak je takéto poskytnutie know-how alebo iného nehmotného majetku výsledkom prevodu alebo dočasného vyslania zamestnancov, malo by sa samostatne analyzovať podľa ustanovení Kapitoly VI a za právo používať nehmotný majetok by sa mala zaplatiť primeraná cena.

1.176. Okrem toho je potrebné poznamenať, že prístup k pracovnej sile s konkrétnou kvalifikáciou a skúsenosťami môže za určitých okolností zvýšiť hodnotu prevedeného nehmotného alebo iného majetku aj v prípade, ak samotní pracovníci tvoriaci túto pracovnú silu nie sú prevedení. Príklad 23 v prílohe I ku Kapitole VI ilustruje jednu z faktických situácií,

kedy môže byť väzba medzi nehmotným majetkom a prístupom k pracovným silám pri analýze transferového oceňovania významná.

D.8. Synergie v skupine MNE

1.177. Problémy porovnateľnosti a potreba úprav na zabezpečenie porovnateľnosti môžu vzniknúť aj z dôvodu existencie synergií v rámci skupiny MNE. Za určitých okolností môžu skupiny MNE a prepojené podniky, ktoré ich tvoria, ťažiť z interakcií alebo synergií vznikajúcich medzi členmi skupiny, ktoré by nezávislým podnikom v podobnom postavení vo všeobecnosti neboli dostupné. Takéto skupinové synergie môžu vzniknúť napríklad na základe spoločnej kúpnej sily alebo úspor z rozsahu, zo spoločných a integrovaných počítačových a komunikačných systémov, z integrovaného riadenia, z odstránenia duplicit, z vyššej úverovej kapacity a z mnohých ďalších podobných faktorov. Takéto skupinové synergie sú často prínosné pre skupinu ako celok a môžu tak zvyšovať celkové zisky členov skupiny - v závislosti od toho, či sa očakávané úspory nákladov skutočne realizujú a tiež od konkurenčných podmienok. Za iných okolností môžu mať takéto synergie negatívny vplyv, napríklad ak veľkosť a rozsah podnikových operácií vytvárajú byrokratické prekážky, ktorým menšie a pružnejšie podniky nečelia, alebo keď je jedna časť podniky nútená pracovať s počítačovými alebo komunikačnými systémami, ktoré nie sú pre jej činnosť práve najefektívnejšie, kvôli celoskupinovému štandardom zavedeným skupinou MNE.

1.178. Podľa odseku 7.13 tejto smernice by sa prepojený podnik nemal považovať za podnik prijímajúci vnútroskupinovú službu, ani by sa od neho nemala požadovať žiadna platba za získané náhodné výhody, ktoré možno pripísať výlučne tomu, že je súčasťou väčšej skupiny MNE. V tomto kontexte sa pojem „náhodný“ vzťahuje na výhody (úžitky), ktoré vznikajú výlučne na základe príslušnosti k skupine, bez cielene koordinovaného postupu alebo transakcií, ktoré by viedli k danej výhode. Pojem „náhodný“ neodkazuje na rozsah týchto výhod, ani nenaznačuje, že tieto výhody musia byť nutne malé alebo relatívne bezvýznamné. V súlade s týmto všeobecným pohľadom na výhody prepojené s členstvom v skupine MNE, keď príslušné výhody alebo záťaž vznikajú čisto v dôsledku členstva v skupine, bez cielene koordinovaného postupu členov skupiny alebo výkonu akejkoľvek služby alebo inej funkcie zo strany členov skupiny, sa takéto synergické výhody z členstva v skupine nemusia samostatne kompenzovať alebo osobitne deliť medzi členov skupiny MNE.

1.179. Za určitých okolností však môžu synergické výhody resp. záťaž v súvislosti s členstvom v skupine vznikáť ako dôsledok cielene koordinovaného postupu skupiny, pričom môžu skupine MNE prinášať významné jasne identifikovateľné štrukturálne zvýhodnenie alebo znevýhodnenie na trhu v porovnaní s účastníkmi trhu uskutočňujúcimi porovnateľné transakcie, ktorí nie sú súčasťou skupiny MNE. Či takéto štrukturálne zvýhodnenie alebo znevýhodnenie existuje, aká je povaha a zdroj výhody resp. záťaže zo synergie a či vzniká v dôsledku cielene koordinovaného postupu, možno určiť len prostredníctvom dôkladnej funkčnej analýzy a

analýzy porovnateľnosti.⁴

1.180. Napríklad ak skupina prijme ciele kroky na centralizáciu nákupu do jednej spoločnosti v skupine, aby využila výhody množstevných zliav, pričom táto spoločnosť ďalej predáva nakupované položky iným členom skupiny, ide o ciele koordinovaný postup skupiny so zámerom využiť silu skupinového nákupu. Podobne ak manažér centrálného nákupu v materskej spoločnosti alebo v regionálnom riadiacom centre vykonáva službu spočívajúcu v dojednávani celoskupinovej zľavy s dodávateľom za podmienky dodržania minimálnej úrovne nákupov za celú skupinu a členovia skupiny potom nakupujú od tohto dodávateľa a získavajú túto zľavu, ide o ciele koordinovaný postup skupiny a to aj napriek absencii konkrétnych transakcií kúpy a predaja medzi členmi skupiny. Ak však dodávateľ jednostranne ponúkne jednému členovi skupiny priaznivú cenu v nádeji, že získa ako zákazníkov aj ostatných členov skupiny, nedochádza k žiadnej cielej koordinácii postupu skupiny.

1.181. Ak podnikové synergie vyplývajúce z cielej koordinovaného postupu skupiny prinášajú členovi skupiny MNE významnú materiálnu výhodu alebo nevýhodu, ktorá pri porovnateľných nezávislých podnikoch nie je obvyklá, je potrebné určiť (i) povahu tejto výhody alebo nevýhody, (ii) výšku výsledného úžitku alebo ujmy a (iii) ako by sa tento úžitok alebo ujma mali rozdeliť medzi členov skupiny MNE.

1.182. Ak existujú významné skupinové synergie a možno ich pripísať cielej koordinovanému postupu skupiny, výhody z týchto synergií by mali vo všeobecnosti zdieľať členovia skupiny pomerne k svojmu príspevku k vytvoreniu danej synergie. Napríklad, ak členovia skupiny prijímú cielej koordinovaný postup na konsolidáciu nákupných činností, aby využili úspory z rozsahu vyplývajúce z veľkého objemu nákupov, prípadné výhody z týchto veľkých nákupných synergií, ak nejaké vzniknú, by sa po poskytnutí primeranej odmeny strane koordinujúcej tieto nákupné činnosti, mali spravidla rozdeliť medzi členov skupiny pomerne k ich objemom nákupov.

1.183. V takýchto prípadoch môžu byť opodstatnené úpravy porovnateľnosti, aby sa zohľadnili skupinové synergie.

Príklad 1

1.184. Spoločnosť P je materskou spoločnosťou skupiny MNE, ktorá pôsobí v oblasti finančných služieb. Sila konsolidovanej súvahy skupiny umožňuje Spoločnosti P trvalo udržiavať úverový rating AAA. Spoločnosť S je členom skupiny MNE, ktorý sa zaoberá poskytovaním rovnakého typu finančných služieb ako ostatní členovia skupiny a túto činnosť

⁴ Vzhľadom na rozdiely v miestnych právnych predpisoch niektoré jurisdikcie vždy považujú cielej koordinovaný postup za transakciu, kým iné jurisdikcie nie. Konsenzus je však taký, že v oboch scenároch pri cielej koordinovanom postupe jeden prepojený podnik vykonáva funkcie, používa majetok a nesie riziká v prospech jedného alebo viacerých iných prepojených podnikov, za čo sa vyžaduje kompenzácia zodpovedajúca nezávislému vzťahu. Pozri napr. príklad 5 v odsekoch 1.190 - 1.193.

vykonáva vo veľkom rozsahu a na dôležitom trhu. Avšak sila súvahy samotnej Spoločnosti S by postačovala len na úverový rating Baa. Napriek tomu vzhľadom na členstvo Spoločnosti S v skupine sú jej veľkí nezávislí veritelia ochotní poskytnúť úvery s úrokovými sadzbami, ktoré by sa účtovali nezávislým dlžníkom s ratingom A, teda s nižšou úrokovou sadzbou, než aká by sa účtovala, keby Spoločnosť S bola nezávislým subjektom s tou istou súvahou, no zároveň s vyššou úrokovou sadzbou, než akú by získala materská spoločnosť skupiny MNE.

1.185. Predpokladajme, že Spoločnosť S si zoberie úver vo výške 50 miliónov eur od nezávislého veriteľa za trhovú úrokovú sadzbu platnú pre dlžníkov s úverovým ratingom A. Predpokladajme ďalej, že Spoločnosť S si súčasne zoberie úver vo výške 50 miliónov eur od ďalšej dcérskej spoločnosti Spoločnosti P, od Spoločnosti T, s charakteristikami podobnými nezávislému veriteľovi, a to za rovnakých podmienok a s rovnakou úrokovou sadzbou ako u nezávislého veriteľa (t. j. so sadzbou založenou na ratingu A). Ďalej predpokladajme, že nezávislý veriteľ pri stanovovaní svojich podmienok vedel o ďalších úveroch Spoločnosti S vrátane súbežného úveru od Spoločnosti T.

1.186. Za týchto okolností je účtovaná úroková sadzba za úver od Spoločnosti T Spoločnosti S v súlade s princípom nezávislého vzťahu, pretože (i) ide o rovnakú sadzbu, akú Spoločnosti S účtuje nezávislý veriteľ v porovnateľnej transakcii a (ii) nie je potrebná žiadna platba ani úprava porovnateľnosti ohľadne výhody zo skupinovej synergie, ktorou je možnosť pre Spoločnosť S získať úver od nezávislých podnikov s úrokovou sadzbou nižšou, než aká by sa jej účtovala, keby nebola členom skupiny, nakoľko tento úžitok zo synergie spočívajúci v možnosti získať úver vyplýva zo samotného členstva Spoločnosti S v skupine a nie z cieľene koordinovaného postupu členov skupiny MNE.

Príklad 2⁵

1.187. Skutočnosti týkajúce sa úverovej bonity a úverovej sily Spoločnosti S sú rovnaké ako v predchádzajúcom príklade. Spoločnosť S si berie úver vo výške 50 miliónov eur od banky A. Funkčná analýza naznačuje, že banka A by poskytla Spoločnosti S úver s úrokovou sadzbou platnou pre dlžníkov s ratingom A bez akejkoľvek formálnej záruky. Spoločnosť P však súhlasí s poskytnutím záruky za úver od banky A, aby banka A poskytla úver s úrokovou sadzbou, akú by poskytla dlžníkom s ratingom AAA. Za týchto okolností by Spoločnosť S mala byť povinná zaplatiť Spoločnosti P poplatok za poskytnutie expresnej záruky. Pri výpočte poplatku za záruku v súlade s princípom nezávislého vzťahu by výška poplatku mala odrážať úžitok zo zvýšenia úverového ratingu Spoločnosti S z A na AAA, nie úžitok zo zvýšenia úverového ratingu z Baa na AAA. Zvýšenie úverového ratingu Spoločnosti S z Baa na A možno pripísať skupinovej synergii odvodennej čisto z pasívnej príslušnosti k skupine, ktorá podľa ustanovení tejto časti nemusí byť kompenzovaná. Zvýšenie úverového ratingu Spoločnosti S z A na AAA

⁵ Príklad 2 by sa nemal považovať za komplexné usmernenia k transferovému oceňovaniu v súvislosti s poplatkami za záruky pri finančných transakciách. Ďalšie usmernenia k jednotlivým aspektom transferového oceňovania finančných transakcií nájdete v Kapitole X tejto smernice.

možno pripísať cielene koordinovanému postupu, konkrétne poskytnutiu záruky zo strany Spoločnosti P a preto by malo viesť ku kompenzácii.

Príklad 3

1.188. Predpokladajme, že Spoločnosti A je pridelená rola manažéra centrálného nákupu pre celú skupinu. Nakupuje tovar od nezávislých dodávateľov a ďalej ho predáva prepojeným podnikom. Spoločnosť A len na základe silnej vyjednávaczej pozície, ktorú jej poskytuje kúpna sila celej skupiny, dokáže vyjednať s dodávateľom zníženie ceny určitej položky z 200 USD na 110 USD. Za týchto okolností by cena stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu pri následnom predaji tejto položky Spoločnosťou A iným členom skupiny bola podstatne nižšia ako 200 USD, no odmeňovala by Spoločnosť A za jej služby pri koordinácii nákupu. Ak analýza porovnateľnosti a funkčná analýza v tomto prípade naznačujú, že v porovnateľných nekontrolovaných transakciách s porovnateľným objemom nákupov sa za porovnateľné koordinačné služby platí poplatok vychádzajúci z vynaložených nákladov Spoločnosťou A zvýšených o ziskovú prirážku, pričom celková výška poplatku je 6 USD za 1 ks príslušnej položky, jej cena pri ďalšom predaji Spoločnosťou A v rámci skupiny by bola približne 116 USD. Za týchto okolností by každý člen skupiny získal úžitok plynúci z kúpnej sily skupiny vo výške približne 84 USD za kus. Okrem toho by Spoločnosť A zarobila 6 USD za každý kus položky zakúpený členmi skupiny ako odmenu za svoju funkciu poskytovania služby.

Príklad 4

1.189. Predpokladajme podobné skutočnosti ako v príklade 3, ale s tým, že namiesto skutočného nákupu a ďalšieho predaja príslušnej položky Spoločnosť A dohodne zľavu pre skupinu a členovia skupiny následne nakupujú túto položku priamo od nezávislého dodávateľa. Zároveň predpokladajme, že z analýzy porovnateľnosti vyplýva, že Spoločnosť A by mala nárok na poplatok vo výške 5 USD za kus za koordinačné služby, ktoré vykonáva pre ostatných členov skupiny. (Nižší predpokladaný poplatok za službu v príklade 4 v porovnaní s príkladom 3 môže odrážať nižšiu úroveň rizika poskytovateľa služby vyplývajúcu zo skutočnosti, že nie je vlastníkom tovaru a nemá žiadne zásoby.) Členovia skupiny, ktorí príslušnú položku nakúpia, si ponechávajú výhodu skupinovej nákupnej zľavy, ktorá pripadá na ich individuálne nákupy po zaplatení poplatku za službu.

Príklad 5

1.190. Predpokladajme, že nadnárodná skupina so sídlom v krajine A má výrobné dcérske spoločnosti v krajine B a v krajine C. Jurisdikcia B má sadzbu dane 30 % a jurisdikcia C 10 %. Skupina tiež prevádzkuje centrum zdieľaných služieb v krajine D. Predpokladajme, že každá výrobná dcérska spoločnosť v krajine B a v krajine C potrebuje po 5.000 ks položky vyrábanej nezávislým dodávateľom ako vstup pre svoje výrobné procesy. Ďalej predpokladajme, že spoločnosť poskytujúca zdieľané služby v krajine D je pravidelne odmeňovaná za svoju činnosť ostatnými členmi skupiny vrátane výrobných prepojených podnikov v krajine B a v krajine C, a to na báze zvýšených nákladov, čo sa na účely tohto príkladu považuje za odmenu

zodpovedajúcu úroveň a charakteru poskytovaných služieb v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

1.191. Nezávislý dodávateľ predáva danú položku po 10 USD za kus a poskytuje štandardne 5 % zľavu z ceny pri hromadnom nákupe nad 7.500 kusov. Zamestnanec nákupu strediska zdieľaných služieb v krajine D sa obráti na nezávislého dodávateľa a overí, že ak výrobné prepojené podniky v krajine B a v krajine C súčasne zakúpia po 5.000 ks položky, teda spolu 10.000 kusov za skupinu, skupina získa zľavu na všetky svoje nákupy. Nezávislý dodávateľ potvrdí, že skupine MNE predá spolu 10.000 kusov za celkovú cenu 95.000 USD, čo predstavuje 5 % zľavu z ceny, ktorú by každý z týchto dvoch výrobných prepojených podnikov platil dodávateľovi v prípade samostatného nákupu.

1.192. Zamestnanec nákupu strediska zdieľaných služieb následne zadá objednávky na požadovanú položku a požiada dodávateľa, aby výrobnému prepojenému podniku v krajine B vyfakturoval 5.000 ks v celkovej cene 50.000 USD a výrobnému prepojenému podniku v krajine C 5.000 ks v celkovej cene 45 000 USD. Dodávateľ vyhovie tejto požiadavke, keďže sa mu celkovo zaplatí dohodnutá cena vo výške 95.000 USD za celkové množstvo 10.000 dodaných kusov.

1.193. Za týchto okolností by jurisdikcia B bola oprávnená vykonať úpravu transferového oceňovania, ktorou by znížila náklady výrobného podniku v krajine B o 2.500 USD. Úprava transferového oceňovania je vhodná, pretože cenové dojednanie nesprávne rozdeľuje úžitok zo skupinovej synergie spojenej s hromadným nákupom položky. Úprava je primeraná aj napriek skutočnosti, že výrobný prepojený podnik v krajine B by samostatne nebol schopný nakúpiť príslušnú položku za cenu nižšiu ako 50.000 USD, ktorú aj zaplatil. Cieľene koordinovaný postup skupiny pri dojednávaní nákupnej zľavy poskytuje základ pre pripísanie časti zľavy výrobnému prepojenému podniku v krajine B a to bez ohľadu na skutočnosť, že medzi výrobnými prepojenými podnikmi v krajine B a v krajine C neexistuje žiadna explicitná transakcia.

Kapitola II.

Metódy transferového oceňovania

Časť I: Výber metódy transferového oceňovania

A. Výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania na okolnosti prípadu

2.1. Časti II. a III. tejto kapitoly zvlášť opisujú „tradičné transakčné metódy“ a „transakčné ziskové metódy“, ktoré možno použiť na zistenie, či sú podmienky stanovené v obchodných alebo finančných vzťahoch medzi prepojenými podnikmi v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Tradičnými transakčnými metódami sú metóda nezávislej trhovej ceny (CUP), metóda následného predaja (RPM) a metóda zvýšených nákladov (C+). Transakčnými ziskovými metódami sú metóda čistého obchodného rozpätia (TNMM) a metóda delenia zisku (PSM).

2.2. Výber metódy transferového oceňovania vždy smeruje k nájdeniu najvhodnejšej metódy pre konkrétny prípad. Na tento účel by mal proces výberu zohľadňovať príslušné silné a slabé stránky metód uznaných OECD; vhodnosť uvažovanej metódy vzhľadom na povahu kontrolovanej transakcie, určenú predovšetkým prostredníctvom funkčnej analýzy; dostupnosť spoľahlivých informácií (najmä o porovnateľných nekontrolovaných transakciách) potrebných pre aplikáciu zvolenej metódy a/alebo iných metód; a úroveň porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami vrátane spoľahlivosti úprav na zabezpečenie porovnateľnosti, ktoré môžu byť potrebné na odstránenie podstatných rozdielov medzi transakciami. Žiadna metóda nie je vhodná pre všetky možné situácie, pričom nie je nutné dokazovať, že konkrétna metóda za daných okolností nie je vhodná.

2.3. Tradičné transakčné metódy sa považujú za najpriamejší prostriedok pre určenie, či sú podmienky obchodných a finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Dôvodom je skutočnosť, že akýkoľvek rozdiel medzi cenou kontrolovanej transakcie a cenou porovnateľnej nekontrolovanej transakcie možno spravidla pozorovať priamo z obchodných a finančných vzťahov, vzniknutých alebo určených medzi podnikmi, pričom nezávislé podmienky možno určiť priamym nahradením ceny z porovnateľnej nekontrolovanej transakcie na cenu kontrolovanej transakcie. V dôsledku toho, tam kde je možné vzhľadom na kritériá uvedené v odseku 2.2 uplatniť tradičnú transakčnú metódu aj transakčnú ziskovú metódu rovnako spoľahlivým spôsobom, tradičná transakčná metóda je vhodnejšia než transakčná zisková metóda. Zároveň, tam kde je vzhľadom na kritériá uvedené v odseku 2.2 možné uplatniť metódu nezávislej trhovej ceny (CUP) a aj ďalšiu metódu transferového oceňovania rovnako spoľahlivým spôsobom, je metóda CUP preferovanou metódu. Pozri výklad metódy CUP v odsekoch 2.14-2.26.

2.4. Existujú situácie, keď sú transakčné ziskové metódy vhodnejšie ako tradičné transakčné metódy. Napríklad v prípadoch, kde každá zo strán v súvislosti s kontrolovanou transakciou vytvára jedinečný a hodnotný prínos alebo kde sa strany zaoberajú vysoko integrovanými činnosťami, môže byť metóda delenia zisku vhodnejšia než niektorá jednostranná metóda. Ďalším príkladom je situácia, keď neexistujú žiadne alebo len obmedzene spoľahlivé verejne dostupné informácie o hrubej marži tretích strán. Tradičnú transakčnú metódu by mohlo byť náročné uplatniť v takých prípadoch, keď neexistujú porovnateľné interné transakcie, takže vzhľadom na dostupnosť informácií sa môže javiť transakčná zisková metóda ako najvhodnejšia.

2.5. Nie je však vhodné uplatniť transakčnú ziskovú metódu len preto, že je ťažké získať údaje o nekontrolovaných transakciách, alebo že sú údaje v jednom či viacerých ohľadoch neúplné. Rovnaké kritériá uvedené v odseku 2.2, ktoré boli použité pre dosiahnutie počiatočného záveru, že žiadnu z tradičných transakčných metód nemožno spoľahlivo uplatniť za daných okolností, sa musí znova zvážiť aj pri hodnotení spoľahlivosti transakčnej ziskovej metódy.

2.6. Metódy vychádzajúce zo zisku možno akceptovať len do tej miery, pokiaľ sú zlučiteľné s článkom 9 Modelovej zmluvy OECD, predovšetkým s ohľadom na porovnateľnosť. To sa dosiahne uplatnením metódy spôsobom, ktorý sa približuje nezávislému trhovému oceneniu. Uplatnenie princípu nezávislého vzťahu obyčajne vychádza z porovnania ceny, marže alebo ziskov z jednotlivých kontrolovaných transakcií s cenou, maržou alebo ziskami z porovnateľných transakcií medzi nezávislými podnikmi. V prípade transakčnej metódy delenia zisku ide o približné rozdelenie ziskov, ktoré by nezávislé podniky očakávali aby dosiahli, pokiaľ sa zúčastnili na danej transakcii (transakciách) (pozri odsek 2.114).

2.7. V žiadnom prípade by sa nemali transakčné ziskové metódy používať tam, kde by viedli k nadmernému zdaneniu podnikov najmä z dôvodu, že dosahujú nižšie ako priemerné zisky, alebo tam, kde by viedli k nedostatočnému zdaneniu podnikov, ktoré dosahujú vyššie ako priemerné zisky. V rámci princípu nezávislého vzťahu nie je opodstatnené vyrubovať dodatočnú daň podnikom, ktoré sú menej úspešné ako je priemer, alebo naopak nedostatočne zdaňovať podniky, ktoré sú viac úspešné ako je priemer, pokiaľ dôvod ich úspechu alebo neúspechu možno pripísať obchodným faktorom.

2.8. Usmernenia v odseku 2.2, podľa ktorých je cieľom výberu metódy transferového oceňovania nájdienie vždy najvhodnejšej metódy pre každý jednotlivý prípad, neznamená, že všetky metódy transferového oceňovania by mali byť v každom prípade podrobne analyzované alebo testované, aby sa dospelo k výberu najvhodnejšej metódy. Podľa dobrej praxe by mal byť výber najvhodnejšej metódy a porovnaní podložený dôkazmi, pričom môže byť súčasťou obvyklej analýzy porovnateľnosti v odseku 3.4.

2.9. Navyše skupinám MNE sa ponecháva slobodná voľba pri uplatnení metód oceňovania, ktoré nie sú opísané v tejto smernici (ďalej len „ostatné metódy“) na účely stanovenia cien, ktoré by poskytlí súlad s princípom nezávislého vzťahu v zmysle tejto smernice. Takéto ostatné metódy by sa však nemali používať ako náhrada za metódy uznávané OECD, ak sú metódy

OECD vzhľadom na skutočnosti a okolnosti prípadu vhodnejšie. V prípadoch, keď sa používajú ostatné metódy, ich výber by mal byť podporený vysvetlením, prečo boli metódy uznávané OECD považované za menej vhodné alebo nepoužiteľné vzhľadom na okolnosti prípadu a zdôvodnením, prečo sa zvolená ostatná metóda považovala za poskytujúcu lepšie riešenie. Daňovník by mal viesť a byť pripravený predložiť dokumentáciu o tom, ako boli jeho transferové ceny stanovené. Pre informácie o dokumentácii pozri Kapitolu V.

2.10. Uplatnenie všeobecného pravidla približného odhadu neposkytuje adekvátnu náhradu za úplnú funkčnú analýzu a analýzu porovnateľnosti vykonanú podľa princípov Kapitol I - III. Rovnako nemôže byť pravidlo približného odhadu použité na preukázanie, že cena alebo rozdelenie príjmov sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

2.11. Nie je možné poskytnúť konkrétne pravidlá, ktoré by pokrývali každý jeden prípad. Správy daní by sa mali zdráhať vykonaniu malých či nepodstatných úprav. Vo všeobecnosti by sa strany mali snažiť, aby dosiahli primerané prispôsobenie, pričom treba prihliadať na nepresnosť jednotlivých metód a uprednostňovať vyššiu mieru porovnateľnosti a priamejší a bližší vzťah k transakcii. Nemalo by dochádzať k tomu, aby sa zamietli užitočné informácie, napríklad z nekontrolovaných transakcií, ktoré nie sú identické s kontrolovanými transakciami, a to len preto, že nejaký rigidný štandard porovnateľnosti nie je úplne splnený. Podobne dôkazy od podnikov, ktoré uskutočňujú kontrolované transakcie s prepojenými podnikmi môžu byť užitočné na pochopenie skúmanej transakcie, prípadne ako ukazovateľ pre ďalšie preverovanie. Ďalej by mala byť povolená akákoľvek metóda, ak je jej uplatnenie prijateľné pre členov skupiny MNE zúčastnených na transakcii alebo na transakciách, na ktoré sa metodika vzťahuje, a aj pre správy daní v jurisdikciách všetkých týchto členov.

B. Použitie viac než jednej metódy

2.12. Princíp nezávislého vzťahu nevyžaduje uplatnenie viac ako jednej metódy pre danú transakciu (alebo súbor transakcií, ktoré sú vhodne agregované podľa štandardu popísaného v odseku 3.9), pričom nepatričná dôvera v takýto prístup by v skutočnosti mohla predstavovať značnú záťaž pre daňovníkov. Táto smernica teda nevyžaduje od daňového kontrolóra ani od daňovníka, aby vykonali analýzy podľa viac ako jednej metódy. Zatiaľ čo v niektorých prípadoch nemusí byť výber metódy jasný a na začiatku môžu byť zvažované viaceré metódy, spravidla bude možné vybrať jednu metódu, ktorá je vhodná pre stanovenie najlepšieho odhadu ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Avšak v zložitých prípadoch, kde žiaden z prístupov nie je presvedčivý, flexibilný prístup by umožnil použiť spoločne údaje z rozličných metód.

V takýchto prípadoch by sa malo pokúsiť dospieť k záveru, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu a z praktického hľadiska uspokojivý pre všetky zúčastnené strany, pričom treba vziať do úvahy fakty a okolnosti prípadu, kombináciu dostupných dôkazov a relatívnu spoľahlivosť rôznych zvažovaných metód. Pozri odseky 3.58 – 3.59. pre výklad prípadov, v ktorých má použitie viac než jednej metódy za následok rozpätie hodnôt.

Časť II: Tradičné transakčné metódy

A. Úvod

2.13. Táto časť poskytuje podrobný popis tradičných transakčných metód, ktoré sa používajú na uplatnenie princípu nezávislého vzťahu. Týmito metódami sú metóda nezávislej trhovej ceny alebo metóda CUP, metóda následného predaja a metóda zvýšených nákladov.

B. Metóda nezávislej trhovej ceny

B.1. Všeobecne

2.14. Metóda CUP porovnáva cenu účtovanú za majetok alebo služby prevádzané v kontrolovanej transakcii s cenou účtovanou za majetok a služby prevádzané v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii za porovnateľných podmienok. Ak je medzi týmito dvoma cenami rozdiel, môže to naznačovať, že podmienky v obchodných a finančných vzťahoch prepojených podnikov nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu a že cenu v kontrolovanej transakcii možno bude potrebné nahradiť cenou z nekontrolovanej transakcie.

2.15. Podľa princípov uvedených v Kapitole I je nekontrolovaná transakcia porovnateľná s kontrolovanou transakciou (t. j. ide o porovnateľnú nekontrolovanú transakciu) na účely metódy CUP, ak je splnená jedna z dvoch podmienok: a) žiadny z rozdielov (ak sú nejaké) medzi porovnávanými transakciami alebo medzi podnikmi, ktoré ich uskutočňujú, nemohol podstatne ovplyvniť cenu na otvorenom trhu; alebo b) dajú sa vykonať primerane presné úpravy, aby sa podstatné dopady týchto rozdielov eliminovali. Tam, kde je možné nájsť porovnateľné nekontrolované transakcie, predstavuje metóda CUP najpriamejší a najspoľahlivejší spôsob pre uplatnenie princípu nezávislého vzťahu. Vychádzajúc z toho, by sa v takýchto prípadoch mala metóda CUP uprednostniť pred všetkými ostatnými metódami.

2.16. Môže byť ťažké nájsť transakciu medzi nezávislými podnikmi, ktorá je natoľko podobná kontrolovanej transakcii, že neexistujú rozdiely majúce podstatný dopad na cenu. Napríklad už malý rozdiel v prevádzanom majetku medzi kontrolovanou a nekontrolovanou transakciou by mohol podstatne ovplyvniť cenu, aj keď povaha vykonávaných podnikateľských činností môže byť dostatočne podobná pre dosiahnutie rovnakej celkovej ziskovej marže. V takomto prípade budú vhodné určité úpravy. Ako je uvedené v odseku 2.17 nižšie, rozsah a spoľahlivosť týchto úprav ovplyvnia relatívnu spoľahlivosť analýzy podľa metódy CUP.

2.17. Pri zvažovaní, či sú kontrolované a nekontrolované transakcie porovnateľné, by sa mal do úvahy brať aj dopad širších podnikateľských funkcií na cenu (t. j. faktorov relevantných pre určenie porovnateľnosti podľa Kapitoly I), než len samotná porovnateľnosť výrobkov. Ak existujú rozdiely medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami alebo medzi podnikmi, ktoré tieto transakcie vykonávajú, môže byť náročné určiť primerane presné úpravy, aby vylúčili dopad na cenu. Ťažkosti, ktoré vznikajú pri snahe vykonať primerane presné

úpravy by bežne nemali vylúčiť možnú aplikáciu metódy CUP. Praktické úvahy diktujú flexibilnejší prístup, ktorý umožní použitie metódy CUP a prípadné doplnenie inými vhodnými metódami, z ktorých každá by mala byť vyhodnotená z hľadiska jej relatívnej presnosti. Malo by sa vynaložiť maximálne úsilie pre úpravu údajov tak, aby sa dali vhodne použiť v metóde CUP. Tak ako pri každej metóde, relatívna spoľahlivosť metódy CUP je ovplyvnená stupňom presnosti, pri ktorom môžu byť vykonané úpravy pre dosiahnutie porovnateľnosti.

2.18. Podľa pokynov uvedených v odseku 2.2 týkajúcich sa výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania vzhľadom na okolnosti konkrétneho prípadu je metóda CUP zvyčajne vhodnou metódou transferového oceňovania pre stanovenie nezávislej trhovej ceny pri prevode komodít medzi prepojenými podnikmi. Pojem „komodity“ je potrebné chápať tak, že označuje fyzické výrobky, pre ktoré sa nezávislými stranami v odvetví používa kótovaná cena ako referencia pri stanovení cien v nekontrolovaných transakciách. Pojem „kótovaná cena“ označuje cenu komodity v príslušnom období dosiahnutú na medzinárodnom alebo tuzemskom výmennom trhu s komoditami. V tejto súvislosti kótovaná cena zahŕňa aj ceny zadovážené od uznávaných a transparentných cenových spravodajských alebo štatistických agentúr, či od cenotvorných vládnych orgánov, kde sú príslušné indexy používané nezávislými stranami ako referenčné pri určovaní cien vo vzájomných transakciách.

2.19. Podľa metódy CUP môže byť nezávislá trhovú cena pri komoditných transakciách určená odkazom na porovnateľné nekontrolované transakcie a odkazom na porovnateľné nekontrolované dohody prezentované kótovanou cenou. Kótované ceny komodít zvyčajne odrážajú dohodu medzi nezávislými kupujúcimi a predávajúcimi na trhu o cene za špecifický druh a objem komodity, obchodovanej za špecifických podmienok v určitom časovom okamihu. Relevantným faktorom pri určení vhodnosti použitia kótovanej ceny pri špecifickej komodite je rozsah, v akom je kótovaná cena široko a bežne používaná v bežnom obchodnom styku v určitom odvetví pri dojednávaní cien v nekontrolovaných transakciách, ktoré sú porovnateľné s kontrolovanými transakciami. V závislosti od skutočností a okolností každého prípadu sa preto kótované ceny môžu považovať za referenčné aj pri oceňovaní transakcií s komoditami medzi prepojenými podnikmi. Daňovníci a daňové správy by mali kótované ceny vhodne zvoliť a následne ich uplatňovať konzistentným spôsobom.

2.20. Aby sa metóda CUP mohla spoľahlivo aplikovať na komoditné transakcie, ekonomicky významné charakteristiky kontrolovanej transakcie a nekontrolovaných transakcií resp. nekontrolovaných dohôd reprezentovaných kótovanou cenou musia byť porovnateľné. V prípade komodít medzi ekonomicky významné charakteristiky patria okrem iného fyzické vlastnosti a kvalita komodity, zmluvné podmienky kontrolovanej transakcie, ako sú obchodované objemy, doba trvania vzťahu, dodacie lehoty a podmienky, preprava, poistenie a devízové podmienky. V prípade niektorých komodít môžu určité ekonomicky významné charakteristiky (napr. rýchle dodanie) viesť k prémie alebo k zľave. Ak sa kótovaná cena používa ako referencia na určenie nezávislej ceny alebo cenového rozpätia, relevantné môžu byť štandardizované zmluvy stanovujúce špecifikácie, na základe ktorých sa s komoditami obchoduje na burze a ktorých výsledkom je kótovaná cena za komoditu. Ak existujú rozdiely medzi podmienkami kontrolovanej transakcie a podmienkami nekontrolovaných transakcií

alebo podmienkami určujúcimi kótovanú cenu pre komoditu, ktoré podstatne ovplyvňujú cenu skúmaných transakcií s komoditami, mali by sa vykonať primerane presné úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti ekonomicky významných charakteristík transakcií. Za príspevky ostatných subjektov v dodávateľskom reťazci v podobe vykonávaných funkcií, používaného majetku a prevzatých rizík by sa mala poskytovať odmena v súlade s pokynmi uvedenými v tejto smernici.

2.21. Daňovníci by mali poskytnúť daňovým správam súčinnosť pri vykonávaní informovaného preskúmania postupov transferového oceňovania daňovníkov tým, že im poskytnú spoľahlivé dôkazy a vo svojej dokumentácii transferového oceňovania zdokumentujú politiku stanovenia cien pre komoditné transakcie, predložia informácie potrebné na zdôvodnenie úprav cien založené na porovnateľných nekontrolovaných transakciách alebo na porovnateľných nekontrolovaných dohodách predstavovaných kótovanou cenou, ako aj prípadné iné relevantné informácie, ako sú vzorce použité pri cenotvorbe, dohody s koncovými zákazníkmi ako tretími osobami, uplatňované prémie alebo zľavy, dátum stanovenia cien, informácie o dodávateľskom reťazci a informácie vypracované na nedaňové účely.

2.22. Obzvlášť dôležitým faktorom pri komoditných transakciách založených na kótovanej cene je dátum stanovenia ceny, ktorý sa vzťahuje na konkrétny čas, deň alebo časové obdobie (napr. konkrétny časový interval, za ktorý sa určuje priemerná cena) zvolený zmluvnými stranami na stanovenie ceny pre komoditné transakcie. Ak môže daňovník poskytnúť spoľahlivé dôkazy o dátume stanovenia ceny dohodnutého medzi prepojenými podnikmi v rámci kontrolovanej transakcie s komoditami pri jej uzatváraní (spoľahlivý dôkaz môžu predstavovať napr. návrhy a akceptácie, zmluvy alebo registrované zmluvy či iné dokumenty stanovujúce podmienky vzťahu) a ak predložené dôkazy zodpovedajú skutočnému konaniu strán resp. ostatným skutočnostiam prípadu v súlade s pokynmi uvedenými v Oddiele D v Kapitole I o presnom vymedzení skutočnej transakcie, daňová správa by mala určiť cenu komoditnej transakcie odkazom na dátum stanovenia ceny dohodnutý medzi prepojenými podnikmi. Ak je dátum stanovenia ceny uvedený v písomnej dohode medzi prepojenými podnikmi v rozpore so skutočným konaním strán alebo s inými skutočnosťami prípadu, daňové správy môžu určiť iný dátum stanovenia ceny v súlade s týmito inými skutočnosťami prípadu a s tým, na čom by sa za porovnateľných okolností dohodli nezávislé podniky (s ohľadom na obvyklé postupy v odvetví). Ak daňovník neposkytne spoľahlivé dôkazy o dátume stanovenia ceny dohodnutom medzi prepojenými podnikmi v kontrolovanej transakcii a daňová správa nemá možnosť inak určiť dátum stanovenia ceny podľa pokynov v Oddiele D v Kapitole I, daňové správy môžu určiť predpokladaný dátum stanovenia ceny pre komoditnú transakciu na základe dôkazov, ktoré majú k dispozícii - môže ním byť dátum odoslania preukázaný nákladným listom alebo iným rovnocenným dokumentom, v závislosti od dopravného prostriedku. To by znamenalo, že cena komodít, ktoré sú predmetom transakcie, by sa určila na základe priemernej kótovanej ceny v deň odoslania, s vykonaním prípadných vhodných úprav na zabezpečenie porovnateľnosti na základe informácií, ktoré má daňová správa k dispozícii. Je dôležité, aby sa v prípadoch dvojitého zdanenia vyplývajúceho z uplatnenia predpokladaného dátumu stanovenia ceny umožnilo riešenie procedúrou vzájomnej dohody (MAP) podľa príslušnej Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

B.2. Príklady použitia metódy nezávislej trhovej ceny

2.23. Nasledujúce príklady ilustrujú použitie metódy CUP vrátane situácií, v ktorých môže byť potrebné vykonať úpravy nekontrolovaných transakcií na dosiahnutie porovnateľnosti.

2.24. Pri metóde CUP, ktorá je obzvlášť spoľahlivá, nezávislý podnik predáva rovnaký výrobok, aké sa predávajú medzi dvomi prepojenými podnikmi. Napríklad nezávislý podnik predáva neznačkové kolumbijské kávové zrná podobného typu, kvality a množstva ako tie, ktoré sa predávajú medzi dvomi prepojenými podnikmi, pričom kontrolovaná a nekontrolovaná transakcia sa uskutočňujú približne v rovnakom čase, v rovnakom štádiu výroby/distribučného reťazca a za podobných podmienok. Ak by pri jedinej dostupnej nekontrolovanej transakcii išlo o neznačkové brazílske kávové zrná, bolo by vhodné zistiť, či má rozdiel v kávových zrnách podstatný vplyv na cenu. Napríklad je namieste otázka, či vzhľadom na zdroj kávových zrn je vo všeobecnosti na otvorenom trhu opodstatnená prirážka, alebo naopak je potrebná zľava. Takéto informácie možno získať na komoditných trhoch, alebo sa môžu vyvodit' z cien predajcov. Ak má tento rozdiel podstatný vplyv na cenu, boli by vhodné určité úpravy. Ak nie je možné vykonať primerane presnú úpravu, spoľahlivosť metódy CUP sa zníži a môže byť potrebné zvolit' inú, menej priamu metódu.

2.25. Ilustratívnym prípadom vyžadujúcim potrebné úpravy môže byť situácia, keď sú okolnosti kontrolovaného a nekontrolovaného predaja totožné až na to, že kontrolovaná predajná cena je cena vrátane nákladov na dodanie kupujúcemu, kým pri nekontrolovanom predaji sú v cene zahrnuté len náklady po odovzdanie tovaru prepravcovi v mieste výrobného závodu (t. j. s dodacou podmienkou FOB). Rozdiely v preprave a poistení majú vo všeobecnosti jednoznačný a primerane zistiteľný vplyv na cenu. Preto na určenie nekontrolovanej predajnej ceny je potrebné upraviť cenu o rozdiel v dodacích podmienkach.

2.26. Ako ďalší príklad predpokladajme, že daňovník predá 1.000 ton výrobku za cenu 80 USD za tonu prepojenému podniku v rámci svojej skupiny MNE, a zároveň predá 500 ton toho istého výrobku za cenu 100 USD za tonu nezávislému podniku. Tento prípad si vyžaduje posúdenie, či rozdielne objemy majú viesť k úprave transferovej ceny. Relevantný trh by sa mal preskúmať analýzou transakcií s podobnými výrobkami na zistenie obvyklých množstevných zliav.

C. Metóda následného predaja

C.1. Všeobecne

2.27. Metóda následného predaja je založená na cene, za ktorú sa výrobok kúpený od prepojeného podniku následne predáva nezávislému podniku. Táto cena (cena pri následnom predaji) sa potom zníži o primeranú hrubú ziskovú maržu vo výške, ktorá pokrýva predajné a iné prevádzkové náklady predajcu a umožňuje mu dosiahnuť zisk primeraný vykonávaným funkciami (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká). Zostávajúca suma po odpočítaní

hrubej ziskovej marže sa po úprave o ostatné náklady spojené s nákupom výrobku (napr. o clo) môže považovať za nezávislú trhovú cenu za pôvodný prevod majetku medzi prepojenými podnikmi. Táto metóda je pravdepodobne najužitočnejšia pri aplikácii na marketingové operácie.

2.28. Ziskovú maržu predajcu pri následnom predaji v kontrolovanej transakcii možno určiť na základe ziskových marží pri následnom predaji, ktoré ten istý predajca dosahuje pri položkách zakúpených a predaných v porovnateľných nekontrolovaných transakciách („interné porovnateľné transakcie“). Ako návod môže poslúžiť aj zisková marža dosiahnutá pri následnom predaji nezávislým podnikom v porovnateľných nekontrolovaných transakciách („externé porovnateľné transakcie“). Ak predajca vykonáva všeobecnú sprostredkovateľskú činnosť, zisková marža pri následnom predaji môže byť viazaná na sprostredkovateľskú províziu, ktorá sa obvykle počíta ako percentuálny podiel z predajnej ceny predaného výrobku. V takom prípade by sa pri určovaní ziskovej marže z následného predaja malo brať do úvahy, či sprostredkovateľ koná ako agent alebo ako princípál.

2.29. Podľa zásad uvedených v Kapitole I na účely metódy následného predaja je nekontrolovaná transakcia porovnateľná s kontrolovanou transakciou (t. j. ide o porovnateľnú nekontrolovanú transakciu), ak je splnená jedna z dvoch podmienok: a) žiadny z prípadných rozdielov medzi porovnávanými transakciami alebo medzi podnikmi, ktoré ich uskutočňujú, nemôže podstatne ovplyvniť ziskovú maržu pri následnom predaji na voľnom trhu, alebo b) dajú sa vykonať primerane presné úpravy na eliminovanie podstatného vplyvu týchto rozdielov. Pri porovnávaní na účely metódy následného predaja je zvyčajne potrebných menej úprav na zohľadnenie rozdielov medzi výrobkami ako pri metóde CUP, pretože prípadné menšie rozdiely medzi výrobkami majú obvykle menej významný vplyv na ziskové marže než na cenu.

2.30. V trhovom hospodárstve je tendencia odmeňovať vykonávanie podobných funkcií v rámci rôznych činností rovnako. Naopak ceny rôznych výrobkov by smerovali k rovnakej výške, len ak by jeden výrobok predstavoval náhradu (substitút) za druhý. Pretože hrubé ziskové marže po odpočítaní nákladov na predaj predstavujú hrubú odmenu za konkrétne vykonávané funkcie (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká), rozdiely vo výrobkoch sú menej významné. Skutočnosti prípadu môžu napríklad naznačovať, že distribučná spoločnosť vykonáva pri predaji hriankovačov rovnaké funkcie (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká) ako pri predaji mixérov, takže v trhovom hospodárstve by odmena za tieto dve činnosti mala mať podobnú úroveň. Spotrebitelia však nepovažujú hriankovače a mixéry za obzvlášť blízke náhrady, takže nie je dôvod očakávať, že ich ceny budú rovnaké.

2.31. Aj keď sa pri metóde následného predaja dajú pripustiť väčšie rozdiely medzi výrobkami, majetok prevádzaný v kontrolovanej transakcii sa vždy musí porovnávať s majetkom prevádzaným v nekontrolovanej transakcii. Významnejšie rozdiely medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami sa s väčšou pravdepodobnosťou prejavia skôr v rozdielnosti funkcií vykonávaných jednotlivými stranami. Aj keď sa pri použití metódy následného predaja môže stať, že porovnateľnosť výrobkov bude menšia, stále platí, že čím väčšia porovnateľnosť, tým lepší výsledok. Napríklad ak ide v transakcii o hodnotný alebo jedinečný nehmotný

majetok, podobnosť výrobku môže nadobudnúť väčší význam a mala by sa jej venovať osobitná pozornosť, aby sa zabezpečila spoľahlivosť porovnania.

2.32. Niekedy môže byť vhodné prisúdiť väčšiu váhu ostatným atribútom porovnateľnosti, ktoré sú spomenuté v Kapitole I (t. j. vykonávaným funkciám, ekonomickým podmienkam a pod.), pokiaľ sa zisková marža primárne vzťahuje na tieto ostatné atribúty a až sekundárne na konkrétny výrobok, ktorý sa prevádza. Táto situácia zvyčajne nastane, keď sa zisková marža určuje za prepojený podnik, ktorá nepoužila jedinečný majetok (ako je hodnotný jedinečný nehmotný majetok) na významné zvýšenie hodnoty prevádzaného výrobku. Ak sú teda nekontrolované a kontrolované transakcie porovnateľné vo všetkých znakoch okrem samotného výrobku, metóda následného predaja by mohla poskytnúť spoľahlivejší ukazovateľ nezávislých trhových podmienok ako metóda CUP, pokiaľ nie je možné vykonať primerane presné úpravy na zohľadnenie rozdielov v prevádzaných výrobkoch. To isté platí pre metódu zvýšených nákladov rozobranú nižšie.

2.33. Ak sa pri metóde následného predaja použije hrubá zisková marža nezávislej spoločnosti pri porovnateľnej transakcii, spoľahlivosť použitia tejto metódy môže byť ovplyvnená, ak existujú podstatné rozdiely medzi prepojenými podnikmi a nezávislými podnikmi v spôsobe výkonu ich podnikateľských činností. Môže ísť o rozdiely, ktoré ovplyvňujú úroveň zohľadňovaných nákladov (napr. vplyv efektívnosti riadenia zásob a ich výšky) s dopadom na ziskovosť podniku, no nemusia nevyhnutne ovplyvňovať cenu, za ktorú podnik nakupuje alebo predáva svoje tovary alebo služby na voľnom trhu. Pri určovaní, či je nekontrolovaná transakcia porovnateľná na účely uplatnenia metódy následného predaja, je potrebné analyzovať tieto typy charakteristík.

2.34. Metóda následného predaja závisí aj od porovnateľnosti vykonávaných funkcií (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká). Jej spoľahlivosť sa môže znížiť, ak existujú rozdiely medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami a stranami transakcií, ktoré majú podstatný vplyv na niektorý atribút použitý ako ukazovateľ nezávislých trhových podmienok - v tomto prípade na realizovanú ziskovú maržu z následného predaja. Ak existujú podstatné rozdiely, ktoré ovplyvňujú hrubú ziskovú maržu dosiahnutú v kontrolovanej a nekontrolovanej transakcii (napr. v povahe funkcií vykonávaných jednotlivými stranami transakcie), mali by sa vykonať úpravy na premietnutie týchto rozdielov. Rozsah a spoľahlivosť takýchto úprav ovplyvní relatívnu spoľahlivosť analýzy pri metóde následného predaja v konkrétnom prípade.

2.35. Primeraná zisková marža pri následnom predaji sa najjednoduchšie určuje v prípadoch, kde predajca nepridáva k výrobku významnú ďalšiu hodnotu. Naopak, použitie metódy následného predaja na určenie nezávislej trhovej ceny je náročnejšie, ak sa tovar pred ďalším predajom ďalej spracúva, alebo sa zapracúva do zložitejšieho výrobku, pričom sa jeho identita stráca alebo transformuje (napr. pri spájaní viacerých komponentov do hotového výrobku alebo polotovaru). Ďalším príkladom, kedy zisková marža pri následnom predaji vyžaduje osobitnú obozretnosť, je prípad, keď predajca podstatnou mierou prispieva k tvorbe alebo k udržiavaniu nehmotného majetku spojeného s výrobkom (napr. ochranných známk alebo obchodných

názvov), ktorý je vo vlastníctve prepojeného podniku. V takýchto prípadoch sa príspevok pôvodne prevedeného tovaru k hodnote konečného výrobku neposudzuje ľahko.

2.36. Zisková marža pri následnom predaji sa dá určiť presnejšie, ak je realizovaná v krátkom čase po nákupe tovaru predajcom. Čím viac času uplynie medzi pôvodným nákupom a následným predajom, tým je pravdepodobnejšie, že pri porovnávaní bude potrebné prihliadať aj na ďalšie faktory – na zmeny na trhu, vo výmenných kurzoch, v nákladoch atď.

2.37. Je potrebné predpokladať, že výška ziskovej marže pri následnom predaji bude ovplyvnená rozsahom činností vykonávaných predajcom. Rozsah činností sa môže rôzniť od prípadu, keď predajca vykonáva len minimálne služby ako sprostredkovateľ dopravy, až po prípad, keď predajca preberá riziko vlastníctva v plnom rozsahu, spolu s plnou zodpovednosťou a so všetkými rizikami spojenými s reklamou, marketingom, distribúciou a zárukou na tovar, financovaním zásob a ďalšími súvisiacimi službami. Ak predajca v kontrolovanej transakcii nevykonáva podstatnú obchodnú činnosť, ale iba prevádza tovar na tretiu osobu, zisková marža pri následnom predaji môže byť vzhľadom na vykonávané funkcie malá. Zisková marža pri následnom predaji môže byť vyššia, ak možno preukázať, že predajca má určité špeciálne odborné znalosti v oblasti marketingu takéhoto tovaru, skutočne znáša osobitné riziká alebo významne prispieva k tvorbe alebo udržiavaniu nehmotného majetku spojeného s výrobkom. Rozsah činnosti vykonávanej predajcom, či už je minimálny alebo podstatný, by však musel byť riadne podložený relevantnými dôkazmi. Ich súčasťou by malo byť aj zdôvodnenie marketingových výdavkov, ktoré by sa mohli považovať za neprimerane vysoké - napríklad keď časť alebo väčšina výdavkov na propagáciu bola zjavne vynaložená ako služba vykonaná v prospech zákonného vlastníka ochranej známky. V takom prípade sa môže metóda následného predaja vhodne doplniť metódou zvýšených nákladov.

2.38. Ak predajca zjavne vykonáva popri samotnom následnom predaji aj podstatnú obchodnú činnosť, možno očakávať aj primerane vysokú ziskovú maržu z následného predaja. Ak predajca pri svojej činnosti využíva určité aktíva (napr. nehmotný majetok používaný predajcom, ako je jeho marketingová organizácia), môže byť nevhodné posudzovať nezávislé trhové podmienky v kontrolovanej transakcii s použitím neupravenej ziskovej marže z následného predaja odvodenej z nekontrolovaných transakcií, pri ktorých nezávislý predajca podobný majetok nevyužíva. Ak predajca vlastní hodnotný marketingový nehmotný majetok, zisková marža pri následnom predaji v nekontrolovanej transakcii môže podhodnotiť zisk, na ktorý má predajca v kontrolovanej transakcii nárok, pokiaľ následný predajca v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii nie je ten istý alebo nevyužíva podobný hodnotný marketingový nehmotný majetok.

2.39. V prípade, že súčasťou reťazca distribúcie tovaru je aj sprostredkovateľská spoločnosť, pre daňovú správu môže byť dôležité pozeráť nielen na cenu pri následnom predaji tovaru, ktorý bol zakúpený od sprostredkovateľskej spoločnosti, ale aj na cenu, ktorú táto spoločnosť platí svojmu dodávateľovi a na funkcie, ktoré táto sprostredkovateľská spoločnosť vykonáva. V praxi môže byť získanie týchto informácií a určenie skutočnej funkcie sprostredkovateľskej spoločnosti ťažké. Ak nemožno preukázať, že sprostredkovateľská spoločnosť buď preberá

ekonomicky významné riziko, alebo vykonáva v reťazci ekonomickú funkciu, ktorá zvyšuje hodnotu tovaru, potom akýkoľvek prvok v cene, ktorý sa údajne má pripísať činnostiam sprostredkovateľskej spoločnosti, by sa odôvodnene pripísal inej súčasť skupiny MNE, pretože nezávislé spoločnosti by za normálnych okolností neumožnili takejto spoločnosti podieľať sa na ziskoch z danej transakcie.

2.40. Taktiež je potrebné očakávať, že zisková marža pri následnom predaji sa bude rôzniť podľa toho, či má predajca výhradné právo na následný predaj tovaru. V transakciách medzi nezávislými podnikmi sa dojednania tohto druhu vyskytujú, pričom môžu ovplyvňovať ziskovú maržu. Preto by sa tento typ výhradného práva mal pri každom porovnávaní zohľadniť. Hodnota, ktorá sa má pripísať tomuto výhradnému právu, bude do určitej miery závisieť od geografického rozsahu jeho platnosti a od existencie a relatívnej konkurencieschopnosti možných náhradných tovarov. Takéto dojednanie v nezávislej transakcii môže byť cenné tak pre dodávateľa, ako aj pre predajcu. Môže napríklad podnietiť predajcu k väčšiemu úsiliu predávať konkrétny typ tovaru dodávateľa. Na druhej strane, takéto dojednanie môže predajcovi poskytovať určitý druh monopolu, vďaka ktorému predajca dokáže realizovať podstatný obrat bez veľkého úsilia. Vplyv tohto faktora na primeranosť ziskovej marže pri následnom predaji sa preto musí v každom prípade dôsledne preskúmať (pozri aj odseky 6.118 a 6.120).

2.41. Ak sa účtovné postupy pri kontrolovanej a nekontrolovanej transakcii rôznia, mali by sa vykonať príslušné úpravy údajov použitých pri výpočte ziskovej marže z následného predaja, aby sa zabezpečilo, že sa pri určovaní hrubej ziskovej marže v každom prípade použijú rovnaké typy nákladov. Napríklad náklady na výskum a vývoj môžu byť premietnuté v prevádzkových nákladoch, alebo v nákladoch na predaj. Príslušné hrubé ziskové marže by bez vhodných úprav neboli porovnateľné.

C.2. Príklady použitia metódy následného predaja

2.42. Predpokladajme, že existujú dvaja distribútori, ktorí predávajú rovnaký výrobok na rovnakom trhu pod rovnakou značkou. Distribútor A poskytuje záruku, Distribútor B ju neposkytuje. Distribútor A premieta záruku do svojej cenovej stratégie a predáva svoj výrobok za vyššiu cenu, takže dosahuje vyššiu hrubú ziskovú maržu (odhliadnuc od nákladov na záručný servis) ako Distribútor B, ktorý predáva za nižšiu cenu. Tieto dve ziskové marže nie sú porovnateľné, kým sa nevykoná primerane presná úprava, ktorá tento rozdiel eliminuje.

2.43. Predpokladajme, že záruka sa poskytuje na všetky výrobky, takže cena pri následnom predaji je jednotná. Distribútor C vykonáva záručnú funkciu, ale v skutočnosti je za ňu odmeňovaný dodávateľom prostredníctvom nižšej ceny. Distribútor D nevykonáva záručnú funkciu, ale vykonáva ju dodávateľ (výrobky sa posielajú späť do podniku). Dodávateľ Distribútora D však účtuje tomuto distribútorovi vyššiu cenu, ako je účtovaná Distribútorovi C. Ak Distribútor C účtuje náklady na výkon záručnej funkcie ako náklady na predaný tovar, potom úprava hrubých ziskových marží o uvedené rozdiely nastáva automaticky. Ak sa však náklady na záruky účtujú ako prevádzkové náklady, dochádza k skresleniu ziskových marží,

ktoré je potrebné korigovať. Zdôvodnenie v tomto prípade by bolo také, že ak by Distribútor D zabezpečoval záručný servis sám, jeho dodávateľ by znížil transferovú cenu, takže hrubá zisková marža Distribútora D by bola vyššia.

2.44. Spoločnosť predáva výrobok prostredníctvom nezávislých distribútorov v piatich jurisdikciách, v ktorých nemá žiadne dcérske spoločnosti. Distribútori jednoducho dodávajú výrobok na trh a nevykonávajú žiadnu ďalšiu prácu. V jednej krajine spoločnosť založila dcérsku spoločnosť. Pretože tento konkrétny trh má strategický význam, spoločnosť vyžaduje od svojej dcérskej spoločnosti, aby predávala výlučne jej výrobok a zabezpečovala technickú realizáciu u zákazníkov. Aj keď sú všetky ostatné skutočnosti a okolnosti podobné, ak sú ziskové marže odvodené od nezávislých podnikov, ktoré nemajú výhradný predaj alebo nezabezpečujú technickú realizáciu, ktorú zabezpečuje dcérska spoločnosť, je potrebné zvážiť prípadné úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti.

D. Metóda zvýšených nákladov

D.1. Všeobecne

2.45. Metóda zvýšených nákladov vychádza z nákladov vynaložených dodávateľom majetku (alebo služieb) v kontrolovanej transakcii na majetok prevedený alebo služby poskytnuté prepojenému odberateľovi. K týmto nákladom sa následne pripočítava primeraná cenová hrubá zisková prirážka, ktorá poskytuje primeraný zisk zodpovedajúci vykonávaným funkciám a trhovým podmienkam. Výsledná suma po pripočítaní cenovej hrubej ziskovej prirážky sa môže považovať za nezávislú trhovú cenu pôvodnej kontrolovanej transakcie. Táto metóda je pravdepodobne najužitočnejšia tam, kde sa medzi závislými osobami predávajú polotovary - napr. ak závislé osoby uzavreli zmluvy o spoločnom využívaní zariadení alebo dlhodobé zmluvy o nákupe a dodávkach, alebo ak je kontrolovanou transakciou poskytovanie služieb.

2.46. Hrubá zisková prirážka dodávateľa v kontrolovanej transakcii by sa v ideálnom prípade mala stanoviť odkazom na hrubú ziskovú prirážku, ktorú ten istý dodávateľ uplatňuje v porovnateľných nekontrolovaných transakciách („interné porovnateľné transakcie“). Okrem toho môže ako návod poslúžiť cenová hrubá zisková prirážka, ktorú by si v porovnateľných transakciách uplatnil nezávislý podnik („externé porovnateľné transakcie“).

2.47. Podľa zásad uvedených v Kapitole I sa na účely metódy zvýšených nákladov nekontrolovaná transakcia považuje za porovnateľnú s kontrolovanou transakciou (t. j. za porovnateľnú nekontrolovanú transakciu), ak je splnená jedna z dvoch podmienok: a) cenová hrubá zisková prirážka nie je na voľnom trhu podstatne ovplyvnená žiadnym z prípadných rozdielov medzi porovnávanými transakciami alebo medzi podnikmi, ktoré ich uskutočňujú, alebo b) dajú sa vykonať primerane presné úpravy na eliminovanie podstatného vplyvu týchto rozdielov. Pri určovaní, či je transakcia porovnateľnou nekontrolovanou transakciou na účely metódy zvýšených nákladov, platia rovnaké zásady, aké sú opísané v odsekoch 2.29 – 2.34 pre metódu následného predaja. Preto metóda zvýšených nákladov môže vyžadovať menej úprav

na zohľadnenie rozdielov medzi výrobkami ako metóda CUP, pričom môže byť vhodné prikladať vyššiu váhu iným faktorom porovnateľnosti opísaným v Kapitole I, keďže niektoré z nich môžu mať výraznejší vplyv na cenovú hrubú ziskovú prirážku, než aký majú na cenu. Rovnako ako pri metóde následného predaja (pozri odsek 2.34), ak existujú podstatné rozdiely, ktoré ovplyvňujú hrubú cenovú ziskovú prirážku dosiahnutú v kontrolovanej a nekontrolovanej transakcii (napr. v povahe funkcií vykonávaných stranami transakcií), mali by sa vykonať úpravy na premietnutie týchto rozdielov. Rozsah a spoľahlivosť takýchto úprav ovplyvňuje relatívnu spoľahlivosť analýzy pri metóde zvýšených nákladov v danom konkrétnom prípade.

2.48. Predpokladajme napríklad, že Spoločnosť A vyrába a predáva hriankovače distribútorovi, ktorý je prepojeným podnikom, že Spoločnosť B vyrába a predáva žehličky distribútorovi, ktorý je nezávislým podnikom a že ziskové marže uplatňované výrobcami v odvetví malých domácich spotrebičov na základné hriankovače a žehličky sú vo všeobecnosti rovnaké. (Použitie metódy zvýšených nákladov tu predpokladá, že neexistujú žiadni veľmi podobní nezávislí výrobcovia hriankovačov). Ak by sa použila metóda zvýšených nákladov, ziskové prirážky, ktoré sa porovnávajú v kontrolovaných a nekontrolovaných transakciách, by sa vypočítali ako rozdiel medzi predajnou cenou výrobcu účtovanou distribútorovi a nákladmi na výrobu výrobku vydelené nákladmi na výrobu výrobku. Spoločnosť A však môže byť vo svojich výrobných procesoch oveľa efektívnejšia ako Spoločnosť B, čo jej umožňuje dosahovať nižšie náklady. Preto aj keby Spoločnosť A vyrábala žehličky namiesto hriankovačov a účtovala rovnakú cenu, akú za žehličky účtuje Spoločnosť B (t. j. keby neexistovali žiadne špecifické podmienky), úroveň zisku Spoločnosti A by mala byť vyššia ako ziskovosť Spoločnosti B. Pokiaľ teda nie je možné upraviť vplyv tohto rozdielu na zisk, použitie metódy zvýšených nákladov za týchto okolností by nebolo úplne spoľahlivé.

2.49. Správne uplatňovanie metódy zvýšených nákladov býva spojené s istými ťažkosťami, a to najmä pri určovaní nákladov. Hoci je pravda, že podnik musí priebežne pokrývať svoje náklady, aby mohol pokračovať v činnosti, tieto náklady nemusia byť pre primeraný zisk v konkrétnom prípade za konkrétny jeden rok určujúce. Aj keď v mnohých prípadoch konkurencia núti spoločnosti znižovať ceny vzhľadom na náklady na obstaranie príslušného tovaru alebo na poskytnutie príslušnej služby, existujú aj okolnosti, za ktorých súvislosť medzi úrovňou vynaložených nákladov a trhovou cenou nie je úplne zrejmá (napr. ak bol urobený cenný objav a vlastníčkovi vznikli len malé náklady na jeho uskutočnenie).

2.50. Okrem toho pri použití metódy zvýšených nákladov je dôležité dbať na to, aby sa porovnateľná zisková prirážka pripočítavala k porovnateľnému nákladovému základu. Napríklad ak pri použití metódy zvýšených nákladov dodávateľ pri vykonávaní svojich činností využíva prenajatý obchodný majetok, nákladový základ bez úpravy nemusí byť porovnateľný, pokiaľ dodávateľ v kontrolovanej transakcii svoj obchodný majetok vlastní. Metóda zvýšených nákladov vychádza z porovnania cenovej hrubej ziskovej prirážky dosiahnutej v kontrolovanej transakcii a cenovej hrubej ziskovej prirážky dosiahnutej v jednej alebo viacerých porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Preto je potrebné analyzovať rozdiely medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami, ktoré majú vplyv na veľkosť ziskovej prirážky a určiť úpravy, ktoré je potrebné vykonať v príslušnej ziskovej prirážke za

nekontrolované transakcie.

2.51. Na tento účel je obzvlášť dôležité zohľadniť rozdiely v úrovni a v typoch nákladov – prevádzkových nákladov a neprevádzkových nákladov vrátane výdavkov na financovanie – spojených s vykonávanými funkciami a s prevzatými rizikami strán alebo s porovnávanými transakciami. Z posúdenia týchto rozdielov môžu vyplývať nasledujúce závery:

- a) Ak náklady odrážajú rozdiel vo funkciách (vzhľadom na použitý majetok a znášané riziká), ktorý nebol pri použití metódy zohľadnený, môže byť potrebná úprava cenovej hrubej ziskovej prirážky.
- b) Ak náklady premietajú aj ďalšie funkcie, ktoré sú odlišné od testovaných činností, môže byť potrebné stanoviť samostatnú odmenu za tieto funkcie. Tieto funkcie môžu napríklad predstavovať poskytovanie služieb, za ktoré možno určiť primeranú odmenu. Podobne aj náklady, ktoré sú výsledkom kapitálových štruktúr odrážajúcich nezávislé vzťahy, môžu vyžadovať samostatnú úpravu.
- c) Ak rozdiely v nákladoch porovnávaných strán odrážajú iba efektívnosť alebo neefektívnosť podnikov, ako by to bolo za obvyklých okolností v prípade nákladov na kontrolu a všeobecných a administratívnych nákladov, potom môže byť vhodné nevykonať žiadnu úpravu hrubej ziskovej marže.

Za ktorýchkoľvek z vyššie uvedených okolností môže byť vhodné doplniť metódu zvýšených nákladov a metódu následného predaja aj posúdením výsledkov z uplatnenia iných metód (pozri odsek 2.12).

2.52. Ďalším dôležitým aspektom porovnateľnosti je účtovný súlad. Ak sa účtovné postupy pri kontrolovanej a nekontrolovanej transakcii rôznia, mali by sa vykonať príslušné úpravy použitých údajov, aby sa zaručilo, že sa v každom prípade použijú rovnaké typy nákladov a dosiahne sa porovnateľnosť. Hrubé ziskové prirážky prepojeného podniku a nezávislej spoločnosti sa musia určovať zhodne. Okrem toho môžu existovať rozdiely v účtovnom prístupe k niektorým nákladom ovplyvňujúcim hrubé ziskové prirážky, ktoré je potrebné zohľadniť, aby sa dosiahla spoľahlivá porovnateľnosť. V niektorých prípadoch môže byť na zabezpečenie súladu a porovnateľnosti potrebné zohľadniť určité prevádzkové náklady, pričom za takýchto okolností sa metóda zvýšených nákladov už začína približovať k analýze skôr čistého než hrubého zisku. Pokiaľ analýza posudzuje prevádzkové náklady, z dôvodov uvedených v odsekoch 2.70 – 2.73, môže byť jej spoľahlivosť nepriaznivo ovplyvnená. Preto pri hodnotení spoľahlivosti takýchto analýz môžu byť relevantné záruky uvedené v odsekoch 2.74 – 2.81.

2.53. Aj keď sa presné účtovné štandardy a predpisy môžu rôzniť, vo všeobecnosti sa náklady a výdavky podniku rozdeľujú do troch kategórií. Po prvé, priame náklady, ktoré vznikli pri výrobe konkrétneho výrobku alebo pri poskytovaní konkrétnej služby, ako sú napríklad náklady na suroviny. Po druhé, náklady na výrobu výrobku alebo služby, ktoré sú síce úzko spojené

s procesom výroby alebo poskytovania, avšak môžu byť spoločné pre viaceré výrobky alebo služby (napr. náklady na útvár údržby, ktorý zabezpečuje servis zariadení používaných na výrobu rôznych výrobkov). A nakoniec sú to prevádzkové náklady podniku ako celku, ako sú náklady na kontrolu a všeobecné a administratívne náklady.

2.54. Rozdiel medzi analýzou hrubého a čistého zisku možno chápať nasledovne: vo všeobecnosti metóda zvýšených nákladov používa ziskové prirážky vypočítané odpočítaním priamych a nepriamych výrobných nákladov, zatiaľ čo metóda čistého zisku používa zisky vypočítané odpočítaním prevádzkových nákladov podniku. Je potrebné si uvedomiť, že vzhľadom na rozdiely medzi jurisdikciami z hľadiska uplatňovanej praxe je ťažké vymedziť presné hranice medzi vyššie uvedenými tromi kategóriami nákladov. Napríklad aplikácia metódy zvýšených nákladov môže v určitom konkrétnom prípade vyžadovať aj zohľadnenie niektorých nákladov, ktoré by sa podľa odseku 2.52 mohli považovať za prevádzkové náklady. Problémy s matematickou presnosťou vymedzenia hraníc troch vyššie opísaných kategórií nákladov však nič nemenia na základnom praktickom rozlišovaní medzi hrubým a čistým ziskom.

2.55. V zásade by sa mali zohľadňovať historické náklady priradené príslušným výrobným jednotkám, no pravdou je, že metóda zvýšených nákladov môže klásť na historické náklady až prílišný dôraz. Niektoré náklady - napríklad na materiál, prácu či dopravu - sa budú priebežne meniť a v takom prípade môže byť vhodné tieto náklady za dané obdobie spriemerovať. Spriemerovanie môže byť vhodné aj v rámci skupín výrobkov alebo v rámci konkrétneho výrobného programu. Ďalej môže byť spriemerovanie vhodné vzhľadom na náklady na fixné aktíva, kde sa súbežne vykonáva výroba alebo spracovanie rôznych výrobkov a objem činnosti kolíše. Môže byť potrebné zohľadniť aj také náklady, ako sú reprodukčné náklady a marginálne náklady, pokiaľ sa ich výška dá určiť a umožnia presnejší odhad primeraného zisku.

2.56. Náklady posudzované pri uplatnení metódy zvýšených nákladov sú obmedzené len na náklady dodávateľa tovaru alebo služieb. Toto obmedzenie môže vyvolať problém, ako rozdeliť niektoré náklady medzi dodávateľov a odberateľov. Môže sa stať, že niektoré náklady znáša odberateľ s cieľom znížiť nákladovú základňu dodávateľa, z ktorej sa počíta zisková prirážka. V praxi sa to dá dosiahnuť tak, že sa dodávateľovi nepriradí primeraný podiel na režijných nákladoch a ostatných nákladoch a tieto znáša odberateľ (často materská spoločnosť) namiesto dodávateľa (často dcérskej spoločnosti). Priradenie nákladov by sa malo uskutočniť na základe analýzy funkcií vykonávaných príslušnými stranami transakcie (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká) podľa Kapitoly I. S tým je spojený problém, ako by sa mali rozdeliť režijné náklady - či podľa obratu, počtu alebo nákladov na zamestnancov, alebo podľa nejakého iného kritéria. Problematika rozdelenia nákladov je rozobraná aj v Kapitole VIII o dohodách o príspevkoch na náklady.

2.57. V niektorých prípadoch môže byť opodstatnené použiť len variabilné alebo prírastkové (napr. marginálne) náklady, pretože transakcie predstavujú predaj okrajovej produkcie. Takýto prístup môže byť odôvodnený, ak by sa tovar nedal predat' za vyššiu cenu na relevantnom zahraničnom trhu (pozri tiež diskusiu o prieniku na trh v Kapitole I). Medzi faktory, ktoré by

sa mohli zohľadniť pri posudzovaní takéhoto prístupu, patria informácie o tom, či daňovník uskutočňuje na tomto konkrétnom zahraničnom trhu aj nejaký iný predaj rovnakých alebo podobných výrobkov, percentuálny podiel z celkovej produkcie daňovníka (v objemovom aj hodnotovom vyjadrení), ktorý „okrajová produkcia“ predstavuje, termín uzatvorenia vzťahu a podrobnosti o marketingovej analýze, ktorú vykonal daňovník alebo skupina MNE a ktorá viedla k záveru, že tovar nemožno na tomto zahraničnom trhu predat' za vyššiu cenu.

2.58. Nemožno stanoviť žiadne všeobecné pravidlo, ktoré by platilo pre všetky prípady. Jednotlivé metódy určovania nákladov by sa mali uplatňovať zhodne pri kontrolovaných aj nekontrolovaných transakciách a vo vzťahu ku konkrétnym podnikom by mali byť konzistentné aj z časového hľadiska. Napríklad pri určovaní primeranej cenovej hrubej ziskovej prirážky môže byť potrebné posúdiť, či výrobky z rôznych zdrojov môžu byť dodávané za veľmi rozdielne ceny. Prepojené podniky sa môžu rozhodnúť, že budú počítať svoje zvýšené náklady na štandardizovanom základe. Nezávislá strana by pravdepodobne neakceptovala vyššiu cenu v dôsledku neefektívnosti druhej strany. A naopak - ak je druhá strana efektívnejšia, ako sa dá za bežných okolností očakávať, mala by mať z tejto výhody úžitok. Prepojený podnik sa môže vopred dohodnúť na nákladoch, ktoré sa budú pri metóde zvýšených nákladov akceptovať ako základňa.

D.2. Príklady použitia metódy zvýšených nákladov

2.59. Spoločnosť A je tuzemský výrobca sériových časovacích mechanizmov do hodín. Spoločnosť A predáva tento výrobok svojej zahraničnej dcérskej spoločnosti B. Spoločnosť A dosahuje zo svojej výrobnéj činnosti 5% hrubú ziskovú maržu. Spoločnosti X, Y a Z sú nezávislí tuzemskí výrobcovia sériových časovacích mechanizmov do hodín. Spoločnosti X, Y a Z predávajú svoje výrobky nezávislým zahraničným kupujúcim. Spoločnosti X, Y a Z dosahujú zo svojej výrobnéj činnosti hrubú ziskovú maržu v rozsahu 3 % až 5 %. Spoločnosť A účtuje náklady na kontrolu, všeobecné náklady a administratívne náklady do svojich prevádzkových nákladov, takže tieto náklady nie sú premietnuté v nákladoch na predaný tovar. Hrubé ziskové prirážky spoločností X, Y a Z však odrážajú náklady na kontrolu, všeobecné náklady a administratívne náklady ako súčasť nákladov na predaný tovar. Preto sa hrubé ziskové prirážky spoločností X, Y a Z musia upraviť, aby sa zabezpečil účtovný súlad.

2.60. Spoločnosť C v krajine D je 100 % dcérskou spoločnosťou spoločnosti E so sídlom v krajine F. V porovnaní s krajinou F sú mzdy v krajine D veľmi nízke. Spoločnosť C vykonáva montáž televízorov na náklady a riziko spoločnosti E. Všetky potrebné komponenty, know-how a pod. zabezpečuje spoločnosť E. Spoločnosť E garantuje odkúpenie zmontovaných výrobkov aj v prípade, ak nespĺňajú určitý štandard kvality. Po kontrole kvality sa televízory dodávajú – na náklady a riziko spoločnosti E – do distribučných centier, ktoré má spoločnosť E vo viacerých krajinách. Funkciu spoločnosti C možno opísať čisto ako funkciu zmluvného výrobcu. Riziká, ktoré môže spoločnosť C znášať, sú prípadné rozdiely v dohodnutej kvalite a kvantite. Základ pre uplatnenie metódy zvýšených nákladov budú tvoriť všetky náklady spojené s montážnymi činnosťami.

2.61. Spoločnosť A skupiny MNE sa dohodne so spoločnosťou B tej istej skupiny MNE na realizácii zmluvného výskumu pre spoločnosť B. Všetky riziká súvisiace s výskumom preberá spoločnosť B. Táto spoločnosť tiež vlastní všetky nehmotné majetky vyvinuté prostredníctvom výskumu, a preto má aj možnosť dosiahnuť zisk z tohto výskumu. Toto je typická situácia pre použitie metódy zvýšených nákladov. Všetky náklady na výskum, na ktorých sa prepojené strany dohodli, sa musia kompenzovať. Pripočítaná zisková prirážka môže odrážať to, nakoľko je uskutočňovaný výskum inovatívny a zložitý.

Časť III: Transakčné ziskové metódy

A. Úvod

2.62. Táto časť pojednáva o transakčných ziskových metódach, ktoré možno použiť na aproximáciu nezávislých podmienok, ak sa vzhľadom na okolnosti prípadu považujú za najvhodnejšie - pozri odseky 2.1 – 2.12. Transakčné ziskové metódy skúmajú zisky, ktoré plynú z určitých kontrolovaných transakcií medzi prepojenými podnikmi. Jediné ziskové metódy, ktoré zodpovedajú princípu nezávislého vzťahu, sú tie, ktoré sú v súlade s článkom 9 Modelovej zmluvy OECD a spĺňajú požiadavku na analýzu porovnateľnosti podľa tejto smernice. Najmä takzvané „metódy porovnateľných ziskov“ alebo „upravené metódy zvýšených nákladov/následného predaja“ sú prijateľné, len pokiaľ sú v súlade s touto smernicou.

2.63. Transakčná zisková metóda skúma zisky plynúce z určitých kontrolovaných transakcií. Transakčnými ziskovými metódami na účely tejto smernice sú metóda delenia zisku a metóda čistého obchodného rozpätia. Zisk plynúci z kontrolovanej transakcie môže byť relevantným ukazovateľom toho, či transakcia nebola ovplyvnená odlišnosťou podmienok od tých, za akých by transakciu uskutočnili nezávislé spoločnosti za inak porovnateľných okolností.

B. Metóda čistého obchodného rozpätia

B.1. Všeobecne

2.64. Metóda čistého obchodného rozpätia skúma čistý zisk dosiahnutý daňovníkom z kontrolovanej transakcie (alebo z transakcií, ktoré je vhodné agregovať podľa zásad uvedených v odsekoch 3.9 -3.12.) vo vzťahu k vhodnému základu (napr. k nákladom, tržbám, majetku). Metóda čistého obchodného rozpätia teda funguje podobným spôsobom ako metóda zvýšených nákladov a metóda následného predaja. Táto podobnosť znamená, že na spoľahlivú aplikáciu metódy čistého obchodného rozpätia je potrebné, aby sa používala v súlade so spôsobom, akým sa uplatňuje metóda zvýšených nákladov a metóda následného predaja. To predovšetkým znamená, že ukazovateľ čistého zisku daňovníka z kontrolovanej transakcie (alebo z transakcií, ktoré je vhodné agregovať podľa zásad uvedených v odsekoch 3.9 -3.12.) by sa mal v ideálnom prípade stanoviť na základe ukazovateľa čistého zisku, ktorý ten istý daňovník dosahuje pri porovnateľných nekontrolovaných transakciách, t. j. na základe „interných porovnateľných transakcií“ (pozri odseky 3.27 – 3.28). Ak to nie je možné, ako vodidlo môže poslúžiť čistá zisková marža, ktorú by v porovnateľných transakciách dosiahol nezávislý subjekt („externé porovnateľné transakcie“) (pozri odseky 3.29-3.35). Na určenie, či sú transakcie porovnateľné a aké úpravy môžu byť potrebné na získanie spoľahlivých výsledkov, je potrebná analýza funkcií v príslušných kontrolovaných a nekontrolovaných transakciách. Okrem toho sa musia uplatniť aj ostatné požiadavky na porovnateľnosť, najmä požiadavky podľa odsekov 2.74 – 2.81.

2.65. Metóda čistého obchodného rozpätia pravdepodobne nebude spoľahlivá, ak každá strana

vkladá so transakcie jedinečné a hodnotné príspevky - pozri odsek 2.4. V takom prípade bude vo všeobecnosti najvhodnejšou metódou metóda delenia zisku - pozri odsek 2.119. Jednostrannú metódu (tradičnú transakčnú metódu alebo metódu čistého obchodného rozpätia) však možno použiť v prípadoch, keď jedna zo strán poskytuje všetky jedinečné a hodnotné príspevky zahrnuté v kontrolovanej transakcii a druhá strana žiadny takýto príspevok neposkytuje. V takom prípade by testovanou stranou mala byť menej zložitá strana. Pozri podrobnejší výklad pojmu testovaná strana v odsekoch 3.18-3.19.

2.66. Zároveň existuje veľa prípadov, keď niektorá strana transakcie poskytuje príspevky, ktoré nie sú jedinečné – napr. používa nejedinečný nehmotný majetok, ako sú nejedinečné obchodné procesy alebo nejedinečná znalosť trhu. Aj v takýchto prípadoch môžu byť požiadavky porovnateľnosti na použitie tradičnej transakčnej metódy alebo metódy čistého obchodného rozpätia splnené, nakoľko v porovnateľných transakciách sa tiež dá očakávať porovnateľná kombinácia nejedinečných príspevkov.

2.67. A napokon absencia jedinečných a hodnotných príspevkov v konkrétnej transakcie automaticky neznamená, že metóda čistého obchodného rozpätia je najvhodnejšou metódou.

B.2. Silné a slabé stránky⁶

2.68. Silnou stránkou transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia je to, že ukazovatele čistého zisku (napr. návratnosť aktív, pomer prevádzkových výnosov a tržieb a prípadne ďalšie ukazovatele čistého zisku) sú menej ovplyvnené rozdielmi medzi transakciami ako v prípade ceny pri metóde CUP. Ukazovatele čistého zisku môžu byť zároveň odolnejšie voči niektorým rozdielom vo funkciách medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami než hrubé ziskové marže. Rozdiely vo funkciách vykonávaných podnikmi sa často premietajú do rozdielov v prevádzkových nákladoch. Výsledkom toho môže byť široké rozpätie hrubých ziskových marží, ktoré sú však stále približne podobné úrovni ukazovateľov čistého prevádzkového zisku. Okrem toho v niektorých jurisdikciách môže nejednoznačnosť verejných údajov z hľadiska klasifikácie nákladov premietnutých v hrubom alebo prevádzkovom zisku sťažiť posúdenie porovnateľnosti hrubých ziskových marží, kým použitie ukazovateľov čistého zisku môže pomôcť tomuto problému predísť.

2.69. Ďalšou praktickou silnou stránkou metódy čistého obchodného rozpätia je, že rovnako ako pri každej jednostrannej metóde je potrebné skúmať finančný ukazovateľ len za jednu z prepojených podnikov (za „testovanú“ stranu). Obdobne, často nie je potrebné, aby sa účtovné knihy a účtovná evidencia všetkých účastníkov obchodnej činnosti viedli na spoločnom základe, alebo aby sa náklady rozpočítavali na všetkých účastníkov, ako je to pri metóde delenia zisku. To môže mať praktické výhody v prípadoch, kde je jedna zo strán transakcie zložitá a má veľa vzájomne prepojených činností, alebo kde je náročné získať spoľahlivé informácie o

⁶ Príklad ilustrujúci citlivosť ukazovateľov hrubého a čistého obchodného rozpätia sa nachádza v prílohe I ku Kapitole II.

niektorej zo strán. Vždy je však potrebné vykonať analýzu porovnateľnosti (vrátane analýzy funkcií), aby sa transakcia medzi stranami dala vhodne charakterizovať a mohla sa zvoliť najvhodnejšia metóda transferového oceňovania. Táto analýza vo všeobecnosti vyžaduje získanie určitých informácií o piatich faktoroch porovnateľnosti vo vzťahu ku kontrolovaným transakciám za testované aj netestované strany. Pozri odseky 3.20-3.23.

2.70. Metóda čistého obchodného rozpätia má aj niekoľko nedostatkov. Ukazovateľ čistého zisku daňovníka môže byť ovplyvnený niektorými faktormi, ktoré by cenu alebo hrubé marže medzi nezávislými stranami neovplyvnili, alebo by mali len menej podstatný či menej priamy vplyv. Tieto aspekty môžu sťažiť presné a spoľahlivé určenie ukazovateľov čistého zisku v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Preto je aj pri metóde čistého obchodného rozpätia dôležité poskytnúť podrobné pokyny na stanovenie porovnateľnosti, ktoré sú uvedené v odsekoch 2.74 – 2.81 nižšie.

2.71. Aplikácia akejkoľvek metódy v súlade s princípom nezávislého vzťahu vyžaduje informácie o nekontrolovaných transakciách, ktoré v čase uskutočnenia kontrolovaných transakcií nemusia byť dostupné. To môže daňovníkom obzvlášť sťažiť uplatnenie metódy čistého obchodného rozpätia v čase realizácie kontrolovaných transakcií (hoci použitie viacročných údajov podľa odsekov 3.75 – 3.79 môže tento problém zmierniť). Okrem toho daňovníci nemusia mať prístup k dostatočne konkrétnym informáciám o ziskoch, ktoré možno pripísať porovnateľným nekontrolovaným transakciám, aby mohli túto metódu spoľahlivo použiť. Tiež môže byť ťažké zistiť výnosy a prevádzkové náklady spojené s kontrolovanými transakciami, ktoré sú potrebné na stanovenie ukazovateľa čistého zisku použitého ako meradlo zisku z transakcií. Správcovia dane môžu mať k dispozícii viac informácií, ktoré získali v rámci kontrol vykonaných u iných daňovníkov. Pozri odsek 3.36, ktorý rozoberá informácie dostupné správcovi dane no nedostupné daňovníkom a odseky 3.67-3.79 venované otázkam načasovania.

2.72. Rovnako ako metóda následného predaja a metóda zvýšených nákladov, aj metóda čistého obchodného rozpätia sa aplikuje len na jednu z prepojených podnikov. Skutočnosť, že čisté zisky môžu ovplyvňovať mnohé faktory nesúvisiace s transferovými cenami, v spojení s jednostrannou povahou analýzy pri metóde čistého obchodného rozpätia môže mať dopad na celkovú spoľahlivosť tejto metódy, pokiaľ sa neuplatní dostatočný štandard porovnateľnosti. Podrobné pokyny na dosiahnutie porovnateľnosti pri metóde čistého obchodného rozpätia sú uvedené v oddiele B.3.1 nižšie.

2.73. Pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia môžu nastať ťažkosti aj pri určovaní vhodnej korešpondujúcej úpravy, najmä ak nie je možné dopracovať sa späť k transferovej cene. Príkladom môže byť prípad, keď daňovník v kontrolovanej transakcii obchoduje s prepojenými podnikmi na strane nákupu aj predaja. Ak v takom prípade metóda čistého obchodného rozpätia naznačuje, že zisk daňovníka by sa mal upraviť smerom nahor, môže vzniknúť určitá neistota, ktorému z prepojených podnikov by sa mal zisk znížiť.

B.3. Návod na uplatňovanie

B.3.1. Štandard porovnateľnosti, ktorý sa má uplatňovať pri metóde čistého obchodného rozpätia transakcií

2.74. Vo všetkých prípadoch sa musí vykonať analýza porovnateľnosti, aby sa vybrala a uplatnila najvhodnejšia metóda transferového oceňovania, pričom proces výberu a uplatňovania metódy čistého obchodného rozpätia by nemal byť menej spoľahlivý ako pri iných metódach. V rámci osvedčeného postupu by sa pri uplatňovaní metódy čistého obchodného rozpätia mal dodržať obvyklý postup identifikácie porovnateľných transakcií a použitia takto získaných údajov, ktorý je opísaný v odseku 3.4, prípadne iný rovnocenný postup, ktorý zabezpečí rovnakú dôkladnosť analýzy pri metóde čistého obchodného rozpätia ako pri iných metódach. Napriek tomu sa pripúšťa, že v praxi je úroveň dostupných informácií o faktoroch ovplyvňujúcich externé porovnateľné transakcie často obmedzená. Stanovenie spoľahlivého odhadu výsledku, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vyžaduje flexibilitu a použitie zdravého úsudku. Pozri odsek 1.13.

2.75. Ceny budú pravdepodobne ovplyvnené rozdielmi vo výrobkoch a hrubé ziskové marže budú pravdepodobne ovplyvnené rozdielmi vo funkciách, no ukazovatele čistého zisku sú týmito rozdielmi nepriaznivo ovplyvnené v menšej miere. To však neznamená, rovnako ako pri metódach následného predaja a zvýšených nákladov, na ktoré sa metóda čistého obchodného rozpätia podobá, že samotná podobnosť funkcií medzi dvomi podnikmi nevyhnutne povedie k spoľahlivým porovnaniam. Aj ak sa zo širokej škály funkcií, ktoré podniky vykonávajú, dajú izolovať podobné funkcie na účely uplatnenia tejto metódy, ukazovatele čistého zisku súvisiace s týmito funkciami nemusia byť automaticky porovnateľné - napríklad ak príslušné podniky vykonávajú tieto funkcie v rôznych sektoroch ekonomiky alebo na trhoch s rôznou úrovňou ziskovosti. Ak sa ako porovnateľné nekontrolované transakcie použijú transakcie nezávislého podniku, vyžaduje sa vysoký stupeň podobnosti mnohých aspektov medzi prepojeným podnikom a nezávislým podnikom zúčastneným na predmetnej transakcii, aby sa kontrolované transakcie mohli považovať za porovnateľné. Okrem výrobkov a funkcií existujú aj rôzne iné faktory, ktoré môžu významne ovplyvniť ukazovatele čistého zisku.

2.76. Používanie ukazovateľov čistého zisku môže potenciálne vnieť do určovania transferových cien väčší stupeň volatility, a to z dvoch dôvodov. Po prvé, ukazovatele čistého zisku môžu byť ovplyvnené niektorými faktormi, ktoré nemajú žiadny (alebo len menej podstatný alebo menej priamy) dopad na hrubé ziskové marže a ceny, pretože existuje možnosť rozdielnosti prevádzkových nákladov medzi podnikmi. Po druhé, ukazovatele čistého zisku môžu byť ovplyvnené niektorými z tých istých faktorov, ktoré ovplyvňujú aj cenu a hrubú maržu, ako napríklad konkurenčné postavenie, no účinok týchto faktorov sa nemusí dať tak ľahko eliminovať. Pri tradičných transakčných metódach môže byť vplyv týchto faktorov eliminovaný ako prirodzený dôsledok požiadavky na väčšiu podobnosť výrobkov a funkcií. V závislosti od skutočností a okolností prípadu, a najmä od vplyvu rozdielnosti funkcií na štruktúru nákladov a na výnosy potenciálnych porovnateľných subjektov, môžu byť

ukazovatele čistého zisku menej citlivé na rozdiely v rozsahu a zložitosti funkcií a na rozdiely v úrovni rizík než hrubé ziskové marže (za predpokladu, že zmluvné rozdelenie rizík zodpovedá princípu nezávislého vzťahu v súlade s oddielom D.1.2.1 v Kapitole I). Na druhej strane, v závislosti od skutočností a okolností prípadu, a najmä od podielu fixných a variabilných nákladov, môže byť metóda čistého obchodného rozpätia citlivejšia na rozdiely vo využití kapacít než metóda zvýšených nákladov alebo metóda následného predaja, pretože rozdiely v úrovni absorpcie nepriamych fixných nákladov (napr. fixné výrobné náklady alebo fixné distribučné náklady) by ovplyvnili ukazovateľ čistého zisku, ale nemusia mať vplyv na hrubú ziskovú maržu alebo hrubú ziskovú prirážku, pokiaľ nie sú premietnuté v cenových rozdieloch. Pozri prílohu I ku Kapitole II „Citlivosť ukazovateľov hrubého a čistého zisku“.

2.77. Ukazovatele čistého zisku môžu byť priamo ovplyvnené takými silami pôsobiacimi v odvetví, ako sú ohrozenie novými účastníkmi, konkurenčné postavenie, efektívnosť riadenia a individuálne stratégie, ohrozenie substitučnými výrobkami, meniaci sa štruktúra nákladov (napr. budovy a zariadenia), rozdiely v nákladoch na kapitál (napr. financovanie z vlastných zdrojov verzus úvery) a stupeň podnikateľských skúseností (napr. či je podnik v rozbehovej fáze alebo je už vyspelý). Každý z týchto faktorov môže byť ovplyvnený mnohými ďalšími prvkami. Napríklad stupeň ohrozenia novými účastníkmi budú určovať také prvky, ako je diferenciácia výrobkov, kapitálové požiadavky a vládne dotácie a regulácie. Niektoré z týchto prvkov môžu mať vplyv aj na aplikáciu tradičných transakčných metód.

2.78. Predpokladajme napríklad, že daňovník predáva audio prehrávače špičkovej kvality prepojeného podniku a jediné dostupné informácie o zisku z porovnateľných obchodných činností sú údaje o predaji bežných audio prehrávačov strednej kvality. Predpokladajme, že objemy predaja na trhu s audio prehrávačmi najvyššej kvality rastú a trh má vysokú bariéru pre vstup, malý počet konkurentov a široké možnosti diferenciácie výrobkov. Všetky rozdiely budú mať pravdepodobne podstatný vplyv na ziskovosť skúmaných činností a porovnávaných činností, takže budú zrejme vyžadovať úpravu. Rovnako ako aj pri iných metódach, aj tu spoľahlivosť potrebných úprav ovplyvní spoľahlivosť analýzy. Je potrebné poznamenať, že aj keď dva podniky pôsobia v presne rovnakom odvetví, ziskovosť sa môže líšiť v závislosti od ich podielov na trhu, konkurenčného postavenia atď.

2.79. Dalo by sa tvrdiť, že potenciálne nepresnosti vyplývajúce z vyššie uvedených typov faktorov sa môžu prejaviť vo veľkosti rozpätia nezávislých hodnôt. Použitie určitého rozpätia môže do istej miery zmierniť úroveň nepresnosti, ale nemusí zohľadňovať situácie, keď sa zisky daňovníka zvýšia alebo znížia pôsobením faktora, ktorý je jedinečný pre daného daňovníka. V takom prípade dané rozpätie nemusí zahŕňať body, ktoré by predstavovali zisky nezávislých podnikov podobne ovplyvnených nejakým jedinečným faktorom. Použitie rozpätia preto nemusí vždy vyriešiť vyššie uvedené problémy. Pozri výklad k rozpätiam nezávislých hodnôt v odsekoch 3.55-3.66.

2.80. Metóda čistého obchodného rozpätia môže poskytnúť praktické riešenie inak neriešiteľných problémov transferového oceňovania, ak sa použije citlivo a s vhodnými úpravami na zohľadnenie rozdielov vyššie uvedeného typu. Metóda čistého obchodného

rozpätia by sa mala používať len vtedy, ak sú ukazovatele čistého zisku stanovené na základe nekontrolovaných transakcií toho istého daňovníka za porovnateľných okolností, alebo ak porovnateľné nekontrolované transakcie sú transakciami nezávislého podniku a rozdiely medzi prepojenými podnikmi a nezávislými podnikmi, ktoré významne ovplyvňujú použitý ukazovateľ čistého zisku, sú primerane zohľadnené. Mnohé jurisdikcie sa obávajú, že pri uplatňovaní metódy čistého obchodného rozpätia môžu byť záruky stanovené pre tradičné transakčné metódy prehliadané. Ak teda rozdiely v charakteristikách porovnávaných spoločností majú podstatný vplyv na použité ukazovatele čistého zisku, použitie metódy čistého obchodného rozpätia bez vykonania úprav o tieto rozdiely by nebolo vhodné. Rozsah a spoľahlivosť týchto úprav ovplyvnia relatívnu spoľahlivosť analýzy pri metóde čistého obchodného rozpätia. Pozri výklad k úpravám na zabezpečenie porovnateľnosti v odsekoch 3.47 – 3.54.

2.81. Ďalším dôležitým aspektom porovnateľnosti je konzistentnosť spôsobu merania. Ukazovatele čistého zisku prepojeného podniku a nezávislého podniku musia byť merané konzistentne. Okrem toho môžu existovať rozdiely medzi podnikmi v účtovnom prístupe k prevádzkovým a neprevádzkovým nákladom, ktoré ovplyvňujú čistý zisk, ako sú odpisy a rezervy, prípadne opravné položky, ktoré by bolo potrebné zaúčtovať, aby sa dosiahla spoľahlivá porovnateľnosť.

B.3.2. Výber ukazovateľa čistého zisku

2.82. Pri uplatňovaní metódy čistého obchodného rozpätia by sa výber najvhodnejšieho ukazovateľa čistého zisku mal riadiť pokynmi v odsekoch 2.2 a 2.8 pre výber najvhodnejšej metódy vzhľadom na okolnosti prípadu. Výber by mal zohľadňovať príslušné silné a slabé stránky jednotlivých možných ukazovateľov, vhodnosť uvažovaného ukazovateľa vzhľadom na povahu kontrolovanej transakcie, určenú predovšetkým prostredníctvom analýzy funkcií, dostupnosť spoľahlivých informácií (najmä o porovnateľných nekontrolovaných transakciách) potrebných na použitie metódy čistého obchodného rozpätia na základe daného ukazovateľa a stupeň porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami vrátane spoľahlivosti úprav na zabezpečenie porovnateľnosti, ktoré môžu byť potrebné na odstránenie podstatných rozdielov medzi transakciami pri použití metódy čistého obchodného rozpätia na základe daného ukazovateľa. Tieto faktory sú rozobrané nižšie v súvislosti s určovaním čistého zisku a jeho porovnávaním.

B.3.3. Stanovenie čistého zisku

2.83. V zásade by sa pri určovaní ukazovateľa čistého zisku, ktorý sa má použiť v metóde čistého obchodného rozpätia, mali zohľadniť len položky, ktoré a) priamo alebo nepriamo súvisia s predmetnou kontrolovanou transakciou a b) sú prevádzkovej povahy.

2.84. Náklady a výnosy, ktoré nesúvisia s kontrolovanou transakciou, by sa mali vylúčiť, ak podstatným spôsobom ovplyvňujú porovnateľnosť s nekontrolovanými transakciami. Pri určovaní alebo testovaní čistého zisku, ktorý daňovník dosahuje z kontrolovanej transakcie

(alebo z transakcií, ktoré sú vhodne agregované podľa pokynov v odsekoch 3.9 – 3.12), je potrebná primeraná úroveň segmentácie finančných údajov daňovníka. Preto by nebolo vhodné uplatniť metódu čistého obchodného rozpätia na úrovni celého podniku, ak sa podnik zúčastňuje na širokej škále rôznych kontrolovaných transakcií, ktoré sa nedajú vhodne agregovať a súhrnne porovnať s transakciami nezávislého podniku.

2.85. Podobne pri analýze transakcií medzi nezávislými podnikmi by sa v potrebnom rozsahu mali z porovnania vylúčiť zisky pripadajúce na transakcie, ktoré nie sú podobné skúmaným kontrolovaným transakciám. Podobne platí, že keď sa použijú ukazovatele čistého zisku nezávislého podniku, zisky tohto nezávislého podniku pripísané príslušným transakciám by nemali byť skreslené kontrolovanými transakciami podniku. Pozri odseky 3.9-3.12, ktoré sa týkajú hodnotenia samostatných a kombinovaných transakcií daňovníka a odsek 3.37 venovaný použitiu netransakčných údajov tretích osôb.

2.86. Neprevádzkové položky, ako sú výnosové a nákladové úroky a dane z príjmov, by sa mali z určovania ukazovateľa čistého zisku vylúčiť. Vo všeobecnosti by sa mali vylúčiť aj výnimočné a mimoriadne položky a položky, ktoré sa nevyskytujú opakovane. Nie je to však vždy tak, pretože môžu nastať situácie, kedy by bolo vhodné ich zahrnúť, závisí to od okolností prípadu a od vykonávaných funkcií a rizík, ktoré testovaná strana znáša. Aj keď sa pri určovaní ukazovateľa čistého zisku výnimočné a mimoriadne položky neberú do úvahy, môže byť užitočné ich preskúmať, pretože môžu poskytnúť cenné informácie na účely analýzy porovnateľnosti (napríklad tým, že premietajú dané riziko, ktoré testovaná strana znáša).

2.87. V prípadoch, kde existuje korelácia medzi úverovými podmienkami a predajnými cenami, by mohlo byť vhodné zohľadniť vo výpočte ukazovateľa čistého zisku príjem z úrokov v súvislosti s krátkodobým prevádzkovým kapitálom a/alebo pristúpiť k úprave prevádzkového kapitálu; pozri odseky 3.47 - 3.54. Príkladom môže byť prípad, keď veľká maloobchodná spoločnosť ťaží z dlhodobého úverovania svojimi dodávateľmi a z krátkodobého úverovania zákazníkov, z čoho získava prebytočnú hotovosť, ktorá jej zas môže umožniť znížiť predajné ceny pre zákazníkov oproti cenám, ktoré by účtovala bez takýchto výhodných úverových podmienok.

2.88. Otázka, či by sa kurzové zisky a straty mali alebo nemali zahrnúť do určovania ukazovateľa čistého zisku, značne komplikuje porovnateľnosť. Najprv je potrebné zvážiť, či sú kurzové zisky a straty obchodnej povahy (napr. kurzové zisky alebo straty z pohľadávky alebo záväzku z obchodného styku) a či za ne zodpovedá testovaná strana. Po druhé, pri určovaní čistého zisku je potrebné zohľadniť každé zabezpečenie proti menovému riziku v súvislosti s podkladovou pohľadávkou alebo záväzkom z obchodného styku a pristupovať k nemu rovnakým spôsobom. Ak sa teda čistá zisková marža použije na transakciu, v ktorej menové riziko znáša testovaná strana, kurzové zisky alebo straty by sa mali dôsledne zohľadniť (buď vo výpočte ukazovateľa čistého zisku, alebo samostatne).

2.89. Pri finančných činnostiach, kde je poskytovanie a prijímanie preddavkov bežnou súčasťou činnosti daňovníka, bude vo všeobecnosti vhodné pri určovaní ukazovateľa čistého

zisku zväžiť vplyv úrokov a iných súm podobnej povahy.

2.90. Problémy s porovnatelnosťou môžu nastať, keď je účtovný prístup k niektorým položkám zo strany potenciálnych porovnatelných nezávislých subjektov nejasný alebo neumožňuje spoľahlivé ocenenie alebo úpravu (pozri odsek 2.81). Môže sa to stať najmä v prípade odpisov, amortizácie, opcií na akcie a nákladov na dôchodkové zabezpečenie. Rozhodnutie, či zahrnúť alebo nezahrnúť takéto položky do určovania ukazovateľa čistého zisku pri použití metódy čistého obchodného rozpätia, bude závisieť od zváženého vplyvu na primeranosť ukazovateľa čistého zisku vzhľadom na okolnosti transakcie a na spoľahlivosť porovnania (pozri odsek 3.50).

2.91. Otázka, či by sa mali náklady na rozbeh a náklady na ukončenie činnosti zahrnúť do určovania ukazovateľa čistého zisku, závisí od skutočností a okolností prípadu a od toho, či by sa za porovnatelných okolností nezávislé strany dohodli, že strana vykonávajúca príslušné funkcie bude znášať náklady na rozbeh a prípadné náklady na ukončenie; alebo či sa majú tieto náklady v plnej výške alebo čiastočne preúčtovať bez ziskovej prirážky, napr. zákazníkovi alebo príkazcovi, alebo sa majú v plnej výške alebo čiastočne preúčtovať so ziskovou prirážkou, napr. zahrnutím do výpočtu ukazovateľa čistého zisku tej strany, ktorá vykonáva príslušné funkcie. Pozri výklad k nákladom na ukončenie zmluvy v kontexte reštrukturalizácie podniku v Kapitole IX, časť I., oddiel F.

B.3.4. Pomerné porovnanie čistého zisku

2.92. Výber menovateľa by mal byť v súlade s analýzou porovnatelnosti (vrátane analýzy funkcií) kontrolovanej transakcie, a najmä by mal odrážať rozdelenie rizík medzi jej stranami (za predpokladu, že uvedené rozdelenie rizík je v súlade s princípom nezávislého vzťahu - pozri oddiel D.1.2.1 v Kapitole I). Napríklad kapitálovo náročné činnosti, ako sú určité výrobné činnosti, môžu byť spojené s významným investičným rizikom, a to aj v prípadoch, keď sú prevádzkové riziká (ako trhové riziká alebo riziká zásob) obmedzené. Ak sa v takýchto prípadoch použije metóda čistého obchodného rozpätia a použitým ukazovateľom čistého zisku je návratnosť investície (napr. návratnosť aktív alebo návratnosť vloženého kapitálu), riziká spojené s investíciou sa do neho premietnu. Takýto ukazovateľ môže byť potrebné upraviť (alebo vybrať iný ukazovateľ čistého zisku) podľa toho, ktorá strana kontrolovanej transakcie znáša riziko, ako aj podľa stupňa rozdielnosti rizika medzi kontrolovanou transakciou daňovníka a porovnatelnými transakciami. Pozri výklad k úpravám na zabezpečenie porovnatelnosti v odsekoch 3.47 - 3.54.

2.93. Menovateľ by mal byť zameraný na relevantný ukazovateľ (ukazovatele) hodnoty funkcií vykonávaných testovanou stranou v rámci skúmanej transakcie s ohľadom na použitý majetok a prevzaté riziká. V závislosti od výsledkov preskúmania skutočností a okolností prípadu, prevádzkové náklady na predaj alebo distribúciu bývajú vhodným základom pri distribučnej činnosti, celkové náklady alebo prevádzkové náklady môžu byť vhodným základom pri poskytovaní služieb alebo výrobe a prevádzkový majetok býva vhodným základom pri kapitálovo náročných činnostiach, ako sú určité výrobné činnosti alebo verejné služby. V

závislosti od okolností prípadu môže byť vhodný aj iný základ.

2.94. Menovateľ by mal byť primerane nezávislý od kontrolovaných transakcií, pretože inak by chýbalo objektívne východisko. Napríklad pri analýze transakcie, ktorá pozostáva z nákupu tovaru distribútorom od prepojeného podniku na následný predaj nezávislým zákazníkom, by sa ukazovateľ čistého zisku nemohol určovať v pomere k nákladom na predaný tovar, pretože tieto náklady sú kontrolovanými nákladmi, ktorých súlad s princípom nezávislého vzťahu sa testuje. Podobne v prípade kontrolovanej transakcie spočívajúcej v poskytovaní služieb prepojeného podniku by sa ukazovateľ čistého zisku nemohol určovať v pomere k tržbám z poskytovania služieb, pretože ide o kontrolované tržby, ktorých súlad s princípom nezávislého vzťahu sa testuje. Ak je menovateľ významne ovplyvnený kontrolovanými nákladmi transakcie, ktoré nie sú predmetom testovania (ako sú administratívne náklady ústredia, nájomné alebo licenčné poplatky platené prepojenému podniku), je potrebné dbať na to, aby uvedené kontrolované náklady transakcie zásadne neskresľovali analýzu, a najmä aby boli v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

2.95. V menovateli by sa mala použiť veličina, ktorá sa dá spoľahlivo a konzistentne merať na úrovni kontrolovaných transakcií daňovníka. Zároveň je potrebné použiť vhodný základ, ktorý sa dá spoľahlivo a konzistentne merať na úrovni porovnateľných nekontrolovaných transakcií. To v praxi obmedzuje použiteľnosť určitých ukazovateľov, ako je uvedené v odseku 2.105 nižšie. Okrem toho je potrebné, aby bolo priradovanie nepriamych nákladov daňovníka skúmanej transakcii vhodné a v čase konzistentné.

B.3.4.1. Ukazovateľ čistého zisku určený pomerom k tržbám

2.96. Ukazovateľ čistého zisku stanovený ako podiel čistého zisku a tržieb, alebo čistá zisková marža, sa často používa na určenie nezávislej ceny nákupov od prepojeného podniku na následný predaj nezávislým zákazníkom. V takýchto prípadoch by údajom o tržbách použitým v menovateli mali byť tržby z následného predaja položiek nakúpených v kontrolovanej transakcii. Tržby dosiahnuté z nekontrolovaných činností (nákup od nezávislých strán na účel následného predaja nezávislým stranám) by sa nemali do určovania alebo testovania odmeny za kontrolované transakcie zahrnúť, pokiaľ sa vplyv nekontrolovaných transakcií na porovnanie nedá považovať za nepodstatný, a/alebo pokiaľ kontrolované a nekontrolované transakcie nie sú natoľko úzko prepojené, že ich nemožno primerane vyhodnotiť na samostatnom základe. Príklad druhej spomenutej situácie sa niekedy môže vyskytnúť v súvislosti s nekontrolovanými transakciami poskytovania servisu po predaji alebo predaja náhradných dielov distribútorom nezávislým koncovým používateľom, ak sú úzko spojené s kontrolovanými nákupnými transakciami distribútora uskutočňovanými v súvislosti s následným predajom tomu istému nezávislému koncovému zákazníkovi, napríklad, ak sa servis poskytuje s využitím práv alebo iného majetku poskytnutého v rámci distribučnej zmluvy. Pozri tiež výklad portfóliových prístupov v odseku 3.10.

2.97. V prípadoch, keď je ukazovateľ čistého zisku určuje v pomere k tržbám, vyvstáva otázka ohľadne spôsobu účtovania prípadných rabatov a zliav, ktoré daňovník alebo porovnateľné

subjekty poskytujú zákazníkovi. V závislosti od účtovných štandardov sa rabaty a zľavy môžu považovať buď za zníženie tržieb, alebo za náklad. Podobné ťažkosti môžu nastať v súvislosti s kurzovými ziskami alebo stratami. Ak takéto položky podstatne ovplyvňujú porovnanie, rozhodujúce je porovnávať podobné s podobnými a uplatňovať rovnaké účtovné zásady pri daňovníkovi ako pri porovnateľných subjektoch.

B.3.4.2. Ukazovateľ čistého zisku určený pomerom k nákladom

2.98. Ukazovatele založené na nákladoch by sa mali používať iba v tých prípadoch, keď sú náklady relevantným ukazovateľom hodnoty vykonávaných funkcií, použitého majetku a rizík, ktoré testovaná strana znáša. Okrem toho by určenie nákladov, ktoré sa majú zahrnúť do nákladového základu, malo vychádzať z dôkladného preskúmania skutočností a okolností prípadu. Ak je ukazovateľ čistého zisku určený pomerom k nákladom, mali by sa brať do úvahy len tie náklady, ktoré priamo alebo nepriamo súvisia s kontrolovanou transakciou (alebo s transakciami agregovanými v súlade s princípom stanoveným v odsekoch 3.9 – 3.12). V súlade s tým je potrebná primeraná úroveň analytického vedenia účtov daňovníka, aby sa z menovateľa vylúčili náklady, ktoré súvisia s inými činnosťami alebo transakciami a podstatne ovplyvňujú porovnateľnosť s nekontrolovanými transakciami. Okrem toho by sa vo väčšine prípadov mali do menovateľa zahrnúť len tie náklady, ktoré majú prevádzkový charakter. Výklad uvedený v odsekoch 2.86 – 2.91 sa vzťahuje aj na náklady použité v menovateli.

2.99. Pri uplatňovaní nákladovo orientovanej metódy čistého obchodného rozpätia sa často používajú celkové náklady vrátane všetkých priamych a nepriamych nákladov, ktoré možno priradiť danej činnosti alebo transakcii, spolu s primeraným podielom z režijných nákladov podniku. Môže vzniknúť otázka, či a do akej miery je za bežných okolností prijateľné považovať významnú časť nákladov daňovníka za postupované náklady, ktorým nie je priradený žiadny prvok zisku (t. j. za náklady, ktoré by sa potenciálne mohli vylúčiť z menovateľa ukazovateľa čistého zisku). Závisí to od toho, do akej miery by nezávislá strana za porovnateľných okolností súhlasila s tým, že si k časti nákladov, ktoré znáša, nebude účtovať ziskovú prirážku. Odpoveď by nemala byť založená na klasifikovaní nákladov ako „interné“ alebo „externé“ náklady, ale skôr na analýze porovnateľnosti (vrátane analýzy funkcií). Pozri odsek 7.34.

2.100. Ak sa zistí, že účtovanie o určitých nákladoch ako o postupovaných nákladoch je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vzniká druhá otázka týkajúca sa dôsledkov na porovnateľnosť a na stanovenie rozpätia nezávislých hodnôt. Nakoľko je potrebné porovnávať podobné s podobným, ak sú postupované náklady z menovateľa ukazovateľa čistého zisku daňovníka vylúčené, mali by byť porovnateľné náklady vylúčené aj z menovateľa ukazovateľa čistého zisku porovnateľného subjektu. Problémy s porovnateľnosťou môžu v praxi nastať, ak sú k dispozícii len obmedzené informácie o rozdelení nákladov za porovnateľné subjekty.

2.101. V závislosti od skutočností a okolností prípadu môže byť ako základ nákladov vhodné použiť skutočné náklady, ako aj štandardné alebo rozpočtované náklady. Použitie skutočných nákladov môže vyvolať problém, pretože testovaná strana nemusí mať motiváciu dôsledne

sledovať náklady. Vo vzťahoch medzi nezávislými stranami sa nezriedka stáva, že v spôsobe odmeňovania je premietnutý zámer šetriť náklady. V zmluvách o výrobe medzi nezávislými stranami sa tiež môže stať, že ceny sú stanovené na základe štandardných nákladov a že akékoľvek zníženie alebo zvýšenie skutočných nákladov v porovnaní so štandardnými nákladmi sa pripisuje výrobcovi. Ak takéto dojednania zodpovedajú tým, ktoré by sa prijali medzi nezávislými stranami, podobné mechanizmy by sa mohli vziať do úvahy aj pri uplatnení metódy čistého obchodného rozpätia založenej na nákladoch. Pozri výklad tejto problematiky vo vzťahu k metóde zvýšených nákladov v odseku 2.58.

2.102. Aj použitie rozpočtovaných nákladov môže vyvolať množstvo problémov, ak sú medzi skutočnými nákladmi a rozpočtovanými nákladmi veľké rozdiely. Je nepravdepodobné, že by nezávislé strany stanovovali ceny na základe rozpočtovaných nákladov bez toho, aby sa dohodli, ktoré faktory sa majú brať do úvahy pri stanovovaní rozpočtu, bez ohľadu na vývoj rozpočtovaných nákladov v porovnaní so skutočnými nákladmi v predchádzajúcich rokoch a bez toho, aby sa zaoberali tým, ako sa budú riešiť prípadné nepredvídané okolnosti.

B.3.4.3. Ukazovateľ čistého zisku určený pomerom k majetku

2.103. Návratnosť majetku (alebo kapitálu) môže byť vhodným základom v prípadoch, keď je majetok (a nie náklady alebo tržby) lepším ukazovateľom pridanej hodnoty testovanej strany, ako napr. pri kapitálovo náročnej finančnej činnosti. Ak je ukazovateľom čistý zisk v pomere k majetku, mal by sa použiť len prevádzkový majetok. Prevádzkový majetok zahŕňa hmotný prevádzkový investičný majetok vrátane pozemkov a budov, strojov a zariadení, prevádzkový nehmotný majetok používaný v rámci podnikania, ako sú patenty a know-how, a prevádzkový kapitál, ako sú zásoby a obchodné pohľadávky (po odpočítaní záväzkov z obchodného styku). Investície a hotovostné zostatky sa mimo sektora finančného sektora vo všeobecnosti nepovažujú za prevádzkový majetok.

2.104. V prípadoch, keď je ukazovateľ čistého zisku určený pomerom k majetku, vzniká otázka, ako tento majetok oceniť, napr. či účtovnou hodnotou alebo trhovou hodnotou. Použitie účtovnej hodnoty by mohlo skresliť porovnanie, napr. medzi podnikmi, ktoré svoj majetok už odpísali, a tými, ktoré majú novší, ešte stále odpisovaný majetok, alebo medzi podnikmi, ktoré používajú nehmotný majetok obstaraný od inej osoby a tými, ktoré používajú nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou. Použitie trhovej hodnoty by mohlo tieto ťažkosti zmierniť, hoci môže vyvolať ďalšie problémy so spoľahlivosťou, ak je ocenenie majetku neisté a môže sa ukázať ako mimoriadne nákladné a zložité, najmä v prípade nehmotného majetku. V závislosti od skutočností a okolností prípadu môže byť možné vykonať úpravy na zlepšenie spoľahlivosti porovnania. Voľba medzi účtovnou hodnotou, upravenou účtovnou hodnotou, trhovou hodnotou a inými možnými dostupnými možnosťami by sa mala riadiť cieľom nájsť čo najspoľahlivejší prístup s ohľadom na veľkosť a zložitosť transakcie a na súvisiace náklady a záťaž - pozri Kapitulu III, Oddiel C.

B.3.4.4. Ďalšie možné ukazovatele čistého zisku

2.105. V závislosti od skutočností a okolností transakcií môžu byť vhodné aj iné ukazovatele čistého zisku. Napríklad v závislosti od odvetvia a kontrolovanej transakcie môže byť užitočné pozrieť sa aj na iné menovatele, pre ktoré sú k dispozícii nezávislé údaje, ako napríklad podlahová plocha maloobchodných miest, hmotnosť prepravovaných výrobkov, počet zamestnancov, čas, vzdialenosť atď. Hoci nie je dôvod vylúčiť použitie takýchto základov, ak poskytujú primeraný údaj o hodnote pridanej testovanou stranou ku kontrolovanej transakcii, mali by sa používať len vtedy, ak je možné získať spoľahlivé porovnateľné informácie, ktoré umožňujú použitie metódy s týmto ukazovateľom čistého zisku.

B.3.5. Berryho koeficienty

2.106. „Berryho koeficienty“ sú definované ako pomery hrubého zisku k prevádzkovým nákladom. Úroky a príjmy z vonkajších zdrojov sú vo všeobecnosti z určovania hrubého zisku vylúčené; odpisy a amortizácia môžu, ale nemusia byť zahrnuté do prevádzkových nákladov, čo závisí najmä od možných neistôt v súvislosti s ocenením a porovnateľnosťou, ktoré sú s nimi prípadne spojené.

2.107. Výber vhodného finančného ukazovateľa závisí od skutočností a okolností prípadu; pozri odsek 2.82. Boli vyjadrené obavy, že Berryho koeficienty sa niekedy používajú aj v prípadoch, kde nie sú vhodné, bez potrebnej opatrnosti pri výbere a určovaní metódy transferového oceňovania a finančného ukazovateľa, ktoré je vhodné použiť. Pozri odsek 2.98, ktorý pojednáva o používaní ukazovateľov založených na nákladoch vo všeobecnosti. Jednou z bežných ťažkostí pri určovaní Berryho koeficientov je, že sú veľmi citlivé na klasifikáciu nákladov na prevádzkové a iné, takže pri nich môžu vzniknúť problémy s porovnateľnosťou. Okrem toho problémy nastolené v odsekoch 2.99 – 2.100 v súvislosti s postupovanými nákladmi vznikajú rovnako aj pri uplatňovaní Berryho koeficientov. Aby bol Berryho koeficient vhodný na testovanie odmeny za kontrolovanú transakciu (napr. spočívajúcu v distribúcii výrobkov), je potrebné:

- aby hodnota funkcií vykonávaných v kontrolovanej transakcii (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká) bola úmerná prevádzkovým nákladom,
- aby hodnota funkcií vykonávaných v kontrolovanej transakcii (vzhľadom na použitý majetok a prevzaté riziká) nebola významne ovplyvnená hodnotou distribuovaných výrobkov, t. j. aby bola úmerná tržbám a
- aby daňovník nevykonáva v kontrolovaných transakciách inú významnú funkciu (napr. výrobnú funkciu), ktorá by mala byť odmeňovaná iným spôsobom alebo na základe iného finančného ukazovateľa.

2.108. Situáciou, v ktorej sa Berryho koeficienty môžu ukázať ako užitočné, je výkon sprostredkovateľských činností, kde daňovník nakupuje tovar od prepojeného podniku a

následne ho predáva iným prepojeným podnikom. V takýchto prípadoch metóda následného predaja nemusí byť použiteľná vzhľadom na absenciu nekontrolovaného predaja a metóda zvýšených nákladov, pri ktorej by sa posudzovala zisková prirážka k nákladom na predaný tovar, môže byť tiež nepoužiteľná, ak náklady na predaný tovar spočívajú v kontrolovaných nákupoch. Naproti tomu prevádzkové náklady môžu byť v prípade sprostredkovateľa primerane nezávislé od spôsobu transferového oceňovania, pokiaľ nie sú významne ovplyvnené takými nákladmi kontrolovanej transakcie, ako sú administratívne náklady ústredia, nájomné alebo licenčné poplatky platené prepojenému podniku, takže v závislosti od skutočností a okolností prípadu Berryho koeficient môže byť vhodným ukazovateľom, s výhradou vyššie uvedených poznámok.

B.3.6. Ďalšie usmernenia

2.109. Otázka používania netransakčných údajov tretích osôb síce nie je špecifické pre metódu čistého obchodného rozpätia, no v praxi je pri uplatňovaní tejto metódy naliehavšia, a to z dôvodu veľkej závislosti od externých porovnateľných údajov. Problém vyplýva z toho, že často nie sú k dispozícii dostatočné verejné údaje na to, aby bolo možné určiť ukazovatele čistého zisku tretích osôb na úrovni transakcií. Preto musí existovať dostatočná porovnateľnosť medzi kontrolovanou transakciou a porovnateľnými nekontrolovanými transakciami. Vzhľadom na to, že často jedinými dostupnými údajmi za tretie osoby sú údaje týkajúce sa celého podniku, funkcie vykonávané treťou osobou v rámci jej celkovej činnosti sa musia dôkladne porovnať s funkciami vykonávanými testovanou stranou v súvislosti s jej kontrolovanými transakciami, aby bolo možné použiť na posúdenie jej súladu s princípom nezávislého vzťahu údaje tejto tretej osoby. Celkovým cieľom je zistiť stupeň segmentácie, ktorý poskytne spoľahlivé porovnateľné údaje za kontrolované transakcie na základe skutočností a okolností daného konkrétneho prípadu. Aj keď v praxi nie je možné dosiahnuť ideálnu transakčnú úroveň podľa tejto smernice, stále je dôležité snažiť sa získať čo najspoľahlivejšie porovnateľné údaje v zmysle odseku 3.2 prostredníctvom vhodných úprav založených na dostupných dôkazoch.

2.110. Pozri najmä pokyny ohľadne testovanej strany v odsekoch 3.18-3.19, pokyny ohľadne nezávislej ceny v odsekoch 3.55-3.66 a pokyny ohľadne viacročných údajov v odsekoch 3.75-3.79.

B.4. Príklady použitia metódy čistého obchodného rozpätia

2.111. Na ilustráciu, príklad zvýšených nákladov v odseku 2.59 poukazuje na potrebu úpravy hrubej ziskovej prirážky plynúcej z transakcií na dosiahnutie konzistentného a spoľahlivého porovnania. Takéto úpravy je možné vykonať bez ťažkostí, ak sa príslušné náklady dajú ľahko analyzovať. No aj v prípade, keď je zrejmé, že je potrebná úprava, pričom sa nedajú identifikovať konkrétne náklady vyžadujúce úpravu, môže byť napriek tomu možné identifikovať čistý zisk z transakcie, a tým zabezpečiť použitie konzistentného ukazovateľa. Napríklad ak sa náklady na kontrolu, všeobecné náklady a administratívne náklady považované za súčasť nákladov na predaný tovar pri nezávislých spoločnostiach X, Y a Z nedajú určiť tak,

aby sa hrubá zisková prirážka dala upraviť a zabezpečiť tak spoľahlivosť použitia metódy zvýšených nákladov, pričom neexistujú spoľahlivejšie porovnateľné údaje, môže byť potrebné preskúmať ukazovatele čistého zisku.

2.112. Podobný prístup sa môže vyžadovať, ak existujú rozdiely vo funkciách vykonávaných porovnávanými stranami. Predpokladajme, že skutočnosti sú rovnaké ako v príklade v odseku 2.44 okrem toho, že doplnkovú funkciu technickej podpory vykonávajú porovnateľné nezávislé podniky a nie prepojený podnik, a že tieto náklady sa vykazujú v nákladoch na predaný tovar, no nedajú sa určiť samostatne. Vzhľadom na rozdiely medzi výrobkami a trhmi sa nezávislá trhovú cena nedá stanoviť a metóda následného predaja by bola nespoľahlivá, pretože hrubá zisková marža nezávislých podnikov by musela byť vyššia ako zisková marža prepojeného podniku, aby odrážala prídavnú funkciu a pokrývala neznáme dodatočné náklady. V tomto príklade môže byť spoľahlivejšie preskúmať čisté ziskové marže a posúdiť rozdiel v transferovej cene, ktorý by odrážal rozdiel vo funkciách. Použitie čistých ziskových marží v takomto prípade musí zohľadňovať porovnateľnosť, pričom v prípade, že čistá zisková marža je významne ovplyvnená v dôsledku dodatočnej funkcie alebo v dôsledku trhových rozdielov, nemusí byť spoľahlivé.

2.113. Skutočnosti sú rovnaké ako v oddiele 2.42. Ukázalo sa však, že výška nákladov vynaložených Distribútorom A na poskytovanú záruku sa nedá zistiť, takže nie je možné spoľahlivo upraviť hrubý zisk Spoločnosti A tak, aby bola hrubá zisková marža riadne porovnateľná s maržou Spoločnosti B. Ak však nie sú známe žiadne iné významné rozdiely vo vykonávaných funkciách medzi Spoločnosťami A a B a pomer čistého zisku Spoločnosti A k jej tržbám je známy, pre transakciu Spoločnosti B sa môže dať použiť metóda čistého obchodného rozpätia s porovnaním ziskovej marže v pomere k tržbám Spoločnosti A voči čistému zisku, pričom zisková marža za Spoločnosť B sa vypočíta na rovnakom základe.

C. Metóda delenia zisku

C.1. Všeobecne

2.114. Cieľom metódy delenia zisku je stanoviť výsledky zodpovedajúce princípu nezávislého vzťahu alebo otestovať vykázané výsledky za kontrolované transakcie a priblížiť sa výsledkom, ktoré by sa dosiahli medzi nezávislými podnikmi zapojenými do porovnateľnej transakcie alebo transakcií. Metóda najprv identifikuje zisky dosiahnuté z kontrolovaných transakcií, ktoré sa majú rozdeliť – relevantné zisky – a následne ich delí medzi prepojené podniky ekonomicky zmysluplným spôsobom, ktorý sa približuje rozdeleniu ziskov, aké by sa dohodlo v podmienkach nezávislého vzťahu. Ako pri všetkých metódach transferového oceňovania, cieľom je zabezpečiť, aby zisky prepojených podnikov boli v súlade s hodnotou ich príspevkov a s odmenou, ktorá by sa za takéto príspevky dohodla v porovnateľných transakciách medzi nezávislými podnikmi. Metóda delenia zisku je užitočná najmä vtedy, keď sa odmena pre prepojené podniky dá spoľahlivejšie stanoviť odkazom na pomerné podiely ich príspevkov k ziskom dosiahnutým v súvislosti s transakciou (transakciami) než priamym odhadom hodnoty týchto príspevkov.

2.115. Odkazy na „zisky“ uvedené v tejto časti by sa mali vo všeobecnosti chápať tak, že sa rovnako vzťahujú aj na straty. To znamená, že ak sa metóda delenia zisku určí ako najvhodnejšia metóda, mala by sa vo všeobecnosti uplatňovať rovnakým spôsobom bez ohľadu na to, či výsledkom transakcie (transakcií) je relevantný zisk alebo strata. Asymetrické delenie ziskov a strát (t. j. ak strany uplatňujú rôzne prístupy v závislosti od výsledkov transakcie) môže byť tiež v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ale malo by sa používať obozretne a byť primerane zdokumentované.

C.2. Kedy je metóda delenia zisku pravdepodobne najvhodnejšou metódou?

2.116. Ako je uvedené v odseku 2.2, cieľom výberu metódy transferového oceňovania je vždy nájsť najvhodnejšiu metódu pre konkrétny prípad, pričom sa zohľadnia príslušné silné a slabé stránky každej metódy, jej vhodnosť vzhľadom na povahu presne vymedzenej kontrolovanej transakcie, na dostupnosť spoľahlivých informácií (najmä o nekontrolovaných porovnateľných transakciách) potrebných na uplatnenie tejto metódy a na stupeň porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. Pozri aj odseky 2.4 až 2.7.

2.117. Pokyny k zisťovaniu, či je metóda delenia zisku pravdepodobne najvhodnejšou metódou, sú uvedené nižšie, spolu s identifikáciou určitých prvkov transakcie, ktoré môžu byť relevantné. Je však dôležité poznamenať, že neexistuje žiadne normatívne pravidlo na určenie toho, kedy je konkrétna metóda transferového oceňovania najvhodnejšou metódou.

2.118. Hoci v tejto smernici nie je stanovená požiadavka na vykonanie vyčerpávajúcej analýzy alebo testovania každej metódy v každom prípade, výber najvhodnejšej metódy by mal prihliadať na relatívnu vhodnosť a spoľahlivosť vybranej metódy v porovnaní s inými metódami, ktoré by sa mohli použiť.

C.2.1. Silné a slabé stránky metódy delenia zisku

2.119. Hlavnou silnou stránkou metódy delenia zisku je, že môže ponúknuť riešenie v prípadoch, keď obe strany transakcie do nej vkladajú jedinečný a hodnotný príspevok (napr. prispievajú jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom). V takom prípade môžu nezávislé strany efektívne oceniť transakciu v pomere k ich príslušným príspevkom, čím sa dvojstranná metóda stáva vhodnejšou. Navyše, keďže tieto príspevky sú jedinečné a hodnotné, nebudú existovať žiadne spoľahlivé informácie o porovnateľných transakciách, ktoré by sa dali použiť na spoľahlivejšie ocenenie celej transakcie použitím inej metódy. V takýchto prípadoch môže byť rozdelenie ziskov podľa metódy delenia zisku založené na príspevkoch prepojených podnikov podľa pomernej hodnoty ich príslušných funkcií, majetku a rizík. Pozri výklad povahy transakcií v oddiele C.2.2 nižšie.

2.120. Metóda delenia zisku môže poskytnúť riešenie aj pre vysoko integrované činnosti v prípadoch, pre ktoré by jednostranná metóda nebola vhodná. Pozri oddiel C.2.2.2 nižšie.

2.121. Ďalšou silnou stránkou metódy delenia zisku je flexibilita spočívajúca v tom, že zohľadňuje špecifické, prípadne jedinečné skutočnosti a okolnosti prepojených podnikov, ktoré nemusia byť prítomné v nezávislých podnikoch. Okrem toho ak pri každej zo strán existuje vysoký stupeň neistoty v súvislosti s transakciou, napríklad pri transakciách spojených so spoločným prevzatím ekonomicky významných rizík všetkými stranami (alebo so samostatným prevzatím úzko prepojených ekonomicky významných rizík), metóda delenia zisku môže vzhľadom na svoju flexibilitu umožniť určenie ziskov každej strany podľa princípu nezávislého vzťahu s rozlíšením podľa skutočných dopadov rizík spojených s transakciou.

2.122. Ďalšou silnou stránkou metódy delenia zisku je, že všetky relevantné strany transakcie sú priamo hodnotené v rámci samotného ocenenia transakcie, čiže príspevok každej strany k transakcii sa konkrétne identifikuje a určuje sa jeho pomerná hodnota, na základe čoho sa stanoví nezávislá odmena každej strany v súvislosti s transakciou.

2.123. Slabá stránka metódy delenia zisku súvisí s ťažkosťami pri jej uplatňovaní. Pri prvom preskúmaní sa metóda delenia zisku môže zdať ľahko prístupná pre daňovníkov aj pre správcov dane, pretože sa spravidla menej opiera o informácie o nezávislých podnikoch. Prepojené podniky a správcovia dane však môžu mať problémy s dostupnosťou podrobných informácií potrebných na spoľahlivé uplatnenie metódy delenia zisku. Môže byť zložité určiť príslušné výnosy a náklady za všetky prepojené podniky zúčastnené na kontrolovaných transakciách, pretože by to vyžadovalo vedenie účtovných kníh a evidencie na rovnakom základe resp. vykonanie úprav z hľadiska účtovných postupov a mien. Navyše keď sa metóda delenia zisku použije na prevádzkový zisk, môže byť ťažké identifikovať zodpovedajúce prevádzkové náklady spojené s transakciami a rozdeliť tieto náklady medzi predmetné transakcie a ostatné činnosti prepojených podnikov. Identifikácia vhodných kľúčov na rozdelenie ziskov môže byť tiež náročná. Vzhľadom na potrebu uplatnenia vlastného úsudku pri určovaní jednotlivých parametrov aplikácie metódy delenia zisku bude obzvlášť dôležité zdokumentovať, ako bola metóda použitá, vrátane spôsobu určenia relevantných ziskov na rozdelenie a postupu, ktorým sa dospelo ku kľúčom na rozdelenie ziskov. Pozri oddiely C.4 a C.5.

2.124. Niekedy sa používa argument, že metóda delenia zisku sa medzi nezávislými podnikmi používa zriedkavo, takže aj jej použitie v kontrolovaných transakciách by malo byť podobne zriedkavé. Ak sa táto metóda určí ako najvhodnejšia, vyššie uvedené by nemalo byť faktorom, keďže metódy transferového oceňovania nie sú nevyhnutne určené na replikáciu nezávislého konania, ale skôr ako prostriedok na stanovenie a/alebo overenie výsledkov zodpovedajúcich nezávislému vzťahu pri kontrolovaných transakciách. To znamená, že ak existuje dôkaz, že nezávislé strany v porovnateľných transakciách medzi sebou uplatňujú metódu delenia zisku, takýto dôkaz by sa mal zohľadniť pri posudzovaní, či je metóda delenia zisku pre predmetné kontrolované transakcie tou najvhodnejšou metódou. Pozri odsek 2.129.

C.2.2. Povaha presne vymedzenej transakcie

2.125. Presné vymedzenie skutočnej transakcie bude dôležité pri určovaní, či je rozdelenie zisku z transakcie potenciálne použiteľné. Tento proces by mal zohľadňovať obchodné a

finančné vzťahy medzi prepojenými podnikmi vrátane analýzy príslušnej činnosti každej z nich a kontextu, v ktorom sa kontrolované transakcie uskutočňujú. To znamená, že presné vymedzenie transakcie si vyžaduje obojstrannú analýzu (prípadne podľa potreby mnohostrannú analýzu príspevkov, ak ide o účasť viacerých spoločností) bez ohľadu na to, ktorá metóda transferového oceňovania sa nakoniec vyhodnotí ako najvhodnejšia. (Pozri oddiel D.1, a najmä oddiel D.1.2, v Kapitole I. tejto smernice.)

2.126. Existencia jedinečných a hodnotných príspevkov každej strany pri kontrolovanej transakcii je možno najjasnejším indikátorom toho, že metóda delenia zisku môže byť vhodná. Súvislosti transakcie vrátane odvetvia, v ktorom k nej dochádza a faktorov, ktoré ovplyvňujú výsledky podnikania v tomto odvetví, môžu byť obzvlášť významné pri určovaní hodnoty príspevkov strán a toho, či sú tieto príspevky jedinečné a hodnotné. V závislosti od okolností prípadu by ďalším ukazovateľom toho, že metóda delenia zisku môže byť najvhodnejšia, mohla byť vysoká úroveň integrácie v obchodných operáciách, ktorých sa transakcie týkajú a/alebo spoločné prevzatie ekonomicky významných rizík (alebo samostatné prevzatie úzko prepojených ekonomicky významných rizík) stranami transakcií. Je dôležité poznamenať, že uvedené ukazovatele sa navzájom nevylučujú, ba naopak, často sa môžu vyskytovať spoločne v jednom prípade.

2.127. Na druhom konci spektra, kde presné vymedzenie transakcie určuje, že jedna strana transakcie vykonáva iba jednoduché funkcie, nepreberá v súvislosti s transakciou ekonomicky významné riziká a ani inak neprispieva spôsobom, ktorý by bol jedinečný a hodnotný, metóda delenia zisku by zvyčajne nebola vhodná, pretože podiel na zisku (ktorý môže byť ovplyvnený materializáciou ekonomicky významných rizík) by pravdepodobne nepredstavoval výsledok, ktorý by zodpovedal týmto príspevkom alebo prevzatému riziku v nezávislom vzťahu.

2.128. Chýbajúce dobre porovnateľné nekontrolované transakcie, ktoré by sa inak použili pri porovnaní na stanovenie výnosu strany vykonávajúcej menej zložité funkcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu, by sám osebe nemal viesť k záveru, že delenie zisku je najvhodnejšou metódou. V závislosti od skutočností prípadu bude pravdepodobne spoľahlivejšia iná vhodná metóda s použitím nekontrolovaných transakcií, ktoré sú dostatočne porovnateľné, hoci nie identické s kontrolovanou transakciou, než nevhodná aplikácia metódy delenia zisku. Pozri výklad k obmedzeniam pri dostupných porovnateľných údajoch v odsekoch 3.38-3.39. Pozri aj oddiel C.2.3.

2.129. Taktiež môže byť dôležité zvážiť postupy uplatňované v danom odvetví. Napríklad ak sú dostupné informácie o tom, že nezávislé strany bežne používajú v podobných prípadoch postup založený na delení zisku, malo by sa dôkladne zvážiť, či by metóda delenia zisku nemohla byť najvhodnejšou metódou aj pre kontrolované transakcie. Takéto odvetvové postupy môžu poukazovať na to, že každá strana poskytuje jedinečné a hodnotné príspevky a/alebo že strany sú navzájom veľmi závislé. Ak sa naopak zistí, že nezávislé strany zapojené do porovnateľných transakcií používajú iné metódy oceňovania, malo by sa to zohľadniť aj pri určovaní najvhodnejšej metódy transferového oceňovania.

C.2.2.1. Jedinečné a hodnotné príspevky jednotlivých strán transakcie

2.130. Príspevky (napríklad vykonávané funkcie alebo použitý alebo vložený majetok) sa považujú za „jedinečné a hodnotné“, ak (i) nie sú porovnateľné s príspevkami nezávislých strán za porovnateľných okolností a (ii) predstavujú hlavný zdroj skutočných alebo potenciálnych ekonomických úžitkov z činnosti. Tieto dva faktory sú často prepojené: porovnateľné príspevky sa zriedkakedy nájdu, pretože sú kľúčovým zdrojom ekonomickej výhody. V týchto situáciách zrejme nebudú riziká spojené s príslušnými jedinečnými a hodnotnými príspevkami kontrolované druhou stranou alebo stranami. To môže mať dopad aj na prevzaté riziká v súvislosti s presným vymedzením skutočnej transakcie. Napríklad ak jedna spoločnosť vyvíja a vyrába hlavný komponent výrobku spoločne s inou spoločnosťou, ktorá vyvíja a vyrába ďalší kľúčový komponent, ktorý spolu s prvým komponentom tvorí výrobok pripravený na predaj, funkcie a nehmotný majetok oboch týchto spoločností ako kľúčový zdroj ekonomických úžitkov môžu predstavovať jedinečný a hodnotný príspevok. (Pozri aj odseky 6.50 až 6.58 a 6.133.) V praxi ani jedna z nich nemusí byť schopná kontrolovať riziko spojené s vývojom vo vzťahu k výrobku ako celku, no tieto riziká spojené s vývojom kontrolujú spoločne a delia si príslušné zisky vyplývajúce z ich príspevkov. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladmi 1, 2, 3 a 4 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

Transakcie spojené s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom

2.131. Ak každá strana transakcie právoplatne vlastní jedinečný a hodnotný nehmotný majetok, ktorý je pre transakciu relevantný, pri presnom vymedzení transakcie bude tiež potrebné zvážiť, či každá z nich aj preberá ekonomicky významné riziká spojené s týmto nehmotným majetkom, ako napr. riziká súvisiace s vývojom, zastaraním, porušením cudzích práv, zodpovednosťou za výrobok a využitím majetku (pozri odseky 6.65 až 6.68).

2.132. Ako je uvedené v odsekoch 6.148 až 6.149 a 6.152, v niektorých prípadoch môže byť metóda delenia zisku najvhodnejšou metódou, ak ide o prevod hotového vytvoreného nehmotného majetku (vrátane práv k nehmotnému majetku), pričom nie je možné identifikovať spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie. Metóda delenia zisku môže byť vhodná aj pre prevody čiastočne vytvoreného nehmotného majetku. Ilustráciu poskytuje príklad 5 v prílohe II ku Kapitole II. Pozri oddiely 6.150 až 6.151. Ak je prevádzaným nehmotným majetkom ťažko oceníteľný nehmotný majetok, mali by sa zohľadniť ustanovenia oddielu D.4 v Kapitole VI.

C.2.2.2. Vysoko integrované činnosti

2.133. Hoci väčšina skupín MNE je do určitej miery integrovaná, obzvlášť vysoký stupeň integrácie v určitých činnostiach poukazuje na vhodnosť zváženia metódy delenia zisku. Vysoký stupeň integrácie znamená, že spôsob, akým jedna strana transakcie vykonáva funkcie, používa majetok a preberá riziká, je previazaný so spôsobom, akým funkcie vykonáva, majetok používa a riziká preberá iná strana transakcie, takže sa nedá spoľahlivo posúdiť samostatne. Na druhej strane v mnohých prípadoch integrácie v rámci MNE vznikajú situácie, kedy sa

príspevok aspoň jednej strany transakcie v skutočnosti dá spoľahlivo stanoviť porovnaním s porovnateľnými nekontrolovanými transakciami. Napríklad ak subjekty vykonávajú doplnkové ale samostatné činnosti, môžu sa dať nájsť spoľahlivé porovnateľné transakcie, pretože funkcie, majetok a riziká spojené s jednotlivými oddelenými fázami môžu byť porovnateľné s funkciami, majetkom a rizikami v nezávislých vzťahoch. Na toto je potrebné pamätať pri zvažovaní, ktorá metóda transferového oceňovania je v konkrétnom prípade najvhodnejšia. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladmi 6, 7 a 8 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

2.134. V niektorých prípadoch môžu zúčastnené strany vykonávať funkcie spoločne, spoločne využívať majetok a/alebo spoločne preberať riziká do takej miery, že nie je možné stanoviť hodnotu ich príslušných samostatných príspevkov oddelene od príspevkov ostatných. Ako príklad možno uviesť aplikáciu metódy delenia zisku pri globálnom obchodovaní s finančnými nástrojmi uskutočňovanom prepojenými podnikmi. Pozri Časť III. Oddiel C Správy o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam.

2.135. Ďalším príkladom môže byť situácia, keď integrácia medzi stranami nadobúda formu vysokého stupňa vzájomnej závislosti. Napríklad prístupy založené na rozdelení ziskov môžu používať nezávislé podniky v dlhodobých vzťahoch, kde každá strana vkladá významný príspevok (napr. majetok), ktorého hodnota závisí od druhej strany vzťahu. V takýchto prípadoch, keď takýto príspevok poskytuje každá strana, takže je závislá od druhej strany (alebo keď hodnota príspevku či príspevkov jednej strany závisí do značnej miery od príspevku resp. príspevkov druhej strany), možno pozorovať určitú formu flexibilného oceňovania, ktorá zohľadňuje riziká vyplývajúce zo vzájomnej závislosti, ktoré každá strana preberá, ako aj dopady týchto rizík.

2.136. Ak sú činnosti vysoko integrované, pre určenie najvhodnejšej metódy bude relevantná miera, do akej sa jednotlivé strany podieľajú na prevzatí tých istých ekonomicky významných rizík, alebo samostatne preberajú úzko prepojené ekonomicky významné riziká; a ak sa uvažuje o metóde delenia zisku ako o najvhodnejšej, relevantný je aj spôsob jej prípadného uplatnenia, najmä či sa má použiť delenie skutočných ziskov alebo plánovaných ziskov. Pozri oddiel C.4.1.

2.137. Ak jedna strana prispieva ku kontrole ekonomicky významného rizika, ale toto riziko na seba preberá druhá strana transakcie, môže to v niektorých prípadoch poukazovať na to, že prvá strana by sa mala podieľať aj na potenciálnych pozitívnych a negatívnych dopadoch spojených s daným rizikom, a to úmerne k svojmu príspevku k jeho kontrole. Pozri odsek 1.105. Samotná skutočnosť, že subjekt vykonáva kontrolné funkcie vo vzťahu k riziku, však nemusí nevyhnutne viesť k záveru, že rozdelenie zisku z transakcií je v danom prípade najvhodnejšou metódou.

2.138. Ak sú príspevky vo veľkej miere vzájomne prepojené alebo závislé, môže byť potrebný holistický prístup k stanoveniu hodnoty príslušných príspevkov jednotlivých strán. Znamená to, že vysoký stupeň integrácie môže ovplyvniť aj to, či sa príspevky podnikov považujú za jedinečné a hodnotné. Napríklad jedinečný príspevok jednej strany môže mať pri spoločnom

posúdení s konkrétnym jedinečným príspevkom druhej strany výrazne vyššiu hodnotu. Výklad tejto problematiky v súvislosti s kombináciou nehmotného majetku je uvedený v odsekoch 6.93 – 6.94. Pozri tiež príklad 9 v prílohe II ku Kapitole II.

C.2.2.3. Spoločné prevzatie ekonomicky významných rizík, samostatné prevzatie úzko prepojených rizík

2.139. Delenie zisku z transakcie sa môže považovať za najvhodnejšiu metódu, ak sa podľa presného vymedzenia transakcie každá strana kontrolovanej transakcie podieľa na prevzatí jedného alebo viacerých ekonomicky významných rizík v súvislosti s touto transakciou (pozri odsek 1.95).

2.140. Delenie zisku sa môže považovať za najvhodnejšiu metódu aj vtedy, keď podľa presného vymedzenia transakcie rôzne ekonomicky významné riziká v súvislosti s transakciou preberajú strany samostatne, ale tieto riziká sú natoľko úzko prepojené a /alebo korelujúce, že pôsobenie týchto rizík vo vzťahu k jednotlivým stranám nemožno spoľahlivo oddeliť. Pozri príklad 10 v prílohe II ku Kapitole II.

2.141. Relevantnosť tohto faktora ako ukazovateľa vhodnosti použitia metódy delenia zisku bude vo veľkej miere závisieť od toho, či sú príslušné riziká natoľko ekonomicky významné, že je opodstatnené priradenie podielu na zisku každej strane. Ekonomická významnosť rizík by sa mala analyzovať vzhľadom na ich dôležitosť pre skutočné alebo očakávané relevantné zisky z kontrolovaných transakcií, a nie na ich dôležitosť pre niektorý z prepojených podnikov, ktorého činnosti môžu presahovať rámec relevantných ziskov.

2.142. Ak sa každá strana podieľa na prevzatí ekonomicky významných rizík alebo samostatne preberá vzájomne prepojené ekonomicky významné riziká a metóda delenia zisku sa považuje za najvhodnejšiu metódu, pravdepodobne bude opodstatnené použiť delenie skutočných ziskov a nie plánovaných ziskov, nakoľko skutočné zisky, teda skutočné relevantné zisky, ktoré sa majú rozdeliť, budú odrážať pôsobenie rizík na jednotlivé strany. Naopak, delenie plánovaných ziskov by malo tendenciu sústrediť pôsobenie ekonomicky významných rizík len na jednu stranu. To znamená, že výsledok transferového oceňovania – rozdelenie skutočných alebo plánovaných ziskov – by mal byť v súlade s presným vymedzením transakcie. Pozri oddiel C.4.1 nižšie venovaný deleniu skutočných a plánovaných ziskov

C.2.3. Dostupnosť spoľahlivých informácií

2.143. Vo všeobecnosti bude vo väčšine prípadov prítomnosť faktorov naznačujúcich, že delenie zisku je najvhodnejšou metódou, zodpovedať neprítomnosti faktorov, na základe ktorých by najvhodnejšou metódou bola alternatívna metóda transferového oceňovania, ktorá sa opiera výlučne o porovnateľné údaje, určená podľa odseku 2.2. Inými slovami, ak sú k dispozícii údaje o spoľahlivých porovnateľných nekontrolovaných transakciách na ocenenie transakcie ako celku, je menej pravdepodobné, že metóda delenia zisku bude najvhodnejšou metódou. Samotný nedostatok porovnateľných údajov však nestačí na odôvodnenie použitia

metódy delenia zisku. Pozri odsek 1.128.

2.144. Aj keď metódu delenia zisku možno použiť v prípadoch, keď nie sú k dispozícii porovnateľné nekontrolované transakcie, údaje z transakcií medzi nezávislými stranami môžu byť stále relevantné aj pri aplikácii tejto metódy, napríklad ako usmernenie na rozdelenie relevantných ziskov (pozri oddiel C.3.1.1), prípadne pri použití reziduálnej analýzy (pozri oddiel C.3.1.2).

C.2.4. Závery

2.145. Táto časť opisuje určité charakteristiky metódy delenia zisku a uvádza viacero potenciálnych ukazovateľov, na základe ktorých sa táto metóda môže považovať za najvhodnejšiu, ako aj viacero faktorov, ktoré môžu ukazovať opačným smerom. Tieto pokyny nemajú byť v uvedenom ohľade považované za komplexné, ani za normatívne. Prítomnosť alebo absencia jedného alebo viacerých ukazovateľov opísaných v tejto časti nemusí nevyhnutne viesť k záveru, že metóda delenia zisku bude (alebo nebude) v konkrétnom prípade najvhodnejšou metódou. Každý prípad je potrebné analyzovať na základe jeho vlastných skutočností, pričom bude dôležité posúdiť relatívne prínosy a nedostatky aj ďalších dostupných metód transferového oceňovania.

C.3. Návod na uplatňovanie – všeobecne

2.146. Cieľom tejto smernice nie je poskytnúť vyčerpávajúci zoznam možných spôsobov aplikácie metódy delenia zisku. Uplatnenie tejto metódy bude závisieť od skutočností a okolností prípadu a od dostupných informácií, no prvoradým cieľom by malo byť čo najpresnejšie sa priblížiť rozdeleniu ziskov, ktoré by sa realizovalo, keby strany boli nezávislými podnikmi.

2.147. Pri metóde delenia zisku sa príslušné zisky rozdelia medzi prepojené podniky ekonomicky zmysluplným spôsobom, ktorý sa približuje rozdeleniu ziskov, aké by sa naplánovalo a bolo vyjadrené v zmluve uzavretej v nezávislom vzťahu. Vo všeobecnosti by sa relevantné zisky, ktoré sa majú rozdeliť a kľúče na rozdelenie ziskov mali určiť spôsobom, ktorý je:

- v súlade s analýzou funkcií v skúmanej kontrolovanej transakcii, a najmä odráža prevzatie ekonomicky významných rizík jednotlivými stranami a
- spoľahlivo merateľný.

2.148. Okrem toho,

- ak sa na transferové oceňovanie kontrolovaných transakcií na začiatku použije metóda delenia zisku, je racionálne očakávať, že trvanie vzťahu a kritériá alebo kľúče na rozdelenie ziskov sa dohodnú ešte pred transakciou,

- osoba, ktorá metódu delenia zisku uplatňuje (daňovník alebo správca dane), by mala byť pripravená vysvetliť, prečo sa táto metóda považuje za najvhodnejšiu vzhľadom na okolnosti prípadu, ako aj spôsob jej uplatnenia, a najmä kritériá alebo kľúče na rozdelenie ziskov použité pri rozdeľovaní relevantných ziskov a
- spôsob určenia relevantných ziskov, ktoré sa majú rozdeliť a kľúčov na rozdelenie ziskov by vo všeobecnosti mal byť konzistentný počas celého trvania vzťahu vrátane stratových rokov, pokiaľ neexistujú skutočnosťami a okolnosťami podložené dôvody na použitie odlišných relevantných ziskov alebo kľúčov na rozdelenie ziskov, ktoré musia byť v takom prípade riadne zdokumentované.

C.3.1. Prístupy k deleniu zisku

2.149. Existuje množstvo prístupov k aplikácii metódy delenia zisku v závislosti od charakteristík kontrolovaných transakcií a od dostupných informácií. Ako už bolo uvedené vyššie, cieľom tejto metódy je rozdeliť relevantné zisky z kontrolovaných transakcií ekonomicky zmysluplným spôsobom, aby sa dosiahli výsledky čo najbližšie zodpovedajúce deleniu ziskov medzi nezávislými spoločnosťami za porovnateľných okolností. Vychádza sa z posúdenia pomernej hodnoty príspevku každej strany („analýza príspevkov“). Ak je metóda delenia zisku najvhodnejšou metódou, no aspoň jedna strana poskytuje aj menej zložité príspevky, ktoré sa dajú porovnať s porovnateľnými nekontrolovanými transakciami, môže byť vhodná dvojestupňová „reziduálna analýza“.

C.3.1.1. Analýza príspevkov

2.150. V rámci analýzy príspevkov sa relevantné zisky, ktorými sú celkové zisky zo skúmaných kontrolovaných transakcií, rozdelia medzi prepojené podniky spôsobom, ktorý sa primerane približuje rozdeleniu, aké by dosiahli nezávislé podniky zúčastnené na porovnateľných transakciách. Toto rozdelenie možno podložiť porovnateľnými údajmi, ak sú k dispozícii. Ak nie sú, ako náhrada za rozdelenie, ktoré by dosiahli nezávislé podniky, sa použije rozdelenie vychádzajúce z pomernej hodnoty príspevkov každej z prepojených podnikov zúčastnených na kontrolovaných transakciách, ktoré sa určia na základe interných informácií skupiny MNE (pozri oddiel C.5.2). V prípadoch, kde sa pomerná hodnota príspevkov dá určiť, odhad skutočnej trhovej hodnoty príspevku každej strany nie je potrebný.

2.151. Určenie pomernej hodnoty príspevku každej z prepojených podnikov k relevantným ziskom a zvolený prístup budú závisieť od skutočností a okolností konkrétneho prípadu. Toto určenie sa môže vykonať porovnaním povahy a stupňa jednotlivých typov príspevkov každej strany (napríklad poskytované služby, vynaložené náklady na vývoj, použitý alebo vložený majetok, investovaný kapitál) a priradením percentuálnej hodnoty každému príspevku na základe porovnania a externých trhových údajov. Pozri výklad k spôsobu rozdeľovania relevantných ziskov v oddiele C.5.

C.3.1.2. Reziduálna analýza

2.152. V prípadoch, kde sa hodnota niektorých príspevkov strán dá spoľahlivo určiť pomocou jednostrannej metódy a následne porovnať voči porovnateľným hodnotám, kým pri iných príspevkoch to možné nie je, môže byť vhodné použiť reziduálnu analýzu. Reziduálna analýza rozdeľuje relevantné zisky zo skúmaných kontrolovaných transakcií do dvoch kategórií. V prvej kategórii sú zisky, ktoré možno priradiť spoľahlivo porovnateľným príspevkom, zvyčajne ide o menej zložité príspevky, pre ktoré možno nájsť spoľahlivé porovnateľné prípady. Obvykle by sa táto východisková odmena určila použitím jednej z tradičných transakčných metód alebo metódy čistého obchodného rozpätia na určenie odmeny za porovnateľné transakcie medzi nezávislými podnikmi. Vo všeobecnosti by teda nezohľadňovala výnos plynúci z druhej kategórie príspevkov, ktoré môžu byť jedinečné a hodnotné, prípadne sa dajú pripísať vysokej úrovni integrácie alebo spoločnému prevzatiu ekonomicky významných rizík. Spravidla bude rozdelenie reziduálneho zisku medzi strany založené na pomernej hodnote druhej kategórie príspevkov strán, a to rovnakým spôsobom ako pri použití analýzy príspevkov uvedenej vyššie a v súlade s pokynmi uvedenými v oddiele C.5.

2.153. Príklad 11 v prílohe II ku Kapitole II ilustruje aplikáciu reziduálnej analýzy pri metóde delenia zisku.

C.4. Návod na uplatňovanie – určenie ziskov, ktoré sa majú rozdeliť

2.154. Relevantné zisky, ktoré sa majú rozdeliť metódou delenia zisku, sú zisky prepojených podnikov dosiahnuté z kontrolovaných transakcií. Podstatné je určiť stupeň agregácie - pozri odseky 3.9 - 3.12. Pri určovaní relevantných ziskov je preto nevyhnutné najprv identifikovať a presne vymedziť transakcie, na ktoré sa má metóda delenia zisku aplikovať, a na základe toho identifikovať za každú stranu príslušné sumy príjmov a výdavkov spojené s týmito transakciami. Pozri oddiel C.4.2 nižšie. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladom 12 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

2.155. Ak relevantné zisky, ktoré sa majú rozdeliť, pozostávajú zo ziskov dvoch alebo viacerých prepojených podnikov, príslušné finančné údaje strán transakcie, na ktoré sa rozdelenie ziskov vzťahuje, je potrebné previesť na spoločný základ z hľadiska účtovných postupov a meny a následne zlúčiť. Keďže účtovné štandardy môžu mať významný vplyv na určenie ziskov, ktoré sa majú rozdeliť, pokiaľ sa daňovník rozhodne použiť metódu delenia zisku, účtovné štandardy by sa mali vybrať ešte pred jej aplikáciou a mali by sa uplatňovať konzistentne počas celého trvania vzťahu. Rozdiely v účtovných štandardoch môžu ovplyvniť čas vykazovania výnosov, ako aj prístup k nákladom pri určovaní zisku. Podstatné rozdiely medzi účtovnými štandardmi používanými stranami by sa mali identifikovať a zosúladiť.

2.156. Ak neexistujú harmonizované štandardy daňového účtovníctva, východiskový bod pre stanovenie výšky zisku, ktorý sa má rozdeliť, môže poskytnúť finančné účtovníctvo. Použitie iných finančných údajov (napr. z nákladového účtovníctva) by malo byť povolené, ak príslušné účty existujú a sú spoľahlivé, overiteľné a dostatočne analytické. V tejto súvislosti

najužitočnejšou účtovnou evidenciou môžu byť výkazy o príjmoch za jednotlivé rady výrobkov alebo účtovná evidencia divízií.

2.157. Avšak s výnimkou okolností, keď je predmetom rozdelenia zisku celá činnosť každej zo strán, bude potrebné finančné údaje rozčleniť a vykonať priradenie príslušných súm na základe presného vymedzenia transakcie (transakcií), aby sa identifikovali zisky pripadajúce na príslušné kombinované príspevky jednotlivých strán. Napríklad pri delení zisku medzi dodávateľa výrobkov a prepojený podnik, ktorý sa venuje marketingu a distribúcii v Európe, by sa museli identifikovať zisky dodávateľa plynúce z výroby tovarov pre európsky trh a vylúčiť zisky plynúce z výroby tovarov pre iné trhy. Tento úkon môže byť relatívne jednoduchý, ak sa na všetky trhy dodáva rovnaký tovar, ale bude zložitejší, ak sa na rôzne trhy dodávajú rôzne tovary napríklad s rôznymi výrobnými nákladmi alebo s odlišnou zabudovanou technológiou. Podobne ak prepojený podnik uskutočňujúci marketing a distribúciu v Európe nakupuje výrobky aj z iných zdrojov, pri delení zisku bude musieť rozčleniť svoje finančné údaje tak, aby boli zrejmé výnosy, náklady a zisky súvisiace s tovarom zakúpeným od prepojeného dodávateľa výrobkov. Skúsenosti naznačujú, že táto počiatková fáza pri delení zisku môže byť za určitých okolností mimoriadne zložitá a je potrebné zdokumentovať spôsob identifikácie ziskov relevantných pre danú transakciu a všetky prípadné predpoklady, z ktorých vychádza.

C.4.1. Delenie skutočného alebo plánovaného zisku

2.158. Určenie ziskov, ktoré sa majú rozdeliť, vrátane toho, či sú tieto zisky skutočnými ziskami alebo plánovanými ziskami, prípadne nejakou ich kombináciou, by malo byť v súlade s presným vymedzením transakcie. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladom 13 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

2.159. Ak sa metóda delenia zisku považuje za najvhodnejšiu, rozdelenie skutočných ziskov, t.j. ziskov, ktoré boli ovplyvnené pôsobením ekonomicky významných rizík, by bolo vhodné len vtedy, ak z presného vymedzenia transakcie vyplýva, že strany buď spoločne znášajú tie isté ekonomicky významné riziká spojené s obchodnou príležitosťou, alebo každá strana znáša určité ekonomicky významné riziká spojené s obchodnou príležitosťou samostatne, no tieto riziká sú navzájom prepojené, takže výsledné zisky alebo straty by sa mali medzi tieto strany rozdeliť. Takéto typy prevzatia rizika sa môžu vyskytnúť v scenároch, kde sú činnosti vysoko integrované a/alebo každá strana poskytuje jedinečný a hodnotný príspevok.

2.160. Ak sa zistí, že najvhodnejšou metódou je delenie zisku (napr. preto, že každá strana transakcie do nej vkladá jedinečný a hodnotný príspevok), ale jedna zo strán sa nepodieľa na prevzatí ekonomicky významných rizík, ktoré by sa mohli po uzatvorení transakcie materializovať, najvhodnejšou alternatívou je rozdelenie plánovaných ziskov. Pozri scenár 1 v príklade 13 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

2.161. Pri akejkoľvek aplikácii metódy delenia zisku by sa malo dbať na to, aby sa metóda neuplatňovala ex post. Pozri odsek 3.74. To znamená, bez ohľadu na to, či sa pri tejto metóde

použijú na rozdelenie plánované zisky alebo skutočné zisky, že pokiaľ nedôjde k závažnému nepredvídanému vývoju, ktorý by v prípade nezávislých strán viedol k opätovnému prerokovaniu zmluvy, podmienky delenia zisku medzi prepojené podniky vrátane kľúčov na rozdelenie ziskov, spôsobu výpočtu relevantných ziskov a prípadných úprav alebo riešenia nepredvídaných udalostí sa musia určiť na základe informácií známych alebo primerane predvídateľných stranami v čase uzavretia transakcií. Uvedené platí aj napriek skutočnosti, že v mnohých prípadoch sa skutočné výpočty nevyhnutne dajú vykonať až po určitom čase, keď sa napríklad kľúče na rozdelenie ziskov určené na začiatku použijú na skutočné zisky. Okrem toho by sa malo pamätať na to, že východiskom pre presné vymedzenie akejkoľvek transakcie budú vo všeobecnosti písomné zmluvy, ktoré budú zrejme vyjadrovať zámer sledovaný stranami pri ich uzatvorení. Pozri odsek 1.42.

C.4.2. Rôzne ziskové veličiny

2.162. Relevantné zisky, ktoré sa pri metóde delenia zisku majú rozdeliť, sú najčastejšie prevádzkové zisky. Uplatnenie metódy delenia zisku týmto spôsobom zabezpečuje, že výnosy aj náklady MNE sa priradujú príslušnému prepojenému podniku konzistentným spôsobom. V závislosti od presného vymedzenia transakcie však môže byť vhodné použiť pri delení inú ziskovú veličinu, ako sú hrubé zisky, a následne odpočítať náklady, ktoré vznikli alebo sa dajú priradiť jednotlivým podnikom (okrem nákladov, ktoré už boli zohľadnené). V takýchto prípadoch je potrebné postupovať obozretne a zabezpečiť, aby náklady, ktoré vznikli alebo sa dajú priradiť jednotlivým podnikom, boli v súlade s presným vymedzením transakcie, predovšetkým s činnosťami a prevzatými rizikami jednotlivých strán, a rovnako aby rozdelenie ziskov bolo v súlade s príspevkami strán.

2.163. To znamená, že zisková veličina, ktorá má byť predmetom rozdelenia, bude závisieť od presného vymedzenia transakcie. Napríklad ak sa presným vymedzením transakcie zistí, strany spoločne znášajú nielen trhové riziko, ktoré ovplyvňuje objem predaja a účtované ceny, ale aj riziká spojené s výrobou alebo iným obstarávaním tovarov a služieb, ktoré ovplyvňujú úroveň hrubého zisku, bolo by najvhodnejšie použiť ako základ rozdelenia hrubý zisk. V takomto scenári môžu mať strany integrované alebo spoločné funkcie a majetok, ktoré súvisia s výrobou a obstarávaním tovarov a služieb. Ak sa presným vymedzením transakcie zistí, že okrem trhového a výrobného rizika strany spoločne znášajú aj viaceré ďalšie riziká, ktoré ovplyvňujú úroveň prevádzkových nákladov, vrátane prípadných investícií do nehmotného majetku, bolo by najvhodnejšie použiť ako základ rozdelenia prevádzkový zisk. V tomto scenári môžu mať strany integrované alebo spoločné funkcie, ktoré sa vzťahujú na celý hodnotový reťazec.

2.164. Napríklad dva prepojené podniky, z ktorých každý má vlastnú výrobnú špecializáciu a jedinečný a oceníteľný nehmotný majetok, sa dohodnú, že prispejú k výrobe zložitých inovatívnych výrobkov nehmotným majetkom. Z presného vymedzenia transakcie vyplýva, že podniky v tomto príklade spoločne nesú riziká spojené s úspechom alebo neúspechom výrobkov na trhu. Nenesú však spoločne riziká spojené s predajom týchto výrobkov, ani ostatné náklady, ktoré sú v prevažnej miere neintegrované. Aplikácia delenia zisku na základe kombinovaných prevádzkových ziskov po odpočítaní všetkých výdavkov oboch strán by potenciálne viedla k

spoločnému znášaniu následkov rizík, ktoré prevzala len jedna zo strán. V takýchto prípadoch môže byť rozdelenie hrubých ziskov vhodnejšie a spoľahlivejšie, keďže táto úroveň zisku zachytáva výsledky trhových a výrobných činností, o ktoré sa strany delia, spolu so súvisiacimi rizikami. Podobne v prípade prepojených podnikov, ktoré sa zúčastňujú na celosvetových vysoko integrovaných činnostiach, ak presné vymedzenie skutočnej transakcie ukazuje, že spoločné znášanie rizík a stupeň integrácie sa netýkajú prevádzkových nákladov, môže byť vhodné rozdeliť hrubé zisky z jednotlivých činností a následne od príslušného podielu z celkových hrubých ziskov prideleného danému podniku odpočítať jeho vlastné prevádzkové náklady.

2.165. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladom 14 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

C.5. Rozdelenie ziskov

2.166. Zisky by sa mali rozdeliť na ekonomicky zmysluplnom základe, ktorý odzrkadľuje relatívne príspevky strán transakcie, a teda sa približuje rozdeleniu ziskov, ktoré by sa dosiahli v nezávislom vzťahu. Relevantnosť porovnateľných nekontrolovaných transakcií alebo interných údajov (pozri oddiel C.5.2) a kritériá použité na dosiahnutie rozdelenia ziskov v súlade s princípom nezávislého vzťahu závisia od skutočností a okolností prípadu. Preto nie je žiaduce zostavovať normatívny zoznam kritérií alebo kľúčov na rozdelenie ziskov. Pozri všeobecné pokyny týkajúce sa konzistentnosti pri určovaní kľúčov pre rozdelenie v odsekoch 2.146 – 2.148. Okrem toho by použité kritériá alebo kľúče pre rozdelenie zisku mali byť:

- nezávislé od formálneho znenia politiky transferového oceňovania, t. j. mali by byť založené na objektívnych údajoch (napr. o predaji nezávislým stranám), nie na údajoch týkajúcich sa odmeňovania v kontrolovaných transakciách (napr. pri predaji prepojeným podnikom),
- overiteľné a
- podložené údajmi o porovnateľných transakciách, internými údajmi, prípadne obomi.

2.167. Jedným z možných prístupov je rozdelenie relevantných ziskov podľa skutočného rozdeľovania ziskov pozorovaného pri porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Príkladom možných zdrojov informácií o nekontrolovaných transakciách, ktoré by mohli byť užitočnou pomôckou pri určovaní kritérií na rozdelenie ziskov v závislosti od skutočností a okolností prípadu, sú vzťahy pri spoločných podnikoch medzi nezávislými stranami s dohodou o rozdeľovaní ziskov, ako napríklad pri rozvojových projektoch v ropnom a plynárenskom priemysle, pri spolupráci vo farmaceutickom priemysle, či pri spoločnom marketingu alebo spoločnej propagácii, alebo vzťahy medzi nezávislými hudobnými nahrávacími štúdiami a hudobníkmi, nekontrolované vzťahy v sektore finančných služieb a pod.

2.168. Získanie spoľahlivých porovnateľných údajov, ktoré by sa dali takto použiť, však môže byť náročné. Napriek tomu externé trhové údaje môžu byť pri analýze rozdelenia zisku relevantné na posúdenie hodnoty príspevkov, ktoré každá z prepojených podnikov vkladá do transakcií. Predpokladá sa, že nezávislé strany by si relevantné zisky rozdelili v pomere k hodnote ich príslušných príspevkov k zisku vytvorenému v rámci transakcie. Ak teda neexistuje žiadny priamy dôkaz o tom, ako by si rozdelili zisk v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností nezávislé strany, rozdelenie ziskov môže byť založené na relatívnych príspevkoch strán, ktorých hodnota sa určí podľa ich funkcií, použitého majetku a prevzatých rizík.

C.5.1. Klúče na rozdelenie ziskov

2.169. Ako už bolo uvedené vyššie, dá sa predpokladať, že nezávislé strany si rozdelia zisky na základe pomernej hodnoty svojich príspevkov k tvorbe týchto ziskov. Rozdelenie relevantných ziskov pri metóde delenia zisku sa vo všeobecnosti dosiahne použitím jedného alebo viacerých klúčov na rozdelenie ziskov. Analýza funkcií a analýza okolností, za ktorých sa transakcie uskutočňujú (napr. odvetvie a prostredie), sú podstatným vstupom pre určenie relevantných klúčov, ktoré sa majú pri rozdeľovaní ziskov použiť, vrátane stanovenia váh príslušných klúčov na rozdelenie ziskov v prípadoch, kde sa používa viac ako jeden klúč. Určenie vhodného klúča (klúčov) na rozdelenie ziskov by malo odrážať rozhodujúce príspevky k hodnote vo vzťahu k transakcii. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladmi 15 a 16 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

2.170. V závislosti od skutočností a okolností prípadu môže byť klúčom konkrétne číslo (napr. rozdelenie v pomere 30 % : 70 % na základe dôkazov o podobnom rozdelení uplatňovanom medzi nezávislými stranami v porovnateľných transakciách), alebo premenná (napr. pomerná hodnota marketingového príspevku účastníka transakcie, prípadne iné možné klúče uvedené nižšie), ktorá by sa mohla vypočítať na základe jediného klúča na rozdelenie ziskov alebo podľa pomerných váh viacerých klúčov.

2.171. Klúče na rozdelenie ziskov vychádzajúce z majetku alebo kapitálu (napr. prevádzkový majetok, investičný majetok (ako sú výrobné aktíva, maloobchodné aktíva, IT aktíva), nehmotný majetok) alebo z nákladov (napr. pomerná hodnota výdavkov a/alebo investícií v klúčových oblastiach, akými sú výskum a vývoj, inžinierska činnosť, marketing) možno použiť, ak odrážajú relatívne príspevky strán k rozdeľovaným ziskom a dajú sa spoľahlivo merať. Je vhodné podotknúť, že kým náklady môžu byť nedostatočným meradlom hodnoty vloženého nehmotného majetku (pozri odsek 6.142), pomerná výška nákladov vynaložených stranami môže poskytnúť primeranú náhradu za pomernú hodnotu príspevkov strán, ak sú podobnej povahy (pozri odseky 8.27 – 8.28).

2.172. Medzi ďalšie klúče na rozdelenie ziskov, ktoré by podľa okolností daného prípadu mohli byť vhodné, patria prírastkové náklady alebo mzdy zamestnancov (ktorí sa podieľajú na vykonávaní klúčových funkcií, ktoré vytvárajú hodnotu transakcie, napríklad pri globálnom obchodovaní s finančnými nástrojmi). V iných situáciách by sa mohol dať použiť počet

zamestnancov alebo čas odpracovaný určitou skupinou podobne kvalifikovaných zamestnancov s podobnou zodpovednosťou, ak existuje silná a relatívne konzistentná korelácia medzi ním a tvorbou hodnoty reprezentovanej relevantnými ziskami. Pokyny uvedené v tejto časti by sa nemali považovať za vyčerpávajúci zoznam potenciálnych kľúčov na rozdelenie ziskov. Aj ďalšie kľúče na rozdelenie ziskov môžu byť prijateľné, pokiaľ poskytujú výsledky zodpovedajúce nezávislému vzťahu za všetky relevantné strany.

2.173. Okrem špecifickej dokumentácie (Local File), ktorá by mala obsahovať podrobnú analýzu funkcií daňovníka a jeho príslušných prepojených podnikov, môže byť užitočným zdrojom informácií relevantných na určenie vhodných kľúčov na rozdelenie ziskov aj všeobecná dokumentácia (Master File) skupiny MNE. Ako je uvedené v prílohe I ku Kapitole V, všeobecná dokumentácia by mala obsahovať informácie o dôležitých faktoroch ovplyvňujúcich zisky z činností, o hlavných príspevkoch jednotlivých subjektov v rámci skupiny k tvorbe hodnoty a o kľúčovom nehmotnom majetku skupiny. Je však potrebné pamätať na to, že všeobecná dokumentácia je určená len na poskytnutie všeobecného prehľadu o skupine MNE, a nie na konkrétne alebo podrobné informácie o všetkých transakciách skupiny.

C.5.2. Použitie údajov o vlastnej činnosti daňovníka (interných údajov)

2.174. Ak chýbajú dostatočne spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie ako podklad pre rozdelenie relevantných ziskov, mali by sa vziať do úvahy interné údaje, ktoré môžu poskytnúť spoľahlivé prostriedky na stanovenie alebo otestovanie nezávislej povahy rozdelenia ziskov. To, ktoré typy interných údajov sú relevantné, bude závisieť od skutočností a okolností prípadu, pričom tieto interné údaje by mali spĺňať podmienky uvedené v tejto časti, a najmä v odsekoch 2.147 – 2.148 a 2.166. Často sa získavajú z nákladového alebo finančného účtovníctva daňovníkov.

2.175. Ak sa napríklad použije kľúč na rozdelenie ziskov vychádzajúci z majetku, môže byť založený na údajoch prevzatých zo súvah strán transakcie. Často sa stane, že nie všetok majetok daňovníkov súvisí s danou transakciou, takže je potrebná určitá analytická práca zo strany daňovníka a zostavenie „transakčnej“ súvahy, ktorá sa použije pri aplikácii metódy delenia zisku. Okrem toho niektoré položky majetku, ako napríklad nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou, nemusia byť v súvahe premietnuté vôbec, takže sa musia oceniť osobitne. V tejto súvislosti môžu byť užitočné rôzne oceňovacie techniky, ako napríklad techniky založené na diskontovanej hodnote plánovaných budúcich príjmových tokov alebo peňažných tokov odvodených z využívania nehmotného majetku. Pozri oddiel D.2.6.3 v Kapitole VI tejto smernice. Pozri tiež výklad k oceňovaniu majetku v kontexte metódy čistého obchodného rozpätia s porovnaním čistého zisku voči majetku v odseku 2.104, ktorý je relevantný aj pre ocenenie majetku v súvislosti s metódou delenia zisku s použitím kľúča na rozdelenie ziskov založeného na majetku.

2.176. Obdobne aj pri použití kľúčov na rozdelenie ziskov založených na nákladoch, ktoré vychádzajú z údajov prevzatých z výkazov ziskov a strát daňovníkov, môže byť potrebné

zostaviť transakčnú účtovnú závierku, kde sa identifikujú výdavky súvisiace s danou kontrolovanou transakciou a výdavky, ktoré by sa mali zo stanovenia kľúča na rozdelenie ziskov vylúčiť. Určený typ výdavku, ktorý sa berie do úvahy (napr. mzdy, odpisy atď.), ako aj kritériá použité na určenie, či daný výdavok súvisí s danou transakciou alebo skôr súvisí s inými transakciami daňovníka (napr. s ostatnými radmi výrobkov, ktoré nie sú predmetom daného rozdelenia ziskov), by sa mali dôsledne uplatňovať na všetky strany transakcie.

2.177. Interné údaje môžu byť užitočné aj tam, kde kľúč na rozdelenie ziskov vychádza zo systému nákladového účtovníctva, napr. z nákladov na zamestnancov spojených s niektorými aspektmi transakcie, prípadne z času odpracovaného určitou skupinou zamestnancov na určitých úlohách a pod.

2.178. Interné údaje sú podstatným vstupom pri posudzovaní hodnôt príslušných príspevkov strán do kontrolovanej transakcie. Stanovenie týchto hodnôt by sa malo opierať o analýzu funkcií, ktorá zohľadňuje všetky ekonomicky významné funkcie, majetok a riziká, ktorými strany kontrolovanej transakcie prispievajú. V prípadoch, keď sa zisk rozdeľuje na základe ohodnotenia relatívnej významnosti funkcií, majetku a rizík vo vzťahu k tvorbe pridanej hodnoty v kontrolovanej transakcii, by príslušné hodnotenie malo byť podložené spoľahlivými objektívnymi údajmi, aby sa obmedzila svojvôľa. Osobitná pozornosť by sa mala venovať identifikácii relevantných príspevkov spočívajúcich v jedinečnom a hodnotnom nehmotnom majetku, prevzatým ekonomicky významným rizikám a dôležitosti, relevantnosti a meraniu faktorov, ktorými sú vyvolané.

C.5.3. Príklady kľúčov na rozdelenie ziskov

C.5.3.1. Kľúče na rozdelenie ziskov založené na majetku

2.179. Kľúče na rozdelenie ziskov založené na majetku alebo na kapitále možno použiť tam, kde existuje silná korelácia medzi hmotným alebo nehmotným majetkom alebo použitým kapitálom a tvorbou hodnoty v kontexte kontrolovanej transakcie. Aby bol kľúč na rozdelenie ziskov zmysluplný, mal by sa dôsledne uplatňovať na všetky strany transakcie. Pozri výklad k problematike porovnateľnosti v súvislosti s oceňovaním majetku pri metóde čistého obchodného rozpätia v odseku 2.104, ktorý platí aj pre metódu delenia zisku. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladom 15 v prílohe II k tejto kapitole.

2.180. Ak jedna alebo viacero strán transakcie, pre ktorú sa metóda delenia zisku považuje za najvhodnejšiu, poskytuje príspevok vo forme nehmotného majetku, môžu nastať zložité problémy v súvislosti tak s jeho identifikáciou, ako aj s jeho ocenením. Pokyny k identifikácii a oceňovaniu nehmotného majetku sú uvedené v Kapitole VI tejto smernice. Pozri tiež príklady v prílohe I ku Kapitole VI „Príklady na ilustráciu pokynov k nehmotnému majetku“.

C.5.3.2. Kľúče na rozdelenie ziskov založené na nákladoch

2.181. Kľúč na rozdelenie ziskov založený na nákladoch môže byť vhodný tam, kde je možné identifikovať silnú koreláciu medzi pomernou hodnotou vynaložených nákladov a pomernou hodnotou príspevku. Napríklad marketingové výdavky môžu byť vhodným kľúčom pre subjekty vykonávajúce funkciu distribúcie a umiestňovania na trh, ak reklama vytvára jedinečný a hodnotný marketingový nehmotný majetok, napr. pri spotrebnom tovare, kde je hodnota marketingového nehmotného majetku ovplyvnená reklamou. Náklady na výskum a vývoj môžu byť vhodné pri výrobcach, ak súvisia s vývojom jedinečného a hodnotného nehmotného majetku, ako sú patenty. Ak však napríklad každá strana prispieva rôznym hodnotným nehmotným majetkom, potom nie je vhodné použiť kľúč založený na nákladoch, pokiaľ náklady nie sú spoľahlivým meradlom pomernej hodnoty tohto nehmotného majetku, alebo sa nedajú riziko vážiť na dosiahnutie spoľahlivého vyjadrenia pomernej hodnoty. Rizikové váženie bude vhodným prístupom aj v prípade, ak každá strana prispieva rovnakým druhom nehmotného majetku. Napríklad ak je riziko zlyhania v počiatočnom štádiu vývoja niekoľkonásobne vyššie ako riziko zlyhania v neskoršom štádiu alebo pri vývoji postupných zlepšení už osvedčeného konceptu, potom budú mať náklady vynaložené v tomto ranom štádiu vyššiu rizikovú váhu ako náklady vzniknuté v neskoršej fáze alebo pri postupných zlepšeniach. Odmeňovanie zamestnancov môže byť relevantné v situáciách, keď primárnym faktorom pri vytváraní relevantných ziskov sú funkcie závislé od zručností a skúseností zamestnancov.

2.182. Pri identifikovaní a aplikovaní vhodných kľúčov na rozdelenie ziskov na základe nákladov môže byť potrebné zvážiť množstvo otázok. Jednou z nich je otázka prípadných rozdielov medzi stranami z hľadiska načasovania výdavkov. Napríklad náklady na výskum a vývoj, ktoré sú relevantné pre hodnotu príspevkov jednej strany, mohli byť vynaložené už pred niekoľkými rokmi, zatiaľ čo výdavky inej strany sú súčasné. V dôsledku toho môže byť okrem rizikového váženia podľa odseku 2.181 potrebné previesť historické náklady na súčasné hodnoty (ako je uvedené nižšie). Príslušné náklady môžu byť súčasťou väčšieho súboru nákladov, ktorý je potrebné analyzovať a priradiť k príspevkom do transakcie, ktorá je predmetom delenia zisku. Napríklad marketingové náklady môžu vzniknúť a byť evidované za viacero radov výrobkov, no predmetom delenia zisku z transakcie je len jeden z nich. Ak úspory z umiestnenia ponechané členovi (členom) skupiny MNE významným spôsobom prispievajú k ziskom a príslušné náklady sú zohľadnené v ziskoch, ktoré sa majú rozdeliť, potom by sa spôsob, akým by si ponechané úspory z umiestnenia rozdelili nezávislé strany, musel premietnuť do rozdelenia zisku podľa pokynov uvedených v Oddiele D.6 v Kapitole I. Kľúče na rozdelenie ziskov založené na nákladoch môžu byť veľmi citlivé na rozdiely a zmeny v účtovnej klasifikácii nákladov. Preto je potrebné vopred jasne stanoviť, aké náklady sa budú brať do úvahy pri určovaní kľúča na rozdelenie ziskov medzi stranami a v súlade s tým stanoviť určitý samotný kľúč.

2.183. V niektorých prípadoch je významným aspektom spoľahlivosti kľúčov pre rozdelenie založených na nákladoch určenie príslušného časového obdobia, od ktorého by sa jednotlivé prvky na určenie kľúča(ov) na rozdelenie ziskov (napr. majetok, náklady alebo iné) mali brať do úvahy. Tu vzniká problém, keďže medzi časom vynaloženia nákladov a časom, keď sa

vytvára hodnota, môže byť oneskorenie a niekedy je ťažké rozhodnúť, ktoré náklady by sa mali použiť. Napríklad v prípade kľúča založeného na nákladoch môže byť v niektorých prípadoch vhodné zohľadniť výdavky za jeden rok, zatiaľ čo v niektorých iných prípadoch môže byť vhodnejšie použiť kumulované výdavky (bez odpisov, ak je to vzhľadom na okolnosti vhodné) za predchádzajúce roky a za bežný rok. V závislosti od skutočností a okolností prípadu môže mať toto určenie významný dopad na rozdelenie ziskov medzi strany. Ako je uvedené v oddiele C.5.1 vyššie, výber kľúča na rozdelenie ziskov by mal byť primeraný konkrétnym okolnostiam prípadu a mal by umožňovať spoľahlivú aproximáciu rozdelenia zisku, ktoré by sa dohodlo medzi nezávislými stranami. Zásady uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladom 16 v prílohe II ku Kapitole II tejto smernice.

D. Závěry k transakčným ziskovým metódam

2.184. Odseky 2.1-2.12 poskytujú pokyny k výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania vzhľadom na okolnosti daného prípadu.

2.185. Ako je uvedené v tejto smernici, existujú obavy v súvislosti s používaním metódy čistého obchodného rozpätia, ktoré sa týkajú najmä toho, že sa niekedy používa bez primeraného zohľadnenia relevantných rozdielov medzi porovnávanými kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. Mnohé jurisdikcie sa obávajú, že pri uplatňovaní metódy čistého obchodného rozpätia môžu byť záruky stanovené pre tradičné transakčné metódy prehliadané. Ak teda rozdiely v charakteristikách porovnávaných podnikov majú podstatný vplyv na použité ukazovatele čistého zisku, použitie metódy čistého obchodného rozpätia bez vykonania úprav o tieto rozdiely by nebolo vhodné. Pozri odseky 2.74-2.81 (štandard porovnateľnosti, ktorý sa má uplatňovať pri metóde čistého obchodného rozpätia).

2.186. Pripustením skutočnosti, že použitie transakčných ziskových metód môže byť nevyhnutné, sa nenaznačuje, že by nezávislé podniky použili tieto metódy na stanovenie svojich cien. Ako pri každej metóde, aj pri použití transakčných ziskových metód je dôležité, aby sa dali vypočítať príslušné korešpondujúce úpravy, pričom sa pripúšťa, že v určitých prípadoch je možné určiť korešpondujúce úpravy súhrnne podľa zásad agregácie uvedených v odsekoch 3.9 – 3.12.

2.187. Vo všetkých prípadoch je potrebné dbať na obozretnosť pri rozhodovaní, či daná transakčná zisková metóda môže pri aplikovaní na konkrétny aspekt prípadu poskytnúť odpoveď zodpovedajúcu nezávislému vzťahu, či už v spojení s tradičnou transakčnou metódou alebo samostatne. Túto otázku možno v konečnom dôsledku zodpovedať len individuálnym posúdením so zohľadnením vyššie uvedených silných a slabých stránok konkrétnej transakčnej ziskovej metódy, ktorá sa má použiť, analýzy porovnateľnosti strán transakcie (vrátane analýzy funkcií) a dostupnosti a spoľahlivosti porovnateľných údajov. Okrem toho tieto závery predpokladajú, že pred uplatnením týchto metód jurisdikcie dosiahnu určitý stupeň vyspelosti svojich daňových systémov.

Kapitola III.

Analýza porovnateľnosti

A. Vykonávanie analýzy porovnateľnosti

3.1. Všeobecné usmernenia týkajúce sa porovnateľnosti sú uvedené v Oddiele D Kapitoly I. Podľa definície porovnanie znamená preskúmanie dvoch objektov - kontrolovanej transakcie, ktorá je predmetom overovania a nekontrolovaných transakcií, ktoré sa považujú za potenciálne porovnateľné. Hľadanie porovnateľných transakcií je len časťou analýzy porovnateľnosti. Toto hľadanie by sa nemalo zamieňať s analýzou porovnateľnosti, ani sa od nej oddeľovať. Vyhľadávanie informácií o potenciálne porovnateľných nekontrolovaných transakciách a proces identifikácie porovnateľných transakcií závisia od predchádzajúcej analýzy kontrolovanej transakcie daňovníka a od ekonomicky významných charakteristík alebo faktorov porovnateľnosti (pozri Oddiel D.1 v Kapitole I). Metodický a konzistentný prístup by mal zabezpečiť určitú kontinuitu alebo prepojenosť celého analytického procesu, a tým udržiavať stálu nadväznosť medzi jednotlivými krokmi - od predbežnej analýzy podmienok kontrolovanej transakcie, cez výber metódy transferového oceňovania a identifikáciu potenciálnych porovnateľných transakcií, až po konečný záver o tom, či sú skúmané kontrolované transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu v zmysle odseku 1 Článku 9 Modelovej zmluvy OECD.

3.2. V rámci procesu výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania (pozri odsek 2.2) a jej uplatňovania, sa analýza porovnateľnosti vždy zameriava na nájdenie najspoľahlivejších porovnateľných transakcií. Ak je možné zistiť, že niektoré nekontrolované transakcie majú nižší stupeň porovnateľnosti ako iné, mali by sa vylúčiť (pozri aj odsek 3.56). To neznamená, že sa vyžaduje vyčerpávajúce prehľadanie všetkých možných zdrojov porovnateľných údajov; uznáva sa, že dostupnosť informácií je obmedzená a vyhľadanie porovnateľných údajov môže byť náročné. Pozri výklad o otázkach dodržiavania predpisov v odsekoch 3.80-3.83.

3.3. Za účelom zaručenia transparentnosti daného procesu je vhodné, aby daňovník, ktorý používa porovnateľné údaje na podporu svojich transferových cien alebo daňová správa, ktorá používa porovnateľné údaje na podporu úprav transferového oceňovania, poskytli vhodné podporné informácie aj ostatným zainteresovaným stranám (t. j. daňovému kontrolórovi, daňovníkovi alebo príslušným zahraničným orgánom), aby sa mohla posúdiť spoľahlivosť použitých porovnateľných údajov. Pozri odsek 3.36, ktorý rozoberá informácie dostupné daňovým správam, no nedostupné daňovníkom. Všeobecné usmernenia k požiadavkám na dokumentáciu sú uvedené v Kapitole V tejto smernice. Pozri tiež prílohu II ku Kapitole IV „Usmernenie pre vydávanie opatrení predchádzajúcich oceneniu v rámci procedúry vzájomných dohôd (MAP APA)“.

A.1. Obvyklý postup

3.4. Nižšie je uvedený opis obvyklého postupu, ktorého sa možno pridržiavať pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti. Tento postup sa považuje za všeobecne uznaný osvedčený postup, no nie je povinný, takže prípadný iný postup vyhľadávania, ktorý vedie k identifikácii spoľahlivých porovnateľných údajov, môže byť takisto prijateľný, nakoľko spoľahlivosť výsledku je dôležitejšia než samotný postup (t. j. uplatnenie tu uvedeného postupu nie je zárukou, že výsledok bude v súlade s princípom nezávislého vzťahu a neuplatnenie tohto postupu tiež neznamená, že výsledok s ním nebude v súlade).

1. krok: určenie časového obdobia v rokoch, za ktoré sa majú údaje vyhľadať.
2. krok: vykonanie všeobecnej analýzy situácie daňovníka.
3. krok: oboznámenie sa so skúmanými kontrolovanými transakciami, a to najmä prostredníctvom funkčnej analýzy, s cieľom vybrať testovanú stranu (ak je to potrebné), najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania vzhľadom na okolnosti prípadu a finančný ukazovateľ, ktorý sa bude testovať (v prípade transakčnej ziskovej metódy) a identifikovať významné faktory porovnateľnosti, ktoré by sa mali vziať do úvahy.
4. krok: preskúmanie prípadných interných porovnateľných transakcií, ak sú k dispozícii.
5. krok: určenie dostupných zdrojov údajov o externých porovnateľných transakciách, ak sú takéto externé porovnateľné údaje potrebné vzhľadom na ich relatívnu spoľahlivosť.
6. krok: výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania a určenie príslušného finančného ukazovateľa v závislosti od metódy (napr. určenie príslušného ukazovateľa čistého zisku v prípade metódy čistého obchodného rozpätia).
7. krok: identifikácia potenciálnych porovnateľných transakcií - určenie kľúčových charakteristík, ktoré musí spĺňať každá nekontrolovaná transakcia, aby sa mohla považovať za potenciálne porovnateľnú, a to na základe relevantných faktorov identifikovaných v 3. kroku a v súlade s faktormi porovnateľnosti uvedenými v Oddiele D.1 Kapitoly I.
8. krok: určenie a vykonanie úprav porovnateľnosti (kde je to potrebné).
9. krok: interpretácia a použitie zhromaždených údajov, stanovenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

3.5. V praxi tento postup nie je lineárny. Najmä postup v 5. až 7. kroku môže byť potrebné vykonať opakovane, kým sa nedospeje k uspokojivému záveru, t. j. nevyberie sa najvhodnejšia

metóda transferového oceňovania a to najmä preto, že preskúmanie dostupných zdrojov informácií môže v niektorých prípadoch ovplyvniť výber metódy transferového oceňovania. Napríklad v prípadoch, keď nie je možné nájsť informácie o porovnateľných transakciách (7. krok) a/alebo vykonať primerane presné úpravy (8. krok), si daňovníci pravdepodobne budú musieť vybrať inú metódu transferového oceňovania a zopakovať postup od 4. kroku.

3.6. Pozri odsek 3.82. ktorý rieši proces určovania, monitorovania a kontroly transferových cien.

A.2. Všeobecná analýza situácie daňovníka

3.7. „Všeobecná analýza“ je základným krokom v analýze porovnateľnosti. Možno ju definovať ako analýzu odvetvia, konkurencie, ekonomických a regulačných faktorov a iných prvkov, ktoré ovplyvňujú daňovníka a jeho prostredie, no zatiaľ bez skúmania konkrétnych transakcií. Tento krok pomáha pochopiť podmienky kontrolovanej transakcie daňovníka, ako aj podmienky nekontrolovaných transakcií, ktoré sa majú porovnávať, predovšetkým ekonomické podmienky transakcie (pozri odseky 1.130 – 1.133).

A.3. Preskúmanie kontrolovanej transakcie a výber testovanej strany

3.8. Cieľom preskúmania predmetnej kontrolovanej transakcie (kontrolovaných transakcií) je identifikovať relevantné faktory, ktoré ovplyvnia výber testovanej strany (kde je to potrebné), výber a uplatnenie najvhodnejšej metódy transferového oceňovania vzhľadom na okolnosti prípadu a finančného ukazovateľa, ktorý sa bude testovať (v prípade transakčnej ziskovej metódy), výber porovnateľných transakcií a prípadné stanovenie úprav na zabezpečenie porovnateľnosti.

A.3.1. Posúdenie samostatných a kombinovaných transakcií daňovníka

3.9. V ideálnom prípade by sa na dosiahnutie čo najpresnejšej aproximácie nezávislých podmienok mal princíp nezávislého vzťahu uplatňovať na úrovni jednotlivých transakcií. Často však dochádza k situáciám, keď sú jednotlivé transakcie tak úzko prepojené alebo nadväzujúce na seba, že ich primerané individuálne (samostatné) posúdenie nie je možné. Príkladom môžu byť: a) niektoré dlhodobé zmluvy na dodávku komodít alebo služieb, b) práva na používanie nehmotného majetku a c) oceňovanie súboru úzko prepojených výrobkov (napr. v rámci jednej produktovej rady), keď je určenie ceny pre každý jednotlivý výrobok alebo transakciu ťažko uskutočniteľné. Ďalším príkladom by bolo poskytovanie licencie na výrobné know-how a dodávanie zásadných komponentov prepojenému výrobcovi - tu môže byť racionálnejšie posudzovať nezávislé podmienky za tieto dve položky spoločne a nie jednotlivo. Takéto transakcie by sa mali posudzovať spoločne s použitím najvhodnejšej metódy zodpovedajúcej nezávislému vzťahu. Ďalším príkladom môže byť smerovanie transakcie cez iný prepojený podnik; tu môže byť vhodnejšie posudzovať transakciu, s ktorou je smerovanie spojené ako celok než posudzovať jednotlivé transakcie samostatne. Pozri príklad 26 v prílohe II ku Kapitole VI.

3.10. Ďalší príklad, keď sa transakcie daňovníka môžu kombinovať, sa týka portfóliového prístupu. Portfóliový prístup je podnikateľská stratégia, pri ktorej daňovník spája určité transakcie s cieľom dosiahnuť primeraný výnos v rámci celého portfólia a nie nevyhnutne za jednotlivé výrobky, ktoré sú jeho súčasťou. Napríklad niektoré výrobky môže daňovník uvádzať na trh s nízkym ziskom alebo dokonca so stratou, pretože vytvárajú dopyt po iných výrobkoch a/alebo súvisiacich službách toho istého daňovníka, ktoré následne predáva alebo poskytuje s vysokým ziskom (napr. zariadenia a spotrebný materiál spojený s ich používaním, ako sú automaty na kávu a kávové kapsuly alebo tlačiarne a náplne). Podobné prístupy možno pozorovať v rôznych odvetviach. Portfóliové prístupy sú príkladom podnikateľskej stratégie, ktorú zrejme bude potrebné zohľadniť pri analýze porovnateľnosti a pri skúmaní spoľahlivosti porovnateľných údajov. Pozri odseky 1.134-1.138 o podnikateľských stratégiách. Ako je však uvedené v odsekoch 1.149 – 1.151, takéto aspekty nie sú vysvetlením pretrvávajúcich celkových strát alebo postupného zhoršovania výsledkov. Navyše, aby bol portfóliový prístup prijateľný, musí byť primerane cielený a nemal by sa používať na uplatnenie metódy transferového oceňovania na úrovni celého podniku daňovníka, ak rôzne transakcie majú rôznu ekonomickú logiku, v dôsledku čoho je potrebné ich segmentovať. Pozri odseky 2.84-2.85. A napokon, vyššie uvedené komentáre by nemali byť nesprávne chápané v tom zmysle, že je prijateľné, aby jeden subjekt v rámci skupiny MNE dosahoval nízky výnos nezodpovedajúci nezávislému vzťahu za účelom poskytnutia výhody inému subjektu zo skupiny MNE - pozri najmä odsek 1.150.

3.11. Kým niektoré samostatne uzatvorené transakcie medzi prepojenými podnikmi môžu vyžadovať spoločné posúdenie za účelom určenia, či sú podmienky v súlade s princípom nezávislého vzťahu, pri iných transakciách uzavretých medzi takýmito podnikmi ako balík transakcií môže byť zas potrebné, aby sa posudzovali samostatne. Nadnárodný podnik môže zlúčiť viacero úžitkov do jednej transakcie a stanoviť za ne jednu cenu, napr. licencie na patenty, know-how a ochranné známky, poskytovanie technických a administratívnych služieb a prenájom výrobných zariadení. Tento typ dojednaní sa často označuje ako balík. Takéto komplexné balíky však pravdepodobne nebudú zahrňovať predaj tovaru, hoci v cene účtovanej za predaj tovaru môžu byť obsiahnuté aj niektoré sprievodné služby. V niektorých prípadoch posudzovanie balíka ako celku nie je možné, takže sa musí rozčleniť na jednotlivé súčasti. V takýchto prípadoch by však daňová správa mala po stanovení samostatných transferových cien pre jednotlivé súčasti balíka zároveň posúdiť, či je aj transferová cena za balík ako celok v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

3.12. Dokonca aj pri nekontrolovaných transakciách môžu byť v balíkoch skombinované prvky, ktoré podľa vnútroštátneho práva alebo podľa daňovej zmluvy podliehajú rozdielnemu daňovému režimu. Napríklad licenčné poplatky môžu podliehať zrážkovej dani, kým platby nájomného môžu podliehať čistému zdaneniu. Aj za takýchto okolností môže byť vhodné určiť transferové ceny za celý balík, pričom daňová správa by mohla následne rozhodnúť, či z iných daňových dôvodov je potrebné samostatne priradiť cenu aj jednotlivým súčastiam balíka. Pri tomto rozhodovaní by daňové správy mali preskúmať celé dojednanie o balíku transakcií medzi prepojenými podnikmi rovnakým spôsobom, ako by analyzovali podobné dojednania medzi

nezávislými podnikmi. Daňovníci by mali byť schopní preukázať, že v balíku je premietnuté správne transferové ocenenie.

A.3.2. Cielené kompenzácie

3.13. Cielená kompenzácia je vzájomná kompenzácia, ktorú prepojené podniky vedome začleňujú do podmienok svojich kontrolovaných transakcií. Dochádza k nej, keď je úžitok poskytovaný jedným prepojeným podnikom druhému prepojenému podniku v rámci skupiny do určitej miery cielene kompenzovaný inými úžitkami získanými od tohto druhého podniku „na oplátku“. Tieto podniky môžu vyhlásiť, že úžitok, ktorý každý z nich dostáva, je kompenzovaný úžitkom, ktorý každý z nich poskytuje ako plnú alebo čiastočnú odplatu za tieto úžitky, takže pri posudzovaní daňovej povinnosti je potrebné brať do úvahy iba prípadný výsledný čistý zisk alebo stratu z transakcií. Napríklad podnik môže poskytnúť inému podniku licenciu na používanie patentu výmenou za poskytnutie know-how v inej súvislosti a vyhlásiť, že tieto transakcie nevedú k zisku ani k strate žiadnej zo strán. Takéto dojednania možno niekedy nájsť aj medzi nezávislými podnikmi, pričom je potrebné posúdiť ich podľa princípu nezávislého vzťahu a kvantifikovať hodnotu príslušných úžitkov prezentovaných ako kompenzácia.

3.14. Prípady cielenej kompenzácie sa môžu líšiť veľkosťou a zložitou. Takéto vzájomné kompenzácie sa môžu vyskytovať v rôznych formách, od jednoduchej bilancie dvoch transakcií (ako je výhodná predajná cena na vyrobený tovar poskytnutá výmenou za výhodnú nákupnú cenu suroviny použitej pri výrobe tohto tovaru) až po dohodu o všeobecnom vyrovnaní, pri ktorej sa vzájomne zúčtujú všetky úžitky pripadajúce na obe strany za určité obdobie. Je veľmi nepravdepodobné, že nezávislé podniky by uvažovali o druhom type dojednania, ak sa úžitky nedajú kvantifikovať dostatočne presne a zmluva sa uzatvára vopred. V opačnom prípade by nezávislé spoločnosti za bežných okolností uprednostňovali nezávislé toky príjmov a výdavkov a zisk alebo stratu z obchodného styku by vykazovali bežným spôsobom.

3.15. Uznanie cielenej kompenzácie nemení základnú požiadavku, že na daňové účely musia byť transferové ceny kontrolovaných transakcií v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Bolo by vhodné, ak by daňovníci vykazovali prípadné vzájomné kompenzácie cielene zakomponované do dvoch alebo viacerých transakcií medzi prepojenými podnikmi a preukázali, že po zohľadnení kompenzácie sú podmienky, ktorými sa transakcie riadia, v súlade s princípom nezávislého vzťahu (prípadne uviedli, že majú relevantné podporné údaje a vykonali dostatočnú analýzu, ktorá tento súlad preukazuje).

3.16. Môže byť potrebné aj samostatné posúdenie jednotlivých transakcií, aby sa zistilo, či každá z nich spĺňa princíp nezávislého vzťahu. Ak sa majú transakcie analyzovať spoločne, je potrebné venovať pozornosť výberu porovnateľných transakcií a prihliadať na výklad uvedený v odsekoch 3.9 – 3.12. Podmienky vzájomnej kompenzácie pri medzinárodných transakciách medzi prepojenými podnikmi nemusia byť úplne zhodné s podmienkami čisto tuzemských transakcií medzi nezávislými podnikmi a to z dôvodu rozdielov v daňovom režime pre takúto kompenzáciu v rámci jednotlivých vnútroštátnych daňových systémov alebo v režime pre danú

platbu podľa dvojstrannej daňovej zmluvy. Napríklad zrážková daň by skomplikovala vzájomnú kompenzáciu licenčných poplatkov a tržieb z predaja.

3.17. Pri kontrole sa daňovník môže snažiť dosiahnuť zníženie úpravy transferového oceňovania na základe neúmyselného vykázania vyšších zdaniteľných príjmov. Daňové správy podľa vlastného uváženia môžu, no nemusia takejto žiadosti vyhovieť. Daňové správy môžu riešiť takéto žiadosti aj prostredníctvom procedúry vzájomných dohôd a korešpondujúcich úprav (pozri Kapitolu IV).

A.3.3. Výber testovanej strany

3.18. Pri aplikácii metódy zvýšených nákladov, metódy následného predaja alebo metódy čistého obchodného rozpätia podľa Kapitoly II je potrebné zvoliť stranu transakcie, za ktorú sa má príslušný finančný ukazovateľ (hrubá zisková prirážka, hrubá zisková marža, ukazovateľ čistého zisku) posudzovať. Výber testovanej strany by mal byť v súlade s funkčnou analýzou transakcie. Všeobecným pravidlom je, že testovanou stranou je tá, na ktorú možno najspôhlivejšie aplikovať metódu transferového oceňovania a pre ktorú možno nájsť najspôhlivejšie porovnateľné údaje, takže obvykle to bude strana s menej zložitou funkčnou analýzou.

3.19. Uvedené sa dá ilustrovať nasledovne: predpokladajme, že Spoločnosť A vyrába dva typy výrobkov, P1 a P2, ktoré predáva prepojenému Podniku B v inej krajine. Predpokladajme, že sa zistí, že Spoločnosť A vyrába výrobky P1 s použitím hodnotného a jedinečného nehmotného majetku, ktorý patrí Podniku B a podľa technických špecifikácií stanovených Podnikom B. Predpokladajme, že pokiaľ ide o výrobok P1, Spoločnosť A v danej transakcii vykonáva len jednoduché funkcie a nevkladá do transakcie žiadny hodnotný a jedinečný príspevok. Testovanou stranou pre transakciu týkajúcu sa výrobku P1 by bola najčastejšie Spoločnosť A. Predpokladajme teraz, že Spoločnosť A vyrába aj výrobky P2, v súvislosti s ktorými vlastní hodnotný a jedinečný nehmotný majetok, ako sú ocenené patenty a ochranné známky a Podnik B tu vystupuje ako distribútor. Predpokladajme, že v transakcii týkajúcej sa výrobkov P2 Podnikom B vykonáva iba jednoduché funkcie a nevkladá do transakcie žiadny hodnotný a jedinečný príspevok. Testovanou stranou pre transakciu týkajúcu sa výrobkov P2 by bol najčastejšie Podnik B.

A.3.4. Informácie o kontrolovanej transakcii

3.20. Za účelom výberu a aplikácie najvhodnejšej metódy transferového oceňovania vzhľadom na okolnosti prípadu sú potrebné informácie o faktoroch porovnateľnosti vo vzťahu k skúmanej kontrolovanej transakcii a najmä o funkciách, majetku a rizikách všetkých strán kontrolovanej transakcie vrátane zahraničného prepojeného podniku (podnikov). Konkrétne to znamená, že hoci jednostranné metódy (napr. metóda zvýšených nákladov, metóda následného predaja alebo metóda čistého obchodného rozpätia, ktoré sú podrobne rozobrané v Kapitole II) vyžadujú preskúmanie finančného ukazovateľa alebo ukazovateľa úrovne zisku len za jednu zo strán transakcie („testovaná strana“, ako je uvedené v odsekoch 3.18 – 3.19), určité informácie

ohľadne faktorov porovnateľnosti kontrolovanej transakcie a najmä informácie o funkčnej analýze, sú potrebné aj za netestovanú stranu, aby bolo možné správne charakterizovať kontrolovanú transakciu a vybrať najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania.

3.21. Ak je vzhľadom na okolnosti prípadu najvhodnejšou metódou transferového oceňovania určenou podľa usmernení v odsekoch 2.1 – 2.12 metóda delenia zisku, sú potrebné finančné informácie o všetkých stranách transakcie, domácich aj zahraničných. Vzhľadom na obojstranný charakter tejto metódy použitie delenia zisku vyžaduje obzvlášť podrobné informácie o zahraničnom prepojenom podniku, ktorý je stranou transakcie. Potrebné sú informácie o piatich faktoroch porovnateľnosti, aby bolo možné správne charakterizovať vzťah medzi stranami a preukázať vhodnosť metódy delenia zisku, ako aj finančné informácie (pri určovaní relevantných ziskov, ktoré sa majú rozdeliť a aj pri ich samotnom delení sa vychádza z finančných informácií za všetky strany transakcie vrátane zahraničného prepojeného podniku). Preto, ak je za daných okolností najvhodnejšou metódou transferového oceňovania metóda delenia zisku, je racionálne od daňovníkov očakávať, že budú pripravení poskytnúť daňovým správam potrebné informácie o zahraničnom prepojenom podniku, ktorý je stranou transakcie, vrátane finančných údajov potrebných na výpočet rozdelenia zisku. Pozri Kapitulu V.

3.22. Ak je za daných okolností prípadu najvhodnejšou metódou transferového oceňovania určenou podľa usmernení v odsekoch 2.1-2.12 jednostranná metóda, okrem informácií uvedených v odseku 3.20 sú potrebné aj finančné informácie o testovanej strane bez ohľadu na to, či je testovanou stranou tuzemský alebo zahraničný subjekt. Ak je teda najvhodnejšou metódou metóda zvýšených nákladov, metóda následného predaja alebo metóda čistého obchodného rozpätia a testovanou stranou je zahraničný subjekt, sú potrebné dostatočné informácie, aby bolo možné spoľahlivo aplikovať zvolenú metódu na zahraničnú testovanú stranu, a zároveň aby sa daňovej správe v jurisdikcii netestovanej strany umožnilo preskúmať uplatnenie tejto metódy na príslušnú zahraničnú testovanú stranu. Na druhej strane, ak sa ako najvhodnejšia metóda vyberie konkrétna jednostranná metóda a testovanou stranou je tuzemský daňovník, daňová správa vo všeobecnosti nemá dôvod žiadať ďalšie finančné údaje o zahraničnom prepojenom podniku nad rámec údajov, ktoré sa požadujú v rámci správy podľa jednotlivých štátov alebo všeobecnej dokumentácie o transferovom oceňovaní (pozri Kapitulu V).

3.23. Ako je vysvetlené vyššie, analýza transferového oceňovania vyžaduje, aby boli k dispozícii určité informácie o zahraničných prepojených podnikoch, ktorých povaha a rozsah závisia najmä od použitej metódy transferového oceňovania. Získanie takýchto informácií však môže pre daňovníka predstavovať ťažkosti, s ktorými sa pri zostavovaní vlastných údajov nestretáva. Pri stanovení pravidiel a/alebo postupov ohľadne dokumentácie by sa malo na tieto ťažkosti prihliadať.

A.4. Porovnateľné nekontrolované transakcie

A.4.1. Všeobecne

3.24. Porovnateľná nekontrolovaná transakcia je transakcia medzi dvomi nezávislými stranami, ktorá je porovnateľná so skúmanou kontrolovanou transakciou. Môže ísť o porovnateľnú transakciu medzi jednou stranou kontrolovanej transakcie a nezávislou stranou („interná porovnateľná transakcia“) alebo medzi dvomi nezávislými podnikmi, z ktorých ani jeden nie je účastníkom kontrolovanej transakcie („externá porovnateľná transakcia“).

3.25. Porovnanie kontrolovaných transakcií daňovníka s inými kontrolovanými transakciami uskutočnenými tou istou alebo inou skupinou MNE je pre uplatnenie princípu nezávislého vzťahu irelevantné, a preto by ho daňová správa nemala používať ako základ pre úpravu transferového oceňovania, ani daňovník ako podklad pre svoju politiku transferového oceňovania.

3.26. Prítomnosť menšinových akcionárov môže byť jedným z faktorov, na základe ktorých sa výsledky kontrolovaných transakcií daňovníka viac približujú nezávislému vzťahu, no sama osebe nie je určujúca. Vplyv menšinových akcionárov závisí od viacerých faktorov vrátane toho, či má menšinový akcionár účasť na základnom imaní materskej spoločnosti alebo dcérskej spoločnosti a či má a skutočne uplatňuje nejaký vplyv na oceňovanie transakcií v rámci skupiny.

A.4.2. Vnútorne porovnateľné transakcie

3.27. Štvrtým krokom obvyklého postupu podľa odseku 3.4 je preskúmanie prípadných interných porovnateľných transakcií. Interné porovnateľné transakcie môžu mať priamejší a bližší vzťah k skúmanej transakcii ako externé porovnateľné transakcie. Finančná analýza môže byť jednoduchšia a spoľahlivejšia, keďže pri internej porovnateľnej transakcii a pri kontrolovanej transakcii sa zrejme budú používať rovnaké účtovné štandardy a postupy. Okrem toho môže byť prístup k informáciám o interných porovnateľných transakciách úplnejší a menej nákladný.

3.28. Na druhej strane, interné porovnateľné transakcie nie sú vždy spoľahlivejšie a nie každú transakciu medzi daňovníkom a nezávislou stranou možno považovať za spoľahlivú porovnateľnú transakciu pre kontrolované transakcie uskutočnené tým istým daňovníkom. Ak sú interné porovnateľné transakcie k dispozícii, musia spĺňať päť faktorov porovnateľnosti rovnako ako externé porovnateľné transakcie - pozri odseky 1.33 – 1.138. Usmernenia k úpravám porovnateľnosti sa vzťahujú rovnako aj na interné porovnateľné transakcie - pozri odseky 3.47 – 3.54. Predpokladajme napríklad, že daňovník vyrába konkrétny výrobok, predáva ho v značných množstvách prepojenému zahraničnému maloobchodnému predajcovi a marginálne množstvá toho istého výrobku predáva aj nezávislej strane. V takom prípade rozdiel v množstvách predaja pravdepodobne podstatne ovplyvní porovnateľnosť týchto dvoch transakcií. Ak nie je možné vykonať primerane presnú úpravu na odstránenie vplyvu tohto

rozdielu, transakcia medzi daňovníkom a jeho nezávislým zákazníkom pravdepodobne nebude spoľahlivo porovnateľná.

A.4.3. Externé porovnateľné transakcie a zdroje informácií

3.29. Existujú rôzne zdroje informácií, ktoré možno použiť na identifikáciu potenciálnych externých porovnateľných transakcií. Tento oddiel pojednáva o konkrétnych otázkach, ktoré vznikajú v súvislosti s komerčnými databázami, zahraničnými porovnateľnými údajmi a informáciami, ktoré daňovníkom nie sú dostupné. Okrem toho v prípadoch, keď existujú spoľahlivé interné porovnateľné údaje, bude zrejme zbytočné hľadať externé - pozri odseky 3.27 – 3.28.

A.4.3.1. Databázy

3.30. Bežným zdrojom informácií sú komerčné databázy vytvorené editormi, ktorí spracúvajú účtovné závierky spoločností predložené príslušným správny orgánom a prezentujú ich v elektronickej forme vhodnej na vyhľadávanie a na štatistické analýzy. Môžu byť praktickým a niekedy aj nákladovo efektívnym spôsobom identifikácie externých porovnateľných údajov a môžu poskytnúť najspoľahlivejší zdroj informácií v závislosti od skutočností a okolností prípadu.

3.31. Často sa uvádza množstvo obmedzení spojených s komerčnými databázami. Keďže tieto komerčné databázy využívajú verejne dostupné informácie, nie sú dostupné vo všetkých jurisdikciách, pretože nie všetky jurisdikcie majú rovnaký rozsah verejne dostupných informácií o svojich spoločnostiach. Navyše, ak aj sú k dispozícii, neobsahujú rovnaký druh údajov za všetky spoločnosti pôsobiace v danej jurisdikcii, pretože požiadavky na zverejňovanie a predkladanie údajov sa môžu líšiť v závislosti od právnej formy spoločnosti a od toho, či je alebo nie je kótovaná na burze. Je potrebné venovať pozornosť tomu, či a ako sa tieto databázy používajú, keďže sa zostavujú a prezentujú na účely nesúvisiace s transferovým oceňovaním. Nie vždy platí, že komerčné databázy poskytujú informácie, ktoré sú dostatočne podrobné na to, aby mohli poslúžiť ako podklady pre zvolenú metódu transferového oceňovania. Nie všetky databázy obsahujú údaje s rovnakým stupňom podrobností a spoľahlivosti. A čo je dôležité, zo skúseností mnohých jurisdikcií vyplýva, že komerčné databázy sú použiteľné na porovnávanie výsledkov spoločností, no nie transakcií, pretože informácie o transakciách tretích osôb sú len zriedka dostupné. Pozri výklad k používaniu netraskčných údajov tretích strán v odseku 3.37.

3.32. Použitie komerčnej databázy môže byť zbytočné, ak sú dostupné spoľahlivé informácie z iných zdrojov, napr. z interných porovnateľných transakcií. Ak sa použijú komerčné databázy, mali by sa použiť objektívnym spôsobom a so skutočnou snahou identifikovať spoľahlivé porovnateľné informácie.

3.33. Pri použití komerčných databáz by kvantita nemala prevažovať nad kvalitou. V praxi môže vykonanie analýzy porovnateľnosti len na základe samotnej komerčnej databázy vyvolať

pochybnosti ohľadne spoľahlivosti danej analýzy, a to predovšetkým kvôli kvalite informácií relevantných pre hodnotenie porovnateľnosti, ktoré sú z databázy spravidla dostupné. Na vyriešenie týchto pochybností môže byť potrebné spresniť výsledky vyhľadávania v databáze podľa skutočností a okolností daného prípadu na základe ďalších verejne dostupných informácií. Cieľom takéhoto spresnenia výsledkov vyhľadávania v databáze, doplnením o ďalšie zdroje informácií, je podporiť kvalitu v porovnaní so štandardizovanými prístupmi a toto platí tak pre vyhľadávanie v databázach vykonávané daňovníkmi/odborníkmi, ako aj pre vyhľadávanie vykonávané daňovými správami. Uvedené je potrebné vnímať aj s ohľadom na problematiku nákladov a záťaže daňovníka pri zabezpečovaní súladu s predpismi v zmysle odsekov 3.80 – 3.83.

3.34. Existujú aj súkromné databázy, ktoré vytvárajú a spravujú niektoré poradenské firmy. Popri vyššie uvedených otázkach spojených s viac využívanými komerčnými databázami, súkromné databázy vyvolávajú ďalšie otázky v súvislosti s rozsahom údajov, keďže často pokrývajú obmedzenejšiu časť trhu ako komerčné databázy. Ak daňovník použil ako podklad pre svoje transferové ceny súkromnú databázu, daňová správa môže odôvodnene požiadať o prístup do tejto databázy na preskúmanie výsledkov daňovníka z dôvodov transparentnosti.

A.4.3.2. Zahraničný zdroj alebo netuzemské porovnateľné údaje

3.35. Daňovníci nie vždy vyhľadávajú porovnateľné údaje na úrovni príslušnej jurisdikcie, napr. ak sú k dispozícii nedostatočné údaje na vnútroštátnej úrovni a/alebo za účelom zníženia nákladov na zabezpečenie súladu s predpismi v prípadoch, keď má viacero subjektov skupiny MNE vypracované porovnateľné funkčné analýzy. Netuzemské porovnateľné údaje by sa nemali automaticky zamietat' len preto, že nie sú tuzemské. Posúdenie, či sú zahraničné porovnateľné údaje spoľahlivé, sa musí vykonať v každom prípade individuálne podľa toho, do akej miery spĺňajú päť faktorov porovnateľnosti. To, či sa dajú výsledky jedného vyhľadávania porovnateľných údajov vypracovaného na regionálnej úrovni spoľahlivo použiť pri viacerých dcérskych spoločnostiach skupiny MNE pôsobiacich v tom istom regióne, závisí od konkrétnych podmienok, v ktorých každá z týchto dcérskych spoločností pôsobí. Pozri výklad k rozdielom medzi trhmi a k analýzam pokrývajúcim viaceré jurisdikcie v odsekoch 1.132 – 1.133. Ťažkosti môžu vyplývať aj z rozdielných účtovných štandardov.

A.4.3.3. Informácie, ktoré daňovníkom nie sú dostupné

3.36. Daňové správy môžu mať k dispozícii informácie z kontrol vykonaných u iných daňovníkov alebo z iných zdrojov informácií, ktoré sa daňovníkovi nemôžu poskytnúť. Bolo by však nespravodlivé uplatňovať metódu transferového oceňovania na základe takýchto údajov, ak vzhľadom na vnútroštátne požiadavky na mlčanlivosť daňová správa nemôže sprístupniť tieto údaje daňovníkovi a poskytnúť mu tak primeranú možnosť obhájiť svoje stanovisko a zaistiť účinnú súdnu kontrolu zo strany súdov.

A.4.4. Použitie netransakčných údajov tretích strán

3.37. Transakčné zameranie metód transferového oceňovania a otázka novej agregácie kontrolovaných transakcií daňovníka sú rozobraté v odsekoch 3.9-3.12. Inou otázkou je, či netransakčné údaje tretích strán môžu poskytnúť spoľahlivé porovnateľné údaje pre kontrolované transakcie daňovníka (alebo súbor transakcií agregovaných v súlade s usmerneniami v odsekoch 3.9 – 3.12). V praxi sú dostupné údaje tretích strán často vo forme súhrnných údajov na úrovni celej spoločnosti alebo na úrovni segmentu, v závislosti od platných účtovných štandardov. Či takéto netransakčné údaje tretích strán môžu poskytnúť spoľahlivé porovnateľné údaje pre kontrolovanú transakciu daňovníka alebo súbor transakcií agregovaných v súlade s usmerneniami v odsekoch 3.9 – 3.12, závisí najmä od toho, či daná tretia strana vykonáva radu výrazne odlišných transakcií. Ak sú k dispozícii segmentované údaje, vzhľadom na viac transakčné zameranie môžu takéto údaje poskytovať lepšiu porovnateľnosť než celopodnikové nesegmentované údaje, hoci sa pripúšťa, že segmentované údaje môžu vyvolať problémy v súvislosti s priradením nákladov jednotlivým segmentom. Podobne tak celopodnikové údaje tretích strán môžu za určitých okolností poskytovať lepšiu porovnateľnosť než segmentované údaje tretích strán, napríklad ak sa činnosti premietnuté v porovnateľných transakciách zhodujú s daným súborom kontrolovaných transakcií daňovníka.

A.4.5. Obmedzenia dostupných porovnateľných údajov

3.38. Identifikácia potenciálnych porovnateľných údajov sa musí vykonávať s cieľom nájsť čo najspoľahlivejšie údaje, pričom je potrebné počítať s tým, že tieto údaje nebudú vždy dokonalé. Napríklad zodpovedajúce nezávislé transakcie môžu byť na niektorých trhoch a v niektorých odvetviach zriedkavé. Možno bude potrebné nájsť individuálne pragmatické riešenie pre daný prípad, ako je rozšírenie vyhľadávania a použitie informácií o nekontrolovaných transakciách, ktoré sa uskutočňujú v rovnakom odvetví a na porovnateľnom geografickom trhu, ale uskutočňujú ich tretie osoby, ktoré môžu mať odlišné podnikateľské stratégie, obchodné modely resp. iné mierne odlišné ekonomické podmienky; alebo informácií o nekontrolovaných transakciách uskutočňovaných v rovnakom odvetví, ale na iných geografických trhoch; alebo informácií o nekontrolovaných transakciách uskutočňovaných na rovnakom geografickom trhu, ale v iných odvetviach. Výber medzi jednotlivými možnosťami bude závisieť od príslušných skutočností a okolností daného prípadu, a najmä od významnosti predpokladaných vplyvov nedostatkov v porovnateľnosti na spoľahlivosť analýzy.

3.39. Transakčná metóda delenia zisku by za vhodných okolností mohla byť použitá aj bez porovnateľných údajov, napr. ak je absencia porovnateľných údajov spôsobená prítomnosťou jedinečného a hodnotného nehmotného majetku, ktorým každá strana prispieva do transakcie (pozri odsek 2.119). Avšak aj v prípadoch, keď je porovnateľných údajov málo a sú nedokonalé, výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania by mal zodpovedať funkčnej analýze zúčastnených strán, pozri odsek 2.2.

A.5. Prijatie alebo odmietnutie potenciálnych porovnateľných údajov

3.40. V zásade existujú dva spôsoby, ktorými možno vykonať identifikáciu potenciálne porovnateľných transakcií tretích strán.

3.41. Prvý spôsob, ktorý možno kvalifikovať ako „aditívny“ (prídavný) prístup, spočíva v tom, že osoba vykonávajúca vyhľadávanie zostaví zoznam tretích strán, o ktorých sa predpokladá, že uskutočňujú potenciálne porovnateľné transakcie. Následne sa zhromaždia údaje o transakciách uskutočnených týmito tretími stranami, aby sa na základe vopred stanovených kritérií porovnateľnosti overilo, či sa skutočne jedná o prijateľné porovnateľné údaje. Tento prístup pravdepodobne poskytuje správne zamerané výsledky – všetky transakcie uvedené v analýze uskutočňujú známi aktéri na trhu daňovníka. Ako je uvedené vyššie, na zabezpečenie dostatočného stupňa objektivity je dôležité, aby bol uplatnený postup transparentný, systematický a overiteľný. „Aditívny“ prístup sa môže použiť ako jediný spôsob v prípadoch, keď osoba, ktorá vykonáva vyhľadávanie, pozná niekoľko tretích strán, ktoré sa zúčastňujú transakcií porovnateľných so skúmanou kontrolovanou transakciou. Je vhodné poznamenať, že „aditívny“ prístup vykazuje podobnosť s prístupom, ktorý sa používa na identifikovanie interných porovnateľných transakcií. V praxi môže „aditívny“ prístup zahŕňať interné aj externé porovnateľné transakcie.

3.42. Druhý spôsob, „deduktívny“ prístup, vychádza zo širokého súboru spoločností, ktoré pôsobia v rovnakom sektore činnosti, vykonávajú podobný rozsah funkcií a nevykazujú zjavne odlišné ekonomické charakteristiky. Zoznam sa následne spresní (zúži) na základe výberových kritérií a verejne dostupných informácií (napr. z databáz, internetových stránok, informácií o známych konkurentoch daňovníka). V praxi „deduktívny“ prístup zvyčajne začína vyhľadávaním v databáze. Preto je dôležité riadiť sa usmerneniami o interných porovnateľných transakciách a zdrojoch informácií o externých porovnateľných transakciách - pozri odseky 3.24 – 3.39. Okrem toho „deduktívny“ prístup nie je vhodný pre všetky prípady a všetky metódy a výklad uvedený v tejto časti by sa nemal interpretovať tak, že tento prístup ovplyvňuje kritériá na výber metódy transferového oceňovania uvedené v odsekoch 2.1 – 2.12.

3.43. V praxi sa na zahrnutie alebo odmietnutie potenciálnych porovnateľných údajov používajú kvantitatívne aj kvalitatívne kritériá. Príklady kvalitatívnych kritérií možno nájsť pri portfóliách výrobkov a pri podnikateľských stratégiách. Najčastejšie pozorované kvantitatívne kritériá sú:

- Kritériá veľkosti z hľadiska tržieb, majetku alebo počtu zamestnancov. Veľkosť transakcie v absolútnej hodnote alebo v pomere k činnostiam strán môže ovplyvniť relatívne konkurenčné postavenie kupujúceho a predávajúceho, a teda porovnateľnosť.
- Kritériá súvisiace s nehmotným majetkom, ako je pomer čistej hodnoty nehmotného majetku k celkovej čistej hodnote majetku alebo pomer výskumu a vývoja k tržbám, ak sú k dispozícii, možno ich použiť napríklad na vylúčenie spoločností s hodnotným nehmotným majetkom alebo s významnými výskumno-vývojovými činnosťami, keď

testovaná strana nepoužíva hodnotný nehmotný majetok ani sa nepodieľa na významných výskumno-vývojových činnostiach.

- Kritériá súvisiace s významom tržieb z vývozu (zahraničné tržby/celkové tržby), ak sú relevantné.
- Kritériá týkajúce sa zásob v absolútnej alebo pomernej hodnote, ak sú relevantné.
- Iné kritériá na vylúčenie tretích strán, ktoré sú v špecifických situáciách, ako sú začínajúce spoločnosti, spoločnosti v konkurze / likvidácii, atď., keď tieto špecifické situácie vylučujú vhodnosť porovnania.

Voľba a uplatnenie výberových kritérií závisí od skutočností a okolností každého konkrétneho prípadu a uvedený zoznam nie je obmedzujúci ani normatívny.

3.44. Jednou z výhod „deduktívneho“ prístupu je, že je reprodukovateľnejší a transparentnejší ako „aditívny“ prístup. Overenie je tiež jednoduchšie, pretože preskúmanie sa sústreďuje na samotný proces a na relevantnosť zvolených výberových kritérií. Na druhej strane sa pripúšťa, že kvalita výsledku „deduktívneho“ prístupu závisí od kvality vyhľadávacích nástrojov, o ktoré sa opiera (napr. kvalita použitej databázy a možnosť získať dostatočne podrobné informácie). Toto môže predstavovať praktické obmedzenie v jurisdikciách, kde je spoľahlivosť a užitočnosť databáz pre analýzy porovnateľnosti otázna.

3.45. Nebolo by vhodné systematicky uprednostňovať jeden prístup pred druhým, pretože užitočnosť „aditívneho“ alebo „deduktívneho“ prístupu, prípadne kombinácie oboch, závisí od okolností prípadu. „Aditívne“ a „deduktívne“ prístupy sa často nepoužívajú výlučne samostatne. Pri obvyklom „deduktívnom“ prístupe je okrem prehľadávania verejných databáz bežné zahrnúť do analýzy aj tretie strany, napríklad známych konkurentov (alebo tretie strany, o ktorých je známe, že vykonávajú transakcie potenciálne porovnateľné s transakciami daňovníka), ktoré by sa inak pri čisto deduktívnom prístupe nemuseli dať nájsť napr. preto, že sú klasifikované pod iným kódom odvetvia. V takýchto prípadoch „aditívny“ prístup funguje ako nástroj na spresnenie vyhľadávania založeného na „deduktívnom“ prístupe.

3.46. Proces identifikácie potenciálnych porovnateľných údajov je jedným z najdôležitejších aspektov analýzy porovnateľnosti a mal by byť transparentný, systematický a overiteľný. Najmä voľba výberových kritérií má významný vplyv na výsledok analýzy a mala by odrážať najvýznamnejšie ekonomické charakteristiky porovnávaných transakcií. Úplné vylúčenie subjektívneho úsudku pri výbere porovnateľných údajov nie je možné, no pri jeho uplatňovaní sa dá urobiť veľa pre zvýšenie objektivity a zabezpečenie transparentnosti. Zabezpečenie transparentnosti v tomto procese bude zrejme závisieť aj od toho, do akej miery je možné zverejniť kritériá použité na výber potenciálnych porovnateľných údajov a vysvetliť dôvody na vylúčenie niektorých potenciálnych porovnateľných údajov. Zvýšenie objektivity a zabezpečenie transparentnosti procesu môže závisieť aj od toho, do akej miery má osoba, ktorá posudzuje daný proces (či už daňovník alebo daňová správa), prístup k informáciám týkajúcich

sa tohto procesu a k rovnakým zdrojom údajov. Výklad k problematike dokumentácie procesu identifikácie porovnateľných údajov je uvedený v Kapitole V.

A.6. Úpravy na zabezpečenie porovnateľnosti

3.47. Potreba úprav porovnateľných údajov a požiadavka na presnosť a spoľahlivosť sú v tejto smernici zdôraznené na viacerých miestach a to tak v rámci všeobecného uplatňovania princípu nezávislého vzťahu, ako aj konkrétnejšie v súvislosti s jednotlivými metódami. Porovnateľnosť znamená, že žiadny z rozdielov (ak nejaké sú) medzi porovnávanými skutočnosťami nemá podstatný vplyv na podmienky, ktoré sa v danej metodike skúmajú, alebo že je možné vykonať primerane presné úpravy na elimináciu vplyvu prípadných rozdielov. Či sa majú v danom konkrétnom prípade vykonať úpravy porovnateľnosti (a ak áno, aké), je vecou posúdenia, ktoré by sa malo vykonať aj s prihliadnutím na problematiku nákladov a záťaže daňovníka pri zabezpečovaní súladu s predpismi, o ktorej pojednáva Oddiel C.

A.6.1. Typy úprav porovnateľnosti

3.48. Príklady úprav porovnateľnosti zahŕňajú úpravy na dosiahnutie účtového súladu, ktorými by sa mali eliminovať prípadné rozdiely vyplývajúce z rozdielných účtovných postupov medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami; segmentáciu finančných údajov s cieľom eliminovať významné neporovnateľné transakcie; úpravy o rozdiely v kapitáli, funkciách, majetku, rizikách.

3.49. V prílohe ku Kapitole III je uvedený príklad úpravy prevádzkového (pracovného) kapitálu navrhutej tak, aby premietala rozdiely v úrovni pohľadávok, záväzkov a zásob. Skutočnosť, že sa takéto úpravy v praxi vyskytujú, neznamená, že by sa mali vykonávať rutinne alebo povinne. Pri navrhovaní týchto typov úprav by sa malo preukázať zlepšenie porovnateľnosti (rovnako ako pri akomkoľvek type úpravy). Okrem toho výrazne odlišná úroveň pomerného prevádzkového kapitálu medzi kontrolovanými a nekontrolovanými stranami môže vyvolať potrebu ďalšieho preskúmania charakteristík porovnateľnosti potenciálne porovnateľnej transakcie.

A.6.2. Účel úprav porovnateľnosti

3.50. O úpravách porovnateľnosti by sa malo uvažovať, ak (a iba ak) sa očakáva, že zvýšia spoľahlivosť výsledkov. Relevantnými aspektmi na posúdenie v tejto súvislosti sú významnosť rozdielu, pre ktorý sa zvažuje úprava, kvalita údajov, ktoré sú predmetom úpravy, účel úpravy a spoľahlivosť použitého spôsobu úpravy.

3.51. Je potrebné zdôrazniť, že úpravy porovnateľnosti sú vhodné len pri rozdieloch, ktoré budú mať významný vplyv na porovnanie. Medzi kontrolovanými transakciami daňovníka a porovnateľnými transakciami tretích strán budú vždy existovať určité rozdiely. Porovnanie môže byť vhodné aj bez úpravy na eliminovanie rozdielu za predpokladu, že tento rozdiel nemá významný vplyv na spoľahlivosť porovnania. Na druhej strane potreba vykonať početné alebo

podstatné úpravy kľúčových faktorov porovnateľnosti môže naznačovať, že transakcie tretích strán nie sú v skutočnosti dostatočne porovnateľné.

3.52. Nie vždy sú úpravy opodstatnené. Napríklad úprava o rozdiely v pohľadávkach nemusí byť obzvlášť užitočná, ak sú prítomné aj veľké rozdiely v účtovných štandardoch, ktoré sa nedajú odstrániť. Niekedy sa používajú sofistikované úpravy na vytvorenie falošného dojmu, že výsledok vyhľadávania porovnateľných údajov je „vedecký“, spoľahlivý a presný.

A.6.3. Spoľahlivosť vykonanej úpravy

3.53. Nie je vhodné považovať niektoré úpravy porovnateľnosti, napríklad v prípade rozdielov v úrovni prevádzkového kapitálu, za „rutinné“ a nesporné a niektoré iné úpravy, napríklad na premietnutie rizika krajiny, za subjektívnejšie, ktoré vyžadujú vyššiu mieru podloženia dôkazmi a spoľahlivosťou. Jediné úpravy, ktoré by sa mali vykonať, sú tie, od ktorých sa očakáva zlepšenie porovnateľnosti.

A.6.4. Dokumentovanie a testovanie úprav porovnateľnosti

3.54. Zaistenie potrebnej úrovne transparentnosti pri úpravách porovnateľnosti môže závisieť od dostupnosti vysvetlenia vykonaných úprav a zdôvodnenia, prečo sa považujú za vhodné, ako boli vypočítané, ako zmenili výsledky za jednotlivé porovnateľné údaje a ako zlepšujú porovnateľnosť. Výklad k problematike dokumentácie úprav porovnateľnosti je uvedený v Kapitole V.

A.7. Rozpätie nezávislých údajov

A.7.1. Všeobecne

3.55. V niektorých prípadoch bude možné uplatniť princíp nezávislého vzťahu a dospieť tak k jedinej hodnote (napr. cene alebo ziskovej marži), ktorá bude najspoľahlivejšia na určenie toho, či sú podmienky transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Keďže však transferové oceňovanie nie je exaktná veda, vyskytnú sa aj prípady, keď výsledkom aplikácie zvolenej najvhodnejšej metódy alebo metód bude rozpätie hodnôt, z ktorých všetky budú relatívne rovnako spoľahlivé. V týchto prípadoch môžu byť rozdiely v hodnotách tvoriacich príslušné rozpätie spôsobené skutočnosťou, že vo všeobecnosti aplikácia princípu nezávislého vzťahu predstavuje len aproximáciu podmienok, ktoré by sa uplatnili medzi nezávislými podnikmi. Takisto je možné, že jednotlivé body v rámci rozpätia reprezentujú skutočnosť, že nezávislé podniky zúčastnené na porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností nemusia stanoviť presne takú istú cenu transakcie.

3.56. V niektorých prípadoch nie všetky skúmané porovnateľné transakcie budú mať relatívne rovnaký stupeň porovnateľnosti. Ak je možné určiť nekontrolované transakcie, ktoré majú nižší stupeň porovnateľnosti než ostatné, mali by sa vylúčiť.

3.57. Môže sa tiež stať, že aj pri vynaložení maximálneho úsilia na vylúčenie bodov s nižším stupňom porovnateľnosti je výsledkom rozpätie hodnôt, pričom vzhľadom na použitý postup výberu porovnateľných údajov a na obmedzenia dostupných informácií o porovnateľných údajoch, sa predpokladá, že v danom rozpätí sú stále premietnuté niektoré nedostatky porovnateľnosti, ktoré nie je možné identifikovať a/alebo kvantifikovať, a teda ich nie je možné ani upraviť. Ak v takých prípadoch rozpätie obsahuje významný počet pozorovaní, na zvýšenie spoľahlivosti analýzy sa môžu použiť štatistické nástroje, ktoré zohľadňujú stredný trend za účelom zúženia rozpätia (napr. medzikvartilové rozpätie alebo iné percentily).

3.58. Ak sa na posúdenie kontrolovanej transakcie použijú viaceré metódy, výsledkom môže byť opäť rozpätie hodnôt. Napríklad sa na posúdenie súladu kontrolovanej transakcie s princípom nezávislého vzťahu môžu použiť dve metódy, ktoré dosahujú podobný stupeň porovnateľnosti. Každá metóda môže poskytnúť výslednú hodnotu alebo rozpätie hodnôt, ktoré sa od seba líšia, a to v dôsledku rozdielov v povahe jednotlivých metód a v údajoch relevantných pre použitie konkrétnej metódy. Každé z týchto samostatných rozpätí hodnôt by sa však potenciálne mohlo použiť na stanovenie prijateľného rozpätia zodpovedajúceho nezávislému vzťahu. Údaje z týchto rozpätí by mohli byť užitočné na presnejšie určenie rozpätia nezávislých hodnôt, napríklad ak sa rozpätia prekrývajú, alebo na prehodnotenie presnosti použitých metód, ak sa rozpätia neprekrývajú. V súvislosti s použitím rozpätí zistených aplikáciou viacerých metód nemožno uviesť žiadne všeobecné pravidlo, pretože závery, ktoré by sa mali vyvodiť z ich použitia, budú závisieť od relatívnej spoľahlivosti metód použitých na určenie rozpätia a od kvality údajov použitých pri aplikácii jednotlivých metód.

3.59. Ak použitie najvhodnejšej metódy (alebo viacerých metód za relevantných okolností - pozri odsek 2.12) vedie k určitému rozpätiu hodnôt, výrazná odchýlka medzi bodmi v tomto rozpätí môže naznačovať, že údaje použité na stanovenie niektorých bodov sú menej spoľahlivé ako údaje použité na stanovenie iných bodov v rámci rozpätia, prípadne že odchýlka vyplýva z charakteristík porovnateľných údajov, ktoré vyžadujú úpravy. V takýchto prípadoch môže byť potrebná ďalšia analýza príslušných bodov na posúdenie vhodnosti ich zahrnutia do rozpätia nezávislých hodnôt.

A.7.2. Výber najvhodnejšieho bodu v rámci rozpätia hodnôt

3.60. Ak sa relevantná podmienka kontrolovanej transakcie (napr. cena alebo zisková marža) nachádza v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, nemala by sa vykonať žiadna úprava.

3.61. Ak sa relevantná podmienka kontrolovanej transakcie (napr. cena alebo zisková marža) nachádza mimo rozpätia nezávislých hodnôt použitého daňovou správou, daňovník by mal mať možnosť predložiť argumenty preukazujúce, že podmienky kontrolovanej transakcie spĺňajú princíp nezávislého vzťahu a že výsledok spadá do rozpätia nezávislých hodnôt (t. j. že rozpätie nezávislých hodnôt je odlišné od rozpätia, ktoré stanovila daňová správa). Ak daňovník nevie túto skutočnosť preukázať, daňová správa musí určiť bod v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, podľa ktorého upraví príslušnú podmienku kontrolovanej transakcie.

3.62. Pri určovaní tohto bodu v rámci rozpätia, ktoré obsahuje relatívne rovnako a vysoko spoľahlivé výsledky, by sa dalo tvrdiť, že ktorýkoľvek bod rámci daného rozpätia je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak niektoré nedostatky porovnateľnosti stále pretrvávajú, ako je uvedené v odseku 3.57, môže byť vhodné použiť na určenie tohto bodu ukazovatele stredného trendu (napríklad medián, aritmetický alebo vážený priemer, atď., v závislosti od konkrétnych charakteristík daného súboru údajov), aby sa minimalizovalo riziko chyby v dôsledku neznámych alebo nekvantifikovateľných pretrvávajúcich nedostatkov porovnateľnosti.

A.7.3. Extrémne výsledky: aspekty porovnateľnosti

3.63. Extrémne výsledky môžu zahrňovať straty alebo nezvyčajne vysoké zisky. Extrémne výsledky môžu ovplyvniť finančné ukazovatele posudzované pri danej zvolenej metóde (napr. hrubá zisková marža pri metóde následného predaja alebo ukazovateľ čistého zisku pri metóde čistého obchodného rozpätia). Môžu ovplyvniť aj iné položky, napr. mimoriadne položky, ktoré odrážajú mimoriadne okolnosti. Ak má jeden alebo viacero potenciálnych porovnateľných subjektov extrémne výsledky, bude potrebné ďalšie skúmanie na pochopenie ich príčin. Dôvodom môže byť nedostatok porovnateľnosti, prípadne mimoriadne okolnosti u inak porovnateľnej tretej strany. Extrémny výsledok sa môže vylúčiť na základe toho, že sa odhalil dovtedy prehliadnutý významný nedostatok porovnateľnosti, no nie len na základe samotnej skutočnosti, že výsledky získané s použitím navrhovaného „porovnateľného“ subjektu sa zdajú byť veľmi odlišné od výsledkov zistených pri iných navrhovaných „porovnateľných“ subjektoch.

3.64. Nezávislá spoločnosť by nepokračovala v činnostiach generujúcich stratu, pokiaľ by nemala odôvodnené očakávanie budúcich ziskov. Pozri odseky 1.149 - 1.151. Najmä pri jednoduchých alebo nízko rizikových funkciách sa nepredpokladá, že budú dlhodobo generovať straty. To však neznamená, že stratové transakcie nemôžu byť nikdy porovnateľné. Vo všeobecnosti by sa mali použiť všetky relevantné informácie a nemalo by sa uplatňovať žiadne nadradené pravidlo pre zahrnutie alebo vylúčenie stratových porovnateľných spoločností. O tom, či je daná spoločnosť porovnateľná, by mali rozhodovať skutočnosti a okolnosti týkajúce sa danej spoločnosti a nie jej finančný výsledok.

3.65. Vo všeobecnosti by stratová nekontrolovaná transakcia mala vyvolať potrebu ďalšieho skúmania s cieľom zistiť, či môže alebo nemôže byť porovnateľná. Medzi okolnosti, za ktorých by stratové transakcie/spoločnosti mali byť vylúčené zo zoznamu porovnateľných, patria prípady, keď straty nezodpovedajú bežným obchodným podmienkam a keď straty dosiahnuté tretími stranami odrážajú úroveň rizík, ktorá nie je porovnateľná s úrovňou rizík znášanou daňovníkom vo svojich kontrolovaných transakciách. Stratové porovnateľné spoločnosti, ktoré inak vyhovujú analýze porovnateľnosti, by sa nemali vylúčiť len na základe toho, že vykazujú straty.

3.66. Obdobné skúmanie by sa malo vykonať aj v prípade potenciálnych porovnateľných transakcií/spoločností, u ktorých sú dosahované neobvykle vysoké zisky v porovnaní s inými

potenciálnymi porovnateľnými transakciami/spoločnosťami.

B. Problematika časového aspektu v rámci porovnateľnosti

3.67. Otázky časového aspektu, ktoré vznikajú v súvislosti s porovnateľnosťou, sa týkajú času pôvodu, zhromažďovania a predloženia informácií o faktoroch porovnateľnosti a o porovnateľných nekontrolovaných transakciách použitých v analýze porovnateľnosti. Pozri informácie o problematike časového aspektu v súvislosti s požiadavkami na dokumentáciu o transferovom oceňovaní v odsekoch 5.27 a 5.36 v Kapitole V.

B.1. Čas pôvodu informácií

3.68. V zásade sa predpokladá, že najspoľahlivejšími informáciami na účely analýzy porovnateľnosti budú informácie o podmienkach porovnateľných nekontrolovaných transakcií uskutočnených alebo zrealizovaných počas rovnakého časového obdobia ako kontrolovaná transakcia (ďalej len „súbežné nekontrolované transakcie“), pretože vyjadrujú, ako nezávislé strany konali v ekonomickom prostredí rovnakom ako ekonomické prostredie kontrolovanej transakcie daňovníka. Avšak dostupnosť informácií o súbežných nekontrolovaných transakciách môže byť v praxi obmedzená, a to v závislosti od času ich zhromažďovania.

B.2. Čas zhromažďovania informácií

3.69. V niektorých prípadoch daňovníci vypracúvajú dokumentáciu o transferovom oceňovaní, ktorá preukazuje, že v čase uskutočnenia vnútrokupinovej transakcie vynaložili primerané úsilie na zabezpečenie súladu s princípom nezávislého vzťahu, a to na základe informácií primerane dostupných v danom čase, teda uplatňujú prístup *ex ante* (ďalej len „prístup založený na stanovení cien podľa princípu nezávislého vzťahu“). Súčasťou takýchto informácií sú nielen informácie o porovnateľných transakciách z predchádzajúcich rokov, ale aj informácie o ekonomických a trhových zmenách, ktoré mohli nastať medzi týmito predchádzajúcimi rokmi a rokom uskutočnenia kontrolovanej transakcie. Nezávislé strany by totiž za porovnateľných okolností nezakladali svoje cenové rozhodnutie len na historických údajoch.

3.70. V iných prípadoch môžu daňovníci vykonávať overenie (testovanie) skutočného výsledku svojich kontrolovaných transakcií, aby preukázali, že podmienky týchto transakcií boli v súlade s princípom nezávislého vzťahu, uplatňujú teda prístup *ex post* (ďalej len „prístup založený na testovaní výsledku podľa princípu nezávislého vzťahu“). Toto testovanie sa zvyčajne uskutočňuje ako súčasť procesu zostavenia daňového priznania na konci roka.

3.71. V členských krajinách OECD možno nájsť prístup založený na stanovení cien podľa princípu nezávislého vzťahu, prístup založený na testovaní výsledku podľa princípu nezávislého vzťahu ako aj kombinácie týchto dvoch prístupov. Problém dvojitého zdanenia môže nastať vtedy, ak sa kontrolovaná transakcia uskutoční medzi dvomi prepojenými podnikmi, kde sa uplatnili rôzne prístupy a tieto vedú k rôznym výsledkom, napríklad z dôvodu nesúladu medzi trhovými očakávaniami, zohľadnenými v rámci prístupu založeného na

stanovení cien podľa princípu nezávislého vzťahu a skutočnými výsledkami, zistenými pri uplatnení prístupu založeného na testovaní výsledku podľa princípu nezávislého vzťahu. Pozri odseky 4.38 a 4.39. Príslušným orgánom sa odporúča, aby vynaložili maximálne úsilie na vyriešenie prípadných problémov s dvojitém zdanením, ktoré môžu vyplynúť z odlišností v prístupoch uplatňovaných jednotlivými jurisdikciami v súvislosti s koncoročnými úpravami, a ktoré im môžu byť predložené v rámci procedúry vzájomných dohôd (podľa Článku 25 Modelovej zmluvy OECD).

B.3. Počiatočný vysoký stupeň neistoty pri oceňovaní a nepredvídateľné udalosti

3.72. Vynára sa otázka, či a ak áno, ako zohľadňovať pri analýze transferového oceňovania budúce udalosti, ktoré sa v čase testovania kontrolovanej transakcie nedali predvídať, najmä ak bolo ocenenie v tom čase spojené s vysokým stupňom neistoty. Túto otázku by mali riešiť daňovníci aj daňové správy v súlade s tým, ako by túto neistotu pri oceňovaní transakcie za porovnateľných okolností zohľadnili nezávislé podniky.

3.73. Zdôvodnenie uvedené v odsekoch 6.181 – 6.185 - ktoré poskytujú usmernenia k oceneniu v súlade s princípom nezávislého vzťahu v prípade transakcií týkajúcich sa nehmotného majetku, ktorého ocenenie je v čase transakcie veľmi neisté - sa analogicky vzťahuje aj na iné typy transakcií, ktorých oceňovanie je spojené s neistotou. Hlavnou úlohou je zistiť, či bolo ocenenie na začiatku natoľko neisté, že nezávislé strany by sa dožadovali uplatnenia mechanizmu úpravy ceny, prípadne či zmena hodnoty bola natoľko zásadná, že by viedla k opätovnému prerokovaniu transakcie. V takom prípade by daňová správa oprávnené určila cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre danú transakciu na základe doložky o úprave ceny alebo o opätovnom prerokovaní, ktoré by sa uplatnili za nezávislých podmienok v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii. Za iných okolností, keď neexistuje dôvod domnievať sa, že ocenenie bolo na začiatku natoľko neisté, že nezávislé strany by požadovali uplatnenie doložky o úprave ceny alebo o opätovnom prerokovaní podmienok zmluvy, nie je dôvod, aby daňové správy vykonali takúto úpravu, pretože by predstavovala nevhodné použitie retrospektívneho prístupu. Samotná existencia neistoty by nemala byť dôvodom na úpravu *ex post* bez zohľadnenia toho, ako by postupovali alebo ako by sa dohodli nezávislé spoločnosti.

B.4. Údaje z rokov nasledujúcich po roku transakcie

3.74. Aj údaje z rokov nasledujúcich po roku transakcie môžu byť relevantné pre analýzu transferových cien, je však potrebné vyhnúť sa použitiu retrospektívneho prístupu. Napríklad údaje z neskorších rokov môžu byť užitočné pri porovnaní životných cyklov výrobkov v kontrolovaných a nekontrolovaných transakciách s cieľom určiť, či je pri uplatnení určitej konkrétnej metódy daná nekontrolovaná transakcia vhodná na použitie ako porovnateľná transakcia. Konanie strán v rokoch nasledujúcich po transakcii bude dôležité aj na presné vymedzenie skutočnej transakcie.

B.5. Viacročné údaje

3.75. V praxi býva preskúmanie viacročných údajov pri analýze porovnateľnosti užitočné, nie je to však systematická požiadavka. Údaje za viac rokov by sa mali použiť vtedy, ak zvyšujú hodnotu analýzy transferového oceňovania. Nepovažuje sa za vhodné normatívne stanoviť počet rokov, ktoré by mali byť do viacročnej analýzy zaradené.

3.76. Na získanie kompletného poznania skutočností a okolností spojených s kontrolovanou transakciou môže byť vo všeobecnosti užitočné preskúmať údaje za sledovaný rok a aj za predchádzajúce roky. Analýza týchto údajov môže odhaliť skutočnosti, ktoré mohli (alebo mali) ovplyvniť stanovenie transferovej ceny. Napríklad použitie údajov z minulých rokov ukáže, či daňovníkom vykázaná strata z transakcie je súčasťou pokračujúceho sledu strát z podobných transakcií, výsledkom konkrétnych ekonomických podmienok v predchádzajúcom roku, ktoré zvýšili náklady v nasledujúcom roku, alebo odrazom skutočnosti, že výrobok dosiahol koniec svojho životného cyklu. Takáto analýza môže byť užitočná najmä pri uplatnení niektorej z transakčných ziskových metód. Pozri odsek 1.151 týkajúci sa užitočnosti viacročných údajov pri skúmaní situácií spojených so vznikom strát. Viacročné údaje tiež môžu pomôcť lepšie porozumieť dlhodobým dojednaniám.

3.77. Viacročné údaje budú užitočné aj pri získavaní informácií o relevantných životných cykloch spoločnosti a výrobku v porovnateľných transakciách. Rozdiely v životných cykloch spoločnosti alebo výrobku môžu mať podstatný vplyv na podmienky transferového oceňovania, ktorý by sa mal pri určovaní porovnateľnosti zohľadniť. Údaje z predchádzajúcich rokov môžu ukázať, či nezávislý podnik zúčastnený na porovnateľnej transakcii bol ovplyvnený porovnateľnými ekonomickými podmienkami porovnateľným spôsobom, alebo či odlišné podmienky v predchádzajúcom roku nemali natoľko významný vplyv na jeho cenu alebo zisk, že by sa príslušné údaje nemali považovať za porovnateľné.

3.78. Viacročné údaje môžu tiež zlepšiť proces výberu porovnateľných tretích strán, napríklad identifikovaním výsledkov, ktoré môžu naznačovať významné odchýlky od základných charakteristík porovnateľnosti kontrolovanej transakcie, čo v niektorých prípadoch povedie k odmietnutiu príslušných porovnateľných údajov, prípadne k odhaleniu anomálií v údajoch tretích strán.

3.79. Použitie viacročných údajov nemusí nevyhnutne znamenať použitie viacročných priemerov. Viacročné údaje a priemery však možno za určitých okolností použiť na zlepšenie spoľahlivosti rozpätia hodnôt. Pozri výklad k štatistickým nástrojom v odsekoch 3.57 - 3.62.

C. Otázky súladu s predpismi

3.80. Jedna z otázok, ktoré vznikajú pri posudzovaní potreby analýzy porovnateľnosti, sa týka rozsahu záťaže a nákladov, ktoré by daňovník mal znášať pri identifikovaní možných porovnateľných údajov a získavaní podrobných informácií o nich. Pripúšťa sa, že náklady na získanie informácií môžu byť skutočným problémom, a to najmä pre malé a stredné podniky,

ale aj pre MNE, ktoré uskutočňujú veľký počet kontrolovaných transakcií v mnohých jurisdikciách. Odsek 4.28 a Kapitola V obsahuje výslovné uznanie potreby primeraného uplatňovania požiadavky na zdokumentovanie porovnateľnosti.

3.81. Pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti sa nevyžaduje dôkladné prehľadanie všetkých možných relevantných zdrojov informácií. Daňovníci aj daňové správy by mali vedieť posúdiť, či sú príslušné konkrétne porovnateľné údaje spoľahlivé.

3.82. Osvedčeným postupom pre daňovníkov je vytvoriť si proces na stanovenie, monitorovanie a kontrolu svojich transferových cien s ohľadom na veľkosť transakcií, ich zložitosť, úroveň súvisiaceho rizika a toho, či sa tieto transakcie uskutočňujú v stabilnom alebo v meniacom sa prostredí. Takýto praktický prístup by bol v súlade s pragmatickou stratégiou posúdenia rizík resp. so zásadou opatrnosti v rámci riadenia podniku. V praxi to znamená, že pre daňovníka môže byť rozumné venovať relatívne menšie úsilie vyhľadaniu informácií o tých porovnateľných transakciách, ktoré majú byť podkladom pre menej dôležité alebo menej významné kontrolované transakcie. Pri jednoduchých transakciách, ktoré sa vykonávajú v stabilnom prostredí a ktorých charakteristiky zostávajú rovnaké alebo podobné, nemusí byť nutné vykonávať podrobnú analýzu porovnateľnosti (vrátane funkčnej analýzy) každý rok.

3.83. Do oblasti transferového oceňovania vstupujú aj malé a stredné podniky a počet cezhraničných transakcií neustále narastá. Hoci princíp nezávislého vzťahu platí rovnako aj pre malé a stredné podniky a ich transakcie, môže byť vhodné nájsť pragmatické riešenia, ktoré poskytnú primeranú odpoveď na každý prípad transferového oceňovania.

Kapitola IV.

Administratívne postupy pri predchádzaní a riešení sporov v oblasti transferového oceňovania

A. Úvod

4.1. Táto kapitola skúma rôzne administratívne postupy, ktoré je možné uplatniť na minimalizáciu sporov v oblasti transferového oceňovania, ak vzniknú medzi daňovníkmi a ich daňovými správami alebo medzi rôznymi daňovými správami, a ktoré môžu pomôcť vyriešiť tieto spory. K sporom môže dôjsť aj napriek dodržiavaniu usmernení uvedených v tejto smernici v snahe o dôsledné uplatnenie princípu nezávislého vzťahu. Vzhľadom na zložitosť niektorých otázok transferového oceňovania a na ťažkosti s interpretáciou a hodnotením okolností jednotlivých prípadov sa môže stať, že daňovníci a daňové správy dospejú k odlišným záverom ohľadne nezávislých podmienok skúmaných kontrolovaných transakcií.

4.2. Ak dve alebo viaceré daňové správy zaujmú rozdielne stanoviská pri stanovení nezávislých podmienok, môže dôjsť k dvojitému zdaneniu. Dvojité zdanenie znamená zahrnutie toho istého príjmu do základu dane dvomi alebo viacerými daňovými správami, pričom môže ísť buď o príjem rôznych daňovníkov (ekonomické dvojité zdanenie v prípade prepojených podnikov), alebo o príjem tej istej právnickej osoby (právne dvojité zdanenie v prípade stálych prevádzkarní). Dvojité zdanenie je nežiaduce a malo by sa odstrániť vždy, keď je to možné, pretože predstavuje potenciálnu prekážku rozvoja medzinárodného obchodu a investičných tokov. Dvojité zahrnutie príjmov do základu dane viacerých jurisdikcií nemusí vždy znamenať, že príjmy budú skutočne zdanené dvakrát.

4.3. Táto kapitola sa zaoberá niekoľkými administratívnymi prístupmi k riešeniu sporov spôsobených úpravami transferového oceňovania a k zamedzeniu dvojitého zdanenia. Oddiel B sa zaoberá postupmi daňových správ v oblasti dodržiavania transferového oceňovania, predovšetkým postupmi kontroly, dôkazným bremenom a sankciami. Oddiel C sa zaoberá korešpondujúcimi úpravami (odsek 2 Článku 9 Modelovej zmluvy OECD) a procedúrou vzájomnej dohody (Článok 25). Oddiel D opisuje využitie simultánnych daňových kontrol dvomi (alebo viacerými) daňovými správami na urýchlenie identifikácie, spracovania a riešenia otázok týkajúcich sa transferového oceňovania (a iných medzinárodných daňových záležitostí). Oddiely E a F uvádzajú niektoré možnosti na minimalizáciu sporov týkajúcich sa transferového oceňovania medzi daňovníkmi a ich daňovými správami. Oddiel E sa zaoberá možnosťou vytvorenia bezpečných prístavov pre určitých daňovníkov a Oddiel F sa venuje opatreniam predchádzajúcim oceneniu (APA), ktoré riešia možnosť vopred určiť metodiku transferového oceňovania daňovníka alebo podmienky, ktoré má uplatňovať pri špecifických kontrolovaných transakciách. Oddiel G sa stručne zaoberá používaním arbitrážnych postupov na riešenie sporov v oblasti transferového oceňovania medzi jurisdikciami.

B. Postupy dodržiavania pravidiel v oblasti transferového oceňovania

4.4. Postupy dodržiavania daňových predpisov sa vypracúvajú a implementujú v každej jurisdikcii podľa jej vlastnej vnútroštátnej legislatívy a správnych postupov. Mnoho vnútroštátnych postupov dodržiavania daňových predpisov majú často tri hlavné úlohy: a) znížiť príležitosti na obchádzanie daňových predpisov (napr. prostredníctvom zrážkových daní a vykazovacej povinnosti), b) poskytovať pozitívnu podporu pri dodržiavaní predpisov (napr. prostredníctvom vzdelávania a zverejnených usmernení) a c) zabráňovať obchádzaniu pravidiel. Vzhľadom na vnútroštátnu suverenitu a na potrebu vyhovenia osobitostiam značne odlišných daňových systémov zostávajú postupy dodržiavania daňových predpisov v pôsobnosti jednotlivých jurisdikcií. Spravodlivé uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu však vyžaduje jasné procesné pravidlá na zabezpečenie primeranej ochrany daňovníka a aj toho, aby sa daňové príjmy nepresúvali do jurisdikcií s príliš prísnymi procesnými pravidlami. Avšak pri kontrole daňovníka, ktorý je členom skupiny MNE, je možné, že domáce postupy dodržiavania daňových predpisov v jurisdikcii kontrolovaného daňovníka budú mať dôsledky aj pre iné daňové jurisdikcie. Pôjde najmä o prípady spojené s cezhraničným transferovým oceňovaním, ktoré ovplyvňuje daň vybranú v jednotlivých daňových jurisdikciách prepojených podnikov zúčastnených na kontrolovanej transakcii. Ak sa v ostatných daňových jurisdikciách rovnaké transferové oceňovanie neakceptuje, môže dôjsť k dvojitému zdaneniu skupiny MNE, ako je vysvetlené v odseku 4.2. Daňové správy by preto pri uplatňovaní svojich vnútroštátnych postupov dodržiavania daňových predpisov mali mať na pamäti princíp nezávislého vzťahu a potenciálne dôsledky svojich pravidiel v oblasti transferového oceňovania pre iné daňové jurisdikcie a mali by sa snažiť napomáhať spravodlivému rozdeleniu daní medzi príslušné jurisdikcie a zabrániť dvojitému zdaneniu daňovníkov.

4.5. Táto časť opisuje tri aspekty dodržiavania predpisov pri transferovom oceňovaní, ktorým by sa mala venovať osobitná pozornosť, aby boli daňové jurisdikcie schopné uplatňovať svoje predpisy v oblasti transferového oceňovania spôsobom spravodlivým voči daňovníkom, ako aj voči iným jurisdikciám. Aj keď sa v členských krajinách OECD bežne používajú aj niektoré iné postupy dodržiavania daňových predpisov, ako napríklad súdne spory a sankcie za neposkytnutie dôkazov v prípade nevyhovenia žiadosti daňovej správy o poskytnutie informácií, prístup daňových správ v iných jurisdikciách k procedúre vzájomnej dohody a ich rozhodovanie o administratívnom postupe na zabezpečenie súladu s ich vlastnými pravidlami v oblasti transferového oceňovania bude často ovplyvnený tromi aspektmi, ktorými sú kontrolné postupy, dôkazné bremeno a sankčné systémy. Posúdenie týchto troch aspektov sa bude nevyhnutne líšiť v závislosti od charakteristík príslušného daňového systému, a preto nie je možné opísať jednotný súbor princípov alebo otázok, ktoré by boli relevantné vo všetkých prípadoch. Namiesto toho sa táto časť snaží poskytnúť všeobecné pokyny ohľadne jednotlivých typov problémov, ktoré môžu vzniknúť a primeraných postupov na dosiahnutie rovnováhy medzi záujmami daňovníkov a daňových správ zúčastnených na kontrole transferového oceňovania.

B.1. Kontrolné postupy

4.6. Kontrolné postupy sa medzi členskými krajinami OECD značne líšia. Rozdiely v postupoch môžu byť spôsobené takými faktormi, ako je systém a štruktúra daňovej správy, geografická veľkosť a počet obyvateľov krajiny, úroveň domáceho a medzinárodného obchodu a kultúrne a historické vplyvy.

4.7. Prípady transferového oceňovania môžu predstavovať osobitnú výzvu pre bežné postupy kontroly alebo preskúmania, a to tak pre daňovú správu, ako aj pre daňovníka. Prípady transferového oceňovania sú náročné na fakty a môžu byť spojené so zložitým vyhodnocovaním porovnateľnosti, trhov a finančných alebo iných informácií z odvetvia. Z tohto dôvodu mnohé daňové správy využívajú kontrolórov špecializovaných na transferové oceňovanie a samotné kontroly transferového oceňovania môžu trvať dlhšie ako iné kontroly a riadiť sa osobitnými postupmi.

4.8. Keďže transferové oceňovanie nie je exaktná veda, nebude vždy možné určiť jedinú správnu nezávislú cenu; ako sa pripúšťa v Kapitole III, správnu cenu bude zrejme skôr treba odhadnúť v rámci rozpätia prijateľných hodnôt. Často nebude celkom jednoznačná ani voľba metodiky stanovenia nezávislej transferovej ceny. Daňovníci sa tiež môžu stretnúť s osobitnými ťažkosťami, ak daňová správa navrhne použiť inú metodiku, ako používa daňovník, napríklad transakčnú ziskovú metódu.

4.9. V komplikovaných prípadoch transferového oceňovania môže z dôvodu zložitosti posudzovaných skutočností aj ten najčestnejší daňovník urobiť neúmyselnú chybu. Zároveň aj ten najlepší daňový kontrolór môže z faktov vyvodiť nesprávny záver. Daňovým správami a sa odporúča, aby pri vykonávaní kontrol transferového oceňovania na tieto skutočnosti prihliadali. S tým sú spojené dva dôsledky. Po prvé, daňovým kontrolórom sa odporúča, aby boli vo svojom prístupe flexibilní a nepožadovali od daňovníkov pri transferovom oceňovaní presnosť, ktorá je vzhľadom na všetky skutočnosti a okolnosti nereálna. Po druhé, daňovým kontrolórom sa odporúča, aby prihliadali na obchodný úsudok daňovníka pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu, aby bola analýza transferového oceňovania previazaná s obchodnou realitou. Daňoví kontrolóri by preto mali svoju analýzu transferového oceňovania začať z pohľadu metódy, ktorú si na stanovenia svojich cien zvolil daňovník. V tomto ohľade môžu pomôcť aj pokyny k výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania uvedené v Kapitole II, Časti I.

4.10. Pri pridelovaní zdrojov na výkon kontroly procesu stanovenia cien daňovníka by daňové správy mali prihliadať napríklad na to, či skupina MNE funguje na báze ziskových stredísk. Pozri odsek 1.5.

B.2. Dôkazné bremeno

4.11. Podobne ako kontrolné postupy, aj pravidlá týkajúce sa dôkazného bremena sa na daňové účely medzi členskými krajinami OECD rôznia. Vo väčšine jurisdikcií daňová správa znáša

dôkazné bremeno v rámci svojho vlastného interného styku s daňovníkom (napr. pri výmere daní a pri odvolaniach), ako aj v súdnych sporoch. V niektorých z týchto jurisdikcií je možné preniesť dôkazné bremeno s tým, že daňová správa môže odhadnúť zdaniteľný príjem, ak sa zistí, že daňovník nekonal v dobrej viere tým, že neposkytol súčinnosť alebo nevyhovel primeraným požiadavkám na predloženie dokumentácie, alebo že podal nepravdivé alebo zavádzajúce daňové priznania. V iných jurisdikciách je dôkazné bremeno na daňovníkovi. V tejto súvislosti je však potrebné prihliadať na závery v odsekoch 4.16 a 4.17.

4.12. Je potrebné zohľadniť dôsledky pravidiel upravujúcich dôkazné bremeno pre konanie daňovej správy a daňovníka. Ak je napríklad podľa vnútroštátneho práva dôkazné bremeno na daňovej správe, daňovník nemusí mať žiadnu zákonnú povinnosť preukazovať správnosť svojho transferového oceňovania, pokiaľ daňová správa nepreukáže *prima facie*, že ceny daňovníka nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Samozrejme, aj v takom prípade môže daňová správa v primeranom rozsahu uložiť daňovníkovi povinnosť, aby predložil svoje záznamy na kontrolu daňovej správe. V niektorých jurisdikciách majú daňovníci zákonom ustanovenú povinnosť poskytnúť daňovej správe súčinnosť. V prípade, že daňovník nespolupracuje, daňová správa môže byť oprávnená stanoviť príjmy daňovníka odhadom a použiť predpoklady ohľadne relevantných skutočností na základe skúseností. V týchto prípadoch by daňové správy nemali mať snahu stanoviť takú úroveň povinnej súčinnosti, ktorá by sa racionálnym daňovníkom ťažko dosahovala.

4.13. V jurisdikciách, v ktorých je dôkazné bremeno na daňovníkovi, daňové správy vo všeobecnosti nemajú možnosť uložiť daňovníkom daňovú povinnosť v rozsahu, ktorý nie je riadne podporený zákonom. Daňová správa v jurisdikcii, kde sa uplatňuje princíp nezávislého vzťahu, by napríklad nemohla zvýšiť daňovú povinnosť na základe zdaniteľného príjmu vypočítaného ako pevne určené percento z obratu a jednoducho ignorovať princíp nezávislého vzťahu. V jurisdikciách, kde dôkazné bremeno nesie daňovník, sa dôkazné bremeno v kontexte súdnych sporov často považuje za prenesené bremeno. Ak daňovník predloží súdu primerané argumenty a dôkazy, ktoré naznačujú, že jeho transferové oceňovanie bolo v súlade s princípom nezávislého vzťahu, je na daňovej správe, aby vyvrátila stanovisko daňovníka a predložila argumenty a dôkazy, prečo transferové oceňovanie daňovníka nebolo v súlade s princípom nezávislého vzťahu a prečo je platobný výmer daňovej správy správny. Na druhej strane, ak daňovník nevynaloží dostatočné úsilie na preukázanie súladu svojho transferového oceňovania s princípom nezávislého vzťahu a daňová správa vydá platobný výmer riadne podložený zákonom, dôkazné bremeno daňovníka sa považuje za neunesené.

4.14. Ak sa vyskytnú otázky transferového oceňovania, budú rozdielne pravidlá týkajúce sa dôkazného bremena medzi členskými krajinami OECD predstavovať vážne problémy, ak sa pri posudzovaní príslušného správania sa striktnie dodržiavajú tieto pravidlá. Zoberme si napríklad prípad, keď sa skúmaná kontrolovaná transakcia týka jednej jurisdikcie, v ktorej je dôkazné bremeno na daňovníkovi a druhej jurisdikcie, v ktorej je dôkazné bremeno na daňovej správe. Ak sa konanie riadi dôkazným bremenom, daňová správa v prvej jurisdikcii by mohla vydať nepodložené vyjadrenie o transferovom oceňovaní, ktoré by daňovník mohol akceptovať, takže

by bolo na daňovej správe v druhej jurisdikcii, aby nesprávnosť stanovenia ceny preukázala. Môže sa stať, že ani daňovník v druhej jurisdikcii, ani daňová správa v prvej jurisdikcii sa nebudú snažiť stanoviť prijateľnú nezávislú cenu. Tento typ konania by mohol viesť k významnému sporu, ako aj k dvojitému zdaneniu.

4.15. Uvažujme o rovnakých skutočnostiach ako v príklade v predchádzajúcom odseku. Ak sa konanie riadi dôkazným bremenom, daňovník v prvej jurisdikcii, ktorý je dcérskou spoločnosťou daňovníka v druhej jurisdikcii (bez ohľadu na dôkazné bremeno a na túto smernicu), nemusí byť schopný alebo ochotný preukázať, že jeho transferové ceny sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Daňová správa v prvej jurisdikcii vykoná po kontrole úpravu v dobrej viere na základe informácií, ktoré má k dispozícii. Materská spoločnosť v druhej jurisdikcii nie je povinná poskytnúť svojej daňovej správe žiadne informácie na preukázanie nezávislosti svojich transferových cien, keďže dôkazné bremeno spočíva na daňovej správe. Obojstranným daňovým správam to sťažuje dosiahnutie dohody v konaní medzi príslušnými orgánmi.

4.16. V praxi by daňové správy ani daňovníci nemali zneužívať dôkazné bremeno vyššie opísaným spôsobom. Z dôvodu ťažkostí spojených s analýzami transferového oceňovania by bolo vhodné, aby daňovníci aj daňové správy pri skúmaní daného prípadu transferového oceňovania dbali na osobitnú opatrnosť a zdržanlivosť pri uplatňovaní dôkazného bremena. Konkrétnejšie, v rámci osvedčených postupov by daňové správy ani daňovníci nemali zneužívať dôkazné bremeno na odôvodnenie nepodložených alebo neoveriteľných tvrdení o transferovom oceňovaní. Daňová správa by mala byť pripravená v dobrej viere preukázať, že ním určené transferové oceňovanie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, aj keď je dôkazné bremeno na daňovníkovi, a daňovníci by podobne mali byť pripravení v dobrej viere preukázať, že ich transferové oceňovanie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu bez ohľadu na to, na kom spočíva dôkazné bremeno.

4.17. Komentár k Článku 9 ods. 2 Modelovej zmluvy OECD objasňuje, že štát, od ktorého sa požaduje korešpondujúca úprava, by mal žiadosti vyhovieť len vtedy, ak tento štát „má za to, že upravená hodnota ziskov správne odráža zisk, ktorý by bol dosiahnutý, keby boli transakcie nezávislé“. To znamená, že v konaní pred príslušným orgánom nesie štát, ktorý navrhol primárnu úpravu, bremeno preukázania druhému štátu, že úprava „je opodstatnená z vecného hľadiska aj z hľadiska výšky“. Od oboch príslušných orgánov sa očakáva, že si pri riešení prípadov prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody poskytnú potrebnú súčinnosť.

B.3. Sankcie

4.18. Sankcie sú najčastejšie zamerané na odradenie od neplnenia povinností, pričom povinnosti sa môžu týkať procesných požiadaviek, ako je poskytnutie potrebných informácií alebo podanie priznaní, alebo vecného určenia daňovej povinnosti. Sankcie sú vo všeobecnosti koncipované tak, aby bolo nesplnenie daňovej povinnosti a iné typy nedodržania predpisov nákladnejšie ako ich dodržanie. Výbor pre daňové záležitosti v Správe OECD *Práva a povinnosti daňovníkov* (1990) konštatoval, že hlavným cieľom občianskoprávných daňových

sankcií by mala byť podpora dodržiavania predpisov. Ak vzájomná dohoda vedie k zrušeniu alebo zníženiu úpravy, je dôležité, aby boli k dispozícii možnosti ako zrušiť alebo zmierniť sankcie uložené daňovými správami.

4.19. Pri vzájomnom porovnávaní rôznych vnútroštátnych sankčných postupov a politík je potrebné dbať na opatrnosť. Po prvé, akékoľvek porovnanie musí brať do úvahy skutočnosť, že v rôznych jurisdikciách sa môžu používať rôzne názvy pre sankcie, ktoré plnia rovnaký účel. Po druhé, je potrebné posudzovať opatrenia danej jurisdikcie ako celok. Ako je uvedené vyššie, vnútroštátne postupy dodržiavania predpisov závisia od celkového daňového systému daného štátu, pričom sú koncipované na základe domácich potrieb a snahy o rovnováhu, napríklad voľba medzi daňovými opatreniami, ktoré odstraňujú alebo obmedzujú príležitosti na obchádzanie predpisov (napr. uloženie povinnosti daňovníkovi poskytnúť súčinnosť daňovej správe alebo prenesenie dôkazného bremena v situáciách, keď sa zistí, že daňovník nekonal v dobrej viere) a uplatňovaním peňažných sankcií s odrádzajúcim účinkom (napr. uloženie dodatočnej dane k nedoplatku v prípade nezaplatenia dane v plnej výške). Povaha daňových sankcií môže byť ovplyvnená aj súdnym systémom daného štátu. Väčšina štátov neuplatňuje sankcie bez preukázania zavinenia; v niektorých jurisdikciách by napríklad uloženie sankcie bez preukázaného zavinenia bolo v rozpore so základnými zásadami ich právneho systému.

4.20. Existuje množstvo rôznych typov sankcií uplatňovaných daňovými jurisdikciami. Sankcie môžu byť občianskoprávne alebo trestnoprávne, pričom trestnoprávne sú prakticky vždy obmedzené výlučne na prípady veľmi závažného podvodu, pričom strana, ktorá si uplatnenie sankcie nárokuje (t. j. daňová správa), zvyčajne nesie veľmi vysoké dôkazné bremeno. Trestnoprávne postihy nepredstavujú hlavný prostriedok dodržiavania predpisov v žiadnej z členských krajín OECD. Občianskoprávne (alebo správne) sankcie sú bežnejšie, pričom zvyčajne zahŕňajú peňažný postih (no ako je uvedené vyššie, môže ísť aj o nepeňažný postih, ako je prenesenie dôkazného bremena, napr. ak nie sú splnené procesné požiadavky, alebo ak daňovník nespôlupracuje a samotná pokuta či penále je výsledkom úpravy na základe vlastného uváženia).

4.21. Niektoré občianskoprávne sankcie sú cielené na plnenie procesných povinností, ako je včasné podanie daňových priznaní a výkazov. Výška takýchto sankcií je často malá, pričom vychádza z pevne stanovenej sumy za každý deň omeškania podania. Významnejšie občianskoprávne sankcie sú tie, ktoré sú zamerané na neoprávnené zníženie daňovej povinnosti.

4.22. Kým niektoré jurisdikcie môžu odkazovať na „pokutu a penále“, rovnaké alebo podobné uloženie v inej jurisdikcii môže byť klasifikované ako „úrok“. Režimy sankcií v niektorých jurisdikciách preto môžu zahŕňať „dodatočnú daň“ alebo „úrok“ za neoprávnené zníženie daňovej povinnosti, ktoré majú za následok oneskorené platby dane po termíne splatnosti. Často sú koncipované tak, aby sa zabezpečilo, že príjem z úhrady kryje aspoň príslušnú stratu na hodnote peňazí (dane) v reálnom čase.

4.23. Občianskoprávne peňažné sankcie za neoprávnené zníženie daňovej povinnosti sú často

uložené pre jeden alebo viaceré z nasledujúcich dôvodov: neoprávnené zníženie daňovej povinnosti prevyšujúcej stanovenú prahovú hodnotu, neobanlivosť daňovníka alebo úmyselné obchádzanie daňovej povinnosti (a tiež podvod, hoci podvod môže viesť k oveľa závažnejším trestnoprávnym postihom). Mnohé členské krajiny OECD ukladajú občianskoprávne peňažné postihy za neobanlivosť alebo za úmyselné konanie, no len niekoľko krajín postihuje „nezavinené“ neoprávnené zníženie daňovej povinnosti.

4.24. Ťažko sa abstraktne posudzuje, či je výška občianskoprávnej peňažnej pokuty primeraná. V rámci členských krajín OECD sa občianskoprávne peňažné sankcie za neoprávnené zníženie daňovej povinnosti často určujú percentom zo sumy neoprávneného zníženia daňovej povinnosti, ktoré sa najčastejšie pohybuje medzi 10 % až 200 %. Vo väčšine členských krajín OECD platí, že vyššia sadzba sankcie je spojená s prísnejšími podmienkami na jeho uloženie. Napríklad sankcie s vyššou sadzbou možno často uložiť len na základe preukázania vysokej miery zavinenia zo strany daňovníka, ako je napríklad úmyselné obídenie daňovej povinnosti. Pokuty v „nezavinených“ prípadoch, ak sa uplatňujú, obvykle bývajú nižšie, než pokuty uložené v prípade zavinenia daňovníka (pozri odsek 4.28).

4.25. Dodržiavanie predpisov v oblasti transferového oceňovania v členských krajinách OECD je do istej miery problematické a pri riešení týchto problémov môže pomôcť vhodné uplatňovanie sankcií. Vzhľadom na povahu problematiky transferového oceňovania by sa však malo dbať na to, aby bol sankčný systém uplatňovaný v týchto prípadoch spravodlivý a nebol pre daňovníkov nadmerne zaťažujúci.

4.26. Keďže prípady cezhraničného transferového oceňovania sa týkajú daňového základu v dvoch jurisdikciách, príliš prísny systém postihov v jednej jurisdikcii môže daňovníkov motivovať k tomu, aby v rozpore s Článkom 9 nadhodnocovali zdaniteľný príjem v tejto jurisdikcii. Ak k tomu dôjde, znamená to, že sankčný systém zlyhá vo svojom primárnom ciele ktorým je podpora dodržiavania predpisov a namiesto toho vedie k nedodržiavaniu predpisov iného druhu – k nedodržiavaniu princípu nezávislého vzťahu a k vykazovaniu nižších údajov v inej jurisdikcii. Každá členská krajina OECD by mala zabezpečiť, aby jej postupy dodržiavania predpisov v oblasti transferového oceňovania neboli v rozpore s cieľmi Modelovej zmluvy OECD a aby sa predišlo vyššie uvedeným skresleniam.

4.27. Členské krajiny OECD vo všeobecnosti zastávajú názor, že spravodlivosť sankčného systému by sa mala posudzovať podľa toho, či sú sankcie primerané priestupku. Znamená to napríklad, že prísnosť pokuty či penále by mala byť v rovnováhe s podmienkami, za ktorých sa ukladá, takže čím prísnejšia pokuta či penále, tým obmedzenejšie by tieto podmienky mali byť.

4.28. Keďže sankcie sú len jedným z mnohých správnych a procesných aspektov daňového systému, bez posúdenia ostatných aspektov daňového systému je ťažké dospieť k záveru, či je konkrétna sankcia spravodlivá alebo nie. Členské krajiny OECD sa však zhodujú na tom, že nasledujúce závery možno vyvodiť bez ohľadu na ostatné aspekty konkrétneho daňového systému platného v danej jurisdikcii. Po prvé, uloženie vysokej sankcie v „nezavinených“

prípadoch, len na základe samotnej existencie neoprávneného zníženia daňovej povinnosti o určitú sumu, by bolo neprimerane prísne, ak by sa dalo pripísať skôr chybe v dobrej viere než nedbanlivosti alebo skutočnému zámeru obísť daňovú povinnosť. Po druhé, bolo by nespravodlivé uložiť významné sankcie daňovníkom, ktorí v dobrej viere vynaložili primerané úsilie, aby podmienky svojich transakcií s prepojenými podnikmi stanovili v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Predovšetkým by nebolo vhodné uložiť daňovníkovi pokutu za transferové oceňovanie preto, že nezohľadnil údaje, ku ktorým nemal prístup, alebo že neuplatnil metódu transferového oceňovania, ktorá by vyžadovala údaje, ktoré daňovník nemal k dispozícii. Daňovým správam sa odporúča, aby tieto skutočnosti zohľadnili pri vykonávaní svojich sankčných predpisov.

C. Korešpondujúce úpravy a procedúra vzájomnej dohody: Články 9 a 25 Modelovej zmluvy OECD⁷

C.1. Procedúra vzájomnej dohody

4.29. Procedúra vzájomnej dohody je zaužívaným prostriedkom, prostredníctvom ktorého daňové správy konzultujú spory týkajúce sa uplatňovania zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Tento postup je ustanovený a schválený Článkom 25 Modelovej zmluvy OECD (Riešenie prípadov dohodou) a môže sa použiť na elimináciu dvojitého zdanenia, ktoré by mohlo vzniknúť pri úprave transferových cien.

4.30. Článok 25 stanovuje tri rôzne oblasti, v ktorých sa procedúry vzájomnej dohody vo všeobecnosti používajú. Prvá oblasť zahŕňa prípady „zdanenia, ktoré nie je v súlade s ustanoveniami Modelovej zmluvy“ a upravená je odsekmi 1 a 2 uvedeného Článku. Konanie v tejto oblasti zvyčajne iniciuje daňovník. Ďalšie dve oblasti, ktoré sa nemusia nevyhnutne týkať daňovníka, sú uvedené v odseku 3 a zahŕňajú otázky „výkladu alebo uplatňovania zmluvy“ a

⁷ Členovia Inkluzívneho rámca pre boj proti erózii základu dane a presun ziskov (BEPS) sa dohodli na minimálnom štandarde pre riešenie sporov v súvislosti s daňovými zmluvami. Oddiel C Kapitoly IV. nemá slúžiť ako vysvetlenie tohto minimálneho štandardu, a preto z neho nevyplýva, že všetci členovia Inkluzívneho rámca súhlasia s pokynmi uvedenými v tomto oddiele, pokiaľ príslušné konkrétne vyjadrenie nie je výslovne označené ako prvok minimálneho štandardu. Minimálny štandard má tri všeobecné ciele: (1) štáty by mali zabezpečiť, aby sa zmluvné záväzky v súvislosti s procedúrou vzájomnej dohody (Mutual Agreement Procedure, MAP) plnili v plnom rozsahu a v dobrej viere a aby sa prípady riešili v rámci MAP včas, (2) štáty by mali zabezpečiť, aby postupy správnych orgánov podporovali predchádzanie a včasné riešenie sporov týkajúcich sa daňových zmlúv a (3) štáty by mali zabezpečiť, aby daňovníci, ktorí spĺňajú požiadavky podľa odseku 1 článku 25, mali prístup k MAP. Jednotlivé prvky minimálneho štandardu sú podrobne uvedené v dokumente OECD (2015) *BEPS Report on Action 14 Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective* [Správa o Akcii BEPS 14 na zefektívnenie mechanizmov riešenia sporov], Projekt BEPS OECD/G20, OECD Publishing, Paríž. Minimálny štandard je doplnený súborom osvedčených postupov (ku ktorým sa nezaviazali všetci členovia Inkluzívneho rámca), ktoré reagujú na prekážky pri riešení sporov v súvislosti s daňovými zmluvami prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody. Okrem toho, aj keď v súčasnosti neexistuje medzi všetkými členmi Inkluzívneho rámca konsenzus ohľadne prijatia povinného záväzného arbitrážneho konania ako mechanizmu na zabezpečenie včasného riešenia prípadov prostredníctvom MAP, významná skupina krajín sa zaviazala prijať a implementovať povinné záväzné arbitrážne konanie.

vylúčenia dvojitého zdanenia v prípadoch, ktoré táto zmluva inak neupravuje. Odsek 10 komentára k Článku 25 objasňuje, že Článok 25 je určený pre príslušné orgány na použitie pri riešení problémov nielen v súvislosti s právnym dvojším zdanením, ale aj s ekonomickým dvojším zdanením, ku ktorému dochádza v dôsledku úprav transferového oceňovania vykonaných podľa odseku 1 Článku 9.

4.31. Odsek 5 Článku 25, ktorý bol začlenený do Modelovej zmluvy OECD v roku 2008, ustanovuje, že v rámci procedúry vzájomnej dohody sa v prípadoch, keď príslušné orgány nedokážu dosiahnuť dohodu do dvoch rokov od začatia riešenia prípadu podľa odseku 1 Článku 25, nevyriešené otázky na žiadosť osoby, ktorá prípad predložila, majú riešiť prostredníctvom arbitrážneho konania. Toto rozšírenie procedúry vzájomnej dohody zabezpečuje, že ak príslušné orgány nedokážu dosiahnuť dohodu o jednej alebo viacerých otázkach, ktoré bránia vyriešeniu prípadu, riešenie prípadu bude stále možné postúpením týchto otázok na arbitrážne konanie. V prípade, že sa v súlade s uvedeným ustanovením jedna alebo viac otázok postúpilo na arbitrážne konanie a žiadna z priamo dotknutých osôb neodmieta vzájomnú dohodu, ktorou sa arbitrážne rozhodnutie vykonáva, toto rozhodnutie je záväzné pre oba štáty, zdanenie každej osoby priamo dotknutej prípadom sa musí podriaďovať prijatému rozhodnutiu o príslušných otázkach predložených na arbitrážne konanie a rozhodnutia prijaté v konaní sa premietnu do vzájomnej dohody, ktorá sa týmto osobám predloží. Ak konkrétna zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia neobsahuje ustanovenie o arbitrážnom konaní podobné odseku 5 Článku 25, príslušné orgány nie sú povinné dosiahnuť dohodu na vyriešenie sporu; odsek 2 Článku 25 vyžaduje len to, aby sa príslušné orgány „usilovali... vyriešiť prípad dohodou“. Príslušné orgány nemusia byť schopné dospieť k dohode z dôvodu protichodných vnútroštátnych právnych predpisov, alebo obmedzení uložených vnútroštátnym právom ohľadne právomoci daňových správ uzatvárať kompromisné dohody. Aj v prípade, že v konkrétnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia neexistuje ustanovenie o povinnom záväznom arbitrážnom konaní podobné odseku 5 článku 25, príslušné orgány zmluvných štátov si môžu vzájomne dohodnúť postup ohľadne záväzného arbitrážneho konania, a to buď na všeobecné uplatnenie, alebo na riešenie určitého konkrétneho prípadu (pozri odsek 69 Komentára k Článku 25 Modelovej zmluvy OECD). Zároveň je potrebné poznamenať, že 23. júla 1990 členské štáty Európskych spoločenstiev podpísali mnohostranný Dohovor o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou ziskov prepojených podnikov⁸ (Dohovor o arbitrážnom konaní); tento Dohovor o arbitrážnom konaní, ktorý nadobudol účinnosť 1. januára 1995, stanovuje mechanizmus arbitrážneho konania na riešenie sporov vyplývajúcich z transferového oceňovania medzi členskými štátmi Európskej únie.

C.2. Korešpondujúce úpravy - odsek 2 Článku 9

4.32. Na zamedzenie prípadov dvojitého zdanenia v prípadoch transferového oceňovania môžu daňové správy zväziť žiadosti o korešpondujúce úpravy podľa odseku 2 článku 9.

⁸ Dohovor 90/436/EHS.

Korešpondujúca úprava, ktorá sa v praxi môže vykonať v rámci procedúry vzájomnej dohody, môže zmierniť alebo odstrániť dvojité zdanenie v prípadoch, keď jedna daňová správa zvýši zdaniteľné zisky podniku (t. j. vykoná primárnu úpravu) v dôsledku uplatnenia princípu nezávislého vzťahu pri transakciách s účasťou prepojeného podniku v druhej daňovej jurisdikcii. V takomto prípade korešpondujúca úprava predstavuje úpravu daňovej povinnosti tohto prepojeného podniku smerom nadol, ktorú vykoná daňová správa druhej jurisdikcie, takže rozdelenie zisku medzi tieto dve jurisdikcie je v súlade s primárnou úpravou a nedochádza k dvojitému zdaneniu. Je však možné, že prvá daňová správa bude v rámci rokovaní s druhou daňovou správou súhlasiť so znížením (alebo zrušením) primárnej úpravy, pričom v takom prípade by korešpondujúca úprava bola nižšia (alebo možno zbytočná). Je potrebné upozorniť, že korešpondujúca úprava nemá za cieľ zabezpečiť skupine MNE väčší úžitok, než aký by získala, keby sa kontrolované transakcie pôvodne uskutočnili v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

4.33. V odseku 2 Článku 9 sa konkrétne stanovuje, aby príslušné orgány v prípade potreby navzájom spolupracovali, aby určili vhodné korešpondujúce úpravy. Toto potvrdzuje, že na posúdenie žiadostí o korešpondujúcu úpravu sa môže požiť procedúra vzájomnej dohody podľa Článku 25. Pozri tiež odsek 10 Komentára k Článku 25 Modelovej zmluvy OECD („... korešpondujúce úpravy, ktoré sa majú vykonať podľa odseku 2 [Článku 9] ... spadajú pod procedúru vzájomnej dohody, a to pokiaľ ide o posúdenie ich opodstatnenosti, ako aj o určenie ich výšky.“ Prekrývanie medzi týmito dvomi článkami však prinútilo členské štáty OECD zvážiť, či procedúru vzájomnej dohody možno použiť na dosiahnutie korešpondujúcich úprav, ak dvojstranná daňová zmluva medzi dvomi zmluvnými štátmi neobsahuje ustanovenie porovnateľné s odsekom 2 Článku 9. V odsekoch 11 a 12 Komentára k Článku 25 Modelovej zmluvy OECD sa výslovne uvádza názor väčšiny členských krajín OECD, že procedúra vzájomnej dohody sa považuje za uplatniteľnú v prípadoch úpravy transferového oceňovania vrátane otázok, či by sa mala vykonať korešpondujúca úprava, aj keď neexistuje ustanovenie porovnateľné s odsekom 2 Článku 9. V odseku 12 sa uvádza, že aj štáty, ktoré nesúhlasia s týmto názorom, v praxi nachádzajú prostriedky na nápravu ekonomického dvojitého zdanenia vo väčšine prípadov, kde podniky konali v *dobrej viere*, a to uplatnením ustanovení svojich vnútroštátnych právnych predpisov.

4.34. Podľa odseku 2 Článku 9 môže zmluvný štát vykonať korešpondujúcu úpravu buď prepočítaním ziskov prepojeného podniku, ktoré podliehajú zdaneniu v jeho jurisdikcii, s použitím príslušnej upravenej ceny, alebo tak, že pôvodný výpočet zachová a poskytne prepojenému podniku úľavu z úhrady vlastnej dane v tomto štáte vo výške dodatočnej dane uloženej prepojenému podniku v dôsledku úpravy transferovej ceny štátom, ktorý úpravu vykonal. Prvá z uvedených metód je v členských krajinách OECD oveľa bežnejšia.

4.35. Korešpondujúce úpravy nie sú povinné, pokiaľ neexistuje arbitrážne rozhodnutie vydané v arbitrážnom konaní porovnateľnom s konaním podľa odseku 5 Článku 25, ktoré by upravovalo korešpondujúcu úpravu, čo odzrkadľuje pravidlo, že daňové správy nie sú povinné dosiahnuť dohodu v rámci procedúry vzájomnej dohody. Podľa odseku 2 Článku 9 by mala

daňová správa vykonať korešpondujúcu úpravu len vtedy, ak považuje primárnu úpravu za opodstatnenú z vecného hľadiska aj z hľadiska výšky. Nepovinný charakter korešpondujúcich úprav je nevyhnutný z toho dôvodu, aby daňová správa jedného štátu nebola nútená akceptovať dôsledky svojoľnej alebo bezdôvodnej úpravy vykonanej iným štátom. Je tiež dôležité zachovávať fiškálnu suverenitu každej členskej krajiny OECD.

4.36. Keď daňová správa súhlasí s vykonaním korešpondujúcej úpravy, je potrebné určiť, či sa úprava má priradiť k roku uskutočnenia kontrolovaných transakcií, ktoré viedli k úprave, alebo k inému alternatívnemu roku, ako je rok rozhodnutia o primárnej úprave. V tejto súvislosti často vzniká otázka nároku daňovníka na úrok z preplatku dane v jurisdikcii, ktorá súhlasila s vykonaním korešpondujúcej úpravy (pozri odseky 4.65 – 4.67). Prvý prístup je vhodnejší, pretože zabezpečuje zosúladenie príjmov a výdavkov a lepšie odráža ekonomickú situáciu, aká by nastala v prípade, keby sa kontrolované transakcie uskutočnili v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V prípadoch s dlhým časovým odstupom medzi rokom, na ktorý sa úprava vzťahuje a rokom jej akceptovania daňovníkom alebo vydania právoplatného súdneho rozhodnutia by však daňová správa mala mať možnosť odsúhlasiť vykonanie korešpondujúcich úprav za rok, kedy bola primárna úprava akceptovaná alebo sa o nej rozhodlo. Praktické uplatňovanie tohto prístupu by sa muselo opierať o vnútroštátne právo. Hoci sa tento prístup zvyčajne neuprednostňuje, vo výnimočných prípadoch by mohol byť vhodný ako spravodlivé opatrenie na uľahčenie implementácie a na elimináciu prekážok vyplývajúcich z časových lehôt.

4.37. Korešpondujúce úpravy môžu byť veľmi účinným prostriedkom na zamedzenie dvojitého zdanenia v dôsledku úprav transferového oceňovania. Členské krajiny OECD sa pri uplatnení procedúry vzájomnej dohody vo všeobecnosti vždy snažia o dosiahnutie dohody v dobrej viere. Prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody môžu daňové správy riešiť problémy nekonfrontačným konaním, kde sa často dosiahne urovnanie v záujme všetkých strán. Procedúra zároveň umožňuje daňovým správam zohľadniť aj ďalšie otázky týkajúce sa práva na zdanenie, ako je napríklad uplatnenie zrážkových daní.

4.38. Prinajmenšom jedna krajina OECD má postup, ktorým sa dá znížiť nutnosť primárnych úprav a ktorý daňovníkovi umožňuje vykázat' na daňové účely transferovú cenu kontrolovanej transakcie, ktorá je podľa neho nezávislou trhovou cenou, aj keď sa líši od sumy skutočne účtovanej medzi prepojenými podnikmi. Táto úprava, ktorá sa niekedy označuje ako „kompenzačná úprava“ sa vykonáva pred podaním daňového priznania. Kompenzačné úpravy môžu uľahčiť vykazovanie zdaniteľných príjmov daňovníkom v súlade s princípom nezávislého vzťahu, keďže v čase, keď prepojené podniky stanovujú ceny pre svoje kontrolované transakcie, informácie o porovnateľných nekontrolovaných transakciách nemusia byť dostupné. Daňovník by tak mohol na účely podania správneho daňového priznania vykonať kompenzačnú úpravu, ktorou by zúčtoval rozdiel medzi nezávislou cenou a skutočnou cenou zaúčtovanou v účtovnej evidencii.

4.39. Kompenzačné úpravy však väčšina členských krajín OECD neuznáva s odôvodnením, že

daňové priznanie by malo odrážať skutočné transakcie. Ak sú v jurisdikcii jednému prepojenému podniku kompenzačné úpravy povolené (alebo sa požadujú), ale v jurisdikcii druhému prepojenému podniku povolené nie sú, môže dôjsť k dvojitému zdaneniu, pretože bez vykonania primárnej úpravy úľava vo forme korešpondujúcej úpravy nemusí byť dostupná. Na vyriešenie ťažkostí spôsobených kompenzačnými úpravami je k dispozícii procedúra vzájomnej dohody, pričom sa príslušným orgánom odporúča, aby vynaložili maximálne úsilie na vyriešenie každého prípadného dvojitého zdanenia, ktoré by mohlo vyplývať z rôznych prístupov rôznych jurisdikcií ku koncoročným úpravám.

C.3. Problémy spojené s postupmi na zamedzenie dvojitého zdanenia

4.40. Hoci sa ukazuje, že korešpondujúce úpravy a procedúra vzájomnej dohody dokážu vyriešiť väčšinu sporov v oblasti transferového oceňovania, daňovníci poukazujú na vážne nedostatky. Obávajú sa napríklad, že vzhľadom na zložitost' transferového oceňovania predmetné postupy nemusia poskytovať dostatočnú ochranu pred dvojitým zdanením. Tieto obavy sú riešené najmä doplnením nového odseku 5 do Článku 25 v aktualizácii Modelovej zmluvy OECD z roku 2008, ktorým sa pre daňovníkov zavádza mechanizmus, aby mohli požiadať o arbitrážne konanie na vyriešenie sporných otázok, ktoré zabránili príslušným orgánom do dvoch rokov dosiahnuť vzájomnú dohodu. V komentári k Článku 25 je tiež primeraný výklad k uplatňovaniu doplnkových mechanizmov riešenia sporov mimo arbitrážneho konania vrátane mediácie a postúpenia vecných sporov nezávislým odborníkom.

4.41. Daňovníci tiež vyjadrili obavy, že by sa ich prípady mohli riešiť nie na základe individuálnej vecnej podstaty, ale s ohľadom na výsledky riešenia iných prípadov. Zavedenou osvedčenou praxou je, že pri riešení prípadov vzájomnou dohodou by mal príslušný orgán pristupovať k rokovaniam s ostatnými príslušnými orgánmi principiálne, spravodlivo a objektívne, pričom o každom prípade by sa malo rozhodovať s ohľadom na vecnú podstatu a nie podľa výsledkov riešenia iných prípadov. Tieto pokyny a návrhy, ktoré sú podrobne uvedené v Správe o Akcii 11 projektu BEPS (s ohľadom na rozdiel medzi minimálnym štandardom a osvedčenými postupmi), v príslušnom rozsahu poskytujú vhodný základ pre vypracovanie principiálneho prístupu. Podobne môže existovať obava z odvetných úprav alebo z uplatnenia zápočtov zo strany jurisdikcie, od ktorej sa korešpondujúca úprava požadovala. Zámerom daňových správ nie je prijímať odvetné opatrenia, no obavy daňovníkov môžu byť dôsledkom nedostatočnej komunikácie o tejto skutočnosti. Daňové správy by mali uskutočniť vhodné kroky, ktorými daňovníkov uistia o tom, že sa nemusia obávať odvetných opatrení a že v súlade s princípom nezávislého vzťahu sa každý prípad rieši na základe individuálnej vecnej podstaty. Daňovníci by nemali byť odrádzaní od iniciovania procedúry vzájomnej dohody na riešenie prípadov, na ktoré sa vzťahuje Článok 25.

4.42. V ďalších častiach sú rozobrané nasledujúce obavy, ktoré boli vyjadrené v súvislosti s procedúrou vzájomnej dohody a jej vplyvom na korešpondujúce úpravy:

1. daňovníkom môže byť odoprená možnosť uplatnenia procedúry vzájomnej dohody pri

transferovom oceňovaní,

2. lehoty na zmenu daňových výmerov stanovené vo vnútroštátnych právnych predpisoch môžu znemožniť vykonanie korešpondujúcich úprav, pokiaľ príslušná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia uplatňovanie týchto lehôt výslovne nevylučuje,
3. riešenie prípadov vzájomnou dohodou môže byť zdĺhavé,
4. účasť daňovníka môže byť obmedzená,
5. zverejnené pokyny pre daňovníkov, ako uplatniť procedúru vzájomnej dohody, nemusia byť ľahko dostupné a
6. nemusia byť k dispozícii postupy na pozastavenie vymáhania daňových nedoplatkov alebo narastanie úročenia do vyriešenia prípadu vzájomnou dohodou.

C.4. Pokyny, postupy a opatrenia na riešenie problémov spojených s procedúrou vzájomnej dohody

C.4.1. Odopretie možnosti uplatnenia procedúry vzájomnej dohody pri transferovom oceňovaní

4.43. Hlavná obava v súvislosti s riešením korešpondujúcich úprav pri transferovom oceňovaní prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody sa týka odopretia možnosti takéhoto riešenia. Záväzok riešiť vzájomnou dohodou prípady zdanenia, ktoré nie sú v súlade s modelovou daňovou zmluvou, je neoddeliteľnou súčasťou záväzkov prijatých zmluvným štátom pri uzatváraní zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a musí sa plniť v dobrej viere. Odopretie možnosti uplatnenia procedúry vzájomnej dohody v súvislosti s úpravami transferového oceňovania vykonanými zmluvnou stranou môže zmať primárny cieľ zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V rámci Akcie 14 podľa Akčného plánu BEPS sa priamo riešili problémy týkajúce sa odopretia možnosti uplatnenia procedúry vzájomnej dohody v súvislosti s úpravami transferového oceňovania niektorou zmluvnou stranou, a to stanovením záväzku umožniť prístup k procedúre vzájomnej dohody v prípadoch transferového oceňovania ako bodu 1.1 minimálneho štandardu Akcie 14.

4.44. Minimálny štandard Akcie 14 obsahuje aj množstvo ďalších prvkov, ktorých cieľom je riešiť všeobecnejšie problémy súvisiace s odopretím možnosti uplatnenia procedúry vzájomnej dohody. Patria medzi ne: záväzok umožniť uplatnenie procedúry vzájomnej dohody v prípadoch, keď dôjde k nezhode medzi daňovníkom a daňovou správou, ktorá vykonala úpravu, v otázke, či sú splnené podmienky na uplatnenie ustanovenia zmluvy proti zneužívaniu, resp. či uplatnenie ustanovenia vnútroštátneho práva proti zneužitiu nie je v rozpore s ustanoveniami zmluvy (bod 1.2); záväzok zverejniť pravidlá, pokyny a postupy na uplatnenie procedúry vzájomnej dohody (bod 2.1) a uviesť v týchto pokynoch konkrétne informácie a dokumentáciu,

ktoré je daňovník povinný predložiť spolu so žiadosťou o uplatnenie procedúry vzájomnej dohody (bod 3.2); záväzok objasniť, že dohody uzatvorené medzi daňovými správami a daňovníkmi v rámci vykonávaných kontrol nevylučujú možnosť uplatnenia procedúry vzájomnej dohody (bod 2.6); a záväzok zabezpečiť, aby boli oba príslušné orgány informované o podaní žiadosti o uplatnenie procedúry vzájomnej dohody, a to buď (i) novelizáciou odseku 1 Článku 25 tak, aby bolo možné takúto žiadosť predložiť príslušnému orgánu ktoréhokoľvek zmluvného štátu, alebo (ii) zavedením procesu dvojstranného oznámenia alebo konzultácie v prípadoch, keď príslušný orgán, ktorému je prípad predložený, nepovažuje námietku daňovníka za odôvodnenú (bod 3.1).

C.4.2. Lehoty

4.45. Úľava podľa článku 9 ods. 2 môže byť nedostupná, ak uplynula lehota na vykonanie korešpondujúcich úprav stanovená zmluvou alebo vnútroštátnym právom. V odseku 2 Článku 9 sa nestanovuje, či by sa mala existovať lehota, po uplynutí ktorej by sa korešpondujúce úpravy už nemali vykonať. Niektoré jurisdikcie uprednostňujú prístup bez lehôt, aby sa obmedzilo dvojité zdanenie. Iné jurisdikcie považujú prístup bez lehôt z hľadiska správneho konania za nevhodný. Poskytnutie úľavy teda môže závisieť od toho, či má príslušná zmluva prednosť pred vnútroštátnymi lehotami, stanovuje iné lehoty alebo viaže poskytnutie úľav na lehoty stanovené vnútroštátnym právom.

4.46. Lehoty na konečné určenie daňovej povinnosti daňovníka sú potrebné na zabezpečenie istoty tak pre daňovníkov, ako aj pre daňové správy. V prípade transferového oceňovania môže vnútroštátne právo brániť danému štátu vykonať korešpondujúcu úpravu, ak uplynula zákonná lehota na konečné určenie daňovej povinnosti príslušného prepojeného podniku. Preto by sa malo prihliadať na existenciu takýchto lehôt a na skutočnosť, že sa medzi jednotlivými jurisdikciami rôznia, aby sa minimalizovalo dvojité zdanenie.

4.47. Odsek 2 Článku 25 Modelovej zmluvy OECD rieši otázku časovej lehoty požiadavkou, aby sa každá dohoda dosiahnutá príslušnými orgánmi v rámci procedúry vzájomnej dohody plnila bez ohľadu na lehoty ustanovené vo vnútroštátnom práve zmluvných štátov. Odsek 29 Komentára k Článku 25 uvádza, že posledná veta odseku 2 Článku 25 jednoznačne stanovuje povinnosť plniť takéto dohody (a že prekážky plnenia, ktoré existujú v čase uzavretia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, by mali byť vo všeobecnosti premietnuté už v podmienkach samotnej zmluvy). Lehoty teda nebránia vykonaniu korešpondujúcich úprav, ak zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia obsahuje toto ustanovenie. Niektoré štáty však nemusia byť ochotné alebo schopné týmto spôsobom vylúčiť uplatňovanie svojich vnútroštátnych lehôt a aj vyjadrili k tomuto bodu výslovné výhrady. Členským krajinám OECD sa preto odporúča, aby pri uplatnení procedúry vzájomnej dohody podľa možností predĺžili domáce lehoty na účely vykonania korešpondujúcich úprav.

4.48. Ak zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia nemá prednosť pred vnútroštátnymi lehotami na účely procedúry vzájomnej dohody, daňové správy by mali byť pripravené na žiadosť

daňovníka zahájiť rokovanie čo najskôr, a to v dostatočnom predstihu pred uplynutím prípadných lehôt, ktoré by mohli zabrániť vykonaniu úpravy. Okrem toho sa členským krajinám OECD odporúča, aby prijali vnútroštátnu právnu úpravu na pozastavenie plynutia lehôt na určenie daňovej povinnosti až do ukončenia rokovaní.

4.49. V rámci Akcie 14 podľa Akčného plánu BEPS sa priamo riešila skutočnosť, že lehoty podľa vnútroštátneho práva môžu vytvárať prekážku efektívneho uplatňovania procedúry vzájomnej dohody. Bod 3.3 minimálneho štandardu akcie 14 obsahuje odporúčanie, aby štáty zapracovali druhú vetu odseku 2 Článku 25 do svojich daňových zmlúv a zabezpečili tak, že lehoty podľa vnútroštátneho práva (1) nebudú brániť plneniu vzájomnej dohody príslušných orgánov a (2) nedôjde tak k zmareniu zámeru riešiť prípady zdanenia, ktoré nie je v súlade s modelovou daňovou zmluvou.

4.50. Bod 3.3 minimálneho štandardu Akcie 14 stanovuje, že ak niektorý štát nemôže zapracovať druhú vetu odseku 2 Článku 25 do svojich zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, daný štát by mal byť ochotný prijať alternatívne zmluvné ustanovenie, ktorým sa obmedzí lehota na vykonanie úprav podľa odseku 1 Článku 9 zmluvným štátom, aby sa predišlo neskorým úpravám, pri ktorých by nebolo možné uplatniť postup procedúry vzájomnej dohody. Tento prvok minimálneho štandardu by sa považoval za splnený daným štátom, ak by alternatívne ustanovenie zmluvy premietalo lehoty na úpravy ustanovené v jeho vnútroštátnom práve. V Správe o Akcii BEPS 14 je znenie takéhoto alternatívneho ustanovenia uvedené takto:

[V Článku 9]:

3. Zmluvný štát nezahrnie do zisku podniku a nezdaní zisky, ktoré by podniku inak vznikli, ale nevznikli z dôvodu podmienok uvedených v odseku 1, po uplynutí [obojstranne dohodnutá lehota] od konca zdaňovacieho obdobia, v ktorom by zisky podniku vznikli. Ustanovenia tohto odseku sa nepoužijú v prípade podvodu, hrubej nedbanlivosti alebo úmyselného nesplnenia povinnosti.

Bod 3.3 minimálneho štandardu Akcie 14 tiež uvádza, že takýto štát by mal akceptovať podobné alternatívne ustanovenie aj v článku 7 ohľadne úpravy ziskov, ktoré možno pripísať stálej prevádzkarni.

4.51. Hoci nie je možné odporučiť všeobecnú lehotu na primárnu úpravu dane, daňovým správam sa odporúča, aby výmer vykonali v rámci svojich vnútroštátnych lehôt bez predlžovania. Ak si zložitost' prípadu alebo nedostatočná súčinnosť zo strany daňovníka vyžaduje predĺženie, predĺženie lehoty by malo byť čo najmenšie a presne určené. Okrem toho, ak predĺženie vnútroštátnych lehôt vyžaduje súhlas daňovníka, predĺženie by sa malo uplatniť, len ak je súhlas daňovníka skutočne dobrovoľný. Daňovým kontrolórom sa odporúča, aby daňovníkom čo najskôr oznámili svoj zámer vymerať daň na základe cezhraničného transferového oceňovania, aby daňovník mohol, ak sa tak rozhodne, informovať daňovú správu v druhom zainteresovanom štáte, ktorá by mohla začať zvažovať príslušné otázky na účel

prípadného uplatnenia procedúry vzájomnej dohody.

4.52. Ďalšou lehotou na zváženie je trojročná lehota, v rámci ktorej musí daňovník požiadať o uplatnenie procedúry vzájomnej dohody podľa Článku 25 Modelovej zmluvy OECD. Táto trojročná lehota začína plynúť od prvého oznámenia o úkone, ktorý má za následok zdanenie v rozpore s ustanoveniami zmluvy, čo môže byť čas, kedy daňová správa prvýkrát upovedomila daňovníka o navrhovanej úprave označenej ako „úkon úpravy“ alebo „úkon zdanenia“, prípadne skorší dátum podľa odsekov 21 - 24 Komentára k Článku 25. Hoci niektoré štáty považujú tri roky za príliš krátku lehotu na uplatnenie tohto postupu, iné ju považujú za príliš dlhú a vyjadrili v tejto veci výhrady. V komentári k Článku 25 sa uvádza, že lehota „musí byť považovaná za minimálnu, aby sa zmluvným štátom ponechala voľnosť dohodnúť si vo svojich zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia dlhšie lehoty v prospech daňovníkov.“ V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že bod 1.1 minimálneho štandardu Akcie 14 obsahuje odporúčanie, aby jurisdikcie zahrnuli do svojich zmlúv odseky 1 až 3 Článku 25 v súlade s výkladom uvedeným v Komentári.

4.53. S trojročnou lehotou súvisí aj otázka začiatku jej plynutia, ktorá je riešená v odsekoch 21 - 24 Komentára k Článku 25. Najmä v odseku 21 sa uvádza, že táto trojročná lehota „by sa mala vykladať spôsobom, ktorý je pre daňovníka najvýhodnejší“. Odsek 22 obsahuje usmernenie na určenie dátumu úkonu zdanenia. Odsek 23 pojednáva o prípadoch vyrubenia dodatočnej dane z podnetu daňovníka. Odsek 24 objasňuje, že „ak ide o kombináciu rozhodnutí alebo opatrení prijatých v oboch zmluvných štátoch, ktorých výsledkom je zdanenie, ktoré nie je v súlade s dohovorom, lehota začína plynúť až od prvého oznámenia posledného rozhodnutia alebo opatrenia.“

4.54. Aby sa minimalizovala možnosť, že lehoty budú brániť účinnej náprave alebo zamedzeniu dvojitého zdanenia prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody, daňovníci by mali mať možnosť využiť túto procedúru v čo najskoršom štádiu, teda hneď, ako sa vykonanie úpravy stane pravdepodobným. Včasná konzultácia s príslušným orgánom ešte pred prijatím akýchkoľvek neodvolateľných krokov niektorou daňovou správou môže zabezpečiť, aby sa minimalizovali procesné prekážky, ktoré by mohli brániť dosiahnutiu vzájomne prijateľného výsledku rokovaní. Niektorým príslušným orgánom sa však možno nebude páčiť zapojenie už v tomto skorom štádiu, pretože navrhovaná úprava nemusí viesť ku konečnému úkonu alebo k žiadosti o korešpondujúcu úpravu. Príliš skoré pristúpenie k procedúre vzájomnej dohody teda môže viesť k zbytočnej pracovnej záťaži.

C.4.3. Doba trvania procedúry vzájomnej dohody

4.55. Po začatí rokovaní v rámci procedúry vzájomnej dohody, sa môže stať, že konanie môže byť zdĺhavé. Zložitost' prípadov transferového oceňovania môže príslušným orgánom sťažiť dosiahnutie rýchleho riešenia. Vzdialenosť môže komplikovať častejšie stretnutia príslušných orgánov, pričom korešpondencia je často neuspokojivou náhradou osobných rokovaní. Ťažkosti vznikajú aj v dôsledku rozdielov v jazyku, v postupoch a v právnych a účtovných systémoch,

ktoré môžu trvanie tohto procesu ešte predĺžiť. K jeho predĺženiu môže dôjsť aj vtedy, ak daňovník oneskorene poskytne všetky informácie, ktoré príslušné orgány požadujú na úplné oboznámenie sa s príslušnou spornou otázkou alebo otázkami transferového oceňovania.

4.56. Aj keď sa čas potrebný na vyriešenie prípadu vzájomnou dohodou môže líšiť v závislosti od jeho zložitosti, väčšina príslušných orgánov sa snaží dosiahnuť dvojstrannú dohodu na vyriešenie prípadu do 24 mesiacov. Preto sa na zabezpečenie včasného, efektívneho a účinného riešenia sporov v súvislosti so zmluvami zaviedol minimálny štandard, ktorý bol prijatý v rámci práce na Akcii 14 podľa Akčného plánu BEPS a ktorý predstavuje záväzok snažiť sa dosiahnuť vyriešenie prípadov vzájomnou dohodou v priemernej lehote, a to do 24 mesiacov (bod 1.3). Postup jednotlivých štátov pri dosahovaní tohto cieľa sa bude pravidelne skúmať na základe dohodnutého rámca oznamovania údajov na štatistické vyhodnocovanie procedúr vzájomnej dohody,⁹ ktorý bol vypracovaný s cieľom poskytnúť konkrétne opatrenie na vyhodnotenie dopadu implementácie minimálneho štandardu Akcie 14 (pozri body 1.5 a 1.6). Okrem toho sa očakáva, že aj ďalšie prvky minimálneho štandardu Akcie 14, ktoré sa týkajú oprávnených zamestnancov zodpovedných za procesy riešenia prípadov vzájomnou dohodou (bod 2.3), ukazovateľov výkonnosti funkcií príslušného orgánu (bod 2.4) a primeraných zdrojov príslušného orgánu (bod 2.5), prispievajú k včasnému vyriešeniu prípadov vzájomnou dohodou.

4.57. Čo je podstatnejšie, prijatie záväzného ustanovenia o povinnom záväznom arbitrážnom konaní podobnému odstavcu 5 Článku 25 na riešenie prípadov, ktoré príslušné orgány nedokázali vyriešiť v rámci dvojročnej lehoty stanovenej v uvedenom ustanovení, by do značnej miery znížilo riziko zdĺhavých konaní v rámci procedúry vzájomnej dohody. Pozri odseky 4.177 - 4.179.

C.4.4. Účasť daňovníkov

4.58. Odsek 1 Článku 25 Modelovej zmluvy OECD dáva daňovníkom právo podať žiadosť o zahájenie konania v rámci procedúry vzájomnej dohody. Hoci daňovník má právo iniciovať toto konanie, nemá výslovné právo zúčastniť sa na konaní. Ozývajú sa argumenty, že aj daňovník by mal mať právo zúčastniť sa na konaní v rámci procedúry vzájomnej dohody, vrátane práva aspoň prezentovať svoj prípad obom príslušným orgánom a byť informovaný o postupe rokovaní. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že uplatnenie procedúry vzájomnej dohody v praxi podlieha súhlasu daňovníka. Niektorí zástupcovia daňovníkov tvrdia, že daňovník by mal mať tiež právo byť prítomný na osobných rokovaní medzi príslušnými orgánmi. Účelom by bolo zabrániť nesprávnemu pochopeniu relevantných skutočností a argumentov týkajúcich sa prípadu daňovníka zo strany príslušných orgánov.

4.59. Postup vzájomnej dohody uvedený v Článku 25 Modelovej zmluvy OECD a prijatý v

⁹ Pozri dokument OECD (2016) *BEPS Action 14 on More Effective Dispute Resolution Mechanisms – Peer Review Documents* [Akcia BEPS 14 na zefektívnenie mechanizmov riešenia sporov - dokumenty z peer review], Projekt BEPS OECD/G20, OECD Publishing, Paríž.

mnohých bilaterálnych dohodách nie je procesom súdneho sporu. Aj keď vstupné informácie od daňovníka môžu byť v niektorých prípadoch pre tento postup užitočné, treba pripomenúť, že procedúra vzájomnej dohody predstavuje konanie medzi štátmi a že akákoľvek účasť daňovníka na tomto procese by mala podliehať vlastnému uváženiu a vzájomnej dohode príslušných orgánov.

4.60. Mimo kontextu samotných rokovaní medzi príslušnými orgánmi je podstatné, aby daňovník včas poskytol príslušným orgánom všetky informácie, ktoré sú pre daný prípad relevantné. Príslušné orgány majú obmedzené zdroje, takže daňovníci by mali vynaložiť maximálne úsilie na uľahčenie tohto procesu, a to najmä v komplikovaných prípadoch transferového oceňovania, ktoré sú náročné na fakty a v ktorých môže byť pre príslušné orgány zložitá úplne a presne porozumieť činnostiam prepojených podnikov. Navyše, keďže procedúra vzájomnej dohody je v zásade určená ako prostriedok pomoci pre daňovníkov, príslušné orgány by mali poskytnúť daňovníkom všetky primerané možnosti na predloženie relevantných skutočností a argumentov, aby sa v čo najväčšej možnej miere vylúčili prípadné nedorozumenia vo veci.

4.61. V praxi príslušné orgány mnohých členských krajín OECD bežne poskytujú daňovníkom takéto možnosti, informujú ich o postupe rokovaní a často v ich priebehu od daňovníkov zisťujú, či môžu akceptovať dohodu, ktorú príslušné orgány zvažujú. Tieto postupy, ktoré už vo väčšine jurisdikcií predstavujú štandardný prístup, by sa mali prijať v čo najširšom rozsahu. Sú premietnuté v Príručke OECD pre efektívne procedúry vzájomnej dohody (Manual for Effective Mutual Agreement Procedures).

C.4.5. Zverejnenie usmernení k procedúre vzájomnej dohody

4.62. Účasť daňovníkov na procese riešenia prípadov prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody je uľahčená, ak sú k dispozícii zverejnené a ľahko dostupné usmernenia k platným postupom. V rámci Akcie 14 podľa Akčného plánu BEPS sa priamo uznala dôležitosť poskytnutia takýchto usmernení. Bod 2.1 minimálneho štandardu Akcie 14 uvádza, že štáty by mali vypracovať a zverejniť pravidlá, pokyny a postupy pre procedúru vzájomnej dohody a prijať vhodné opatrenia na sprístupnenie týchto informácií daňovníkom. Tieto pokyny by mali obsahovať informácie o tom, ako môžu daňovníci požiadať príslušný orgán o pomoc. Mali by byť vypracované v jasnom a jednoduchom jazyku a mali by byť verejnosti ľahko dostupné. Správa o Akcii BEPS 14 tiež uvádza, že tieto informácie môžu byť obzvlášť dôležité, ak je vykonávaná úprava potenciálne spojená s otázkami spadajúcimi do pôsobnosti medzinárodnej zmluvy, ako napríklad úprava transferového oceňovania v súvislosti s kontrolovanou transakciou s prepojeným podnikom, ktorý sa nachádza v jurisdikcii druhého zmluvného štátu, a že štáty by sa v primeranom rozsahu mali snažiť zabezpečiť, aby mali daňovníci v takýchto prípadoch k dispozícii pokyny k procedúre vzájomnej dohody. Na podporu transparentnosti a dostupnosti takto zverejnených pokynov bod 2.2 minimálneho štandardu akcie 14 obsahuje aj požiadavku na zverejňovanie profilov jednotlivých krajín na účely procedúry vzájomnej dohody na zdieľanej verejnej platforme, kde budú uverejnené kontaktné údaje príslušného

orgánu, prepojenia na príslušné vnútroštátne pokyny a ďalšie užitočné informácie špecifické pre jednotlivé krajiny. Tieto profily krajín, ktoré vytvorili členovia Inkluzívneho rámca BEPS¹⁰ na základe dohodnutého formulára na vykazovanie údajov na tento účel, sú uverejnené na webovom sídle OECD.¹¹

4.63. V rámci Akcie 14 sa riešia aj mnohé ďalšie aspekty súvisiace s obsahom usmernení k procedúre vzájomnej dohody:

- Bod 3.2 minimálneho štandardu Akcie 14 uvádza, že štáty by mali vo svojich usmerneniach k procedúre vzájomnej dohody identifikovať konkrétne informácie a dokumentáciu, ktoré je daňovník povinný predložiť spolu so žiadosťou o pomoc príslušnému orgánu. V súlade s bodom 3.2 by jurisdikcie nemali odopierať možnosť uplatnenia procedúry vzájomnej dohody na základe argumentu, že daňovník neposkytol dostatočné informácie, ak daňovník poskytol požadované informácie a dokumentáciu v súlade s týmito usmerneniami.
- Bod 2.6 minimálneho štandardu Akcie 14 uvádza, že štáty by mali vo svojich usmerneniach k procedúre vzájomnej dohody jasne vysvetliť, že dohody uzatvorené medzi daňovou správou a daňovníkmi v rámci vykonávaných kontrol nevylučujú možnosť uplatniť procedúru vzájomnej dohody.
- Niektoré z nezáväzných osvedčených postupov Akcie 14 navyše odporúčajú, aby pokyny štátov k procedúre vzájomnej dohody obsahovali vysvetlenie: k vzťahu medzi touto procedúrou a správnymi a súdnymi opravnými prostriedkami podľa vnútroštátneho práva (Odporúčanie č. 8); informácie týkajúce sa uplatňovania úrokov a pokút v rámci procedúry vzájomnej dohody (Odporúčanie č. 10) a informácie o postupoch pri viacstrannej procedúre vzájomnej dohody a o opatreniach predchádzajúcich oceneniu (Odporúčanie č. 11). Odporúčanie č. 9 uvádza, aby sa v uvedených usmerneniach uviedlo, že daňovníkom sa umožní uplatnenie procedúry vzájomnej dohody, aby príslušné orgány mohli vzájomným rokovaním riešiť prípadné dvojité zdanenie v dôsledku zahraničných úprav, ktoré inicioval daňovník v dobrej viere.

4.64. Súhlas príslušných orgánov s pravidlami alebo usmerneniami upravujúcimi postup procedúry vzájomnej dohody nie je potrebný, pretože ich účinnosť by bola obmedzená len na vzťah príslušného orgánu s daňovníkmi, ktorí žiadajú o zahájenie procedúry vzájomnej dohody. Príslušné orgány by však mali bežne oznamovať tieto jednostranné pravidlá alebo usmernenia príslušným orgánom svojich zmluvných partnerov a zabezpečiť, aby profily ich krajín na účely procedúry vzájomnej dohody (pozri odsek 4.62 vyššie) boli aktuálne.

¹⁰ Pozri stránku www.oecd.org/tax/beps/beps-about.htm#membership.

¹¹ Pozri stránku www.oecd.org/tax/beps/country-map-profiles.html.

C.4.6. Problémy týkajúce sa výberu a úročenia daňových nedoplatkov

4.65. Proces dosiahnutia úľavy pri dvojitom zdanení prostredníctvom korešpondujúcej úpravy môžu komplikovať problémy týkajúce sa výberu daňových nedoplatkov a vymerenia úrokov z týchto nedoplatkov alebo preplatkov. Prvým problémom je, že daňový nedoplatok je možné vymáhať ešte pred ukončením príslušného konania ohľadne korešpondujúcej úpravy v dôsledku chýbajúcich vnútroštátnych postupov, ktoré by umožňovali pozastavenie výberu dane. To môže spôsobiť, že skupina MNE bude mať rovnakú daň zaplatenú dvakrát, kým sa sporné otázky nevyriešia. Tento problém vzniká nielen v súvislosti s procedúrou vzájomnej dohody, ale aj pri vnútroštátnych odvolaniach. V rámci Akcie 14 Akčného plánu BEPS sa uznalo, že výber dane obomi zmluvnými štátmi do vyriešenia prípadu vzájomnou dohodou môže mať významný dopad na činnosť daňovníka (napríklad v dôsledku problémov s peňažnými tokmi). Takýto proces výberu dane zároveň môže sťažiť schopnosť príslušného orgánu rokovať v dobrej viere v rámci procedúry vzájomnej dohody, ak sa domnieva, že pravdepodobne bude musieť vrátiť už vybranú daň. Správa o Akcii BEPS 14 preto obsahuje ako Odporúčanie č. 6, aby štáty prijali vhodné opatrenia na zabezpečenie pozastavenia výberu dane počas trvania procedúry vzájomnej dohody; takéto pozastavenie výberu by sa malo umožniť prinajmenšom za rovnakých podmienok, aké platia pre osobu, ktorá si uplatňuje vnútroštátny správny alebo súdny opravný prostriedok. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že profily krajín na účely procedúry vzájomnej dohody vypracované v súlade s bodom 2.2 minimálneho štandardu Akcie 14 (pozri odsek 4.62) obsahujú informácie o možnosti pozastavenia výberu dane v konkrétnych jurisdikciách.

4.66. Bez ohľadu na úplné alebo čiastočné pozastavenie výberu dane môžu nastať aj ďalšie komplikácie. Z dôvodu zdĺhavého procesu riešenia v mnohých prípadoch transferového oceňovania môže úrok z daňového nedoplatku, prípadne úrok z preplatku na dani v inej jurisdikcii, ak je povolená korešpondujúca úprava, dosiahnuť alebo aj prevýšiť sumu samotnej dane. Štáty by preto mali vo svojich postupoch pre procedúru vzájomnej dohody prihliadať na to, že nesúlad v pravidlách úročenia medzi dvomi jurisdikciami môže viesť k zvýšeným nákladom pre skupinu MNE, alebo v iných prípadoch môže skupine MNE poskytnúť výhodu (napr. ak v dôsledku úrokov zaplatených v danom štáte korešpondujúca úprava prevyšuje úroky účtované v štátoch, ktoré vykonávajú primárnu úpravu), ktorú by inak nezískali, ak by sa kontrolované transakcie pôvodne uskutočnili v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ako je uvedené vyššie, správa o Akcii BEPS 14 obsahuje Odporúčanie č. 10, aby štáty v zverejnených usmerneniach k procedúre vzájomnej dohody uvádzali aj informácie týkajúce sa úročenia pri tomto postupe. Okrem toho profily krajín na účely procedúry vzájomnej dohody vypracované podľa bodu 2.2 minimálneho štandardu Akcie 14 obsahujú aj informácie o tom, ako príslušné štáty pristupujú k úrokom a pokutám v súvislosti s procedúrou vzájomnej dohody.

4.67. Suma úrokov (na rozdiel od uplatňovanej úrokovej sadzby) môže tiež do veľkej miery závisieť od toho, ku ktorému roku štát vykonávajúci korešpondujúcu úpravu túto úpravu priradí. Štát vykonávajúci korešpondujúcu úpravu sa môže rozhodnúť vykonať úpravu za rok,

v ktorom sa určila primárna úprava, pričom v takom prípade je pravdepodobné, že splatné úroky budú relatívne nízke (bez ohľadu na úrokovú sadzbu). Na druhej strane, štát vykonávajúci primárnu úpravu môže požadovať sankčné úroky z neoprávneného zníženia daňovej povinnosti a z nezaplatenej sumy dane za rok, v ktorom sa kontrolované transakcie uskutočnili (bez ohľadu na to, že uplatnená úroková sadzba môže byť relatívne nízka). Otázke, ku ktorému roku sa korešpondujúca úprava priraduje, sa venuje odsek 4.36. V určitých prípadoch môže byť vhodné, aby sa obidva príslušné orgány dohodli, že v súvislosti s predmetnou úpravou sa nevymerajú resp. nezaplatia žiadne úroky, no takýto postup nemusí byť možný, ak v príslušnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia neexistuje osobitné ustanovenie upravujúce túto otázku. Takýto prístup by tiež znížil administratívne bremeno. Nakoľko sa úroky z nedoplatku a úroky z preplatku vyrubujú rôznym daňovníkom v rôznych jurisdikciách, pri takomto prístupe by neexistovala záruka dosiahnutia správneho ekonomického výsledku.

C.5. Sekundárne úpravy

4.68. Korešpondujúce úpravy nie sú jedinými úpravami, ktoré môžu byť vyvolané primárnou úpravou transferového oceňovania. Primárne úpravy transferového oceňovania a ich korešpondujúce úpravy menia rozdelenie zdaniteľných ziskov skupiny MNE na daňové účely, no nemenia nič na skutočnosti, že nadmerné zisky reprezentované úpravou nie sú v súlade s výsledkom, ktorý by sa dosiahol, keby sa kontrolované transakcie pôvodne uskutočnili v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Aby bolo samotné rozdelenie ziskov v súlade s primárnou úpravou transferového oceňovania, niektoré štáty navrhujúce úpravu transferového oceňovania uplatnia konštruktívnu transakciu (sekundárnu transakciu) podľa svojej vnútroštátnej právnej úpravy, pri ktorej sa nadmerný zisk vyplývajúci z primárnej úpravy bude považovať za prevedený v inej forme a v súlade s tým sa zdaní. Sekundárne transakcie budú mať obvykle formu konštruktívnych dividend, konštruktívnych vkladov do vlastného imania alebo konštruktívnych úverov. Napríklad štát, ktorý vykoná primárnu úpravu príjmov dcérskej spoločnosti zahraničnej materskej spoločnosti, môže považovať nadmerné zisky v rukách zahraničnej materskej spoločnosti za prevod dividend, pričom v takom prípade sa môže uplatniť zrážková daň. Môže sa stať, že dcérska spoločnosť zaplatí zahraničnej materskej spoločnosti nadmernú transferovú cenu, aby sa tejto zrážkovej dani vyhla. Účelom sekundárnych úprav je teda snaha zohľadniť rozdiel medzi nanovo stanoveným zdaniteľným ziskom a pôvodne zaúčtovaným ziskom. Zdanením sekundárnej transakcie vzniká sekundárna úprava transferového oceňovania (sekundárna úprava). Sekundárne úpravy tak môžu slúžiť na zabránenie obchádzaniu daňových povinností. Presná forma sekundárnej transakcie a následná sekundárna úprava budú závisieť od skutkových okolností prípadu a od daňových zákonov štátu, ktorý ich vykonáva.

4.69. Ďalším príkladom uplatnenia sekundárnej transakcie môže byť prípad, keď daňová správa, ktorá vykonáva primárnu úpravu, považuje nadmerné zisky za konštruktívny úver poskytnutý jedným prepojeným podnikom druhému. V takom prípade vzniká záväzok splatiť úver. Daňová správa, ktorá vykonáva primárnu úpravu, môže mať potom snahu uplatniť na túto sekundárnu transakciu princíp nezávislého vzťahu s určením nezávislej úrokovej sadzby. Vo

všeobecnosti je potom potrebné vyriešiť otázku úrokovej sadzby, ktorá sa má použiť, času, kedy sa majú prípadné úhrady úroku považovať za uskutočnené a toho, či sa má úrok kapitalizovať. Konštruktívny úver môže mať vplyv nielen na rok, ktorého sa primárna úprava týka, ale aj na nasledujúce roky až dovtedy, kým daňová správa nebude považovať konštruktívny úver za splatený.

4.70. Sekundárna úprava môže viesť k dvojitému zdaneniu, pokiaľ druhá krajina neposkytne zodpovedajúci zápočet alebo inú formu úľavy za prípadnú dodatočnú daňovú povinnosť vyplývajúcu zo sekundárnej úpravy. Ak má sekundárna úprava formu konštruktívnej dividendy, úľava za prípadnú následne uloženú zrážkovú daň nemusí byť nedostupná, ak podľa vnútroštátnych právnych predpisov druhej jurisdikcie pojem predpokladaný (hypotetický) príjem neexistuje.

4.71. Komentár k odseku 2 Článku 9 Modelovej zmluvy OECD uvádza, že tento Článok sa nezaobera sekundárnymi úpravami, a teda ani nezakazuje ani nevyžaduje, aby daňové správy vykonávali sekundárne úpravy. V širšom zmysle je účelom zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia zamedzenie dvojitého zdanenia a zabránenie daňovým únikom v odbore daní z príjmov a z majetku. Mnohé jurisdikcie nevykonávajú sekundárne úpravy buď v dôsledku zaužívanej praxe, alebo preto, že ich príslušné vnútroštátne právne predpisy im to neumožňujú. Niektoré jurisdikcie môžu odmietnuť poskytnúť úľavu v súvislosti so sekundárnymi úpravami vykonanými inými štátmi a Článok 9 ich poskytnutie v skutočnosti ani nevyžaduje.

4.72. Niektoré jurisdikcie odmietajú sekundárne úpravy z dôvodu praktických ťažkostí, ktoré sú s nimi spojené. Ak sa napríklad vykoná primárna úprava medzi sesterskými spoločnosťami, zo sekundárnej úpravy môže vyplynúť hypotetická dividendy od niektorej z týchto spoločností pre spoločnosť na ďalšom stupni v reťazci vlastníctva smerom k spoločnej materskej spoločnosti, ktorá je nasledovaná konštruktívnymi vkladmi do vlastného imania na nižšom stupni v reťazci vlastníctva, aby sa úprava preniesla aj na druhú spoločnosť zapojenú do transakcie. Mohlo by tak vzniknúť množstvo hypotetických transakcií, čo vyvoláva otázky, či by sa príslušné daňové dôsledky mali aktivovať aj v iných jurisdikciách okrem tých, ktoré sú priamo zapojené do transakcie, ktorá je predmetom primárnej úpravy. Tomu by sa dalo predísť, ak by sekundárnou transakciou bol úver, no väčšina štátov na tento účel nevyužíva konštruktívne úvery, ktoré sa vyznačujú svojimi vlastnými komplikáciami v súvislosti s úročením. Bolo by nevhodné, aby sa menšinoví akcionári, ktorí nie sú stranami kontrolovaných transakcií a ktorí nezískali prebytočnú hotovosť, považovali za príjemcov konštruktívnej dividendy už aj preto, že neproporcionálne dividendy by sa mohli považovať za nezlučiteľné s požiadavkami príslušného obchodného práva. Okrem toho v dôsledku spolupôsobenia systému zápočtu zahraničnej dane môže sekundárna úprava nadmerne znížiť celkové daňové zaťaženie skupiny MNE.

4.73. Vzhľadom na vyššie uvedené ťažkosti sa odporúča, aby daňové správy v prípade, že sa sekundárne úpravy považujú za potrebné, koncipovali tieto úpravy tak, aby sa minimalizovala možnosť dvojitého zdanenia v dôsledku úprav, pokiaľ konanie daňovníka nenaznačuje zámer

maskovať dividendu s cieľom obísť zrážkovú daň. Ďalej sa odporúča, aby štáty v procese tvorby alebo revízie postupov v tejto súvislosti prihliadali na vyššie uvedené ťažkosti.

4.74. Niektoré štáty zároveň umožňujú daňovníkovi, pri ktorom sa vykonala primárna úprava, vyhnúť sa sekundárnej úprave tým, že daňovník v rámci svojej skupiny MNE zabezpečí repatriáciu nadmerných ziskov na zosúladenie svojho účtovníctva s primárnou úpravou. Repatriácia sa môže uskutočniť buď zaúčtovaním pohľadávky, alebo preklasifikovaním iných transferov ako sú výplaty dividend, kde sa úprava uskutočňuje medzi materskou spoločnosťou a dcérskou spoločnosťou, alebo zaplatením dodatočnej transferovej ceny (ak bola pôvodná cena príliš nízka), prípadne vrátením časti transferovej ceny (ak bola pôvodná cena príliš vysoká).

4.75. Ak je repatriácia spojená s preklasifikovaním výplaty dividend, suma dividend (až do výšky primárnej úpravy) sa z hrubého príjmu príjemcu vylúči (pretože už bola zaúčtovaná prostredníctvom primárnej úpravy). V dôsledku toho by príjemca stratil možnosť prípadného nepriameho zápočtu dane (alebo výhodu oslobodenia dividend od dane, ak sa v danom systéme uplatňuje) a zápočtu za zrážkovú daň z dividend.

4.76. Ak je repatriácia spojená so vznikom pohľadávky, úpravy sa premietnu do skutočných peňažných tokov postupne, hoci vnútroštátne právo môže stanovovať lehotu na vyrovnanie pohľadávky. Tento prístup je identický s použitím konštruktívneho úveru ako sekundárnej transakcie na zúčtovanie nadmerného zisku, ktorý vznikol jednej zo strán kontrolovanej transakcie. Úročenie príslušnej pohľadávky by však mohlo mať svoje vlastné daňové dôsledky, ktoré budú tento proces komplikovať - závisí to od začiatku úročenia podľa vnútroštátneho práva (ako uvádza odsek 4.69). Niektoré štáty môžu byť ochotné vzdať sa úročenia v rámci dohody príslušných orgánov.

4.77. Ak sa má uskutočniť repatriácia ziskov prepojeného podniku, vzniká otázka, ako by mal daňovník, ktorý ju uskutočňuje, príslušné platby resp. vzťah uviesť vo svojej účtovnej evidencii, aby on a aj daňová správa príslušnej jurisdikcie vedela, že sa repatriácia uskutočnila resp. stanovila. Skutočné zaznamenanie repatriácie v účtovnej evidencii podniku, od ktorého sa repatriácia žiada, bude v konečnom dôsledku závisieť od formy repatriácie. Napríklad, ak príjem dividendy má daňová správa, ktorá vykonáva primárnu úpravu a daňovník prijímajúci dividendu považovať za repatriáciu, vyplácajúci prepojený podnik nemusí tento typ vzťahu uvádzať vo svojej účtovnej evidencii, pretože neovplyvňuje výšku ani charakteristiku dividendy na jeho strane. Na druhej strane, ak je zaúčtovaný záväzok, pre účtujúceho daňovníka aj pre daňovú správu v tejto jurisdikcii musí byť zrejmé, že záväzok sa týka repatriácie, takže akékoľvek splátky záväzku alebo úroky z jeho zostatku musia byť jasne identifikované a musí sa o nich účtovať v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi danej jurisdikcie. Ďalšie sporné otázky môžu vzniknúť vo vzťahu ku kurzovým ziskom a stratám.

4.78. Keďže väčšina členských krajín OECD v súčasnosti nemá veľa skúseností s využívaním repatriácie, odporúča sa, aby sa dohody medzi daňovníkmi a daňovými správami o vykonaní repatriácie v súvislosti s príslušnou primárnou úpravou prerokovali v rámci procedúry

vzájomnej dohody.

D. Simultánne daňové kontroly

D.1. Vymedzenie pojmu a súvislosti

4.79. Simultánna daňová kontrola je formou vzájomnej pomoci, ktorá sa používa pre široké spektrum medzinárodných otázok a ktorá umožňuje dvom alebo viacerým jurisdikciám spolupracovať pri daňových prevereniach. Simultánne daňové kontroly môžu byť užitočné najmä vtedy, ak sa informácie, ktoré sú pre daňové preverovanie kľúčové, nachádzajú v treťom štáte, pretože vo všeobecnosti vedú k včasnejšej a efektívnejšej výmene informácií. Historicky sa simultánne daňové kontroly v oblasti transferového oceňovania zameriavali na prípady, kde sa skutočná povaha transakcií maskovala využívaním daňových rajov. V zložitých prípadoch transferového oceňovania sa však odporúča, aby simultánne kontroly plnili aj širšiu úlohu, pretože môžu zlepšiť primeranosť dostupných údajov pre analýzu transferového oceňovania zúčastnenými daňovými správami. Zároveň sa predpokladá, že simultánne kontroly by mohli pomôcť znížiť možnosť ekonomického dvojitého zdanenia, znížiť náklady daňovníkov na dodržiavanie predpisov a urýchliť riešenie problémov. Ak sa v rámci simultánnej kontroly daň vymeria nanovo, obidve zúčastnené jurisdikcie by sa mali snažiť dosiahnuť výsledok, ktorý zabráni dvojitému zdaneniu skupiny MNE.

4.80. Simultánne daňové kontroly sú definované v časti A *Modelovej zmluvy OECD o vykonávaní simultánnych daňových kontrol* (Modelová zmluva OECD o vykonávaní simultánnych daňových kontrol). Podľa uvedenej zmluvy simultánna daňová kontrola označuje „dohodu medzi dvoma alebo viacerými stranami o tom, že každá z nich vykoná na svojom území simultánne a nezávislé preverenie daňových záležitostí daňovníka, na ktorých majú spoločný alebo súvisiaci záujem, a že si takto získané informácie navzájom vymenia“. Táto forma vzájomnej pomoci nemá byť náhradou za procedúru vzájomnej dohody. Ak je výsledkom simultánnej daňovej kontroly výmena informácií, naďalej sa uskutočňuje prostredníctvom príslušných orgánov so všetkými zárukami, ktoré sú neoddeliteľnou súčasťou takýchto výmen. Praktické informácie o simultánnych kontrolách sú uvedené v príslušnom module Príručky pre výmenu informácií, ktorú prijal Výbor pre daňové záležitosti 23. januára 2006 (pozri stránku www.oecd.org/ctp/eoi/manual).

4.81. Aj keď právny základ na vykonávanie simultánnych kontrol môžu poskytnúť ustanovenia, ktoré sa riadia Článkom 26 Modelovej zmluvy OECD, príslušné orgány často uzatvárajú pracovné dohody, ktoré stanovujú ciele ich programov simultánnych daňových kontrol a praktické postupy pre výkon týchto kontrol a pre výmenu informácií. Po uzatvorení dohody o všeobecných zásadách, ktoré sa majú dodržiavať a po výbere konkrétnych prípadov daňoví kontrolóri a inšpektori každého štátu samostatne vykonávajú kontrolu v rámci svojej vlastnej jurisdikcie a v súlade so svojím vnútroštátnym právom a praxou správnych konaní.

D.2. Právny základ pre simultánne daňové kontroly

4.82. Simultánne daňové kontroly spadajú do pôsobnosti ustanovení o výmene informácií vychádzajúcich z Článku 26 Modelovej zmluvy OECD. Článok 26 upravuje spoluprácu medzi príslušnými orgánmi zmluvných štátov vo forme výmeny informácií potrebných na vykonávanie ustanovení Modelovej zmluvy OECD alebo ich vnútroštátnych právnych predpisov upravujúcich dane, na ktoré sa zmluva vzťahuje. Článok 26 ani komentár neobmedzuje možné formy pomoci len na tri spôsoby výmeny informácií, ktoré sú uvedené v komentári (výmena na požiadanie, spontánna výmena a automatická výmena).

4.83. Simultánne daňové kontroly môžu byť povolené aj mimo rámca zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Napríklad Článok 12 Severského dohovoru o vzájomnej pomoci v daňových záležitostiach upravuje výmenu informácií a pomoc pri výbere daní medzi severskými krajinami, pričom ustanovuje aj možnosť simultánnych daňových kontrol. Tento dohovor poskytuje spoločné pokyny pre výber prípadov a pre vykonávanie takýchto kontrol. Článok 8 spoločného dohovoru Rady Európy a OECD o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach tiež výslovne ustanovuje možnosť simultánnych daňových kontrol.

4.84. Vo všetkých prípadoch sa s informáciami získanými daňovou správou daného štátu musí zaobchádzať ako s dôvernými v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi, pričom sa môžu použiť len na určité daňové účely a poskytnúť len určitým osobám a orgánom zainteresovaným do konkrétne vymedzených daňových záležitostí, na ktoré sa daňová zmluva alebo dohoda o vzájomnej pomoci vzťahuje. Dotknutým daňovníkom sa zvyčajne oznamuje skutočnosť, že boli vybraní na simultánnu kontrolu, pričom v niektorých jurisdikciách môžu mať právo na oznámenie už vtedy, keď daňové správy zvažujú vykonanie simultánnej daňovej kontroly, alebo keď sa odosielajú informácie podľa Článku 26. V takýchto prípadoch by mal príslušný orgán informovať svojho partnera v inom štáte, že k takémuto oznámeniu dôjde.

D.3. Simultánne daňové kontroly a transferové oceňovanie

4.85. Pri výbere prípadov transferového oceňovania na vykonanie simultánnej kontroly sa môžu vyskytnúť závažné prekážky spôsobené rozdielmi medzi jednotlivými štátmi z hľadiska lehôt na vykonanie kontroly alebo na vymeranie dane a zdaňovacích období, ktoré môžu byť predmetom kontroly. Tieto problémy však možno zmierniť včasnou výmenou časových harmonogramov kontrol medzi príslušnými orgánmi, aby sa zistilo, v ktorých prípadoch sa obdobia daňových kontrol zhodujú, a aby sa synchronizovali budúce obdobia kontroly. Aj keď sa včasná výmena informácií o časových harmonogramoch kontrol na prvý pohľad môže zdať prospešná, niektoré štáty už zistili, že pravdepodobnosť prijatia návrhu zmluvným partnerom je podstatne vyššia, keď majú možnosť prezentovať problémy komplexnejšie a odôvodniť potrebu simultánnej kontroly.

4.86. Po vybratí prípadu, ktorý má byť predmetom simultánnej kontroly, sa daňoví inšpektori alebo kontrolóri obvykle stretnú a naplánujú simultánnu daňovú kontrolu a následne koordinujú a pozorne sledujú jej výkon. Najmä v zložitých prípadoch sa stretnutia príslušných daňových

inšpektorov alebo kontrolórov môžu konať aj za účasti daňovníkov, aby sa objasnili faktické otázky. V štátoch, kde má daňovník právo na upovedomenie pred odoslaním informácií inej daňovej správe, by sa tento postup mal dodržať aj v súvislosti so simultánnou daňovou kontrolou. V takom prípade by mala príslušná daňová správa vopred, ešte pred zahájením simultánnej kontroly, informovať svojich zmluvných partnerov o tom, že sa naňho táto požiadavka vzťahuje.

4.87. Simultánne daňové kontroly môžu byť užitočným nástrojom na určenie správnej daňovej povinnosti prepojených podnikov v prípadoch, keď sa napríklad náklady delia alebo sú preúčtované a zisky sa rozdeľujú medzi daňovníkov v rôznych daňových jurisdikciách - alebo všeobecnejšie, keď ide o otázky transferového oceňovania. Simultánne daňové kontroly môžu uľahčiť výmenu informácií o nadnárodných obchodných praktikách, zložitých transakciách, dohodách o príspevkoch na náklady a metódach rozdeľovania zisku v špecifických oblastiach, ako je globálne obchodovanie a inovatívne finančné transakcie. Daňové správy sa tak môžu lepšie oboznámiť s celkovou činnosťou MNE a porozumieť jej a rozšíriť svoje možnosti pri porovnávaní a kontrole medzinárodných transakcií. Simultánne daňové kontroly môžu tiež podporiť výmenu informácií v rámci celého odvetvia s cieľom rozvoja poznatkov o konaní daňovníkov a o praktikách a trendoch v rámci odvetvia a získania ďalších užitočných informácií aj nad rámec daných konkrétnych prípadov, ktoré sú predmetom kontroly.

4.88. Jedným z cieľov simultánnych daňových kontrol je presadzovať dodržiavanie predpisov o transferovom oceňovaní. Získanie potrebných informácií a zistenie skutočností a okolností v takých záležitostiach, ako sú podmienky transferového oceňovania kontrolovaných transakcií medzi prepojenými podnikmi v dvoch alebo viacerých daňových jurisdikciách, môže byť pre daňové správy náročné, predovšetkým ak daňovník v danej jurisdikcii nespolupracuje alebo neposkytuje potrebné informácie včas. Proces simultánnej daňovej kontroly môže pomôcť daňovým správam zistiť tieto skutočnosti rýchlejšie, efektívnejšie a hospodárnejšie.

4.89. Tento proces by tiež mohol umožniť identifikovať potenciálny spor v súvislosti s transferovým oceňovaním už v počiatočnom štádiu, čím by sa minimalizovali súdne konania s daňovníkmi. Môže sa tak stať, ak zúčastnení daňoví kontrolóri alebo inšpektori majú možnosť prerokovať prípadné rozdiely v názoroch na existujúce podmienky transferového oceňovania medzi prepojenými podnikmi na základe informácií získaných v priebehu simultánnej daňovej kontroly a dokážu tak tento rozpor vyriešiť. V rámci tohto procesu by príslušní daňoví kontrolóri alebo inšpektori mali v rámci možností dospieť k zhodným stanoviskám ohľadne zistení a posúdenia skutočností a okolností kontrolovaných transakcií medzi prepojenými podnikmi, pričom uvedú prípadné rozdielne názory na hodnotenie týchto skutočností a na právne posúdenie existujúcich podmienok transferového oceňovania medzi prepojenými podnikmi. Tieto stanoviská by potom mohli poslúžiť ako podklad pre ďalšie následné procedúry vzájomnej dohody a na odstránenie prípadných problémov spôsobených tým, že jeden zo štátov vykonáva kontrolu záležitostí daňovníka až dlho po tom, ako druhý zmluvný štát definitívne vysporiadal daňovú povinnosť príslušného prepojeného podniku. Takýto prístup by mohol napríklad minimalizovať ťažkosti v rámci procedúry vzájomnej dohody

spôsobené nedostatkom relevantných informácií.

4.90. V niektorých prípadoch môže postup simultánnej daňovej kontroly pomôcť zúčastneným daňovým správam dosiahnuť dohodu o podmienkach transferového oceňovania kontrolovanej transakcie medzi prepojenými podnikmi. Ak sa dosiahne dohoda, korešpondujúce úpravy sa môžu vykonať vo včasnej fáze, čím sa v maximálnej možnej miere zabráni prekážkam vyplývajúcim z lehôt a ekonomickému dvojitému zdaneniu. Navyše, ak sa dohoda o transferovom oceňovaní prepojených podnikov dosiahne aj so súhlasom daňovníkov, umožní to vyhnúť sa časovo náročným a nákladným súdnym sporom.

4.91. Aj keď sa v priebehu simultánnej daňovej kontroly transferového oceňovania medzi prepojenými podnikmi nepodarí dosiahnuť dohodu medzi daňovými správami, Modelová zmluva OECD predpokladá, že každá z nich bude mať možnosť predložiť žiadosť o zahájenie procedúry vzájomnej dohody s cieľom zabrániť ekonomickému dvojitému zdaneniu včasnejšie, než keby sa simultánna daňová kontrola nevykonala. Simultánne daňové kontroly tak môžu výrazne skrátiť časový odstup medzi úpravami daňovej povinnosti daňovníka vykonanými daňovými správami a zahájením procedúry vzájomnej dohody. Modelová zmluva OECD navyše predpokladá, že simultánne daňové kontroly môžu uľahčiť realizáciu procedúry vzájomnej dohody tým, že daňovým správam umožnia zhromaždiť kompletnejšie vecné dôkazy na podloženie daňových úprav, pri ktorých môže daňovník žiadať o uplatnenie procedúry vzájomnej dohody. Na základe zistenia a vyhodnotenia skutočností a navrhovaného daňového prístupu k príslušným otázkam transferového oceňovania podľa vyššie uvedených stanovísk daňových správ sa praktické fungovanie procedúry vzájomnej dohody môže výrazne zlepšiť, čo príslušným orgánom zjednoduší dosiahnutie dohody.

4.92. Prepojené podniky môžu tiež profitovať zo simultánnych daňových kontrol, a to v podobe úspory času a zdrojov vďaka koordinácii preverovania zo strany príslušných daňových správ a vďaka zamedzeniu duplicitám. Okrem toho súčasné zapojenie dvoch alebo viacerých daňových správ do preverovania transferového oceňovania medzi prepojenými podnikmi môže MNE poskytnúť príležitosť na prevzatie aktívnejšej úlohy pri riešení problémov v súvislosti s jej transferovým oceňovaním. Predložením relevantných skutočností a argumentov každej zo zúčastnených daňových správ v rámci simultánnej daňovej kontroly môžu prepojené podniky pomôcť vyhnúť sa nedorozumeniam a uľahčiť daňovým správam spoločné stanovenie a vyhodnotenie ich podmienok transferového oceňovania. Prepojené podniky tak môžu včasnejšie získať istotu ohľadne svojho transferového oceňovania. Pozri odsek 4.79.

D.4. Odporúčanie k využívaniu simultánnych daňových kontrol

4.93. V dôsledku zvýšenej miery využívania simultánnych daňových kontrol medzi členskými krajinami OECD Výbor pre daňové záležitosti rozhodol, že by bolo užitočné vypracovať Modelovú zmluvu OECD pre krajiny, ktoré sú schopné a majú záujem zapojiť sa do tohto typu spolupráce. Dňa 23. júla 1992 Rada OECD odporučila členským krajinám, aby používali túto modelovú zmluvu, ktorá poskytuje pokyny pre právne aj praktické aspekty tejto formy

spolupráce.

4.94. S rastúcou internacionalizáciou obchodu a podnikania a zložitou transakcií MNE sa otázky transferového oceňovania stávajú čoraz dôležitejšími. Simultánne daňové kontroly môžu zmierniť ťažkosti, s ktorými sa stretávajú tak daňovníci, ako aj daňové správy v súvislosti s transferovým oceňovaním MNE. Na preskúmanie prípadov transferového oceňovania a na uľahčenie výmeny informácií a fungovania procedúry vzájomnej dohody sa preto odporúča väčšia miera využívania simultánných daňových kontrol. Ak sa v rámci simultánnej kontroly daň vymeria nanovo, obidve zúčastnené jurisdikcie by sa mali snažiť dosiahnuť výsledok, ktorý zabráni dvojitému zdaneniu skupiny MNE.

E. Bezpečné prístavy

E.1. Úvod

4.95. Proces uplatňovania princípu nezávislého vzťahu môže byť náročný na zdroje. Môže predstavovať veľkú administratívnu záťaž pre daňovníkov aj pre daňové správy, ktorú môžu ešte zhoršiť zložité pravidlá a následné nároky na zabezpečovanie súladu s nimi. Tieto skutočnosti viedli členské krajiny OECD k úvahám, či a za akých okolností by mohlo byť vhodné aplikovať pravidlá bezpečného prístavu v oblasti transferového oceňovania.

4.96. V čase prijatia tejto smernice v roku 1995 boli názory na režim bezpečného prístavu vo všeobecnosti negatívne. Argumentovalo sa tým, že hoci by bezpečné prístavy mohli zjednodušiť presadzovanie súladu s predpismi a správu v oblasti transferového oceňovania, režim bezpečného prístavu by mohol spôsobiť zásadné problémy s potenciálnym nepriaznivým dopadom na cenové rozhodnutia spoločností zapojených do kontrolovaných transakcií. Taktiež sa upozorňovalo, že jednostranné bezpečné prístavy môžu mať negatívny vplyv na daňové príjmy štátov, ktoré ich implementujú, ako aj na daňové príjmy tých štátov, ktorých prepojené podniky sa zúčastňujú na kontrolovaných transakciách s daňovníkmi, ktorí si zvolili bezpečný prístav. Ďalej sa poukazovalo na to, že bezpečné prístavy nemusia byť kompatibilné s princípom nezávislého vzťahu. Preto sa dospelo k záveru, že bezpečné prístavy v oblasti transferového oceňovania vo všeobecnosti nie sú vhodné, a preto sa používanie bezpečných prístavov neodporúča.

4.97. Napriek týmto všeobecne negatívnym záverom viaceré jurisdikcie prijali pravidlá pre režim bezpečného prístavu. Tieto pravidlá sa vo všeobecnosti uplatňujú pri menších daňovníkoch a/alebo menej zložitých transakciách. Daňové správy aj daňovníci ich vo všeobecnosti hodnotia priaznivo, pričom uvádzajú, že výhody bezpečných prístavov prevažujú nad problémami, ktoré sú s nimi spojené, pokiaľ sú pravidlá dôsledne cielené a vymedzené a keď sa vynakladá úsilie na predchádzanie problémom, ktoré by mohli vzniknúť v dôsledku nedostatočne premyslených režimov bezpečného prístavu.

4.98. Dá sa predpokladať, že bezpečné prístavy sú vhodné najmä vtedy, keď sú zamerané na

daňovníkov a/alebo transakcie spojené s nízkymi rizikami transferového oceňovania a keď sa prijímajú na dvoj alebo viacstrannom základe. Je potrebné si uvedomiť, že právna úprava režimu bezpečného prístavu žiadnym spôsobom nezaväzuje ani neobmedzuje žiadnu inú daňovú správu okrem tej, ktorá bezpečný prístav výslovne zaviedla.

4.99. Hoci z bezpečných prístavov majú úžitok predovšetkým daňovníci, keďže im umožňujú optimálnejšie využitie zdrojov, môžu byť prínosom aj pre daňové správy. Daňové správy môžu presunúť zdroje určené na skúmanie a kontroly menších daňovníkov a menej zložitých transakcií (ktoré sa v praxi zvyčajne dajú riešiť jednotným spôsobom tak z hľadiska metodiky transferového oceňovania ako aj skutočných výsledkov) na zložitejšie prípady s vyšším rizikom. Zároveň môžu daňovníci oceňovať predmetné transakcie a podávať daňové priznania s vyššou mierou istoty a s nižšou záťažou z hľadiska súladu s predpismi. Inštitút bezpečných prístavov však vyžaduje, aby sa venovala starostlivá pozornosť problematikým otázkam týkajúcim sa stupňa aproximácie k nezávislým cenám, ktorý sa má oprávneným daňovníkom povoliť pri stanovení transferových cien v rámci pravidiel režimu bezpečného prístavu, potenciálnemu vzniku príležitostí na nežiaduce daňové plánovanie vrátane dvojitého nezdanenia príjmov, spravodlivému zaobchádzaniu s daňovníkmi v podobnom postavení a možnosti dvojitého zdanenia v dôsledku prípadnej nezlučiteľnosti režimu bezpečného prístavu s princípom nezávislého vzťahu alebo s praxou iných štátov.

4.100. Nasledujúca časť rozoberá prínosy a problémy plynúce z režimu bezpečného prístavu a poskytuje usmernenie ohľadne okolností, za ktorých možno bezpečné prístavy uplatniť v systéme transferového oceňovania založeného na princípe nezávislého vzťahu.

E.2. Definícia a koncepcia bezpečných prístavov

4.101. Niektorým ťažkostiam, ktoré vznikajú pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu, možno predísť stanovením podmienok, za ktorých sa oprávnení daňovníci môžu rozhodnúť dodržiavať jednoduchý súbor predpísaných pravidiel transferového oceňovania pri jasne a dôsledne vymedzených transakciách, prípadne byť oslobodení od uplatňovania všeobecných pravidiel transferového oceňovania. V prvom prípade by daňové správy štátov, ktoré takéto pravidlá výslovne prijali, mali automaticky akceptovať ceny, ktoré sú stanovené v súlade s pravidlami. Takáto voliteľná právna úprava sa často označuje ako „bezpečný prístav“.

4.102. Bezpečný prístav v rámci transferového oceňovania označuje právu úpravu, ktorá sa uplatňuje na vymedzenú kategóriu daňovníkov alebo transakcií a ktorá oslobodzuje oprávnených daňovníkov od určitých povinností, ktoré im inak ukladajú všeobecné predpisy danej jurisdikcie týkajúce sa transferového oceňovania. Bezpečný prístav zjednodušuje povinnosti vyplývajúce zo všeobecného režimu transferového oceňovania. Takáto právna úprava by mohla napríklad umožniť daňovníkom stanoviť transferové ceny osobitným spôsobom, napr. uplatnením zjednodušeného postupu poskytnutého daňovou správou. Alternatívne by režim bezpečného prístavu mohol vyňať vymedzenú kategóriu daňovníkov alebo transakcií z uplatňovania všetkých alebo časti všeobecných pravidiel transferového

oceňovania. Oprávnení daňovníci, ktorí sa riadia režimom bezpečného prístavu, často bývajú oslobodení od zaťažujúcich povinností dodržiavania predpisov vrátane niektorých alebo všetkých súvisiacich požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní.

4.103. Na účely výkladu v tejto časti bezpečné prístavy nezahŕňajú opatrenia na zjednodušenie administratívy, ktoré nie sú priamo spojené so stanovením nezávislých cien, ako je napr. zjednodušenie alebo oslobodenie od požiadaviek na vedenie dokumentácie (ak sa nestanovujú ceny) a postupy, prostredníctvom ktorých sa daňová správa a daňovník dohodnú na transferovom oceňovaní ešte pred uskutočnením kontrolovaných transakcií (opatrenia predchádzajúce oceneniu, APA), ktoré sú opísané v Oddiele F tejto kapitoly. Výklad uvedený v tejto časti sa tiež nevzťahuje na daňové právne predpisy, ktorých cieľom je zabrániť „nadmernému“ zadĺženiu zahraničnej dcérskej spoločnosti (pravidlá „nízkej kapitalizácie“).

4.104. Niektoré štáty prijímajú iné opatrenia na zjednodušenie administratívy, ktoré síce úplne nespĺňajú vyššie uvedený opis režimu bezpečného prístavu, no uplatňujú predpoklady, na základe ktorých sa realizujú niektoré z výhod uvedených v tejto časti. Môže sa napríklad stanoviť vyvrátiteľný predpoklad, na základe ktorého daňový orgán určí povinnú cieľovú cenu s tým, že sa zachová právo daňovníka preukázať, že jeho transferová cena je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V rámci takéhoto systému by bolo nutné zabezpečiť, aby bremeno daňovníka pri preukazovaní súladu jeho ceny s princípom nezávislého vzťahu nebolo väčšie, než keby takýto systém neexistoval. Pri každom takomto systéme by bolo dôležité, aby sa v prípade dvojitého zdanenia vyplývajúceho z uplatnenia povinného predpokladu umožnilo použiť procedúru vzájomnej dohody.

E.3. Výhody bezpečných prístavov

4.105. Základné výhody bezpečných prístavov sú tieto:

1. zjednodušenie dodržiavania predpisov a zníženie súvisiacich nákladov pre oprávnených daňovníkov pri stanovení a dokumentovaní zodpovedajúcich podmienok príslušných kontrolovaných transakcií,
2. poskytnutie istoty oprávneným daňovníkom, že cena účtovaná alebo zaplatená za príslušné kontrolované transakcie bude akceptovaná daňovými správami v jurisdikciách, ktoré prijali režim bezpečného prístavu, s obmedzeným rozsahom kontrol alebo bez kontrol okrem overenia, že daňovník splnil podmienky oprávnenosti pre režim bezpečného prístavu a dodržiava ich,
3. umožnenie daňovým správam presmerovať svoje administratívne zdroje vyhradené na kontroly z transakcií s nižším rizikom na zložitejšie a rizikovejšie transakcie a daňovníkov.

E.3.1. Zníženie administratívnej záťaže

4.106. Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu môže vyžadovať zhromažďovanie a analýzu údajov, ktorých získanie a/alebo vyhodnotenie je náročné alebo nákladné. V určitých prípadoch môže byť táto administratívna záťaž pri dodržiavaní predpisov neúmerne veľkou daňovníka, ním vykonávaným funkciám a rizikám spojeným s kontrolovanými transakciami v súvislosti s transferovým oceňovaním.

4.107. Správne navrhnuté bezpečné prístavy môžu výrazne znížiť záťaž spojenú s dodržiavaním predpisov tým, že odstránia požiadavky na zhromažďovanie údajov a vedenie súvisiacej dokumentácie výmenou za to, že daňovník použije na ocenenie príslušných transakcie parametre stanovené režimom bezpečného prístavu. Najmä v oblastiach, kde sú riziká transferového oceňovania malé a bremeno zabezpečovania súladu a vedenia dokumentácie je neúmerne riziku transferového oceňovania, môže byť takýto kompromis obojstranne výhodný pre daňovníkov aj pre daňové správy. V rámci režimu bezpečného prístavu daňovníci môžu stanoviť transferové ceny, ktoré nebudú spochybnené daňovou správou danej jurisdikcie, ktorá bezpečný prístav poskytuje, pričom nebudú mať povinnosť vyhľadávať porovnateľné transakcie alebo vynakladať zdroje na preukázanie dodržiavania predpisov týkajúcich sa transferového oceňovania.

E.3.2. Istota

4.108. Ďalšou výhodou, ktorú režim bezpečného prístavu poskytuje, je istota, že daňová správa jurisdikcie, ktorá ho poskytuje, akceptuje transferové ceny daňovníka, ak spĺňajú podmienky oprávnenosti a podmienky režimu bezpečného prístavu. Daňová správa akceptuje transferové ceny, ktoré sú v súlade s parametrami režimu bezpečného prístavu, bez ďalších kontrol alebo len s obmedzeným overením. Daňovníkom by sa mohli poskytnúť príslušné parametre, ktoré povedú k stanoveniu takej transferovej ceny príslušnej transakcie, ktorú daňová správa považuje za vhodnú.

E.3.3. Zjednodušenie administratívy

4.109. Režim bezpečného prístavu by viedol k určitému zjednodušeniu administratívy z pohľadu daňovej správy. Hoci oprávnenosť konkrétnych daňovníkov alebo transakcií pre uplatnenie režimu bezpečného prístavu by bolo potrebné dôkladne posúdiť, v závislosti od konkrétnej právnej úpravy režimu by toto posúdenie nemuseli nutne vykonávať kontrolóri s odbornými znalosťami v oblasti transferového oceňovania. Po stanovení oprávnenosti na uplatňovanie režimu bezpečného prístavu by príslušní daňovníci vyžadovali už len minimálnu kontrolu transferových cien kontrolovaných transakcií, ktoré spĺňajú podmienky pre tento režim. To by daňovým správam umožnilo v prípadoch s nízkym rizikom zabezpečovať daňové príjmy len s obmedzeným nasadením administratívnych zdrojov a sústrediť svoje úsilie na kontrolu zložitejších alebo rizikovejších transakcií a daňovníkov. Režim bezpečného prístavu môže tiež zvýšiť mieru dodržiavania predpisov zo stany malých daňovníkov, ktorí by sa inak mohli domnievať, že ich postupy transferového oceňovania uniknú kontrole.

E.4. Obavy spojené s bezpečnými prístavmi

4.110. Dostupnosť bezpečných prístavov pre určitú kategóriu daňovníkov alebo transakcií môže mať aj negatívne dôsledky. Takéto obavy vyplývajú zo skutočnosti, že:

1. zavedenie režimu bezpečného prístavu v danej jurisdikcii môže viesť k vykazovaniu zdaniteľných príjmov, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu,
2. bezpečné prístavy môžu zvýšiť riziko dvojitého zdanenia alebo dvojitého nezdanenia, ak sa prijímú jednostranne,
3. bezpečné prístavy potenciálne vytvárajú príležitosti na nežiaduce daňové plánovanie a
4. bezpečné prístavy môžu vyvolať sporné otázky ohľadne rovnosti a jednotnosti.

E.4.1. Odklon od princípu nezávislého vzťahu

4.111. Ak režim bezpečného prístavu poskytuje zjednodušený prístup k transferovému oceňovaniu, nemusí vo všetkých prípadoch zodpovedať najvhodnejšej metóde, ktorá je primeraná skutočnostiam a okolnostiam daňovníka v zmysle všeobecných ustanovení o transferovom oceňovaní. Režim bezpečného prístavu môže napríklad vyžadovať použitie určitej metódy, hoci bez neho by sa daňovník mohol rozhodnúť, že za daných skutočností a okolností je najvhodnejšou metódou iná metóda. Takýto prípad by sa mohol považovať za nezlučiteľný s princípom nezávislého vzťahu, ktorý vyžaduje použitie najvhodnejšej metódy.

4.112. Bezpečné prístavy predstavujú kompromis medzi prísnyim dodržiavaním princípu nezávislého vzťahu a primeranou administratívnou záťažou. Nie sú koncipované tak, aby sa presne prispôbovali rôznorodým skutočnostiam a okolnostiam jednotlivých daňovníkov a transakcií. Stupeň aproximácie cien určených v rámci režimu bezpečného prístavu k cenám určeným v súlade s princípom nezávislého vzťahu by sa mohol zlepšiť zhromažďovaním, porovnávaním a častou aktualizáciou súboru informácií o cenách a o vývoji cien pri príslušných typoch transakcií medzi nezávislými stranami so zodpovedajúcimi charakteristikami. Snahy stanoviť parametre režimu bezpečného prístavu dostatočne presne, aby vyhovovali princípu nezávislého vzťahu, by však mohli narušiť administratívnu jednoduchosť tohto režimu.

4.113. Potenciálnym nevýhodám daňovníkov vyplývajúcich z odklonu režimu bezpečného prístavu od určovania cien podľa princípu nezávislého vzťahu sa dá predísť tým, že sa daňovníkom poskytne možnosť výberu medzi režimom bezpečného prístavu a oceňovaním transakcií podľa princípu nezávislého vzťahu. Pri takomto prístupe by daňovníci, podľa ktorých by režim bezpečného prístavu mohol vyžadovať, aby priznali vyššie príjmy, ako tie ktoré by vykázali vo výške podľa princípu nezávislému vzťahu, mali možnosť uplatňovať všeobecné predpisy týkajúce sa transferového oceňovania. No hoci by takýto prístup v režime bezpečného

prístavu mohol zmierniť odklon od princípu nezávislého vzťahu pri stanovení cien, mohol by zároveň obmedziť aj administratívne výhody tohto režimu pre daňové správy. Okrem toho by daňové správy museli zväziť možnú stratu daňových príjmov pri tomto prístupe v prípade, keby daňovníci platili daň iba z nižšej zo súm stanovenej podľa režimu bezpečného prístavu alebo podľa princípu nezávislého vzťahu. Štáty tiež môže znepokojovať skutočnosť, že daňovníci by mali možnosť uplatňovať režim bezpečného prístavu a ustúpiť od neho podľa toho, čo je pre nich v danom roku výhodnejšie. Toto riziko môžu štáty obmedziť úpravou podmienok, za ktorých má daňovník nárok na uplatnenie režimu bezpečného prístavu, napríklad stanovením požiadavky, aby daňovníci vopred oznámili uplatnenie režimu bezpečného prístavu daňovému úradu, alebo aby sa zaviazali k jeho uplatňovaniu na určitý počet rokov.

E.4.2. Riziko dvojitého zdanenia a dvojitého nezdanenia a obavy týkajúce sa procedúry vzájomnej dohody

4.114. Jedným z hlavných zdrojov obáv v súvislosti s režimom bezpečného prístavu je možnosť zvýšenia rizika dvojitého zdanenia. Ak daňová správa nastaví parametre režimu bezpečného prístavu na úrovni nad alebo pod nezávislými cenami s cieľom zvýšiť zisky vykazované v jej jurisdikcii, môže tým motivovať daňovníkov k úprave cien, ktoré by inak účtovali alebo zaplatili závislým osobám, tak, aby sa vyhli kontrole transferového oceňovania v jurisdikcii s režimom bezpečného prístavu. Obavy z možného nadhodnocovania zdaniteľných príjmov v jurisdikcii poskytujúcej bezpečný prístav sa ešte zvyšujú, ak táto jurisdikcia ukladá značné sankcie za neoprávnené zníženie daňovej povinnosti alebo za nesplnenie požiadaviek na dokumentáciu, čo môže ďalej motivovať k účelovému konaniu na zabezpečenie akceptovania transferového oceňovania v danej jurisdikcii bez ďalšej kontroly.

4.115. Ak v dôsledku režimu bezpečného prístavu daňovníci vykazujú príjmy, ktoré prevyšujú úroveň zodpovedajúcu nezávislému vzťahu, z tejto skutočnosti bude ťažiť daňová jurisdikcia, ktorá ho poskytuje, nakoľko tuzemskí daňovníci budú mať vyšší základ dane. Na druhej strane môže režim bezpečného prístavu viesť k vykazovaniu nižších zdaniteľných príjmov v daňovej jurisdikcii zahraničného prepojeného podniku, ktorý je druhou stranou transakcie. Tieto druhé daňové jurisdikcie potom môžu napadnúť ceny stanovené uplatnením režimu bezpečného prístavu, v dôsledku čoho by daňovník čelil možnosti dvojitého zdanenia. Akékoľvek administratívne prínosy získané daňovou správou v jurisdikcii s režimom bezpečného prístavu by sa teda potenciálne získali na úkor iných jurisdikcií, ktoré by v záujme ochrany vlastného základu dane museli systematicky posudzovať, či sú ceny alebo výsledky vyplývajúce z uplatnenia režimu bezpečného prístavu v súlade s tými, ktoré by vyplynuli z uplatnenia ich vlastných pravidiel transferového oceňovania. Administratívna záťaž ušetrená jurisdikciou poskytujúcou bezpečný prístav by sa teda presunula na zahraničné jurisdikcie.

4.116. V prípadoch, ktoré sa týkajú menších daňovníkov alebo menej zložitých transakcií, môžu výhody bezpečných prístavov prevážiť nad problémami, ktoré tieto režimy vyvolávajú. Pokiaľ je bezpečný prístav voliteľný, daňovníci sa môžu rozhodnúť, že prípadná miera dvojitého zdanenia v dôsledku uplatnenia režimu bezpečného prístavu je prijateľnou cenou za

to, že daňovník sa vyhne povinnosti dodržiavať pravidlá v oblasti transferového oceňovania. Dá sa argumentovať tým, že daňovník má pri voľbe bezpečného prístavu možnosť sám sa rozhodnúť, či je možnosť dvojitého zdanenia pre neho prijateľná alebo nie.

4.117. Ak sa režim bezpečného prístavu zavádza jednostranne, je potrebné venovať pozornosť nastaveniu jeho parametrov, aby sa predišlo dvojitému zdaneniu, pričom jurisdikcia zavádzajúca režim bezpečného prístavu by mala byť vo všeobecnosti pripravená v rámci procedúry vzájomnej dohody zvážiť úpravu výsledku uplatnenia režimu bezpečného prístavu v jednotlivých prípadoch, aby sa znížilo riziko dvojitého zdanenia. Jurisdikcia poskytujúca bezpečný prístav by musela vopred jasne uviesť, či sa bude snažiť zmierniť prípadné dvojité zdanenie vyplývajúce z jeho uplatnenia, aby daňovníkom umožnila rozhodnúť sa na základe kompletných informácií. Je zrejmé, že ak režim bezpečného prístavu nie je voliteľný a ak príslušná jurisdikcia odmietne zvážiť úľavu pri dvojitom zdanení, riziko dvojitého zdanenia vyplývajúce z uplatnenia tohto režimu by bolo neprijateľne vysoké a nezlučiteľné s ustanoveniami o zamedzení dvojitého zdanenia v medzinárodných zmluvách.

4.118. Na druhej strane, keby jednostranný bezpečný prístav umožňoval daňovníkom v jurisdikcii, ktorá ho poskytuje, vykazovať príjmy pod úrovňou zodpovedajúcou nezávislému vzťahu, daňovníci by mali motiváciu zvoliť si jeho uplatňovanie. V takom prípade by neexistovala žiadna záruka, že pri uplatnení režimu bezpečného prístavu bude daňovník vykazovať príjmy v ostatných jurisdikciách zodpovedajúcim spôsobom, resp. vo výške prevyšujúcej úroveň stanovenú podľa princípu nezávislého vzťahu. Okrem toho je nepravdepodobné, že by daňové správy v iných jurisdikciách boli oprávnené požadovať vykázanie príjmov vo výške nad úrovňou zodpovedajúcou nezávislému vzťahu. Hoci bremeno nedostatočného zdanenia by v takýchto situáciách pripadlo výlučne na jurisdikciu, ktorá zaviedla režim bezpečného prístavu, takže by nemalo nepriaznivo ovplyvniť schopnosť ostatných jurisdikcií uplatniť si daň z príjmov vo výške zodpovedajúcej nezávislému vzťahu. Dvojitému nezdaneniu by sa nedalo zamedziť a mohlo by viesť k deformáciám investícií a obchodu.

4.119. Je dôležité poznamenať, že problémy s výsledkami nezodpovedajúcimi princípu nezávislého vzťahu a s potenciálnym dvojitým zdanením a dvojitým nezdanením, ktoré vyplývajú z režimov bezpečných prístavov, by sa dali do značnej miery eliminovať zavedením týchto režimov na dvojstrannom alebo viacstrannom základe prostredníctvom dohôd medzi príslušnými orgánmi daných jurisdikcií. Pri takomto postupe by dve alebo viaceré jurisdikcie mohli na základe dohody vymedziť kategóriu daňovníkov a/alebo transakcií, na ktoré by sa režim bezpečného prístavu uplatňoval a dohodou stanoviť cenové parametre, ktoré by každá zo zmluvných jurisdikcií akceptovala, pokiaľ by sa v každej z jurisdikcií dôsledne uplatňovali. Takéto dohody by mohli byť zverejnené vopred a daňovníci by mohli jednotne vykazovať svoje výsledky v každej z dotknutých jurisdikcií v súlade s dohodou.

4.120. Nutnosť dohody dvoch alebo viacerých jurisdikcií s potenciálne odlišnými záujmami na podmienkach režimu bezpečného prístavu by mala obmedziť určitú svojvoľu, ku ktorej by

inak mohlo dochádzať pri jednostrannom bezpečnom prístave a do značnej miery by odstránila obavy z dvojitého zdanenia a dvojitého nezdanenia spojené s režimom bezpečného prístavu. Najmä pre niektorých menších daňovníkov a/alebo menej zložité transakcie môže vytvorenie dvojstranných alebo viacstranných bezpečných prístavov na základe dohody príslušných orgánov poskytnúť užitočnú možnosť zjednodušeného transferového oceňovania, a zároveň eliminovať niektoré potenciálne nástrahy spojené s jednostrannými režimami bezpečného prístavu.

4.121. Príloha I ku Kapitole IV tejto smernice obsahuje vzorové vyhlásenia o porozumení, ktoré môžu príslušné orgány použiť na zavedenie dvojstranných alebo viacstranných bezpečných prístavov vo vhodných situáciách pre bežné typy prípadov transferového oceňovania. Použitie týchto vzorových vyhlásení o porozumení pri vytváraní dvojstranných alebo viacstranných bezpečných prístavov by sa nemalo považovať ani za povinné, ani za normatívne. Ich cieľom je skôr načrtnúť možný rámec s možnosťou prispôsobenia konkrétnym potrebám daňových orgánov príslušných štátov.

E.4.3. Príležitosti na nežiaduce daňové plánovanie

4.122. Bezpečné prístavy môžu poskytovať daňovníkom aj príležitosti na daňové plánovanie. Podniky môžu mať motiváciu upravovať svoje transferové ceny s cieľom presunúť zdaniteľný príjem do iných jurisdikcií. Môže dochádzať aj k vyhýbaniu sa daňovým povinnostiam vytváraním umelých vzťahov na účely využitia režimov bezpečných prístavov. Ak sa napríklad režim bezpečného prístavu uplatňuje na „jednoduché“ alebo „malé“ transakcie, daňovníci môžu byť v pokušení rozdeliť transakcie na viacero častí, aby vyzerali ako jednoduché alebo malé.

4.123. Ak by sa režim bezpečného prístavu zakladal na priemere daného odvetvia, mohol by poskytovať príležitosti na daňové plánovanie pre daňovníkov s nadpriemernou ziskovosťou. Napríklad nákladovo efektívna spoločnosť, ktorá predáva za nezávislú cenu, môže mať pri kontrolovanej transakcii 15 % ziskovú prirážku. Ak štát zavedie bezpečný prístav vyžadujúci 10 % ziskovú prirážku, spoločnosť môže mať motiváciu dodržať túto podmienku bezpečného prístavu a presunúť zvyšných 5 % do štátu s nižšou daňou. V dôsledku toho by sa zdaniteľné príjmy presunuli mimo pôvodného štátu. Ak by sa to uplatňovalo vo veľkom rozsahu, mohlo by to znamenať značnú stratu príjmov pre štát poskytujúci bezpečný prístav.

4.124. Tejto obave možno do veľkej miery predísť riešením podľa odseku 4.119, ktorým je zavedenie režimov bezpečných prístavov na dvoj alebo viacstrannom základe, čím sa obmedzí ich uplatňovanie len na transakcie, ktoré sa týkajú jurisdikcií s podobnou situáciou v oblasti transferového oceňovania. Pri zavádzaní dvoj alebo viacstranných bezpečných prístavov by si daňové správy mali uvedomiť, že zavedenie rozsiahlej siete takýchto dohôd by mohlo potenciálne podporiť účelové využitie bezpečných prístavov (safe harbour shopping), teda smerovanie transakcií cez územia s priaznivejšími podmienkami bezpečného prístavu, a mali by prijať vhodné kroky na zabránenie takejto možnosti. Podobne sa štátom zavádzajúcim dvojstranné bezpečné prístavy odporúča zamerať sa na pomerne úzky rozsah prijateľných

výsledkov a vyžadovať konzistentné vykazovanie príjmov v každom štáte, ktorý je stranou dohody o bezpečnom prístave. V prípade potreby by tieto štáty mohli využiť aj ustanovenia dohody o výmene informácií na potvrdenie používania jednotného vykazovania v rámci príslušného dvojstranného bezpečného prístavu.

4.125. O tom, či je daný štát pripravený znášať určité narušenie svojho vlastného daňového základu pri implementácii bezpečného prístavu, rozhodne tento štát samotný. Základným kompromisom pri prijímaní takéhoto politického rozhodnutia je voľba medzi istotou a administratívnou jednoduchosťou režimu bezpečného prístavu pre daňovníkov a daňové správy na jednej strane a možnosťou narušenia daňových príjmov na strane druhej.

E.4.4. Sporné otázky ohľadne rovnosti a jednotného prístupu

4.126. Bezpečné prístavy môžu vyvolať sporné otázky ohľadne rovnosti a jednotného prístupu. Zavedením režimu bezpečného prístavu by sa vytvorili dva odlišné súbory pravidiel v oblasti transferového oceňovania. Na odlíšenie tých daňovníkov alebo transakcií, na ktoré sa vzťahuje bezpečný prístav, sa vyžadujú jasne a dôsledne koncipované kritériá, aby sa minimalizovala možnosť, že sa podobní a možno konkurujúci si daňovníci ocitnú na opačných stranách prahu pre uplatnenie režimu bezpečného prístavu, alebo naopak, že sa umožní jeho uplatnenie pri daňovníkoch alebo transakciách, pre ktoré nie je určený. Nedostatočne presné kritériá by mohli viesť k tomu, že na podobných daňovníkov sa bude uplatňovať rozdielny daňový prístup: jednému sa umožní riadiť pravidlami režimu bezpečného prístavu, takže bude vyňatý z pôsobnosti všeobecných právnych predpisov o transferovom oceňovaní, kým druhý bude povinný oceňovať svoje transakcie v súlade s týmito všeobecnými predpismi. Daňové zvýhodnenie v rámci režimov bezpečného prístavu pre konkrétnu kategóriu daňovníkov by mohlo potenciálne viesť k diskriminácii a narušeniu hospodárskej súťaže. Zavedenie dvojstranných alebo viacstranných bezpečných prístavov by za určitých okolností mohlo zvýšiť potenciál rozdielov v daňovom prístupe, a to nielen medzi podobnými daňovníkmi, ale aj medzi podobnými transakciami uskutočnenými tým istým daňovníkom s prepojenými podnikmi v rôznych jurisdikciách.

E.5. Odporúčania pre uplatňovanie bezpečných prístavov

4.127. Dodržiavanie predpisov transferového oceňovania a súvisiaca administratíva sú často zložité, časovo náročné a nákladné. Správne koncipovaný a vhodne uplatňovaný režim bezpečného prístavu môže pomôcť zmierniť niektoré z týchto bremien a poskytnúť daňovníkom väčšiu istotu.

4.128. Režim bezpečného prístavu môže vyvolať problémy, ako je negatívny dopad na rozhodnutia o cenách na strane podnikov zúčastnených na kontrolovaných transakciách, ako aj na daňové príjmy štátov, ktoré takýto režim implementujú a aj tých, ktorých prepojené podniky sa zúčastňujú na kontrolovaných transakciách s daňovníkmi, ktorí si zvolili bezpečný prístav. Okrem toho jednostranné bezpečné prístavy môžu viesť k možnosti dvojitého zdanenia alebo

dvojitého nezdanenia.

4.129. Avšak v prípadoch, ktoré sa týkajú menších daňovníkov alebo menej zložitých transakcií, môžu výhody bezpečných prístavov prevážiť nad obavami, ktoré tieto režimy vyvolávajú. Odklon od oceňovania v súlade s princípom nezávislého vzťahu možno ešte viac obmedziť tým, že režim bezpečného prístavu bude pre daňovníkov voliteľný. Ak štáty zavedú bezpečné prístavy, odporúča sa, aby boli ochotné upraviť výsledky uplatnenia režimu bezpečného prístavu prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody, aby sa obmedzilo potenciálne riziko dvojitého zdanenia.

4.130. Ak je možné dohodnúť bezpečné prístavy na dvojstrannom alebo viacstrannom základe, môžu poskytnúť významnú úľavu od záťaže spojenej s dodržiavaním predpisov a od administratívnej náročnosti bez toho, aby vznikli problémy dvojitého zdanenia alebo dvojitého nezdanenia. Preto by sa využívanie dvojstranných alebo viacstranných bezpečných prístavov za vhodných okolností malo podporovať.

4.131. Je potrebné jasne si uvedomiť, že režim bezpečného prístavu, či už jednostranný alebo dvojstranný, nie je žiadnym spôsobom záväzný ani nevytvára žiadny precedens pre štáty, ktoré ho nezaviedli.

4.132. Pri zložitejších prípadoch transferového oceňovania s vyšším rizikom je nepravdepodobné, že bezpečné prístavy poskytnú reálne použiteľnú alternatívu k dôslednému uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu v jednotlivých prípadoch podľa ustanovení tejto smernice.

4.133. Daňové správy v každej jurisdikcii by mali starostlivo zvážiť prínosy a nedostatky týkajúce sa bezpečných prístavov a využiť tento režim tam, kde to považujú za vhodné.

F. Opatrenia predchádzajúce oceneniu¹²

F.1. Definícia a režim opatrení predchádzajúcich oceneniu

4.134. Opatrenia predchádzajúce oceneniu (Advance Pricing Arrangement, APA) sú dohody (opatrenia), ktorými sa určí príslušná množina kritérií potrebných pre stanovenie transferových cien transakcií (napr. metóda, porovnateľné transakcie a príslušné úpravy, rozhodujúce predpoklady vzhľadom na budúce udalosti) ešte pred ich uskutočnením a ktoré platia počas pevne stanoveného obdobia. APA formálne iniciuje daňovník, pričom si vyžadujú rokovanie medzi daňovníkom, jednou alebo viacerými prepojenými podnikmi a jednou alebo viacerými daňovými správami. APA sú určené na doplnenie obvyklých administratívnych, súdnych a

¹² Ďalšie pokyny na vypracovanie opatrení predchádzajúcich oceneniu podľa procedúry vzájomnej dohody sú uvedené v prílohe II ku Kapitole IV.

zmluvných mechanizmov na riešenie otázok transferového oceňovania. Najužitočnejšie sú spravidla vtedy, keď obvyklé mechanizmy zlyhajú alebo sa ťažko uplatňujú. Podrobná smernica na vypracovanie opatrení predchádzajúcich oceneniu v rámci procedúry vzájomnej dohody (MAP APA) bola prijatá v októbri 1999 a uvedená je v prílohe k tejto kapitole. V rámci Akcie 14 podľa Akčného plánu BEPS na zabezpečenie včasného, efektívneho a účinného riešenia sporov v súvislosti s daňovými zmluvami sa v rámci nezáväzného osvedčeného postupu č. 4 odporúča, aby štáty v rámci dostupných kapacít implementovali dvojstranné režimy APA, nakoľko umožňujú zvýšiť mieru istoty v jurisdikciách oboch zmluvných partnerov a znížiť pravdepodobnosť dvojitého zdanenia a môžu tak proaktívne predchádzať sporom ohľadne transferového oceňovania. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že profily krajín na účely procedúry vzájomnej dohody vypracované v súlade s bodom 2.2 minimálneho štandardu Akcie 14 obsahujú aj informácie o dvojstranných režimoch APA.

4.135. Jednou z kľúčových otázok v súvislosti s APA je ako presné musia byť pri predpisovaní transferového oceňovania daňovníkovi na obdobie viacerých rokov, napríklad, či je možné v konkrétnom prípade stanoviť iba metodiku transferového oceňovania, alebo aj konkrétnejšie výsledky. Pokiaľ APA presahujú rámec bežnej metodiky, vo všeobecnosti je potrebné venovať veľkú pozornosť spôsobu ich uplatňovania a kritickým predpokladom, pretože konkrétnejšie závery vychádzajú z predikcií budúcich udalostí.

4.136. Spoľahlivosť akejkoľvek predikcie použitej v rámci APA závisí od jej povahy a od kritických predpokladov, na ktorých je založená. Napríklad by nebolo rozumné predpokladať, že nezávislá krátkodobá úroková sadzba pre úvery v rámci skupiny pre určitú podnik zostane na úrovni 6 % počas celého obdobia nasledujúcich troch rokov. Bolo by vierohodnejšie predpokladať, že sadzba bude LIBOR plus pevné percento. Spoľahlivosť predikcie by sa ešte zvýšila, keby sa pridal vhodný kritický predpoklad ohľadne úverového ratingu podniky (napr. zmena percenta pripočítavaného k sadzbe LIBOR pri zmene úverového ratingu).

4.137. Ako ďalší príklad, nebolo by vhodné stanoviť vzorec na delenie zisku medzi prepojené podniky, ak sa predpokladá, že rozdelenie funkcií medzi podnikmi nie je konštantné. Bolo by však možné predpísať vzorec na rozdelenie zisku, ak by bola úloha každej podniky premietnutá v kritických predpokladoch. V určitých prípadoch by dokonca bolo možné racionálne predpovedať vhodnosť určitého pomeru rozdelenia skutočného zisku, pokiaľ by boli k dispozícii dostatočné predpoklady.

4.138. Pri rozhodovaní o tom, ako môže byť špecifická APA v konkrétnom prípade, by daňové správy mali prihliadať na to, že predikcie budúceho zisku v absolútnom vyjadrení sú najmenej reálne. Ako porovnateľné údaje je možné použiť ziskové ukazovatele nezávislých podnikov, hoci tie sú tiež často nestále a ťažko predvídateľné. Použitie vhodných kritických predpokladov a rozpätí hodnôt môže zvýšiť spoľahlivosť predikcií. Vodidlom môžu byť aj historické údaje v danom odvetví.

4.139. Stručne povedané, spoľahlivosť predikcie závisí od faktov a okolností každého

konkrétneho prípadu. Daňovníci a daňové správy musia pri zvažovaní rozpätia hodnôt pre APA venovať veľkú pozornosť spoľahlivosti predikcie. Nespoľahlivé predikcie by sa nemali pre APA použiť. Predikcie a príslušné kritické predpoklady vo vzťahu k vhodnosti určitej metódy a jej aplikácie sa zvyčajne dajú stanoviť s väčšou spoľahlivosťou než vo vzťahu k budúcim výsledkom (úrovni ceny alebo zisku).

4.140. Niektoré jurisdikcie umožňujú aj jednostranné APA, na ktorých sa daňové správy a daňovník v jeho jurisdikcii dohodnú bez zapojenia ostatných zainteresovaných daňových správ. Jednostranné APA však môžu mať dopad aj na daňovú povinnosť prepojených podnikov v iných daňových jurisdikciách. Ak sa dohodnú jednostranné APA, je potrebné čo najskôr o nich informovať príslušné orgány ostatných zainteresovaných jurisdikcií a zistiť, či sú ochotné a schopné zvážiť dvojstrannú dohodu v rámci procedúry vzájomnej dohody. V žiadnom prípade by daňová správa nemala do prípadnej jednostrannej dohody o APA uzatvorenej s daňovníkom začleniť požiadavku, aby sa daňovník vzdal možnosti uplatnenia procedúry vzájomnej dohody v prípade sporu v súvislosti s transferovým oceňovaním, a pokiaľ iná jurisdikcia navrhne úpravu transferového oceňovania vzhľadom na transakciu alebo iný aspekt upravený jednostrannými APA, odporúča sa, aby prvá jurisdikcia zvážila vhodnosť korešpondujúcej úpravy a nepovažovala jednostranné APA za konečný a nezvratný spôsob riešenia.

4.141. Kvôli obavám z dvojitého zdanenia väčšina štátov uprednostňuje dvojstranné alebo viacstranné APA (t. j. dohodu dvoch alebo viacerých daňových správ), pričom niektoré jurisdikcie ani neumožňujú jednostranné APA daňovníkom vo svojej jurisdikcii (t. j. dohodu medzi daňovníkom a jednou daňovou správou). Pri dvojstrannom (alebo viacstrannom) prístupe je oveľa pravdepodobnejšie, že opatrenia znížia riziko dvojitého zdanenia, budú spravodlivé pre všetky príslušné daňové správy aj daňovníkov a poskytnú dotknutým daňovníkom väčšiu istotu. V niektorých jurisdikciách vnútroštátne ustanovenia nedovoľujú daňovým správam uzatvárať záväzné dohody priamo s daňovníkmi, takže APA možno uzatvoriť s príslušným orgánom zmluvného partnera len prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody. Pokiaľ nie je uvedený osobitný odkaz na jednostranné APA, na účely výkladu v tejto časti APA označujú dvojstranné alebo viacstranné opatrenia.

4.142. Daňové správy môžu považovať APA za obzvlášť užitočné v súvislosti s otázkami rozdeľovania zisku alebo priradovania príjmov, ktoré vznikli v súvislosti s globálnymi operáciami obchodovania s cennými papiermi a s komoditami, a tiež pri riešení viacstranných dohôd o príspevkoch na náklady. Režim APA môže byť užitočný aj pri riešení sporných otázok vznikajúcich v súvislosti s Článkom 7 Modelovej zmluvy OECD, ktoré sa týkajú problémov s alokáciou základu dane, ohľadne stálych prevádzkarní a činností uskutočnených pobočkami.

4.143. APA, vrátane jednostranných opatrení, sa v niektorých smeroch líšia od obvyklých individuálnych stanovísk, ktoré niektoré daňové správy vydávajú daňovníkom. APA obvykle upravujú vecné otázky, zatiaľ čo bežné individuálne rozhodnutia sa zvyčajne obmedzujú na riešenie otázok právnej povahy na základe skutočností predložených daňovníkom. Skutočnosti, ktoré sú základom žiadosti o individuálne stanovisko, nemôže daňová správa spochybnit', zatiaľ

čo pri APA je pravdepodobné, že skutočnosti budú predmetom dôkladnej analýzy a preskúmania. Okrem toho APA zvyčajne pokrývajú viacero priebežne uskutočňovaných transakcií alebo typov transakcií, prípadne všetky medzinárodné transakcie daňovníka za určité časové obdobie. Naproti tomu žiadosť o individuálne stanovisko je zvyčajne záväzná len pre konkrétnu transakciu.

4.144. Pre úspešnosť rokovaní o APA je nevyhnutná súčinnosť prepojených podnikov. Napríklad od prepojených podnikov by sa zvyčajne očakávalo, že predložia daňovým správam metodiku, ktorú považujú za najprimeranejšiu vzhľadom na konkrétne skutočnosti a okolnosti. Prepojené podniky by tiež mali predložiť dokumentáciu preukazujúcu opodstatnenosť ich návrhu, ktorá by zahŕňala napríklad údaje týkajúce sa odvetvia, trhov a jurisdikcií, na ktoré sa navrhované opatrenia majú vzťahovať. Okrem toho môžu prepojené podniky identifikovať nezávislé podniky, ktoré sú porovnateľné alebo podobné týmto prepojeným podnikom z hľadiska vykonávaných ekonomických činností a podmienok transferového oceňovania, ako sú nimi znášané ekonomické náklady a riziká, a vykonať analýzu funkcií podľa Kapitoly I tejto smernice.

4.145. Prepojeným podnikom sa zvyčajne umožní, aby sa zúčastnili na procese schvaľovania APA a prezentovali svoj prípad a rokovali s dotknutými daňovými správami, poskytli potrebné informácie a dohodli sa na otázkach transferového oceňovania. Z pohľadu prepojených podnikov môže byť táto možnosť účasti vnímaná ako výhoda v porovnaní s obvyklou procedúrou vzájomnej dohody.

4.146. Na konci procesu schvaľovania APA by daňové správy mali prepojeným podnikom vo svojej jurisdikcii poskytnúť potvrdenie, že pokiaľ bude daňovník dodržiavať podmienky opatrení, nevykoná sa žiadna úprava transferového oceňovania. APA by malo obsahovať aj ustanovenie (napr. s uvedením rozpätia hodnôt), ktorým sa zabezpečí možná revízia alebo zrušenie platnosti opatrenia pre budúce roky, pokiaľ dôjde k významnej zmene činností, alebo ak nezávislé ekonomické podmienky (napr. významné zmeny výmenných kurzov) kritickým spôsobom ovplyvnia spoľahlivosť metodiky v rozsahu, ktorý by nezávislé podniky považovali na účely svojho transferového oceňovania za významný.

4.147. APA môžu pokrývať všetky otázky transferového oceňovania daňovníka (čo niektoré jurisdikcie uprednostňujú), alebo poskytnúť daňovníkovi možnosť poskytnúť flexibilitu a obmedziť žiadosť o APA len na konkrétne prepojené podniky a transakcie medzi podnikmi. APA majú zvyčajne platnosť pre budúce roky a transakcie a skutočné obdobie platnosti závisia od príslušného odvetvia, výrobkov alebo transakcií. Prepojené podniky môžu obmedziť svoju žiadosť na konkrétne budúce zdaňovacie obdobia. APA môže umožňovať uplatnenie dohodnutej metodiky transferového oceňovania aj na riešenie podobných problémov transferového oceňovania za neuzatvorené predchádzajúce roky. Takéto uplatnenie by však vyžadovalo súhlas daňovej správy, daňovníka a prípadne aj zmluvného partnera. Bod 2.7 minimálneho štandardu Akcie 14 uvádza, že štáty s režimom dvojstranných APA by mali vo vhodných prípadoch umožniť aj retrospektívne uplatnenie APA (na daňové priznania

podané v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach, ktoré nie sú do pôvodného rozsahu APA zahrnuté), a to v rámci príslušných platných lehôt (ako sú premlčacie lehoty pre výmer dane podľa vnútroštátnych právnych predpisov) a pod podmienkou, že relevantné skutočnosti a okolnosti za predchádzajúce zdaňovacie obdobia zostávajú rovnaké a môžu byť overené v rámci kontroly.

4.148. Každá daňová správa zapojená do APA bude prirodzene chcieť sledovať dodržiavanie APA daňovníkmi vo svojej jurisdikcii, čo sa vo všeobecnosti uskutočňuje dvoma spôsobmi. Po prvé, daňová správa môže požadovať od daňovníka, s ktorým sa dohodol na APA, aby predkladal výročné správy, ktorými preukáže, že dodržiava podmienky APA a že kritické predpoklady zostávajú v platnosti. Po druhé, daňová správa môže pokračovať vo vykonávaní kontrol u daňovníka v rámci pravidelného cyklu kontrol, ale bez prehodnocovania metodiky. Namiesto neho môže daňová správa obmedziť preskúmanie transferového oceňovania len na overenie prvotných údajov relevantných pre návrh APA a na zistenie, či daňovník dodržiava podmienky APA. Pokiaľ ide o transferové oceňovanie, daňová správa môže preskúmať aj spoľahlivosť a presnosť údajov uvedených v APA a vo výročných správach a správnosť a konzistentnosť uplatňovania konkrétnej metodiky. Všetky ostatné skutočnosti nesúvisiace s APA spadajú do pôsobnosti bežných kontrol.

4.149. APA by sa mali zrušiť, a to aj so spätnou platnosťou, v prípade podvodu alebo skreslenia informácií počas rokovaní o APA alebo ak daňovník nedodržiava podmienky APA. Ak sa navrhne zrušenie APA, daňová správa, ktorá ho navrhuje, by mala o svojom zámere a dôvodoch tohto postupu informovať aj ostatné daňové správy.

F.2. Možné prístupy k právnym a administratívnym predpisom upravujúcim opatrenia predchádzajúce oceneniu

4.150. APA s účasťou príslušného orgánu zmluvného partnera by sa mala posudzovať v rámci procedúry vzájomnej dohody podľa Článku 25 Modelovej zmluvy OECD, aj keď tam takéto opatrenia nie sú výslovne spomenuté. Odsek 3 uvedeného článku stanovuje, že príslušné orgány sa budú usilovať vyriešiť vzájomnou dohodou všetky prípadné ťažkosti alebo pochybnosti, ktoré môžu vzniknúť v súvislosti s výkladom alebo uplatňovaním tejto zmluvy. Hoci odsek 50 Komentára k zmluve uvádza, že uvedený odsek sa vzťahuje na ťažkosti všeobecnej povahy, ktoré sa týkajú určitej kategórie daňovníkov, výslovne uznáva, že problémy môžu nastať aj v súvislosti s individuálnym prípadom. V mnohých prípadoch APA vznikajú na základe prípadov, keď uplatňovanie transferového oceňovania na určitú kategóriu daňovníkov vyvolalo pochybnosti a ťažkosti. V odseku 3 Článku 25 sa tiež uvádza, že príslušné orgány môžu spoločne konzultovať s cieľom zamedziť dvojité zdanenie v prípadoch, ktoré zmluva neupravuje. Dvojstranná APA by mala spadať pod toto ustanovenie, pretože jedným z ich cieľov je zamedzenie dvojitého zdanenia. Aj keď modelová daňová zmluva uvádza úpravy transferového oceňovania, nestanovuje žiadne konkrétne metodiky alebo postupy okrem princípu nezávislého vzťahu uvedeného v Článku 9. APA sa teda môže považovať za povolenú na základe odseku 3 Článku 25, pretože konkrétne prípady transferového oceňovania

podliehajúce APA nie sú v modelovej zmluve inak upravené. Aj ustanovenie o výmene informácií v Článku 26 by mohlo uľahčiť uplatňovanie APA, keďže upravuje spoluprácu medzi príslušnými orgánmi vo forme výmeny informácií.

4.151. Daňové správy môžu navyše považovať svoj všeobecný vnútroštátny mandát na správu daní aj za mandát na uzatváranie APA. V niektorých štátoch môžu byť daňové správy oprávnené vydávať osobitné administratívne alebo procesné usmernenia pre daňovníkov, ktoré stanovujú vhodný daňový prístup k transakciám a vhodnú metodiku tvorby cien. Ako už bolo uvedené vyššie, daňové zákony niektorých členských krajín OECD obsahujú ustanovenia, ktoré umožňujú daňovníkom získať individuálne stanoviská na rôzne účely. Aj keď tieto stanoviská nie sú výslovne zamerané na APA, môžu byť dostatočne široké na to, aby sa mohli uplatniť aj na APA.

4.152. Niektorým jurisdikciám chýba vnútroštátny právny základ na uzatváranie APA. Ak však daňová zmluva obsahuje ustanovenie o procedúre vzájomnej dohody podobné Článku 25 Modelovej zmluvy OECD, príslušné orgány by vo všeobecnosti mali mať možnosť uzatvoriť APA, ak by problémy transferového oceňovania inak pravdepodobne viedli k dvojitému zdaneniu, alebo by vyvolali ťažkosti alebo pochybnosti v súvislosti s výkladom alebo uplatňovaním daňovej zmluvy. Takáto úprava by bola právne záväzná pre oba štáty a zakladala by práva pre príslušných daňovníkov. Keďže zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia majú prednosť pred vnútroštátnym právom, neexistencia základu vo vnútroštátnom práve na uzatváranie APA by nebránila uplatňovaniu APA na základe procedúry vzájomnej dohody.

F.3. Prínosy opatrení predchádzajúcich oceneniu

4.153. Režim APA môže pomôcť daňovníkom tým, že eliminuje neistotu zvýšením predvídateľnosti daňového režimu medzinárodných transakcií. Za predpokladu, že sú splnené kritické predpoklady, APA môže poskytnúť dotknutým daňovníkom istotu z hľadiska daňového prístupu k otázkam transferového oceňovania, na ktoré sa APA vzťahuje, počas určeného časového obdobia. V niektorých prípadoch môže byť v APA ustanovená možnosť predĺženia obdobia ich platnosti. Po uplynutí doby platnosti APA príslušné daňové správy a daňovníci môžu mať možnosť APA opätovne prerokovať. Z dôvodu istoty, ktorú APA poskytuje, môže byť daňovník schopný lepšie predvídať svoje daňové záväzky, čím sa vytvára daňové prostredie priaznivé pre investície.

4.154. APA môže poskytnúť daňovým správam aj daňovníkom možnosť konzultovať a spolupracovať v nekonfliktnom duchu a prostredí. Možnosť diskutovať o zložitých daňových otázkach v menej konfrontačnej atmosfére ako pri daňovej kontrole transferového oceňovania môže stimulovať voľný tok informácií medzi všetkými zúčastnenými stranami s cieľom dospieť k výsledku, ktorý je správny z právneho hľadiska a zároveň prakticky realizovateľný. Nekonfliktné prostredie môže tiež viesť k objektívnejšiemu preskúmaniu predložených údajov a informácií v porovnaní s konfrontáciou (napr. v prípade súdneho sporu). Konzultácie a úzka súčinnosť medzi daňovými správami, ktoré sú v rámci režimu APA potrebné, zároveň vedú k

užším vzťahom medzi zmluvnými partnermi v súvislosti s otázkami transferového oceňovania.

4.155. APA môže zabrániť nákladným a časovo náročným kontrolám a súdnym sporom v súvislosti so zásadnými otázkami transferového oceňovania v prospech daňovníkov aj daňových správ. Po odsúhlasení APA môže následná kontrola daňového priznania daňovníka vyžadovať menej zdrojov, pretože je už známych viac informácií o daňovníkovi. Stále však môže byť náročné monitorovať uplatňovanie opatrení. Aj samotný proces vypracovania a schvaľovania APA môže predstavovať úsporu času pre daňovníkov aj daňové správy, ktorý by inak bežná kontrola vyžadovala, aj keď súhrnne nemusí dôjsť k žiadnej čistej časovej úspore, napríklad ak daný štát neuplatňuje kontrolné postupy, alebo ak existencia APA nemá priamy vplyv na rozsah zdrojov určených na dodržiavanie predpisov.

4.156. Dvojstranné a viacstranné APA podstatne znižuje alebo úplne eliminuje možnosť právneho alebo ekonomického dvojitého zdanenia alebo nezdanenia, keďže sa na ňom podieľajú všetky príslušné jurisdikcie. Naopak, jednostranné APA neposkytuje istotu pri znižovaní dvojitého zdanenia, pretože ostatné daňové správy, ktorých sa transakcie spadajúce pod APA týkajú, sa môžu nazdávať, že použitá metodika neposkytuje výsledok v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Okrem toho dvojstranné a viacstranné APA môže zlepšiť procedúru vzájomnej dohody tým, že výrazne skráti čas potrebný na dosiahnutie dohody, keďže príslušné orgány sa zaoberajú aktuálnymi údajmi, a nie údajmi za predchádzajúce roky, ktorých získanie môže byť zložité a časovo náročné.

4.157. Aspekty režimu APA týkajúce sa zverejňovania, informovania a potrebnej súčinnosti pri rokovaní o APA môžu pomôcť daňovým správam získať lepší prehľad o zložitých medzinárodných transakciách uskutočňovaných nadnárodnými podnikmi. Režim APA môže zlepšiť znalosti a pochopenie vysoko technických a faktických skutočností a podmienok v oblastiach, ako je globálne obchodovanie a súvisiace daňové otázky. Rozvoj odbornej kvalifikácie so zameraním na konkrétne odvetvia alebo špecifické typy transakcií umožní daňovým správam zlepšiť poskytovanie služieb aj pre iných daňovníkov s podobnými podmienkami. Prostredníctvom režimu APA majú daňové správy prístup k užitočným odvetvovým údajom a k analýze metodík tvorby cien v kooperatívnom prostredí.

F.4. Nevýhody opatrení predchádzajúcich oceneniu

4.158. Jednostranné APA môžu predstavovať značné problémy pre daňové správy aj pre daňovníkov. Môžu vytvárať problémy pre ostatné daňové správy, ktoré so závermi vyplývajúcimi z APA nesúhlasia. Z pohľadu zúčastnených prepojených podnikov je jedným z problémov možný vplyv na konanie prepojených podnikov. Na rozdiel od dvojstranného alebo viacstranného APA nemusí použitie jednostranného APA viesť k zvýšeniu úrovne istoty pre príslušného daňovníka a k zníženiu ekonomického alebo právneho dvojitého zdanenia pre skupinu MNE. Ak daňovník prijme opatrenie, ktorým sa nadmerná časť príjmu prerozdeľuje do daňovej jurisdikcie, ktorá APA vydala, aby predišiel zdĺhavým a nákladným skúmaniam transferového oceňovania alebo nadmerným postihom, administratívna záťaž sa presunie z

vydávajúcej jurisdikcie na ostatné daňové jurisdikcie. Z týchto dôvodov by sa daňovníci nemali cítiť pod tlakom, aby uzatvorili APA.

4.159. Ďalším problémom jednostranných APA je otázka korešpondujúcich úprav. Flexibilita APA môže viesť daňovníka a prepojenú stranu k prispôsobovaniu cien prípustnému rozpätiu stanovenému v APA. Pri jednostranných APA je rozhodujúce, aby sa popri tejto flexibilita zachoval súlad s princípom nezávislého vzťahu, pretože príslušný zahraničný orgán pravdepodobne nepovolí korešpondujúcu úpravu vyplývajúcu z APA, ak sa nazdáva, že je v rozpore s princípom nezávislého vzťahu.

4.160. Ďalšia možná nevýhoda môže vzniknúť, ak by APA obsahovalo nespoľahlivú predikciu meniacich sa trhových podmienok bez primeraných kritických predpokladov, ako je uvedené vyššie. Aby sa predišlo riziku dvojitého zdanenia, je potrebné, aby režim APA zostal flexibilný, pretože statické APA nemusí uspokojivo odrážať podmienky zodpovedajúce nezávislému vzťahu.

4.161. Režim APA môže spočiatku vytvárať tlak na zdroje vyčlenené na kontrolu transferového oceňovania, keďže daňové správy budú musieť vo všeobecnosti presmerovať zdroje pôvodne určené na iné účely (napr. na kontroly, poskytovanie odporúčaní, súdne spory atď.) na úkony spojené s režimom APA. Na zdroje daňovej správy môžu vytvárať tlak aj daňovníci, ktorí požadujú čo najskoršie uzavretie žiadosti o APA vzhľadom na svoje obchodné ciele a termíny, pričom režim APA ako celok sa obvykle riadi požiadavkami podnikateľskej komunity. Tieto požiadavky nemusia byť v zhode s plánovaním zdrojov daňových správ, čo sťažuje efektívne spracovanie APA a plnenie ostatných rovnako dôležitých činností. Obnovenie platnosti APA však bude pravdepodobne menej časovo náročné ako proces ich začatia. Postup obnovenia platnosti sa môže zamerať na aktualizáciu a úpravu faktických skutočností, obchodných a ekonomických kritérií a výpočtov. V prípade dvojstranných dohôd je potrebné získať súhlas príslušných orgánov oboch zmluvných štátov s obnovením platnosti APA, aby sa predišlo dvojitému zdaneniu (alebo nezdaneniu).

4.162. Ďalšia potenciálna nevýhoda môže vzniknúť, ak daňová správa uzavrela viacero dvojstranných APA, ktoré sa vzťahujú len na niektoré z prepojených podnikov danej skupiny MNE. Môže nastať tendencia harmonizovať základ pre uzatvorenie neskorších APA podobným spôsobom ako pri predchádzajúcich APA, bez toho, aby sa dostatočne zohľadnili podmienky fungujúce na iných trhoch. Preto je potrebná opatrnosť pri interpretácii výsledkov skôr uzatvorených APA ako reprezentatívnych pre všetky trhy.

4.163. Boli tiež vyjadrené obavy, že vzhľadom na svoju povahu bude režim APA zaujímať skôr daňovníkov s históriou dobrovoľného dodržiavania predpisov. Skúsenosti v niektorých jurisdikciách ukázali, že daňovníkmi, ktorí majú záujem o APA, sú najčastejšie veľmi veľké korporácie, v ktorých sa vykonávajú pravidelné kontroly a ich metodika tvorby cien je tak či tak podrobená preskúmaniu. Rozdiel v skúmaní ich transferového oceňovania je skôr v načasovaní ako v rozsahu. No zároveň sa nepreukázalo, že by APA zaujímal výlučne alebo

hlavne takýchto daňovníkov. V skutočnosti existujú určité predbežné náznaky, že daňovníci, ktorí mali problémy s daňovými správami v otázkach transferového oceňovania a neželajú si, aby tieto ťažkosti pokračovali, majú často záujem požiadať o APA. V takom prípade existuje vážne nebezpečenstvo, že zdroje a odborné kapacity budú presmerované na kontroly týchto daňovníkov a dôjde k odklonu od kontroly daňovníkov, ktorí menej dodržiavajú predpisy a pri ktorých by sa tieto zdroje mohli lepšie využiť na zníženie rizika straty daňových príjmov. Vyváženosť vo vynakladaní zdrojov na dodržiavanie predpisov sa dosahuje obzvlášť ťažko, pretože režim APA zvyčajne vyžaduje veľmi skúsených a často špecializovaných zamestnancov. Žiadosti o APA sa môžu koncentrovať v určitých konkrétnych oblastiach alebo sektoroch, napr. v globálnom obchodovaní, čo môže preťažiť špecializované zdroje, ktoré už orgány na tieto oblasti vyčlenili. Daňové správy potrebujú čas na školenie odborníkov v špecializovaných oblastiach, aby mohli splniť nepredvídateľné požiadavky daňovníkov na APA týkajúcich sa týchto oblastí.

4.164. Okrem vyššie uvedených problémov existuje množstvo ďalších možných úskalí, ako je opísané nižšie, ktoré by mohli vzniknúť v prípade nevhodnej správy režimu APA, takže daňové správy, ktoré ho uplatňujú, by mali vyvinúť veľké úsilie na postupnú elimináciu problémov spojených s APA, ktoré prax prináša.

4.165. Napríklad v porovnaní s preskúmaním transferového oceňovania môže APA vyžadovať podrobnejšie a konkrétnejšie informácie o danom odvetví a daňovníkovi. V zásade by to tak nemalo byť a dokumentácia požadovaná pre APA by nemala byť náročnejšia ako dokumentácia pre kontrolu, s výnimkou skutočnosti, že pri APA bude daňová správa požadovať podrobné údaje o predikciách a základe, z ktorého vychádzajú, čo pri kontrole transferového oceňovania, ktoré sa zameriava na uskutočnené transakcie, nemusia byť ústredné otázky. V skutočnosti by sa režim APA mal snažiť obmedziť dokumentáciu, ako je uvedené vyššie, pričom dokumentácia by mala byť viac orientovaná na otázky týkajúce sa obchodných praktík daňovníka. Daňové správy si musia uvedomiť nasledujúce skutočnosti:

- a) že verejne dostupné informácie o konkurentoch a porovnateľných údajoch sú obmedzené,
- b) že nie všetci daňovníci majú spôsobilosť na vykonávanie hĺbkových analýz trhu a
- c) že cenovú politiku skupiny môžu poznať len materské podniky.

4.166. Ďalším potenciálnym problémom je, že v závislosti od skutočností a okolností môže APA umožniť daňovej správe podrobnejšie preskúmanie predmetných transakcií v porovnaní s kontrolou transferového oceňovania. Daňovník musí poskytnúť podrobné informácie o svojom transferovom oceňovaní a splniť všetky ostatné požiadavky na overenie súladu s podmienkami APA. Daňovník zároveň nie je ušetrený bežných a rutinných kontrol zo strany daňovej správy v iných záležitostiach. APA tiež nechráni daňovníka pred kontrolou jeho postupov v oblasti transferového oceňovania. Daňovník zrejme bude aj tak musieť preukazovať, že dodržiava

podmienky APA v dobrej viere, že významné vyhlásenia uvedené v APA zostávajú v platnosti, že podkladové údaje použité pri aplikácii danej metodiky boli správne, že kritické predpoklady, z ktorých APA vychádza, sú stále platné a že sú rovnako ako samotná metodika dôsledne uplatňované. Daňové správy by sa preto mali snažiť zabezpečiť, aby postupy spojené s APA neboli zbytočne ťažkopádne a aby nekládli na daňovníkov vyššie nároky, než príslušný predmet uplatňovania APA výslovne vyžaduje.

4.167. Problémy by sa mohli vyskytnúť aj vtedy, ak by daňové správy pri svojich kontrolných postupoch zneužívali informácie získané v rámci APA. Ak daňovník odstúpi od svojej žiadosti o APA alebo ak sa po zvážení všetkých skutočností žiadosť daňovníka zamietne, žiadne informácie poskytnuté daňovníkom v súvislosti so žiadosťou o APA, ktoré nie sú vecnej povahy, ako sú ponuky vyrovnania, odôvodnenia, stanoviská a rozsudky, sa nesmú v žiadnom ohľade považovať za relevantné pre výkon kontroly. Okrem toho by daňová správa pri rozhodovaní o tom, či má vykonať kontrolu u daňovníka, nemala prihliadať na prípadnú neúspešnú žiadosť daňovníka o APA.

4.168. Daňové správy by tiež mali zabezpečiť dôvernosť obchodných tajomstiev a iných citlivých informácií a dokumentácie, ktoré im boli predložené v rámci konania o APA. Preto by sa mali uplatňovať vnútroštátne predpisy o povinnosti mlčanlivosti. Pri dvojstranných APA by sa mali stanoviť požiadavky na mlčanlivosť zmluvných partnerov, aby sa zabránilo zverejneniu dôverných údajov.

4.169. Režim APA nemôžu využívať všetci daňovníci, pretože postup môže byť drahý a časovo náročný a malí daňovníci si ho vo všeobecnosti nemôžu dovoliť. To platí najmä v prípade zapojenia nezávislých odborníkov. APA preto môžu pomáhať pri riešení otázok transferového oceňovania najmä vo veľkých prípadoch. Okrem toho aj dopad režimu APA na zdroje môže obmedziť počet žiadostí, ktoré daňová správa môže schváliť. Pri posudzovaní APA môžu daňové správy zmierniť tieto potenciálne problémy tým, že zabezpečia, aby bol rozsah preverovania primeraný rozsahu príslušných medzinárodných transakcií.

F.5. Odporúčania

F.5.1. Všeobecne

4.170. Od zverejnenia pôvodnej verzie smernice v roku 1995 už značný počet členských krajín OECD nadobudlo skúsenosti s APA. Zdá sa, že štáty, ktoré už majú určité skúsenosti, sú zatiaľ spokojné, takže možno očakávať, že za vhodných okolností sa budú skúsenosti s APA ďalej rozširovať. Úspech režimu APA bude závisieť, popri flexibilitate a otvorenosti prístupu všetkých strán, od dôslednosti pri stanovení správnej miery konkrétnosti opatrení na základe kritických predpokladov, vhodnej správy režimu a od existencie primeraných záruk, aby sa predišlo vyššie uvedeným nástrahám.

4.171. Existujú určité pretrvávajúce problémy ohľadne formy a rozsahu APA, ktorých úplné

vyriešenie vyžaduje väčšie skúsenosti a dohodu medzi členskými krajinami; príkladom je otázka jednostranných APA. Výbor pre daňové záležitosti má v úmysle starostlivo monitorovať prípadné rozširované používanie APA a podporovať väčšiu konzistentnosť v ich praktickom uplatňovaní medzi krajinami, ktoré sa pre ich používanie rozhodnú.

F.5.2. Rozsah platnosti APA

4.172. Pri zvažovaní rozsahu APA musia daňovníci a daňové správy venovať veľkú pozornosť spoľahlivosti všetkých použitých predikcií a vylúčiť nespoľahlivé predikcie. Vo všeobecnosti je potrebná veľká opatrnosť, pokiaľ APA presahuje rámec príslušnej metodiky, jej aplikácie a kritických predpokladov. Pozri odseky 4.134 - 4.139.

F.5.3. Jednostranné verzus dvojstranné (viacstranné) APA

4.173. Ak je to možné, APA by sa mali uzatvárať medzi príslušnými orgánmi na dvojstrannom alebo viacstrannom základe, a to prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody podľa príslušnej daňovej zmluvy. Dvojstranné APA predstavuje menšie riziko, že daňovníci budú pociťovať tlak, aby uzatvorili APA alebo akceptovali dohodu nezodpovedajúcu princípu nezávislého vzťahu, len aby sa vyhli drahým a zdĺhavým preverovaniam a možným postihom. Dvojstranné APA zároveň do značnej miery znižuje možnosť, že nejaké zisky budú úplne uniknú dani, alebo budú dvojito zdanené. Navyše, uzavretie APA prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody môže byť jedinou formou, ktorú môže daňová správa prijať, ak v jeho jurisdikcii chýba vnútroštátna legislatíva, ktorá by umožňovala uzatvorenie záväznej dohody priamo s daňovníkom.

F.5.4. Rovnaký prístup k APA pre všetkých daňovníkov

4.174. Ako bolo uvedené vyššie, povaha konaní o APA môže *de facto* obmedziť ich dostupnosť len na veľkých daňovníkov. Obmedzenie APA na veľkých daňovníkov môže vyvolať otázky ohľadne rovnosti a jednotnosti, keďže s daňovníkmi v rovnakej situácii by sa nemalo zaobchádzať rozdielne. Tieto obavy môže zmierniť flexibilné pridelovanie zdrojov na kontroly. Zároveň daňové správy zrejme budú musieť zväziť možnosť prijatia zjednodušeného prístupu k APA pre malých daňovníkov. Daňové správy by mali dbať na to, aby rozsah zisťovania pri posudzovaní APA prispôbili rozsahu príslušných medzinárodných transakcií.

F.5.5. Uzatvorenie pracovných dohôd medzi príslušnými orgánmi a zlepšenie postupov

4.175. Väčšia jednotnosť postupov v súvislosti s APA medzi jurisdikciami, ktoré ich používajú, by mohla byť prospešná tak pre daňové správy, ako aj pre daňovníkov. V súlade s tým by daňové správy týchto jurisdikcií mohli zväziť uzatvorenie pracovných dohôd s príslušnými orgánmi na vykonávanie APA. Tieto dohody by mohli obsahovať všeobecné usmernenia a zásady na dosiahnutie vzájomnej dohody pri žiadostiach daňovníkov o APA, s ktorými sú

spojené sporné otázky týkajúce sa transferového oceňovania.

4.176. Okrem toho by dvojstranné APA so zmluvnými partnermi mali spĺňať určité požiadavky. Napríklad každej daňovej správe by mali byť v rovnakom čase dostupné rovnaké potrebné a relevantné informácie a dohodnutá metodika by mala byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

G. Arbitrážne konanie

4.177. Keďže obchod a investície nadobúdajú čoraz širší medzinárodný charakter, daňové spory, ktoré príležitostne vznikajú z týchto činností, sa takisto čoraz viac internacionalizujú. A konkrétnejšie, spory už nezahŕňajú len nezhodu medzi daňovníkom a jeho daňovou správou, ale týkajú sa aj nezhôd medzi samotnými daňovými správami. V mnohých z týchto situácií je síce primárne zainteresovanou stranou skupina MNE, no skutočnými zainteresovanými stranami sú príslušné štáty. Hoci sa problémy dvojitého zdanenia obvykle riešia prostredníctvom procedúry vzájomnej dohody, dosiahnutie riešenia nie je zaručené, ak daňové správy po vzájomnej konzultácii nedokážu sami dosiahnuť dohodu a ak neexistuje mechanizmus, ako je doložka o arbitrážnom konaní podobná tej, ktorá je v ustanovení odseku 5 Článku 25, ktorý by umožňoval konečné vyriešenie sporu. Ak však konkrétna daňová zmluva obsahuje ustanovenie o arbitráži podobné ustanoveniu odseku 5 Článku 25, toto rozšírenie procedúry vzájomnej dohody umožňuje vyriešenie prípadu postúpením príslušnej spornej otázky alebo otázok, na ktorých sa príslušné orgány nedokážu dohodnúť, na arbitrážne konanie.

4.178. V aktualizácii Modelovej zmluvy OECD z roku 2008 bol Článok 25 doplnený o nový odsek 5, ktorý stanovuje, že v prípadoch, keď príslušné orgány nie sú schopné dosiahnuť dohodu do dvoch rokov, nevyriešené otázky sa na žiadosť osoby, ktorá prípad predložila, postúpia na arbitrážne konanie. Toto rozšírenie procedúry vzájomnej dohody zabezpečuje, že ak príslušné orgány nedokážu dosiahnuť dohodu o jednej alebo viacerých otázkach, ktoré bránia vyriešeniu prípadu, ešte je možné dosiahnuť vyriešenie prípadu postúpením týchto otázok na arbitrážne konanie. Arbitrážne konanie podľa odseku 5 Článku 25 je neoddeliteľnou súčasťou procedúry vzájomnej dohody a nepredstavuje alternatívnu cestu k riešeniu sporov medzi štátmi v súvislosti s daňovými zmluvami. Odseky 63 – 85 Komentára k článku 25 poskytujú usmernenie k arbitrážnemu konaniu ako fáze procedúry vzájomnej dohody.

4.179. Existencia arbitrážnej doložky podobnej odseku 5 Článku 25 v konkrétnej dvojstrannej daňovej zmluve by mala zefektívniť samotnú procedúru vzájomnej dohody aj v prípadoch, keď nie je potrebné použiť arbitrážne konanie. Samotná existencia tejto možnosti by mala podporiť väčšiu mieru využívania procedúry vzájomnej dohody, keďže štáty aj daňovníci budú hneď na začiatku vedieť, že čas a úsilie vynaložené na procedúru vzájomnej dohody pravdepodobne prinesú uspokojivý výsledok. Okrem toho budú mať štáty motiváciu zabezpečiť, aby sa procedúra vzájomnej dohody uplatňovala efektívne a predišlo sa tak potrebe následných dodatočných postupov.

Kapitola V.

Dokumentácia

A. Úvod

5.1. Táto kapitola poskytuje usmernenie, ktoré má daňová správa vziať do úvahy pri vytváraní pravidiel a/alebo postupov týkajúcich sa dokumentácie predloženej daňovníkom na účely prešetrovania transferového oceňovania alebo posúdenia rizík. Poskytuje tiež usmernenie napomáhajúce daňovníkom pri identifikácii dokumentácie, ktorá by im najviac pomohla v preukázaní, že ich transakcie vyhovujú princípu nezávislého vzťahu, a tým pomohla aj pri vyriešení otázok v transferovom oceňovaní a uľahčení daňových kontrol.

5.2. V roku 1995, kedy bola prijatá Kapitola V tejto smernice, daňové správy aj daňovníci mali menšie skúsenosti so zostavovaním a používaním dokumentácie o transferovom oceňovaní. Predchádzajúce znenie Kapitoly V tejto smernice kládlo dôraz na potrebu racionálnosti v dokumentačnom procese z pohľadu daňovníkov a daňových správ, ako aj na želanie väčšej miery spolupráce medzi daňovými správami a daňovníkmi pri riešení dokumentačnej problematiky, aby sa vyhlo nadmernej záťaži pri dokumentačnej povinnosti a zároveň, aby sa rovnako poskytli adekvátne informácie potrebné na spoľahlivú aplikáciu princípu nezávislého vzťahu. Predchádzajúci text Kapitoly V neuvádzal zoznam dokumentov, ktoré majú byť súčasťou súboru dokumentácie o transferovom oceňovaní, ani neposkytoval jasný návod s ohľadom na väzby medzi procesom pre dokumentovanie transferového oceňovania, spravovaním pokút a dôkazným bremenom.

5.3. Odvtedy mnohé jurisdikcie prijali pravidlá pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní, pričom rozšírenie týchto požiadaviek spoločne s prudkým nárastom objemu a zložitosti medzinárodného vnútrokupinového obchodu a zvyšujúcou sa mierou pozornosti zo strany daňových správ v záležitostiach transferového oceňovania viedlo k výraznému nárastu nákladov daňovníkov na dodržiavanie týchto povinností. Napriek tomu daňové správy často zisťujú, že dokumentácia o transferovom oceňovaní nie je dostatočne informatívna a nepostačuje ich potrebám ohľadom vymáhania daňových povinností a posudzovania rizík.

5.4. Nasledujúci výklad určuje tri ciele pre pravidlá dokumentácie o transferovom oceňovaní. Zároveň poskytuje usmernenie k tvorbe takýchto pravidiel, aby bolo dodržiavanie povinností ohľadom transferového oceňovania medzi jednotlivými jurisdikciami jasnejšie a konzistentnejšie a aby boli daňovým správam poskytnuté cielenejšie a užitočnejšie informácie na účely posúdenia rizík v transferovom oceňovaní a výkonu kontrol. Dôležitým hľadiskom pri vývoji takýchto pravidiel je potreba vyváženej užitočnosti údajov pre daňové správy na účely posúdenia rizík v transferovom oceňovaní a na ďalšie účely s nárastom administratívnej záťaže u daňovníkov. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že jasné a široko prijímané pravidlá ohľadom dokumentácie môžu znížiť náklady na plnenie pravidiel, ktoré by inak mohli vzniknúť

v spore týkajúcom sa transferového oceňovania.

B. Ciele požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní

5.5. Tri ciele dokumentácie transferových cien sú:

1. zaistiť, aby daňovníci venovali primeranú pozornosť požiadavkám v transferovom oceňovaní pri nastavovaní cien a ďalších podmienok transakcií medzi prepojenými podnikmi a pri vykazovaní príjmov plynúcich z týchto transakcií vo svojich daňových priznaniach;
2. poskytnúť daňovým správam informácie nevyhnutné na vykonanie informovaného posúdenia rizík v transferovom oceňovaní; a
3. poskytnúť daňovým správam užitočné informácie, ktoré môžu použiť pri vykonávaní primerane dôkladnej kontroly postupov transferového oceňovania subjektov, ktoré v ich jurisdikciách podliehajú zdaneniu, hoci v priebehu kontroly môže byť nevyhnutné doplniť dokumentáciu o ďalšie informácie.

5.6. Každý z týchto cieľov by mal byť zohľadnený pri navrhovaní vhodných vnútroštátnych požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní. Je dôležité požadovať od daňovníkov, aby pred podaním alebo v dobe podania daňového priznania dôkladne zhodnotili, či je ich postup v súlade s platnými pravidlami transferového oceňovania. Takisto je dôležité, aby daňové správy mali prístup k informáciám, ktoré potrebujú na vykonanie posúdenia rizík v transferovom oceňovaní, aby mohli informovane rozhodnúť o tom, či sa má kontrola vykonať. Navyše je tiež dôležité, aby daňové správy mali prístup, alebo aby si ho mohli včas požiadať, ku všetkým dodatočným informáciám nevyhnutným na vykonanie komplexnej kontroly, pokiaľ sa ju rozhodnú vykonať.

B.1. Daňovníkove posúdenie svojho dodržiavania princípu nezávislého vzťahu

5.7. Vyžadovanie dokumentácie o transferovom oceňovaní môže pomôcť pri vytvorení kultúry dodržiavania povinností, a to tak, že sa od daňovníkov požadujú jednoznačné, konzistentné a presvedčivé argumenty v rámci ich postavenia v transferovom oceňovaní. Dobre vypracovaná dokumentácia poskytne daňovým správam určitú istotu, že daňovník analyzoval pozíciu, ktorú vykazuje v daňových priznaniach, zväžil dostupné porovnateľné údaje a dosiahol zhodné pozície v transferovom oceňovaní. Požiadavky na dokumentáciu vytváranú v čase transakcie pomáhajú navyše zaistiť integritu pozícií daňovníka a bránia daňovníkom rozvíjať odôvodnenia ich pozícií po skutočnostiach, ktoré nastali.

5.8. Tento cieľ dodržiavania povinností môže byť podporený dvomi podstatnými spôsobmi. Po prvé, daňové správy môžu vyžadovať, aby sa požiadavky na dokumentáciu o transferovom plnili na súčasnom základe. To by znamenalo, že dokumentácia sa má vypracovať v čase uskutočnenia transakcie, prípadne nie neskôr, než v čase vyplnenia a podania daňového

priznania za fiškálny rok, v ktorom sa transakcia uskutočnila. Druhý spôsob, akým podporiť dodržiavanie povinností, je zaviesť v transferovom oceňovaní sankčné režimy, ktoré odmenia včasné a presné vypracovanie dokumentácie o transferovom oceňovaní a vytvoria motiváciu k včasnému a pozornému zváženiu pozícií daňovníka v transferovom oceňovaní. Požiadavky na predloženie dokumentácie a sankčné opatrenia vzťahujúce sa na dokumentáciu sú podrobnejšie opísané v Oddiele D nižšie.

5.9. Pokiaľ budú, v ideálnom prípade daňovníci, používať dokumentáciu o transferovom oceňovaní ako príležitosť na sformulovanie dobre premysleného základu v rámci svojej politiky transferového oceňovania a tým splnia dôležitý cieľ takýchto požiadaviek, problematické záležitosti ako náklady, časové obmedzenia a konkurujúce si nároky na pozornosť príslušných pracovníkov môžu niekedy tieto snahy narušiť. Je preto dôležité pre jednotlivé jurisdikcie, aby požiadavky na dokumentáciu boli rozumné a zameriavali sa na významné transakcie za účelom venovania pozornosti najdôležitejším záležitostiam.

B.2. Posúdenie rizík v transferovom oceňovaní

5.10. Efektívna identifikácia a posúdenie rizík predstavujú kľúčovú prvotnú fázu v procese výberu vhodných prípadov pre výkon daňovej kontroly alebo vyšetrovania v oblasti transferového oceňovania a pri zameraní takýchto kontrol na najdôležitejšie otázky. Keďže daňové správy pracujú s obmedzenými zdrojmi, je dôležité, aby už na samom začiatku možnej kontroly presne zhodnotili, či nastavenie transferového oceňovania použité daňovníkom vyžaduje hĺbkové preskúmanie a s tým súvisiace vynaloženie značných zdrojov daňovej správy. Obzvlášť s ohľadom na aspekty transferového oceňovania (ktoré sú všeobecne zložité a náročné na fakty) sa efektívne posúdenie rizík stáva nevyhnutným predpokladom pre ciele a nákladovo efektívnu kontrolu. Fórum pre daňovú správu OECD vydalo niekoľko nástrojov, ktoré môžu pomôcť daňovým správam pri vykonávaní takýchto posúdení rizík, vrátane *Príručky OECD k posúdeniu rizík v transferovom oceňovaní*.

5.11. Pre správne posúdenie rizík v transferovom oceňovaní daňovými správami sa vyžaduje prístup k dostatočným, relevantným a spoľahlivým informáciám už v počiatočnej fáze. Hoci existuje veľa zdrojov pre relevantné informácie, dokumentácia o transferovom oceňovaní je jedným z rozhodujúcich zdrojov takýchto informácií.

5.12. Existuje celá rada nástrojov a zdrojov informácií na identifikáciu a hodnotenie rizík v transferovom oceňovaní daňovníkov a transakcií, vrátane formulárov k transferovému oceňovaniu (ktoré sa podávajú spoločne s ročným daňovým priznaním), povinných dotazníkov k transferovému oceňovaniu zameraných na konkrétne oblasti rizík, všeobecných požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní, ktoré sa zaoberajú podpornými dôkazmi na preukázanie dodržania súladu s princípom nezávislého vzťahu daňovníkom, ďalej tiež kooperatívne pojednávania medzi správcami dane a daňovníkmi. Každý z týchto nástrojov a zdrojov informácií sa ukazuje ako odpoveď na rovnaké základné skúmanie: je potrebné, aby mala daňová správa už v počiatočnej fáze pripravený prístup k relevantným informáciám a mohla tak vykonať presné a informované posúdenie rizík v transferovom oceňovaní. Jedným z

dôležitých zreteľov pri návrhu pravidiel pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní by malo byť zaistenie toho, aby sa vysoko kvalitné posúdenie rizík v transferovom oceňovaní mohlo vykonávať efektívne a so správnymi druhmi spoľahlivých informácií.

B.3. Kontrola transferového oceňovania

5.13. Tretím cieľom dokumentácie o transferovom oceňovaní je poskytnúť daňovým správam užitočné informácie k ich použitiu pri vykonávaní dôkladnej kontroly transferového oceňovania. Kontroly zamerané na transferové oceňovanie bývajú náročné na faktické informácie. Často zahŕňajú náročné posúdenia porovnateľnosti viacerých transakcií a trhov. Môžu vyžadovať podrobné zhodnotenie finančných údajov, faktických a ďalších informácií z odvetvia. Dostupnosť adekvátnych informácií z rôznych zdrojov v priebehu kontroly je pre daňovú správu kľúčová pre umožnenie riadneho preskúmania kontrolovaných transakcií daňovníka s prepojenými podnikmi a pre vymáhanie platných pravidiel transferového oceňovania.

5.14. V prípadoch, kedy riadne posúdenie rizík v transferovom oceňovaní poukáže na nevyhnutnosť dôkladnej kontroly transferového oceňovania v jednej alebo viacerých záležitostiach, je úplne zrejmé, že daňová správa musí mať v primeranej dobe možnosť získať všetky relevantné dokumenty a informácie, ktoré má daňovník k dispozícii. To zahŕňa informácie o činnostiach a funkciách daňovníka, relevantné informácie o činnostiach, funkciách a finančných výsledkoch prepojených podnikov, s ktorými daňovník vstúpil do kontrolovaných transakcií, informácie o potenciálnych porovnateľných transakciách, vrátane interných porovnateľných transakcií a dokumenty týkajúce sa činností a finančných výsledkov potenciálne porovnateľných nekontrolovaných transakcií a nezávislých strán. Pokiaľ sú takéto informácie zahrnuté v dokumentácii o transferovom oceňovaní, je potenciálne možné vyhnúť sa vypracovaniu zvláštnych informácií a tvorbe dokumentov za týmto účelom. Je však potrebné vziať na vedomie, že by bolo neprimerane zaťažujúce a neefektívne požadovať, aby sa daňovník v dokumentácii o transferovom oceňovaní pokúsil predvídať všetky informácie, ktoré by mohli byť prípadne vyžadované pri výkone riadnej kontroly. Nedá sa preto vyhnúť situáciám, keď si daňové správy budú žiadať informácie, ktoré neboli zahrnuté v dokumentačnom balíku. Prístup daňovej správy k informáciám by nemal byť teda obmedzený len dokumentačným balíkom, ktorý je založený na posúdení rizík v transferovom oceňovaní. Ak sa v danej jurisdikcii požaduje uchovávanie konkrétnych informácií na účely kontroly zameranej na transferové oceňovanie, je potrebné dbať na rovnováhu medzi potrebou informácií pre správcu dane a záťažou pre daňovníkov spojenou s plnením týchto požiadaviek.

5.15. Môže sa stať často, že dokumenty a ďalšie informácie potrebné na daňovú kontrolu zameranú na transferové oceňovanie držia iní členovia skupiny MNE, než je skúmaný miestny pridružený podnik. Potrebné dokumenty sa často nachádzajú mimo jurisdikcie správcu dane, ktorá vykonáva daňovú kontrolu. Je preto dôležité, aby mala daňová správa možnosť získať informácie, ktoré presahujú danú jurisdikciu, a to buď priamo, alebo prostredníctvom zdieľania informácií, ako sú mechanizmy výmeny informácií.

C. Trojstupňový prístup k dokumentácii o transferovom oceňovaní

5.16. V záujme dosiahnutia cieľov uvedených v Oddiele B by mali jurisdikcie zaviesť štandardizovaný prístup dokumentácie o transferovom oceňovaní. Tento Oddiel popisuje trojstupňovú štruktúru pozostávajúcu z (i) master file (všeobecnej dokumentácie), ktorý obsahuje štandardizované informácie relevantné pre všetkých členov skupiny MNE, (ii) local file (špecifickej dokumentácie), ktorý sa týka výlučne podstatných transakcií lokálneho daňovníka; a (iii) Správy podľa jednotlivých štátov (Country-by-Country Report alebo CbCR), ktorá obsahuje informácie o globálnej alokácii príjmov a zaplatenej dani skupiny MNE spoločne s ukazovateľmi o rozložení ekonomických činností v rámci skupiny MNE.

5.17. Tento prístup k dokumentácii o transferovom oceňovaní poskytuje daňovým správam relevantné a spoľahlivé informácie na vykonanie efektívnej a dôkladnej analýzy rizík v transferovom oceňovaní. Poskytne tiež rámec, na základe ktorého sa môžu vytvoriť informácie pre daňovú kontrolu a poskytne daňovníkom prostriedky a podnet pre zmysluplné posúdenie a popísanie ich súladu s princípom nezávislého vzťahu vo významných transakciách.

C.1. Master file (všeobecná dokumentácia)

5.18. Master file by mal poskytnúť prehľad o podnikaní skupiny MNE, vrátane povahy jej globálnych podnikateľských činností, jej celkovej politiky transferového oceňovania a globálnej alokácie príjmov a ekonomických činností, s cieľom pomôcť daňovým správam vyhodnotiť, či existuje významné riziko v transferovom oceňovaní. Vo všeobecnom záujme master file má za cieľ poskytnúť všeobecný prehľad, ktorý dáva postupy transferového oceňovania skupiny MNE do globálnych ekonomických, právnych, finančných a daňových súvislostí. Cieľom nie je vyžadovať vyčerpávajúce zoznamy podrobností (napr. zoznam každého patentu, ktorý členovia skupiny MNE vlastní), pretože by to bolo zbytočne zaťažujúce a nekonzistentné s účelom master file. Pri vytváraní master file vrátane zoznamov dôležitých zmlúv, nehmotných majetkov a transakcií, by mali daňovníci pri určovaní primeranej miery podrobnosti predkladaných informácií použiť obozretný podnikateľský úsudok a treba mať na pamäti cieľ master file, ktorým je poskytnúť daňovým správam všeobecný prehľad o globálnych činnostiach a politike skupiny MNE. Pokiaľ je možné požiadavkám na master file plne vyhovieť uvedením konkrétnych odkazov na iné existujúce dokumenty, potom by uvedenie takýchto odkazov spoločne s kópiami príslušných dokumentov malo byť považované za splnenie príslušnej požiadavky. Za podstatnú informáciu na účely vypracovania master file sa považuje taká, ktorej vynechanie by ovplyvnilo spoľahlivosť výsledkov v transferovom oceňovaní.

5.19. Informácie požadované v master file predstavujú „obraz“ o skupine MNE; obsahuje relevantné informácie, ktoré je možné rozdeliť do piatich kategórií: a) organizačná štruktúra skupiny MNE; b) popis podnikania alebo oblastí podnikania skupiny MNE; c) nehmotný majetok skupiny MNE; d) vnútroskupinové finančné aktivity skupiny MNE; a e) finančné a

daňové pozície skupiny MNE.

5.20. Daňovníci by mali v master file prezentovať informácie za skupinu MNE ako celok. Tam, kde je to vzhľadom na skutočnosti opodstatnené, je však možné usporiadať prezentované informácie podľa oblastí podnikania, napr. ak niektoré štruktúry skupiny MNE fungujú prevažne nezávisle alebo boli len nedávno nadobudnuté. Pokiaľ je použité usporiadanie podľa oblastí podnikania, treba zaistiť, aby master file riadne popisoval centralizované skupinové funkcie a transakcie medzi oblasťami podnikania. Pokiaľ sa zvolí prezentovanie podľa oblastí podnikania, má byť každej jurisdikcii k dispozícii úplný master file popisujúci všetky oblasti podnikania, aby sa zabezpečilo predloženie vhodného prehľadu o globálnom podnikaní skupiny MNE.

5.21. Informácie, ktoré majú byť zahrnuté v master file uvádza príloha I ku Kapitole V tejto smernice.

C.2 Local file (špecifická dokumentácia)

5.22. Zatiaľ čo master file poskytuje všeobecný prehľad, ako je popísané v odseku 5.18, local file uvádza podrobnejšie informácie o konkrétnych vnútro skupinových transakciách. Informácie požadované v rámci local file dopĺňajú master file a majú zaistiť, že daňovník postupoval v transferovom oceňovaní významných prípadov v súlade s princípom nezávislého vzťahu podľa konkrétnej jurisdikcie. Local file je zameraný na informácie relevantné pre analýzu transferového oceňovania v súvislosti s transakciami, ktoré sa uskutočňujú medzi lokálnym spriazneným podnikom a prepojenými podnikmi v rozdielnych jurisdikciách, a ktoré sú v kontexte daňového systému danej jurisdikcie významné. Takéto informácie zahŕňajú relevantné finančné údaje týkajúce sa konkrétnych transakcií, analýzu porovnateľnosti a výber a použitie najvhodnejšej metódy transferového oceňovania. Ak možno určitú požiadavku na local file úplne splniť konkrétnym odkazom na informácie obsiahnuté v master file, mal by takýto odkaz postačovať.

5.23. Príloha II Kapitoly V tejto smernice stanovuje informácie, ktoré majú byť zahrnuté do local file.

C.3. Správa podľa jednotlivých štátov (Country-by-Country Report)

5.24. Správa podľa jednotlivých štátov vyžaduje agregované informácie za danú daňovú jurisdikciu o globálnej alokácii príjmov, zaplatených daniach a určitých ukazovateľoch o rozložení ekonomickej činnosti v jednotlivých daňových jurisdikciách, v ktorých skupina MNE pôsobí. Správa tiež obsahuje zoznam všetkých dotknutých subjektov, za ktoré sa vykazujú finančné údaje, vrátane daňovej jurisdikcie, do ktorej subjekt spadá podľa miesta založenia, pokiaľ je iná než jurisdikcia daňovej rezidencie, spolu s popisom charakteru hlavných podnikateľských činností, ktoré dotknutý subjekt vykonáva.

5.25. Správa podľa jednotlivých štátov slúži na vykonanie všeobecného posúdenia rizík v

transferovom oceňovaní. Môžu ju použiť aj daňové správy na hodnotenie ďalších rizík podľa BEPS a, ak je to vhodné, aj na ekonomickú a štatistickú analýzu. Informácie v Správe podľa jednotlivých štátov by sa však nemali používať ako náhrada za podrobnú analýzu transferového oceňovania jednotlivých transakcií a cien, ktorá je založená na úplnej funkčnej analýze a úplnej analýze porovnateľnosti. Informácie obsiahnuté v Správe podľa jednotlivých štátov nepredstavujú samy o sebe presvedčivý dôkaz o tom, či transferové ceny sú alebo nie sú vhodné stanovené. Daňové správy nemajú túto správu používať k navrhovaniu úprav v transferovom oceňovaní na základe rozdelenia globálneho príjmu podľa vzorca.

5.26. Príloha III Kapitoly V tejto smernice obsahuje modelový vzor Správy podľa jednotlivých krajín, vrátane sprievodných pokynov.

D. Dodržiavanie pravidiel

D.1. Aktuálnosť dokumentácie

5.27. Každý daňovník sa má usilovať určiť transferovú cenu pre daňové účely v súlade s princípom nezávislého vzťahu na základe informácií primerane dostupných v čase uskutočnenia transakcie. Daňovník by mal obvykle zväžiť, či je jeho nastavenie transferového oceňovania vhodné pre daňové účely a mal by potvrdiť súlad jeho finančných výsledkov s princípom nezávislého vzťahu v čase podania daňového priznania.

5.28. Od daňovníkov by sa nemalo očakávať, aby znášali neprimerane vysoké náklady a záťaž pri vypracovaní dokumentácie. Daňové správy by preto mali vo svojich požiadavkách na dokumentáciu zväžiť náklady a administratívnu záťaž, ktoré daňovníkovi pri vypracovaní vzniknú. Ak daňovník s ohľadom na zásady uvedené v tejto smernici primerane preukáže, že žiadne porovnateľné údaje buď neexistujú, alebo náklady na nájdenie porovnateľných údajov by boli neprimerane vysoké s ohľadom na príslušné sumy, nemalo by sa od daňovníka vyžadovať, aby znášal náklady na vyhľadanie takýchto údajov.

D.2. Časový rámec

5.29. Prístupy k načasovaniu prípravy dokumentácie sa medzi jednotlivými jurisdikciami odlišujú. Niektoré jurisdikcie vyžadujú, aby boli informácie finálne vypracované v lehote na podanie daňového priznania. Iné vyžadujú, aby dokumentácia bola k dispozícii najneskôr do začiatku daňovej kontroly. Líšia sa aj lehoty poskytnuté daňovníkovi na odpoveď ku konkrétnym požiadavkám daňovej správy týkajúcich sa dokumentácie a ďalších informácií súvisiacich s kontrolou. Tieto rozdiely v lehotách na poskytnutie informácií môžu daňovníkom spôsobiť ťažkosti pri stanovení priorit a pri poskytovaní správnych informácií daňovým správam v správnom čase.

5.30. Najlepším prístupom je požadovať, aby bola špecifická dokumentácia finálne vypracovaná najneskôr v lehote na podanie daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie. Všeobecná dokumentácia by mala byť revidovaná a v prípade potreby aktualizovaná

najneskôr v lehote na podanie daňového priznania za hlavný materský subjekt skupiny MNE. V krajinách, ktoré uplatňujú politiku priebežnej kontroly uskutočňovaných transakcií v rámci programov spolupráce, môže byť nevyhnutné, aby sa určité informácie poskytli ešte pred podaním daňového priznania.

5.31. S ohľadom na správu podľa jednotlivých štátov sa pripúšťa, že v niektorých prípadoch konečné štatutárne finančné výkazy a ďalšie finančné informácie, ktoré môžu byť relevantné pre údaje v správe podľa jednotlivých štátov podľa popisu v prílohe III, môžu byť v niektorých krajinách zostavené až po lehote na podanie daňového priznania za príslušné zdaňovacie obdobie. Za takýchto okolností sa môže lehota na vypracovanie správy podľa jednotlivých štátov podľa popisu v prílohe III ku Kapitole V tejto smernice predĺžiť o jeden rok od posledného dňa zdaňovacieho obdobia hlavného materského subjektu skupiny MNE.

D.3. Významnosť

5.32. Nie všetky transakcie, ku ktorým dochádza medzi prepojenými podnikmi, sú dostatočne významné na to, aby boli plne zdokumentované v špecifickej dokumentácii. Správu daní zaujímajú tie najdôležitejšie informácie a zároveň je v ich záujme, aby skupiny MNE neboli natoľko preťažené požiadavkami na dodržiavanie predpisov, že by prehliadli a nezdokumentovali najpodstatnejšie položky. Požiadavky na dokumentáciu o transferovom oceňovaní vytvorené podľa prílohy II ku Kapitole V tejto smernice by preto mali obsahovať konkrétne hraničné hodnoty významnosti, pri zohľadnení veľkosti a povahy lokálnej ekonomiky, dôležitosti skupiny MNE v danej ekonomike a veľkosti a charakteru lokálnych subjektov ako aj celkovej veľkosti a charakteru skupiny MNE. Miery významnosti sa môžu posudzovať v relatívnom vyjadrení (napr. transakcie do určitého percenta z tržieb alebo nákladov) alebo v absolútnom vyjadrení (napr. transakcie do určitej pevne stanovenej sumy). Jednotlivé krajiny by si mali na účely špecifickej dokumentácie zaviesť vlastné štandardy významnosti na základe miestnych podmienok. Hodnoty významnosti by mali byť objektívnymi normami, ktoré sa v obchodnej praxi bežne používajú a akceptujú. Pre hodnoty významnosti používané pri vypracovaní všeobecnej dokumentácie pozri odsek 5.18.

5.33. Viaceré jurisdikcie zaviedli vo svojich pravidlách pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní zjednodušujúce opatrenia, ktoré oslobodzujú malé a stredné podniky (SMEs) od požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní, prípadne obmedzujú rozsah požadovaných informácií, ktoré musia takéto podniky poskytnúť. Aby daňovníkom nevznikli náklady a záťaž neprimerané okolnostiam, odporúča sa nevyžadovať od SMEs rovnaký rozsah dokumentácie, aký sa očakáva od veľkých podnikov. SMEs by však mali byť povinné poskytnúť informácie a dokumenty o ich významných cezhraničných transakciách na základe osobitnej výzvy správcu dane v rámci daňovej kontroly alebo na účely posúdenia rizík v transferovom oceňovaní.

5.34. Na účely prílohy III ku Kapitole V tejto smernice by mala Správa podľa jednotlivých štátov zahŕňať všetky daňové jurisdikcie, v ktorých má subjekt skupiny MNE sídlo pre daňové účely, bez ohľadu na veľkosť podnikateľských činností v danej daňovej jurisdikcii.

D.4. Uchovávanie dokumentov

5.35. Daňovníci by nemali byť povinní uchovávať dokumenty dlhšie, než je primeraná doba stanovená v súlade s požiadavkami vnútroštátneho práva ako na úrovni materskej spoločnosti tak aj lokálneho subjektu. Niekedy však materiály a informácie požadované v balíku dokumentácie (Master File, Local File a CbCR) môžu byť relevantné aj pre preskúmanie transferového oceňovania za neskorší rok, ktorý nie je premlčaný, napríklad ak daňovníci dobrovoľne vedú takúto evidenciu v súvislosti s dlhodobými zmluvami alebo pre overenie, či sú splnené štandardy porovnateľnosti pre uplatnenie príslušnej metódy transferového oceňovania za tento neskorší rok. Daňové správy by mali mať na pamäti, že dohľadávanie dokumentov za predchádzajúce roky je spojené s ťažkosťami a mali by obmedziť takéto výzvy len na prípady, kde je ich vyžiadanie s prihliadnutím na skúmanie príslušných dokumentov dôvodné v súvislosti s preverovanou transakciou.

5.36. Keďže konečným záujmom správcu dane je, aby potrebné dokumenty, ktoré si v rámci kontroly vyžiada, mu boli včas predložené, výber spôsobu uchovávanía dokumentácie (či už v papierovej, elektronickej alebo v inej forme) by mal byť ponechaný na uvážení daňovníka, pri dodržaní, aby bolo možné relevantné informácie správcovi dane poskytnúť pohotovo a v podobe vyžadovanej lokálnymi predpismi a praxou príslušnej krajiny.

D.5. Frekvencia aktualizácie dokumentácie

5.37. Odporúča sa, aby dokumentácia o transferovom oceňovaní bola pravidelne revidovaná za účelom zistenia, či sú funkčné a ekonomické analýzy stále aktuálne a relevantné a použitá metodika transferového oceňovania stále primeraná. Vo všeobecnosti by sa všeobecná dokumentácia, špecifická dokumentácia a správa podľa jednotlivých štátov mali revidovať a aktualizovať raz za rok. Avšak priznáva sa, že v mnohých prípadoch sa popisy podnikania, funkčné analýzy a popisy porovnateľných transakcií nemusia z roka na rok výrazne meniť.

5.38. Správa daní môže v záujme zjednodušenia záťaže na dodržiavanie predpisov kladenej na daňovníkov určiť, že pokiaľ sa podmienky činnosti nezmenia, vyhľadávanie porovnateľných údajov v databázach ako podporný podklad k špecifickej dokumentácii sa má aktualizovať raz za tri roky namiesto každoročnej revízie. Finančné údaje pre porovnateľné údaje by sa však mali aktualizovať každý rok, aby sa spoľahlivo uplatňoval princíp nezávislého vzťahu.

D.6. Jazyk

5.39. Potreba poskytnúť dokumentáciu o transferovom oceňovaní v miestnom jazyku môže predstavovať komplikáciu pri dodržiavaní pravidiel v transferovom oceňovaní, nakoľko preklad dokumentov môže vyžadovať značný čas a náklady. Jazyk, v ktorom má byť dokumentácia o transferovom oceňovaní predložená, by mali určiť vnútroštátne právne predpisy. Štátom sa odporúča, aby umožnili predloženie dokumentácie o transferovom oceňovaní v bežne používaných jazykoch, pokiaľ sa tým neoslabí použiteľnosť dokumentov.

Ak má správa daní potrebu prekladu dokumentov, mala by o predloženie prekladu osobitne požiadať a poskytnúť dostatočnú lehotu na jeho vyhotovenie s vytvorením čo najmensej záťaže na daňovníka.

D.7. Sankcie

5.40. Mnohé štáty zaviedli sankcie v súvislosti so zabezpečením efektívneho dodržiavania požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní. Sankcie sú navrhnuté tak, aby nedodržiavanie pravidiel súladu s požiadavkami bolo nákladnejšie ako náklady vynaložené na ich dodržiavanie. Sankčné režimy sa riadia právnymi predpismi daného štátu. Postupy štátov pri sankciách týkajúcich sa dokumentácie o transferovom oceňovaní sa navzájom značne líšia. Existencia rôznych sankčných režimov v rôznych štátoch môže ovplyvniť správanie daňovníkov pri dodržiavaní predpisov tak, že daňovníci by mohli z hľadiska dodržiavania pravidiel súladu uprednostňovať jednu jurisdikciu pred druhou.

5.41. Sankcie za nedodržanie požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní alebo za neposkytnutie požadovaných informácií včas sú obvykle peňažné pokuty občianskoprávnej alebo správnej povahy. Tieto sankcie týkajúce sa dokumentácie sú založené na pevnej sume, ktorá môže byť uložená za každý chýbajúci dokument alebo za každý kontrolované zdaňovacie obdobie, alebo sú vypočítané ako percento z výslednej sumy zisteného neoprávneného zníženia daňovej povinnosti, alebo ako percento zo súvisiacej úpravy príjmu, či napríklad ako percento z hodnoty nezdokumentovaných cezhraničných transakcií.

5.42. Treba dávať pozor, aby daňovníkovi nebola uložená sankcia v súvislosti s nepredložením údajov, ku ktorým skupina MNE nemala prístup. Rozhodnutie neuložiť sankciu týkajúcu sa dokumentácie o transferovom oceňovaní však neznamená, že nemožno vykonať úpravy príjmov, pokiaľ ceny nie sú zhodné s princípom nezávislého vzťahu. Skutočnosť, že postupy daňovníka sú úplne zdokumentované, nemusí nevyhnutne znamenať, že sú aj správne. Okrem toho tvrdenie lokálneho subjektu, že za súlad s predpismi v transferovom oceňovaní zodpovedajú iní členovia skupiny, nie je dostatočným dôvodom pre ospravedlnenie, že subjekt neposkytol požadovanú dokumentáciu, ani by takéto tvrdenie nemalo brániť uloženiu sankcie za nedodržanie požiadaviek na dokumentáciu, pokiaľ neboli poskytnuté potrebné informácie.

5.43. Ďalším spôsobom, ako môžu štáty podnietiť daňovníkov k plneniu požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní, môžu byť stimuly na dodržiavanie predpisov v podobe napríklad ochrany pred sankciami alebo pred presunom dôkazného bremena. Ak dokumentácia spĺňa požiadavky a je predložená včas, daňovník by mohol byť oslobodený od daňových sankcií alebo podliehať nižšej sankčnej sadzbe, v prípade ak vykoná navrhnutú a potvrdenú úpravu transferového oceňovania, aj napriek predloženej dokumentácii. V niektorých jurisdikciách, kde dôkazné bremeno týkajúce sa transferového oceňovania znáša daňovník, presun dôkazného bremena na stranu správcu dane v prípade predloženia adekvátnej dokumentácie v stanovenej lehote predstavuje ďalšie opatrenie, ktoré by sa mohlo použiť ako stimul pre plnenie požiadaviek na dokumentáciu o transferovom oceňovaní.

D.8. Dôvernosť

5.44. Správa daní by mali podniknúť všetky primerané kroky k zamedzeniu úniku dôverných informácií (obchodných tajomstiev, vedeckých tajomstiev, atď.) a iných obchodne citlivých informácií obsiahnutých v balíku dokumentácie (všeobecná dokumentácia, špecifická dokumentácia a správa podľa jednotlivých štátov). Daňové správy by mali tiež uistiť daňovníkov, že informácie uvedené v dokumentácii o transferovom oceňovaní zostanú dôverné. V prípadoch, keď sa vyžaduje ich zverejnenie v rámci verejných súdnych konaní alebo súdnych rozhodnutí, malo by sa vynaložiť všetko úsilie, aby sa zaistilo udržanie dôvernosti informácií a aby sa zverejnenie obmedzilo len na nevyhnutný rozsah.

5.45. *Súbor nástrojov na ochranu dôvernosti a na riadenie bezpečnosti informácií* (2020) vytvorený Globálnym fórom pre transparentnosť a výmenu informácií na daňové účely poskytuje jurisdikciám usmernenie k zabezpečeniu právneho rámca k dôvernosti informácií od daňovníkov, aby bol dostatočný a chránil dôvernosť a zabezpečoval primerané použitie informácií vymieňaných na základe medzinárodnej dohody o výmene informácií.

D.9. Ostatné aspekty

5.46. Požiadavka na použitie najspoľahlivejších informácií bude zvyčajne, ale nie vždy, vyžadovať uprednostnenie lokálnych porovnateľných údajov pred regionálnymi porovnateľnými údajmi, pokiaľ sú lokálne údaje primerane dostupné. Použitie regionálnych porovnateľných údajov v dokumentácii o transferovom oceňovaní vypracovanej pre jurisdikcie v rovnakom geografickom regióne v situáciách, ak sú k dispozícii vhodné lokálne porovnateľné údaje, nemožno v niektorých prípadoch považovať za splnenie povinnosti používať čo najspoľahlivejšie informácie. Zjednodušenie procesov v podobe obmedzenia počtu vyhľadávaní porovnateľných údajov, ktoré musí subjekt vytvoriť, je zrejmou výhodou, preto je potrebné zohľadniť významnosť a náklady na dodržiavanie predpisov ako relevantné faktory, pritom snaha o zjednodušenie administratívy dodržiavania súladu s predpismi by nemala narušiť plnenie požiadavky na používanie najspoľahlivejších dostupných informácií. Pre bližšie podrobnosti o tom, kedy sa preferuje uprednostniť lokálne porovnateľné údaje pozri výklad v odsekoch 1.132 - 1.133 o rozdielnosti trhov a nadnárodných analýzach jurisdikcií.

5.47. Neodporúča sa, najmä vo fáze posudzovania rizík v transferovom oceňovaní, požadovať, aby dokumentáciu o transferovom oceňovaní overil externý audítor alebo iná tretia strana. Rovnako sa neodporúča povinne využívať poradenské podniky na vypracovanie dokumentácie o transferovom oceňovaní.

E. Implementácia

5.48. Tento Oddiel obsahuje pokyny na zabezpečenie efektívnej a konzistentnej implementácie požiadaviek na dokumentáciu transferového oceňovania a osobitne na správy podľa jednotlivých štátov.

E.1. Všeobecná dokumentácia a špecifická dokumentácia

5.49. Odporúča sa, aby sa štandard všeobecnej dokumentácie a špecifickej dokumentácie implementoval v každom štáte prostredníctvom vnútroštátnej legislatívy alebo administratívnych postupov a aby sa všeobecná dokumentácia a špecifická dokumentácia predkladala priamo daňovej správe v každej príslušnej jurisdikcii v súlade s jej požiadavkami. Krajiny by mali pri zavádzaní príslušných ustanovení do vnútroštátnej legislatívy alebo administratívnych postupov dbať na dôvernosť a dôsledné používanie týchto štandardov uvedených v prílohe I a prílohe II ku Kapitole V tejto smernice.

E.2. Správa podľa jednotlivých štátov

E.2.1. Načasovanie - odkedy by sa malo vyžadovať predkladanie správ podľa jednotlivých štátov?

5.50. Odporúča sa, aby sa prvé správy podľa jednotlivých štátov predkladali za zdaňovacie obdobie skupiny MNE, ktoré začína 1. januára 2016, alebo po tomto dátume. Pripúšťa sa však, že niektoré štáty môžu potrebovať čas, aby dodržali ich vnútroštátny legislatívny proces a vykonali potrebné legislatívne úpravy. S cieľom pomôcť štátom s včasnou prípravou legislatívy bola vypracovaná modelová legislatíva, ktorá vyžaduje, aby hlavné materské subjekty skupín MNE podali v jurisdikcii ich sídla správu podľa jednotlivých štátov (pozri prílohu IV ku Kapitole V tejto smernice). Jednotlivé štáty budú môcť prispôbiť túto modelovú legislatívu svojim vlastným právnym poriadkom. Vzhľadom na odporúčanie uvedené v odseku 5.31, aby MNE mohli vypracovať a podať správu podľa jednotlivých štátov do jedného roka od konca zdaňovacieho obdobia, ku ktorému sa správa vzťahuje, prvé správy podľa jednotlivých štátov by mali byť podané do 31. decembra 2017. Skupiny MNE, ktorých zdaňovacie obdobie sa končí iným dátumom ako 31. december, by podávali prvé správy podľa jednotlivých štátov povinne až v roku 2018, dvanásť mesiacov od ukončenia príslušného zdaňovacieho obdobia MNE, pričom správy by sa týkali prvého zdaňovacieho obdobia skupiny MNE začínajúceho po 1. januári 2016. Z odporúčania vyplýva, že štáty zapojené do projektu OECD/G20 BEPS súhlasia s tým, že nebudú vyžadovať podávanie správ podľa jednotlivých štátov na základe nového vzoru za zdaňovacie obdobia MNE začínajúce pred 1. januárom 2016. Zdaňovacím obdobím MNE sa rozumie konsolidované účtovné obdobie na účely účtovnej závierky, nemyslia sa tým zdaňovacie obdobia alebo účtovné obdobia jednotlivých dcérskych podnikov.

E.2.2 Ktoré skupiny MNE budú povinné podávať správy podľa jednotlivých štátov?

5.51. Odporúča sa, aby boli všetky skupiny MNE povinné podávať správy podľa jednotlivých štátov každý rok okrem nižšie uvedených výnimiek.

5.52. Zo všeobecnej povinnosti podávať správy by mali byť vyňaté skupiny MNE, ktorých ročné konsolidované skupinové výnosy za predchádzajúci fiškálny rok sú nižšie ako 750

miliónov EUR alebo približný ekvivalent sumy v domácej mene podľa kurzu k januáru 2015. Pokiaľ napríklad MNE, ktorá vedie svoje účtovníctvo na báze kalendárneho roka, má za kalendárny rok 2015 konsolidované skupinové výnosy vo výške 625 miliónov EUR, nemá v žiadnej jurisdikcii povinnosť predložiť správu podľa jednotlivých štátov za zdaňovacie obdobie končiace 31. decembrom 2016.

5.53. Predpokladá sa, že výnimka uvedená v odseku 5.52, ktorá stanovuje hranicu 750 miliónov EUR, oslobodí približne 85 až 90 % skupín MNE od povinnosti predložiť správu podľa jednotlivých štátov. Pritom správu podľa jednotlivých štátov predložia skupiny MNE, ktoré kontrolujú približne 90 % celkových korporátnych výnosov. Predpísaná hranica pre oslobodenie preto predstavuje primeranú rovnováhu medzi záťažou spojenou s predkladaním správ a prínosom pre správcov dane.

5.54. Štáty zapojené do projektu OECD/G20 BEPS majú záujem v roku 2020 prehodnotiť primeranosť hranice výnosov popísanej v predchádzajúcom odseku v rámci revízie implementácie nového štandardu spolu s posúdením, či sa budú hlásiť dodatočné či odlišné údaje.

5.55. Odporúča sa, aby okrem výnimiek uvedených v tomto Oddiele neboli prijímané žiadne iné výnimky k predkladaniu správ podľa jednotlivých štátov. Predovšetkým by sa nemali poskytnúť žiadne osobitné výnimky pre niektoré priemyselné odvetvia, žiadna všeobecná výnimka pre investičné fondy a nemala by sa udeliť žiadna výnimka pre subjekty, ktoré nie sú právnickými osobami, alebo sú právnickými osobami verejne neobchodovateľnými. Bez ohľadu na tento záver by skupiny MNE s príjmami pochádzajúcimi z medzinárodnej dopravy alebo z vnútroštátnej lodnej dopravy, na ktoré sa vzťahujú osobitné ustanovenia, ktoré práva na zdanenie takýchto príjmov alokujú výlučne jednej jurisdikcii, mali uviesť informácie požadované podľa vzoru správy podľa jednotlivých štátov k takýmto príjmom len za príslušnú jurisdikciu, ktorej podľa príslušných ustanovení zmluvy právo na zdanenie prináleží.

E.2.3. Nutné predpoklady podmieňujúce získavanie a použitie správy podľa jednotlivých štátov

5.56. Predloženie a použitie správ podľa jednotlivých štátov je podmienené nasledujúcimi podmienkami.

Dôvernosť

5.57. Krajiny by mali zaviesť a presadzovať právnu ochranu dôvernosti oznamovaných informácií. Táto ochrana by zabezpečovala dôvernosť správy podľa jednotlivých štátov v takom rozsahu, ktorý by bol minimálne rovnocenný ochrane, ktorá by sa uplatňovala v prípade poskytnutia informácií danému štátu podľa ustanovení Mnohostranného dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach, Dohody o výmene daňových informácií (TIEA) alebo medzinárodnej daňovej zmluvy, ktorá spĺňa medzinárodne dohodnutý štandard pre poskytovanie informácií na vyžiadanie stanovený Globálnym fórom pre

transparentnosť a výmenu informácií na daňové účely. Súčasťou tejto ochrany je aj obmedzenie používania informácií, pravidlá týkajúce sa osôb, ktorým môžu byť informácie sprístupnené, pravidlá verejného poriadku, atď.

Konzistentnosť

5.58. Krajiny by mali vynaložiť maximálne úsilie k prijatiu právne záväzných pravidiel, aby hlavné materské subjekty skupín MNE, ktoré sú rezidentmi ich jurisdikcií vypracovali a predkladali správy podľa jednotlivých štátov, pokiaľ nie sú vyňaté podľa odseku 5.52. Krajiny by mali používať štandardný vzor uvedený v prílohe III Kapitoly V tejto smernice. Inak povedané, žiadna krajina by nemala vyžadovať v správe podľa jednotlivých štátov, aby mala obsahovať ďalšie informácie, ktoré nie sú uvedené v prílohe III, ani umožniť vynechanie niektorých informácií uvedených v Prílohe III.

Vhodný spôsob použitia

5.59. Štáty by mali informácie uvedené vo vzore správy podľa jednotlivých štátov využívať primerane v súlade s odsekom 5.25. Štáty sa predovšetkým zaväzujú používať správu podľa jednotlivých štátov na posúdenie vysokého rizika v transferovom oceňovaní. Štáty môžu správu podľa jednotlivých štátov použiť aj na posúdenie iných rizík súvisiacich s BEPS. Krajiny by nemali navrhovať úpravu príjmov daňovníka na základe vzorca pre rozdelenie príjmov odvodeného z údajov zo správy podľa jednotlivých štátov. Krajiny by mali zároveň prijať záväzok, že ak miestna daňová správa vykoná v ich jurisdikcii takéto úpravy podľa údajov získaných zo správy podľa jednotlivých štátov, príslušný orgán danej jurisdikcie tieto úpravy urýchlene stiahne. To však neznamená, že by sa krajinám zabránilo používať údaje zo správy podľa jednotlivých štátov ako podklad pre ďalšie prešetrovanie dojednaní o transferovom oceňovaní v skupine MNE alebo iných daňových záležitostí v rámci daňovej kontroly.¹³

E.2.4. Rámec pre mechanizmy medzivládnej výmeny správ podľa jednotlivých štátov a implementačný balík

E.2.4.1. Rámec

5.60. Štáty by mali vyžadovať včasné podávanie správ podľa jednotlivých štátov hlavnými materskými subjektmi skupín MNE, ktoré sú rezidentmi v ich jurisdikcii a sú uvedené v Oddiele E.2.2 a tieto informácie by si mali automaticky vymieňať s jurisdikciami, v ktorých skupina MNE pôsobí a ktoré spĺňajú podmienky uvedené v Oddiele E.2.3. Výlučne v prípadoch, keď jurisdikcia neposkytne informácie inej jurisdikcii, ktorá spĺňa podmienky uvedené v Oddiele

¹³ Uplatnenie procedúry vzájomnej dohody (MAP) bude možné ak sa medzivládna výmena správ podľa jednotlivých štátov uskutoční na základe dvojstranných dohôd. V prípadoch, keď medzinárodné dohody, na základe ktorých sa uskutočňuje medzivládna výmena správ podľa jednotlivých štátov neobsahujú ustanovenia umožňujúce uplatnenie procesu MAP, štáty by sa mali v dohodách príslušných orgánov zaviazat' povinnosťou vyvinúť mechanizmus pre riadenie procesu diskusií príslušných orgánov s cieľom vyriešiť prípady nežiaducich ekonomických výsledkov, a to aj v prípade, pokiaľ sa týkajú samostatných podnikov.

E.2.3. z dôvodu, že (a) nepožaduje podávanie správ podľa jednotlivých štátov od hlavného materského subjektu skupín MNE, (b) žiadna dohoda príslušných orgánov o výmene správ podľa jednotlivých štátov nebola včas uzatvorená v súlade s platnými medzinárodnými dohodami danej krajiny, alebo (c) sa zistilo, že výmena informácií s niektorou z jurisdikcií, s ktorou bola dohodnutá v praxi zlyháva, v takom prípade by mal byť ako vhodný akceptovaný sekundárny mechanizmus, ktorým je podávanie lokálnych správ alebo podávanie správ podľa jednotlivých štátov prostredníctvom určeného člena skupiny MNE konajúceho za hlavný materský subjekt a následná automatická výmena týchto správ vykonaná zo strany jurisdikcie, kde má daňovú rezidenciu.

E.2.4.2. Implementačný balík

5.61. Príloha IV ku Kapitole V tejto smernice obsahuje implementačný balík pre medzivládnu výmenu správ podľa jednotlivých štátov, ktorý zahŕňa:

- Vzorovú legislatívu, ktorá požaduje od hlavného materského subjektu skupiny MNE podávanie správ podľa jednotlivých štátov v jurisdikcii jeho sídla. Štáty budú môcť prispôbiť túto modelovú legislatívu svojim vlastným právnym systémom, pokiaľ je nutná zmena účinnej právnej úpravy. Takisto boli vypracované aj kľúčové prvky sekundárnych mechanizmov.
- Vykonávacie opatrenia pre automatickú výmenu správ podľa jednotlivých štátov v rámci medzinárodných dohôd, ktoré zahrňujú podmienky podľa Oddielu E.2.3. Takéto vykonávacie opatrenia zahrňujú dohody príslušných orgánov (CAA) založené na existujúcich medzinárodných dohodách (Mnohostranný dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach, dvojstranné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia a dohody TIEA) a vychádzajú z existujúcich modelov pre automatickú výmenu informácií o finančných účtoch vytvorenými OECD v spolupráci s krajinami G20.

5.62. Štáty sa zaväzujú ku včasnému zavedeniu vnútroštátnej právnej úpravy ak to je potrebné. Zároveň sa im odporúča, aby rozšírili rozsah pôsobnosti svojich medzinárodných dohôd o výmene informácií. Implementácia balíka bude priebežne sledovaná. Výsledky tohto sledovania sa zohľadnia pri hodnotení v roku 2020.

Kapitola VI.

Osobitné aspekty týkajúce sa nehmotného majetku¹⁴

6.1. Podľa článku 9 Modelovej zmluvy OECD v prípade, že sa podmienky stanovené alebo uložené na použitie alebo prevod nehmotného majetku medzi prepojenými podnikmi líšia od podmienok, ktoré by si medzi sebou dohodli nezávislé podniky, potom akékoľvek zisky, ktoré by, bez existencie týchto podmienok, dosiahol jeden z nich, ale vzhľadom na tieto podmienky ich nedosiahol, sa môžu zahrnúť do ziskov tohto podniku a zodpovedajúco zdaňiť.

6.2. Účelom tejto Kapitoly VI je poskytnúť osobitné usmernenie pre určovanie podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre tie transakcie, ktoré sú spojené s použitím alebo prevodom nehmotného majetku. Článok 9 Modelovej zmluvy OECD sa zaoberá podmienkami transakcií medzi prepojenými podnikmi, nie priradovaním osobitných označení týmto transakciám. V dôsledku toho kľúčovým aspektom je, či daná transakcia prenáša ekonomickú hodnotu z jedného prepojeného podniku na druhý a či daný úžitok pochádza z hmotného majetku, nehmotného majetku, služieb alebo iných položiek alebo činností. Položka alebo činnosť môže predstavovať ekonomickú hodnotu, aj keď nie je v Kapitole VI výslovne spomenutá. Pokiaľ daná položka alebo činnosť obsahuje ekonomickú hodnotu, pri určovaní trhovej ceny, teda ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu by sa malo posúdiť, či nepredstavuje nehmotný majetok v zmysle odseku 6.6.

6.3. Princípy uvedené v Kapitolách I až III tejto smernice sa vzťahujú rovnako na transakcie, ktoré zahŕňajú nehmotný majetok ako aj na tie, ktoré ho nezahŕňajú. Podľa týchto zásad, obdobne ako je tomu pri iných otázkach v súvislosti s transferovým oceňovaním, aj analýza prípadov spojených s použitím alebo prevodom nehmotného majetku by mala začať dôkladnou identifikáciou obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi a tiež podmienok a ekonomicky významných okolností súvisiacich s týmito vzťahmi, aby sa dosiahlo presné vymedzenie skutočnej transakcie spojenej s použitím alebo prevodom nehmotného majetku. Funkčná analýza by mala identifikovať vykonávané funkcie, používaný majetok a znášané riziká¹⁵ za každého príslušného člena skupiny MNE. V prípade transakcií spojených s použitím alebo prevodom nehmotného majetku je obzvlášť dôležité, aby funkčná analýza vychádzala z porozumenia globálneho podnikania a činností skupiny MNE a tiež spôsobu,

¹⁴ Poznámka prekladateľa: Anglický výraz „intangibles“ zahŕňa všetky nehmotné veci, ktoré podnik využíva na svoju činnosť. Je to širší pojem než v slovenskom účtovnom a daňovom prostredí zaužívaný pojem „nehmotný majetok“, pretože zahŕňa aj nehmotné veci, ktoré nie sú vykazované pre účtovné a daňové účely (napr. vlastnou činnosťou vytvorené nehmotné statky). Pre ľahšiu čitateľnosť v texte prekladu tejto Smernice uvádzame ako preklad „intangibles“ pojem „nehmotný majetok“. Pre pochopenie súvislostí je však potrebné mať na mysli tento rozdiel v pojmoch. Bližšie sa vymedzeniu pojmu „intangibles“ venuje Kapitola VI tejto smernice.

¹⁵ V súvislosti so znášaním rizík sa zisťuje, ktorá z prepojených podnikov preberá dané konkrétne riziko podľa pokynov uvedených v Oddiele D.1.2.1 v Kapitole I, pričom sa posudzujú kontrola nad rizikom, ako aj finančná kapacita prevziať toto riziko. Zmluvné prevzatie rizík sa týka rozdelenia rizík podľa zmlúv uzatvorených medzi stranami transakcie.

akým skupina MNE využívajú nehmotný majetok pre rast alebo tvorbu hodnoty v rámci celého dodávateľského reťazca. Ak je to potrebné, v rámci analýzy by sa malo v súlade s Oddielom D.2 Kapitoly I posúdiť, či by nezávislé strany do daného vzťahu vstúpili, a ak áno, aké podmienky by si dohodli.

6.4. Na určenie podmienok používania alebo prevodu nehmotného majetku v súlade s princípom nezávislého vzťahu je dôležité vykonať funkčnú analýzu a analýzu porovnateľnosti v súlade s Oddielom D.1 Kapitoly I, založenú na identifikácii nehmotného majetku a súvisiacich rizík podľa uzatvorených zmlúv a na následnom doplnení analýzy prostredníctvom preskúmania skutočného konania strán podľa vykonávaných funkcií, použitého majetku a znášaných rizík vrátane kontroly dôležitých funkcií a ekonomicky významných rizík. V súlade s tým nasledujúci Oddiel A poskytuje návod na identifikáciu nehmotného majetku. Oddiel B skúma právne vlastníctvo a ďalšie zmluvné podmienky spolu s usmerneniami na posúdenie konania strán na základe funkcií, majetku a rizík. Oddiel C načrtáva niektoré typické scenáre týkajúce sa nehmotného majetku a Oddiel D poskytuje usmernenia na určenie podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu vrátane aplikácie metód oceňovania a oceňovacích techník, ako aj postup na určenie podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre špecifickú kategóriu ťažko oceníteľného nehmotného majetku. Príklady na ilustráciu týchto pokynov sú uvedené v prílohe tejto kapitoly.

A. Identifikácia nehmotného majetku

A.1. Všeobecne

6.5. Pri analýze transferového oceňovania môžu vzniknúť ťažkosti v dôsledku príliš úzkeho alebo príliš širokého vymedzenia pojmu nehmotný majetok. Ak sa použije príliš úzka definícia nehmotného majetku, daňovníci alebo príslušné orgány môžu namietat', že určité položky do nej nespádajú, a preto sa môžu previesť alebo použiť bez osobitnej odplaty, hoci pri transakciách medzi nezávislými podnikmi by takéto použitie alebo prevod nehmotného majetku viedli k jej poskytnutiu. Ak sa použije príliš široká definícia, daňovníci alebo príslušné orgány môžu namietat', že použitie alebo prevod danej položky v transakciách medzi prepojenými podnikmi by mal byť predmetom odplaty aj za okolností, kedy by sa v transakciách medzi nezávislými podnikmi odplata neposkytla.

6.6. V tejto smernici sa preto pojem „nehmotný majetok“ vzťahuje na majetok, ktorý nie je hmotným ani finančným majetkom,¹⁶ ktorý možno vlastniť alebo kontrolovať pri použití v rámci obchodných činností a ktorého použitie alebo prevod by bolo kompenzované v transakcii medzi nezávislými podnikmi za porovnateľných okolností. Cieľom analýzy transferového

¹⁶ Finančné aktívum sa na účely tohto odseku označuje akékoľvek aktívum, ktoré predstavuje hotovosť, kapitálový nástroj, zmluvné právo, prípadne záväzok prijať hotovosť alebo iné finančné aktívum alebo vymeniť finančný majetok alebo záväzky alebo derivát. Príkladom sú dlhopisy, bankové vklady, akcie, podiely, terminované kontrakty typu forward alebo future a swapy.

oceňovania pri transakciách spojených s nehmotným majetkom by malo byť skôr určenie podmienok, na ktorých by sa pri porovnateľnej transakcii dohodli nezávislé strany, než jeho účtovné alebo právne vymedzenie.

6.7. Nehmotný majetok, ktorý je potrebné zohľadniť pri transferovom oceňovaní, sa nie vždy považuje za nehmotný majetok aj z účtovného hľadiska. Napríklad náklady spojené s interným vývojom nehmotného majetku prostredníctvom výdavkov na položky ako je výskum, vývoj a reklama, sa niekedy v účtovníctve neaktivujú, ale sa účtujú do nákladov, takže výsledný nehmotný majetok nemusí byť v súvahe premietnutý. Takýto nehmotný majetok však môže byť využívaný na vytvorenie významnej ekonomickej hodnoty, takže na účely transferového oceňovania môže byť potrebné ho zohľadniť. Okrem toho zvýšenie hodnoty, ktoré môže vzniknúť z komplementárnej povahy spoločne využívaného súboru nehmotného majetku, tiež nemusí byť vždy premietnuté v súvahe. Preto pri určovaní, či sa má daná položka považovať za nehmotný majetok na účely transferového oceňovania podľa článku 9 Modelovej zmluvy OECD, by sa malo prihliadať na charakteristiku danej položky z účtovného hľadiska, no konečné posúdenie by nemalo byť založené len na nej samotnej. Zároveň platí, že zaradenie položky do nehmotného majetku na účely transferového oceňovania nie je určené ani nevyplýva z charakteristiky pre všeobecné daňové účely napr. ako je to pri náklade alebo odpisovanom majetku.

6.8. Dostupnosť a rozsah zákonnej, zmluvnej alebo inej formy ochrany určitej položky môže ovplyvniť jej hodnotu, ako aj výnosy, ktoré by sa jej mali pripísať. Existencia takejto ochrany však nie je nevyhnutnou podmienkou na to, aby bola položka charakterizovaná ako nehmotný majetok na účely transferového oceňovania. Obdobne, zatiaľ čo niektoré položky nehmotného majetku môžu byť identifikované a prevedené samostatne, iné položky nehmotného majetku je možné previesť len spoločne s iným obchodným majetkom podniku. Možnosť samostatného prevodu teda tiež nie je nevyhnutnou podmienkou na to, aby sa položka považovala za nehmotný majetok na účely transferového oceňovania.

6.9. Je dôležité odlíšiť nehmotný majetok od trhových podmienok alebo od pomerov na miestnom trhu. Osobitné charakteristiky miestneho trhu, ako je výška disponibilného príjmu domácností na tomto trhu, jeho veľkosť alebo relatívna konkurencieschopnosť, nemôžu byť vlastnené ani kontrolované. Aj keď za určitých okolností môžu ovplyvniť určenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre konkrétnu transakciu a mali by sa zohľadniť v analýze porovnateľnosti, nie sú nehmotným majetkom na účely Kapitoly VI. Pozri Oddiel D.6 v Kapitole I.

6.10. Proces identifikácie položky ako nehmotného majetku sa uskutočňuje oddelene a odlišuje sa od procesu stanovenia ceny za použitie alebo prevod tejto položky podľa skutočností a okolností daného prípadu. V závislosti od daného odvetvia a iných skutočností špecifických pre konkrétny prípad môže využívanie nehmotného majetku predstavovať väčšiu alebo menšiu súčasť tvorby hodnoty v skupine MNE. Je potrebné zdôrazniť, že nie všetok nehmotný majetok si za každých okolností zaslúži osobitnú kompenzáciu nad rámec platby požadovanej za tovar alebo služby a nie každý nehmotný majetok za každých okolností vedie k mimoriadnym

výnosom. Zvážme napríklad situáciu, keď podnik poskytuje službu s použitím nejedinečného know-how, pričom iní porovnateľní poskytovatelia služby majú porovnateľné know-how. V takom prípade aj keď know-how predstavuje nehmotný majetok, zo skutočností a okolností prípadu vyplýva, že toto know-how neodôvodňuje priradenie dodatočného mimoriadneho výnosu daného podniku nad rámec bežných výnosov, ktoré dosahujú porovnateľní nezávislí poskytovatelia podobných služieb využívajúci porovnateľné nejedinečné know-how. Pozri Oddiel D.1.3 v Kapitole I. Pozri tiež odsek 6.17, kde je uvedená definícia „jedinečného“ nehmotného majetku.

6.11. Zvláštnu pozornosť je potrebné venovať aj pri procese určovania, či alebo kedy existuje nehmotný majetok a či bol tento nehmotný majetok použitý alebo prevedený. Napríklad nie všetky výdavky na výskum a vývoj vytvárajú alebo zlepšujú nehmotný majetok a nie všetky marketingové aktivity vedú k vytvoreniu alebo k zvýšeniu hodnoty nehmotného majetku.

6.12. Pri analýze transferového oceňovania nehmotného majetku je dôležité identifikovať relevantný nehmotný majetok s čo najväčšou presnosťou. Funkčnou analýzou by sa mal identifikovať relevantný nehmotný majetok, spôsob, akým prispieva k vytváraniu hodnoty v skúmaných transakciách, ako aj významné vykonávané funkcie a predpokladané špecifické riziká spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním tohto nehmotného majetku (tzv. funkcie DEMPE) a jeho previazanosť s iným nehmotným majetkom, s hmotným majetkom a s činnosťami podniku pri vytváraní hodnoty. Aj keď v určitých prípadoch môže byť vhodné na účely určenia podmienok používania alebo prevodu nehmotného majetku, ktoré sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, tento majetok posudzovať súhrnne, nestačí len konštatovať, že nejaký neurčito špecifikovaný alebo nediferencovaný nehmotný majetok ovplyvňuje nezávislé ceny alebo iné podmienky. Určenie podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu by malo byť podložené dôkladnou funkčnou analýzou, vrátane analýzy dôležitosti identifikovaného relevantného nehmotného majetku v rámci globálnych činností MNE.

A.2. Relevantnosť tejto kapitoly pre iné daňové účely

6.13. Usmernenia uvedené v tejto kapitole sú určené výlučne na riešenie prípadov transferového oceňovania. Nie sú určené na iné daňové účely. Napríklad komentár k článku 12 Modelovej zmluvy OECD obsahuje podrobný výklad definície licenčných poplatkov (odseky 8 až 19). Účelom definície „licenčných poplatkov“ uvedenej v článku 12 nie je poskytnúť usmernenie či a za akých podmienok by bolo používanie alebo prevod nehmotného majetku ocenené medzi nezávislými stranami. Preto na účely transferového oceňovania daná definícia nie je relevantná. Okrem toho to, ako je transakcia charakterizovaná na účely transferového oceňovania, nie je v žiadnom ohľade relevantné pre to, či konkrétna platba predstavuje licenčný poplatok alebo má podliehať zrážkovej dani podľa článku 12. Pojem nehmotný majetok na účely transferového oceňovania a definícia licenčných poplatkov na účely článku 12 Modelovej zmluvy OECD sú dva rôzne pojmy, ktoré nie je potrebné zosúladiť. Môže sa stať, že platba uskutočnená medzi prepojenými podnikmi sa na účely článku 12 nepovažuje za úhradu licenčného poplatku a napriek tomu sa na účely transferového oceňovania považuje za platbu,

na ktorú sa vzťahujú zásady uvedené v tejto kapitole. Príkladom môžu byť určité platby súvisiace s goodwillom alebo s hodnotou podniku pokračujúceho v činnosti. Môže sa tiež stať, že platba, ktorá sa správne považuje za licenčný poplatok podľa článku 12 príslušnej daňovej zmluvy, nemôže byť považovaná za odplatu za nehmotný majetok na účely tejto kapitoly. Príkladom by mohli byť určité platby za technické služby. Pokyny uvedené v tejto kapitole obdobne nie sú určené ani na colné účely.

6.14. Pokyny uvedené v tejto kapitole tiež nie sú relevantné pre účtovanie výnosov, aktiváciu nehmotných nákladov na vývoj, amortizáciu a podobne. Štát sa napríklad môže rozhodnúť nezdaňovať prevod určitých druhov nehmotného majetku za určitých okolností. Podobne štát nemusí povoliť amortizáciu obstarávacej ceny určitých položiek obstaraných od inej osoby, ktoré sa podľa definícií uvedených v tejto kapitole považujú za nehmotný majetok a ktorých prevod môže v čase uskutočnenia podliehať zdaneniu v jurisdikcii prevodcu. Je teda zrejmé, že rozdielnosti v právnej úprave týchto záležitostí medzi rôznymi jurisdikciami môžu niekedy viesť k dvojitému zdaneniu alebo k dvojitému nezdaneniu.

A.3. Kategórie nehmotného majetku

6.15. Pri diskusiách o otázkach transferového oceňovania v súvislosti s nehmotným majetkom sa niekedy uvádzajú ich rôzne kategórie a označenia. Niekedy sa rozlišuje medzi obchodným nehmotným majetkom a marketingovým nehmotným majetkom, medzi „mäkkým“ nehmotným majetkom a „tvrdým“ nehmotným majetkom, medzi bežným a nie bežným nehmotným majetkom a medzi ďalšími triedami a kategóriami nehmotného majetku. Pri stanovení cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu podľa tejto kapitoly sa v prípadoch spojených s nehmotným majetkom na tieto kategorizácie neprihliada. Z tohto dôvodu sa smernica ani nesnaží presne vymedziť rôzne triedy alebo kategórie nehmotného majetku, ani stanoviť z nich vyplývajúce výsledky.

6.16. Určité kategórie nehmotného majetku sa však v kontexte transferového oceňovania bežne spomínajú. Na uľahčenie výkladu sú v glosári uvedené definície dvoch takýchto bežne používaných pojmov, a to „marketingový nehmotný majetok“ a „obchodný nehmotný majetok“, na ktoré sa táto smernica príležitostne odvoláva. Je potrebné zdôrazniť, že všeobecné odkazy na marketingový alebo obchodný nehmotný majetok nezabávajú daňovníkov ani daňové správy ich povinnosti identifikovať príslušný nehmotný majetok a jeho špecifiká pri analýze transferového oceňovania a že používanie týchto pojmov nenaznačuje, že by sa mal uplatňovať rozdielny prístup k stanoveniu podmienok zodpovedajúcich nezávislému vzťahu pri transakciách spojených s marketingovým alebo obchodným nehmotným majetkom.

6.17. V niektorých prípadoch táto smernica odkazuje na „jedinečný a hodnotný“ nehmotný majetok. „Jedinečný a hodnotný“ nehmotný majetok je taký nehmotný majetok (i) ktorý nie je porovnateľný s nehmotným majetkom používaným alebo dostupným pre strany potenciálne porovnateľných nekontrolovaných transakcií a (ii) taký, od použitia ktorého sa v rámci činností podniku (ako je výroba, poskytovanie služieb, marketing, predaj alebo administratívne činnosti) očakáva, že v budúcnosti prinesie väčšie ekonomické úžitky, než aké by sa dali očakávať pri

absencii tohto nehmotného majetku.

A.4. Príklady

6.18. Táto časť opisuje príklady položiek, ktoré sa pri analýzach transferového oceňovania spojených s nehmotným majetkom často zohľadňujú. Tieto príklady sú určené na objasnenie ustanovení Oddielu A.1, pričom tento zoznam by sa nemal používať ako náhrada za podrobnú analýzu. Uvedené príklady sa nepovažujú za vyčerpávajúce a neuvádzajú úplný zoznam položiek, ktoré môžu alebo nemôžu predstavovať nehmotný majetok. Aj mnohé iné položky, ktoré nie sú zahrnuté v tomto zozname príkladov, sa na účely transferového oceňovania môžu považovať za nehmotný majetok. Príklady uvedené v tejto časti by sa mali prispôbiť konkrétnemu právnemu a regulačnému prostrediu jednotlivých jurisdikcií. Okrem toho je potrebné, aby sa príklady uvedené v tejto časti posudzovali a hodnotili v kontexte analýzy porovnateľnosti kontrolovanej transakcie (vrátane funkčnej analýzy) s cieľom lepšie pochopiť, ako konkrétny nehmotný majetok a aj položky, ktoré sa za nehmotný majetok nepovažujú, prispievajú k vytváraniu hodnoty v rámci globálnych obchodných činností skupiny MNE. Je potrebné zdôrazniť, že všeobecný odkaz na položku zahrnutú v zozname príkladov nezbavuje daňovníkov ani daňové správy povinnosti v rámci analýzy transferového oceňovania identifikovať príslušný nehmotný majetok a jeho špecifiká v súlade s pokynmi uvedenými v Oddiele A.1.

A.4.1. Patenty

6.19. Patent je právny nástroj, ktorý poskytuje jeho vlastníkovi výhradné právo používať určitý vynález počas obmedzeného časového obdobia v rámci určenej geografickej oblasti. Patent sa môže týkať fyzického predmetu alebo procesu. Patentovateľné vynálezy sa často vyvíjajú prostredníctvom riskantných a nákladných výskumných a vývojových činností. Za určitých okolností však aj malé výdavky na výskum a vývoj môžu viesť k vysoko hodnotným patentovateľným vynálezom. Podnikateľ, ktorý vyvinul patent, sa môže pokúsiť získať späť prostriedky vynaložené na vývoj (a dosiahnuť návratnosť) predajom výrobkov, na ktoré sa patent vzťahuje, poskytnutím licencie iným osobám na používanie patentovaného vynálezu alebo priamym predajom patentu. Exkluzivita získaná prostredníctvom patentu môže za určitých okolností umožniť vlastníkovi patentu získať mimoriadne výnosy z používania jeho vynálezu. V iných prípadoch môže patentovaný vynález poskytnúť vlastníkovi nákladové zvýhodnenie, ktoré konkurenti nemajú k dispozícii. V iných situáciách patenty zas nemusia poskytovať žiadnu významnú obchodnú výhodu. Patenty sú nehmotným majetkom v zmysle Oddielu A.1.

A.4.2. Know-how a obchodné tajomstvo

6.20. Know-how a obchodné tajomstvo sú chránené informácie alebo znalosti, ktoré podporujú alebo zlepšujú obchodnú činnosť, ale nie sú registrované a chránené ako patenty alebo ochranné známky. Know-how a obchodné tajomstvo vo všeobecnosti pozostávajú z nezverejnených informácií priemyselného, obchodného alebo vedeckého charakteru vyplývajúcich z

predchádzajúcich skúseností, ktoré majú praktické uplatnenie v rámci činnosti podniku. Know-how a obchodné tajomstvá sa môžu týkať výroby, marketingu, výskumu a vývoja alebo akejkoľvek inej obchodnej činnosti. Hodnota know-how a obchodného tajomstva často závisí od schopnosti podniku zachovať jeho dôvernosť. V určitých odvetviach by zverejnenie informácií potrebných na získanie patentovej ochrany mohlo pomôcť konkurentom pri vývoji alternatívnych riešení. Z tohto dôvodu sa podnik môže z racionálnych obchodných dôvodov rozhodnúť nezaregistrovať patentovateľné know-how, ktoré však aj tak môže podstatne prispievať k úspechu podniku. Dôverný charakter know-how a obchodného tajomstva môže byť do určitej miery chránený (i) zákonmi o nekalej súťaži alebo podobnými zákonmi, (ii) pracovnými zmluvami a (iii) hospodárskymi a technickými prekážkami hospodárskej súťaže. Know-how a obchodné tajomstvá sú nehmotným majetkom v zmysle Oddielu A.1.

A.4.3. Ochranné známky, obchodné názvy a značky

6.21. Ochranná známka je jedinečný názov, symbol, logo alebo obrázok, ktorý môže vlastník použiť na odlišenie svojich výrobkov a služieb od výrobkov a služieb iných subjektov. Vlastnícke práva k ochranným známkam sú často potvrdené prostredníctvom systému registrácie. Registrovaný vlastník ochrannej známky môže vylúčiť ostatných z používania ochrannej známky spôsobom, pri ktorom by mohlo dôjsť k zámene. Registrácia ochrannej známky môže platiť bez časového obmedzenia za predpokladu, že sa ochranná známka nepretržite používa a registrácia sa riadne obnovuje. Ochranné známky môžu byť registrované pre tovar alebo služby, pričom sa môžu vzťahovať na jeden výrobok alebo službu, alebo na celý rad výrobkov alebo služieb. Ochranné známky sú pravdepodobne najznámejšie v rámci spotrebiteľského trhu, no dá sa s nimi stretnúť na všetkých úrovniach trhu. Ochranné známky sú nehmotným majetkom v zmysle Oddielu A.1.

6.22. Obchodný názov (často, ale nie vždy názov podniku) môže mať rovnakú silu prieniku na trh ako ochranná známka a taktiež môže byť v určitej konkrétnej forme zaregistrovaný obdobne ako ochranná známka. Obchodné názvy niektorých skupín MNE sú ľahko rozpoznateľné a môžu sa používať pri marketingu rôzneho tovaru a služieb. Obchodné názvy sú nehmotným majetkom v zmysle Oddielu A.1.

6.23. Pojem „značka“ sa niekedy používa zameniteľne s výrazmi „ochranná známka“ a „obchodný názov“. V iných kontextoch sa značka chápe ako ochranná známka alebo obchodný názov, ktorá má spoločenský a obchodný význam. Značka môže v skutočnosti predstavovať kombináciu nehmotného majetku a/alebo iných položiek vrátane ochranných známok, obchodných názvov, vzťahov so zákazníkmi, dobrého mena a goodwillu. Niekedy môže byť ťažké alebo aj nemožné oddeliť alebo oddelene previesť jednotlivé položky, ktoré prispievajú k hodnote značky. Značka môže pozostávať z jednej položky nehmotného majetku alebo zo súboru nehmotného majetku v zmysle Oddielu A.1.

A.4.4. Práva vyplývajúce zo zmlúv a vládnych licencií

6.24. Vládne licencie a koncesie môžu mať pre určité konkrétne činnosti podniku zásadný

význam, pričom môžu pokrývať širokú škálu obchodných vzťahov. Môžu zahŕňať okrem iného štátom udelených práv na využívanie špecifických prírodných zdrojov alebo verejných statkov (napr. licencia na širokopásmové spektrum) alebo na vykonávanie špecifickej činnosti. Vládne licencie a koncesie sú nehmotným majetkom v zmysle Oddielu A.1. Vládne licencie a koncesie by sa však mali odlišovať od povinnosti podnikov k registrácii, ktoré sú predpokladom pre podnikanie v určitej konkrétnej jurisdikcii. Takéto registračné povinnosti nepredstavujú nehmotný majetok v zmysle Oddielu A.1.

6.25. Aj práva vyplývajúce zo zmlúv môžu byť pre určité konkrétne činnosti zásadné a pokrývať širokú škálu obchodných vzťahov. Môžu zahŕňať okrem iného zmluvy s dodávateľmi a kľúčovými zákazníkmi, či zmluvy o sprístupnení služieb jedného alebo viacerých zamestnancov. Práva zo zmlúv sú nehmotným majetkom v zmysle Oddielu A.1.

A.4.5. Licencie a obdobné obmedzené práva k nehmotnému majetku

6.26. Obmedzené práva k nehmotnému majetku sa bežne prevádzajú prostredníctvom licencie alebo iného podobného zmluvného dojednania, či už písomne, ústne alebo implicitne. Takéto licencované práva môžu byť obmedzené z hľadiska územnej, časovej alebo geografickej platnosti, či iným spôsobom. Takéto obmedzené práva k nehmotnému majetku ako také sú nehmotným majetkom v zmysle Oddielu A.1.

A.4.6. Goodwill a hodnota podniku pokračujúceho v činnosti

6.27. V závislosti od kontextu možno termín goodwill použiť na označenie rôzneho množstva odlišných pojmov. V niektorých súvislostiach v rámci účtovníctva a oceňovania podnikov goodwill vyjadruje rozdiel medzi súhrnnou hodnotou podniku vykonávajúceho činnosť a súčtom hodnôt všetkých samostatne identifikovateľných položiek hmotného a nehmotného majetku. Alternatívne sa goodwill niekedy opisuje ako vyjadrenie budúcich ekonomických úžitkov spojených s majetkom podniku, ktorý nie je jednotlivo identifikovaný a samostatne vykázaný. V iných súvislostiach sa goodwill označuje ako očakávanie budúcich obchodov s existujúcimi zákazníkmi. Pojem hodnota podniku pokračujúceho v činnosti sa niekedy označuje aj ako hodnota súboru majetku podniku vykonávajúceho činnosť, ktorá prevyšuje súčet samostatných hodnôt jednotlivých položiek majetku. Vo všeobecnosti sa uznáva, že goodwill a hodnotu podniku pokračujúceho v činnosti nemožno odčleniť ani previesť oddelene od ostatného obchodného majetku. Pozri výklad k súvisiacemu pojmu prevodu všetkých prvkov pokračujúcej činnosti v súvislosti s reštrukturalizáciou podniku v odsekoch 9.68 – 9.70.

6.28. Na účely tejto kapitoly v súvislosti s transferovým oceňovaním nie je potrebné stanoviť presnú definíciu goodwillu alebo hodnoty podniku pokračujúceho v činnosti, ani definovať, kedy goodwill alebo hodnota podniku pokračujúceho v činnosti môže či nemusí predstavovať nehmotný majetok. Je však dôležité si uvedomiť, že podstatná a peňažne významná časť odplaty poskytnutej medzi nezávislými podnikmi pri prevode časti alebo všetkého majetku podniku vykonávajúceho činnosť môže predstavovať odplatu za niečo, čo spadá pod niektorý z alternatívnych opisov goodwillu alebo hodnoty podniku pokračujúceho v činnosti. Ak dôjde

k podobným transakciám medzi prepojenými podnikmi, mala by sa táto hodnota pri určovaní ceny transakcie v súlade s princípe nezávislého vzťahu zohľadniť. Keď sa v súvislosti s prevodom ochrannej známky alebo iného nehmotného majetku alebo s poskytnutím licencie na ich používanie prevádza na prepojený podnik alebo sa s ním zdieľa aj hodnota dobrého mena, niekedy označovaná pojmom goodwill, mala by sa táto hodnota goodwill zohľadniť pri určovaní odplaty v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pokiaľ charakteristiky podniku, ako je dobré meno výrobcu vysokokvalitných výrobkov alebo poskytovateľa vysokokvalitných služieb, umožňujú podniku účtovať si vyššie ceny za tovar alebo služby v porovnaní so subjektom, ktorý takéto dobré meno nemá, pričom tieto charakteristiky sa považujú za goodwill alebo hodnotu podniku pokračujúceho v činnosti v zmysle niektorej z definícií týchto pojmov, pri určovaní nezávislých cien za predaj tovaru alebo poskytovanie služieb medzi prepojenými podnikmi by sa tieto charakteristiky mali zohľadniť bez ohľadu na to, či sa považujú alebo nepovažujú za goodwill. Inými slovami, ak sa príspevok jednej strany k hodnote vytvárajúcej druhou stranou označí ako goodwill alebo ako hodnota podniku pokračujúceho v činnosti, neznamená to, že tento príspevok nie je kompenzovateľný. Vid' odsek 6.2.

6.29. Požiadavka, aby sa pri oceňovaní transakcií zohľadňoval goodwill a hodnota podniku pokračujúceho v činnosti, v žiadnom prípade neznamená, že zostatková hodnota goodwillu odvodená na určité špecifické účtovné alebo obchodné účely je nutne vhodným meradlom ceny, ktorú by za prevod podniku alebo licenčných práv spolu so súvisiacim goodwillom a hodnotou podniku pokračujúceho v činnosti zaplatili nezávislé strany. Účtovné a obchodné ocenenie goodwillu a hodnoty podniku pokračujúceho v činnosti vo všeobecnosti nezodpovedajú cene v súlade s princípom nezávislého vzťahu za prevod goodwillu alebo hodnoty podniku pokračujúceho v činnosti v rámci analýzy transferového oceňovania. V závislosti od skutočností a okolností však môže účtovné ocenenie a informácie, na podklade ktorých bolo ocenenie stanovené, poskytnúť užitočné východisko pre analýzu transferového oceňovania. Keďže neexistuje jediná presná definícia goodwillu je nevyhnutné, aby daňovníci a daňové správy pri analýze transferového oceňovania presne opísali konkrétny relevantný nehmotný majetok a aby zvažili, či by nezávislé podniky za porovnateľných okolností poskytli odplatu za takýto nehmotný majetok.

A.4.7. Skupinové synergie

6.30. Za určitých okolností skupinové synergie prispievajú k úrovni príjmov, ktoré skupina MNE dosahuje. Takéto skupinové synergie môžu mať mnoho rôznych podôb vrátane zjednodušeného riadenia, eliminácie nákladných duplicit v činnostiach, integrovaných systémov, kúpnej a úverovej sily atď. Tieto prvky môžu mať vplyv na stanovenie ceny kontrolovaných transakciách v súlade s princípom nezávislého vzťahu a na účely transferového oceňovania by sa mali považovať za faktory porovnateľnosti. Keďže nie sú vo vlastníctve ani pod kontrolou podniku, nepredstavujú nehmotný majetok v zmysle Oddielu A.1. Pozri výklad k prístupu k skupinovým synergiam pri transferovom oceňovaní v Oddiele D.8 Kapitoly I.

A.4.8. Špecifické charakteristiky trhu

6.31. Špecifické charakteristiky určitého trhu môžu ovplyvňovať nezávislé podmienky transakcií uskutočňovaných na tomto trhu. Napríklad vysoká kúpna sila domácností na určitom trhu môže ovplyvniť ceny za určitý luxusný spotrebný tovar. Podobne aj nízke náklady na pracovnú silu, blízkosť iných trhov, priaznivé klimatické podmienky a podobné faktory môžu ovplyvniť ceny konkrétneho tovaru a služieb na konkrétnom trhu. Takéto špecifické charakteristiky trhu však nie je možné vlastniť ani kontrolovať, takže nepredstavujú nehmotný majetok v zmysle Oddielu A.1, no je potrebné ich zohľadniť pri analýze transferového oceňovania prostredníctvom analýzy porovnateľnosti. Pozri usmernenia týkajúce sa prístupu k špecifickým charakteristikám trhu pri transferovom oceňovaní v Oddiele D.6 Kapitoly I.

B. Vlastníctvo nehmotného majetku a transakcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku (funkcie DEMPE)

6.32. V prípadoch transferového oceňovania transakcií spojených s nehmotným majetkom je rozhodujúce určenie subjektu alebo subjektov v rámci skupiny MNE, ktoré sú v konečnom dôsledku oprávnené podieľať sa na výnosoch plynúcich skupine z využívania príslušného nehmotného majetku.¹⁷ S tým súvisí aj otázka, ktorý subjekt alebo subjekty v rámci skupiny by mali v konečnom dôsledku znášať náklady, investície a iné bremená spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku. Aj keď výnosy z využívania nehmotného majetku môžu plynúť právnomu vlastníkovi nehmotného majetku, aj ostatní členovia skupiny MNE tohto právneho vlastníka môžu vykonávať funkcie, používať majetok¹⁸ alebo znášať riziká, o ktorých sa dá predpokladať, že prispievajú k hodnote nehmotného majetku. Členovia skupiny MNE, ktorí vykonávajú takéto funkcie, využívajú tento majetok a nesú tieto riziká, musia byť za svoje príspevky odmenení v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Tento Oddiel B potvrdzuje, že konečné rozdelenie výnosov plynúcich skupine MNE z využívania nehmotného majetku a konečné rozdelenie nákladov a ďalšieho zaťaženia súvisiaceho s nehmotným majetkom medzi členov skupiny MNE sa dosahuje až poskytnutím odmeny členom skupiny MNE za vykonávané funkcie, použitý majetok a znášané riziká pri vytváraní, vylepšovaní, údržbe, ochrane a využívaní nehmotného majetku podľa zásad uvedených v Kapitolách I - III.

6.33. Uplatňovanie ustanovení Kapitol I - III pri riešení týchto otázok môže byť veľmi náročné a to z viacerých dôvodov. V závislosti od skutočností konkrétneho prípadu týkajúceho sa nehmotného majetku môžu byť problematické okrem iného aj tieto faktory:

¹⁷ Využívanie nehmotného majetku na účely tejto smernice označuje prevod nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, ako aj používanie nehmotného majetku v rámci obchodných činností.

¹⁸ Ako je uvedené v tomto Oddiele B, použitie majetku zahŕňa príspevok vo forme financií a/alebo kapitálu k funkciám DEMPE Vid' odsek 6.59

- i) nedostatočná porovnateľnosť medzi transakciami spojenými s nehmotným majetkom, ktoré sa uskutočňujú medzi prepojenými podnikmi a transakciami, ktoré možno identifikovať medzi nezávislými podnikmi,
- ii) nedostatočná porovnateľnosť medzi predmetnými nehmotnými majetkami,
- iii) vlastníctvo a/alebo používanie rôzneho nehmotného majetku rôznymi prepojenými podnikmi v rámci skupiny MNE,
- iv) ťažkosti pri stanovení individuálneho vplyvu konkrétneho nehmotného majetku na príjem skupiny MNE,
- v) skutočnosť, že činnosti spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku môžu vykonávať rôzni členovia skupiny MNE a to často takým spôsobom a s takým stupňom integrácie, ktoré sa medzi nezávislými podnikmi nevyskytujú,
- vi) skutočnosť, že príspevky jednotlivých členov skupiny MNE k hodnote nehmotného majetku môžu byť realizované v iných rokoch než sú z nich realizované súvisiace výnosy a
- vii) skutočnosť, že vzťahy daňovníkov môžu byť založené na takých zmluvných podmienkach medzi prepojenými podnikmi, ktoré oddeľujú vlastníctvo, znášanie rizika a/alebo financovanie investícií do nehmotného majetku od výkonu dôležitých funkcií, kontroly nad rizikom a rozhodovania o investíciách spôsobom, aký sa pri transakciách medzi nezávislými podnikmi nevyskytuje, pričom môže prispievať k narúšaniu základu dane a k presúvaniu ziskov.

Bez ohľadu na tieto potenciálne výzvy, uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu a ustanovení Kapitol I až III v stanovenom rámci môže vo väčšine prípadov napomôcť určiť primerané rozdelenie výnosov dosiahnutých skupinou MNE z využívania nehmotného majetku medzi jednotlivých členov skupiny MNE.

6.34. Stanovený rámec pre analýzu transakcií spojených s nehmotným majetkom medzi prepojenými podnikmi vyžaduje vykonanie nasledujúcich krokov v súlade s usmerneniami na identifikáciu obchodných alebo finančných vzťahov uvedenými v Oddiele D.1 v Kapitole I:

- i) presne identifikovať nehmotný majetok použitý alebo prevedený v transakcii a jeho špecifiká, ako aj konkrétne ekonomicky významné riziká spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku,
- ii) identifikovať celkové zmluvné dojednania s osobitným dôrazom na určenie právneho vlastníctva nehmotného majetku na základe podmienok právnych vzťahov vrátane príslušných registrácií, licenčných zmlúv, iných relevantných zmlúv a iných listín

osvedčujúcich právne vlastníctvo a zmluvných práv a povinností vrátane zmluvného prevzatia rizík vo vzťahoch medzi prepojenými podnikmi,

- iii) pomocou funkčnej analýzy identifikovať strany, ktoré vykonávajú funkcie (vrátane dôležitých funkcií uvedených v odseku 6.56), používajú majetok a znášajú riziká spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku a najmä, ktoré strany riadia všetky externe zabezpečované funkcie a kontrolujú konkrétne ekonomicky významné riziká,
- iv) overiť súlad medzi podmienkami príslušných zmluvných dojednaní a konaním strán a určiť, či strana, ktorá podľa 4. kroku písm. (i) v odseku 1.60 preberá ekonomicky významné riziká, kontroluje tieto riziká a má finančnú kapacitu k prevzatiu rizík spojených s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku,
- v) vymedziť skutočné kontrolované transakcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku na základe právneho vlastníctva nehmotného majetku, iných relevantných zmluvných vzťahov vyplývajúcich z príslušných registrácií a zmlúv a tiež skutočného konania zmluvných strán, vrátane ich vykonávaných funkcií, využívaného majetku a znášaných rizík, ktorými prispievajú, s ohľadom na analýzu a priradenie rizík podľa rámca stanoveného v Oddiele D.1.2.1 v Kapitole I,
- vi) v rámci možností stanoviť pre tieto transakcie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktoré zodpovedajú príspevkom jednotlivých strán k vykonávaným funkciám, využívanému majetku a znášaným rizikám, pokiaľ sa neuplatňujú pokyny uvedené v Oddiele D.2 v Kapitole I.

B.1. Vlastníctvo nehmotného majetku a zmluvné podmienky týkajúce sa nehmotného majetku

6.35. Východiskom každej analýzy transferového oceňovania transakcií spojených s nehmotným majetkom sú právne a zmluvné vzťahy. Podmienky transakcie možno nájsť v písomných zmluvách, verejnej evidencii, ako sú registre patentov alebo ochranných známk, prípadne v korešpondencii a/alebo v inej komunikácii medzi stranami. Zmluvy môžu stanovovať úlohy, povinnosti a práva prepojených podnikov v súvislosti s nehmotným majetkom. Môžu určovať, ktorý subjekt alebo subjekty poskytujú financovanie, uskutočňujú výskum a vývoj, zabezpečujú údržbu a ochranu nehmotného majetku a vykonávajú funkcie potrebné na využívanie nehmotného majetku, ako je výroba, marketing a distribúcia. Môžu určovať, ako sa majú rozdeľovať príjmy a výdavky skupiny MNE spojené s nehmotným majetkom a formu a výšku odmeny pre jednotlivých členov skupiny za ich jednotlivé príspevky. Ceny a ostatné podmienky uvedené v takýchto zmluvách môžu, ale aj nemusia byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

6.36. Ak neexistujú žiadne písomné zmluvné podmienky, alebo ak sa skutočnosti prípadu vrátane konania strán líšia od podmienok prípadnej písomnej zmluvy uzatvorenej medzi nimi alebo ich dopĺňajú, je potrebné presne vymedziť skutočnú transakciu na základe zistených skutočností vrátane skutočného konania strán (pozri Oddiel D.1.1 Kapitoly I). Preto je vhodné, aby prepojené podniky zdokumentovali svoje rozhodnutia a zámery ohľadne priradenia významných práv k nehmotnému majetku. Dokumentácia týchto rozhodnutí a zámerov vrátane písomných zmlúv by vo všeobecnosti mala byť medzi prepojenými podnikmi vypracovaná v dobe uzatvorenia alebo pred dobou uzatvorenia transakcií vedúcich k vytvoreniu, vylepšeniu, údržbe, ochrane alebo využívaniu nehmotného majetku.

6.37. Právo na používanie niektorých druhov nehmotného majetku môže byť chránené osobitnými predpismi o duševnom vlastníctve a systémami registrácie. Príkladmi takéhoto nehmotného majetku sú patenty, ochranné známky a autorské práva. Vo všeobecnosti má registrovaný právny vlastník takéhoto nehmotného majetku výhradné zákonné aj obchodné právo používať tento nehmotný majetok, ako aj právo zabrániť iným, aby tento nehmotný majetok používali alebo inak porušovali s nimi spojené práva duševného vlastníctva. Tieto práva môžu byť udelené pre určitú geografickú oblasť a/alebo na určité časové obdobie.

6.38. Existuje aj nehmotný majetok, ktorý nie je chránený osobitnými systémami registrácie duševného vlastníctva, ale je chránený pred neoprávneným privlastnením alebo napodobňovaním na základe právnych predpisov o nekalej súťaži alebo iných vynútiteľných právnych predpisov, prípadne na základe zmluvy. Do tejto kategórie nehmotného majetku môže patriť špecifická grafická úprava, obchodné tajomstvá a know-how.

6.39. Rozsah a povaha dostupnej ochrany podľa platných zákonov sa môže v jednotlivých jurisdikciách líšiť, rovnako ako podmienky, za ktorých sa táto ochrana poskytuje. Takéto rozdiely môžu vyplývať buď z rozdielov v hmotnom práve duševného vlastníctva medzi jednotlivými jurisdikciami alebo z praktických rozdielov v presadzovaní týchto právnych predpisov na miestnej úrovni. Napríklad dostupnosť právnej ochrany pre niektoré typy nehmotného majetku môže podliehať podmienkam ako je pokračujúce komerčné využívanie nehmotného majetku alebo včasné obnovenie registrácie. To znamená, že za určitých okolností alebo v určitej jurisdikcii môže byť stupeň ochrany nehmotného majetku extrémne obmedzený, či už z právneho hľadiska alebo v praxi.

6.40. Na účely transferového oceňovania sa za vlastníka nehmotného majetku bude považovať právny vlastník. Ak podľa platných právnych predpisov alebo platných zmlúv nie je identifikovaný žiadny právny vlastník nehmotného majetku, za právneho vlastníka nehmotného majetku sa na účely transferového oceňovania bude považovať ten člen skupiny MNE, ktorý podľa skutočností a okolností kontroluje rozhodnutia týkajúce sa využívania nehmotného majetku a má praktickú možnosť zabrániť iným osobám v jeho používaní.

6.41. Pri identifikácii právneho vlastníka nehmotného majetku sa nehmotný majetok a každá prípadná licencia vzťahujúca sa na tento nehmotný majetok považujú na účely transferového oceňovania za rozdielny nehmotný majetok, pričom každý má iného vlastníka. Pozri odsek

6.26. Napríklad Spoločnosť A ako právny vlastník ochrannej známky môže poskytnúť Spoločnosti B výhradnú licenciu na výrobu, uvedenie na trh a predaj tovaru s použitím ochrannej známky. Jeden nehmotný majetok, teda ochrannú známku, vlastní Spoločnosť A. Druhý nehmotný majetok, teda licenciu na používanie ochrannej známky v súvislosti s výrobou, marketingom a distribúciou výrobkov označených ochrannou známkou, vlastní Spoločnosť B. V závislosti od skutočností a okolností daného prípadu môžu marketingové aktivity vykonávané Spoločnosťou B na základe jeho licencie potenciálne ovplyvniť hodnotu podkladového nehmotného majetku, ktorý je v právnom vlastníctve Spoločnosti A alebo hodnotu licencie Spoločnosti B, prípadne oboje.

6.42. Aj keď určenie právneho vlastníctva a zmluvných dojednaní predstavuje prvý dôležitý krok analýzy, toto určenie je oddelené a odlišné od otázky odmeny zodpovedajúcej princípu nezávislého vzťahu. Na účely transferového oceňovania právne vlastníctvo nehmotného majetku samo osebe neudeľuje žiadne právo v konečnom dôsledku si ponechať výnosy dosiahnuté skupinou MNE z využívania nehmotného majetku, aj keď takéto výnosy môžu pôvodne pripadnúť právnemu vlastníkovi na základe jeho zákonného resp. zmluvného práva využívať tento nehmotný majetok. Výnos, ktorý v konečnom dôsledku zostane alebo sa pripíše právnemu vlastníkovi, závisí od funkcií, ktoré vykonáva, majetku, ktorý používa a rizík, ktoré znáša a od príspevkov ostatných členov skupiny MNE prostredníctvom vykonávaných funkcií, používaného majetku a znášaných rizík. Napríklad ak v prípade interne vytvoreného nehmotného majetku právny vlastník nevykonáva žiadne relevantné funkcie, nepoužíva žiadny relevantný majetok a nepreberá žiadne relevantné riziká, ale koná výlučne ako subjekt s vlastníckym právom k nehmotnému majetku, tento právny vlastník nebude mať v konečnom dôsledku nárok na žiadnu časť výnosov, ktoré skupina MNE dosiahne z využívania nehmotného majetku, okrem prípadnej odplaty v súlade s princípom nezávislého vzťahu za jeho vlastníctvo, ak teda vôbec.

6.43. Právne vlastníctvo a zmluvné vzťahy slúžia len ako referenčné body na identifikáciu a analýzu kontrolovaných transakcií týkajúcich sa nehmotného majetku a na určenie primeranej odmeny pre členov kontrolovanej skupiny v súvislosti s týmito transakciami. Identifikácia právneho vlastníctva spolu s určením príslušných vykonávaných funkcií, používaného majetku a preberaných rizík za všetkých prispievajúcich členov vrátane prislúchajúcej odmeny za uvedené, poskytuje analytický rámec na stanovenie cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu a ďalších podmienok pre transakcie spojené s nehmotným majetkom. Rovnako ako pri každom inom type transakcie, analýza musí brať do úvahy všetky relevantné skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu a stanovenie ceny musí odrážať reálne alternatívy príslušných členov skupiny. Princípy uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladmi 1 až 6 v prílohe II ku Kapitole VI.

6.44. Keďže v dobe, keď členovia skupiny MNE prijímajú rozhodnutia týkajúce sa nehmotného majetku nie sú s istotou známe skutočné dopady rizík spojených s vytváraním alebo obstarávaním tohto nehmotného majetku a ani to, ako sa časom prejavia, je dôležité rozlišovať medzi a) očakávanou (alebo *ex ante*) odmenou, ktorá sa vzťahuje na budúci príjem člena skupiny MNE očakávaný v čase uskutočnenia transakcie a b) skutočnou (alebo *ex post*)

odmenou, ktorá sa vzťahuje na príjem skutočne dosiahnutý členom skupiny využívaním nehmotného majetku.

6.45. Podmienky odmeny, ktorá sa musí vyplatiť členom skupiny MNE prispievajúcich k vytváraniu, vylepšovaniu, údržbe, ochrane a využívaniu nehmotného majetku, sa vo všeobecnosti určujú *ex ante*. To znamená, že odmena je určená v čase uzatvorenia transakcie skôr, ako sa prejavia riziká spojené s nehmotným majetkom. Forma takejto odmeny môže byť pevne stanovená alebo podmienená určitými skutočnosťami. Skutočný (*ex post*) zisk alebo strata z podnikania po poskytnutí odmeny ostatným členom skupiny MNE sa môže líšiť od očakávaných ziskov v závislosti od toho, nakoľko sa riziká spojené s nehmotným majetkom alebo iné relevantné riziká súvisiace s danou transakciou alebo dojednaním skutočne prejavia. Presným vymedzením transakcie podľa Oddielu D.1 Kapitoly I sa zistí, ktorý prepojený subjekt tieto riziká prevzal a má teda znášať dôsledky (náklady alebo dodatočné výnosy), keď sa riziká prejavia iným spôsobom, ako sa očakávalo (pozri Oddiel B.2.4).

6.46. Dôležitou otázkou je, ako určiť primeranú odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu členov skupiny za ich funkcie, majetok a riziká v rámci stanovenom zmluvnými dojednaniami daňového subjektu, právnym vlastníctvom nehmotného majetku a konaním strán transakcie. Oddiel B.2 pojednáva o aplikácii princípu nezávislého vzťahu na situácie týkajúce sa nehmotného majetku. Zameriava sa na funkcie, majetok a riziká súvisiace s nehmotným majetkom. Pokiaľ nie je uvedené inak, odkazy na výnosy a odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu v Oddiele B.2 sa vzťahujú na očakávané (*ex ante*) výnosy a odmeny.

B.2. Funkcie, majetok a riziká spojené s nehmotným majetkom

6.47. Ako je uvedené vyššie, to, že konkrétny člen skupiny MNE je právnym vlastníkom nehmotného majetku, samo osebe nevyhnutne neznamená, že tento právny vlastník má nárok na akýkoľvek príjem vytvorený obchodnou činnosťou po vyplatení odmeny ostatným členom skupiny MNE za ich príspevky vo forme vykonávaných funkcií, použitého majetku a prevzatých rizík.

6.48. Pri určovaní cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre transakcie medzi prepojenými podnikmi by sa mali zohľadniť a primerane odmeniť príspevky členov skupiny spojené s vytváraním hodnoty nehmotného majetku. Princíp nezávislého vzťahu a princípy uvedené v Kapitolách I - III vyžadujú, aby všetci členovia skupiny dostali primeranú odmenu za všetky funkcie, ktoré vykonávajú, majetok, ktorý používajú a riziká, ktoré znášajú v súvislosti s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku. Preto je potrebné pomocou funkčnej analýzy určiť, ktorí členovia vykonávajú a riadia funkcie DEMPE - vytvárania, vylepšovania, údržby, ochrany a využívania, ktorí členovia (ktorý člen) poskytujú finančné prostriedky a ďalší majetok a ktorí členovia (ktorý člen) znášajú rôzne riziká spojené s nehmotným majetkom. Samozrejme, v každej z týchto oblastí to môže, ale nemusí byť právny vlastník nehmotného majetku. Ako už bolo uvedené v odseku 6.133, pri určovaní odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu za vykonávané funkcie, použitý majetok a prevzaté riziká je dôležité zvážiť faktory porovnateľnosti, ktoré môžu prispieť k tvorbe hodnoty

alebo generovaniu výnosov, ktoré skupine MNE plynú z využívania nehmotného majetku pri určovaní ceny za príslušné transakcie.

6.49. Relatívna dôležitosť príspevkov jednotlivých členov skupiny k tvorbe hodnoty nehmotného majetku formou vykonávaných funkcií, využívaného majetku a znášaných rizík sa bude líšiť podľa okolností. Predpokladajme napríklad, že kompletne vytvorený a v súčasnosti využiteľný nehmotný majetok je nakúpený členom skupiny od tretej osoby, pričom majetok je využívaný prostredníctvom výrobných a distribučných funkcií vykonávaných inými členmi skupiny, no aktívne je riadený a kontrolovaný subjektom, ktorý ho kúpil. Predpokladá sa, že tento nehmotný majetok nie je nutné ďalším spôsobom vyvíjať, môže vyžadovať iba malú alebo žiadnu údržbu alebo ochranu a môže mať obmedzenú využiteľnosť mimo oblasti využívania zamýšľanej v čase nadobudnutia. V danom prípade s nehmotným majetkom nie je spojené žiadne riziko vývoja, no existujú riziká súvisiace s obstarávaním a využívaním nehmotného majetku. Medzi kľúčové funkcie vykonávané subjektom, ktorý nehmotný majetok kúpil patria funkcie potrebné na výber najvhodnejšieho nehmotného majetku na trhu, analýza jeho potenciálnych výhod v prípade využitia skupinou MNE a rozhodnutie prevziať riziko spojené s príležitosťou v podobe nákupu tohto nehmotného majetku. Kľúčovým použitým majetkom sú financie potrebné na nákup nehmotného majetku. Ak má kupujúci subjekt spôsobilosť vykonávať a skutočne vykonáva všetky opísané kľúčové funkcie vrátane kontroly rizík spojených s obstaraním a využívaním nehmotného majetku, potom je opodstatnený záver, že po zaplatení odmeny zodpovedajúcej princípu nezávislého vzťahu za výrobné a distribučné funkcie ostatných prepojených podnikov má vlastník nárok, aby mu zostal alebo sa mu pripísal prípadný príjem alebo strata z využívania tohto nehmotného majetku po jeho nadobudnutí. Zatiaľ čo pri takomto jednoduchom modeli môže byť uplatnenie Kapitol I - III pomerne jednoduché, analýza môže byť zložitejšia v situáciách, kde:

- i) nadnárodná skupina vytvára nehmotný majetok vlastnou činnosťou, najmä ak sa tento nehmotný majetok prevádza medzi prepojenými podnikmi ešte v štádiu jeho tvorby,
- ii) nehmotný majetok obstaraný od inej osoby alebo vytvorený vlastnou činnosťou slúži ako platforma pre ďalší vývoj, alebo
- iii) pre tvorbu hodnoty nehmotného majetku sú obzvlášť dôležité aj ďalšie aspekty, ako je marketing alebo výroba.

Pre tieto zložitejšie prípady je zvlášť relevantné nižšie uvedené všeobecne platné usmernenie, ktoré sa im primárne venuje.

B.2.1. Výkon a kontrola funkcií

6.50. Podľa zásad uvedených v Kapitolách I až III by mal každý člen skupiny MNE dostávať za ním vykonávané funkcie odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V prípade nehmotného majetku ide o funkcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a

využívaním nehmotného majetku. Preto určenie člena alebo členov skupiny, ktorí vykonávajú funkcie súvisiace s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku (teda funkciami DEMPE), je jedným z kľúčových prvkov pri stanovení podmienok pre kontrolované transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

6.51. Potreba zabezpečiť, aby všetci členovia skupiny MNE boli primerane odmenení za funkcie, ktoré vykonávajú, majetok, ktorý využívajú a za riziká, ktoré znášajú, znamená, že ak má byť právny vlastník nehmotného majetku v konečnom dôsledku oprávnený ponechať si všetky výnosy z využívania nehmotného majetku, musí vykonávať všetky funkcie, poskytnúť všetok používaný majetok a prevziať všetky riziká, ktoré sú spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku. To však neznamená, že prepojené podniky, ktoré tvoria skupinu MNE, musia svoje činnosti v oblasti vytvárania, vylepšovania, údržby, ochrany alebo využívania nehmotného majetku nejakým konkrétnym spôsobom štruktúrovať. Na to, aby mal právny vlastník v konečnom dôsledku nárok na ponechanie alebo pripísanie časti výnosov plynúcich skupine MNE z využívania nehmotného majetku, nie je nevyhnutné, aby fyzicky vykonával všetky funkcie súvisiace s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním tohto nehmotného majetku prostredníctvom svojich vlastných zamestnancov. V transakciách medzi nezávislými podnikmi sú niekedy niektoré funkcie zadávané iným subjektom prostredníctvom outsourcingu. Aj člen skupiny MNE, ktorý je právnym vlastníkom nehmotného majetku môže podobne externe zadať výkon funkcií spojených s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou alebo využívaním nehmotného majetku buď nezávislým podnikom alebo prepojeným podnikom.

6.52. Ak prepojené podniky iné ako právny vlastník vykonávajú relevantné funkcie, od ktorých sa očakáva, že prispejú k hodnote nehmotného majetku, mali by byť za tieto vykonávané funkcie odmenené v súlade s princípom nezávislého vzťahu podľa princípov stanovených v Kapitolách I až III. Pri určovaní nezávislej odmeny za funkčné príspevky by sa malo prihliadať na dostupnosť porovnateľných nekontrolovaných transakcií, dôležitosť vykonávanej funkcie v súvislosti s tvorbou hodnoty nehmotného majetku a na reálne dostupné možnosti strán účastných na transakcii. Mali by sa vziať do úvahy aj špecifické aspekty uvedené v odsekoch 6.53 až 6.58.

6.53. Pri outsourcingu transakcií medzi nezávislými podnikmi subjekt, ktorý v mene právneho vlastníka nehmotného majetku vykonáva funkcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním tohto nehmotného majetku, zvyčajne vykonáva tieto funkcie pod kontrolou právneho vlastníka nehmotného majetku (pozri odsek 1.65). Vzhľadom na povahu vzťahov medzi prepojenými podnikmi, ktoré sú členmi skupiny MNE sa však môže stať, že funkcie vykonávané prepojenými podnikmi prostredníctvom outsourcingu budú kontrolované iným subjektom, ako je právny vlastník nehmotného majetku. V takýchto prípadoch by mal právny vlastník nehmotného majetku odmeniť na základe princípu nezávislého vzťahu aj ten subjekt, ktorý vykonáva tieto kontrolné funkcie v súvislosti s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku. Pri určovaní, ktorý člen skupiny MNE v skutočnosti kontroluje výkon príslušných funkcií, platia princípy analogické zásadám stanoveným pre určenie kontroly nad rizikom v Oddiele D.1.2.1

Kapitoly I. Dôležitou súčasťou analýzy bude aj posúdenie spôsobilosti konkrétneho subjektu vykonávať kontrolné funkcie a skutočne ich aj vykonávať.

6.54. Ak právny vlastník nekontroluje ani nevykonáva žiadne funkcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou alebo využívaním nehmotného majetku, nebude mať nárok na žiadne úžitky priraditeľné funkciám vykonávaným prostredníctvom outsourcingu. V závislosti od okolností prípadu môže nezávislá odmena, ktorú má právny vlastník poskytnúť iným prepojeným podnikom vykonávajúcim alebo kontrolujúcim funkcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou alebo využívaním nehmotného majetku, zahŕňať podiel z celkových výnosov dosiahnutých z využívania tohto nehmotného majetku. Ak právny vlastník nevykonáva žiadnu relevantnú funkciu v súvislosti s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou alebo využívaním nehmotného majetku, nebude mať nárok na žiadnu časť výnosov súvisiacich s výkonom alebo kontrolou funkcií spojených s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou alebo využívaním nehmotného majetku. Bude mať nárok na odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu za všetky tie funkcie, ktoré skutočne vykonáva, majetok, ktorý skutočne používa a riziká, ktoré skutočne znáša. Pozri Oddiely B.2.2 a B.2.3. Pri určovaní funkcií, ktoré skutočne vykonáva, majetku, ktorý skutočne používa a rizík, ktoré skutočne znáša, sú obzvlášť dôležité pokyny uvedené v Oddiele D.1.2 Kapitoly I.

6.55. Relatívna hodnota príspevkov k vytváraniu, vylepšovaniu, údržbe, ochrane a využívaniu nehmotného majetku sa líši v závislosti od konkrétnych podmienok prípadu. Členovia skupiny MNE, ktorí v konkrétnom prípade prispievajú významnejšie, by mali dostať relatívne vyššiu odmenu. Napríklad spoločnosť, ktorá iba financuje výskum a vývoj, by mala mať nižší očakávaný výnos, než ak by výskum a vývoj aj financovala a aj mala nad ním kontrolu. Za inak rovnakých okolností by očakávaný výnos mal byť ešte vyšší, ak subjekt výskum a vývoj financuje, kontroluje aj fyzicky uskutočňuje. Pozri tiež výklad k financovaniu uvedený v Oddiele B.2.2.

6.56. Pri posudzovaní nezávislej odmeny za funkčné príspevky jednotlivých členov skupiny MNE budú mať určité dôležité funkcie osobitný význam. Povaha týchto dôležitých funkcií v každom konkrétnom prípade bude závisieť od daných skutočných podmienok a okolností. V prípade nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou alebo bol obstaraný od inej osoby a slúži ako platforma pre činnosti ďalšieho vývoja, môžu tieto dôležitejšie funkcie zahŕňať okrem iného navrhovanie a riadenie výskumných a marketingových programov, stanovenie smeru a priorít tvorivej činnosti vrátane usmerňovania základného výskumu, kontrolu nad strategickými rozhodnutiami týkajúcimi sa programov tvorby nehmotného majetku a riadenia a kontroly rozpočtov. V prípade akéhokoľvek nehmotného majetku (t. j. buď vytvoreného vlastnou činnosťou alebo obstaraného od inej osoby) môžu ďalšie dôležité funkcie zahŕňať aj dôležité rozhodnutia týkajúce sa obrany a právnej ochrany nehmotného majetku a priebežnú kontrolu kvality funkcií vykonávaných nezávislými alebo prepojenými podnikmi, ktoré môžu mať významný vplyv na hodnotu nehmotného majetku. Tieto dôležité funkcie zvyčajne významne prispievajú k hodnote nehmotného majetku a ak právny vlastník tieto dôležité funkcie zabezpečuje externe prostredníctvom outsourcingu v rámci transakcií medzi prepojenými podnikmi, výkon týchto funkcií by mal byť odmenený primeraným podielom na

výnosoch dosiahnutých skupinou MNE z využívania nehmotného majetku.

6.57. Keďže môže byť ťažké nájsť porovnateľné transakcie zahŕňajúce outsourcing takýchto dôležitých funkcií, na stanovenie primeranej odmeny za ich výkon, môže byť potrebné použiť metódy transferového oceňovania, ktoré nie sú priamo založené na porovnateľných transakciách, vrátane metód delenia zisku a techník stanovenia hodnoty *ex ante*. Ak právny vlastník preniesie všetky alebo väčšinu týchto dôležitých funkcií na iných členov skupiny prostredníctvom outsourcingu, potom by mala byť jeho časť odmeny, tvorená výnosmi generovanými využívaním nehmotného majetku po vyplatení odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu ostatným členom skupiny za ich vykonávané významné funkcie, dobre zvážená vzhľadom na funkcie, ktoré skutočne vykonáva, majetok, ktorý skutočne používa a riziká, ktoré skutočne znáša a to v súlade s pokynmi uvedenými v oddiele D.1.2 Kapitoly I. Princípy uvedené v tomto odseku sú ilustrované príkladmi 16 a 17 v prílohe I ku Kapitole VI.

6.58. Keďže dôležité funkcie opísané v odseku 6.56 sú často rozhodujúce pri riadení rôznych vykonávaných funkcií, používaného majetku a prevzatých rizík, ktoré sú kľúčové pre úspešné vytváranie, vylepšovanie, údržbu, ochranu alebo využívanie nehmotného majetku a ako také sú pre tvorbu hodnoty nehmotného majetku rozhodujúce, je potrebné dôsledne posúdiť transakcie medzi stranami vykonávajúcimi tieto dôležité funkcie a ostatnými prepojenými podnikmi. Spolahlivosť jednostrannej metódy transferového oceňovania sa podstatne zníži v prípade, ak testovanou stranou alebo stranami sú tie, ktoré vykonávajú významnú časť dôležitých funkcií. Pozri príklad 6.

B.2.2. Používanie majetku

6.59. Členovia skupiny, ktorí používajú svoj majetok na vytváranie, vylepšovanie, údržbu, ochranu a využívanie nehmotného majetku, by za to mali dostať primeranú odmenu. Takto používaným majetkom môže byť najmä nehmotný majetok využívaný vo výskume, vývoji alebo marketingu (napr. know-how, vzťahy so zákazníkmi atď.), hmotný majetok alebo financovanie. Jeden člen skupiny MNE môže financovať časť alebo celé vytváranie, vylepšovanie, údržbu a ochranu nehmotného majetku, zatiaľ čo iný člen alebo viacerí členovia vykonávajú všetky ostatné súvisiace funkcie. Pri posudzovaní primeraného očakávaného výnosu z financovania za takýchto okolností je potrebné si uvedomiť, že pri nezávislých transakciách strana, ktorá poskytuje financovanie, ale nekontroluje riziká ani nevykonáva iné funkcie spojené s financovanou činnosťou alebo majetkom, vo všeobecnosti nedostane očakávané výnosy ekvivalentné tým, ktoré dostáva inak podobne situovaný investor, ktorý tiež vykonáva a kontroluje dôležité funkcie, no zároveň aj kontroluje dôležité riziká spojené s financovanou činnosťou. Povaha a výška odmeny prislúchajúcej subjektu, ktorý znáša náklady spojené s nehmotným majetkom, sa musí určiť na základe všetkých relevantných skutočností, pričom by mala byť v súlade s podobnými vzťahmi financovania medzi nezávislými subjektmi, pokiaľ je možné ich identifikovať. Pozri pokyny v Oddiele D.1.2.1.6 Kapitoly I, a najmä príklad 3 v odsekoch 1.85 a 1.103, ktoré ilustrujú situáciu, keď strana poskytujúca financovanie nekontroluje finančné riziko spojené s financovaním.

6.60. Financovanie a podstupovanie rizika sú neoddeliteľne prepojené v tom zmysle, že financovanie sa často uskutočňuje súčasne s podstupovaním určitých rizík (napr. financujúca strana zmluvne preberá riziko straty svojich finančných prostriedkov). Povaha a rozsah podstupovaného rizika sa však budú líšiť v závislosti od ekonomicky relevantných charakteristík transakcie. Riziko bude napríklad nižšie, keď má strana, ktorej sa financovanie poskytuje, vysokú úverovú bonitu, keď je financovanie zabezpečené záložným právom na majetok, alebo keď je financovaná investícia spojená s nízkym rizikom v porovnaní s úrovňou rizika v prípadoch, kedy je úverová bonita nižšia, resp. financovanie je nezabezpečené alebo financovaná investícia je vysoko riziková. Navyše, čím väčšia je výška poskytnutých prostriedkov, tým väčší je potenciálny dopad rizika na poskytovateľa financovania.

6.61. Podľa zásad uvedených v Oddiele D.1.2 Kapitoly I je prvým krokom analýzy transferového oceňovania vo vzťahu k rizikám identifikácia ekonomicky významných rizík a ich špecifik. Pri identifikácii rizík spojených s investíciou a ich špecifik je dôležité rozlišovať medzi finančnými rizikami spojenými s financovaním poskytnutým na investície a prevádzkovými rizikami spojenými s prevádzkovými činnosťami, na ktoré sa poskytnuté finančné prostriedky používajú, ako je napr. riziko spojené s vývojom v prípade použitia prostriedkov na vývoj nového nehmotného majetku. Ak strana poskytujúca financovanie vykonáva kontrolu nad finančným rizikom spojeným s poskytnutím financovania bez toho, aby prevzala a mala kontrolu nad akýmkoľvek iným špecifickým rizikom, tak by vo všeobecnosti mohla očakávať len návratnosť, ktorá je primeraná riziku týchto finančných prostriedkov.

6.62. Zmluvné podmienky transakcie vo všeobecnosti určujú podmienky financovania, ktoré sú objasnené a bližšie doplnené ekonomickými charakteristikami transakcie premietnuté v skutočnom konaní strán.¹⁹ Poskytovateľ financovania by mal vo všeobecnosti očakávať výnos, ktorý by sa mal rovnať výnosu odpovedajúcemu miere rizika. Tento výnos možno určiť napríklad na základe kapitálových nákladov alebo podľa výnosovej miery reálnej alternatívnej investície s porovnateľnými ekonomickými charakteristikami. Pri určovaní primeraného výnosu z finančného majetku je dôležité zväžiť možnosti financovania, ktoré sú strane prijímajúcej finančné prostriedky reálne dostupné. Výnos očakávaný poskytovateľom financovania *ex ante* a skutočný výnos dosiahnutý *ex post* sa môžu líšiť. Napríklad, ak poskytovateľ financovania poskytne úver v pevne stanovenej výške s pevnou úrokovou sadzbou, rozdiel medzi skutočným a očakávaným výnosom bude odrážať riziko, že dlžník nebude schopný splatiť niektoré alebo všetky splátky.

6.63. Rozsah a forma činností potrebných na výkon kontroly nad finančným rizikom spojeným s poskytnutím finančných prostriedkov, budú závisieť od rizikovosti investície pre poskytovateľa financovania, pričom je potrebné zohľadniť výšku poskytovaných finančných

¹⁹ Budú vypracované aj ďalšie pokyny ohľadne ekonomicky významných charakteristík pri určovaní nezávislých podmienok finančných transakcií vrátane prípadov, keď sa poskytnuté finančné prostriedky používajú na financovanie projektov, najmä na investície do vytvárania nehmotného majetku. Tieto práce budú poskytnuté v rokoch 2016 a 2017.

prostriedkov a investíciu, na ktorú sa tieto prostriedky použijú. V súlade s definíciou kontroly uvedenou v odsekoch 1.65 a 1.66 tejto smernice, vykonávanie kontroly nad konkrétnym finančným rizikom vyžaduje spôsobilosť prijímať príslušné rozhodnutia týkajúce sa príležitosti, s ktorou je riziko spojené, čo je v tomto prípade poskytnutie financovania spolu so skutočným výkonom týchto rozhodovacích funkcií. Okrem toho strana, ktorá vykonáva kontrolu nad finančným rizikom, musí vykonávať činnosti uvedené v odsekoch 1.65 a 1.66 v súvislosti s každodennými aktivitami na zmiernenie rizika, keď sú tieto zabezpečované externe prostredníctvom outsourcingu a súvisia s prípadnými prípravnými prácami potrebnými na uľahčenie jej rozhodovania, ak tieto činnosti nevykonáva sama.

6.64. Pri poskytnutí finančných prostriedkov niektorej strane na vytvorenie nehmotného majetku sa uskutočňuje rozhodovanie o prijatí, odstúpení alebo odmietnutí príležitosti spojenej s rizikom, rozhodovanie o tom, či a ako reagovať na riziká spojené s príležitosťou a rozhodovanie o podmienkach transakcie financovania. V závislosti od skutočností a okolností môžu príslušné rozhodnutia závisieť od posúdenia úverovej bonity strany, ktorej sa majú finančné prostriedky poskytnúť a od toho, ako môžu riziká daného projektu vývoja ovplyvniť očakávania ohľadom návratnosti poskytnutých finančných prostriedkov alebo potreby prípadného ďalšieho financovania. Súčasťou podmienok, za ktorých sa financovanie poskytuje, môže byť aj naviazanie rozhodnutia o financovaní na kľúčové rozhodnutia ohľadne vývoja, ktoré ovplyvnia mieru výnosu z financovania. Napríklad môže byť potrebné rozhodnúť, či projekt posunúť do ďalšej fázy alebo povoliť investície do nákladného majetku. Čím vyššie je riziko spojené s vývojom a čím tesnejšia je jeho previazanosť s finančným rizikom, tým viac musí byť poskytovateľ financovania spôsobilý posúdiť pokrok vo vytváraní nehmotného majetku a vplyv tohto pokroku na dosiahnutie očakávanej miery výnosu z financovania a tým užšie môže poskytovateľ financovania previazať ďalšie financovanie s vývojom kľúčových operačných faktorov, ktoré môžu ovplyvniť jeho finančné riziko. Poskytovateľ financovania bude musieť byť spôsobilý vyhodnotiť situáciu z pohľadu poskytnutia ďalšieho financovania a toto vyhodnotenie aj skutočne vykonávať, a následne jeho výsledky zohľadniť pri rozhodovaní o poskytnutí ďalších finančných prostriedkov.

B.2.3. Znášanie rizík

6.65. Medzi konkrétne typy rizík, ktoré môžu byť dôležité pri funkčnej analýze rizík v súvislosti s transakciou spojenou s nehmotným majetkom, patria (i) riziká spojené s vytváraním nehmotného majetku vrátane rizika, že nákladný výskum a vývoj alebo marketingové aktivity sa ukážu ako neúspešné, a to aj s ohľadom na načasovanie investície (napr. skutočnosť, či sa investícia uskutoční v počiatočnom štádiu, v polovici procesu vývoja alebo v neskoršom štádiu, ovplyvní úroveň základného investičného rizika), (ii) riziko zastarania výrobku vrátane možnosti, že technologický pokrok konkurentov nepriaznivo ovplyvní hodnotu nehmotného majetku, (iii) riziko porušenia práv tretích osôb vrátane rizika, že obhajoba nehmotných práv alebo obhajoba proti tvrdeniam tretích osôb o porušení ich práv sa môže ukázať ako časovo náročná, nákladná a/alebo neúčinná, (iv) zodpovednosť za výrobok a podobné riziká spojené s výrobkami a službami založenými na nehmotnom majetku a (v) riziko spojené s využívaním nehmotného majetku a neistota ohľadne výnosov, ktoré má nehmotný majetok generovať.

Existencia a úroveň týchto rizík závisí od skutočností a okolností každého jednotlivého prípadu a od povahy daného nehmotného majetku.

6.66. Určenie člena alebo členov skupiny, ktorí znášajú riziko súvisiace s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku je preto jedným z dôležitých prvkov pri stanovení ceny kontrolovaných transakcií. Znášanie rizika určuje, ktorý člen alebo členovia skupiny budú zodpovední za dôsledky prípadnej materializácie rizika. Presné vymedzenie kontrolovanej transakcie podľa pokynov uvedených v Oddiele D.1 Kapitoly I môže ukázať, že riziká prevzal právny vlastník, alebo že ich namiesto neho prevzali iní členovia skupiny, ktorí musia dostať primeranú odmenu za tento svoj príspevok.

6.67. Pri určovaní toho, ktorý člen alebo členovia skupiny preberajú riziká spojené s nehmotným majetkom, platia zásady uvedené v Oddiele D.1.2 Kapitoly I. Pri určovaní, ktorá strana v kontrolovanej transakcii preberá riziká spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku, je potrebné dodržať najmä 1. ž 5. krok procesu analýzy rizík podľa odseku 1.60.

6.68. Je obzvlášť dôležité zabezpečiť, aby členovia skupiny, ktorí si uplatňujú nárok na výnosy za znášanie rizika, skutočne niesli zodpovednosť za opatrenia, ktoré bude potrebné vykonať a za náklady, ktoré môžu vzniknúť, ak sa príslušné riziko materializuje. Ak náklady skutočne znáša alebo opatrenia vykonáva iný prepojený podnik než ten, ktorý podľa analýzy rizík podľa odseku 1.60 tejto smernice riziko prevzal, mala by sa vykonať úprava transferového oceňovania tak, aby sa náklady priradili strane preberajúcej riziko a aby druhý prepojený podnik bol primerane odmenený za akékoľvek činnosti vykonané v súvislosti s materializáciou rizika. Táto zásada je ilustrovaná príkladom 7 v prílohe I ku Kapitole VI.

B.2.4. Skutočné výnosy (ex post)

6.69. Je celkom bežné, že skutočná (*ex post*) ziskovosť je iná ako predpokladaná (*ex ante*) ziskovosť. Dôvodom môže byť materializácia rizík v podobe nepredvídateľného vývoja odlišného od pôvodných očakávaní. Môže sa napríklad stať, že konkurenčný výrobok je stiahnutý z trhu, na kľúčovom trhu dôjde k prírodnej katastrofe, kľúčový majetok z nepredvídateľných dôvodov zlyhá, alebo že v dôsledku prelomového technologického vývoja na strane konkurenta sa výrobky založené na predmetnom nehmotnom majetku stanú zastaranými alebo menej vyhľadávanými. Takisto sa môže stať, že finančné predpovede, na ktorých sú založené výpočty výnosov *ex ante* a dojednania o odmene, zohľadnili riziká a pravdepodobnosť vzniku primerane predvídateľných udalostí správnym spôsobom a rozdiely medzi skutočnou a očakávanou ziskovosťou sú odrazom materializácie daných rizík. A tiež sa môže stať, že finančné predpovede, na ktorých sú založené výpočty výnosov *ex ante* a dojednania o odmene, nezohľadnili riziká vzniku rôznych dopadov správnym spôsobom, v dôsledku čoho boli predpokladané zisky nadhodnotené alebo podhodnotené. Za takýchto okolností vyvstáva otázka, či a ako by sa zisky alebo straty mali rozdeliť medzi členov skupiny MNE, ktorí prispeli k vytvoreniu, vylepšeniu, údržbe, ochrane a využívaniu daného nehmotného majetku.

6.70. Vyriešenie tejto otázky vyžaduje dôkladnú analýzu toho, ktorý subjekt alebo subjekty v skupine MNE v skutočnosti znášajú ekonomicky významné riziká identifikované pri vymedzení skutočnej transakcie (pozri Oddiel D.1 Kapitoly I). Ako naznačuje tento analytický rámec, stranou, ktorá skutočne znáša ekonomicky významné riziká môže a nemusí byť prepojený podnik, ktorý riziká prevzal podľa zmluvy, ako napríklad právny vlastník nehmotného majetku alebo môže a nemusí ňou byť poskytovateľ financovania investície. V prípade materializácie rizika, ktorá spôsobí rozdiel medzi očakávanými a skutočnými výsledkami, strana, ktorej v zmysle zásad uvedených v Oddieloch D.1.2.1.4 až D.1.2.1.6 Kapitoly I nie je predmetné riziko priradené, nebude mať nárok na rozdiel medzi skutočnými a očakávanými ziskami, ani povinnosť znášať straty spôsobené týmto rozdielom, pokiaľ nevykonáva dôležité funkcie uvedené v odseku 6.56 alebo neprispieva ku kontrole nad ekonomicky významnými rizikami podľa odseku 1.105 a pokiaľ nie je stanovené, že nezávislá odmena za výkon príslušných funkcií by obsahovala aj podiel na zisku. Okrem toho je potrebné posúdiť či odmena *ex ante* vyplácaná členom skupiny MNE za vykonávané funkcie, použitý majetok a prevzaté riziká je skutočne v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pozornosť by sa mala venovať napríklad tomu, či skupina v skutočnosti nepodhodnotila alebo nenadhodnotila očakávané zisky, čím by vznikli nedoplatky alebo preplatky na odmene (určenej *ex ante*) voči niektorým členom skupiny za ich príspevky. Transakcie, ktorých ocenenie je v čase uskutočnenia transakcie veľmi neisté, sú obzvlášť náchylné na takéto podhodnotenie alebo nadhodnotenie. Bližší výklad k týmto otázkam je uvedený v Oddiele D.4.

B.2.5. Niektoré dôsledky z uplatňovania Oddielov B.1 a B.2

6.71. Ak právny vlastník nehmotného majetku v podstate:

- vykonáva a riadi všetky funkcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku (vrátane dôležitých funkcií uvedených v odseku 6.56),
- poskytuje všetok majetok potrebný na vytváranie, vylepšovanie, údržbu, ochranu a využívanie nehmotného majetku, vrátane financovania, a
- znáša všetky riziká spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku,

potom bude mať nárok na všetky očakávané (*ex ante*) výnosy dosiahnuté z využívania tohto nehmotného majetku skupinou MNE. Pokiaľ jeden alebo viacerí členovia skupiny MNE, ktorí nie sú právnym vlastníkom, vykonávajú funkcie, používajú majetok alebo znášajú riziká súvisiace s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku, tieto prepojené podniky musia byť v zodpovedajúcom rozsahu odmenené za svoje príspevky v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V závislosti od skutočností a okolností prípadu môže táto nezávislá odmena predstavovať očakávaný výnos z využívania nehmotného majetku alebo jeho podstatnú časť.

6.72. Nárok ktoréhokoľvek člena skupiny MNE na zisk alebo stratu vzniknutú v súvislosti s rozdielmi medzi skutočnou (*ex post*) ziskovosťou a zodpovedajúcim odhadom očakávanej (*ex ante*) ziskovosti bude závisieť od toho, ktorý subjekt alebo subjekty v skupine MNE v skutočnosti znášajú riziká identifikované v rámci vymedzenia skutočnej transakcie (pozri Oddiel D.1 v Kapitole I). Závisieť bude aj od toho, ktorý subjekt alebo subjekty vykonávajú dôležité funkcie uvedené v odseku 6.56 alebo prispievajú ku kontrole nad ekonomicky významnými rizikami uvedenými v odseku 1.105 a v súvislosti s ktorými je stanovené, že odmena v súlade s princípom nezávislého vzťahu za výkon príslušných funkcií by obsahovala aj podiel na zisku.

B.3. Identifikácia a stanovenie cien a iných podmienok kontrolovaných transakcií

6.73. Vykonanie analýzy podľa Oddielu D.1 Kapitoly I, ktorý je doplnený touto kapitolou, by malo uľahčiť jasné posúdenie právneho vlastníctva, funkcií, majetku a rizík spojených s nehmotným majetkom a presnú identifikáciu transakcií, ktorých ceny a ostatné podmienky sa majú stanoviť. Vo všeobecnosti možno povedať, že ceny a ďalšie podmienky transakcií identifikovaných skupinou MNE v rámci príslušných registrov a zmlúv je potrebné stanoviť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Analýza však môže odhaliť, že v skutočnosti sa uskutočňujú aj ďalšie transakcie, prípadne odlišné transakcie, než je uvedené v registroch a v zmluvách. V súlade s Oddielom D.1 Kapitoly I predmetom analýzy majú byť skutočné transakcie (a ich skutočné podmienky) vyvedené zo skutočného konania strán a iných relevantných skutočností.

6.74. Ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu a ďalšie podmienky transakcií by sa mali stanoviť podľa pokynov uvedených v Kapitolách I až III s ohľadom na prínosy vykonávaných funkcií, používaného majetku a znášaných rizík k predpokladanej hodnote nehmotného majetku v čase, keď sa dané funkcie vykonávajú, majetok používa a riziká znášajú v zmysle výkladu uvedeného v tomto Oddiele B tejto kapitoly. Oddiel D tejto kapitoly poskytuje doplňujúce pokyny ohľadne metód transferového oceňovania a iných náležitostí, ktoré sa majú uplatňovať pri stanovení nezávislých cien a ostatných podmienok pre transakcie spojené s nehmotným majetkom.

B.4. Uplatňovanie vyššie uvedených princípov v konkrétnych typových situáciách

6.75. Princípy uvedené v tomto Oddiele B musia byť uplatňované pre rôzne situácie vrátane tých, spojených s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku. Hlavným princípom v každom prípade je, že prepojené podniky, ktoré prispievajú k vytváraniu, vylepšovaniu, údržbe, ochrane alebo využívaniu nehmotného majetku, ktorého právnym vlastníkom je iný člen skupiny, musia dostať za nimi vykonávané funkcie, používaný majetok a prevzaté riziká odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pri posudzovaní, či prepojené podniky, ktoré vykonávajú funkcie alebo znášajú riziká súvisiace s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou a využívaním nehmotného majetku boli odmenené v súlade s princípom nezávislého vzťahu, je potrebné zvážiť (i) úroveň a povahu vykonávaných činností

a (ii) výšku a formu vyplatenej odmeny. Pri posudzovaní, či je odmena poskytnutá v kontrolovanej transakcii v súlade s princípom nezávislého vzťahu, je potrebné vychádzať z úrovne a povahy činnosti porovnateľných nezávislých subjektov, ktorí vykonávajú podobné funkcie, z odmeny poskytnutej týmto porovnateľným nezávislým subjektom vykonávajúcim podobné funkcie a z predpokladanej tvorby hodnoty nehmotného majetku týmito porovnateľnými nezávislými subjektmi znášajúcimi podobné riziká. Tento Oddiel opisuje uplatňovanie uvedených princípov v bežných situáciách, ktoré môžu nastať.

B.4.1. Vytváranie a vylepšovanie marketingového nehmotného majetku

6.76. Obvyklým prípadom, kedy sa tieto princípy uplatňujú, je podnik prepojený s právnym vlastníkom ochranných známk, ktorý vykonáva marketingové alebo obchodné funkcie v prospech právneho vlastníka ochrannej známky, napr. na základe zmluvy o marketingových činnostiach alebo distribučnej a marketingovej zmluvy. V týchto prípadoch je potrebné určiť, akým spôsobom má byť obchodník alebo distribútor za svoju činnosť odmenený. Jednou z dôležitých otázok je, či by mal byť obchodník/distribútor odmenený iba za poskytovanie propagačných a distribučných služieb, alebo či by mal byť obchodník/distribútor odmenený aj za zvýšenie hodnoty ochranných známk a ostatného marketingového nehmotného majetku prostredníctvom ním vykonávaných funkcií, použitého majetku a prevzatých rizík.

6.77. Analýza tejto otázky vyžaduje posúdenie (i) povinností a práv vyplývajúcich zo zápisov v registroch a zo zmlúv medzi stranami, (ii) vykonávaných funkcií, využívaného majetku a znášaných rizík jednotlivými stranami, (iii) očakávanej hodnoty nehmotného majetku, ktorá sa má vytvoriť prostredníctvom činností obchodníka/distribútora a (iv) odmeny poskytovanej za funkcie vykonávané obchodníkom/distribútorom (vzhľadom na použitý majetok a znášané riziká). Jedným z pomerne jasných prípadov je situácia, keď distribútor koná len ako zástupca, ktorému sa preplácajú výdavky na propagáciu, pričom jeho činnosť riadi a kontroluje vlastník ochranných známk a ostatného marketingového nehmotného majetku. V takom prípade by mal distribútor zvyčajne nárok na odmenu zodpovedajúcu výlučne jeho činnostiam obchodného zástupcu. Nepreberá na seba riziká spojené s ďalším vývojom ochrannej známky a ostatného marketingového nehmotného majetku, takže v tomto ohľade by nemal mať nárok na dodatočnú odmenu.

6.78. Keď distribútor skutočne znáša náklady na svoje marketingové aktivity (napríklad, keď neexistuje žiadna dohoda o preplácaní nákladov právnym vlastníkom), analýza by sa mala zamerať na to, do akej miery má distribútor možnosť podieľať sa na potenciálnych úžitkoch plynúcich z ním vykonávaných funkcií, používaného majetku a znášaných rizík, či už v súčasnosti alebo v budúcnosti. Vo všeobecnosti platí, že oprávnenie strany, ktorá nie je právnym vlastníkom ochranných známk a ostatného marketingového nehmotného majetku získať úžitok z marketingových aktivít, ktoré zvyšujú hodnotu tohto nehmotného majetku, bude závisieť predovšetkým od povahy práv tejto strany. Napríklad distribútor môže mať možnosť získať úžitok z ním vykonávaných funkcií, používaného majetku a znášaných rizík pri vytváraní hodnoty ochrannej známky a ostatného marketingového nehmotného majetku v podobe obratu a podielu na trhu, pokiaľ má dlhodobú zmluvu, ktorá mu udeľuje výhradné

distribučné práva na výrobok chránený ochrannou známkou. V tejto situácii mohlo úsilie distribútora zvýšiť hodnotu jeho vlastného nehmotného majetku, konkrétne jeho distribučných práv. V takýchto prípadoch by sa mal podiel distribútora na úžitkoch stanoviť na základe toho, čo by za porovnateľných okolností dostal nezávislý distribútor. V niektorých prípadoch môže distribútor vykonávať funkcie, používať majetok alebo znášať riziká nad rámec tých, ktoré by mohol vykonávať, používať alebo znášať nezávislý distribútor s podobnými právami v rámci svojich vlastných distribučných činností, a ktoré vytvárajú hodnotu nad rámec tej, ktorú vytvárajú iní obchodníci/distribútori v podobnom postavení. Nezávislý distribútor by v takom prípade zvyčajne požadoval od vlastníka ochrannej známky alebo iného nehmotného majetku dodatočnú odmenu. Takáto odmena by mohla mať formu vyšších distribučných ziskov (na základe zníženia nákupnej ceny výrobku), nižšej sadzby licenčných poplatkov alebo podielu na zisku spojeného so zvýšením hodnoty ochrannej známky alebo iného marketingového nehmotného majetku, pričom bude predstavovať odplatu pre distribútora za jeho funkcie, majetok, riziká a predpokladanú tvorbu hodnoty. Príklady 8 až 13 v prílohe I ku Kapitole VI podrobnejšie ilustrujú uplatňovanie tohto Oddielu B v súvislosti so zmluvami o marketingových a distribučných činnostiach.

B.4.2. Dojednania o výskume, vývoji a zlepšovaní procesov

6.79. Zásady uvedené v predchádzajúcich odsekoch platia aj v prípadoch výkonu funkcií výskumu a vývoja členom skupiny MNE na základe zmluvného dojednania s prepojeným podnikom, ktorý je právnym vlastníkom prípadného výsledného nehmotného majetku. Primeraná odmena za služby výskumu bude závisieť od všetkých skutočností a okolností, ako napríklad od toho, či má výskumný tím jedinečné zručnosti a skúsenosti relevantné pre daný výskum, či znáša riziká (napr. ak sa vykonáva základný výskum), používa svoj vlastný nehmotný majetok, alebo je kontrolovaný a riadený inou stranou. Odmena založená na kompenzácii nákladov s miernou ziskovou prirážkou nebude vo všetkých prípadoch odzrkadľovať predpokladanú hodnotu alebo nezávislú cenu príspevkov výskumného tímu.

6.80. Zásady uvedené v tejto časti sa podobne uplatňujú v situáciách, keď člen skupiny MNE poskytuje výrobné služby potenciálne vedúce k zlepšeniu procesov alebo výrobkov prepojeného podniku, ktorý preberá právne vlastníctvo výsledného procesu alebo zlepšenia výrobku. Príklady 14 až 17 v prílohe I ku Kapitole VI podrobnejšie ilustrujú uplatňovanie tohto Oddielu B v súvislosti so zmluvami o výskume a vývoji.

B.4.3. Platby za používanie názvu podniku

6.81. Často vznikajú otázky ohľadne odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu za používanie názvov skupín, obchodných názvov a podobného nehmotného majetku. Riešenie týchto otázok by malo byť založené na usmerneniach stanovených v tomto Oddiele B a na príslušných obchodných a právnych faktoroch. Vo všeobecnosti by sa na účely transferového oceňovania nemala uznávať žiadna platba len za samotnú prezentáciu príslušnosti k skupine alebo za používanie názvu skupiny na vyjadrenie príslušnosti k nej. Pozri Oddiel 7.12.

6.82. Ak je jeden člen skupiny vlastníkom ochrannej známky alebo iného nehmotného majetku spojeného s názvom skupiny a ak používanie tohto názvu poskytuje finančnú výhodu iným členom skupiny než právnenému vlastníkovi tohto nehmotného majetku, je odôvodnené predpokladať, že v nezávislých transakciách by takéto používanie bolo odmenené určitou formou kompenzácie. Obdobne môže byť poskytnutie odplaty vhodné aj vtedy, ak člen skupiny vlastní goodwill spojený s činnosťou reprezentovanou neregistrovanou ochrannou známkou, pričom použitie tejto ochrannej známky inou stranou by predstavovalo zavádzanie a používanie tejto ochrannej známky poskytuje jasnú finančnú výhodu inému členovi skupiny než vlastníkovi príslušného goodwill a neregistrovanej ochrannej známky.

6.83. Pri určovaní výšky odplaty v súvislosti s názvom skupiny je dôležité zohľadniť výšku finančného úžitku pre používateľa názvu, ktorý možno pripísať používaniu tohto názvu, náklady a výhody spojené s inými alternatívami a relatívne príspevky k hodnote názvu zo strany právoplatného vlastníka a subjektu, ktorý názov používa, v podobe vykonávaných funkcií, používaného majetku a znášaných rizík. Je potrebné dôkladne posúdiť vykonávané funkcie, použitý majetok a riziká, ktoré na seba používateľ názvu berie pri vytváraní alebo zvyšovaní hodnoty názvu vo svojej jurisdikcii. Mali by sa vziať do úvahy aj faktory, ktoré by boli významné pri poskytnutí licencie za používanie názvu nezávislého podniku za porovnateľných okolností, s uplatnením usmernení podľa Kapitol I až III.

6.84. Ak existujúci úspešný podnik bude prevzatý iným úspešným podnikom a nadobudnutý podnik začne používať názov, ochrannú známkou alebo iné označenie, ktoré odkazuje na nadobúdajúci podnik, nemalo by sa automaticky predpokladať, že ich používanie by malo byť odplatné. Ak existujú dôvody na očakávanie finančného úžitku nadobudnutého podniku z používania značky nadobúdajúceho podniku, výška prípadnej odplaty by mala vychádzať z úrovne tohto očakávaného úžitku.

6.85. Môže sa tiež stať, že nadobúdajúci podnik využije existujúce postavenie nadobudnutého podniku na rozšírenie svojej činnosti na území pôsobnosti nadobudnutého podniku tým, že zabezpečí používanie značky nadobúdateľa nadobudnutým podnikom. V takom prípade by sa malo zvážiť, či by mal nadobúdateľ poskytnúť peňažnú alebo inú odplatu nadobudnutému podnikovi za vykonávané funkcie, znášané riziká a použitý majetok (vrátane postavenia na trhu) v súvislosti s rozšíreným používaním názvu nadobúdateľa.

C. Transakcie spojené s používaním alebo prevodom nehmotného majetku

6.86. Okrem identifikácie nehmotného majetku, ktorého sa predmetná otázka transferového oceňovania týka a jeho špecifik a identifikácie vlastníka tohto nehmotného majetku je potrebné na začiatku každej analýzy transferového oceňovania v súvislosti s nehmotným majetkom identifikovať a správne charakterizovať aj konkrétne kontrolované transakcie spojené s nehmotným majetkom. Pre identifikáciu a presné vymedzenie transakcií spojených s používaním alebo prevodom nehmotného majetku platia princípy uvedené v Kapitole I. Okrem pokynov k identifikácii skutočnej transakcie (Oddiel D.1 Kapitoly I) a k reštrukturalizácii podnikov (Kapitola IX, najmä Časť I.), Oddiel C tejto kapitoly načrtáva niektoré typické

scenáre, ktoré môžu byť užitočné pri zisťovaní, či je súčasťou predmetnej transakcie aj nehmotný majetok alebo práva k nehmotnému majetku. Pozri príklad 19. Charakterizácia transakcie na účely transferového oceňovania nijako nesúvisí so stanovením skutočností podľa článku 12 Modelovej zmluvy OECD. Pozri napr. odseky 8 až 19 Komentára k článku 12 Modelovej zmluvy OECD.

6.87. Existujú dva všeobecné typy transakcií, pri ktorých budú identifikácia a preskúmanie nehmotného majetku relevantné na účely transferového oceňovania, a to: i) transakcie spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku a (ii) transakcie spojené s používaním nehmotného majetku v súvislosti s predajom tovaru alebo poskytovaním služieb.

C.1. Transakcie spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

C.1.1. Prevody nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

6.88. V kontrolovaných transakciách sa môžu prevádzať aj samotné práva k nehmotnému majetku. Tieto transakcie môžu zahŕňať prevod všetkých práv týkajúcich sa predmetného nehmotného majetku (napr. pri predaji nehmotného majetku alebo poskytnutí trvalej výlučnej licencie na nehmotný majetok), alebo len obmedzené práva k nehmotnému majetku (napr. pri poskytnutí licencie alebo pri podobnom prevode obmedzených práv na používanie nehmotného majetku, ktorý môže podliehať územnému alebo časovému obmedzeniu, prípadne obmedzeniam ohľadne práva používať, využívať, reprodukovať, ďalej prevádzať alebo ďalej rozvíjať predmetný nehmotný majetok). Pre transakcie spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku platia princípy uvedené v Kapitolách I až III. Ďalšie usmernenia k určovaniu nezávislých podmienok pre takéto transakcie sú uvedené aj v Oddieloch D.1, D.2 a D.3 tejto kapitoly.

6.89. Pri transakciách spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku je nevyhnutné konkrétne identifikovať povahu nehmotného majetku a práv k nehmotnému majetku, ktoré sú predmetom prevodu medzi prepojenými podnikmi. Ak prevedené práva podliehajú obmedzeniam, je tiež dôležité identifikovať povahu týchto obmedzení a celkový rozsah prevedených práv. V tejto súvislosti treba poznamenať, že použité označenie transakcií nie je pre analýzu transferového oceňovania určujúce. Napríklad v prípade prevodu výhradného práva na využívanie patentu v krajine X, rozhodnutie daňovníka označiť túto transakciu buď ako predaj všetkých patentových práv platných v krajine X alebo ako trvalú výhradnú licenciu na časť celosvetových patentových práv, nemá vplyv na určenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ak v oboch uvedených prípadoch oceňovaná transakcia predstavuje prevod výhradných práv na používanie patentu v krajine X na celé obdobie jeho zostávajúcej životnosti. Funkčná analýza by teda mala presne určiť špecifickú povahu prevedených práv k nehmotnému majetku.

6.90. Obmedzenia stanovené v licenčných a podobných zmluvách na použitie nehmotného

majetku pri ďalšom vývoji nového nehmotného majetku alebo nových výrobkov využívajúcich tento nehmotný majetok často majú pri analýze transferového oceňovania veľký význam. Pri identifikácii povahy prevodu práv k nehmotnému majetku je preto dôležité určiť, či nadobúdateľ získava právo použiť prevedený nehmotný majetok na účely ďalšieho výskumu a vývoja. Pri transakciách medzi nezávislými podnikmi sa vyskytujú dojednania, na základe ktorých si prevodca/poskytovateľ licencie ponecháva všetky práva k prípadným vylepšeniam nehmotného majetku, ktorý je predmetom licencie, vytvoreným počas doby platnosti licencie. Taktiež sa medzi nezávislými podnikmi vyskytujú transakcie, kde si nadobúdateľ majetku, práv alebo licencie ponecháva práva k prípadným vylepšeniam, ktoré vytvorí, a to buď na obdobie platnosti licencie alebo natrvalo. Povaha prípadných obmedzení ohľadne ďalšieho vývoja prevedeného nehmotného majetku alebo možnosti nadobúdateľa a prevodcu čerpať ekonomické úžitky z vylepšení môže ovplyvniť hodnotu prevedených práv a porovnateľnosť dvoch transakcií spojených s nehmotným majetkom, ktorý je inak identický alebo úzko porovnateľný. Takéto obmedzenia sa musia posúdiť z hľadiska písomných podmienok dojednaní a aj z hľadiska skutočného konania dotknutých strán.

6.91. Pre identifikáciu konkrétnej povahy transakcie spojenej s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, identifikáciu povahy akéhokoľvek prevedeného nehmotného majetku a identifikáciu akýchkoľvek prípadných obmedzení používania nehmotného majetku vyplývajúcich z podmienok prevodu tohto majetku, platia ustanovenia Oddielu D.1.1 v Kapitole I. Napríklad písomné ustanovenie, že licencia je nevýhradná alebo má obmedzené trvanie, nemusí daňová správa zohľadniť, ak nie je v súlade so skutočným konaním strán. Ustanovenia tohto odseku sú ilustrované príkladom 18 v prílohe I ku Kapitole VI.

C.1.2. Prevody kombinácií nehmotného majetku

6.92. Nehmotný majetok (vrátane obmedzených práv k nehmotnému majetku) možno previesť jednotlivo alebo v kombinácii s iným nehmotným majetkom. Pri posudzovaní transakcií spojených s prevodom kombinácií nehmotného majetku často vznikajú dva súvisiace problémy.

6.93. Prvý z nich sa týka povahy a ekonomických dôsledkov interakcií medzi rôznymi druhmi nehmotného majetku. Môže sa stať, že niektorý nehmotný majetok je hodnotnejší v kombinácii s iným nehmotným majetkom, ako keď sa posudzuje samostatne. Preto je dôležité identifikovať povahu právnych a ekonomických interakcií medzi jednotlivými druhmi nehmotného majetkom, ktoré sú predmetom prevodu.

6.94. Napríklad s farmaceutickým výrobkom sú často spojené tri alebo viaceré typy nehmotného majetku. Účinná látka môže byť chránená jedným alebo viacerými patentmi. Výrobok tiež prešiel určitým procesom testovania a na základe neho mohol štátny regulačný orgán vydať súhlas na jeho uvedenie na trh pre určitú geografickú oblasť a pre určité konkrétne schválené liečebné indikácie. Výrobok môže byť uvedený na trh pod konkrétnou ochrannou známkou. Vo vzájomnej kombinácii môžu byť tieto položky nehmotného majetku mimoriadne hodnotné, kým samostatne môžu mať oveľa nižšiu hodnotu. Napríklad ochranná známka bez

patentu a povolenia regulačného orgánu na uvedenie na trh môže mať obmedzenú hodnotu, pretože bez povolenia sa výrobok nemôže predávať a bez patentu sa nedajú z trhu vylúčiť generické konkurenčné výrobky. Hodnota patentu môže byť po získaní povolenia regulačného orgánu na uvedenie na trh oveľa vyššia než bez neho. Vzájomné väzby medzi jednotlivými súčasťami tohto nehmotného majetku ako aj to, ktoré strany transakcie vykonávali funkcie a znášali riziká a náklady spojené so získaním tohto nehmotného majetku, sú veľmi dôležitým faktorom pri analýze transferového oceňovania pri prevode nehmotného majetku. Pokiaľ práva k použitému nehmotnému majetku vlastní viaceré prepojené podniky, je dôležité zohľadniť ich relatívne príspevky k tvorbe hodnoty nehmotného majetku.

6.95. Rovnako dôležitá je aj ďalšia súvisiaca požiadavka, aby sa identifikoval všetok nehmotný majetok prevedený v rámci konkrétnej transakcie. Môže sa napríklad stať, že jednotlivé položky nehmotného majetku sú natoľko prepojené, že z vecnej podstaty nie je možné previesť jednu bez druhej. V praxi sa často bude stávať, že prevod jedného nehmotného majetku bude nevyhnutne znamenať prevod iného nehmotného majetku. V takýchto prípadoch je dôležité identifikovať všetok nehmotný majetok poskytnutý nadobúdateľovi v dôsledku prevodu nehmotného majetku, a to s uplatnením zásad podľa Oddielu D.1 v Kapitole I. Napríklad prevod práv na používanie ochrannej známky podľa licenčnej zmluvy bude zvyčajne spojený aj s poskytnutím práva na využívanie hodnoty dobrého mena, niekedy označovaného ako goodwill, ktoré je s touto ochrannou známkou spojené, ak toto dobré meno vybudoval poskytovateľ licencie. Prípadný požadovaný licenčný poplatok by mal zohľadňovať tak ochrannú známku, ako aj súvisiacu hodnotu dobrého mena. Princípy uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladom 20 v prílohe I ku Kapitole VI tejto smernice.

6.96. Dôležité je identifikovať tie situácie, v ktorých by daňovníci alebo daňová správa mohli mať snahu umelo oddeliť nehmotný majetok, ktorý by vzhľadom na vecnú podstatu nezávislé strany za porovnateľných okolností neoddelili. Mali by sa napríklad identifikovať a kriticky analyzovať snahy o umelé oddelenie ochranných známok alebo obchodných názvov od goodwillu, resp. od hodnoty dobrého mena, ktorá je s ochrannou známkou alebo obchodným názvom fakticky spojená. Princípy uvedené v tomto oddiele sú ilustrované príkladom 21 v prílohe I ku Kapitole VI tejto smernice.

6.97. Je potrebné si uvedomiť, že proces identifikácie všetkého nehmotného majetku prevedeného v rámci konkrétnej transakcie predstavuje identifikáciu skutočných uskutočnených transakcií, na základe písomných dojednaní a skutočného konania strán a s uplatnením zásad uvedených v Oddiele D.1 Kapitoly I.

C.1.3. Prevody nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku v kombinácii s inými obchodnými transakciami

6.98. V niektorých situáciách sa môže nehmotný majetok alebo práva k nehmotnému majetku prevádzať v spojení s hmotným obchodným majetkom alebo so službami. V takejto situácii je dôležité určiť, či sa v súvislosti s danou transakciou skutočne previedol aj nehmotný majetok. Je tiež dôležité, aby boli všetky položky nehmotného majetku prevedené v súvislosti s

konkrétnou transakciou identifikované a zohľadnené v analýze transferového oceňovania. Princípy uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladmi 23 až 25 v prílohe I ku Kapitole VI tejto smernice.

6.99. V niektorých situáciách bude na účely vykonania analýzy transferového oceňovania možné a aj vhodné oddeliť transakcie s hmotným tovarom alebo službami od prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. V týchto situáciách by sa celková cena za celý kontrakt mala rozčleniť a každý prvok transakcie by sa mal preskúmať, či je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V iných situáciách môžu byť transakcie tak úzko previazané, že bude ťažké oddeliť transakcie s hmotným tovarom alebo službami od prevodov nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. Pri zvažovaní, či by sa transakcie mali posudzovať ako celok alebo rozčleniť, bude dôležitým faktorom spoľahlivosť dostupných porovnateľných údajov. Predovšetkým bude dôležité zvážiť, či dostupné porovnateľné údaje umožňujú presné posúdenie väzieb medzi transakciami.

6.100. Jednou zo situácií, kedy sa transakcie spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku môžu kombinovať s inými transakciami, je zmluva o obchodnej franšíze. V rámci takejto zmluvy môže jeden člen skupiny MNE súhlasiť, že prepojenému podniku poskytne za jednorazový poplatok kombináciu služieb a nehmotného majetku. Ak sú služby a nehmotný majetok poskytované na základe takejto zmluvy natoľko jedinečné, že nie je možné nájsť spoľahlivé porovnateľné údaje pre celý balík služieb/nehmotného majetku, môže byť potrebné rozčleniť tento balík služieb a nehmotného majetku na viaceré časti a na účely transferového ocenenia ich posúdiť samostatne. Treba však mať na pamäti, že vzájomné väzby medzi predmetnými položkami nehmotného majetku a službami môžu zvýšiť hodnotu jedných aj druhých.

6.101. V iných situáciách môže byť poskytovanie služby a prevod jednej alebo viacerých položiek nehmotného majetku tak úzko previazané, že na účely analýzy transferového oceňovania by rozčlenenie transakcií bolo veľmi zložité. Napríklad niektoré prevody práv na softvér môžu byť spojené so záväzkom prevodcu poskytovať služby priebežnej údržby softvéru vrátane pravidelnej aktualizácie softvéru. V situáciách, keď sú služby a prevody nehmotného majetku vzájomne úzko previazané, môže byť potrebné stanoviť ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu agregovane.

6.102. Je potrebné zdôrazniť, že vymedzenie transakcie, ako je výroba výrobkov alebo poskytovanie služieb alebo prevod nehmotného majetku alebo kombinácia oboch, nemusí nevyhnutne vyžadovať použitie určitej konkrétnej metódy transferového oceňovania. Napríklad metóda zvýšených nákladov nie je vhodná pre všetky transakcie poskytovania služieb a nie všetky transakcie spojené s nehmotným majetkom vyžadujú zložité oceňovanie alebo použitie metód delenia zisku. Pre to, akým spôsobom sú transakcie na účely transferového oceňovania kombinované, vymedzené a analyzované, ako aj to, akým spôsobom vybrať najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania v konkrétnom prípade sú určujúce okolnosti a charakter každej konkrétnej situácie a výsledky požadovanej funkčnej analýzy. Konečným cieľom je stanoviť ceny a ostatné relevantné podmienky tak, ako by sa stanovili medzi nezávislými

podnikmi v porovnateľných transakciách.

6.103. Zároveň je potrebné zdôrazniť, že pri rozhodovaní o tom, či by sa pre účely analýzy mali transakcie agregovať alebo rozčleniť, je potrebné najmä vymedziť skutočnú uskutočnenú transakciu s ohľadom na písomné zmluvy a skutočné konanie strán. Presné vymedzenie uskutočnenej transakcie predstavuje jeden z nevyhnutných prvkov pri určovaní najvhodnejšej metódy transferového oceňovania v konkrétnom prípade.

C.2. Transakcie spojené s používaním nehmotného majetku pri predaji tovaru alebo poskytovaní služieb

6.104. Nehmotný majetok možno využiť v súvislosti s kontrolovanými transakciami v situáciách, keď nedochádza k prevodu žiadneho nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. Napríklad jedna alebo obidve strany kontrolovanej transakcie môžu používať nehmotný majetok v súvislosti s výrobou tovaru predávaného prepojenému podniku, v súvislosti s marketingom tovaru zakúpeného od prepojeného podniku alebo v súvislosti s poskytovaním služieb prepojenému podniku. Povaha takejto transakcie by mala byť jasne špecifikovaná a všetok prípadný nehmotný majetok používaný ktoroukoľvek zo strán v súvislosti s touto kontrolovanou transakciou by mal byť identifikovaný a zohľadnený v analýze porovnateľnosti, pri výbere a uplatnení najvhodnejšej metódy transferového oceňovania pre túto transakciu a pri výbere testovanej strany. Bližšie usmernenie ohľadne určovania nezávislých podmienok transakcií, ktoré sú spojené s použitím nehmotného majetku v súvislosti s predajom tovaru alebo s poskytovaním služieb, sú uvedené v Oddieloch D.1 a D.4 tejto kapitoly.

6.105. Potrebu zohľadniť používanie nehmotného majetku niektorou stranou kontrolovanej transakcie, ktorá zahŕňa predaj tovaru možno ilustrovať nasledovne. Predpokladajme, že výrobca áut používa cenné patenty na výrobu áut, ktoré následne predáva prepojeným distribútorom. Ďalej predpokladajme, že tieto patenty výrazne prispievajú k hodnote týchto áut. Pri výbere najvhodnejšej metódy transferového oceňovania, ako aj pri výbere testovanej strany je potrebné identifikovať patenty a hodnotu, ktorou prispievajú k hodnote áut a zohľadniť ju pri analýze porovnateľnosti transakcie, ktorá spočíva v predaji automobilov výrobcom automobilov jeho prepojeným distribútorom. Prepojení distribútori nakupujúci autá však nezískavajú žiadne práva na patenty výrobcu. V takom prípade sa teda patenty využívajú pri výrobe a môžu ovplyvniť hodnotu áut, ale samotné patenty sa neprevádzajú.

6.106. Ako ďalší príklad použitia nehmotného majetku v súvislosti s kontrolovanou transakciou predpokladajme, že podnik vykonávajúci geologický prieskum získal alebo vypracoval cenné geologické údaje a analýzu a vyvinul sofistikovaný prieskumný softvér a know-how pre prieskumné vrty. Ďalej predpokladajme, že tento nehmotný majetok používa pri poskytovaní prieskumných služieb v oblasti prieskumných vrtov prepojeného podniku. Pri výbere najvhodnejšej metódy transferového oceňovania pre danú transakciu ako aj pri výbere testovanej strany by sa mal tento nehmotný majetok identifikovať a zohľadniť pri analýze porovnateľnosti transakcií poskytovania služieb medzi prieskumným podnikom a prepojeným

podnikom. Za predpokladu, že prepojený podnik nezískava žiadne práva k nehmotnému majetku prieskumného podniku, tak tento nehmotný majetok sa síce používa pri vykonávaní služieb a môže ovplyvniť ich hodnotu, ale nedochádza k jeho prevodu.

D. Doplnujúce usmernenia na určenie podmienok nezávislého vzťahu v prípadoch zahŕňajúcich nehmotný majetok

6.107. Po identifikácii relevantných transakcií spojených s nehmotným majetkom, po špecifickom identifikovaní predmetného nehmotného majetku zahrnutého v týchto transakciách, určení subjektu alebo subjektov, ktoré sú právnymi vlastníkmi nehmotného majetku a tých, ktoré prispievajú k jeho hodnote, by malo byť možné určiť podmienky v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre príslušné transakcie. Pri určovaní takýchto podmienok v transakciách spojených s nehmotným majetkom by sa mali uplatňovať zásady uvedené v Kapitolách I až III tejto smernice. Najmä odporúčaný deväťkrokový postup uvedený v odseku 3.4 môže byť užitočný na stanovenie podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu v transakciách s nehmotným majetkom. Princípy popísané v rámci Oddielov A, B a C tejto Kapitoly VI by mali byť zohľadnené ako zásadná súčasť pri uplatňovaní princípov Kapitoly III pri výkone analýzy porovnateľnosti podľa postupu uvedenom v odseku 3.4.

6.108. Avšak niekedy je ťažké aplikovať zásady podľa Kapitol I až III na kontrolované transakcie, ktoré sa týkajú nehmotného majetku. Nehmotný majetok môže mať špecifické vlastnosti, ktoré sťažujú vyhládanie porovnateľných transakcií a v niektorých prípadoch je náročné aj stanovenie ceny v čase uskutočnenia transakcie. Okrem toho prepojené podniky niekedy môžu z úplne legitímnych obchodných dôvodov vzhľadom na vzájomný vzťah nastaviť štruktúru transakcie spojenej s nehmotným majetkom spôsobom, o ktorom by nezávislé podniky neuvažovali. Pozri Oddiel 1.11. Použitie alebo prevod nehmotného majetku môže spôsobiť ťažkosti týkajúce sa porovnateľnosti, výberu metód transferového oceňovania a stanovenia nezávislých podmienok pre kontrolované transakcie. Tento Oddiel D poskytuje doplnujúce usmernenia, na ktoré je potrebné prihliadať pri uplatňovaní zásad podľa Kapitol I až III na určenie podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre kontrolované transakcie spojené s nehmotným majetkom.

6.109. Oddiel D.1 poskytuje všeobecné doplnujúce usmernenia, ktoré sa týkajú všetkých transakcií spojených s nehmotným majetkom. Oddiel D.2 poskytuje doplnujúce usmernenia, ktoré sa osobitne týkajú transakcií spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. Oddiel D.3 poskytuje doplnujúce usmernenia týkajúce sa prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, ktorého hodnota je v čase prevodu veľmi neistá. Oddiel D.4 poskytuje postup na ocenenie ťažko oceníteľného nehmotného majetku. Oddiel D.5 poskytuje doplnujúce usmernenia pre transakcie spojené s používaním nehmotného majetku v súvislosti s predajom tovaru alebo poskytovaním služieb v situáciách, keď nedochádza k prevodu práv k nehmotnému majetku.

D.1. Všeobecné zásady platné pri transakciách spojených s nehmotným majetkom

6.110. Oddiel D Kapitoly I spolu s Kapitolou III stanovujú princípy, ktoré je potrebné zvážiť a odporúčaný postup, ktorý je potrebné dodržať pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti. Usmernenia opísané v uvedených častiach tejto smernice sa vzťahujú na všetky kontrolované transakcie s nehmotným majetkom.

6.111. Pri uplatňovaní zásad stanovených v tejto smernici ohľadne obsahu a procesu analýzy porovnateľnosti pri transakciách s nehmotným majetkom sa musia v rámci analýzy transferového oceňovania posúdiť možnosti reálne dostupné každej jednej zo strán transakcie.

6.112. Pri posudzovaní možností, ktoré majú strany transakcie reálne k dispozícii, je potrebné zvážiť perspektívy každej z týchto strán. Analýza porovnateľnosti zameraná len na jednu stranu transakcie vo všeobecnosti neposkytuje dostatočný základ pre posúdenie transakcie spojenej s nehmotným majetkom (a to ani v prípadoch, pre ktoré sa nakoniec zvolí jednostranná metóda transferového oceňovania).

6.113. Aj keď je pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti dôležité zvážiť perspektívy oboch strán transakcie, nemali by špecifické obchodné podmienky niektorej zo strán transakcie ovplyvniť výsledok, ktorý by bol v rozpore s reálne dostupnými možnosťami druhej strany transakcie. Na príklad od prevodcu by sa neočakávalo, že akceptuje cenu za prevod všetkých alebo časti svojich práv k nehmotnému majetku, ktorá je pre neho menej výhodná než jeho iné reálne dostupné možnosti (vrátane neuskutočnenia žiadneho prevodu), iba preto, že konkrétny prepojený podnik, ktorý je nadobúdateľom, nemá zdroje na efektívne využívanie prevedených práv k nehmotnému majetku. Podobne by sa nemalo očakávať, že nadobúdateľ akceptuje cenu za prevod práv k jednej alebo viacerým položkám nehmotného majetku, ktorá by nadobúdateľovi znemožnila dosiahnuť zisk z používania nadobudnutých práv k nehmotnému majetku v rámci svojej činnosti. Takýto výsledok by bol pre nadobúdateľa menej priaznivý ako jeho reálne dostupná možnosť na prevod vôbec neprísúpiť.

6.114. V mnohých prípadoch bude možné identifikovať cenu za transakciu s nehmotným majetkom, ktorá zodpovedá reálne dostupným možnostiam každej zo strán. Takéto nastavenie cien je v súlade s predpokladom, že skupiny MNE sa snažia optimalizovať rozdeľovanie zdrojov. Ak nastanú situácie, v ktorých minimálna cena prijateľná pre prevodcu na základe jeho reálne dostupných možností prekročí maximálnu cenu prijateľnú pre nadobúdateľa na základe jeho reálne dostupných možností, zrejme bude potrebné zvážiť, či by sa skutočná transakcia nemala posúdiť vzhľadom na kritérium pre neuznanie transakcie uvedené v Oddiele D.2 Kapitoly I, alebo či by sa podmienky transakcie nemali upraviť iným spôsobom. Podobne v situáciách, v rámci ktorých existujú tvrdenia, že buď súčasný spôsob používania nehmotného majetku alebo navrhovaná reálne dostupná iná možnosť (t. j. alternatívne využitie nehmotného majetku) neumožňuje optimálne rozdelenie zdrojov, môže byť potrebné overiť, či tieto tvrdenia zodpovedajú reálnym skutočnostiam a okolnostiam daného prípadu. Táto úvaha zdôrazňuje dôležitosť zohľadnenia všetkých relevantných skutočností a okolností pri presnom vymedzení skutočnej transakcie s nehmotným majetkom.

D.2. Doplnujúce usmernenia k prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

6.115. Tento oddiel poskytuje doplnujúce usmernenia týkajúce sa špecifických otázok spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku medzi prepojenými podnikmi. Takéto transakcie môžu zahŕňať predaj nehmotného majetku, ako aj iné transakcie ekonomicky rovnocenné predaju. Patria sem aj transakcie týkajúce sa licencií na práva k jednej alebo viacerým položkám nehmotného majetku alebo podobné transakcie. Účelom tohto oddielu nie je poskytnúť komplexné usmernenie v súvislosti s transferovým oceňovaním pri takýchto prevodoch nehmotného majetku. Cieľom je skôr doplniť príslušné ustanovenia Kapitol I - III a usmernenia uvedené v Oddieloch A, B, C a D.1 tejto kapitoly v súvislosti s prevodmi nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku o usmernenia k určitým špecifickým otázkam, ktoré v súvislosti s takýmito prevodmi bežne vznikajú.

D.2.1. Porovnatel'nosť nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

6.116. Pri uplatňovaní ustanovení Kapitol I - III na transakcie spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku by sa malo pamätať na to, že nehmotný majetok má často jedinečné unikátne vlastnosti, ktoré v konečnom dôsledku majú potenciál generovať výnosy a vytvárať budúce úžitky, ktoré môžu byť veľmi rôznorodé. Pri vykonávaní analýzy porovnatel'nosti v súvislosti s prevodom nehmotného majetku je preto nevyhnutné zohľadniť tieto jedinečné vlastnosti nehmotného majetku. To je dôležité najmä tam, kde sa za najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania považuje metóda CUP, no svoj význam to má aj pri uplatnení iných metód, ktoré sa opierajú o porovnatel'né údaje. V prípade prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, ktorý poskytuje podniku jedinečnú konkurenčnú výhodu na trhu, by mal byť veľmi dôkladne posúdený použitý porovnatel'ný nehmotný majetok alebo transakcie. Je dôležité posúdiť, či tieto potenciálne porovnatel'né transakcie alebo majetok skutočne vykazujú podobný ziskový potenciál.

6.117. Nižšie je uvedený popis niektorých špecifických charakteristík nehmotného majetku, ktoré sa môžu ukázať ako dôležité pri analýze porovnatel'nosti pri prevode nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. Nasledujúci zoznam nie je vyčerpávajúci a v určitých konkrétnych prípadoch môže byť súčasťou analýzy porovnatel'nosti zohľadnenie aj ďalších dodatočných alebo odlišných faktorov.

D.2.1.1. Výlučnosť práv

6.118. Výlučnosť alebo nevýlučnosť práv k nehmotnému majetku vzťahujúcich sa ku konkrétnej transakcii prevodu daného nehmotného majetku či práv k nehmotnému majetku môže byť dôležitým faktorom porovnatel'nosti. Niektoré druhy nehmotného majetku umožňujú jeho právnenému vlastníkovi vylúčiť ostatných z používania tohto nehmotného majetku. Patent napríklad udeľuje na niekoľko rokov výhradné právo používať vynález, na ktorý sa vzťahuje. Ak strana, ktorá kontroluje práva k nehmotnému majetku, môže vylúčiť iné podniky z trhu

alebo ich vylúčiť z používania nehmotného majetku, ktorý poskytuje trhovú výhodu, táto strana môže dosiahnuť vysoký stupeň trhovej sily alebo významný trhovú vplyv. Strana s nevýhradnými právami k nehmotnému majetku nebude môcť vylúčiť všetkých konkurentov a vo všeobecnosti nebude mať rovnakú úroveň trhovej sily alebo vplyvu. V súvislosti s analýzou porovnateľnosti by sa preto mala zohľadniť aj výhradná alebo nevýhradná povaha nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku.

D.2.1.2. Rozsah a trvanie právnej ochrany

6.119. Rozsah a trvanie právnej ochrany nehmotného majetku relevantného pre konkrétny prevod môže byť tiež dôležitým faktorom porovnateľnosti. Právna ochrana spojená s niektorým nehmotným majetkom môže brániť konkurentom vstúpiť na konkrétny trh. V prípade iných druhov nehmotného majetku, ako je know-how alebo obchodné tajomstvo, môžu mať dostupné spôsoby právnej ochrany odlišný charakter a nemusia mať takú istú silu alebo trvanie. Pre nehmotný majetok s obmedzenou životnosťou môže byť dĺžka trvania právnej ochrany dôležitá, pretože trvanie nehmotných práv ovplyvní očakávanie strán transakcie, pokiaľ ide o budúce úžitky plynúce z využívania predmetného nehmotného majetku. Napríklad dva inak porovnateľné patenty nebudú mať rovnakú hodnotu, ak platnosť jedného uplynie o rok, zatiaľ čo platnosť druhého sa skončí až o desať rokov.

D.2.1.3. Geografický rozsah

6.120. Geografický rozsah nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku bude dôležitým faktorom porovnateľnosti. V závislosti od povahy výrobku, povahy nehmotného majetku a povahy príslušných trhov práva k nehmotnému majetku udelené s globálnou platnosťou môžu byť hodnotnejšie ako práva obmedzené len na jeden alebo niekoľko štátov.

D.2.1.4. Životnosť

6.121. Veľa druhov nehmotného majetku má obmedzenú životnosť. Životnosť konkrétneho nehmotného majetku môže byť ovplyvnená povahou a trvaním právnej ochrany tohto nehmotného majetku, ako je uvedené vyššie. Životnosť niektorých druhov nehmotného majetku môže byť ovplyvnená aj rýchlosťou technologických zmien v odvetví a vývojom nových a potenciálne vylepšených výrobkov. V niektorých prípadoch je možné životnosť konkrétneho nehmotného majetku predĺžiť.

6.122. Pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti bude preto dôležité zohľadniť predpokladanú životnosť predmetného nehmotného majetku. Vo všeobecnosti platí, že nehmotný majetok, od ktorého sa očakáva, že bude poskytovať trhovú výhodu počas dlhšieho časového obdobia, bude hodnotnejší ako podobný nehmotný majetok, ktorý poskytuje takéto výhody počas kratšieho časového obdobia, aj keď sú ostatné atribúty rovnaké. Pri posudzovaní životnosti nehmotného majetku je tiež dôležité prihliadať na jeho konkrétne využitie. Životnosť nehmotného majetku, ktorý tvorí základ pre prebiehajúci výskum a vývoj, môže presiahnuť komerčnú životnosť súčasnej výrobkovej rady založenej na tomto nehmotnom majetku.

D.2.1.5. Fázy vývoja

6.123. Pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti môže byť dôležité zvážiť fázu vývoja konkrétneho nehmotného majetku. Často sa stáva, že nehmotný majetok sa prevedie v rámci kontrolovanej transakcie skôr, ako sa úplne preukáže, že bude použiteľný pre komerčne uplatniteľné výrobky. Bežným príkladom je farmaceutický priemysel, kde sa chemické látky často patentujú a patenty (alebo práva na ich použitie) sa prevádzajú v kontrolovaných transakciách so značným predstihom predtým, ako ďalší výskum, vývoj a skúšanie preukážu, že tieto látky poskytujú bezpečnú a účinnú liečbu pre konkrétny zdravotný problém.

6.124. Vo všeobecnosti platí, že nehmotný majetok spojený s výrobkami s preukázanou komerčnou využiteľnosťou bude hodnotnejší ako inak porovnateľný nehmotný majetok spojený s výrobkami, pri ktorých sa ešte len čaká na potvrdenie komerčnej životaschopnosti. Pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti týkajúcej sa čiastočne vytvoreného nehmotného majetku je dôležité posúdiť pravdepodobnosť ako ďalší vývoj povedie ku komerčne významným budúcim výhodám. Za určitých okolností môžu byť pre toto posúdenie užitočné údaje z odvetvia, ktoré sa týkajú rizík spojených s ďalším vývojom. Avšak vždy by sa však mali zvážiť konkrétne okolnosti každej individuálnej situácie.

D.2.1.6. Práva na vylepšenia, revízie a aktualizácie

6.125. Pri analýze porovnateľnosti týkajúcej sa nehmotného majetku sú často dôležitým hľadiskom práva strán vo vzťahu k budúcim vylepšeniam, revíziám a aktualizáciám nehmotného majetku. V niektorých odvetviach výrobky chránené nehmotným majetkom môžu bez jeho priebežného vývoja a zdokonaľovania relatívne rýchlo zastarať alebo stratiť konkurencieschopnosť. V dôsledku toho môže prístup k aktualizáciám a vylepšeniam predstavovať rozdiel medzi získaním krátkodobej a dlhodobej výhody plynúcej z nehmotného majetku. Na účely porovnateľnosti je preto potrebné posúdiť, či konkrétne udelenie práv k nehmotnému majetku zahŕňa alebo nezahŕňa aj prístup k vylepšeniam, revíziám a aktualizáciám tohto nehmotného majetku.

6.126. Ďalšou veľmi podobnou a častou otázkou dôležitou pri analýze porovnateľnosti je to, či nadobúdateľ nehmotného majetku získava aj právo používať nehmotný majetok v súvislosti s výskumom zameraným na vývoj nového a vylepšeného nehmotného majetku. Napríklad právo používať existujúcu softvérovú platformu ako základ pre vývoj nových softvérových produktov môže skrátiť čas vývoja a môže znamenať rozdiel medzi tým, či podnik uvedie na trh nový výrobok alebo aplikáciu ako prvá, alebo bude nútená vstúpiť na trh už obsadený zavedenými konkurenčnými produktmi. Analýza porovnateľnosti s ohľadom na nehmotný majetok by preto mala zohľadňovať aj práva strán transakcie týkajúce sa používania nehmotného majetku v rámci vývoja nových a vylepšených verzií produktov.

D.2.1.7. Očakávanie budúceho úžitku

6.127. Každý z vyššie uvedených aspektov porovnateľnosti má svoj dôsledok pokiaľ ide o očakávanie strán transakcie ohľadne budúcich úžitkov, ktoré majú plynúť z používania predmetného nehmotného majetku. Ak z akéhokoľvek dôvodu existuje významný nesúlad medzi očakávaným budúcim úžitkom z používania jedného typu nehmotného majetku v porovnaní s druhým, je ťažké považovať tieto druhy nehmotného majetku za dostatočne porovnateľné na účely analýzy transferového oceňovania bez toho, aby sa vykonali spoľahlivé úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti. Konkrétne je dôležité posúdiť skutočnú a potenciálnu ziskovosť výrobkov alebo potenciálnych produktov, ktoré sú na nehmotnom majetku založené. Nehmotný majetok, ktorý poskytuje základ pre vysoko ziskové výrobky alebo služby, pravdepodobne nebude porovnateľný s nehmotným majetkom, ktorý je základom pre výrobky alebo služby len s priemernými ziskami v danom odvetví. Pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti by sa mal brať do úvahy každý faktor, ktorý významne ovplyvňuje očakávanie strán kontrolovanej transakcie ohľadne budúcich úžitkov z nehmotného majetku.

D.2.2. Porovnanie rizika v prípadoch prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

6.128. Pri vykonávaní analýzy porovnateľnosti transakcií s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku sa musí posúdiť existencia rizík týkajúcich sa pravdepodobnosti dosiahnutia budúcich ekonomických úžitkov z prevedeného nehmotného majetku, vrátane rozdelenia rizík medzi zúčastnené strany transakcie, ktoré by sa malo analyzovať podľa rámca stanoveného v Oddiele D.1.2 Kapitoly I. Pri posudzovaní, či sú prevody nehmotného majetku alebo kombinácií nehmotného majetku porovnateľné a tiež či je porovnateľný aj samotný nehmotný majetok, by sa mali okrem iných brať do úvahy najmä tieto typy rizík:

- Riziká súvisiace s budúcim vývojom nehmotného majetku. To zahŕňa posúdenie, či sa nehmotný majetok týka komerčne životaschopných výrobkov, či nehmotný majetok môže podporovať komerčne životaschopné výrobky v budúcnosti, aké sú predpokladané náklady na potrebný budúci vývoj a skúšanie, aká je pravdepodobnosť, že vývoj a skúšanie budú úspešné a podobné otázky. Posúdenie rizika spojeného s vývojom je obzvlášť dôležité v situáciách spojených s prevodom čiastočne vytvoreného nehmotného majetku.
- Riziká súvisiace so zastaraním výrobku a znížením hodnoty nehmotného majetku. Toto zahŕňa posúdenie pravdepodobnosti, že konkurenti v budúcnosti predstavia výrobky alebo služby, ktoré by podstatne narušili trh s výrobkami závislými od analyzovaného nehmotného majetku.
- Riziká súvisiace s porušením nehmotných práv. To zahŕňa posúdenie pravdepodobnosti, že by iné subjekty mohli úspešne tvrdiť, že výrobky založené na nehmotnom majetku porušujú ich vlastné práva k nehmotnému majetku a posúdenie pravdepodobných nákladov na obhajobu proti takýmto tvrdeniam. Patrí sem aj posúdenie pravdepodobnosti, že by držiteľ práv k nehmotnému majetku mohol úspešne zabrániť

iným osobám v porušovaní týchto práv, rizika, že by falšované výrobky mohli narušiť ziskovosť na relevantných trhoch a pravdepodobnosti, že v prípade porušenia práv by mohli vzniknúť značné škody.

- Riziko zodpovednosti za výrobok a podobné riziká súvisiace s budúcim využitím nehmotného majetku.

D.2.3. Úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti pri prevodoch nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

6.129. Princípy uvedené v odsekoch 3.47 až 3.54, ktoré sa týkajú úprav na dosiahnutie porovnateľnosti sa vzťahujú aj na transakcie prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. Je dôležité poznamenať, že rozdiely medzi nehmotným majetkom môžu mať významné ekonomické dôsledky, pri ktorých môže byť ťažké stanoviť spoľahlivé úpravy. Najmä v prípadoch, keď výška úprav na dosiahnutie porovnateľnosti predstavuje významné percento kompenzácie za nehmotný majetok, môže byť opodstatnené, v závislosti od konkrétnych skutočností, domnievať sa, že vypočítané úpravy nie sú spoľahlivé a že porovnávaný nehmotný majetok v skutočnosť nie je dostatočne porovnateľný, aby sa mohol použiť ako podklad pre analýzu transferového oceňovania. Ak nie je možné vykonať spoľahlivé úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti, môže byť potrebné zvoliť takú metódu transferového oceňovania, ktorá je menej závislá od identifikácie porovnateľného nehmotného majetku alebo porovnateľných transakcií.

D.2.4. Použitie porovnateľných údajov získaných z databáz

6.130. Porovnateľnosť a možnosť vykonania úprav na dosiahnutie porovnateľnosti sú obzvlášť dôležité pri vyhodnocovaní údajov o potenciálne porovnateľnom nehmotnom majetku a súvisiacich sadzbách licenčných poplatkov získaných z komerčných databáz, alebo z vlastných súborov údajov vypracovaných na základe verejne dostupných údajov z licenčných alebo podobných zmlúv. Pre posúdenie užitočnosti údajov o transakciách získaných z takýchto zdrojov v plnom rozsahu platia zásady podľa Oddielu A.4.3.1 Kapitoly III. Predovšetkým je dôležité posúdiť, či sú údaje získané z verejne dostupných komerčných databáz a vlastné spracovania údajov dostatočne podrobné na to, aby umožnili vyhodnotenie špecifických vlastností nehmotného majetku, ktoré môžu byť pre analýzu porovnateľnosti podstatné. Pri posúdení identifikovaných porovnateľných licenčných zmlúv získaných z databáz by sa vzhľadom na ustanovenia odseku 3.38 malo prihliadať na konkrétne skutočnosti prípadu vrátane použitej metodiky.

D.2.5. Výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania pre transakcie prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

6.131. Princípy týkajúce sa výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania vzhľadom na okolnosti prípadu sú uvedené v odsekoch 2.1 - 2.12 tejto smernice. Tieto princípy platia v

plnom rozsahu aj pre prípady spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. Pri výbere najvhodnejšej metódy transferového oceňovania v transakciách spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku je potrebné venovať pozornosť (i) povahe príslušného nehmotného majetku, (ii) ťažkostiam pri identifikácii porovnateľných nekontrolovaných transakcií a nehmotného majetku, ktoré vznikajú v mnohých, ak nie vo väčšine, prípadoch a (iii) ťažkostiam s uplatnením určitých metód transferového oceňovania opísaných v Kapitole II v prípadoch prevodu nehmotného majetku. Nižšie sú uvedené otázky, ktoré sú obzvlášť dôležité pri výbere metód transferového oceňovania podľa tejto smernice.

6.132. Pri uplatňovaní princípov podľa odsekov 2.1 až 2.12 v súvislosti s prevodmi nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku je dôležité si uvedomiť, že odlišne štruktúrované transakcie môžu mať podobné ekonomické dôsledky. Napríklad poskytovanie služby s využitím nehmotného majetku môže mať veľmi podobné ekonomické dôsledky ako transakcia spojená s prevodom nehmotného majetku (alebo s prevodom práv k nehmotnému majetku), pretože obe môžu preniesť hodnotu nehmotného majetku na nadobúdateľa. Preto je pri výbere najvhodnejšej metódy transferového oceňovania v súvislosti s transakciou spojenou s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku dôležité zväziť ekonomické dôsledky transakcie a nie postupovať na základe ľubovoľného označenia.

6.133. Táto kapitola objasňuje, že v prípadoch spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku je dôležité vyhnúť sa zjednodušenému predpokladu, že všetok zostatkový zisk po obmedzenom rozdelení subjektom vykonávajúcim príslušné funkcie by sa mal nevyhnutne prideliť právnomu vlastníkovi nehmotného majetku. Výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania by mal byť založený na funkčnej analýze, ktorá poskytne jasný obraz o globálnych obchodných procesoch skupiny MNE a tiež tom, ako je prevedený nehmotný majetok previazaný s ostatnými funkciami, majetkom a rizikami, ktoré sú súčasťou globálnych činností. Funkčná analýza by mala identifikovať všetky faktory, ktoré prispievajú k tvorbe hodnoty, čo môže okrem iného zahŕňať podstupované riziká, špecifické charakteristiky trhu, umiestnenie, podnikateľské stratégie a synergie vznikajúce v rámci skupiny MNE. Zvolená metóda transferového oceňovania, ako aj prípadné úpravy zapracované do tejto metódy na základe analýzy porovnateľnosti by mali zohľadňovať všetky relevantné faktory, ktoré významne prispievajú k tvorbe hodnoty, teda nielen nehmotný majetok a rutinné funkcie.

6.134. Princípy týkajúce sa použitia viac ako jednej metódy transferového oceňovania, ktoré sú uvedené v odsekoch 2.12, 3.58 a 3.59, platia aj pre záležitosti súvisiace s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku.

6.135. Odseky 3.9 až 3.12 a odsek 3.37 poskytujú pokyny ohľadne agregácie samostatných transakcií na účely analýzy transferového oceňovania. Tieto princípy sa v plnej miere vzťahujú aj na prípady spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, pričom sú doplnené usmerneniami uvedenými v Oddiele C tejto kapitoly. Samozrejme sa často stáva, že nehmotný majetok sa prevádza v kombinácii s iným nehmotným majetkom, prípadne

v kombinácii s transakciami spojenými s predajom tovaru alebo poskytovaním služieb. V takýchto situáciách môže byť najvhodnejším prístupom taká analýza transferového oceňovania, v ktorej sa na zvýšenie spoľahlivosti vzájomne súvisiace transakcie posúdia súhrne.

D.2.6. Doplnujúce usmernenia k metódam oceňovania transakcií, ktoré sú spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku

6.136. V závislosti od konkrétnych skutočností a okolností môže ktorákoľvek z piatich OECD metód transferového oceňovania uvedených v Kapitole II predstavovať najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania aj v prípade, keď je transakcia spojená s prevodom jednej alebo viacerých položiek nehmotného majetku v rámci kontrolovanej transakcie. Taktiež môže byť vhodné aj použitie iných alternatív.

6.137. Ak sa v rámci analýzy porovnateľnosti nájdu spoľahlivé údaje o porovnateľných nekontrolovaných transakciách, môžu byť ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu za prevod nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku určené na základe takýchto porovnateľných údajov, samozrejme po vykonaní prípadných vhodných a spoľahlivých úprav na dosiahnutie porovnateľnosti.

6.138. Avšak často sa stane, že v prípadoch spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku sa v rámci analýzy porovnateľnosti (vrátane funkčnej analýzy) nenájdu žiadne spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie, ktoré by sa dali použiť na určenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu a ostatných podmienok. Taká situácia môže nastať ak má predmetný nehmotný majetok jedinečné vlastnosti alebo ak je takého významného charakteru, že sa tento nehmotný majetok prevádza len medzi prepojenými podnikmi. Táto situácia môže nastať aj v prípade nedostatku dostupných údajov o potenciálne porovnateľných transakciách, prípadne z iných príčin. Aj napriek chýbajúcim spoľahlivým porovnateľným údajom je zvyčajne možné určiť cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu a ďalšie podmienky pre kontrolovanú transakciu.

6.139. Ak sa nedajú nájsť údaje o spoľahlivých porovnateľných nekontrolovaných transakciách, princíp nezávislého vzťahu vyžaduje, aby bola pre stanovenie ceny, ktorú by si za porovnateľných okolností dohodli nekontrolované strany použitá iná metóda. Pri takýchto rozhodnutiach je dôležité zvážiť:

- funkcie, majetok a riziká jednotlivých strán transakcie,
- obchodné dôvody pre účasť na transakcii,
- reálne dostupné perspektívy a možnosti pre jednotlivé stany transakcie,
- konkurenčné výhody vyplývajúce z nehmotného majetku, predovšetkým relatívnu ziskovosť výrobkov a služieb alebo potenciálnych výrobkov a služieb súvisiacich s nehmotným majetkom,
- očakávané budúce ekonomické úžitky z transakcie,
- ďalšie faktory porovnateľnosti, ako sú osobitosti miestnych trhov, úspory z umiestnenia, získané pracovné sily a synergie v rámci skupiny MNE.

6.140. Pri stanovení cien a ostatných podmienok, ktoré by si za porovnateľných okolností dohodli nezávislé podniky, je často nevyhnutné dôsledne identifikovať osobitné aspekty kontrolovanej transakcie, ktoré vznikajú na základe vzťahu medzi jej stranami. Nepožaduje sa, aby prepojené podniky nastavovali štruktúru svojich transakcií presne tak, ako by to urobili nezávislé podniky. Ak však prepojené podniky využívajú transakčné štruktúry, ktoré nie sú obvyklé pre transakcie medzi nezávislými stranami, pri určovaní ziskov, ktoré prináležia jednotlivým stranám podľa princípu nezávislého vzťahu, by sa mal zohľadniť vplyv týchto štruktúr na ceny a na ostatné podmienky, ktoré by si za porovnateľných okolností dohodli nezávislé podniky.

6.141. Pri uplatňovaní určitých OECD metód transferového oceňovania v prípadoch prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku je potrebné dbať na obozretnosť. Jednostranné metódy, vrátane metódy následného predaja a metódy čistého obchodného rozpätia, vo všeobecnosti nie sú spoľahlivými metódami na priame ocenenie nehmotného majetku. Za určitých okolností možno tieto mechanizmy použiť na nepriame ocenenie nehmotného majetku určením hodnoty niektorých funkcií pomocou týchto metód a odvodením zostatkovej hodnoty nehmotného majetku. Pri uplatnení takýchto postupov je však dôležité dbať na princípy uvedené v odseku 6.133 a zabezpečiť, aby všetky funkcie, riziká, majetok a ostatné faktory, ktoré prispievajú k tvorbe príjmov, boli riadne identifikované a ohodnotené.

6.142. Vo všeobecnosti sa neodporúča používať metódy transferového oceňovania, ktoré sa snažia odhadnúť hodnotu nehmotného majetku na základe nákladov na jeho vytvorenie. Zriedka existuje korelácia medzi nákladmi na vytvorenie nehmotného majetku a jeho hodnotou alebo transferovou cenou v dobe ukončenia ich vývoja. Preto je zvyčajne vhodné vyhýbať sa metódam transferového oceňovania založeným na nákladoch vynaložených na vývoj nehmotného majetku.

6.143. Za určitých obmedzených okolností sa však môžu použiť metódy transferového oceňovania založené na odhadovaných nákladoch na reprodukciu alebo nahradenie nehmotného majetku. Takýto prístup sa dá niekedy plnohodnotne uplatniť v súvislosti s vývojom nehmotného majetku, ktorý sa používa v rámci interných podnikových činností (napr. interné softvérové systémy), najmä ak predmetný nehmotný majetok nepredstavuje jedinečný a hodnotný nehmotný majetok. Ak sa však jedná o nehmotný majetok súvisiaci s výrobkami predávanými na trhu, metódy oceňovania založené na reprodukčných nákladoch vyvolávajú vážne problémy s porovnateľnosťou. Okrem iných skutočností je potrebné posúdiť aj vplyv časového oneskorenia pri odložení vývoja na hodnotu nehmotného majetku. Pre podniky môže zo skoršieho uvedenia výrobku na trh vyplývať aj významná konkurenčná výhoda. To znamená, že identický výrobok (a súvisiaci podporný nehmotný majetok) vyvinutý neskôr nebude taký hodnotný ako ten istý výrobok (a súvisiaci podporný nehmotný majetok), ktorý je už dostupný. V takom prípade nebudú odhadované reprodukčné náklady platným náhradným ukazovateľom pre stanovenie hodnoty nehmotného majetku prevádzaného v súčasnosti. Podobne, ak je nehmotný majetok predmetom právnej ochrany alebo výhradných práv, hodnota možnosti vylúčiť konkurentov z používania tohto nehmotného majetku by sa do analýzy

založenej na reprodukčných nákladoch nepremietla. Ocenenia založené na obstarávacej cene nie sú vo všeobecnosti spoľahlivé, ak sa použijú na určenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu čiastočne vyvinutého majetku.

6.144. Ustanovenia odseku 2.10 týkajúce sa používania všeobecných pravidiel sa vzťahujú na určenie správnej transferovej ceny v akejkoľvek kontrolovanej transakcii vrátane prípadov spojených s používaním alebo prevodom nehmotného majetku. V súlade s tým nie je možné použiť hrubý odhad na preukázanie, že cena alebo rozdelenie príjmov je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, čo osobitne platí najmä pre rozdelenie príjmov medzi poskytovateľa a nadobúdateľa licencie.

6.145. Metódy transferového oceňovania, ktoré sa s najväčšou pravdepodobnosťou ukážu ako najvhodnejšie v prípadoch spojených s prevodom jednej alebo viacerých položiek nehmotného majetku, sú metóda nezávislej trhovej ceny a metóda delenia zisku. Vhodnými nástrojmi môžu byť oceňovacie techniky. Nižšie sú vedené ďalšie usmernenia k metódam transferového oceňovania, ktoré budú s najväčšou pravdepodobnosťou užitočné v súvislosti s prevodmi nehmotného majetku.

D.2.6.1. Použitie metódy nezávislej trhovej ceny (CUP)

6.146. Metódu nezávislej trhovej ceny (metódu CUP) na určenie podmienok prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku v súlade s princípom nezávislého vzťahu je možné použiť v tých prípadoch, keď je možné nájsť spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie. Pri použití metódy CUP v súvislosti s transakciami spojenými s prevodom nehmotného majetku sa uplatňujú všeobecné zásady uvedené v odsekoch 2.14 až 2.26. Ak sa v súvislosti s prevodom nehmotného majetku použije metóda CUP, musí sa venovať osobitná pozornosť porovnateľnosti nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, ktoré sa prevádzajú v kontrolovanej transakcii a v potenciálnych porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Je potrebné zvážiť ekonomicky významné charakteristiky alebo faktory porovnateľnosti uvedené v Oddiele D.1 Kapitoly I. Pri posúdení porovnateľnosti konkrétneho prevedeného nehmotného majetku a pri vykonaní prípadných úprav na dosiahnutie porovnateľnosti sú mimoriadne dôležité skutočnosti uvedené v Oddieloch D.2.1 až D.2.4 tejto kapitoly. Je vhodné poznamenať, že identifikovanie spoľahlivých porovnateľných nekontrolovaných transakcií spojených s nehmotným majetkom môže byť v mnohých prípadoch zložité až nemožné.

6.147. V niektorých situáciách sa nehmotný majetok získaný skupinou MNE od nezávislých podnikov prevedie na člena skupiny MNE v kontrolovanej transakcii bezprostredne po nadobudnutí. V takom prípade bude často cena zaplatená za nadobudnutý nehmotný majetok (po prípadných vhodných úpravách vrátane úprav o nadobudnutý majetok, ktorý nebol ďalej prevedený) predstavovať vhodnú porovnateľnú hodnotu na určenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre kontrolovanú transakciu metódou CUP. Pri nehmotnom majetku obstaranom od inej osoby bude, v závislosti od podmienok a okolností prípadu, pre určenie cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu a ostatných podmienok kontrolovanej transakcie

významná obstarávacia cena majetku a to aj v prípade, ak sa nehmotný majetok nadobúda nepriamo prostredníctvom nadobudnutia akcií, alebo ak je cena zaplatená tretej osobe za akcie alebo majetok vyššia ako účtovná hodnota nadobudnutého majetku. Princípy uvedené v tejto časti sú ilustrované príkladmi 23 a 26 v prílohe I ku Kapitole VI tejto smernice.

D.2.6.2. Použitie metódy delenia zisku

6.148. Za určitých okolností sa na určenie podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre prevod nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, kde nie je možné identifikovať spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie, môže použiť metóda delenia zisku. Oddiel C Kapitoly II obsahuje usmernenia, ktoré je potrebné zohľadniť pri uplatňovaní transakčných metód delenia zisku. Tieto usmernenia sú v plnom rozsahu platné aj pre prípady spojené s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. Pri hodnotení spoľahlivosti metód delenia zisku by sa však mala v plnej miere zvážiť dostupnosť spoľahlivých a primeraných údajov o relevantných ziskoch, ktoré sa majú rozdeliť a o nákladoch, ktoré sa majú prideliť a tiež spoľahlivosť faktorov použitých na rozdelenie príslušných kombinovaných príjmov.

6.149. Metódy delenia zisku môžu mať uplatnenie aj v spojitosti s predajom všetkých práv k nehmotnému majetku. Rovnako ako pri použití tejto metódy delenia zisku v iných prípadoch, je základným prvkom kompletná funkčná analýza zohľadňujúca vykonávané funkcie, znášané riziká a majetok používaný jednotlivými stranami transakcie. Ak je analýza delenia zisku založená na predpokladaných príjmoch a výdavkoch, nutné brať do úvahy obavy z presnosti takýchto prognóz ako je uvedené v Oddiele D.2.6.4.1.

6.150. Niekedy sa tiež navrhuje, aby sa analýza delenia zisku použila aj na prevody čiastočne vytvoreného nehmotného majetku. V rámci prevedenia takejto analýzy sa niekedy skúma relatívna hodnota príspevkov k vytvoreniu nehmotného majetku pred a po prevode tohto majetku. Súčasťou tohto prístupu môže byť aj snaha premietnuť amortizáciu príspevku prevodcu k čiastočne vytvorenému nehmotnému majetku za predpokladané obdobie životnosti tohto príspevku za predpokladu, že sa nebude ďalej vyvíjať. Takéto prístupy sú vo všeobecnosti založené na prognózach peňažných tokov a úžitkov, ktoré sa očakávajú v budúcnosti po prevode a na predpokladanom úspešnom dokončení ďalších vývojových činností.

6.151. Pri uplatňovaní prístupov založených na delení zisku ku stanoveniu odhadovaných príspevkov strán transakcie k tvorbe príjmov v rokoch nasledujúcich po prevode alebo rozdelenia podielov z budúcich príjmov v súlade s princípom nezávislého vzťahu v súvislosti s čiastočne vytvoreným nehmotným majetkom je potrebné postupovať veľmi opatrne. Hodnota príspevku alebo hodnota práce vykonanej pred prevodom nemusí mať žiadny vzťah k nákladom vynaloženým na túto prácu. Napríklad chemická zlúčenina s potenciálnymi sľubnými farmaceutickými účinkami môže byť vyvinutá v laboratóriu s relatívne nízkymi nákladmi. Okrem toho by sa pri takejto analýze delenia zisku museli vziať do úvahy aj rôzne ťažko hodnotiteľné faktory, ako je relatívna rizikovosť a hodnota výskumných príspevkov pred prevodom a po ňom, relatívne riziko a jeho vplyv na hodnotu nehmotného majetku ostatných

činností vývoja vykonaných pred a po jeho prevode, primeraná miera amortizácie jednotlivých príspevkov k nehmotnej hodnote za ostatné vývojové činnosti vykonávané pred prevodom a po prevode, predpoklady týkajúce sa možného termínu, kedy by sa mohli prípadné nové výrobky uviesť na trh a hodnota ostatných príspevkov iných ako nehmotný majetok ku konečnej tvorbe zisku. Projekcie príjmov a peňažných tokov v takýchto situáciách môžu byť niekedy pomerne špekulatívne. Kombinácia týchto faktorov môže spochybniť spoľahlivosť takejto aplikácie analýzy delenia zisku. Pozri výklad k ťažko oceníteľnému nehmotnému majetku v Oddiele D.4.

6.152. Ak sa v rámci licencie alebo podobnej transakcie prevádzajú obmedzené práva na plne vytvorený nehmotný majetok, pričom sa nedajú identifikovať spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie, často je možné použiť metódu delenia zisku na určenie hodnoty príslušných príspevkov strán transakcie k dosiahnutiu relevantných kombinovaných príjmov. Príspevok poskytovateľa licencie alebo iného prevodcu k dosiahnutiu zisku plynúcemu z práv k nehmotnému majetku by za takýchto okolností bol jedným z faktorov, ktoré prispievajú k dosiahnutiu príjmu po prevode nehmotného majetku. Je však potrebné zvážiť aj ďalšie faktory. V takejto analýze by sa mali osobitne zohľadniť najmä vykonávané funkcie a znášané riziká, držiteľom licencie a nadobúdateľom licencie. Podobne by sa mal zohľadniť aj iný nehmotný majetok, ktorý poskytovateľ licencie/prevodca a nadobúdateľ licencie/príjemca prevodu, využívajú v rámci svojich obchodných činností, ako aj ďalšie relevantné faktory. V rámci danej analýzy by sa mala venovať zvláštna pozornosť obmedzeniam vyplývajúcim z podmienok prevodu na používanie nehmotného majetku nadobúdateľom licencie, majetku alebo práv a na jeho právo používať nehmotný majetok v rámci ďalšieho výskumu a vývoja. Ďalej môže byť dôležité posúdiť príspevky nadobúdateľa licencie k zvýšeniu hodnoty nehmotného majetku, ktorý je predmetom licencie. Rozdelenie príjmov v takejto analýze by záviselo od zistení vyplývajúcich z funkčnej analýzy vrátane analýzy príslušných predpokladaných rizík. V analýze delenia zisku v súvislosti s licenčnou dohodou by sa nemalo automaticky predpokladať, že celý zvyšný zisk po rozdelení výnosov za vykonávané funkcie by sa mal nevyhnutne prideliť poskytovateľovi licencie resp. prevodcovi majetku alebo práv.

D.2.6.3. Použitie oceňovacích techník

6.153. V situáciách, keď nie je možné identifikovať spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie na prevod jednej alebo viacerých položiek nehmotného majetku, sa niekedy na odhadnutie nezávislej ceny nehmotného majetku prevedeného medzi prepojenými podnikmi môžu použiť oceňovacie techniky. Predovšetkým využiteľné môžu byť oceňovacie techniky založené na príjmoch, pokiaľ sú správne uplatnené a to najmä techniky vychádzajúce z diskontovanej hodnoty plánovaných budúcich príjmových tokov alebo peňažných tokov z využívania nehmotného majetku, ktorý je predmetom ocenenia. V závislosti od skutočností a okolností môžu daňovníci a daňová správa použiť oceňovacie techniky ako súčasť jednej z piatich OECD metód transferového oceňovania opísaných v Kapitole II alebo ako užitočný nástroj na stanovenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

6.154. Ak sa pri analýze transferového oceňovania v súvislosti s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku používajú oceňovacie techniky, je potrebné tieto

techniky aplikovať spôsobom, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu a s princípmi stanovenými v tejto smernici. Náležitá pozornosť by sa mala venovať najmä zásadám uvedeným v Kapitolách I až III. Princípy súvisiace s reálne dostupnými možnosťami, ekonomicky významnými charakteristikami vrátane prevzatia rizika (pozri Oddiel D.1 v Kapitole I) a agregáciou transakcií (pozri odseky 3.9 až 3.12) sú v plnom rozsahu platné aj v situáciách, keď sa pre analýzu transferového oceňovania použijú oceňovacie techniky. Okrem toho pravidlá pre výber metód transferového oceňovania uvedené v tejto smernici (pozri odseky 2.1 až 2.12) sa vzťahujú aj pri určovaní, kedy by sa mali použiť predmetné oceňovacie techniky. Princípy v Oddieloch A, B a C a Oddielu D.1 tejto kapitoly tak isto platia aj pre použitie oceňovacích techník.

6.155. Je nevyhnutné zvážiť predpoklady a ďalšie podnety, ktoré vedú ku konkrétnej aplikácii oceňovacích techník. V záujme správneho vedenia účtovníctva môžu byť niekedy na ocenenie a odhad hodnoty majetku v súvahe podniku použité konzervatívne predpoklady. Tento prirodzený konzervativizmus môže viesť k definíciám, ktoré sú na účely transferového oceňovania príliš úzke a použité oceňovacie postupy nemusia byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Preto je potrebné dôkladne zvážiť, či je vhodné a možné bez preskúmania ďalších základných podmienok akceptovať hodnoty stanovené na účtovné účely ako ocenenie, ktoré je pre účely transferového oceňovania v súlade s princípom nezávislého vzťahu a či ide o hodnoty vyhovujúce potrebám transferového oceňovania. Najmä ocenenie nehmotného majetku v rámci alokácie nákupnej ceny na účtovné účely nie je pre potreby transferového oceňovania určujúce a pri analýze transferového oceňovania by sa malo používať s obozretnosťou a s dôkladným posúdením základných predpokladov.

6.156. Zámerom tejto smernice nie je poskytnúť komplexný súhrn oceňovacích techník, ktoré používajú odborníci na oceňovanie. Podobne nie je zámerom tejto smernice odobriť alebo zamietnuť jeden alebo viacero súborov oceňovacích štandardov používaných odborníkmi na účely stanovenia hodnoty alebo na účtovné účely, ani podrobne opísať alebo výslovne schváliť jednu alebo viacero konkrétnych techník alebo metód oceňovania ako obzvlášť vhodných na použitie pri analýze transferového oceňovania. Avšak v prípadoch, keď nie sú k dispozícii spoľahlivé porovnateľné nezávislé transakcie a techniky oceňovania sa aplikujú spôsobom, ktorý riadne zohľadňuje princípy uvedené v tejto smernici, konkrétne skutočnosti prípadu, správne zásady a postupy oceňovania a taktiež primerane zohľadňuje platnosť príslušných odhadov, na ktorých je oceňovanie založené s posúdením súladu týchto odhadov s princípom nezávislého vzťahu, takéto techniky môžu byť užitočným nástrojom pri analýze transferového oceňovania. Pozri odseky 6.142 a 6.143. k spoľahlivosti a aplikácii oceňovacích techník založených na nákladoch vynaložených na vývoj nehmotného majetku.

6.157. V prípade správnej aplikácii oceňovacie techniky, ktoré odhadujú diskontovanú hodnotu predpokladaných budúcich peňažných tokov plynúcich z využívania prevedeného nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, môžu byť obzvlášť užitočné. Existuje množstvo variácií týchto oceňovacích techník. Vo všeobecnosti tieto techniky stanovujú hodnotu nehmotného majetku pomocou odhadu budúcich peňažných tokov, ktoré môže nehmotný majetok generovať počas očakávanej zostávajúcej životnosti. Túto hodnotu možno vypočítať

diskontovaním očakávaných budúcich peňažných tokov na súčasnú hodnotu.²⁰ Tento spôsob oceňovania vyžaduje okrem iného stanovenie realistických a spoľahlivých finančných projekcií, mieru rastu, diskontných sadzieb, životnosti nehmotného majetku a daňového dopadu transakcie. Okrem toho môže podľa potreby zahŕňať aj zohľadnenie konečnej hodnoty. V závislosti od skutočností a okolností jednotlivého prípadu by sa pri stanovení ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu výpočet diskontovanej hodnoty projektovaných peňažných tokov plynúcich z využívania nehmotného majetku mal posudzovať z perspektívy oboch strán transakcie. Cena podľa princípu nezávislého vzťahu sa bude pohybovať v rozpätí súčasných hodnôt stanovených z pohľadu prevodcu a z pohľadu nadobúdateľa. Ustanovenia uvedené v tomto Oddiele sú ilustrované príkladmi 27 až 29 v prílohe I ku Kapitole VI.

D.2.6.4. Špecifické problematické aspekty uplatňovania metód založených na diskontovanej hodnote predpokladaných peňažných tokov

6.158. Pri aplikovaní oceňovacích techník vrátane techník založených na predpokladaných peňažných tokoch je dôležité si uvedomiť, že odhady hodnoty založené na týchto technikách môžu byť premenlivé. Už malé zmeny v niektorom z predpokladov, z ktorých vychádza oceňovací model, prípadne v niektorom z parametrov oceňovania môžu viesť k veľkým rozdielom v hodnote nehmotného majetku stanovenej podľa tohto oceňovacieho modelu. Malá percentuálna zmena v diskontnej sadzbe, malá percentuálna zmena v mierach rastu podľa finančných projekcií alebo malá zmena v predpokladoch týkajúcich sa životnosti nehmotného majetku môže mať zásadný vplyv na konečnú hodnotu majetku. Okrem toho sa táto volatilita často ešte znásobí, ak sa súčasne vykonajú zmeny dvoch alebo viacerých predpokladov alebo parametrov ocenenia.

6.159. Spoľahlivosť hodnoty nehmotného majetku určenej pomocou oceňovacieho modelu je obzvlášť citlivá na spoľahlivosť základných predpokladov a odhadov, na ktorých je tento model založený a na uplatnení dôkladnej starostlivosti a správnom úsudku pri overovaní platnosti predpokladov a odhadovaní parametrov oceňovania.

6.160. Vzhľadom na dôležitosť východiskových predpokladov a parametrov oceňovania by daňovníci a daňová správa používajúci oceňovacie techniky na určenie cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre prevedený nehmotný majetok mali explicitne stanoviť každý z relevantných predpokladov použitých pri tvorbe oceňovacieho modelu a opísať základné východiská pre výber parametrov oceňovania, pričom by mali byť pripravení obhájiť

²⁰ V prípade finančného ocenenia založeného na projekciách budú pri analýze často použité projekcie peňažných tokov. Akruálne príjmové veličiny, ako sú veličiny používané na účtovné alebo daňové účely, nemusia správne odrážať načasovanie peňažných tokov, čo môže viesť k rozdielom vo výsledkoch medzi prístupom založeným na príjmoch a prístupom založeným na peňažných tokoch. Avšak s ohľadom na predchádzajúce úvahy môže v transferovom oceňovaní použitie projekcií príjmov namiesto projekcií peňažných tokov v niektorých prípadoch v praxi priniesť spoľahlivejší výsledok. Je však potrebné dbať na to, aby sa veličiny príjmov alebo peňažných tokov používali konzistentným spôsobom a za vhodných okolností. Pojem peňažný tok by sa preto na účely tohto dokumentu mal chápať širšie s tým, že označuje správne použitú veličinu tak peňažných tokov, ako aj veličinu príjmov.

primeranosť týchto odhadov a parametrov oceňovania. Dobrou praxou zároveň je, aby daňovníci, ktorí sa opierajú o oceňovacie techniky, predložili ako súčasť svojej dokumentácie o transferovom oceňovaní aj určitú formu analýzy citlivosti odrážajúcu následnú zmenu odhadovanej hodnoty nehmotného majetku získanej za pomoci oceňovacieho modelu, pokiaľ by boli prijaté alternatívne odhady a parametre oceňovania.

6.161. Pri posudzovaní spoľahlivosti oceňovacieho modelu môže byť relevantné zohľadniť účely, na ktoré sa ocenenie vykonalo a preskúmať predpoklady a parametre ocenenia použité v iných oceneniach, ktoré daňovník vykonal na nedaňové účely. Daňová správa by si mala vyžiadať vysvetlenie k akýmkoľvek prípadným nezrovnalostiam medzi odhadmi použitými pri oceňovaní nehmotného majetku na účely transferového oceňovania a predpokladmi, ktoré sa použili pri oceňovaní na iné účely. Tieto požiadavky by boli napríklad vhodné vtedy, keď sú pri analýze transferového oceňovania použité vysoké diskontné sadzby, kým pri vyhodnocovaní možných fúzií a akvizícií podnik inak bežne používa nižšie diskontné sadzby. Rovnako by tieto požiadavky boli relevantné aj v prípade tvrdenia, že určitý nehmotný majetok má krátku životnosť, pričom predpoklady použité na iné účely v rámci podnikateľského plánovania ukazujú, že príslušný nehmotný majetok vytvára peňažné toky aj v rokoch, ktoré presahujú údajné „obdobie životnosti“ použité na účely transferového oceňovania. Oceňovanie používané skupinou MNE pri prijímaní operatívnych podnikateľských rozhodnutí môže byť spoľahlivejšie ako to, ktoré sa vykonáva výlučne na účely analýzy transferového oceňovania.

6.162. Nasledujúce oddiely uvádzajú niektoré zo špecifických otázok, ktoré by sa mali vziať do úvahy pri posudzovaní určitých dôležitých odhadov tvoriacich základ výpočtov v oceňovacom modeli založenom na diskontovaných peňažných tokoch. Tieto otázky sú významné najmä pri posudzovaní spoľahlivosti konkrétneho spôsobu použitia určitej oceňovacej techniky. Bez ohľadu na rôzne problémy vyjadrené vyššie a podrobne načrtnuté v nasledujúcich odsekoch sa v závislosti od okolností môže použitie takejto oceňovacej techniky, či už ako súčasť jednej z piatich OECD metód transferového oceňovania alebo ako užitočného nástroja, ukázať ako spoľahlivejšie než použitie akejkoľvek inej metódy transferového oceňovania, najmä ak neexistujú spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie.

D.2.6.4.1. Presnosť finančných projekcií

6.163. Spoľahlivosť ocenenia prevedeného nehmotného majetku pomocou oceňovacích techník diskontovaných peňažných tokov závisí od presnosti predpokladov budúcich peňažných tokov alebo príjmov, na ktorých je ocenenie založené. Avšak presnosť finančných odhadov závisí od vývoja na trhu, pričom tento údaj nie je a ani nemôže byť v čase oceňovania známy, takže projekcie sú do určitej miery špekulatívne, a preto je nevyhnutné, aby daňovníci a daňová správa dôkladne preskúmali predpoklady, ktoré tvoria základ prognóz budúcich výnosov a budúcich nákladov.

6.164. Pri vyhodnocovaní finančných prognóz môže byť obzvlášť dôležité zohľadnenie ich zdroja a účelu. V niektorých prípadoch budú daňovníci pravidelne vypracúvať finančné prognózy v rámci podnikateľského plánovania. Manažment podniku môže používať tieto

analýzy pri obchodnom a investičnom rozhodovaní. Zvyčajne platí, že prognózy vypracované pre účely nedaňového podnikateľského plánovania sú spoľahlivejšie ako tie, ktoré sú vypracované výlučne na daňové účely alebo výlučne na účely analýzy transferového oceňovania.

6.165. Pri hodnotení spoľahlivosti prognóz by sa malo vziať do úvahy aj časové obdobie, na ktoré sa prognózy vzťahujú. Čím je časové obdobie, kedy možno očakávať kladné peňažné toky z daného nehmotného majetku vzdialenejšie, tým menej spoľahlivé budú prognózy výnosov a nákladov.

6.166. Ďalším hľadiskom pri hodnotení spoľahlivosti prognóz je dostupnosť záznamov o finančnej výkonnosti nehmotného majetku a výrobkov alebo služieb, na ktoré sa nehmotný majetok vzťahuje. Pri vyvodzovaní budúceho vývoja z minulých výsledkov je vždy potrebné dbať na opatrnosť, pretože mnohé súvisiace faktory podliehajú zmenám. Minulé prevádzkové výsledky však môžu byť určitým indikátorom pravdepodobnej budúcej výkonnosti výrobkov alebo služieb, ktoré sú na nehmotnom majetku založené. Prognózy týkajúce sa výrobkov alebo služieb, ktoré ešte neboli uvedené na trh alebo sú ešte stále vo fáze vývoja, sú vo svojej podstate menej spoľahlivé ako tie, za ktoré sú už známe určité výsledky.

6.167. Pri rozhodovaní o zahrnutí nákladov vynaložených na vývoj do prognóz peňažných tokov je dôležité zohľadniť povahu prevedeného nehmotného majetku. Niektorý nehmotný majetok môže mať neurčitú životnosť a môže sa neustále vyvíjať. V takých prípadoch je vhodné zahrnúť budúce náklady na vývoj do prognóz peňažných tokov. Iný typ nehmotného majetku, napríklad špecifický patent, už môže byť plne vyvinutý a navyše ani neposkytuje základ pre vývoj iného nehmotného majetku. V týchto situáciách by sa do projekcií peňažných tokov za prevedený nehmotný majetok nemali zahrnúť žiadne náklady na vývoj.

6.168. Ak je z vyššie uvedených dôvodov alebo z akéhokoľvek iného dôvodu racionálne domnievať sa, že prognózy použité na ocenenie sú nespoľahlivé alebo špekulatívne, je potrebné venovať pozornosť usmerneniam uvedeným v Oddieloch D.3 a D.4.

D.2.6.4.2. Predpoklady týkajúce sa miery rastu

6.169. Kľúčovým prvkom niektorých prognóz peňažných tokov, ktorý vyžaduje dôkladné posúdenie, je predpokladaná miera rastu. Prognózy budúcich peňažných tokov sú často založené na súčasných peňažných tokoch (alebo predpokladaných počiatočných peňažných tokoch po uvedení výrobku, ak ide o čiastočne vyvinutý nehmotný majetok) zvýšených o percentuálnu mieru rastu. V takom prípade by sa mal posúdiť základ použitý na určenie predpokladanej miery rastu. Predovšetkým je nezvyčajné, ak výnosy generované určitým výrobkom rastú stabilným tempom počas dlhého časového obdobia. Preto je potrebná obozretnosť pri príliš rýchlym akceptovaní jednoduchých modelov obsahujúcich lineárne tempo rastu, ktoré nie sú odôvodnené ani na základe skúseností s podobnými výrobkami a trhmi, ani na základe primeraného posúdenia pravdepodobných budúcich trhových podmienok. Vo všeobecnosti by sa očakávalo, že pri spoľahlivej aplikácii oceňovacej techniky založenej na

predpokladaných budúcich peňažných tokoch je nutné preskúmať pravdepodobný trend rastu výnosov a nákladov na základe skúseností odvetvia a podniku s podobnými výrobkami.

D.2.6.4.3. Diskontné sadzby

6.170. Diskontná sadzba alebo sadzby použité pri prepočte predpokladaných peňažných tokov na súčasnú hodnotu sú kritickým prvkom oceňovacieho modelu. Diskontná sadzba zohľadňuje časovú hodnotu peňazí a riziko alebo neistotu očakávaných peňažných tokov. Keďže už malé odchýlky vo vybraných diskontných sadzbách môžu spôsobiť veľké odchýlky v hodnote nehmotného majetku vypočítanej pomocou týchto techník, je nevyhnutné, aby daňovníci aj daňová správa venovali dôkladnú pozornosť vykonanej analýze a odhadom použitým pri výbere diskontnej sadzby alebo sadziieb použitých v oceňovacom modeli.

6.171. Neexistuje diskontná sadzba, vhodná pre všetky prípady v transferovom oceňovaní. Ani daňovníci, ani daňová správa by nemali predpokladať, že diskontná sadzba založená na prístupe váženého priemeru nákladov na kapitál (WACC) alebo založená na inej veličine je použiteľná pri každej analýze transferového oceňovania, v rámci ktorej je potrebné určiť vhodné diskontné sadzby. Namiesto toho by sa pri určovaní vhodnej diskontnej sadzby mali posúdiť konkrétne podmienky a riziká spojené s konkrétnymi skutočnosťami daného prípadu a s príslušnými konkrétnymi peňažnými tokmi.

6.172. Pri určovaní a vyhodnocovaní diskontných sadziieb by sa malo prihliadať na to, že v niektorých prípadoch, najmä v súvislosti s oceňovaním nehmotného majetku, ktorý je stále vo vývoji, môže nehmotný majetok patriť medzi najrizikovejšie prvky podnikania daňovníka. Je tiež potrebné si uvedomiť, že niektoré oblasti podnikania sú vo svojej podstate rizikovejšie ako iné a niektoré peňažné toky sú vo svojej podstate kolísavejšie ako iné. Napríklad pravdepodobnosť, že sa dosiahne plánovaná úroveň nákladov na výskum a vývoj, môže byť vyššia ako pravdepodobnosť, že sa nakoniec dosiahne plánovaná úroveň výnosov. Diskontné sadzby by mali odrážať úroveň rizika za celú oblasť podnikania a očakávanú premenlivosť predpokladaných peňažných tokov podľa okolností každého jednotlivého prípadu.

6.173. Keďže určité riziká môžu byť zohľadnené buď pri vytváraní finančných prognóz alebo pri výpočte diskontnej sadzby, je potrebné dbať na to, aby sa predišlo dvojitému diskontovaniu rizika.

D.2.6.4.4. Životnosť nehmotného majetku a konečných hodnôt

6.174. Metódy oceňovania sú často založené na z prognózach peňažných tokov odvodených z využívania nehmotného majetku počas doby jeho životnosti. Za takýchto okolností bude určenie skutočnej doby životnosti nehmotného majetku jedným z kritických predpokladov oceňovacieho modelu.

6.175. Predpokladanú životnosť konkrétneho nehmotného majetku treba určiť na základe všetkých relevantných skutočností a okolností. Životnosť konkrétneho nehmotného majetku

môže byť ovplyvnená povahou a trvaním právnej ochrany tohto nehmotného majetku. Životnosť niektorých typov nehmotného majetku môže byť ovplyvnená aj rýchlosťou technologických zmien v danom odvetví, ako aj prostredníctvom ďalších faktorov, ktoré ovplyvňujú hospodársku súťaž v danom ekonomickom prostredí. Pozri Oddiely 6.121 a 6.122.

6.176. Za určitých okolností môže konkrétny nehmotný majetok prispievať k tvorbe peňažných tokov aj po uplynutí platnosti právnej ochrany alebo po tom, čo sa výrobky, ktorých sa tento nehmotný majetok týka prestali predávať. Táto situácia môže nastať predovšetkým v prípade, ak jedna generácia nehmotného majetku tvorí základ pre vývoj budúcich generácií nehmotného majetku a nových výrobkov. V takýchto prípadoch efektu následného využitia je vhodné časť pokračujúcich peňažných tokov z plánovaných nových výrobkov pripísať nehmotnému majetku už s ukončenou životnosťou. Je potrebné si uvedomiť, že hoci určitý druh nehmotného majetku má v čase ocenenia neurčitú dobu životnosti, neznamená to, že mu možno pripisovať mimoriadne výnosy na neobmedzenú dobu.

6.177. V tomto smere v prípadoch, keď konkrétny nehmotný majetok prispieva k ďalším peňažným tokom aj mimo obdobia, za ktoré sú vypracované primerané finančné prognózy, môže byť v niektorých prípadoch vypočítaná konečná hodnota peňažných tokov súvisiacich s týmto nehmotným majetkom. V prípade použitia konečných hodnôt v rámci zvolenej oceňovacej metódy by mali byť jasne stanovené odhady, na ktorých je založená kalkulácia konečných hodnôt a tieto odhady by mali byť zároveň dôkladne posúdené, najmä v prípade predpokladaného tempa rastu.

D.2.6.4.5. Predpoklady týkajúce sa daní

6.178. Ak je účelom oceňovacej techniky samostatne vyčíslit' prognózované peňažné toky súvisiace s nehmotným majetkom, môže byť potrebné vyhodnotiť a kvantifikovať dopad predpokladaných budúcich daní z príjmov na prognózované peňažné toky. Zohľadniť treba tieto daňové vplyvy: (i) predpokladané dane z budúcich peňažných tokov, (ii) prípadný predpokladaný pozitívny vplyv amortizácie na daň, ktorý by mal získať nadobúdateľ a (iii) prípadné predpokladané dane z prevodu, ktoré vzniknú prevodcovi.

D.2.7. Forma platby

6.179. Daňovníci majú značnú voľnosť pri stanovení formy platby za prevedený nehmotný majetok. Pri transakciách medzi nezávislými stranami sú bežné platby za nehmotný majetok v podobe jednorazovej paušálnej platby. Bežne sa vyskytujú aj platby za nehmotný majetok v podobe priebežných pravidelných úhrad. Dohody zahŕňajúce pravidelné periodické platby môžu byť štruktúrované buď ako séria splátok s pevne stanovenou sumou, alebo môžu mať formu podmienených platieb, kde výška platby závisí od dosiahnutej úrovne predaja výrobkov podporovaných predmetným nehmotným majetkom, od ziskovosti alebo od iného faktora. Pri posudzovaní dohôd daňovníkov ohľadom formy platby by sa mali dodržiavať zásady uvedené v Oddiele D.1.1 v Kapitole I.

6.180. Pri vyhodnocovaní dohôd daňovníkov týkajúcich sa spôsobu platby je potrebné si uvedomiť, že niektoré spôsoby platby budú pre jednu zo zmluvných strán predstavovať väčšie alebo menšie riziko. Napríklad vzhľadom na faktor nepredvídateľnosti budú platby podmienené budúcim predajom alebo ziskom zvyčajne spojené s vyšším rizikom pre prevodcu ako úhrada vo forme jednorazovej paušálnej platby pri prevode alebo série splátok v pevne určenej výške. Zvolená forma platby musí zodpovedať skutočnostiam a okolnostiam prípadu vrátane písomných zmlúv, skutočného konania strán a ich spôsobilosti znášať a riadiť príslušné riziká spojené s platbami. Stanovená výška platieb by mala odrážať najmä príslušnú časovú hodnotu peňazí a rizikové aspekty zvoleného spôsobu platby. Napríklad, ak sa použije oceňovacia technika, ktorej výsledkom je výpočet jednorazovej súčasnej hodnoty za prevedený nehmotný majetok, pričom daňovník použije ako formu platby platbu podmienenú budúcim predajom, diskontná sadzba použitá pri prepočte jednorazového ocenenia na rad podmienených platieb za obdobie životnosti nehmotného majetku by mala odrážať zvýšené riziko pre prevodcu plynúce z možnosti neuskutočnenia predaja a tým aj neuskutočnenia platieb a tiež aj časové dôsledky ovplyvňujúce hodnotu peňazí vyplývajúci z odloženia platby do budúcich rokov.

D.3. Stanovenie cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu transakcií spojených s nehmotným majetkom, ktorého ocenenie je v čase uskutočnenia transakcie veľmi neisté

6.181. Nehmotný majetok aj práva k nehmotnému majetku môžu mať osobitné charakteristiky, ktoré komplikujú vyhľadanie porovnateľných nekontrolovaných transakcií a v niektorých prípadoch sťažujú aj stanovenie hodnoty nehmotného majetku v čase uskutočnenia transakcie. Keď je ocenenie nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku v čase uskutočnenia transakcie veľmi neisté, vyvstáva otázka, ako by sa mala stanoviť cena nehmotného majetku tak, aby bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Túto otázku by mali riešiť tak daňovníci, ako aj daňová správa podľa toho, ako by túto neistotu ocenenia pri oceňovaní transakcie za porovnateľných okolností zohľadnili nezávislé podniky. Na tento účel sú pre vykonanie analýzy porovnateľnosti dôležité usmernenia a odporúčaný postup podľa Oddielu D Kapitoly I a zásady podľa Kapitoly III, ktoré sú doplnené usmerneniami uvedenými v tejto kapitole.

6.182. V závislosti od skutočností a okolností daného prípadu existuje množstvo mechanizmov, ktoré môžu nezávislé podniky prijať na riešenie vysokej neistoty pri oceňovaní nehmotného majetku v čase uskutočnenia transakcie. Napríklad jednou z možností je použiť na stanovenie ceny na začiatku transakcie očakávané úžitky (s prihliadnutím na všetky relevantné ekonomické faktory). Pri stanovení očakávaných úžitkov by nezávislé podniky zohľadnili, do akej miery je nasledujúci vývoj predvídateľný a predpovedateľný. V niektorých prípadoch môžu nezávislé podniky zistiť, že následný vývoj je dostatočne predvídateľný, takže prognózy očakávaných úžitkov sú dostatočne spoľahlivé na to, aby na základe nich dostatočne spoľahlivo stanovili cenu transakcie pri jej vzniku.

6.183. V iných prípadoch môžu nezávislé podniky zistiť, že im samotná tvorba cien na základe očakávaných úžitkov neposkytuje primeranú ochranu pred rizikami, ktoré predstavuje vysoká

neistota pri oceňovaní nehmotného majetku. V takýchto prípadoch nezávislé podniky môžu na ochranu pred následným vývojom, ktorý nie je dostatočne predvídateľný, napríklad uzatvoriť krátkodobejšie zmluvy, zahrnúť do zmluvných podmienok doložky o úprave cien alebo prijať platobné podmienky s podmienenými platbami. Na tieto účely sa za zmluvné dojednanie o podmienenom stanovení cien považuje akékoľvek cenové dojednanie, v ktorom výška alebo načasovanie platieb závisí od podmienených udalostí vrátane dosiahnutia vopred stanovených finančných hraničných hodnôt, ako sú tržby alebo zisky, alebo vopred určených fáz vývoja (napr. licenčné poplatky alebo pravidelné platby po dosiahnutí míľnika). Výška licenčných poplatkov by sa mohla napríklad nastaviť tak, aby sa zvyšovala so zvyšujúcim sa predajom nadobúdateľa licencie, alebo by sa mohli vyžadovať dodatočné platby po úspešnom dosiahnutí určitých vývojových cieľov. V prípade prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku vo fáze, keď ešte nie je pripravený na komerčnú realizáciu, ale vyžaduje ďalší vývoj, môžu platobné podmienky prijaté nezávislými stranami pri počiatočnom prevode zahŕňať stanovenie dodatočných podmienených súm, ktoré by sa stali splatné až po dosiahnutí stanovených míľnikov v ďalšom vývoji daného nehmotného majetku.

6.184. Nezávislé podniky sa tiež môžu rozhodnúť prevziať riziko nepredvídateľného následného vývoja. Ak nastanú závažné udalosti alebo vývoj, ktorý strany transakcie v čase uskutočnenia transakcie nepredvídali alebo pri ktorom sa predpokladala nízka pravdepodobnosť vzniku, pričom jeho vznik mení základné predpoklady pôvodného stanovenia cien, táto skutočnosť môže viesť k opätovnému prerokovaniu cenových dojednaní a k novej dohode strán, pokiaľ je to pre obe strany prospešné. K opätovnému prerokovaniu dojednaní by podľa princípu nezávislého vzťahu došlo napríklad vtedy, keď by sa sadzba licenčných poplatkov založená na tržbách z predaja patentovaného lieku ukázala ako nadmerne vysoká v dôsledku neočakávaného vývoja alternatívnej nízko nákladovej liečby. Nadmerne vysoký licenčný poplatok by mohol odstrániť motiváciu nadobúdateľa licencie vôbec liek vyrábať alebo predávať, pričom v takom prípade by mal tento nadobúdateľ licencie záujem o opätovné prerokovanie zmluvných dojednaní. Môže sa tiež stať, že poskytovateľ licencie má záujem na udržaní lieku na trhu a na udržaní toho istého nadobúdateľa licencie na výrobu alebo predaj lieku z dôvodu jeho zručností a odborných znalostí alebo existencie dlhodobej spolupráce medzi nimi. Za takýchto okolností môžu zmluvné strany pristúpiť k zmene celej zmluvy alebo jej časti na obojstranný prospech a stanoviť nižšiu sadzbu pre licenčné poplatky. V každom prípade to, či dôjde k zmene zmluvných dojednaní, bude závisieť od všetkých skutočností a okolností daného konkrétneho prípadu.

6.185. Ak by sa nezávislé podniky za porovnateľných okolností dohodli, že do zmluvy zapracujú mechanizmus na riešenie vysokej neistoty pri oceňovaní nehmotného majetku (napr. doložky o úprave ceny), daňová správa by mala mať možnosť stanoviť cenu transakcie spojenej s nehmotným majetkom alebo právami k nehmotnému majetku podľa tohto mechanizmu. Podobne, ak by nezávislé podniky za porovnateľných okolností považovali následné udalosti za natoľko zásadné, že ich vznik by viedol k potenciálnemu opätovnému prerokovaniu ceny transakcie, takéto udalosti by mali viesť k úprave ceny transakcie aj medzi prepojenými podnikmi.

D.4. Ťažko oceniteľný nehmotný majetok (HTVI)

6.186. Pre daňovú správu môže byť ťažké stanoviť alebo overiť, aký vývoj alebo udalosti by sa mohli považovať za relevantné pre ocenenie transakcie spojenej s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku a do akej miery výskyt takéhoto vývoja alebo udalostí alebo ich smerovanie mohli byť predvídateľné alebo primerane predvídateľné, v čase uzavretia transakcie. Vývoj alebo udalosti, ktoré môžu byť relevantné pre ocenenie nehmotného majetku, sú vo väčšine prípadov úzko spojené s podnikateľským prostredím, v ktorom sa tento nehmotný majetok vyvíja alebo využíva. Preto posúdenie toho či daný vývoj alebo udalosti sú relevantné a či výskyt a smerovanie takéhoto vývoja alebo udalostí mohol byť predvídateľný resp. mohol byť primerane predvídateľný, vyžaduje špecializované poznatky, odborné znalosti a prehľad o podnikateľskom prostredí, v ktorom sa nehmotný majetok vyvíja alebo využíva. Okrem toho posúdenia, ktoré je vhodné vykonať pri ocenení prevodu nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku v nekontrolovanej transakcii, nemusí skupina MNE považovať za potrebné alebo užitočné na iné účely ako na účely transferového oceňovania v prípade, že sa prevod odohráva v rámci skupiny, v dôsledku čoho takéto posúdenie nemusí byť komplexné. Napríklad podnik môže previesť nehmotný majetok v ranom štádiu vývoja na prepojený podnik, pričom stanoví sadzbu licenčných poplatkov, ktorá neodráža hodnotu nehmotného majetku v čase prevodu a neskôr tvrdiť, že v čase prevodu nebolo možné s úplnou istotou predpovedať budúcu úspešnosť výrobku alebo služby. Daňovník by teda argumentoval, že rozdiel medzi hodnotou nehmotného majetku *ex ante* a *ex post* možno pripísať priaznivejšiemu vývoju, než sa očakávalo. Všeobecná skúsenosť daňových správ v týchto situáciách je taká, že často nemajú k dispozícii špecifický vhlád do podnikania podniku alebo prístup k informáciám, ktoré sú potrebné na posúdenie tvrdenia daňovníka a na preukázanie, že rozdiel medzi hodnotou nehmotného majetku *ex ante* a *ex post* vyplýva z cenových prognóz daňovníka, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Daňové správy sú teda pri skúmaní takýchto argumentov daňovníkov do značnej miery závislé od poznatkov a informácií poskytnutých týmto daňovníkom. Asymetria v dostupnosti informácií medzi daňovníkmi a daňovou správou v týchto prípadoch môžu viesť k riziku transferového oceňovania. Pozri odsek 6.191.

6.187. V takýchto prípadoch spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku môžu výsledky *ex post* poskytnúť daňovej správe indikátor o stanovení ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu prepojenými podnikmi dohodnutého *ex ante*, a tiež indikátor existencie neistôt v čase uskutočnenia predmetnej transakcie. Ak sú medzi projekciami *ex ante* a výsledkami *ex post* rozdiely, ktoré nie sú spôsobené nepredvídateľným vývojom alebo udalosťami, tieto rozdiely môžu naznačovať, že v cenovom dojednaní prepojených podnikov dohodnutom pri uzatváraní transakcie sa zrejme primerane nezohľadnil relevantný vývoj alebo udalosti, o ktorých sa dalo predpokladať, že ovplyvnia hodnotu daného nehmotného majetku a tiež príslušné stanovenie ceny.

6.188. V nadväznosti na úvahy uvedené vyššie táto časť uvádza prístup, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu a ktorý môžu daňové správy použiť na zistenie, či sú cenové dojednania strán v súvislosti s ťažko oceniteľným nehmotným majetkom v súlade s princípom

nezávislého vzťahu a či primerane zohľadňujú vývoj alebo udalosti, ktoré sú relevantné pre ocenenie tohto majetku. Podľa tohto prístupu dôkazy *ex post* slúžia na nepriame preukázanie, či v čase uskutočnenia transakcie existovali neistoty a či daňovník zodpovedajúco zohľadnil vývoj alebo udalosti, ktoré boli v tom čase primerane predvídateľné a tiež či sú spoľahlivé informácie, ktoré sa použili pri určovaní transferovej ceny za prevod predmetného nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku *ex ante*. Ako je uvedené v odsekoch 6.193 a 6.194, takéto nepriame dôkazy sa môžu vyvrátiť preukázaním, že presné stanovenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu nebolo ovplyvnené danými skutočnosťami. Tento prístup je potrebné odlišiť od retrospektívneho prístupu, keď sa výsledky *ex post* použijú na stanovenie dane bez posúdenia, či informácie, na ktorých sú tieto výsledky *ex post* založené, mohli alebo mali byť primerane známe a zohľadnené prepojenými podnikmi už v čase uzavretia transakcie.

6.189. Pojem ťažko oceníteľný nehmotný majetok (HTVI) označuje nehmotný majetok alebo práva k nehmotnému majetku, pre ktorý v čase prevodu medzi prepojenými podnikmi (i) neexistujú žiadne spoľahlivé porovnateľné údaje a (ii) prognózy očakávaných budúcich peňažných tokov alebo príjmov, ktoré majú plynúť z prevedeného nehmotného majetku alebo predpoklady použité na ocenenie nehmotného majetku sú veľmi neisté, čo sťažuje predpovedanie úrovne konečnej úspešnosti nehmotného majetku v čase prevodu.

6.190. Transakcie spojené s prevodom alebo použitím ťažko oceníteľného nehmotného majetku podľa odseku 6.189 môžu vykazovať jednu alebo viacero z nasledujúcich charakteristík:

- nehmotný majetok je v čase prevodu vytvorený len čiastočne,
- očakáva sa, že nehmotný majetok bude komerčne využívaný až niekoľko rokov po transakcii,
- nehmotný majetok sám osebe nespadá do definície ťažko oceníteľného nehmotného majetku podľa odseku 6.189, ale je neoddeliteľnou súčasťou vývoja alebo zlepšovania iného nehmotného majetku, ktorý spadá pod túto definíciu,
- očakáva sa, že nehmotný majetok sa bude využívať spôsobom, ktorý je v čase prevodu nový, neobvyklý a vzhľadom na chýbajúce historické údaje o vývoji alebo využívaní podobného druhu nehmotného majetku sú prognózy veľmi neisté,
- nehmotný majetok, ktorý spĺňa definíciu ťažko oceníteľného nehmotného majetku podľa odseku 6.189, bol prevedený na prepojený podnik za plnú jednorazovú platbu,
- nehmotný majetok sa používa alebo je vytvorený na základe dohôd o podiele na nákladoch (DPN) alebo podobných dojednanií.

6.191. V prípade takéhoto nehmotného majetku môže byť z dôvodov uvedených v odseku 6.186 kritická informačná asymetria medzi daňovníkom a daňovou správou, vrátane toho, aké informácie daňovník zohľadnil pri určovaní ceny transakcie a môže ešte zhoršiť ťažkú situáciu

daňovej správy, ktorej musí čeliť pri overovaní súladu stanovenia cien s princípom nezávislého vzťahu. V dôsledku toho a do tej doby kým nebudú známe výsledky *ex post* v rokoch nasledujúcich po prevode nehmotného majetku, bude pre daňovú správu ťažké vykonať posúdenie rizík na účely transferového oceňovania a overiť spoľahlivosť informácií, na základe ktorých daňovník stanovil cenu či posúdiť skutočnosti, či nehmotný majetok alebo práva k nehmotnému majetku neboli prevedené za nižšiu alebo vyššiu cenu v porovnaní s cenou v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

6.192. Za týchto okolností môže daňová správa považovať výsledky *ex post* za nepriamy dôkaz o vhodnosti cenových dojednaní uzatvorených *ex ante*. Dôkazy *ex post* by sa však mali posudzovať len ako potrebný podklad na zhodnotenie spoľahlivosti informácií, z ktorých vychádzalo stanovenie cien *ex ante*. Ak je daňová správa schopná potvrdiť spoľahlivosť informácií, z ktorých vychádzalo stanovenie cien *ex ante*, bez ohľadu na prístup opísaný v tomto Oddiele by sa nemali vykonávať žiadne úpravy založené na výške zisku zistenej *ex post*. Pri posudzovaní cenových dojednaní uzatvorených *ex ante* je daňová správa oprávnená použiť dôkazy o finančných výsledkoch *ex post* ako podklad pre stanovenie cenových dojednaní, ktoré zodpovedajú princípu nezávislého vzťahu, vrátane prípadných podmienených cenových dojednaní, ktoré by v čase uskutočnenia transakcie uzatvorili nezávislé podniky, s ohľadom na usmernenia uvedené v odseku 6.185. V závislosti od skutočností a okolností prípadu a vzhľadom na usmernenia uvedené v Oddiele B.5 Kapitoly III môže byť pri uplatnení tohto prístupu vhodné vykonať analýzu údajov za viaceré roky.

6.193. Tento prístup sa neuplatňuje na transakcie spojené s prevodom alebo použitím ťažko ocniteľného nehmotného majetku, ktorý spadá pod definíciu uvedenú v odseku 6.189, ak platí aspoň jedna z nasledujúcich výnimiek:

i) daňovník poskytne:

1. podrobné údaje o prognózach *ex ante* použitých v čase uskutočnenia prevodu na určenie cenových dojednaní vrátane údajov o tom, ako sa vo výpočtoch pri stanovení ceny zohľadnili riziká (napr. vážená pravdepodobnosť) a o primeranosti zohľadnenia predvídateľných udalostí a ostatných rizík a pravdepodobností ich vzniku, a
2. spoľahlivé dôkazy o tom, že akýkoľvek významný rozdiel medzi finančnými prognózami a skutočnými výsledkami je spôsobený: a) nepredvídateľným vývojom alebo udalosťami, ktoré sa vyskytli po stanovení ceny a ktoré nemohli prepojené podniky v čase uskutočnenia transakcie predvídať, alebo b) naplnením pravdepodobnosti vzniku predvídateľných dôsledkov, pričom tieto pravdepodobnosti neboli v čase uskutočnenia transakcie výrazne nadhodnotené ani podhodnotené,

ii) prevod ťažko ocniteľného nehmotného majetku spadá pod dvojstranné alebo viacstranné opatrenie) predchádzajúce oceneniu (APA dohodnuté medzi jurisdikciami

nadobúdateľa a prevodcu s účinnosťou pre príslušné obdobie,

- iii) akýkoľvek významný rozdiel medzi finančnými odhadmi a skutočnými výsledkami uvedený v bode 2 písm. (i) vyššie nie je dôvodom na zníženie alebo zvýšenie platby za ťažko oceníteľný nehmotný majetok o viac než 20 % z pôvodne stanovenej platby v čase uskutočnenia transakcie,
- iv) uplynulo päťročné obdobie uvedenia na trh od roku, v ktorom ťažko oceníteľný nehmotný majetok prvýkrát generoval príjmy pre nadobúdateľa pochádzajúce od nezávislej osoby, pričom v priebehu tohto obdobia nevznikol významný rozdiel medzi finančnými prognózami a skutočnými výsledkami podľa bodu 2 písm. (i) vyššie, ktorý by prevyšoval 20 % z prognóz pre toto obdobie.²¹

6.194. Prvá výnimka znamená, že aj keď dôkazy o finančných výsledkoch *ex post* poskytujú daňovej správe relevantné informácie na posúdenie vhodnosti cenových dojednaní dohodnutých *ex ante*, ak daňovník dokáže uspokojivo preukázať, aké skutočnosti bolo možné predvídať v čase uskutočnenia transakcie a že tieto skutočnosti sú aj premietnuté v predpokladoch, ktoré použil pri stanovení ceny a že následný vývoj vedúci k rozdielu medzi prognózami a výsledkami, bol spôsobený nepredvídateľnými udalosťami, daňová správa nebude oprávnená vykonať úpravy cenových dojednaní *ex ante* na základe výsledkov *ex post*. Napríklad, ak z dôkazov o finančných výsledkoch vyplýva, že množstvo predaných výrobkov využívajúcich prevedený nehmotný majetok dosiahlo množstvo 1 000 kusov za rok, ale cenové dojednanie *ex ante* vychádzalo z prognóz, ktoré uvažovali o predaji maximálne 100 kusov ročne, potom by mala daňová správa posúdiť dôvody, prečo predaj dosahuje takéto vyššie objemy. Ak však boli vyššie objemy predaja spôsobené napríklad exponenciálne vyšším dopytom po výrobkoch využívajúcich nehmotný majetok vyvolaným prírodnou katastrofou alebo inou neočakávanou udalosťou, ktorá bola zjavne v momente uskutočnenia transakcie nepredvídateľná alebo bola pravdepodobnosť jej výskytu veľmi nízka, cena *ex ante* by sa mala uznať ako nezávislá cena, pokiaľ neexistujú dôkazy iné ako finančné výsledky *ex post*, ktoré by naznačovali, že cena nebola stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

6.195. Je dôležité umožniť riešenie prípadov dvojitého zdanenia vyplývajúce z uplatňovania uvedeného prístupu na ocenenie ťažko oceníteľného nehmotného majetku prostredníctvom procedúry vzájomných dohôd podľa príslušnej daňovej zmluvy.

D.5. Doplnujúce pokyny pre transakcie spojené s používaním nehmotného majetku pri predaji tovaru alebo poskytovaní služieb

6.196. Táto časť poskytuje doplnujúce usmernenia k uplatňovaniu pravidiel podľa Kapitoly I až

²¹ V niektorých sektoroch podnikateľských činností nie je nezvyčajné, aby sa nehmotný majetok prevádzal s podmienenou doložkou ohľadne druhého alebo ďalšieho použitia. Vzhľadom k typu nehmotného majetku, u ktorých k tomu dochádza, začína časové obdobie znovu spolu s novým uvedením na trh.

III v tých situáciách, keď jedna alebo obe strany kontrolovanej transakcie používajú nehmotný majetok v súvislosti s predajom tovaru alebo poskytovaním služieb, no nedochádza k prevodu tohto nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. V prípade nehmotného majetku sa musí pri analýze transferového oceňovania dôkladne posúdiť vplyv daného nehmotného majetku na ceny a na ostatné podmienky kontrolovaných transakcií.

D.5.1. Nehmotný majetok ako faktor porovnateľnosti v transakciách spojených s používaním nehmotného majetku

6.197. Všeobecné pravidlá uvedené v Oddiele D.1 Kapitoly I a v Kapitole III sa aplikujú aj na analýzu porovnateľnosti transakcií s využívaním nehmotného majetku v súvislosti s kontrolovanou transakciou, kde ide o predaj tovaru alebo poskytovanie služieb. Avšak prítomnosť nehmotného majetku môže niekedy vyvolať zložité problémy s porovnateľnosťou.

6.198. Pri analýze transferového oceňovania, kde je najvhodnejšou metódou na stanovenie transferovej ceny metóda následného predaja, metóda zvýšených nákladov alebo metóda čistého obchodného rozpätia, sa ako testovaná strana často vyberá menej zložitá zo strán kontrolovanej transakcie. V mnohých prípadoch je možné stanoviť cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu alebo úroveň zisku pre testovanú stranu bez potreby ocenenia nehmotného majetku použitého v danej transakcii. Vo všeobecnosti pôjde o prípad, keď nehmotný majetok používa len netestovaná strana. V niektorých prípadoch však môže nehmotný majetok v skutočnosti používať testovaná strana napriek tomu, že vykonáva relatívne menej zložité činnosti. Podobne aj strany potenciálne porovnateľných nekontrolovaných transakcií môžu používať nehmotný majetok. Ak sa jedná o jeden z týchto prípadov je potrebné v transferovej analýze zobrať do úvahy nehmotný majetok používaný testovanou stranou a stranami potenciálne porovnateľných nekontrolovaných transakcií ako jeden z faktorov porovnateľnosti.

6.199. Napríklad testovaná strana, ktorá vykonáva marketing a distribúciu tovaru nakupovaného v rámci kontrolovaných transakcií, môže v rámci svojej geografickej oblasti pôsobenia vytvoriť marketingový nehmotný majetok vrátane zoznamov zákazníkov, vzťahov so zákazníkmi a údajov o zákazníkoch. Môže tiež vyvinúť užitočné logistické know-how alebo softvér a iné nástroje, ktoré používa pri vykonávaní svojej distribučnej činnosti. V rámci analýzy porovnateľnosti by sa mal posúdiť vplyv tohto nehmotného majetku na ziskovosť tejto testovanej strany.

6.200. Je však dôležité si uvedomiť, že v mnohých prípadoch, keď testovaná strana používa takýto nehmotný majetok, aj strany v porovnateľných nekontrolovaných transakciách budú mať k dispozícii rovnaké druhy nehmotného majetku. V prípade distribučnej spoločnosti je teda pravdepodobné, že nekontrolovaný subjekt, ktorý sa zaoberá poskytovaním distribučných služieb v odvetví a na trhu testovanej strany, má tiež znalosti a kontakty s potenciálnymi zákazníkmi, zbiera údaje o zákazníkoch, má vlastné efektívne logistické systémy a bude vlastniť i v iných ohľadoch podobný nehmotný majetok ako je nehmotný majetok testovanej strany. V takom prípade môže byť úroveň porovnateľnosti dostatočne vysoká na to, aby bolo možné sa spoľahnúť na zaplatené ceny alebo dosiahnuté ziskové marže medzi potenciálnymi

porovnateľnými subjektmi a považovať ich za vhodný ukazovateľ kompenzácie v súlade s princípom nezávislého vzťahu tak za vykonávané funkcie ako aj za nehmotný majetok vo vlastníctve testovanej strany.

6.201. Ak má testovaná strana a potenciálny porovnateľný subjekt porovnateľný nehmotný majetok a tento nehmotný majetok nepredstavuje jedinečný a hodnotný nehmotný majetok v zmysle odseku 6.17, tak sa v tomto prípade nebudú vyžadovať žiadne úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti s ohľadom na tento nehmotný majetok. Potenciálne porovnateľné údaje budú za týchto okolností najlepším dôkazom o príspevku nehmotného majetku, ktorý vlastní testovaná strana k dosiahnutému zisku. Ak však testovaná strana alebo potenciálny porovnateľný subjekt má a používa vo svojej činnosti jedinečný a hodnotný nehmotný majetok, môže byť potrebné buď vykonať príslušné úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti, alebo použiť iné metódy transferového oceňovania. Pri hodnotení porovnateľnosti nehmotného majetku v takýchto situáciách platia zásady uvedené v Oddieloch D.2.1 až D.2.4.

6.202. Je vhodné, aby daňovníci aj daňová správa boli zdržanliví pri odmietaní potenciálnych porovnateľných údajov na základe používania nehmotného majetku stranami potenciálne porovnateľných transakcií alebo testovanou stranou. Potenciálne porovnateľné transakcie by sa vo všeobecnosti nemali odmietat' na základe tvrdenia o existencii bližšie neurčeného nehmotného majetku alebo na základe predpokladanej významnosti goodwillu. Ak sú identifikované transakcie alebo spoločnosti inak porovnateľné, môžu poskytnúť najlepší dostupný indikátor ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu bez ohľadu na existenciu a použitie relatívne nevýznamného nehmotného majetku testovanou stranou alebo stranami potenciálne porovnateľných transakcií. Potenciálne porovnateľné transakcie by sa mali vyradiť z posúdenia na základe existencie a používania neporovnateľného nehmotného majetku iba vtedy, ak je možné daný nehmotný majetok jasne a zreteľne identifikovať a ak ide o zjavne jedinečný a cenný nehmotný majetok.

D.5.2. Stanovenie ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu v transakciách spojených s používaním nehmotného majetku pri predaji tovaru alebo poskytovaní služieb

6.203. Usmernenia uvedené v Kapitolách I až III platia aj pre stanovenie cien transakcií v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktoré používajú nehmotný majetok v súvislosti s predajom tovaru alebo s poskytovaním služieb. Môžu nastať dva typy všeobecných kategórií prípadov. V prvej kategórii prípadov sa pri analýze porovnateľnosti vrátane funkčnej analýzy nájdu dostatočne spoľahlivé porovnateľné údaje, takže je možné určiť podmienky transakcie podľa princípu nezávislého vzťahu pomocou metódy transferového oceňovania založenej na porovnaní transakcií. V druhej kategórii prípadov analýza porovnateľnosti vrátane funkčnej analýzy nedokáže identifikovať spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie, čo je často priamym výsledkom toho, že jedna alebo obe strany transakcie používajú jedinečný a cenný nehmotný majetok. Prístupy k týmto dvom kategóriám prípadov pri transferovom oceňovaní sú opísané nižšie.

D.5.2.1. Situácie, keď sú k dispozícii spoľahlivé porovnateľné údaje

6.204. Často sa aj napriek používaniu nehmotného majetku jednou alebo oboma stranami v kontrolovanej transakcii predaja tovaru alebo pri poskytovaní služieb podarí identifikovať spoľahlivé porovnateľné nekontrolované transakcie. V závislosti od konkrétnych skutočností a okolností môže ktorákoľvek z piatich OECD metód transferového oceňovania opísaných v Kapitole II predstavovať najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania aj v prípade, keď je transakcia spojená s používaním nehmotného majetku v kontrolovanej transakcii predaja tovaru alebo pri poskytovaní služieb, ak sú k dispozícii spoľahlivé porovnateľné údaje.

6.205. Ak testovaná strana nepoužíva jedinečný a hodnotný nehmotný majetok a dajú sa identifikovať spoľahlivé porovnateľné údaje, bude často možné určiť ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu na základe jednostranných metód vrátane metódy nezávislej trhovej ceny, metódy následného predaja, metódy zvýšených nákladov a metódy čistého obchodného rozpätia. Usmernenia uvedené v Kapitolách I až III budú v týchto prípadoch vo všeobecnosti postačujúce na určenie cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu aj bez potreby podrobnej analýzy povahy nehmotného majetku používaného druhou stranou transakcie.

6.206. Princípy uvedené v Oddieloch D.2.1 až D.2.4 tejto kapitoly by sa mali uplatniť pri posudzovaní, či používanie nehmotného majetku testovanou stranou vylučuje možnosť použitia identifikovaných porovnateľných nekontrolovaných transakcií, prípadne či budú potrebné úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti. Iba v prípade, keď je nehmotný majetok používaný testovanou stranou jedinečný a hodnotný, vznikne potreba vykonať úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti alebo použiť metódu transferového oceňovania menej závislú od porovnateľných nekontrolovaných transakcií. Ak nehmotný majetok používaný testovanou stranou nie je jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom, môžu uhradené alebo prijaté ceny, prípadne ziskové marže či výnosy dosiahnuté stranami porovnateľných nekontrolovaných transakcií poskytnúť spoľahlivý základ na určenie nezávislých podmienok.

6.207. V tých situáciách, kde vznikne z dôvodu rozdielov v nehmotnom majetku používanom testovanou stranou v kontrolovanej transakcii a v nehmotnom majetku používanom stranou potenciálne porovnateľnej nekontrolovanej transakcie potreba vykonania úprav na dosiahnutie porovnateľnosti, pri kvantifikácii spoľahlivých úprav porovnateľnosti môžu vzniknúť zložité vecné otázky. Tieto otázky vyžadujú dôkladné zváženie relevantných skutočností a okolností a dostupných údajov o vplyve nehmotného majetku na ceny a zisky. V prípadoch, kedy je vplyv rozdielnej povahy použitého nehmotného majetku na cenu jednoznačne významný, no nedá sa presne odhadnúť, môže byť potrebné použiť inú metódu transferového oceňovania, ktorá je menej závislá od identifikácie spoľahlivých porovnateľných transakcií.

6.208. Taktiež je potrebné si uvedomiť, že v prípade používania nehmotného majetku v súvislosti s kontrolovanou transakciou predaja tovaru alebo poskytovania služieb môžu byť nutné úpravy aj iných faktorov, ako sú rozdiely v povahe použitého nehmotného majetku. Úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti môžu byť potrebné najmä pri takých aspektoch, ako sú identifikované rozdiely medzi trhmi, lokálne výhody z umiestnenia podnikania, podnikateľské stratégie, získané pracovné sily, podnikové synergie a iné podobné faktory. Aj keď tieto faktory

nemusia predstavovať nehmotný majetok v zmysle definície uvedenej v Oddiele A.1 tejto kapitoly, môžu mať významný vplyv na ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu v prípadoch transakcií využívania nehmotného majetku.

D.5.2.2. Situácie, keď nie sú k dispozícii spoľahlivé porovnateľné transakcie

6.209. Za určitých okolností, keď sa nedajú identifikovať spoľahlivé nekontrolované transakcie, možno na stanovenie rozdelenia ziskov v súlade s princípom nezávislého vzťahu z predaja tovaru alebo z poskytovania služieb spojených s použitím nehmotného majetku uplatniť metódu delenia zisku (profit split method). Použitie danej metódy môže byť vhodné vtedy, keď obidve strany transakcie prinášajú jedinečný a hodnotný prínos k uskutočneniu danej transakcie.

6.210. Pri uplatňovaní metód delenia zisku je potrebné zohľadniť usmernenia uvedené v Oddiele C v Časti III. Kapitoly II. Uvedené usmernenia sú v plnom rozsahu platné aj pre prípady spojené s používaním nehmotného majetku v súvislosti s predajom tovaru alebo poskytovaním služieb v kontrolovaných transakciách.

6.211. Pri použití metódy delenia zisku v prípadoch spojených s používaním nehmotného majetku je potrebné venovať pozornosť identifikácii predmetného nehmotného majetku, posúdeniu toho, ako tento nehmotný majetok prispieva k vytváraniu hodnoty a tiež pri posúdení ostatných príjmov generovaných vykonanými funkciami, znášanými rizikami a použitým majetkom. Spoľahlivú aplikáciu metódy delenia zisku nie je možné podložiť vágnymi tvrdeniami o existencii a používaní bližšie neurčeného nehmotného majetku.

6.212. Za vhodných okolností možno na určenie nezávislých podmienok transakcie predaja tovaru alebo poskytovania služieb spojeného s používaním nehmotného majetku použiť aj metódy transferového oceňovania alebo oceňovacie techniky, ktoré nie sú závislé od identifikácie spoľahlivých porovnateľných nekontrolovaných transakcií. Zvolená alternatívna metóda by mala zohľadňovať povahu tovaru alebo poskytovaných služieb a príspevok nehmotného majetku a ostatných relevantných faktorov k tvorbe hodnoty.

Kapitola VII.

Osobitné aspekty vnútrogrupinových služieb

A. Úvod

7.1. Táto kapitola pojednáva o otázkach, ktoré vznikajú pre účely transferového oceňovania, či došlo k poskytnutiu služieb jedným členom skupiny MNE iným členom tejto skupiny, a ak došlo k takémuto poskytnutiu, pri stanovení cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu za tieto vnútrogrupinové služby. Až na špecifické situácie sa táto kapitola nezaobrá tým, či boli služby poskytnuté v rámci dohody o príspevkoch na náklady, ani tým, aká je primeraná nezávislá cena v takom prípade. Dohody o príspevkoch na náklady sú predmetom Kapitoly VIII.

7.2. Takmer každá skupina MNE musí zariadiť pre svojich členov širokú škálu služieb, predovšetkým administratívnych, technických, finančných a obchodných. Takéto služby môžu zahŕňať riadiace, koordinačné a kontrolné funkcie pre celú skupinu. Náklady na poskytovanie takýchto služieb môže spočiatku znášať materská spoločnosť, jeden alebo viacerí špeciálne určení členovia skupiny („stredisko skupinových služieb“) alebo iní členovia skupiny. Nezávislý podnik si môže v prípade potreby zaobstarať službu od poskytovateľa služieb, ktorý sa špecializuje na tento typ služby alebo si môže službu vykonať sám (tzn. vnútrogrupinovo). Podobne aj člen skupiny MNE, ktorý potrebuje službu, si ju môže obstaráť od nezávislých podnikov alebo od jedného alebo viacerých prepojených podnikov z rovnakej skupiny MNE (tzn. vnútrogrupinovo) alebo službu môže vykonať sám. Vnútrogrupinové služby často zahŕňajú tie služby, ktoré sú obvykle dostupné externe od nezávislých podnikov (ako sú právne a účtovné služby) ako doplnok k tým službám, ktoré sú bežne zaisťované interne (t. j. samotným podnikom, ako je napr. ústredný audit, finančné poradenstvo alebo školenie pracovníkov). Záujmom skupiny MNE nie je vynaložiť zbytočné náklady a je v záujme skupiny MNE poskytovať vnútrogrupinové služby efektívne. Používaním pokynov uvedených v tejto kapitole by sa malo zaistiť to, že služby sú náležite identifikované a spojené náklady náležite alokované v rámci skupiny MNE a v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

7.3. Vnútrogrupinové dojednania o poskytovaní služieb sú niekedy spojené s dojednaniaми o prevode tovaru alebo nehmotného majetku (alebo o udelení licencie na takýto majetok). V niektorých prípadoch, ako sú zmluvy o know-how obsahujúce prvok služby, môže byť veľmi ťažké určiť, kde je presná hranica medzi prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku a poskytovaním služieb. Doplnkové služby sú často spojené s prevodom technológie. Preto môže byť potrebné zvážiť princípy agregácie a rozdelenia transakcií uvedené v Kapitole III, kde je zahrnutý zmiešaný prevod služieb a majetku.

7.4. Vnútrogrupinové služby sa môžu medzi skupinami MNE značne líšiť, rovnako ako rozsah, v akom tieto služby prinášajú úžitok alebo očakávaný úžitok jednému alebo viacerým členom skupiny. Každý prípad závisí od konkrétnych skutočností a okolností a od dojednaní v rámci

skupiny. Napríklad v decentralizovanej skupine môže materská spoločnosť obmedziť svoju vnútrogrupinovú činnosť na sledovanie jej investícií v dcérskych spoločnostiach ako akcionár. Naproti tomu, v centralizovanej alebo integrovanej skupine môže predstavenstvo a vrcholové vedenie materskej spoločnosti prijímať dôležité rozhodnutia týkajúce sa záležitostí jej dcérskych spoločností a materská spoločnosť môže podporovať realizáciu týchto rozhodnutí tak vykonávaním všeobecných a administratívnych činností pre jej dcérske spoločnosti, ako aj prevádzkových činností ako napríklad finančné riadenie, marketing a riadenie dodávateľského reťazca.

B. Hlavné problémy

7.5. Pri analýze transferového oceňovania vnútrogrupinových služieb sa objavujú dve otázky. Jednou je, či skutočne došlo k poskytnutiu vnútrogrupinových služieb. Druhou otázkou je, aká má byť pre daňové účely odmena vo vnútri skupiny za poskytnutie takýchto služieb, aby bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Každá z týchto otázok je rozobraná nižšie.

B.1. Určenie, či vnútrogrupinové služby boli skutočne poskytnuté

B.1.1. Benefit test (test úžitkov)

7.6. Podľa princípu nezávislého vzťahu by mala otázka, či ide o poskytovanie služby v rámci skupiny, ak člen skupiny vykonáva činnosť pre jedného alebo viacerých členov skupiny, závisieť od toho, či daná činnosť prináša príslušnému členovi alebo členom skupiny ekonomickú alebo obchodnú hodnotu, ktorá im umožňuje zvýšiť alebo si udržať svoju obchodnú pozíciu. Na zistenie týchto skutočností je potrebné posúdiť, či by nezávislý podnik za porovnateľných okolností bol ochotný zaplatiť za danú činnosť, ak by ju preňho vykonával iný nezávislý podnik, alebo si ju vykonávať sám interne. Ak daná činnosť nie je činnosťou, za ktorú by bol nezávislý podnik ochotný zaplatiť alebo si ju sám vykonávať, daná činnosť by sa podľa princípu nezávislého vzťahu zvyčajne nemala považovať za službu poskytovanú v rámci skupiny.

7.7. Vyššie opísaná analýza celkom jasne závisí od príslušných skutočností a okolností konkrétneho prípadu a nie je možné abstraktne opísať činnosti, ktoré predstavujú alebo nepredstavujú poskytovanie služieb v rámci skupiny. Dá sa však poskytnúť určité usmernenie na objasnenie toho, ako by sa použila analýza pri niektorých bežných typoch služieb poskytovaných v rámci skupín MNE.

7.8. V skupine MNE môže jeden jej člen vykonávať určité služby v rámci skupiny, ktorými uspokojuje identifikovanú potrebu jedného alebo viacerých iných konkrétnych členov skupiny. V takom prípade je pomerne jednoduché určiť, či bola služba poskytnutá. Nezávislý podnik by za porovnateľných okolností obvykle uspokojil identifikovanú potrebu buď vykonávaním danej činnosti interne, alebo tak, že by jej výkon zadal tretej osobe. V takom prípade by sa teda zvyčajne stanovilo, že skutočne ide o poskytovanie služby v rámci skupiny. Za službu

poskytovaných v rámci skupiny sa napríklad bežne považuje, ak prepojený podnik vykonáva opravy zariadení používaných vo výrobe iným členom skupiny MNE. Je však nevyhnutné, aby sa správcom dane poskytla spoľahlivá dokumentácia na overenie, či poskytovateľovi služby vznikli súvisiace náklady.

B.1.2. Činnosti akcionárov

7.9. Komplexnejšia analýza je potrebná tam, kde prepojený podnik podniká činnosti, ktoré sa týkajú viac než jedného člena skupiny alebo skupiny ako celku. V úzkom okruhu takýchto prípadov môže byť vykonaná vnútrogrupinová služba vzťahujúca sa na členov skupiny, aj keď činnosť títo členovia nepotrebujú (a neboli by ochotní za ňu platiť, ak by išlo o nezávislé podniky). Takou by bola napríklad činnosť, ktorú vykonáva člen skupiny (zvyčajne materská spoločnosť alebo regionálna holdingová spoločnosť) výhradne z dôvodu svojej majetkovej účasti v jednom alebo viacerých členoch skupiny, t. j. v postavení akcionára. Tento typ činnosti by sa nepovažoval za vnútrogrupinovú službu, a preto by neodôvodňoval ich účtovanie iným členom skupiny. Namiesto toho by mali byť náklady spojené s týmto typom činnosti nesené a priradované na úrovni akcionára. Tento typ činnosti možno označiť ako „činnosť akcionára“, ktorá sa odlišuje od širšieho pojmu „správcovská činnosť“ použitého v Správe z roku 1979. Správcovské činnosti pokrývali rozsah činností akcionára, medzi ktoré bolo možné zahrnúť obstaranie služieb pre iných členov skupiny, ako sú napríklad služby, ktoré by sa vykonávali prostredníctvom koordinačného centra. Posledné uvedené typy neakcionárskych činností by mohli zahŕňať služby podrobného plánovania pre zvláštne operácie, krízový manažment alebo technické poradenstvo (hľadanie chýb) alebo v niektorých prípadoch aj podporu pri každodennom riadení spoločnosti.

7.10. Príklady nákladov spojených s činnosťami akcionára podľa štandardu uvedeného v odseku 7.6 sú nasledovné:

- a) Náklady týkajúce sa samotnej právnej štruktúry materskej spoločnosti, ako sú valné zhromaždenia akcionárov materskej spoločnosti, emisie akcií materskej spoločnosti, kótovanie materskej spoločnosti na burze a náklady na dozornú radu;
- b) Náklady týkajúce sa požiadaviek na vykazovanie (vrátane finančných výkazov a auditov) materskej spoločnosti vrátane konsolidácie správ, náklady na audit materskej spoločnosti týkajúci sa účtov dcérskej spoločnosti vykonaný materskou spoločnosťou výlučne v záujme tejto materskej spoločnosti a náklady spojené s prípravou konsolidovanej účtovnej závierky MNE (v praxi však pri nákladoch vynaložených lokálne dcérskymi spoločnosťami nemusí byť potrebné prenášať ich na materskú alebo holdingovú spoločnosť, ak je neúmerne náročné tieto náklady identifikovať a izolovať);
- c) Náklady na získanie finančných prostriedkov pre nadobudnutie vlastných podielov a náklady materskej spoločnosti na vzťahy s investormi, ako je stratégia komunikácie materskej spoločnosti s akcionármi, náklady spojené s finančnými analytikmi, fondmi a inými zainteresovanými stranami v materskej spoločnosti;

- d) Náklady spojené s dodržiavaním daňových zákonov materskou spoločnosťou;
- e) Vedľajšie náklady spojené s podnikovým riadením skupiny MNE ako celku.

Naproti tomu, ak napríklad materská spoločnosť zaobstará finančné prostriedky pre iného člena skupiny, ktorý ich použije na akvizíciu novej spoločnosti, materská spoločnosť by sa vo všeobecnosti považovala za poskytovateľa služby pre člena skupiny. Správa z roku 1984 sa tiež zmieňovala o „nákladoch na riadiace a kontrolné (monitorovacie) činnosti spojené s riadením a ochranou investície podľa majetkových podielov“. Či tieto činnosti spadajú pod definíciu činností akcionára podľa definície tejto smernice bude závisieť od toho, či za porovnateľnej situácie a okolností ide o jednu z činností, za ktorú by bol nezávislý podnik ochotný zaplatiť, prípadne si ju vykonať sám pre seba. Tam kde sú činnosti ako sú tie vyššie popísané, vykonávané spoločnosťou skupiny inak ako výlučne z dôvodu vlastníckeho podielu v iných členoch skupiny, potom táto spoločnosť skupiny nevykonáva činnosť akcionára, ale mala by sa považovať za poskytovanie služby materskej alebo holdingovej spoločnosti, na ktoré sa vzťahujú pokyny uvedené v tejto kapitole.

B.1.3. Duplicita

7.11. Vo všeobecnosti by sa žiadna vnútrogrupinová služba nemala pokladať za činnosť poskytovanú jedným členom skupiny, ktorý by len duplikoval službu, ktorú si iný člen skupiny vykonáva sám pre seba alebo ju vykonáva pre takéhoto ďalšieho člena skupiny tretia strana. Výnimkou môže nastať tam, kde je duplicita služieb len dočasná, napríklad, ak sa skupina MNE reorganizuje s cieľom centralizovať svoje riadiace (manažérske) funkcie. Ďalšou výnimkou môže byť, keď k duplicite dochádza preto, aby sa znížilo riziko nesprávneho obchodného rozhodnutia (napr. obstaraním druhého právneho stanoviska k danej veci). Na akékoľvek posúdenie možnej duplicity služieb je potrebné podrobne identifikovať povahu služieb a dôvody, prečo sa zdá, že spoločnosť duplikuje náklady v rozpore s efektívnymi postupmi. Skutočnosť, že spoločnosť vykonáva napríklad marketingové služby vnútrogrupinovo a zároveň sú jej účtované marketingové služby od spoločnosti skupiny, sama osebe nemusí predstavovať duplicitu, keďže marketing je široký pojem a pokrýva množstvo úrovní činností. Preskúmaním informácií poskytnutých daňovníkom sa môže určiť, že vnútrogrupinové služby sú odlišné, dodatočné alebo doplnkové k činnostiam vykonávaným vnútrogrupinovo. Benefit test by sa potom aplikoval na tie prvky vnútrogrupinových služieb, ktoré nie sú duplicitné. Niektoré regulované sektory vyžadujú, aby sa kontrolné funkcie vykonávali materskou spoločnosťou tak lokálne, ako aj na konsolidovanom základe. Takéto požiadavky by nemali viesť k neuznaniu z dôvodu duplicity.

B.1.4. Náhodné úžitky

7.12. Existujú prípady, keď sa vnútrogrupinová služba vykonávaná členom skupiny, ako je akcionár alebo koordinačné centrum, týka len niektorých členov skupiny, ale náhodne prináša úžitky aj iným členom skupiny. Príkladom môže byť prevedenie analýzy, či reorganizovať

skupinu, realizovať akvizíciu nových členov alebo zrušiť divíziu. Uvedená činnosť môže predstavovať vnútro skupinovú službu, ktorá sa poskytuje jej konkrétnym zainteresovaným členom skupiny, ako sú napríklad členovia, ktorí môžu uskutočniť akvizíciu alebo ukončiť niektorú zo svojich divízií, pričom zároveň môže tvoriť ekonomické úžitky aj pre iných členov skupiny, ktorí síce nie sú priamo dotknutí potenciálnym rozhodnutím, ale analýza im môže poskytnúť užitočné informácie pre ich vlastné podnikateľské operácie. Náhodný úžitok by nemal bežne znamenať, že sa ďalší členovia skupiny budú považovať za príjemcov vnútro skupinovej služby, nakoľko činnosti vytvárajúce dané úžitky nie sú činnosťami, za ktoré by nezávislá spoločnosť bola obvykle ochotná zaplatiť.

7.13. Podobne by sa prepojený podnik nemal považovať za prijímajúcu vnútro skupinovú službu, ak získava náhodné úžitky, ktoré možno pripísať výlučne tomu, že je súčasťou väčšieho koncernu, a nezískava ich z konkrétnej vykonávanej činnosti. Napríklad sa nejedná o službu, ak prepojený podnik má iba z dôvodu svojho pričlenenia vyšší úverový rating, než aký by mal, keby nebol takto pridružený, avšak za poskytnutie vnútro skupinovej služby by sa zvyčajne považovalo, ak by bol vyšší úverový rating výsledkom záruky poskytnutej iným členom skupiny alebo kde by podnik profitoval zo zámerne koordinovanej činnosti zahŕňajúcej globálnu marketingovú kampaň a kampaň styku s verejnosťou. V tomto smere by sa mala rozlišovať pasívne združenie od aktívnej propagácie atribútov skupiny MNE, ktorá pozitívne zvyšuje tvorbu ziskového potenciálu jednotlivých členov skupiny. Každý prípad sa musí posudzovať podľa jeho konkrétnych skutočností a okolností. K synergiám skupín MNE pozri Oddiel D.8 v Kapitole I.

B.1.5. Centralizované služby

7.14. Ďalšie činnosti, ktoré sa môžu vzťahovať na skupinu ako celok, sú tie, ktoré sú sústredené v materskej spoločnosti alebo v jednom alebo viacerých strediskách skupinových služieb (ako je regionálne ústredie spoločnosti) a sú dostupné skupine (alebo jej viacerým členom). Činnosti, ktoré sú centralizované závisia od druhu podnikateľskej činnosti a od organizačnej štruktúry skupiny, ale všeobecne môžu zahŕňať administratívne služby ako je plánovanie, koordinácia, rozpočtová kontrola, finančné poradenstvo, účtovníctvo, audit, právne služby, faktoring, počítačové služby. Finančné služby zahŕňajú dohľad nad peňažnými tokmi a solventnosťou, navyšovanie kapitálu, úverové zmluvy, riadenie úrokových a kurzových rizík a refinancovanie. Medzi podporu v oblasti výroby patrí nákup, distribúcia a marketing. K službám v oblasti personálnej zaraďujeme nábor a školenie. Skupinové strediská služieb často zabezpečujú tiež manažment objednávok, zákaznícky servis a call centrá, výskum a vývoj alebo spravujú a ochraňujú nehmotný majetok pre celú skupinu MNE prípadne jej časť. Tieto typy činností sa zvyčajne budú považovať za vnútro skupinové služby, pretože ide o typ činností, za ktoré by nezávislé spoločnosti boli ochotné zaplatiť alebo by boli ochotné si ich vykonať samé.

B.1.6. Forma odmeny

7.15. Pri zvažovaní, či by medzi nezávislými podnikmi mala byť dojednaná odmena za obstaranie služieb, by malo byť tiež dôležité zvážiť formu, v akej by sa dohadovala nezávislá

odplata, ak by sa transakcia uskutočnila medzi nezávislými podnikmi v rámci nezávislého obchodného vzťahu. Napríklad v súvislosti s finančnými službami ako sú úvery, devízové operácie a zaistovanie, môže byť celá odmena zahrnutá do rozpätia a nebolo by vhodné očakávať, aby sa v takom prípade účtoval ďalší poplatok za službu. Podobne pri niektorých službách nákupu alebo obstarávania môže byť zložka provízie zahrnutá už do ceny výrobku alebo obstarávaných služieb, takže ďalší samostatný poplatok za službu už nemusí byť vhodný.

7.16. Ďalšia otázka vyvstáva v súvislosti so službami poskytovanými „na požiadanie“. Otázkou je, či dostupnosť takýchto služieb sa má sama o sebe považovať za samostatnú službu, pri ktorej by sa mala účtovať nezávislá odmena (navyše k odmene za skutočne poskytnuté služby). Materská spoločnosť alebo jedno alebo viac stredísk služieb skupiny by mali byť členom skupiny kedykoľvek k dispozícii pri poskytovaní služieb ako sú finančné, manažérske a technické služby, právne alebo daňové poradenstvo a asistencia. V takom prípade môže služba poskytovaná prepojeným podnikom spočívať v tom, aby mali k dispozícii príslušných pracovníkov, vybavenie atď. Vnútroskupinová služba by mala existovať v rozsahu, v ktorom by sa dalo dôvodne očakávať, že nezávislý podnik by za porovnateľných okolností bol ochotný znášať poplatky za „pohotovosť“, ktoré by mu zaistili dostupnosť služieb, pokiaľ by mu vznikla po nich potreba. Je všeobecne známy príklad, keď nezávislý podnik platí ročný „paušálny“ poplatok právnickej firme, aby si zaistil svoj nárok na právne poradenstvo a zastupovanie ak sa v jeho prípade vyskytne súdny spor. Ďalším príkladom je servisná zmluva na prednostnú opravu počítačovej siete v prípade jej výpadku.

7.17. Tieto služby môžu byť dostupné na požiadanie a ich rozsah a významnosť sa môže z roka na rok líšiť. Je nepravdepodobné, že by nejaká nezávislá spoločnosť platila poplatky za pohotovosť, keby potenciálna potreba služby bola vzdialená, keby výhoda v poskytovaní služby na požiadanie bola zanedbateľná, alebo ak by bola služba na požiadanie rýchlo a pohotovo dostupná od iných zdrojov aj bez dojednaní režimu pohotovosti. Predtým než by sa určilo, či sa jedná o poskytnutie vnútroskupinovej služby, by sa mal najskôr posúdiť úžitok plynúci spoločnosti skupiny z dojednaní o službách na požiadanie, aj z pohľadu rozsahu za obdobie viacerých rokov, v ktorom by mali byť služby využívané, než iba za obdobie jedného roka, v ktorom sa uskutočnil poplatok.

7.18. Skutočnosť, že platba bola vykonaná v prospech prepojeného podniku za údajné služby môže byť užitočná pri určení, či bola služba skutočne poskytnutá, ale samotný popis platby ako napríklad „poplatky za manažment“ nemožno považovať za dôkaz *prima facie* o skutočnom poskytnutí služieb. Rovnako absencia platieb alebo zmluvných dojednaní automaticky nevedie k záveru, že k poskytnutiu vnútroskupinových služieb nedošlo.

B.2. Určenie odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu

B.2.1. Všeobecne

7.19. Akonáhle sa určí, že bola poskytnutá vnútroskupinová služba, je potrebné ako pri iných typoch prevodov v rámci skupiny určiť, či je výška zaplatenej odmeny v súlade s princípom

nezávislého vzťahu. To znamená, že odmena za vnútroskupinové služby by mala byť taká, akú by si medzi sebou dohodli a akceptovali nezávislé podniky za porovnateľných okolností. Teda vyplývajúc z toho, nemalo by sa pri takýchto transakciách pristupovať na daňové účely inak ako sa pristupuje k porovnateľným transakciám medzi nezávislými podnikmi jednoducho len preto, že sa transakcie uskutočňujú medzi podnikmi, ktoré sú zhodou okolností prepojené.

B.2.2. Identifikácia skutočných dojednaní o účtovaní poplatkov za vnútroskupinové služby

7.20. Na určenie sumy, pokiaľ nejaká bola, a ktorá bola skutočne účtovaná za služby, bude správca dane musieť zistiť aké dojednania, pokiaľ nejaké vôbec boli, si prepojené podniky skutočne dohodli, aby si uľahčili stanovenie odmeny za služby medzi nimi.

B.2.2.1. Metódy priamej fakturácie

7.21. V určitých prípadoch sa dojednania vykonané v súvislosti s účtovaním poplatkov za vnútroskupinové služby dajú ľahko identifikovať. Ide o prípady, keď skupina MNE používa metódu priamej fakturácie, t. j. keď sa prepojeným podnikom priamo účtujú poplatky za konkrétne služby. Vo všeobecnosti je metóda priameho účtovania pre správcov dane veľkou praktickou výhodou, pretože im umožňuje jasne identifikovať vykonanú službu a aj základ pre platbu. Metóda priamej fakturácie teda uľahčuje aj určenie, či poplatok zodpovedá princípu nezávislého vzťahu.

7.22. Skupina MNE by mala byť schopná prijať dojednania o priamej fakturácii zvlášť tam, kde sa služby podobné službám poskytovaným prepojeným podnikom poskytujú aj nezávislým stranám. Ak sa špeciálne služby poskytujú nielen prepojeným podnikom, ale aj nezávislým podnikom porovnateľným spôsobom, potom za dôležitú súčasť podnikateľskej činnosti by bolo možné predpokladať to, že MNE je schopná preukázať oddelený základ pre poplatok (napr. záznamom vykonanej práce, podľa základu poplatku, nákladmi vynaloženými na plnenie zmlúv s tretími stranami transakcie). Výsledkom toho je, že skupiny MNE sú v takých prípadoch podnietené, aby vo vzťahu k svojim transakciám s prepojenými podnikmi zaviedli metódu priamej fakturácie. Pripúšťa sa však, že predmetný prístup nemusí byť vždy vhodný, najmä pokiaľ sú služby poskytované nezávislým stranám napríklad len príležitostné alebo okrajové.

B.2.2.2. Metódy nepriamej fakturácie

7.23. Metóda priamej fakturácie pre účtovanie poplatkov za vnútroskupinové služby môže byť v praxi ťažko uplatniteľná. V takých prípadoch môžu skupiny MNE zistiť, že nemajú veľa iných alternatív, než použiť alokáciu nákladov a metódu rozdelenia, ktoré často vyžadujú určitý stupeň odhadu alebo aproximácie, pre výpočet nezávislej ceny podľa princípov uvedených v Oddiele B.2.3 nižšie. Takéto metódy sa vo všeobecnosti označujú ako metódy nepriamej fakturácie a mali by byť prípustné za predpokladu, že sa dostatočne zohľadní hodnota služieb pre ich príjemcov a rozsah poskytovania porovnateľných služieb medzi nezávislými podnikmi. Tieto metódy výpočtu poplatkov vo všeobecnosti nebudú prípustné, pokiaľ sú špecifické

služby, ktoré tvoria hlavnú obchodnú činnosť spoločnosti, poskytované nielen prepojeným spoločnostiam, ale aj nezávislým stranám. Pri každom pokuse o spravodlivú platbu za poskytnuté služby musí byť akékoľvek účtovanie platby podložené zistiteľným a dôvodne predvídateľným úžitkom. Akákoľvek metóda nepriamej fakturácie by mala byť citlivá na obchodný charakter konkrétneho prípadu (napr. alokačný kľúč dáva za určitých okolností zmysel), mala by obsahovať ochranu proti manipulácii a riadiť sa spoľahlivými účtovnými zásadami a mala by poskytovať také výsledné poplatky alebo rozdelenie nákladov, ktoré je úmerné skutočným alebo dôvodne očakávaným úžitkom pre príjemcu služby.

7.24. V niektorých prípadoch môže byť metóda nepriamej fakturácie potrebná vzhľadom na povahu poskytovanej služby. Jedným z príkladov je ten, kde podiel hodnoty služieb poskytovaných rôznym relevantným subjektom nemožno kvantifikovať inak ako na približnom alebo odhadovanom základe. Tento problém môže nastať napríklad tam, kde centrálné vykonávané činnosti propagácie predaja (napr. na medzinárodných veľtrhoch, v medzinárodnej tlači alebo prostredníctvom iných centralizovaných reklamných kampaní) môžu ovplyvniť množstvo vyrábaných výrobkov alebo predávaných výrobkov viacerých prepojených podnikov. Ďalším príkladom je, ak oddelené vedenie evidencie a analýz príslušných služieb za každého príjemcu služieb by znamenalo takú administratívnu záťaž, ktorá by bola neprimerane ťažká v porovnaní k samotným činnostiam. V takýchto prípadoch by sa poplatok mohol určiť na základe rozdelenia nákladov, ktoré sa nedajú alokovať medzi potencionálnych príjemcov služieb priamo, t. j. ide o náklady, ktoré nemožno špecificky priradiť skutočným príjemcom rôznorodých služieb. Vyhovieť princípu nezávislého vzťahu tak znamená, že zvolená metóda rozdelenia musí viesť k výsledku, ktorý je zhodný s tým, ktorý by boli ochotné akceptovať porovnateľné nezávislé podniky.

7.25. Alokácia by mala byť založená na primeranej miere využívania služby, ktorá je ľahko overiteľná, napríklad obratom, počtom zamestnancov alebo činnosťou podľa kľúča ako je počet spracovaných objednávok. Či je vhodnou alokačná metóda, môže závisieť od povahy a využívania služby. Napríklad pre využívanie alebo obstaranie služieb spracovania miezd sa môže viac hodiť počet zamestnancov než obrat, zatiaľ čo náklady na pohotovostnú službu za prioritné zálohovanie počítačov by sa mohli alokovať v pomere k príslušným výdavkom na počítačové vybavenie jednotlivých členov skupiny.

7.26. Keď je použitá metóda nepriamej fakturácie, potom môže byť vzťah medzi poplatkom a poskytnutými službami skrytý a môže byť ťažké ohodnotiť získaný úžitok. Skutočne to môže znamenať, že podnik, ktorému sa účtoval poplatok za službu, tento poplatok účtovne nepriradí k danej službe. Z toho plynie zvýšené riziko dvojitého zdanenia, pretože môže byť ťažšie určiť odpočítanie nákladov vzniknutých v mene členov skupiny, ak sa vyrovnanie nedá jednoznačne zistiť alebo ak je pre príjemcu služby problematické určiť odpočítanie zaplatenej sumy, pretože nevie preukázať, že služba bola poskytnutá.

B.2.2.3. Forma kompenzácie

7.27. Odmena za služby poskytnuté prepojenému podniku môže byť zahrnutá do ceny za ďalšie

prevody. Napríklad cena za udelenie licencie k patentu alebo know-how môže zahŕňať aj platbu za služby technickej pomoci alebo za centralizované služby vykonávané pre nadobúdateľa licencie alebo za manažérske poradenstvo pri uvádzaní na trh výrobkov vyrobených na základe licencie. V takýchto prípadoch by správca dane a daňovníci mali skontrolovať, či sa neúčtuje za službu žiadny dodatočný poplatok a či nedošlo k dvojitému odpočtu.

7.28. Pri identifikovaní dojednaní ohľadne účtovania paušálnych poplatkov za poskytovanie služieb „na zavolanie“ (ako je uvedené v odsekoch 7.16 a 7.17) môže byť potrebné preskúmať podmienky skutočného využívania služieb, pretože tieto môžu zahŕňať ustanovenia, že za samotné použitie služieb sa neúčtuje žiadny poplatok, pokiaľ miera ich používania nepresiahne vopred stanovenú úroveň.

B.2.3. Výpočet nezávislej kompenzácie

7.29. Pri snažení sa o stanovenie nezávislej ceny vo vzťahu k vnútrogrupinovým službám by sa mal každý prípad posudzovať tak z pohľadu poskytovateľa služby, ako aj z pohľadu príjemcu služby. V tomto ohľade relevantné úvahy zahŕňajú hodnotu služieb pre príjemcu a koľko by porovnateľný nezávislý podnik bol ochotný za túto službu zaplatiť za porovnateľných okolností, ako aj náklady poskytovateľa služby.

7.30. Napríklad z pohľadu nezávislého podniku, ktorý má záujem o službu, poskytovatelia služieb na danom trhu môžu alebo nemusia byť ochotní alebo schopní dodať službu za cenu, ktorú je tento nezávislý podnik ochotný zaplatiť. Keď poskytovatelia služieb môžu poskytnúť požadovanú službu v rámci rozpätia cien, za ktoré by nezávislý podnik bol ochotný zaplatiť, potom dôjde k dohode. Z pohľadu poskytovateľa služby je cena, pod ktorú by službu nedodal a náklady na službu sú relevantnými úvahami, ktorým sa venujú, no nemusia byť určujúce pre konečný výsledok v každom prípade.

B.2.3.1. Metódy

7.31. Metóda, ktorá sa má použiť na určenie nezávislých transferových cien pri vnútrogrupinových službách, by sa mala určiť podľa usmernenia uvedeného v Kapitolách I, II a III. Aplikácia týchto pokynov často povedie k použitiu metódy CUP alebo metódy založenej na nákladoch (metóda zvýšených nákladov alebo metóda TNMM s použitím nákladov). Metóda CUP je spravidla najvhodnejšou metódou tam, kde existuje porovnateľná služba poskytovaná medzi nezávislými podnikmi na trhu príjemcu alebo služby poskytované prepojeným podnikom nezávislému podniku za porovnateľných okolností. Môže ísť napríklad o poskytovanie účtovných, audítorských, právnych alebo počítačových služieb, pokiaľ sú kontrolované a nekontrolované transakcie porovnateľné. Metóda založená na nákladoch bude pravdepodobne najvhodnejšou metódou tam, kde sa nezávislá trhovú cena nedá stanoviť, pričom povaha príslušných činností, použité aktíva a nesené riziká sú porovnateľné s tými, ktoré by podnikli nezávislé podniky. Ako bolo uvedené v Kapitole II Časti II, pri uplatňovaní metódy zvýšených nákladov musí byť zhoda medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami pri kategórii nákladov, ktoré sú v nich zahrnuté. Vo výnimočných prípadoch,

napríklad tam, kde je náročné použiť metódu CUP alebo metódy založené na nákladoch, môže byť nápomocné zohľadniť viac než len jednu metódu (pozri odsek 2.12) pre dosiahnutie uspokojivého stanovenia nezávislej ceny.

7.32. Môže byť nevyhnutné vykonať funkčnú analýzu viacerých členov skupiny a stanoviť vzťah medzi príslušnými službami a činnosťami členov a ich vykonávaním. Navyše môže byť nevyhnutné posúdiť nielen bezprostredný dopad služby, ale aj dlhodobý účinok, pričom treba mať na zreteli, že niektoré náklady v skutočnosti nikdy neprinesú úžitky, ktoré sa pri ich vynaložení rozumne očakávali. Napríklad výdavky na prípravu marketingových operácií môžu byť na prvý pohľad príliš vysoké, aby ich niektorý člen znášal vzhľadom na svoje bežné zdroje. Pri určení, či poplatok v takomto prípade zodpovedá nezávislému vzťahu, by sa mali zohľadniť očakávané úžitky z operácie aj možnosť, že výška a časovanie poplatku môžu v niektorých nezávislých vzťahoch závisieť od výsledkov danej operácie. Daňovník by mal byť v takýchto prípadoch pripravený preukázať odôvodnenosť svojich poplatkov pre prepojené podniky.

7.33. Tam, kde je metóda založená na nákladoch stanovená ako najvhodnejšia metóda podľa okolností daného prípadu, bude analýza vyžadovať preskúmanie, či je potrebná určitá úprava nákladov vynaložených skupinovým poskytovateľom služieb na zabezpečenie spoľahlivého porovnania kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií.

7.34. Ak prepojený podnik vystupuje len ako zástupca alebo sprostredkovateľ pri obstarávaní služieb, je dôležité, aby pri aplikácii metódy založenej na nákladoch bol výnos alebo prirážka viac primeraná výkonu funkcie zástupcu než výkonu samotných služieb. V takom prípade, by malo byť primerané stanoviť nezávislú cenu nie ako prirážku k nákladom na služby, ale skôr k nákladom na samotnú sprostredkovateľskú funkciu. Napríklad, prepojenému podniku môžu vzniknúť náklady za prenájom reklamného priestoru v prospech členov skupiny, náklady, ktoré by členom skupiny vznikli priamo, keby boli nezávislí. V takom prípade by bolo vhodné postúpiť tieto náklady príjemcom zo skupiny bez prirážky a prirážku uplatniť len na náklady, ktoré sprostredkovateľovi vznikli v súvislosti s výkonom sprostredkovateľskej funkcie.

B.2.3.2. Zváženie zahrnutia prvku ziskovosti

7.35. V závislosti od metódy použitej k stanoveniu nezávislého poplatku za vnútroskupinové služby môže vzniknúť otázka, či je nevyhnutné aby poplatok bol taký, že by mal za následok zisk pre poskytovateľa služieb. Pri transakcii v súlade s princípom nezávislého vzťahu by sa nezávislý podnik bežne snažil účtovať služby takým spôsobom, aby dosiahol zisk, než aby poskytoval služby len za náklady. Pri určovaní nezávislého poplatku je potrebné vziať do úvahy aj to, aké ekonomické alternatívy má príjemca služby k dispozícii. Existujú však okolnosti (napr. ako je uvedené v diskusii o podnikateľských stratégiách v Kapitole I), kedy nezávislý podnik nemusí realizovať zisk zo samotného poskytovania služieb, napríklad, ak náklady dodávateľa (predpokladané alebo skutočné) prevyšujú trhovú cenu, no dodávateľ súhlasí s poskytovaním služby, aby zvýšil svoju ziskovosť, napríklad doplnením rozsahu svojich činností. Preto nie je vždy nutné, aby stanovenie nezávislej ceny viedlo k zisku pre prepojený podnik, ktorý vykonáva vnútroskupinovú službu.

7.36. Môže sa napríklad stať, že trhovú hodnotu vnútro skupinových služieb nie je vyššia ako náklady, ktoré vynaložil poskytovateľ služby. K tomu môže dôjsť napríklad tam, kde služba nie je obvyklou alebo opakujúcou sa činnosťou poskytovateľa služby, ale ponúka sa náhodne ako príležitostná služba pre skupinu MNE. Pri určení, či vnútro skupinové služby predstavujú rovnakú peňažnú hodnotu, akú by bolo možné získať od nezávislého podniku, bude relevantným posúdením porovnateľnosti transakcií porovnanie funkcií a očakávaných úžitkov. Skupina MNE môže stanoviť, že poskytovanie služby sa bude vykonávať vo vnútri skupiny, než by využila tretiu osobu z rôznych dôvodov, napríklad z dôvodu ďalších vnútro skupinových úžitkov (pre ktoré môže byť vhodná kompenzácia v súlade s princípom nezávislého vzťahu). V takomto prípade by nebolo vhodné zvýšiť cenu za službu uvedenú vyššie tým, žeby sa použila metóda CUP len preto, aby prepojené podniky dosahovali zisk. Takýto výsledok by bol v rozpore princípom nezávislého vzťahu. Je však dôležité zabezpečiť, aby sa riadne zohľadnili všetky úžitky plynúce pre príjemcu služby.

7.37. Zatiaľ čo by sa správcovia dane a daňovníci mali snažiť o stanovenie správnej nezávislej ceny, nemalo by sa prehliadať, že môžu existovať praktické dôvody, pre ktoré by správca dane podľa jeho uváženia mohol byť v niektorých prípadoch výnimočne ochotný upustiť od výpočtu a zdanenia nezávislej ceny za vykonanie služieb a namiesto toho by daňovníkovi vo vhodnej situácii povolil len rozdelenie nákladov za vykonávanie týchto služieb. Napríklad analýza úžitku z vynaložených nákladov by mohla ukázať, že dodatočné daňové príjmy, ktoré by sa vybrali, neodôvodňujú v niektorých prípadoch náklady a administratívnu záťaž na stanovenie primeranej ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V takýchto prípadoch môže vyúčtovanie všetkých relevantných nákladov, skôr než nezávislá cena, poskytnúť uspokojivý výsledok pre MNE aj pre správcu dane. Je nepravdepodobné, že by správcovia dane pristúpili na takúto úľavu tam, kde je poskytovanie služieb hlavnou činnosťou prepojeného podniku alebo kde je ziskový prvok relatívne významný alebo kde je možné použiť priame účtovanie ako základ pre stanovenie nezávislej ceny.

C. Niektoré príklady vnútro skupinových služieb

7.38. Tento Oddiel uvádza niekoľko príkladov k problematike transferového oceňovania pri poskytovaní vnútro skupinových služieb. Príklady sa uvádzajú len na ilustračné účely. Pri riešení individuálnych prípadov je nevyhnutné preskúmať podstatné skutočnosti a okolnosti, aby bolo možné zhodnotiť použiteľnosť niektorej z metód transferového oceňovania.

7.39. Jeden príklad zahŕňa činnosti dlhového faktoringu, ktorý sa skupina MNE rozhodne centralizovať z ekonomických dôvodov. Centralizácia činností dlhového faktoringu môže byť napríklad rozumným riešením v záujme lepšieho riadenia rizík likvidity, kurzových a dlhových rizík, prípadne zaistenia efektívnosti administratívy. Stredisko dlhového faktoringu, ktoré prevzalo túto zodpovednosť, vykonáva vnútro skupinové služby, za ktoré by sa mal účtovať poplatok v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V takom prípade by mohlo byť vhodné použiť metódu CUP.

7.40. Ďalším príkladom činnosti, ktorá môže zahŕňať poskytovanie vnútroskupinových služieb sú výrobné alebo montážne operácie. Činnosti môžu mať rôzne formy vrátane toho, čo sa bežne označuje ako zmluvná výroba. V niektorých prípadoch zmluvnej výroby môže výrobca vykonávať činnosť podľa obsiahlych inštrukcií od protistrany ohľadne toho, čo má vyrobiť, v akom množstve a v akej kvalite. V niektorých prípadoch môže protistrana poskytnúť výrobcovi suroviny alebo súčiastky. Výrobná spoločnosť si môže byť istá, že pri splnení kvalitatívnych požiadaviek bude celá jej produkcia odkúpená. V takomto prípade by sa výrobná spoločnosť mohla považovať, že vykonáva pre protistranu službu s nízkym rizikom a najvhodnejšou metódou transferového oceňovania by mohla byť metóda zvýšených nákladov podľa zásad uvedených v Kapitole II.

7.41. Výskum je podobným príkladom činnosti, ktorá môže zahŕňať poskytovanie vnútroskupinových služieb. Podmienky takejto činnosti môžu byť nastavené v podrobnej zmluve so stranou poskytujúcou služby, ktorá sa bežne označuje ako zmluvný výskum. Táto činnosť môže zahŕňať vysoko kvalifikovaný personál a zároveň sa môže značne líšiť tak vo svojej podstate, ako aj dôležitosťou pre úspešnosť skupiny. Skutočné dojednania môžu mať rôzne formy, od prevzatia podrobných programov stanovených hlavnou stranou až po rozšírené dojednania, kde má spoločnosť vykonávajúca výskum oprávnenie pracovať v rámci široko vymedzených kategórií. V druhom uvedenom prípade, dodatočné funkcie spočívajúce v identifikácii obchodne významných oblastí a posúdení rizika neúspešného výskumu môžu byť rozhodujúcim faktorom pre výkonnosť skupiny ako celku. Je preto kľúčové vykonať detailnú funkčnú analýzu pre jasné pochopenie presnej povahy výskumu a toho, ako tieto činnosti spoločnosť realizuje, a to ešte pred uvážením príslušnej metodiky transferového oceňovania. Zváženie možností, ktoré sú danej strane vykonávajúcej výskum reálne dostupné, môže byť takisto užitočné pri výbere najvhodnejšej metódy transferového oceňovania. Pozri Oddiel B.2 v Kapitole VI.

7.42. Ďalším príkladom vnútroskupinových služieb je správa licencií. Správa a vymáhanie práv k nehmotnému majetku by sa mala odlišiť od využívania týchto práv pre tento účel. Ochranu licencie môže prevádzkovať skupinové stredisko služieb zodpovedné za monitorovanie možných porušení licencií a za vymáhanie licenčných práv.

D. Vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou

7.43. Tento Oddiel poskytuje osobitné pokyny týkajúce sa konkrétnej kategórie vnútroskupinových služieb, ktoré sú označované ako služby s nízkou pridanou hodnotou. Oddiel D.1 obsahuje definíciu vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou. Oddiel D.2 stanovuje voliteľný zjednodušený prístup na stanovenie nezávislých poplatkov za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou vrátane zjednodušeného benefit testu. Oddiel D.3 uvádza usmernenia k požiadavkám na dokumentáciu a vykazovanie, ktoré by mala skupina MNE splniť, pokiaľ si zvolila tento zjednodušený prístup. A nakoniec Oddiel D.4 sa zaoberá niektorými otázkami súvisiacimi s výberom zrážkových daní z poplatkov za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou. Súhrnne povedané, zjednodušený prístup zohľadňuje úzku prepojenosť nezávislej ceny za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou

hodnotou a nákladov. Tento prístup alokuje náklady na poskytovanie každej kategórie týchto služieb medzi tie spoločnosti skupiny, ktoré majú úžitok z využívania takýchto služieb a následne na všetky kategórie služieb uplatní rovnakú prirážku. Skupiny MNE, ktoré si nezvolia zjednodušený prístup uvedený v tomto Oddiele, by mali riešiť otázky transferového oceňovania v súvislosti so službami s nízkou pridanou hodnotou podľa ustanovení Oddielov A a B vyššie.

D.1. Definícia vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou

7.44. Tento Oddiel sa zaoberá otázkami vymedzenia vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou v súvislosti s uplatňovaním voliteľného zjednodušeného prístupu podľa Oddielu D.2. Začína uvedením vlastností, ktoré musia služby spĺňať, aby boli považované za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou, pre ktoré sa môže použiť voliteľný zjednodušený prístup. Ďalej je uvedený súbor činností, ktoré sa nepovažujú za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou s možnosťou uplatnenia voliteľného zjednodušeného prístupu. V závere je uvedený zoznam príkladov služieb, ktoré by sa vzhľadom na ich vlastnosti pravdepodobne považovali za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou pre aplikáciu voliteľného zjednodušeného prístupu.

7.45. Za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou sa na účely zjednodušeného prístupu považujú služby vykonávané jedným alebo viacerými členmi skupiny MNE pre jedného alebo viacerých iných členov skupiny, ktoré

- majú podporný charakter,
- nie sú súčasťou hlavnej podnikateľskej činnosti skupiny MNE (t. j. nevytvárajú ziskové činnosti ani neprispievajú k ekonomicky významným činnostiam skupiny MNE),
- nevyžadujú používanie jedinečného a hodnotného nehmotného majetku, ani nevedú k vytvoreniu jedinečného a hodnotného nehmotného majetku, a
- nezahŕňajú prevzatie alebo kontrolu podstatného alebo významného rizika zo strany poskytovateľa služby, ani nespôsobujú vznik významného rizika pre poskytovateľa služby.

7.46. Pokyny uvedené v tomto Oddiele sa nemôžu aplikovať na služby, ktoré by sa inak označili za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou, ale sú poskytované nezávislým zákazníkom členov skupiny MNE. V takýchto prípadoch sa dá predpokladať, že existujú spoľahlivé interné porovnateľné transakcie, ktoré sa môžu použiť pre stanovenie nezávislej ceny za vnútroskupinové služby.

7.47. Nasledujúce činnosti nespĺňajú predpoklady pre zjednodušený prístup uvedený v tomto Oddiele:

- služby tvoriace hlavnú podnikateľskú činnosť skupiny MNE;
- služby výskumu a vývoja (vrátane vývoja softvéru, pokiaľ nespadá do rozsahu služieb informačných technológií v odseku 7.49);
- výrobné služby;

- nákupné činnosti týkajúce sa surovín alebo ďalších materiálov používaných vo výrobe alebo v procese výroby;
- predajné, marketingové a distribučné činnosti;
- finančné transakcie;
- ťažba, prieskum alebo spracovanie prírodných zdrojov;
- poistenie a zaistenie;
- služby vrcholového vedenia spoločnosti (okrem manažérskeho dohľadu nad službami, ktoré sa považujú za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou podľa definície uvedenej v odseku 7.45).

7.48. Skutočnosť, že určitá činnosť nespĺňa predpoklady pre použitie zjednodušeného prístupu uvedeného v odseku 7.45, by sa nemala vykladať tak, že daná činnosť generuje vysoké výnosy. Táto činnosť môže stále prinášať nízku hodnotu a stanovenie nezávislého poplatku za túto činnosť by sa malo vykonať podľa pokynov uvedených v odsekoch 7.1 až 7.42.

7.49. Nasledujúce body uvádzajú príklady služieb, ktoré by pravdepodobne spĺňali definíciu služieb s nízkou pridanou hodnotou podľa odseku 7.45:

- účtovníctvo a audit, napríklad zhromažďovanie a preskúmanie informácií, ktoré sa majú použiť v účtovnej závierke, vedenie účtovných záznamov, príprava účtovnej závierky, príprava alebo podpora pri prevádzkových a finančných auditoch, overovanie pravosti a spoľahlivosti účtovných záznamov a pomoc pri príprave rozpočtov prostredníctvom zhromažďovania dáta informácií;
- spracovanie a správa pohľadávok a záväzkov, napríklad zostavovanie fakturačných údajov zákazníkov alebo klientov a úverová kontrola a správa;
- činnosti v oblasti ľudských zdrojov, ako napríklad:
 - nábor a obsadzovanie pracovných pozícií, napríklad postupy prijímania zamestnancov, podpora pri hodnotení uchádzačov a pri výbere a menovaní personálu, postupy spojené s nástupom nových zamestnancov do spoločnosti, hodnotenie výkonov a pomoc pri usmerňovaní kariéry, pomoc pri postupoch spojených s prepúšťaním zamestnancov, podpora v programoch pro nadbytočný personál;
 - vzdelávanie a rozvoj zamestnancov, napríklad vyhodnocovanie potrieb školenia, vytváranie interných vzdelávacích a rozvojových programov, vytváranie programov rozvoja manažérskych zručností a kariérneho rozvoja,
 - služby spojené s odmeňovaním, napríklad poskytovanie poradenstva a stanovenie politiky pre zamestnanecké odmeňovanie a benefity akými sú zdravotná starostlivosť a životné poistenie, plány akciových opcií a dôchodkové schémy, overovanie dochádzky a evidencia pracovného času, mzdové služby vrátane spracovania a dodržiavania súladu s daňovými predpismi;
 - vývoj a monitorovanie postupov v oblasti ochrany zdravia zamestnancov a noriem týkajúcich sa bezpečnosti pri práci a prostredia zamestnancov a ďalších noriem regulujúcich činnosť podnikania;
- monitorovanie a zostavenie údajov týkajúcich sa zdravotných, bezpečnostných,

- environmentálnych a ďalších noriem regulujúcich činnosť podnikania;
- služby informačných technológií, ak nie sú súčasťou hlavnej činnosti skupiny, napríklad inštalácia, údržba a aktualizácia IT systémov používaných pri podnikaní; podpora informačných systémov (ktorá môže zahŕňať informačný systém používaný na účely vedenia účtovníctva, výroby, vzťahov s klientmi, ľudských zdrojov a mzdovej agendy a systémov elektronickej pošty); školenia týkajúce sa používania alebo aplikácie informačných systémov ako aj súvisiaceho vybavenia, ktoré slúži zber, spracovanie a predkladanie informácií; rozvoj smerníc pre oblasť IT, poskytovanie telekomunikačných služieb, zabezpečenie podpory pre IT (helpdesk), implementácia a údržba bezpečnostných systémov IT; podpora, údržba a dohľad nad IT sieťami (lokálna sieť, rozľahlá sieť, internet);
 - interná a externá komunikácia a podpora vzťahov s verejnosťou (okrem špecifických reklamných alebo marketingových činností, ako aj vývoja zásadných stratégií);
 - právne služby, napríklad všeobecné právne služby vykonávané interným právnym poradcom, ako je vypracovanie a preverovanie zmlúv, dohôd a ďalších právnych dokumentov, právne konzultácie a stanoviská, zastupovanie spoločnosti (súdne spory, rozhodcovské konania, správne konania), právny výskum, právne a tiež administratívne práce spojené s registráciou a ochranou nehmotného majetku;
 - činnosti súvisiace s daňovými záväzkami, napríklad zhromažďovanie informácií a príprava daňových priznaní (daň z príjmu, daň z predaja, DPH, daň z nehnuteľnosti, clá a spotrebná daň), úhrada daní, reagovanie na daňové kontroly a poskytovanie poradenstva ohľadne daňových záležitostí;
 - všeobecné služby administratívnej alebo kancelárskej povahy.

7.50. Nasledujúce príklady ukazujú dôležitý prvok definície vnútrogrupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou, menovite, žeby tieto služby nemali byť súčasťou hlavnej podnikateľskej činnosti MNE. Služby, ktoré sa môžu zdať navonok podobného charakteru (v príklade, analýza úverového rizika) môžu alebo aj nemusia byť vnútrogrupinovými službami s nízkou pridanou hodnotou v závislosti od osobitného kontextu a okolností. Uvedené príklady poukazujú tiež na ten prvok, že služby sa nemusia označiť ako vnútrogrupinové služby s nízkou pridanou hodnotou, ak vo svojej konkrétnej situácii vytvárajú významné riziko alebo jedinečný a hodnotný nehmotný majetok.

- a) Spoločnosť A, umiestnená v krajine A, je výrobcom obuvi a veľkoobchodným distribútorom obuvi v severozápadnom regióne. Jej stopercentná dcérska spoločnosť B, umiestnená v krajine B, je veľkoobchodným distribútorom obuvi vyrábanej spoločnosťou A v juhovýchodnom regióne. Ako časť jej operácií, spoločnosť A rutinne vykonáva analýzu úverového rizika svojich zákazníkov na základe správ nakúpených od úverovej spravodajskej agentúry. Spoločnosť A vykonáva rovnakú analýzu úverového rizika pre spoločnosť B o jej zákazníkoch, pričom používa rovnaké metódy a postupy. Za daných skutočností a okolností možno rozumne dospieť k záveru, že služba, ktorú spoločnosť A poskytuje pre spoločnosť B, je vnútrogrupinovou službou s nízkou pridanou hodnotou.

- b) Spoločnosť X je dcérskou spoločnosťou celosvetovej skupiny v investičnom bankovníctve. Spoločnosť X vykonáva analýzu úverového rizika svojich potenciálnych protistrán pre transakcie zahŕňajúce kontrakty o finančných derivátoch a pripravuje úverové správy pre celosvetovú skupinu v investičnom bankovníctve. Úverové analýzy vypracované spoločnosťou X, využíva skupina pri stanovovaní cien finančných derivátov pre klientov skupiny. Zamestnanci spoločnosti X získali špeciálne odborné znalosti a využívajú interne vyvinuté a tajné modely analýzy úverového rizika, algoritmy a softvér. Na základe skutočností a okolností tohto prípadu, by nebolo možné dospieť k záveru, že služba, ktorú spoločnosť X vykonáva pre celosvetovú skupinu v investičnom bankovníctve, je vnútroskupinovou službou s nízkou pridanou hodnotou.

7.51. Definícia vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou sa vzťahuje na podpornú povahu takýchto služieb, ktoré nie sú súčasťou hlavnej podnikateľskej činnosti skupiny MNE. Poskytovanie vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou môže byť v skutočnosti hlavnou podnikateľskou činnosťou právnickej osoby, ktorá túto službu poskytuje, napr. centrum zdieľaných služieb, pokiaľ tieto služby nesúvisia s hlavnou podnikateľskou činnosťou skupiny. Predpokladajme napríklad, že MNE sa zaoberá vývojom, výrobou, predajom a marketingom mliečnych výrobkov na celom svete. Skupina založila spoločnosť zdieľaných služieb, ktorej jedinou činnosťou je pôsobiť ako globálne centrum podpory IT. Z pohľadu poskytovateľa služieb podpory IT je zabezpečovanie týchto IT služieb hlavnou podnikateľskou činnosťou spoločnosti. Z pohľadu príjemcov služieb a z pohľadu skupiny MNE ako celku však tieto služby nie sú hlavnou podnikateľskou činnosťou, a preto sa môžu považovať za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou.

D.2. Zjednodušené stanovenie nezávislých odmien za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou

7.52. Tento Pododdiel upravuje prvky zjednodušeného mechanizmu poplatkov za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou. Táto zjednodušená metóda vychádza z predpokladu, že všetky náklady za služby s nízkou pridanou hodnotou vynaložené na podporu podnikania členov skupiny MNE by sa mali alokovať týmto členom skupiny. Medzi základné výhody používania zjednodušeného prístupu patria: (1) zníženie náročnosti dodržiavania predpisov ohľadom benefit testu a preukazovania poplatkov s princípom nezávislého vzťahu; (2) poskytnutie väčšej istoty skupinám MNE, že cena účtovaná za príslušné činnosti budú správou daní akceptované v prípade, že boli splnené podmienky na použitie zjednodušeného prístupu podľa odseku 7.45; a (3) správe daní sa poskytne cieleňá dokumentácia, ktorá umožňuje efektívne preverenie rizík súvisiacich s dodržiavaním predpisov. Skupina MNE, ktorá sa rozhodne zaviesť túto zjednodušenú metódu, by ju mala uplatňovať pokiaľ možno konzistentne v rámci celej skupiny, vo všetkých jurisdikciách svojho pôsobenia.

7.53. Ak správa daní v niektorej jurisdikcii neprijala zjednodušený prístup, v dôsledku čoho skupina MNE plní lokálne požiadavky platné v danej jurisdikcii, táto skutočnosť by nemala vylúčiť nárok uplatňovania zjednodušeného prístupu pre skupinu MNE v iných jurisdikciách. Navyše nie všetky skupiny MNE sú vertikálne integrované, namiesto toho môžu mať

regionálne alebo divízne podskupiny s vlastnými riadiacimi orgánmi a podpornými štruktúrami. Skupiny MNE sa preto môžu rozhodnúť prijať zjednodušenú metódu na úrovni subholdingovej spoločnosti a uplatňovať ju konzistentným spôsobom vo všetkých dcérskych spoločnostiach tejto subholdingovej spoločnosti. Keď si skupina MNE zvolí a uplatňuje zjednodušený prístup, poplatky za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou, ktoré sú alebo boli stanovené v súlade s pokynmi uvedenými v tomto Oddiele, sa považujú za súladné s princípom nezávislého vzťahu. Možným alternatívnym prístupom k riešeniu problémov spomenutých v tomto Pododdiele by bolo použitie dohôd o príspevkoch na náklady popísaných v Kapitole VIII.

D.2.1. Aplikácia benefit testu na vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou

7.54. Ako je uvedené v odseku 7.6, podľa princípu nezávislého vzťahu povinnosť platiť za vnútroskupinovú službu vzniká len vtedy, ak je splnený benefit test, tzn. daná činnosť musí členovi skupiny, od ktorého sa očakáva platba za službu, poskytovať ekonomickú alebo obchodnú hodnotu, ktorá mu umožní zlepšiť alebo udržať si jeho obchodnú pozíciu, pričom táto hodnota sa určí na základe posúdenia, či by nezávislý podnik bol za porovnateľných okolností ochotný zaplatiť za danú činnosť, ak by ju preňho vykonával iný nezávislý podnik, prípadne či by si činnosť vykonával vnútro podnikovo sám. Vzhľadom však na povahu vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou, o ktorých tento Oddiel pojednáva, môže byť toto posúdenie náročné, prípadne môže vyžadovať väčšie úsilie ako je zaručená suma poplatku. Správy daní by sa preto vo všeobecnosti mali zdržať preverovania alebo spochybňovania benefit testov, ak sa zjednodušený prístup uplatnil podľa podmienok a okolností stanovených v tejto časti, a najmä v súlade s požiadavkami na dokumentáciu a vykazovanie uvedenými v Oddiele D.3 nižšie.

7.55. Hoci vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou môžu priniesť úžitky všetkým príjemcom týchto služieb, môžu takisto vzniknúť otázky o rozsahu úžitkov a o tom, či by nezávislé strany boli ochotné za predmetnú službu zaplatiť alebo si ju vykonávať samé. Pokiaľ sa skupina MNE riadila pokynmi k zjednodušenému prístupu, dokumentáciou a vykazovaním uvedenými v Oddiele D.3 nižšie, malo by to poskytnúť dostatočné dôkazy, že je benefit test je splnený vzhľadom k povahe vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou. Pri vyhodnocovaní benefit testov by správy daní mali posudzovať úžitky iba podľa jednotlivých kategórií služieb, teda nie na základe konkrétneho poplatku. Daňovník tak musí iba preukázať, že mu bola poskytnutá podpora, napríklad pri spracovaní miezd, namiesto toho aby bol povinný konkretizovať vykonané individuálne úkony, ktorých sa účtované náklady týkajú. Ak sa správe daní poskytnú informácie uvedené v odseku 7.64, mala by na zdokladovanie poplatku postačovať jedna ročná faktúra s uvedením príslušnej kategórie služieb a nemala by sa požadovať korešpondencia alebo iné dôkazy o jednotlivých úkonoch. Pokiaľ ide o vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou, z ktorých má úžitok iba jeden príjemca v rámci skupiny MNE, predpokladá sa, že úžitky pre príjemcu služby bude možné preukázať oddelene.

D.2.2. Vymedzenie spojených nákladov

7.56. Počiatočný krok pri uplatňovaní zjednodušeného prístupu pre vnútro skupinové služby s nízkou pridanou hodnotou je pre MNE skupinu vyčíslit' všetky spojené náklady vynaložené na ročnej báze, ktoré vznikli všetkým členom skupiny v súvislosti s vykonávaním každej kategórie vnútro skupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou. Náklady, ktoré sa majú započítať do spojených nákladov sú priame a nepriame náklady v súvislosti s poskytovaním služby, a tam kde je to relevantné, aj primeraná časť prevádzkových nákladov (napr. náklady na dohľad, všeobecné a administratívne náklady). Náklady by mali byť spojené podľa príslušných kategórií služieb a mali by identifikovať účtovné nákladové strediská použité pri vytvorení spojenia. Postúpené náklady v rámci spojených nákladov by sa mali identifikovať na účely uplatnenia odseku 7.61. Do spojených nákladov by sa nemali zahrnúť náklady, ktoré sa pripisujú vnútropodnikovej činnosti, z ktorej má úžitok výlučne spoločnosť vykonávajúca danú činnosť (vrátane činností akcionára vykonávaných materskou spoločnosťou).

7.57. V druhom kroku by skupina MNE mala identifikovať a vylúčiť zo spojených nákladov tie náklady, ktoré možno pripísať službám vykonávaným jedným členom skupiny výlučne v prospech iného jedného člena skupiny. Napríklad, ak spoločnosť A zo skupiny poskytuje mzdové služby výlučne spoločnosti B zo skupiny, príslušné náklady by sa mali samostatne vyčíslit' a vylúčiť zo spojených nákladov. Ak však spoločnosť A v skupine vykonáva mzdové služby pre seba ako aj pre spoločnosť B, príslušné náklady by sa mali v spojených nákladoch ponechať.

7.58. V tejto fáze výpočtu má skupina MNE vyčíslené spojené náklady združené s jednotlivými kategóriami služieb s nízkou pridanou hodnotou, ktoré sa poskytujú viacerým členom skupiny MNE.

D.2.3. Alokácia nákladov za služby s nízkou pridanou hodnotou

7.59. Tretím krokom pri tejto zjednodušenej metóde vyčíslenia nákladov za vnútro skupinové služby s nízkou pridanou hodnotou je alokácia nákladov. Medzi jednotlivých členov skupiny sa alokujú náklady zo spojených nákladov, ktoré prinášajú úžitok viacerým členom skupiny. Daňovník si vyberie jeden alebo viac alokačných kľúčov na využitie pre tento účel podľa ďalej uvedených princípov. Vhodný alokačný kľúč alebo kľúče bude závisieť od povahy služieb. Rovnaký alokačný kľúč alebo kľúče musia byť použité konzistentne pre všetky alokácie nákladov za rovnakú kategóriu služieb. V súlade s pokynmi uvedenými v odseku 7.24, alokačný kľúč alebo kľúče zvolené s ohľadom na náklady pre každú príslušnú kategóriu služieb by mali rozumne odrážať mieru očakávaného úžitku, ktorý každý príjemca konkrétnej služby získa. Ako všeobecné pravidlo platí, že alokačný kľúč alebo kľúče by mali odrážať základnú potrebu po konkrétnych službách. Vo forme príkladov, pri výpočte alokačného kľúču pre služby súvisiace s ľuďmi sa môže použiť podiel jednotlivkej spoločnosti na celkovom počte zamestnancov v skupine, pri IT službách sa môže použiť podiel na celkovom počte užívateľov, pri službách správy vozového parku sa môže použiť podiel na celkovom počte vozidiel, pri službách účtovnej podpory sa môže použiť podiel na celkových relevantných transakciách

alebo podiel na celkových aktívach. V mnohých prípadoch môže byť relevantným kľúčom podiel na celkovom obrate.

7.60. Príklady alokačných kľúčov z predchádzajúceho odseku nepredstavujú úplný zoznam. V závislosti od skutočností a okolností možno použiť aj prepracovanejšie alokačné kľúče. Je však potrebné nájsť rovnováhu medzi teoretickou dokonalosťou a praktickou administratívnou záťažou, pričom treba mať na pamäti, že príslušné náklady nevytvárajú pre skupinu vysokú hodnotu. V tomto kontexte nemusí byť potrebné použiť viaceré alokačné kľúče, ak to daňovník zdôvodní, aby sa vyvodil záver, že jeden kľúč vhodne odráža príslušné úžitky. Z dôvodov konzistentnosti by sa mal v rámci skupiny použiť rovnaký alokačný kľúč alebo kľúče pri určení alokácie nákladov všetkým príjemcom za rovnaký typ vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou. Pričom sa očakáva, že sa bude ten istý vhodný kľúč používať každý rok, pokiaľ nenastane zdôvodniteľná príčina pre zmenu. Správa daní a daňovníci by tiež mali mať na pamäti, že zmena vhodného alokačného kľúča môže spôsobiť značné komplikácie. Očakáva sa, že daňovník vo svojej dokumentácii (pozri odsek 7.64 nižšie) zdôvodní ako výsledky vytvorené alokačným kľúčom rozumne odrážajú očakávané úžitky každého príjemcu služby.

D.2.4. Zisková prirážka

7.61. Pri určovaní nezávislého poplatku za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou poskytovateľ služieb zo skupiny MNE bude aplikovať ziskovú prirážku na všetky náklady v spojených nákladoch s výnimkou postupovaných nákladov, ako bolo uvedené v odsekoch 2.99 a 7.34. Rovnaká zisková prirážka bude použitá na všetky služby s nízkou pridanou hodnotou bez ohľadu na kategóriu služieb. Zisková prirážka sa bude rovnať 5 % príslušných nákladov, ako bolo uvedené v Oddiele D.2.2. Zisková prirážka v rámci zjednodušeného prístupu nemusí byť podložená benchmarkovou analýzou. Rovnakú prirážku možno použiť aj na vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou, ktoré vykonáva jeden člen skupiny výlučne pre jedného iného člena skupiny, pričom náklady sú samostatne identifikované podľa pokynov v odseku 7.57. Je potrebné uviesť, že zisková prirážka za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou by sa bez ďalšieho zdôvodnenia a analýzy nemala použiť ako referenčná hodnota na určenie nezávislej ceny za služby, ktoré nespĺňajú definíciu vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou, ani iné podobné služby, ktoré nespĺňajú voliteľný zjednodušený prístup.

D.2.5. Poplatok za služby s nízkou pridanou hodnotou

7.62. V súlade s ustanoveniami odseku 7.55 bude poplatok za služby členovi skupiny MNE zodpovedať súčtu (i) nákladov, ktoré vznikli inému členovi skupiny pri poskytovaní služieb konkrétnemu členovi skupiny podľa druhého kroku podrobne popísaného v odseku 7.57, zvýšených o zvolenú ziskovú prirážku, a (ii) podielu na spojených nákladoch alokovaných príslušnému členovi na základe použitia zvoleného alokačného kľúča podľa tretieho kroku podrobne popísaného v odseku 7.59, zvýšeného o zvolenú ziskovú prirážku. Poplatok sa platí členovi skupiny, ktorému vznikli spojené náklady, pričom ak je týchto členov viac, každému prináleží pomerná časť poplatku zodpovedajúca jeho podielu na spojených nákladoch.

D.2.6. Prahová hodnota pre použitie zjednodušeného prístupu

7.63. Správy daní využívajúce zjednodušený prístup pre vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou uvedený v tomto Oddiele, môžu stanoviť primeranú prahovú hodnotu, aby v prípade jej prekročenia bolo možné zjednodušený prístup preskúmať. Taká prahová hodnota by mohla byť založená napríklad fixných finančných ukazovateľoch prijímajúcej strany (napr. pomerná časť nákladov za vnútroskupinové služby k celkovým nákladom alebo k obratu alebo k zisku pred poplatkom za vnútroskupinové služby) alebo môže byť odvodená od pomeru celkových skupinových nákladov za služby k obratu skupiny MNE alebo určená inou primeranou mierou. Tam kde je prijatá takáto prahová hodnota by správy daní nemali byť povinné akceptovať zjednodušený prístup a pokiaľ výška poplatkov za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou prevyšuje prahovú hodnotu, mohli by vyžadovať úplnú funkčnú analýzu a analýzu porovnateľnosti vrátane aplikácie benefit testu na konkrétne poplatky za služby.

D.3. Dokumentácia a vykazovanie

7.64. Skupina MNE, ktorá sa rozhodne pre používanie zjednodušenej metodiky, musí vypracovať nasledujúce informácie a dokumentáciu a na požiadanie ich poskytnúť správcovi dane akéhokoľvek subjektu v skupine, ktorý uskutočňuje alebo prijíma platbu za vnútroskupinové služby s nízkou pridanou hodnotou:

- Popis kategórií poskytnutých vnútroskupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou; totožnosť príjemcov; zdôvodnenie prečo je každá kategória služieb považovaná za vnútroskupinovú službu s nízkou pridanou hodnotou podľa definície uvedenej v Oddiele D.1; zdôvodnenie poskytovania služieb v kontexte podnikateľských činností MNE; popis úžitkov alebo očakávaných úžitkov z každej kategórie služieb; popis vybraných alokačných kľúčov a zdôvodnenie ako tieto alokačné kľúče vedú k výsledkom primerane odrážajúcim získané úžitky; a potvrdenie použitej prirážky;
- Písomné zmluvy alebo dohody o poskytovaní služieb a akékoľvek úpravy zmlúv a dohôd, v ktorých je vyjadrený záväzok rôznych členov skupiny riadiť sa alokačnými pravidlami podľa tohto Oddielu. Tieto písomné zmluvy alebo dohody môžu mať formu súčasného dokumentu, v ktorom sú identifikované zúčastnené subjekty, povaha služieb a pravidlá a podmienky poskytovania služieb;
- Dokumentácia a kalkulácie preukazujúce stanovenie spojených nákladov ako je uvedené v Oddiele D.2.2 a prirážka, ktorá sa na nich použila, podrobný zoznam všetkých kategórií a súm príslušných nákladov vrátane nákladov za akékoľvek služby poskytnuté výlučne jednému členovi skupiny;
- Kalkulácie zobrazujúce použitie konkrétnych alokačných kľúčov.

D.4. Výber zrážkovej dane z poplatkov za vnútro skupinové služby s nízkou pridanou hodnotou

7.65. Vyberanie zrážkovej dane za poskytovanie vnútro skupinových služieb s nízkou pridanou hodnotou môže zabrániť poskytovateľovi služieb, aby sa mu vrátili uhradené všetky náklady vynaložené na poskytovanie služieb. Správam daní, ktoré vyberajú zrážkovú daň sa odporúča, aby v prípade poplatkov za služby obsahujúcich ziskový prvok alebo prirážku, uplatňovali zrážkovú daň len na sumu tohto ziskového prvku alebo prirážky.

Kapitola VIII.

Dohody o príspevkoch na náklady

A. Úvod

8.1. Táto kapitola sa zaoberá dohodami o príspevkoch na náklady (CCA) medzi dvomi alebo viacerými prepojenými podnikmi. Účelom tejto kapitoly je poskytnúť všeobecný návod pri určovaní, či sú podmienky stanovené prepojenými podnikmi pre transakcie spadajúce pod CCA v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Analýza štruktúry týchto dohôd by sa mala riadiť ustanoveniami tejto kapitoly a ostatnými ustanoveniami tejto smernice a mala by vychádzať z zodpovedajúcej dokumentácie k dohode.

8.2. V Oddiele B je uvedená všeobecná definícia a zhrnutie konceptu CCA a v Oddiele C je uvedený návod na uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu v CCA. Oddiel C obsahuje návod, ako určiť výšku príspevkov v rámci CCA, či sú potrebné vyrovnávacie platby (t. j. platby medzi účastníkmi upravujúce ich pomerné podiely podľa dohody) a návod, akým spôsobom sa má pristupovať k príspevkom a vyrovnávacím platbám z daňového hľadiska. Zaoberá sa tiež určením účastníkov v CCA, otázkami týkajúcimi sa vstúpenia alebo vystúpenia účastníkov z CCA a zánikom CCA. Posledný Oddiel D sa zaoberá návrhmi na štruktúrovanie a zdokumentovanie CCA.

B. Konceptia dohôd o príspevkoch na náklady

B.1. Všeobecne

8.3. Dohoda o príspevkoch na náklady je zmluvné dojednanie medzi podnikmi na podieľaní sa na príspevkoch a rizikách spojených so spoločným vývojom, výrobou alebo nadobúdaním nehmotného majetku, hmotného majetku alebo služieb s tým, že sa od takéhoto nehmotného majetku, hmotného majetku alebo služieb očakáva, že budú vytvárať úžitky pre individuálne podnikanie každého z účastníkov. Pri CCA ide skôr o zmluvný vzťah, než o samostatný právny subjekt alebo stále miesto na podnikanie všetkých účastníkov CCA. CCA nevyžaduje, aby účastníci spojili svoje činnosti, napríklad, aby spoločne využívali výsledný nehmotný majetok alebo si rozdeľovali výnosy alebo zisky. Presnejšie, účastníci CCA môžu využívať svoj podiel na výsledkoch plynúcich z CCA pri svojom individuálnom podnikaní. Transferové oceňovanie sa pri CCA zameriava na obchodné alebo finančné vzťahy medzi účastníkmi a na príspevky účastníkov, ktoré vytvárajú príležitosti na dosiahnutie týchto výsledkov.

8.4. Ako je uvedené v Oddiele D.1 Kapitoly I, prvú fázu každej analýzy transferového oceňovania tvorí vymedzenie konkrétnej uskutočnenej transakcie. Východiskovým bodom pre určenie skutočnej transakcie je zmluvná dohoda. Z pohľadu analýzy transferového oceňovania neexistuje žiadny rozdiel medzi CCA a akýmkoľvek iným druhom zmluvného dojednaní,

v ktorom bolo na základe funkčnej analýzy transakcie zistená rovnaká alokácia zodpovedností, rizík a očakávaných výsledkov. Usmernenie pre určenie ostatných ekonomicky relevantných vlastností vrátane posúdenia podľa postupu pre analýzu rizík uvedeného v odstavci 1.60 tejto smernice, či strany zmluvne znášajúce riziká, tieto riziká skutočne znášajú, sa vzťahujú na CCA a rovnako aj na akýkoľvek iný typ zmluvného dojednaní. V dôsledku uvedeného by strany vykonávajúce činnosti na základe dojednaní s podobnými ekonomickými charakteristikami mali dosiahnuť podobné očakávané výnosy bez ohľadu na to, či sa príslušný zmluvný vzťah v konkrétnom prípade označuje ako CCA. Existujú však špecifické charakteristiky CCA, ktoré vyžadujú osobitnú pozornosť.

8.5. Kľúčovou charakteristikou CCA je podieľanie sa na príspevkoch. Pomerný podiel každého účastníka na celkových príspevkoch v čase vstúpenia do CCA musí v súlade s princípom nezávislého vzťahu zodpovedať jeho pomernému podielu na celkových očakávaných úžitkoch, ktoré by mal dosiahnuť podľa dohody. Okrem toho, pri CCA, pri ktorých ide o vývoj, výrobu alebo nadobúdanie nehmotného alebo hmotného majetku, sa pre každého účastníka dohody stanoví vlastnícky podiel na nehmotnom alebo hmotnom majetku, prípadne právo na použitie alebo za použitie toho nehmotného alebo hmotného majetku, ktorý je výsledkom činnosti v rámci CCA. Pri CCA na poskytovanie služieb má každý účastník zmluvný nárok na služby, ktoré sú výsledkom činnosti v rámci CCA. V oboch prípadoch môžu účastníci používať svoje podiely, práva alebo nároky bez toho, aby za ne platili inej strane dohody dodatočnú odplatu (okrem príspevkov a vyrovnávacích platieb podľa Oddielov C.4, resp. C.5).

8.6. Niektoré úžitky z činnosti v rámci CCA môžu byť určené vopred, zatiaľ čo iné môžu byť neisté. Niektoré typy činností v CCA prinášajú úžitky hneď, kým iné až s dlhším časovým odstupom, alebo nemusia byť úspešné. Napriek tomu každý účastník CCA vždy za svoj príspevok požaduje určitý očakávaný úžitok, vrátane práva účastníkov na riadne spravovanie CCA. Podiel každého účastníka na výsledkoch činnosti v rámci CCA by sa mal stanoviť hneď na začiatku, a to aj v prípade, ak je prepojený s podielmi ostatných účastníkov, napríklad preto, že právne vlastníctvo k vytvorenému nehmotnému alebo hmotnému majetku môže byť priznané len jednému z nich, ale všetci účastníci majú určité práva na použitie alebo za použitie tohto nehmotného alebo hmotného majetku tak, ako bolo zmluvne dohodnuté (napríklad na základe neobmedzenej bezplatnej licencie pre územie, na ktorom príslušný účastník pôsobí).

8.7. V niektorých prípadoch môžu CCA byť nápomocné pri zjednodušení viacnásobných transakcií (ak sa zoberie do úvahy, že daňové dôsledky transakcií sú určené podľa platných lokálnych právnych predpisov). V situácii, keď prepojené podniky vykonávajú činnosti pre iných členov skupiny a súčasne majú úžitok z činností vykonávaných inými členmi skupiny, môže CCA poskytnúť mechanizmus, ktorý nahradí sieť oddelených vnútrogrupinových nezávislých platieb efektívnejším systémom čistých platieb, ktorý je založený na agregovaných úžitkoch a súhrnných príspevkoch spojených so všetkými vykonávanými činnosťami (pozri tiež odseky 3.9 až 3.17 tejto smernice). CCA týkajúce sa vývoja nehmotného majetku môže eliminovať potrebu zložitých dojednaní o vzájomnom licencovaní a súvisiacej alokácie rizík a nahradiť ich efektívnejším podieľaním sa na príspevkoch a rizikách, v rámci ktorého sú vlastnícke podiely na výslednom nehmotnom majetku zdieľané podľa podmienok v CCA.

Zefektívnenie tokov peňazí, ktoré môže vyplývať z uzatvorenia CCA, neovplyvňuje primerané ocenenie jednotlivých príspevkov strán transakcie.

8.8. Príkladom CCA je skupina MNE, ktorá vyrába výrobky prostredníctvom troch podnikov, z ktorých každý prevádzkuje výrobný závod a má svoje vlastné výskumné a vývojové tímy zapojené do rôznych projektov na zlepšenie výrobných procesov. Tieto tri podniky vstúpia do CCA, ktorej cieľom je zlepšenie výrobných procesov, pričom výsledkom dohody je spoločné združenie znalostí a zdieľanie rizík. Pretože CCA zaručuje každému účastníkovi práva na výsledkoch projektov, nahrádza dojednania o vzájomnom licencovaní, ktoré by uzavreli podniky, ak by samostatne vyvinuli nehmotný majetku, ku ktorému by si vzájomne udelili práva, ak by neexistovala CCA.

B.2. Vzťah k iným kapitolám

8.9. Ako je uvedené v odseku 8.4, v postupe medzi analýzou transferových cien pri CCA a analýzou iných foriem zmluvných vzťahov nie je žiadny rozdiel. Návod uvedený v Oddiele D Kapitoly I je relevantný pre analýzu všetkých transakcií medzi prepojenými podnikmi a vzťahuje sa na identifikáciu ekonomicky relevantných charakteristík obchodných alebo finančných vzťahov medzi stranami transakcie podľa toho, ako boli dohodnuté v CCA. Zmluvné podmienky CCA sú východiskovým bodom pre identifikáciu transakcie medzi stranami dohody a pre určenie rozdelenia zodpovednosti, rizík a očakávaných výsledkov v čase vstúpenia do dohody. Ako je uvedené v tomto návode, dôkazy o skutočnom konaní strán môžu objasniť alebo doplniť aspekty dohody. Postup pri vykonávaní rizikovej analýzy v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I je relevantný na určenie toho, či strany znášali riziká v rámci CCA, ako je uvedené v Oddiele C.2 tejto kapitoly, a tiež toho, aké sú dôsledky poskytnutia financovania bez znášania rizika alebo vykonávania ďalších funkcií. Kapitola VI poskytuje osobitné usmernenie na určenie nezávislých podmienok pre transakcie, ktoré zahŕňajú využívanie alebo prevod nehmotného majetku. Odseky 6.60 až 6.64 poskytujú relevantné usmernenie k výkonu kontroly nad finančným rizikom v prípade, že je financovanie použité na investície do výskumných a vývojových projektov. Usmernenie uvedené v Oddieloch D.3 a D.4 Kapitoly VI k ťažko oceníteľnému nehmotnému majetku sa rovnako uplatnia aj v CCA. Kapitola VII na účely transferového oceňovania poskytuje návod v situáciách, ktoré vznikajú pri určovaní, či boli služby poskytnuté jedným členom skupiny MNE pre iných členov tejto skupiny, a ak áno, pri následnom určení nezávislých cien pre vnútroskupinové služby. Cieľom tejto kapitoly je poskytnúť dodatočné usmernenie v situáciách, kedy podniky združujú zdroje a znalosti, pričom sú za ne dôvodne očakávané vzájomné úžitky v podobe čiastočného alebo celého získaného protiplnenia. Ustanovenia Kapitol VI a VII a v skutočnosti všetkých ďalších kapitol tejto smernice, sa budú naďalej uplatňovať v príslušnom rozsahu, napríklad pri stanovení hodnoty príspevku do CCA ako súčasti postupu pri určení primeraných podielov na príspevkoch. Pre MNE sa odporúča, aby dodržiavali usmernenia uvedené v tejto kapitole na zabezpečenie, aby ich CCA boli v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

B.3. Typy dohôd o príspevkoch na náklady

8.10. Bežne sa vyskytujú dva typy CCA: tie, ktoré sú vytvorené na účely spoločného vývoja, výroby alebo získania nehmotného alebo hmotného majetku („CCA na vývoj“); a tie, ktoré sú vytvorené na získanie služieb („CCA na služby“). Hoci je potrebné posúdiť každú konkrétnu CCA podľa konkrétnych skutočností a okolností, kľúčové rozdiely medzi týmito dvomi typmi CCA vo všeobecnosti budú spočívať v tom, že od CCA na vývoj sa očakáva, že pre účastníkov prinesie pokračujúce budúce úžitky, kým CCA na služby prináša iba súčasné úžitky. CCA na vývoj, najmä v súvislosti s nehmotným majetkom, sú často spojené s významnými rizikami súvisiace s neistými a časovo vzdialenými úžitkami, kým CCA na služby často poskytujú istejšie a menej rizikové úžitky. Ako je uvedené, toto rozlišovanie je užitočné najmä preto, že vzhľadom na väčšiu mieru zložitosti môžu CCA na vývoj v porovnaní s CCA na služby vyžadovať presnejšie usmernenia, najmä pokiaľ ide o oceňovanie príspevkov. Analýza CCA by však nemala byť založená len na povrchných rozdieloch, pretože v niektorých prípadoch môže CCA na získavanie súčasných služieb vytvoriť alebo zlepšiť nehmotný majetok, a toto bude poskytovať pokračujúce a neisté úžitky; niektoré nehmotné majetky vytvorené v rámci CCA zase môžu poskytovať krátkodobé a relatívne isté úžitky.

8.11. V rámci CCA na vývoj má každý účastník nárok na práva k vytvorenému nehmotnému alebo hmotnému majetku. Vo vzťahu k nehmotnému majetku majú takéto práva často formu samostatných práv na využívanie predmetného nehmotného majetku na určenom geografickom území alebo pre konkrétne využitie. Získané samostatné práva môžu predstavovať skutočné právne vlastníctvo; prípadne môže byť právnym vlastníkom daného majetku len jeden z účastníkov, kým ostatní účastníci majú určité práva na jeho používanie alebo využívanie. V prípadoch, keď má účastník takéto práva k akémukoľvek majetku vyvinutému v rámci CCA, nie je nutné platiť licenčné poplatky ani ďalšie iné platby za používanie tohto majetku v rozsahu podielu, na ktorý má účastník podľa CCA nárok (môže však byť potrebné upraviť príspevky účastníka, ak nie sú primerané k jeho očakávaným úžitkom, pozri Oddiel C.5).

C. Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu

C.1. Všeobecne

8.12. Na to, aby boli podmienky CCA v súlade s princípom nezávislého vzťahu, hodnota príspevkov účastníkov musí byť v súlade s hodnotou príspevkov, s akými by za porovnateľných okolností súhlasili nezávislé podniky vzhľadom na svoj pomerný podiel na celkových úžitkoch, ktoré racionálne očakávajú z CCA. Príspevky do CCA sa od všetkých ostatných typov prevodu majetku alebo služieb v rámci skupiny odlišujú tým, že kompenzáciu alebo jej časť očakávanú účastníkmi predstavuje očakávaný vzájomný a primeraný úžitok zo združenia zdrojov a znalostí. Okrem toho, najmä v prípade CCA na vývoj, účastníci súhlasia, že sa budú podieľať na pozitívnych aj negatívnych dôsledkoch rizík spojených s dosahovaním očakávaných výsledkov z CCA. Napríklad je teda rozdiel medzi poskytovaním licencií na nehmotný majetok v rámci skupiny, pri ktorom poskytovateľ licencie sám znáša riziko spojené s vývojom a očakáva kompenzáciu v podobe licenčných poplatkov, ktoré dostane až po úplnom vytvorení

nehmotného majetku, a medzi CCA na vývoj, pri ktorej všetky strany prispievajú a aj sa podieľajú na dôsledkoch prejavovania rizík spojených s vývojom nehmotného majetku, pričom každá z nich prostredníctvom týchto príspevkov nadobúda právo na výsledný nehmotný majetok.

8.13. Očakávanie vzájomného a primeraného úžitku je základnou podmienkou pre to, aby nezávislé podniky pristúpili na dohodu o podieľaní sa na rizikách a združovaní zdrojov a znalostí. Nezávislé podniky by vyžadovali, aby hodnota pomerného podielu každého účastníka na skutočných celkových príspevkoch v rámci dohody zodpovedala hodnote pomerného podielu účastníka na celkových očakávaných úžitkoch, ktoré dosiahnu podľa dohody. Pri uplatnení princípu nezávislého vzťahu v CCA je preto nevyhnutný predpoklad, aby všetky strany dohody očakávali primerané úžitky. Ďalším krokom je kalkulácia hodnoty príspevku každého účastníka na spoločnej činnosti a konečné stanovenie, či pomerné príspevky účastníkov v CCA (upravené o všetky prípadné vyrovnávacie platby uskutočnené medzi účastníkmi) zodpovedajú príslušným podielom účastníkov na očakávaných úžitkoch. Je potrebné si uvedomiť, že určenie týchto príspevkov bude pravdepodobne spojené s istým stupňom neistoty, a to najmä v prípade CCA na vývoj. Môže sa stať, že alokácia príspevkov medzi účastníkov CCA bude v nesúlade s princípom nezávislému, a to ako výsledok nadhodnotenia alebo podhodnotenia zdaniteľných ziskov v niektorých jurisdikciách. Daňovníci by mali byť preto pripravení vedieť zdôvodniť svoj nárok, ktorý si uplatňujú vo vzťahu k CCA (pozri Oddiel E).

C.2. Určenie účastníkov

8.14. Vzhľadom na to, že koncept vzájomného úžitku je pre CCA zásadný, stranu transakcie nemožno považovať za účastníka CCA, ak táto strana nemá dôvod očakávať úžitok z predmetu činnosti vykonávanej v rámci CCA ako takej (a nielen zo samotného vykonávania predmetnej činnosti alebo jej časti), napríklad z využívania svojich podielov alebo práv k nehmotnému alebo hmotnému majetku, alebo zo služieb zabezpečovaných prostredníctvom CCA. Účastníkovi preto musí byť priznaný podiel na nehmotnom majetku, hmotnom majetku alebo právach k nim, alebo službách, ktoré sú predmetom CCA a musí mať dôvodné očakávanie, že z tohto podielu alebo týchto práv mu bude plynúť úžitok. Podnik, ktorý iba vykonáva predmetnú činnosť, ako napríklad výskumné funkcie, ale nezískava podiel na výsledkoch CCA, sa nebude považovať za účastníka CCA, ale skôr za poskytovateľa služieb pre potreby CCA. Ako taký by mal za služby, ktoré poskytuje, dostať kompenzáciu v súlade s princípom nezávislého vzťahu mimo CCA. Pozri odsek 8.18. Podobne, strana transakcie nebude účastníkom CCA ani vtedy, ak nie je schopná v rámci svojho podnikania využívať akýmkoľvek spôsobom výsledky dosiahnuté v CCA.

8.15. Strana transakcie tiež nie je účastníkom CCA, ak nevykonáva kontrolu nad konkrétnymi rizikami, ktoré podľa CCA znáša a nemá finančnú kapacitu na znášanie týchto rizík, pretože na základe funkcií, ktoré táto strana transakcie reálne vykonáva, nemá nárok na podiel na výsledkoch, ktoré sú predmetom CCA. Všeobecné zásady uvedené v Kapitole I týchto usmernení o znášaní rizík sa vzťahujú aj na prípady spojené s CCA. Každý účastník poskytuje

konkrétne príspevky na dosiahnutie CCA a zmluvne znáša určité riziká. Usmernenie uvedené v Oddiele D.1 Kapitoly I týkajúce sa identifikácie skutočnej transakcie sa uplatní pri analýze transferového oceňovania aj vo veci týchto rizík. To znamená, že strana transakcie, ktorá na základe rizikovej analýzy vykonanej v kroku 4(i) podľa postupu v odseku 1.60 znáša riziká („riziko znášané v rámci CCA“), musí tieto riziká aj kontrolovať a mať finančnú kapacitu na ich znášanie. Z uvedeného vyplýva najmä to, že účastník CCA musí (i) mať spôsobilosť robiť rozhodnutia o prijatí, odstúpení alebo odmietnutí príležitosti spojenej s rizikom a túto rozhodovaciu funkciu aj skutočne vykonávať a (ii) mať spôsobilosť prijímať rozhodnutia o tom, či a ako reagovať na riziká spojené s príležitosťou a túto rozhodovaciu funkciu aj skutočne vykonávať. Aj keď nie je nutné, aby príslušná strana transakcie každodenne vykonávala činnosti zamerané na zmiernenie rizík vo vzťahu k činnostiam CCA, musí mať v takýchto prípadoch schopnosť stanoviť ciele činností na zmiernenie rizík, ktoré vykonáva iná strana transakcie, schopnosť rozhodnúť o poverení funkciou zmiernovania rizík tejto inej strane transakcie a posúdiť, či sú ciele primerane plnené, a v prípade potreby rozhodnúť o úprave alebo ukončení dohody, a zároveň musí toto posudzovanie a rozhodovanie aj skutočne vykonávať. V súlade so zásadami obozretného podnikového riadenia, rozsah rizík spojených s dohodou bude určovať rozsah požadovanej spôsobilosti a kontroly. Usmernenia v odsekoch 6.60 až 6.64 sú relevantné aj pre posúdenie, či strana poskytujúca financovanie má funkčnú spôsobilosť vykonávať kontrolu nad finančným rizikom spojeným s jej príspevkami do CCA a či tieto funkcie skutočne vykonáva. Na objasnenie tohto princípu pozri príklady 4 a 5 v prílohe k tejto kapitole.

8.16. Usmernenie v odseku 6.64 sa uplatní rovnako, ak konkrétne príspevky účastníkov v CCA majú rôzny charakter, napr. účastníci vykonávajú veľmi odlišné typy výskumných a vývojových činností, alebo jedna zo strán prispieva majetkom, kým iná prispieva výskumnými a vývojovými činnosťami. To znamená, že čím vyššie riziko je spojené s vývojovými činnosťami vykonávanými inou stranou a čím užšie súvisí riziko prevzaté prvou stranou s rizikom vývoja, tým viac musí byť prvá strana schopnejšia posúdiť pokrok pri vývoji nehmotného majetku a vplyv tohto progresu na dosiahnutie očakávaných úžitkov, a tým viac môže táto strana potrebovať prepojiť svoje súčasné rozhodovanie o jej ďalších požadovaných príspevkoch do CCA s kľúčovým prevádzkovým vývojom, ktorý môžu ovplyvniť jej špecifické riziká z CCA. CCA na vývoj, v ktorej sú úžitky neisté a vzdialené, bude pravdepodobne niesť väčšie riziká ako CCA na služby, ktorá prináša súčasné úžitky.

8.17. Ako je uvedené v predchádzajúcich odsekoch, nie je potrebné, aby účastníci CCA vykonávali všetky činnosti v rámci CCA prostredníctvom vlastných zamestnancov. V niektorých prípadoch sa účastníci CCA môžu rozhodnúť outsourcovať určité funkcie súvisiace s predmetom činnosti prostredníctvom iného subjektu, ktorý nie je účastníkom CCA podľa znenia v odseku 8.14. V takýchto prípadoch by účastníci CCA mali individuálne spĺňať požiadavky na výkon kontroly nad príslušnými konkrétnymi rizikami, ktoré prevzali v rámci CCA. Súčasťou týchto požiadaviek je aj výkon kontroly nad funkciami zabezpečovanými prostredníctvom outsourcingu aspoň jedným z účastníkov CCA. Ak je cieľom CCA vývoj nehmotného majetku, aspoň jeden z účastníkov CCA by mal vykonávať kontrolu nad významnými DEMPE funkciami (z angl. development, enhancement, maintenance, protection, exploitation = vytváranie, vylepšovanie, udržiavanie, ochrana a využívanie majetku), ktoré sú

outsourcované. Ak príspevok účastníka v CCA pozostáva z činností iných ako kontrola outsourcovaných funkcií, na posúdenie, či má táto strana funkčnú spôsobilosť vykonávať kontrolu nad príslušnými rizikami, ktoré prevzala v rámci CCA, sa použije usmernenie v odseku 8.15, a to najmä ak sú tieto riziká úzko spojené s funkciami zabezpečovanými prostredníctvom outsourcingu.

8.18. V prípadoch, keď sú činnosti v rámci CCA outsourcované, je vhodné, aby kompenzácia pre subjekt za služby alebo iné príspevky poskytnuté účastníkom CCA bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak je tento subjekt prepojeným podnikom s jedným alebo viacerými účastníkmi CCA, nezávislá odmena by sa mala určiť podľa všeobecných zásad uvedených v Kapitolách I až III, pričom je potrebné zohľadniť vykonávané funkcie, použité aktíva a znášané riziká, ako aj osobitné hľadiská ovplyvňujúce nezávislú odmenu za služby a/alebo za akýkoľvek nehmotný majetok ako je uvedené v Kapitole VII a VI (vrátane usmernenia o ťažko oceníteľnom nehmotnom majetku).

C.3. Úžitky očakávané z dohody o príspevkoch na náklady

8.19. Pomerné podiely z očakávaných úžitkov možno stanoviť odhadom na základe očakávaného dodatočného príjmu alebo ušetrovaných nákladov alebo iných úžitkov, ktoré získajú jednotliví účastníci ako výsledok dohody. Prístup, ktorý sa v praxi často používa, a to najmä pri CCA na služby, spočíva v zohľadnení pomerných podielov účastníkov na očakávaných úžitkoch na základe zodpovedajúceho alokačného kľúča. Alokačné kľúče môžu byť založené na tržbách (obrate), ziskoch, množstve použitých, vyrobených alebo predaných kusov, počte zamestnancov a podobne.

8.20. V rozsahu, v ktorom sa očakáva, že podstatná časť alebo všetky úžitky z činnosti v rámci CCA budú realizované v budúcnosti, a nielen v roku, v ktorom vzniknú náklady, najčastejšie v prípade CCA na vývoj, bude alokácia príspevkov zohľadňovať odhady podielov účastníkov na týchto úžitkoch. Použitie odhadov môže spôsobiť problémy daňovým správam pri overovaní predpokladov, na základe ktorých boli odhady vytvorené, ako aj pri riešení prípadov, keď sa odhady výrazne líšia od skutočných výsledkov. Tieto problémy sa môžu ešte prehĺbiť, ak bola činnosť v rámci CCA ukončená niekoľko rokov predtým, než sa očakávané úžitky skutočne prejavia. Najmä vtedy, ak sa realizácia úžitkov očakáva až v budúcnosti, môže byť vhodné, aby sa v CCA stanovili možné budúce úpravy pomerných podielov na príspevkoch aj po skončení CCA tak, aby tieto budúce úpravy zohľadňovali príslušné zmeny okolností, ktoré vedú k zmenám v pomerných podieloch na úžitkoch. V prípadoch, keď sa skutočné podiely na úžitkoch výrazne líšia od odhadov, môže byť žiaduce, aby daňové správy overili, či by nezávislé podniky za porovnateľných okolností považovali odhady za prijateľné vzhľadom na celý vývoj, ktorý účastníci mohli racionálne predvídať, bez použitia retrospektívneho prístupu. Ak očakávané úžitky z CCA pozostávajú z práva k nehmotnému majetku, ktoré je ťažké oceniť na začiatku projektu vývoja, alebo ak sú súčasťou príspevkov do projektu CCA už existujúci ťažko oceníteľný nehmotný majetok, na ocenenie príspevkov jednotlivých účastníkov do CCA sa uplatní usmernenie v Oddiele D.3 a D.4 Kapitoly VI o ťažko oceníteľnom nehmotnom majetku.

8.21. Ak sa dohoda týka viacerých činností, bude dôležité zohľadniť túto skutočnosť pri výbere metódy na alokáciu podielov, aby sa zabezpečil správny pomer medzi hodnotou príspevkov každého účastníka a jeho podielom na očakávaných úžitkoch. Jedným (ale nie jediným) prístupom je použiť viac ako jeden alokačný kľúč. Ak má napríklad CCA päť účastníkov, z ktorých jeden nemôže čerpať úžitok z určitých služieb vykonávaných v rámci CCA, potom bez nejakej formy započítania alebo zníženia príspevku môžu byť príspevky spojené s týmito činnosťami alokované iba ostatným štyrom účastníkom. V takomto prípade sa môžu na alokáciu príspevkov použiť dva alokačné kľúče. Vhodnosť konkrétneho kľúča alebo kľúčov závisí od presne určeného charakteru činnosti, ktorá je predmetom CCA a vzťahu medzi alokačným kľúčom (kľúčmi) a očakávanými úžitkami. V tomto ohľade môžu byť užitočné usmernenie v Kapitole VII (odseky 7.23 - 7.26) na používanie nepriamych metód na určenie nezávislej odmeny za služby uvedené. Na druhej strane, v prípade troch podnikov, ktoré prevádzkujú výrobné závody v príklade CCA uvedenom v odseku 8.8 sa predpokladá, že každý z nich bude mať úžitok z viacerých projektov na zlepšenie výrobných procesov, takže sa môže vybrať alokačný kľúč založený napríklad na pomernej veľkosti výrobných kapacít. Ak sa jeden z podnikov rozhodne neimplementovať výsledok určitého projektu, nemalo by to ovplyvniť pomerný podiel na úžitkoch, ani použitý alokačný kľúč. Za takýchto okolností by sa však mal dôkladne posúdiť dôvod, pre ktorý sa podnik rozhodol neimplementovať výsledok, či konal s racionálnym zámerom, či očakávané úžitky mali byť upravené počas realizácie CCA na základe vývoja a kedy došlo k zmene jeho zámeru.

8.22. Bez ohľadu na metódu použitú na stanovenie hodnoty pomerných podielov účastníkov na očakávaných úžitkoch môže byť potrebné vykonať následné úpravy, aby sa zohľadnili rozdiely medzi príslušnými podielmi na očakávaných úžitkoch a podielmi na úžitkoch, ktoré účastníci skutočne dostali. Pri CCA by malo byť vyžadované pravidelné prehodnocovanie príspevkov účastníkov vo vzťahu k upraveným podielom na úžitkoch, aby sa na základe toho určilo, či sa majú upraviť budúce príspevky účastníkov. Alokačný kľúč alebo kľúče, ktoré sú pre danú konkrétnu CCA najvhodnejšie, sa teda môžu v čase meniť a táto zmena môže viesť k úpravám pre budúce obdobia. Takéto úpravy môžu odrážať skutočnosť, že strany postupne budú mať k dispozícii spoľahlivejšie informácie o predvídateľných (ale neistých) udalostiach, alebo o vzniku nepredvídateľných udalostí.

C.4. Hodnota príspevku každého účastníka

8.23. Na určenie, či je CCA v súlade s princípom nezávislého vzťahu - t. j. či pomerný podiel každého účastníka na celkových príspevkoch do CCA zodpovedá pomernému podielu účastníka na celkových očakávaných úžitkoch - je potrebné v dohode stanoviť hodnotu príspevku každého účastníka.

8.24. Príspevky do CCA môžu mať rôzne formy. V prípade CCA na služby pozostávajú príspevky predovšetkým z výkonu služieb. V prípade CCA na vývoj príspevky zvyčajne zahŕňajú výkon vývojových činností (napr. výskum a vývoj, marketing), a často aj ďalšie príspevky relevantné pre CCA na vývoj, ako napríklad už existujúci hmotný alebo nehmotný majetok. Bez ohľadu na typ CCA, musia byť všetky súčasné ako aj už skôr existujúce príspevky

v súlade s princípom nezávislého vzťahu identifikované a zohľadnené zodpovedajúcim spôsobom. Keďže pomerná hodnota príspevkov každého účastníka by sa mala zhodovať s jeho podielom na očakávaných úžitkoch, dosiahnutie tejto zhody môže vyžadovať vyrovnávacie platby. Na účely tejto kapitoly pojem „príspevky“ označuje už existujúce príspevky a súčasné príspevky účastníkov do CCA.

8.25. Podľa princípu nezávislého vzťahu by hodnota príspevku každého účastníka mala byť v súlade s hodnotou, ktorú by tomuto príspevku priradili nezávislé podniky za porovnateľných okolností. To znamená, že príspevky sa musia vo všeobecnosti posudzovať na základe ich hodnoty v čase prispenia s prihliadnutím na spoločné znášanie rizík, ako aj na charakter a rozsah súvisiacich očakávaných úžitkov pre účastníkov CCA, tak aby boli v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pri určovaní hodnoty príspevkov do CCA by sa malo postupovať podľa usmernení uvedených na iných miestach v tejto smernici.

8.26. Pri oceňovaní príspevkov by sa malo rozlišovať medzi už existujúcimi príspevkami a súčasnými príspevkami. Napríklad CCA na vývoj nehmotného majetku príspevkov vo forme patentovanej technológie jedným z účastníkov zohľadňuje príspevok v už existujúcej hodnote, ktorý je užitočný pre vývoj nehmotného majetku, ktorý je predmetom CCA. Hodnota tejto technológie by sa mala stanoviť na základe princípu nezávislého vzťahu s použitím usmernení v Kapitole I až III a v Kapitole VI, ak je to potrebné pomocou oceňovacích metód uvedených v Kapitole VI. Súčasná činnosť výskumu a vývoja vykonávaná v rámci CCA na vývoj jedným alebo viacerými prepojenými podnikmi bude predstavovať súčasný príspevok. Hodnota súčasných funkčných príspevkov nevychádza z potenciálnej hodnoty výsledného ďalšieho používania technológie, ale z hodnoty vykonávaných funkcií. Potenciálna hodnota výsledného ďalšieho používania technológie sa zohľadní v hodnote už existujúcich príspevkov a hodnote podielu na znášaní rizika spojeného s vývojom v pomere k očakávanému podielu na úžitkoch pre účastníkov CCA. Hodnota súčasných príspevkov by sa mala určiť podľa usmernenia v Kapitolách I - III, VI a VII. Ako je uvedené v odseku 6.79, kompenzácia založená na refundácii nákladov s miernou ziskovou prirážkou nebude vo všetkých prípadoch odzrkadľovať očakávanú hodnotu alebo nezávislú cenu príspevku výskumného tímu.

8.27. Aj keď by sa všetky príspevky mali posudzovať podľa hodnoty (s výnimkou pozri v odseku 8.28), pre daňovníkov môže byť administratívne jednoduchšie poskytovať súčasné príspevky v hodnote nákladov. Toto môže byť vhodné najmä pri CCA na vývoj. Ak sa použije takýto prístup, už existujúce príspevky by mali pokrývať náklady obetovanej príležitosti za záväzok prispieť zdrojmi do CCA vo výške stanovenej *ex ante*. Napríklad v zmluvnom dojednaní (t. j. CCA), ktoré zaväzuje existujúcich výskumných a vývojových pracovníkov vykonávať prácu v prospech CCA, by mala byť cena obetovanej príležitosti za alternatívne výskumné a vývojové úlohy (napr. súčasnú hodnotu nezávislej ziskovej prirážky k nákladom na výskum a vývoj) premietnutá v už existujúcich príspevkoch, kým príspevok v podobe súčasných činností by mal byť ocenený nákladmi (pozri Príklad 1A v prílohe k tejto kapitole).

8.28. Zatiaľ čo nie je možné predpokladať, že hodnota už existujúcich príspevkov zodpovedá nákladom, niekedy je možné použiť náklady ako praktický nástroj/prostriedok pre stanovenie

relatívnej hodnoty súčasných príspevkov. Ak je rozdiel medzi hodnotou a nákladmi relatívne nevýznamný, z praktických dôvodov sa v rámci CCA na služby môžu súčasné príspevky podobného charakteru oceniť v hodnote nákladov. Avšak za iných okolností (napríklad, ak príspevky poskytnuté účastníkmi majú rôzny charakter a zahŕňajú súbor rôznych typov služieb a/alebo nehmotného alebo iného majetku) je nepravdepodobné, že by ocenenie súčasných príspevkov v hodnote nákladov poskytlo spoľahlivú základňu na určenie hodnoty pomerných príspevkov účastníkov a výsledky by tak nemuseli byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Pre CCA na vývoj ocenenie súčasných príspevkov v hodnote nákladov vo všeobecnosti neposkytuje spoľahlivý základ pre uplatnenie princípu nezávislého vzťahu (s výnimkou prípadov podľa odseku 8.27). Pre znázornenie pozri príklady 1 - 3 v prílohe k tejto kapitole. V prípade, že určité nekontrolované dojednania sú porovnateľné s dojednaniaми medzi prepojenými podnikmi zúčastnenými na CCA, pričom tieto nekontrolované dojednania stanovujú, že sa príspevky majú poskytovať v hodnote nákladov, je dôležité posúdiť porovnateľnosť všetkých ekonomicky relevantných charakteristík transakcií vzhľadom na širšie súvislosti príslušných dojednaní, vrátane vplyvu prípadného väčšieho rozsahu ekonomicky previazaných transakcií existujúcich medzi stranami nekontrolovanej transakcie a tiež spôsob podieľania sa na rizikách. Osobitná pozornosť by sa mala venovať aj tomu, či sa v rámci nekontrolovaných vzťahov neuskutočňujú aj iné platby; napríklad platby uskutočnené po ukončení určitej fázy alebo kompenzačné príspevky zaplatené navyše k refundácii nákladov.

8.29. Vzhľadom na to, že príspevky sú založené na očakávaných úžitkoch, vo všeobecnosti to znamená, že ak je prípustná refundácia nákladov pre ocenenie súčasných príspevkov, potom analýza musí na začiatku vychádzať z rozpočtovaných nákladov. To nemusí nutne znamenať zafixovanie výšky nákladov, pretože rozpočtový rámec môže zohľadňovať aj ich premenlivosť, ktorá vyplýva z faktorov ako je meniaci sa úroveň dopytu (napríklad rozpočtované náklady môžu byť vyjadrené ako pevným percentom zo skutočných tržieb). Okrem toho je pravdepodobné, že počas trvania CCA sú rozdiely medzi rozpočtovanými nákladmi a skutočnými nákladmi. V nezávislej situácii by podmienky dohodnuté medzi stranami pravdepodobne stanovili, ako sa má s týmito rozdielmi zaobchádzať, nakoľko ako je uvedené v odseku 2.96, nezávislé strany transakcie by pravdepodobne neuplatnili rozpočtované náklady bez toho, aby sa dohodli, aké faktory budú zohľadnené pri stanovení rozpočtu a ako sa bude postupovať v prípade nepredvídaných okolností. Mala byť venovaná pozornosť dôvodu akýchkoľvek významných rozdielov medzi rozpočtovanými nákladmi a skutočnými nákladmi, pretože tento rozdiel môže poukazovať na zmeny v rozsahu činností, ktoré nemusia prinášať rovnaký úžitok pre všetkých účastníkov, než ktorý by vyplýval z pôvodného rozsahu činností. Vo všeobecnosti však platí, že pokiaľ sú náklady považované za vhodný základ na vyčíslenie hodnoty súčasných príspevkov, je pravdepodobné, že bude postačovať použiť ako základ skutočné náklady.

8.30. Je dôležité, aby boli do hodnotiaceho procesu zahrnuté všetky príspevky účastníkov dohody. Zahŕňajú sa tam príspevky jednej alebo viacerých strán poskytnuté pri vzniku CCA (ako napríklad už existujúci nehmotný majetok), ako aj príspevky priebežne poskytované počas trvania CCA. Príspevky, ktoré je potrebné vziať do úvahy, zahŕňajú majetok alebo služby, ktoré sa používajú výlučne v rámci činnosti CCA, ale aj majetok alebo služby (t. j. spoločne

využívaný majetok alebo služby), ktoré sa čiastočne využívajú pri činnosti CCA a čiastočne aj v rámci samostatných obchodných činností účastníka. Môže byť ťažké určiť príspevky, ktoré zahŕňajú spoločne zdieľaný majetok alebo služby, napríklad, ak účastník ako príspevok poskytuje na čiastočné využívanie aktíva ako sú kancelárske budovy a IT systémy, alebo ak vykonáva kontrolné, kancelárske a administratívne funkcie pre CCA a zároveň aj pre svoje podnikanie. Je nevyhnutné stanoviť pomer využívaných aktív alebo služieb súvisiacich s CCA činnosťami obchodne zdôvodniteľným spôsobom z hľadiska uznávaných účtovných zásad a skutočností, a ak je to nevyhnutné, vykonať úpravy na dosiahnutie zhody, ak sú pritom zúčastnené viaceré jurisdikcie. Po stanovení podielu, je možné príspevok vyčíslit' podľa princípov uvedených v ďalšej časti tejto kapitoly.

8.31. Pri CCA na vývoj budú príspevky vo forme kontroly a riadenia CCA, činností a rizík spojených s vývojom, výrobou alebo obstarávaním nehmotného alebo hmotného aktíva pravdepodobne predstavovať dôležité funkcie v zmysle odseku 6.56, takže by mali byť ocenené v súlade so zásadami stanovenými v Kapitole VI.

8.32. Nasledujúci prípad znázorňuje usmernenie ako určiť účastníkov, podiely na úžitkoch a hodnotu príspevkov.

8.33. Spoločnosť A so sídlom v štáte A a spoločnosť B so sídlom v štáte B sú členmi skupiny MNE a uzavreli CCA na vývoj nehmotného majetku. Spoločnosť B má podľa CCA oprávnenie využívať nehmotný majetok v štáte B a spoločnosť A má podľa CCA oprávnenie využívať nehmotný majetok vo zvyšku sveta. Strany predpokladajú, že spoločnosť A bude dosahovať 75 % z celkových tržieb a podnik B 25 % z celkových tržieb, takže pomer ich podielov na očakávaných úžitkoch z CCA bude 75:25. Spoločnosti A a B majú skúsenosti s vývojom nehmotného majetku a majú vlastných výskumno-vývojových pracovníkov. Každá z nich kontroluje riziko spojené s vývojom v rámci CCA podľa ustanovení v odsekoch 8.14 až 8.16. Spoločnosť A prispieva do CCA už existujúcim nehmotným majetkom, ktorý si nedávno obstarala od tretej strany. Spoločnosť B prispieva vlastnými analytickými technikami, ktoré vyvinul na zvýšenie efektívnosti a rýchlosti pri uvádzaní produktov na trh. Oba tieto už existujúce príspevky by mali byť ocenené podľa usmernení uvedených v Kapitolách I - III a VI. Súčasné príspevky vo forme každodenne vykonávaného výskumu bude poskytovať spoločnosť B vo výške 80 % a spoločnosť A vo výške 20 % pod vedením vedúceho tímu zloženého z pracovníkov oboch podnikov v pomere 90:10 v prospech spoločnosti A. Tieto dva druhy súčasných príspevkov by sa mali analyzovať a osobitne oceniť podľa usmernení uvedených v Kapitolách I – III a VI. Ak očakávané úžitky z CCA pozostávajú z práva k nehmotnému majetku, ktorý je na začiatku vývojového projektu ťažko oceniť alebo ak je súčasťou príspevkov do projektu CCA už existujúce ťažko oceniť nehmotný majetok, na ocenenie príspevkov jednotlivých účastníkov do CCA sa použijú Oddiely D.3 a D.4 Kapitoly VI o ťažko oceniť nom nehmotnom majetku.

C.5. Vyrovnávacie platby

8.34. CCA bude považovaná za dohodu v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ak hodnota

pomerného podielu každého účastníka na celkových príspevkoch dohody (po zohľadnení všetkých prípadných už uskutočnených vyrovnávacích platieb) zodpovedá podielu účastníka na celkových očakávaných úžitkoch, ktoré majú byť v rámci dohody dosiahnuté. Ak hodnota podielu účastníka na celkových príspevkoch CCA v čase realizácie príspevkov nie je v súlade s podielom tohto účastníka na očakávaných úžitkoch z CCA, príspevky poskytnuté aspoň jedným z účastníkov budú nižšie a príspevky aspoň jedného ďalšieho účastníka vyššie, než by mali byť. V takom prípade by princíp nezávislého vzťahu vo všeobecnosti vyžadoval vykonanie úpravy príspevku, pričom zvyčajne pôjde o úpravu prostredníctvom vykonania alebo pripísania (ďalšej) vyrovnávacej platby. Vyrovnávacie platby zvyšujú hodnotu príspevkov platiteľa a znižujú hodnotu príspevkov príjemcu platby.

8.35. Účastníci môžu vykonať vyrovnávacie platby na „dorovnanie“ hodnoty príspevkov, keď sú ich pomerné príspevky nižšie ako ich pomerné očakávané úžitky. Takéto úpravy môžu účastníci predpokladať už pri uzatvorení CCA alebo môžu byť výsledkom pravidelného prehodnocovania ich podielu na očakávaných úžitkoch a/alebo hodnoty ich príspevkov (pozri odsek 8.22).

8.36. Vyrovnávacie platby môžu správcovia dane požadovať aj v prípade nesprávneho určenia hodnoty pomerných príspevkov účastníkov vo forme aktív alebo služieb v čase poskytnutia, alebo nesprávneho určenia pomerných očakávaných úžitkov účastníkov napr. z dôvodu, že použitý alokačný kľúč v čase, keď bol určený alebo po vykonaní úprav vzhľadom na zmenu okolností CCA primerane neodrážal pomerné očakávané úžitky. Úprava by sa obvykle vykonala poukázaním alebo pripísaním vyrovnávacej platby zo strany jedného alebo viacerých účastníkov inému účastníkovi za príslušné obdobie.

8.37. V prípade CCA na vývoj sa môžu v určitom roku vyskytnúť odchýlky medzi pomerným podielom účastníka na celkových príspevkoch a pomerným podielom tohto účastníka na celkových očakávaných úžitkoch. Ak je CCA inak prijateľná a riadne vykonávaná, vzhľadom na odporúčania uvedené v Oddiele E by sa vo všeobecnosti daňové správy mali zdržať vykonania úprav na základe výsledkov za jedno zdaňovacie obdobie. Posudzovanie súladu medzi pomerným podielom každého účastníka na celkových príspevkoch a pomerným podielom účastníka na celkových očakávaných úžitkoch z CCA by malo byť vykonané za obdobie viacerých rokov (pozri odseky 3.75 – 3.79). Samostatné vyrovnávacie platby môžu byť vykonané za už existujúce príspevky aj za súčasné príspevky. Alternatívne by mohlo byť spoľahlivejšie alebo správnejšie vykonať celkovú vyrovnávaciu platbu za už existujúce príspevky a za súčasné príspevky naraz. Pozri príklad 4 v prílohe k tejto kapitole.

8.38. V príklade v odseku 8.33 spoločnosti A a B ako účastníci CCA očakávajú úžitok z CCA v pomere 75:25. V prvom roku je hodnota ich už existujúcich príspevkov 10 miliónov za spoločnosť A a 6 miliónov za spoločnosť B. Výsledkom je, že spoločnosť A musí zaplatiť čistú vyrovnávaciu platbu vo výške 2 milióny (t. j. 4,5 milióna od spoločnosti A v prospech spoločnosti B, mínus 2,5 milióna od spoločnosti B v prospech spoločnosti A), aby sa príspevok spoločnosti A zvýšil na 12 miliónov (75 % celkových príspevkov) a príspevok spoločnosti B znížil na 4 milióny (25 % celkových príspevkov).

C.6. Presné vymedzenie skutočnej transakcie

8.39. Ako sa uvádza v odseku 8.9, ekonomicky relevantné charakteristiky vzťahu identifikované podľa usmernenia v Oddiele D Kapitoly I môžu naznačovať, že skutočná transakcia sa líši od podmienok CCA, na ktorých sa účastníci údajne dohodli. Napríklad jeden alebo viacerí údajní účastníci nemusia mať žiadne racionálne očakávanie úžitku z činnosti, ktorá je predmetom CCA. V zásade malý podiel účastníka na očakávaných úžitkoch nie je prekážkou toho, aby si nárokoval podiel na tomto úžitku, je však potrebné uviesť, že pokiaľ účastník, ktorý vykonáva celý predmet činnosti, očakáva len malú časť z celkových očakávaných úžitkov, mali by sme sa zaoberať otázkou, či skutočným zámerom tejto strany CCA bolo spojiť spoločné zdroje a znášať spoločné riziká, alebo či zdanie zdieľania vzájomných úžitkov nebolo vytvorené za účelom dosiahnuť priaznivejšie daňové dopady. Existencia významných vyrovnávacích platieb vyplývajúcich z podstatného rozdielu medzi pomernými podielmi zmluvných strán na príspevkoch a na úžitkoch tiež môže vyvolať otázky, či spoločne zdieľané úžitky skutočne existujú, prípadne, či by skutočný vzťah vzhľadom na všetky ekonomicky relevantné charakteristiky nemal byť presne vymedzený skôr ako finančná transakcia.

8.40. Ako sa uvádza v odseku 8.33, usmernenia uvedené v Kapitole VI pre ťažko ocniteľný nehmotný majetok môžu rovnako platiť aj pre prípady týkajúce sa CCA. Bude to tak v prípade, ak je cieľom CCA vyvinúť nový nehmotný majetok, ktorý sa na začiatku vývojového projektu ťažko oceňuje, ale aj pri oceňovaní príspevkov zahŕňajúcich už existujúci nehmotný majetok. Ak dojednaniám posudzovaným ako celok chýba obchodná racionalita v zmysle kritérií uvedených v Oddiele D.2 Kapitoly I, na CCA sa nemusí prihliadnuť.

C.7. Daňový prístup k príspevkom a vyrovnávacím platbám

8.41. K príspevkom účastníka v rámci CCA, vrátane prípadných vyrovnávacích platieb, by sa malo na daňové účely pristupovať rovnakým spôsobom, aký by sa uplatnil podľa všeobecných pravidiel daňového systému (systémov), ktorému alebo ktorým daný účastník podlieha, ak by sa príspevky na vykonávanie činnosti tvoriacej predmet CCA realizovali mimo CCA. Charakter príspevku bude závisieť od charakteru činnosti, ktorá je vykonávaná v rámci CCA a bude určujúci pre účtovanie o príspevku na daňové účely.

8.42. Pri CCA na služby príspevok účastníka často povedie k úžitkom vo forme úspory nákladov (v takom prípade nemusí dôjsť k priamemu príjmu z činnosti vykonávanej v rámci CCA). Pri CCA na vývoj očakávané úžitky pre účastníkov môžu vzniknúť až po určitom čase po poskytnutí príspevkov, čiže účastníkom nevznikne okamžitý príjem z príspevkov v čase ich poskytnutia.

8.43. Každá vyrovnávacia platba by sa mala považovať za zvýšenie príspevku platiteľa a za zníženie príspevku príjemcu platby. Rovnako ako pri príspevkoch, charakter prípadných vyrovnávacích platieb a spôsob ich zúčtovania na daňové účely sa vo všeobecnosti stanoví v

súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi vrátane príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia.

D. Vstúpenie, vystúpenie alebo ukončenie CCA

8.44. Zmeny v účastníkoch CCA vo všeobecnosti vyvolajú prehodnotenie pomerných podielov príspevkov účastníkov a očakávaných úžitkov. Subjekt, ktorý sa stane účastníkom už aktívnej CCA, môže získať podiel na prípadných výsledkoch predchádzajúcej činnosti uskutočnenej v rámci CCA, ako napríklad na dokončenom alebo nedokončenom nehmotnom majetku alebo hmotnom majetku. V takýchto prípadoch predchádzajúci účastníci efektívne prevedú časť svojich príslušných podielov na výsledkoch predchádzajúcej činnosti uskutočnenej v rámci CCA na nového účastníka. Podľa princípu nezávislého vzťahu sa musí za každý takýto prevod nehmotného majetku alebo hmotného majetku poskytnúť nezávislá kompenzácia. Takáto kompenzácia sa v tejto kapitole označuje ako „vstupná platba“.

8.45. Výška vstupnej platby by sa mala určiť na základe hodnoty (t. j. nezávislej ceny) podielu na nehmotnom majetku a/alebo hmotnom majetku, ktorý nový účastník získava, pričom sa zohľadní pomerný podiel nového účastníka na celkových očakávaných úžitkoch, ktoré sa majú z CCA dosiahnuť. Môžu nastať aj prípady, keď nový účastník prispeje do CCA už existujúcim nehmotným majetkom alebo hmotným majetkom, za ktorý by boli náležité vyrovnávacie platby od ostatných účastníkov. Takéto vyrovnávacie platby novému účastníkovi by mali byť započítané s prípadnými požadovanými vstupnými platbami, pričom však je potrebné v evidencii vedenej na daňové účely uviesť celkové sumy jednotlivých platieb.

8.46. Podobné situácie môžu nastať v prípade, keď účastník vystupuje z CCA. Tento vystupujúci účastník môže previesť svoj podiel na výsledkoch predchádzajúcej činnosti uskutočnenej v rámci CCA (vrátane nedokončených prác) na ostatných účastníkoch. Takýto prevod podlieha kompenzácii v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Táto kompenzácia sa v tejto kapitole označuje ako „výstupná platba“.

8.47. Usmernenia uvedené v Kapitolách I - III a VI v plnom rozsahu platia aj pre určenie nezávislej ceny všetkých požadovaných vstupných, výstupných a vyrovnávacích platieb. Môžu nastať prípady, keď sa takéto platby podľa princípu nezávislého vzťahu nevyžadujú. Napríklad CCA na spoločné administratívne služby vo všeobecnosti prináša účastníkom len súčasné úžitky, než akékoľvek hodnotné trvajúce výsledky.

8.48. K vstupným a výstupným platbám sa na daňové účely pristupuje rovnakým spôsobom, aký sa uplatní podľa všeobecných pravidiel príslušného daňového systému (systémov) (vrátane zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia), ktoré sa na daných účastníkoch vzťahujú v prípade, že sa platby uskutočnili mimo CCA ako kompenzácia za nadobudnutie alebo predaj podielu na výsledkoch predchádzajúcej činnosti uskutočnenej v rámci CCA.

8.49. Pri zániku CCA princíp nezávislého vzťahu vyžaduje, aby každému účastníkovi zostal podiel na prípadných výsledkoch činnosti vykonávanej v rámci CCA, ktorý zodpovedá jeho

pomernému podielu na príspevkoch do CCA poskytnutých počas celého obdobia trvania CCA (po úprave o všetky skutočne vykonané vyrovnávacie platby vrátane tých, ktoré boli vykonané v dôsledku ukončenia zmluvy), alebo aby dostal primeranú kompenzáciu za prípadný prevod tohto podielu na iných účastníkov.

E. Odporúčania pre štruktúrovanie a dokumentovanie CCA

8.50. Vo všeobecnosti by CCA medzi kontrolovanými stranami mali spĺňať tieto podmienky:

- a) Účastníkmi by mali byť iba podniky, u ktorých sa predpokladá, že budú mať vzájomné a primerané úžitky z činnosti vykonávanej v rámci CCA ako takej (a nielen zo samotného vykonávania predmetnej činnosti alebo jej časti). Pozri odsek 8.14.
- b) Dohoda by mala špecifikovať charakter a rozsah podielu každého účastníka na výsledkoch činnosti vykonávanej v rámci CCA, ako aj jeho príslušný očakávaný podiel na úžitkoch.
- c) Za konkrétny podiel na nehmotnom majetku, hmotnom majetku alebo službách alebo za práva k nim alebo na ne, ktoré účastník získa prostredníctvom CCA, sa nevykonáva žiadna iná platba okrem príspevkov do CCA a príslušných vyrovnávacích platieb a vstupných platieb.
- d) Hodnota príspevkov účastníkov sa určuje v súlade s touto smernicou, pričom v prípade potreby sa vykonávajú vyrovnávacie platby na dosiahnutie súladu pomerných podielov na príspevkoch s pomernými podielmi na očakávaných úžitkoch z CCA.
- e) CCA môže obsahovať ustanovenie o budúcich vyrovnávacích platbách a/alebo zmenách v alokácii príspevkov po primeranom časovom období tak, aby zohľadňovali významné zmeny v pomerných podieloch účastníkov na očakávaných úžitkoch.
- f) Pri vstupe alebo vystúpení účastníka a pri ukončení CCA sa vykonávajú potrebné úpravy (vrátane prípadných vstupných a výstupných platieb).

8.51. Štandard dokumentácie o transferovom oceňovaní stanovený v Kapitole V stanovuje požiadavku, aby dôležité dojednania o poskytovaní služieb a dôležitých dojednaniach týkajúcich sa nehmotného majetku boli uvedené vo všeobecnej dokumentácii, ktorá sa týka aj CCA. V špecifickej dokumentácii sa vyžaduje uviesť informácie o transakciách vrátane opisu transakcií, výšky platieb a prijatých súm, identifikácie zúčastnených prepojených podnikov, kópií dôležitých zmlúv medzi podnikmi skupiny a informácií o oceňovaní vrátane zdôvodnenia záveru, že transakcie boli ocenené v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Očakáva sa, že pre splnenie týchto požiadaviek na dokumentáciu účastníci CCA vypracujú alebo zabezpečia údaje o charaktere predmetnej činnosti a o podmienkach dohody a jej súlade s princípom nezávislého vzťahu. Z toho vyplýva, že každý účastník by mal mať úplný prístup k podrobným informáciám o činnostiach, ktoré sa majú vykonávať v rámci CCA, o totožnosti a umiestnení ostatných strán zapojených do CCA, o predpokladoch, na základe ktorých sú stanovené príspevky a o

očakávaných úžitkoch, ako aj o rozpočtovaných a skutočných výdavkoch na činnosť, ktorá je predmetom CCA, a to tak podrobne, v akej miere je zložitá a významná CCA pre daňovníka. Všetky tieto informácie týkajúce sa CCA sú pre daňové správy relevantné a užitočné a pokiaľ nie sú uvedené vo všeobecnej dokumentácii, daňovníci by mali byť pripravení predložiť ich na požiadanie. To, ktoré informácie sú relevantné pre určitú CCA, bude závisieť od konkrétnych skutočností a okolností. Je potrebné zdôrazniť, že uvedené informácie nepredstavujú ani minimálny štandard, ktorý je potrebné dodržať, ani vyčerpávajúci zoznam informácií, ktoré môže oprávnená žiadať daňová správa.

8.52. Pre stanovenie počiatočných podmienok v CCA sú relevantné a užitočné nasledujúce informácie:

- a) zoznam účastníkov,
- b) zoznam všetkých prepojených podnikov, ktoré budú zapojené do činnosti v rámci CCA alebo od ktorých sa očakáva, že budú využívať alebo používať výsledky predmetu činnosti,
- c) rozsah činností a konkrétnych projektov, na ktoré sa CCA vzťahuje a akým spôsobom budú činnosti v rámci CCA riadené a kontrolované,
- d) doba trvania dojednania,
- e) spôsob stanovenia pomerných podielov účastníkov na očakávaných úžitkoch a všetky prípadné odhady použité na ich stanovenie,
- f) očakávaný spôsob využívania všetkých budúcich úžitkov (napríklad nehmotného majetku),
- g) forma a hodnota počiatočných príspevkov každého účastníka a podrobný popis toho, ako sa stanoví hodnota počiatočných a súčasných príspevkov (vrátane všetkých rozpočtovaných úprav vs. skutočných úprav) a popis toho, ako konzistentne sa uplatňujú účtovné zásady pri určení výdavkov a hodnoty príspevkov všetkých účastníkov,
- h) očakávaná alokácia zodpovedností a úloh a mechanizmy na riadenie a kontrolu plnenia týchto zodpovedností a úloh, najmä tých, ktoré sa týkajú vytvárania, vylepšovania, údržby, ochrany alebo využívania nehmotného alebo hmotného majetku používaného pri činnosti v rámci CCA,
- i) postupy a ich dôsledky pre vstupujúceho alebo vystupujúceho účastníka z CCA a pre ukončenie CCA,
- j) akékoľvek ustanovenia o vyrovnávacích platbách alebo úprave podmienok dojednania s ohľadom na zmeny ekonomických okolností.

8.53. V priebehu platnosti CCA môžu byť dôležité nasledujúce informácie:

- a) akákoľvek zmena dojednania (napr. zmena podmienok, účastníkov, predmetu činnosti) a dôsledky takejto zmeny,
- b) porovnanie medzi odhadmi použitými pri určení podielu na očakávaných úžitkoch z činnosti, ktorá je predmetom CCA a skutočným podielom na úžitkoch (avšak s prihliadnutím na odsek 3.74),
- c) ročné výdavky vynaložené na vykonávanie činnosti v rámci CCA, forma a hodnota

príspevkov každého účastníka počas trvania CCA a podrobný opis, akým je stanovená hodnota príspevkov.

Kapitola IX.

Aspekty transferového oceňovania pri podnikových reštrukturalizáciách

Úvod

A. Rozsah

A.1. Podnikové reštrukturalizácie spadajúce do rozsahu tejto kapitoly

9.1. Neexistuje žiadna zákonná alebo všeobecne akceptovaná definícia podnikovej reštrukturalizácie. V kontexte tejto kapitoly sa podnikovou reštrukturalizáciou rozumie cezhraničná reorganizácia obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi vrátane ukončenia alebo zásadnej zmeny v existujúcich dojednaniach. Vzťahy s tretími stranami (napr. s dodávateľmi, subdodávateľmi, zákazníkmi) môžu byť dôvodom reštrukturalizácie alebo môžu byť ňou ovplyvnené.

9.2. Podnikové reštrukturalizácie môžu často zahŕňať centralizáciu nehmotného majetku, rizík alebo funkcií, ku ktorým sa viaže ziskový potenciál. Zvyčajne môžu pozostávať z/zo:

- zmeny plnoprávných distribútorov (t. j. podnikov s relatívne vyššou úrovňou funkcií a rizík) na distribútorov s obmedzeným rizikom, obchodníkov, obchodných zástupcov alebo komisionárov (t. j. na podniky s relatívne nižšou úrovňou funkcií a rizík) pre zahraničný prepojený podnik, ktorý môže vykonávať funkciu principála,
- zmeny plnoprávných výrobcov (t. j. podnikov s relatívne vyššou úrovňou funkcií a rizík) na zmluvných výrobcov alebo výrobcov v režime práca vo mzde (t. j. na podniky s relatívne nižšou úrovňou funkcií a rizík) pre zahraničný prepojený podnik, ktorý môže vykonávať funkciu principála,
- prevodov nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku na centrálny subjekt v rámci skupiny (na tzv. „IP podnik“),
- koncentrácie funkcií do regionálneho alebo centrálného subjektu so zodpovedajúcim znížením obsahu alebo rozsahu lokálne vykonávaných funkcií; príkladom môže byť obstarávanie, podpora predaja, logistika dodávateľského reťazca.

9.3. Existujú aj podnikové reštrukturalizácie, pri ktorých sa na prevádzkové subjekty (napr. výrobcov alebo distribútorov) alokuje viac nehmotného majetku alebo rizík. Podniková

reštrukturalizácia môže pozostávať aj z racionalizácie, špecializácie, alebo naopak zníženia miery špecializácie operácií (výrobné prevádzky a/alebo procesy, výskumné a vývojové činnosti, predaj, služby) vrátane zmenšenia alebo zatvorenia prevádzok. Princíp nezávislého vzťahu a usmernenie uvedené v tejto kapitole sa uplatňujú rovnakým spôsobom na všetky typy transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou bez ohľadu na to, či vedú k viac alebo menej centralizovanému obchodnému modelu.

9.4. Medzi dôvody reštrukturalizácie, ktoré uvádzajú podniky, patrí aj snaha maximalizovať synergie a úspory z rozsahu, zefektívniť riadenie jednotlivých oblastí činnosti a zlepšiť efektívnosť dodávateľského reťazca s využitím rozvoja webových technológií, ktoré uľahčujú vznik globálnych organizácií. Okrem toho podniková reštrukturalizácia môže byť potrebná aj na zachovanie ziskovosti alebo limitovanie strát, napr. v prípade nadmerných kapacít alebo pri hospodárskom poklese.

A.2. Problémy spadajúce do rozsahu tejto kapitoly

9.5. Táto kapitola sa zaoberá aspektmi transferového oceňovania pri podnikových reštrukturalizáciách, t. j. uplatňovaním Článku 9 (Prepojené podniky) Modelovej zmluvy OECD a tejto smernice k podnikovým reštrukturalizáciám.

9.6. Podnikové reštrukturalizácie zvyčajne sprevádza realokácia ziskového potenciálu medzi členov skupiny MNE, a to buď bezprostredne po reštrukturalizácii, alebo po niekoľkých rokoch po nej. Jedným z hlavných cieľov tejto kapitoly vo vzťahu k Článku 9 je zaoberať sa tým, do akej miery je takáto realokácia ziskového potenciálu v súlade s princípom nezávislého vzťahu, alebo všeobecnejšie, ako sa princíp nezávislého vzťahu uplatňuje pri podnikových reštrukturalizáciách. Implementácia integrovaných obchodných modelov a rozvoj globálnych organizácií môže skomplikovať uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu, podľa ktorého sa zisk členov skupiny MNE stanovuje s ohľadom na podmienky, ktoré by sa dohodli medzi nezávislými podnikmi v porovnateľných transakciách a za porovnateľných okolností. Komplexný prístup pri aplikácii princípu nezávislého vzťahu v praxi je uvedený v tejto smernici (pozri odseky 1.10 - 1.11). Napriek tomu táto smernica odráža silnú podporu členských krajín OECD pre princíp nezávislého vzťahu a snahu upraviť jeho uplatňovanie a zdokonaľiť jeho fungovanie v praxi (pozri odseky 1.14 - 1.15). OECD sa v snahe vypracovať realistické a primerane pragmatické prístupy komplexne zaoberala riešením problémov, ktoré vznikajú v kontexte podnikových reštrukturalizácií.

9.7. Táto kapitola sa vzťahuje len na transakcie medzi prepojenými podnikmi v kontexte Článku 9 Modelovej zmluvy OECD a nezaobera sa priradovaním ziskov v rámci jedného podniku podľa Článku 7 Modelovej zmluvy OECD, keďže toto je predmetom Správy o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam.¹

¹ Pozri *Správu o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam* schválenú Výborom pre daňové záležitosti v dňoch 22. - 23. júna 2010 a Radou OECD k zverejneniu dňa 22. júla 2010.

9.8. Domáce pravidlá proti zneužívaniu a CFC legislatíva nepatria do rozsahu tejto kapitoly. Rovnako do rozsahu tejto kapitoly nepatria domáce pravidlá pre zdanenie platieb v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vrátane pravidiel týkajúcich sa daňovej uznateľnosti týchto platieb a spôsobu, akým sa môžu uplatňovať domáce ustanovenia pre zdaňovanie kapitálových ziskov na platby kapitálových ziskov v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Navyše, hoci v kontexte podnikových reštrukturalizácií vznikajú významné otázky z pohľadu DPH a nepriamych daní, nie sú zahrnuté v tejto kapitole.

B. Uplatňovanie Článku 9 Modelovej zmluvy OECD a tejto smernice na podnikové reštrukturalizácie: teoretický rámec

9.9. Táto kapitola vychádza z predpokladu, že princíp nezávislého vzťahu a táto smernica sa neuplatňujú a nemali by sa uplatňovať na reštrukturalizácie alebo post-reštrukturalizačné transakcie odlišným spôsobom než na transakcie, ktoré boli takto štruktúrované už od začiatku. Relevantnou otázkou podľa Článku 9 Modelovej zmluvy OECD a podľa princípu nezávislého vzťahu je, či sa dohodnuté alebo stanovené podmienky podnikovej reštrukturalizácie líšia od podmienok, ktoré by boli stanovené medzi nezávislými podnikmi. Ide o teoretický rámec, podľa ktorého by mali byť vykladané všetky usmernenia v tejto kapitole. Usmernenia v tejto kapitole sa skladajú z dvoch častí: prvá časť poskytuje návod na určenie kompenzácie v súlade s princípom nezávislého vzťahu za samotnú reštrukturalizáciu; druhá časť je zameraná na odmenu v post-reštrukturalizačných kontrolovaných transakciách. Obe časti by sa mali posudzovať spoločne a uplatňovať v súlade s usmerneniami uvedenými v ostatných častiach tejto smernice, najmä v Kapitole I.

Časť I: Nezávislá kompenzácia za samotnú reštrukturalizáciu

A. Úvod

9.10. Podniková reštrukturalizácia môže zahŕňať cezhraničné prevody hodnôt, napr. hodnotného nehmotného majetku, ale nie je tomu tak vždy. Môže tiež zahŕňať ukončenie alebo podstatnú zmenu existujúcich dojednaní, napr. dojednaní o výrobe, distribúcií, licenciách, poskytovaní služieb, atď. Prvým krokom analýzy aspektov transferového oceňovania pri podnikovej reštrukturalizácii je presné vymedzenie transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou prostredníctvom identifikácie obchodných alebo finančných vzťahov a podmienok spojených s tými vzťahmi, ktoré vedú k prevodu hodnôt medzi členmi skupiny MNE. Týmto sa zaoberá Oddiel B. Oddiel C sa zaoberá rozpoznávaním presne vymedzených transakcií, ktoré zahrnuje podniková reštrukturalizácia. Vzťahom medzi podnikovou reštrukturalizáciou a realokáciou ziskového potenciálu sa zaoberá Oddiel D. Dôsledky transferového oceňovania pri prevode hodnôt sú popísané v Oddiele E tejto časti a dôsledky pri ukončení alebo podstatnej zmene existujúcich dojednaní sú popísané v Oddiele F.

9.11. Cieľom analýzy transferového oceňovania je určiť, či boli v zmysle Článku 9 Modelovej zmluvy OECD v transakciách súvisiacich s podnikovou reštrukturalizáciou stanovené alebo určené podmienky, ktoré sa líšia od tých podmienok, ktoré by boli dohodnuté alebo určené medzi nezávislými podnikmi; ak áno, určiť zisky, ktoré by bez týchto podmienok jeden z podnikov dosiahol, ale vzhľadom na dané podmienky tieto zisky nedosiahol, následne tieto zisky pripočítať k ziskom tohto podniku a zodpovedajúcim spôsobom zdaňiť.

9.12. Princíp nezávislého vzťahu vyžaduje posúdenie podmienok stanovených alebo určených medzi prepojenými podnikmi na úrovni každého z nich. Skutočnosť, že podniková reštrukturalizácia môže byť motivovaná racionálnymi obchodnými dôvodmi na úrovni skupiny MNE, napr. zámerom dosiahnuť synergie na úrovni skupiny, nedáva odpoveď na otázku, či pri reštrukturalizácii bol dodržaný súlad s princípom nezávislého vzťahu z pohľadu každého z reštrukturalizovaných subjektov.

B. Ponímanie samotnej reštrukturalizácie

9.13. Pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu na podnikovú reštrukturalizáciu sa musí začať, rovnako ako pri každej kontrolovanej transakcii, identifikáciou obchodných alebo finančných vzťahov medzi prepojenými podnikmi, ktoré sa zúčastňujú na podnikovej reštrukturalizácii a identifikáciou podmienok a ekonomicky relevantných okolností spojených s týmito vzťahmi tak, aby boli presne vymedzené kontrolované transakcie súvisiace s podnikovou reštrukturalizáciou. Pokiaľ sa tohto týka, použijú sa všeobecné usmernenia uvedené v Oddiele D.1 Kapitoly I. Tieto usmernenia vyžadujú, aby boli preskúmané ekonomicky relevantné charakteristiky obchodných alebo finančných vzťahov medzi

prepojenými podnikmi, najmä však zmluvné podmienky podnikovej reštrukturalizácie (Oddiel D.1.1), ďalej funkcie vykonávané každou stranou reštrukturalizácie pred a po reštrukturalizácii, berúc do úvahy použité aktíva a predpokladané riziká (Oddiel D.1.2), ekonomickú situáciu strán (oddiel D.1.4) a podnikateľské stratégie (Oddiel D.1.5). Okrem toho by sa analýza mala opierať o preskúmanie obchodných dôvodov reštrukturalizácie a z nej očakávaných úžitkov, vrátane úlohy synergií a možností, ktoré majú strany transakcie reálne k dispozícii. Ako je uvedené v odseku 1.33, tieto podmienky a ekonomicky relevantné okolnosti presne vymedzených transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou je následne potrebné porovnať s podmienkami a ekonomicky relevantnými okolnosťami porovnateľných transakcií medzi nezávislými podnikmi.

9.14. Aspekty identifikácie obchodných alebo finančných vzťahov medzi stranami, ktoré sú pre určenie nezávislých podmienok podnikových reštrukturalizácií obzvlášť dôležité, sú analyzované v nasledujúcich oddieloch:

- presné vymedzenie transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou a funkcií, aktív a rizík pred a po reštrukturalizácii (pozri Oddiel B.1),
- obchodné dôvody reštrukturalizácie a z nej očakávané úžitky, vrátane úlohy synergií (pozri Oddiel B.2),
- ostatné možnosti reálne dostupné pre strany transakcie (pozri Oddiel B.3).

B.1. Presné vymedzenie transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou: funkcie, aktíva a riziká pred a po reštrukturalizácii

9.15. Reštrukturalizácie môžu mať rôzne formy a môžu zahŕňať dvoch alebo viacerých členov skupiny MNE. Napríklad v jednoduchom dojednaní pred reštrukturalizáciou by mohlo ísť o plnoprávneho výrobcu, ktorý vyrába tovar a predáva ho prepojenému plnoprávnemu distribútorovi na ďalší predaj na trhu. Reštrukturalizácia by mohla zahŕňať úpravu tohto dvojstranného vzťahu, v rámci ktorej sa distribútor zmení na distribútora s obmedzeným rizikom alebo komisionára, pričom riziká, ktoré predtým znášal plnoprávny distribútor, bude znášať výrobca (s prihliadnutím na ustanovenie v Oddiele D.1 Kapitoly I). Reštrukturalizácia bude často komplikovanejšia, pričom vykonávané funkcie, používané aktíva a znášané riziká jednou alebo obidvomi stranami vzťahu existujúceho pred reštrukturalizáciou sa presunú na jedného alebo viacerých členov skupiny.

9.16. Pre určenie, či má byť po reštrukturalizácii ktorémukoľvek reštrukturalizovanému subjektu v rámci skupiny MNE poskytnutá nezávislá kompenzácia, a ak áno, aká má byť výška tejto kompenzácie a ktorý člen skupiny by mal túto kompenzáciu uhradiť, je dôležité presne vymedziť transakcie, ku ktorým dochádza medzi reštrukturalizovaným subjektom a jedným alebo viacerými členmi skupiny. Na tieto účely platí podrobné usmernenie uvedené v Oddiele D Kapitoly I tejto smernice.

9.17. V prípadoch, keď boli podmienky podnikovej reštrukturalizácie formálne stanovené skupinou MNE v písomnej forme (napr. písomné zmluvy, korešpondencia a/alebo iná komunikácia), tieto dojednania poskytujú východisko pre vymedzenie transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou medzi zúčastnenými MNE. V zmluvných podmienkach môžu byť popísané úlohy, zodpovednosti a práva reštrukturalizovaného subjektu upravené v dojednaní pred reštrukturalizáciou (vrátane dojednaní, ktoré vyplývajú zo zmlúv a obchodného práva, ak sú relevantné) a spôsob a rozsah, v akom sa zmenia tieto práva a povinnosti v dôsledku reštrukturalizácie. V prípade, že neexistujú písomne upravené podmienky, alebo sa skutočné okolnosti prípadu vrátane konania strán podstatne odlišujú od podmienok v akejkoľvek písomnej zmluve alebo doplnení písomných podmienok medzi stranami, skutočné transakcie spojené s podnikovou reštrukturalizáciou, vrátane konania strán, musia byť vyvedené z preukázaných faktov (pozri Oddiel D.1.1 Kapitoly I).

9.18. Presné vymedzenie transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou vyžaduje vykonanie funkčnej analýzy, ktorej cieľom je identifikovať ekonomicky relevantné činnosti a prevzatú zodpovednosť, použité alebo vložené aktíva a riziká, ktoré zúčastnené strany znášali pred a po reštrukturalizácii. V súlade s tým sa analýza sústreďuje na skutočné činnosti strán a na ich schopnosti, ako aj na typ a charakter aktív, ktoré strany používajú alebo nimi prispeli v situáciách pred reštrukturalizáciou a po reštrukturalizácii. Pozri v Oddiele D.1.2 Kapitoly I. Vzhľadom na významnosť analýzy rizík pri podnikovej reštrukturalizácii nasledujúci oddiel poskytuje špecifické usmernenia k analýze rizika v transakciách spojených s podnikovou reštrukturalizáciou.

B.1.1. Analýza rizík v kontexte podnikových reštrukturalizácií

9.19. Riziká v kontexte podnikových reštrukturalizácií majú mimoriadny význam. Na voľnom trhu obvykle znášanie rizík spojených s obchodnou príležitosťou ovplyvňuje ziskový potenciál tejto príležitosti a alokácia znášaného rizika medzi zúčastnené strany ovplyvňuje spôsob, akým sa pomocou oceňovania v súlade s princípom nezávislého vzťahu alokujú zisky alebo straty vyplývajúce z transakcie. Podnikové reštrukturalizácie často vedú k tomu, že lokálne vykonávané činnosti sa zmenia na nízkorizikové (napr. „distribútori s obmedzeným rizikom“ alebo „zmluvní výrobcovia s obmedzeným rizikom“) a následne sú odmeňované relatívne nízkym (avšak vo všeobecnosti stabilným) ziskom, nakoľko ekonomicky významné riziká bude znášať druhá strana, ktorej sú priradené zisky alebo straty spojené s týmito rizikami. Z tohto dôvodu je nevyhnutnou súčasťou funkčnej analýzy posúdenie alokácie rizík medzi prepojenými podnikmi pred a po reštrukturalizácii. Takáto analýza by mala daňovým správam umožniť posúdiť prevod ekonomicky významných rizík reštrukturalizovaného podniku a dopady tohto prevodu pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu na samotnú reštrukturalizačnú transakciu.

9.20. Postup a podrobné usmernenie pre analýzu rizík popísané v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I sa použijú aj na účely vykonania analýzy rizík pri podnikových reštrukturalizáciách, a najmä

na určenie toho, ktorá strana znáša špecifické riziko z hľadiska kontroly nad rizikom a finančnej spôsobilosti. Je dôležité, aby sa tento postup použil pri určení, ktorá strana znáša príslušné riziká pred reštrukturalizáciou a ktorá strana ich bude znášať po reštrukturalizácii. Napríklad, ak je zámerom reštrukturalizácie prevod rizika zásob na iný subjekt, je dôležité preskúmať nielen zmluvné podmienky, ale aj konanie strán prostredníctvom 3. kroku uvedeného postupu (napr. kde sa odpisovali zásoby pred a po reštrukturalizácii, v prípade, že je zrealizované odškodnenie za tieto odpísané zásoby, ktorá strana alebo strany vykonávajú funkciu kontroly nad rizikom a sú finančne spôsobilé na znášanie rizika). Výsledky tejto analýzy môžu preukázať, že strana, ktorá znášala riziko zásob pred reštrukturalizáciou, toto riziko naďalej znáša aj po reštrukturalizácii bez ohľadu na zmenu zmluvných podmienok. V takejto situácii by bolo riziko naďalej alokované tej istej strane. Pojmy „prevod rizika“, „prenesenie rizika“, „presun rizika“ alebo „odstránenie rizika“ používané v tejto kapitole by sa mali chápať v kontexte usmernenia uvedeného v Oddiele D.1 Kapitoly I. Predovšetkým platí, že subjekt, na ktorý sa prevádza riziko, toto riziko skutočne znáša, ak sú splnené podmienky uvedené v postupe pre analýzu rizík v kontrolovaných transakciách (Oddiel D.1.2.1 Kapitoly I).

9.21. Druhý príklad sa týka domnelého prevodu úverového rizika ako časti podnikovej reštrukturalizácie. V analýze podľa Oddielu D.1.2.1 Kapitoly I by sa mali vziať do úvahy zmluvné podmienky pred reštrukturalizáciou a po nej, ale zároveň by sa malo posúdiť ako strany skutočne zaobchádzajú s rizikami pred a po reštrukturalizácii. Analýza by ďalej mala skúmať, či strana, ktorá zmluvne znáša riziko, toto riziko v praxi kontroluje prostredníctvom zodpovedajúcej spôsobilosti a rozhodovania podľa odseku 1.65 a či má finančnú kapacitu znášať riziko ako je definované v odseku 1.64. Je dôležité poznamenať, že ak podľa analýzy v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I strana transakcie neznášala riziko pred reštrukturalizáciou, nemôže toto riziko previesť na inú stranu, a strana, ktorá po reštrukturalizácii neznáša riziko podľa analýzy rizík v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I, nemôže mať priradený ziskový potenciál spojený s týmto rizikom.

- Napríklad predpokladajme, že plnoprávny distribútor pred podnikovou reštrukturalizáciou bude zmluvne znášať riziko nedobytných dlhov, čo sa zobrazí v jeho koncoročnej súvahe. Na základe popísanej analýzy sa však zistí, že distribútor pred podnikovou reštrukturalizáciou neprijímal rozhodnutia o rozšírení úverových podmienok pre zákazníkov a o vymáhaní dlhov, ale prijímal ich iný prepojený podnik, pričom prepojený podnik zároveň refundoval náklady na nedobytné dlhy. Taktiež sa zistilo, že prepojený podnik je jediným subjektom, ktorý mal kontrolu nad rizikom a finančnú kapacitu znášať riziko nedobytných dlhov, čo vedie k záveru, že distribútor toto riziko neznášal pred podnikovou reštrukturalizáciou. V takomto prípade distribútor nemôže v rámci podnikovej reštrukturalizácie previesť riziko nedobytných dlhov.
- Za iných okolností môže byť zistené, že distribútor pred podnikovou reštrukturalizáciou kontroloval riziko nedobytných dlhov a mal finančnú kapacitu znášať riziko, ktoré aj zmluvne znášal, ale svoje riziko zmiernil prostredníctvom dojednaní o odškodnení alebo o faktoringu pohľadávok s prepojeným podnikom výmenou za primeranú kompenzáciu.

Po podnikovej reštrukturalizácii riziko nedobytného dlhu zmluvne znáša prepojený podnik, ktorý podľa uvedenej analýzy teraz riziko kontroluje a má finančnú kapacitu na jeho znášanie. Vzhľadom na to, že pred podnikovou reštrukturalizáciou boli vykonané kroky a vynaložené náklady na zmiernenie následkov daného rizika, budú dopady rizika na budúci zisk distribútora spojené s prevodom tohto rizika v rámci reštrukturalizácie obmedzené v porovnaní so situáciou, keď len došlo k presunu tohto rizika.

9.22. Pri každej analýze rizík v kontrolovaných transakciách je dôležité posúdiť, či je riziko ekonomicky významné, t. j. či nesie významný ziskový potenciál, a v dôsledku toho, či sa dá týmto rizikom vysvetliť významná realokácia ziskového potenciálu. Významnosť rizika bude závisieť od pravdepodobnosti jeho zhmotnenia a od veľkosti potenciálnych ziskov alebo strát vyplývajúcich z rizika. Účtovné výkazy môžu poskytnúť užitočné informácie o pravdepodobnosti a veľkosti určitých rizík (napr. riziká nedobytných dlhov, riziká zásob), v prípade, že minulé výsledky sa dajú považovať za ukazovatele súčasných rizík, ale existujú aj ekonomicky významné riziká, ktoré nemusia byť ako také zaevidované samostatne napr. na finančných účtoch (napr. trhové riziko). Ak sa riziko posúdi ako ekonomicky nevýznamné pre daný subjekt, potom sa týmto rizikom nedá zdôvodniť významná časť ziskového potenciálu tohto subjektu. V nezávislom vzťahu by sa neočakávalo, že príslušná strana výmenou za podstatné zníženie svojho ziskového potenciálu odstúpi od rizika, ktoré je vnímané ako ekonomicky nevýznamné.

9.23. Napríklad ak sa plnoprávny distribútor zmení na distribútora s obmedzeným rizikom alebo komisionára, čo vedie k zníženiu alebo k eliminácii rizík spojených so zásobami v reštrukturalizovanom podniku, pri stanovení ekonomickej významnosti tohto rizika by mali daňové správy analyzovať:

- úlohu zásob v obchodnom modeli (napríklad rýchlosť uvedenia na trh, komplexný rozsah),
- druh zásob (napríklad náhradné diely, rezané kvety),
- úroveň investícií do zásob,
- faktory, ktoré vedú k odpisovaniu alebo zastaraniu zásob (napríklad podliehanie skaze, cenové tlaky, rýchlosť technických vylepšení, trhové podmienky),
- históriu odpisovania a zastarávania zásob, a to či akékoľvek obchodné zmeny môžu ovplyvniť spoľahlivosť minulého vývoja ako ukazovateľa súčasného rizika,
- náklady na poistenie proti poškodeniu alebo strate zásob, a
- históriu poškodenia alebo straty (ak nie sú poistené).

B.2. Ponímanie obchodných dôvodov reštrukturalizácie a očakávaných úžitkov z reštrukturalizácie, vrátane úlohy synergií

9.24. Niektoré podniky sú dôkazom toho, že nadnárodné podniky bez ohľadu na výroby alebo odvetvia reorganizovali svoje štruktúry za účelom dosiahnuť väčšiu mieru centralizácie kontroly a riadenia výrobných, výskumných a distribučných funkcií. Ako dôležité dôvody pre realizovanie podnikových reštrukturalizácií sa uvádzajú tlak konkurencie v globalizovanej

ekonomike, úspory z rozsahu, potreba špecializácie a potreba zvýšiť efektivitu a znížiť náklady. Ak daňovník ako dôležitý obchodný dôvod reštrukturalizácie uvedie očakávané synergie, v rámci dobrej praxe by v čase rozhodovania o reštrukturalizácii alebo pri jej realizácii mal zdokumentovať, o aké očakávané synergie pôjde a za akých predpokladov sú očakávané. Ide o druh dokumentácie, ktorá bude pravdepodobne vypracovaná na skupinovej úrovni na nedaňové účely na podporu v rámci rozhodovacieho procesu reštrukturalizácie. Na účely Článku 9 by mal daňovník v rámci dobrej praxe zdokumentovať zdroj týchto synergií a ako tieto predpokladané synergie vplyvajú na aplikáciu princípu nezávislého vzťahu na úrovni subjektu (pozri Oddiel D.8 Kapitoly I). Musí byť venovaná pozornosť zabezpečeniu, aby v prípade, že ide o cieľnú spoločnú činnosť skupiny formou reštrukturalizácie, boli primerane odmenené prepojené podniky, ktoré prispievajú po reštrukturalizácii k synergickému úžitku (pozri príklad v nasledujúcom odseku). Navyše, aj keď pre pochopenie podnikovej reštrukturalizácie môžu byť relevantné očakávané synergie, je potrebné dbať na to, aby pri analýzach *ex post* nebol použitý retrospektívny prístup (pozri odsek 3.74).

9.25. Napríklad podniková reštrukturalizácia môže zahŕňať vykonávanie centrálného obstarávania, ktoré zavedie skupina MNE a ktoré nahradí činnosti obstarávania vykonávané viacerými prepojenými podnikmi. Podobne ako je uvedené v usmernení odseku 1.180, skupina MNE prijala cieľné kroky na centralizáciu nákupu v jednom podniku skupiny, aby mohla využívať výhody množstevných zliav a dosiahnuť tak potenciálnu úsporu administratívnych nákladov. V súlade s usmerneniami uvedenými v Kapitole I by sa úžitky vyplývajúce z cieľne koordinovaného postupu skupiny mali alokovať medzi prepojené podniky, ktorých príspevky vytvárajú synergie. Pri podnikovej reštrukturalizácii podnik poverený centrálnym obstarávaním môže tiež zmluvne znášať riziko spojené s nákupom, držbou a predajom tovaru. Ako je uvedené v predchádzajúcom oddiele, analýzou rizík podľa postupu uvedeného v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I sa určí ekonomická významnosť rizika a ktorá strana alebo strany znášajú toto riziko. Hoci za výkon centrálného obstarávania podniku vzniká nárok na ziskový potenciál vyplývajúci zo znášania rizika spojeného s nákupom, držbou a predajom tovaru, nie je oprávnený ponechať si zisky vyplývajúce z kúpnej sily skupiny, pretože neprispieva k vytváraniu synergií (pozri odsek 1.188).

9.26. Skutočnosť, že podniková reštrukturalizácia môže byť motivovaná očakávanými synergiami, nemusí nevyhnutne znamenať, že zisky skupiny MNE sa po reštrukturalizácii skutočne zvýšia. Môže sa stať, že posilnené synergie umožnia skupine MNE dosiahnuť dodatočné zisky v porovnaní so situáciou, ktorá by v budúcnosti nastala, keby sa reštrukturalizácia neuskutočnila, ale nevyhnutne nemusia priniesť dodatočné zisky v porovnaní so stavom pred reštrukturalizáciou, napríklad, ak je reštrukturalizácia potrebná skôr na udržanie konkurencieschopnosti ako na jej zvýšenie. Okrem toho nie vždy sa očakávané synergie skutočne zhmotnia - môžu nastať prípady, kedy implementácia globálneho obchodného modelu, ktorý mal priniesť viac skupinových synergií, v skutočnosti vedie k dodatočným nákladom a nižšej efektívnosti.

B.3. Ďalšie možnosti, ktoré majú strany reálne k dispozícii

9.27. Princíp nezávislého vzťahu vychádza z predpokladu, že nezávislé podniky pri posudzovaní podmienok potenciálnej transakcie budú porovnávať transakciu s inými možnosťami, ktoré reálne majú k dispozícii a do transakcie vstúpia len vtedy, ak nevidia žiadnu inú alternatívu, ktorá by im ponúkala jednoznačne atraktívnejšiu príležitosť na dosiahnutie ich obchodných cieľov. Inými slovami, nezávislé podniky by vstúpili do transakcie len vtedy, ak nezhoršuje ich situáciu v porovnaní s ďalšou najlepšou možnosťou. Pri analýze porovnateľnosti môže byť na pochopenie príslušného postavenia strán relevantné zvážiť ďalšie reálne dostupné možnosti.

9.28. Daňové správy by teda pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu mali posúdiť každú transakciu presne vymedzenú podľa usmernení v Oddiele D Kapitoly I a zvážiť ekonomicky relevantné charakteristiky, ktoré boli vzaté do úvahy u strán pri závere, že nemajú žiadnu inú reálne dostupnú možnosť, ktorá by im ponúkala jednoznačne atraktívnejšiu príležitosť na dosiahnutie ich obchodných cieľov než prijatá reštrukturalizácia (pozri odsek 1.38). Pri tomto posúdení môže byť potrebné alebo užitočné zhodnotiť transakciu spojenú s podnikovou reštrukturalizáciou v širšom kontexte ekonomicky súvisiacich transakcií.

9.29. Pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu existujú situácie, keď reštrukturalizovaný subjekt reálne nemá k dispozícii žiadne dostupné výrazne atraktívnejšie možnosti, než akceptovať podmienky reštrukturalizácie, napr. ukončenie zmluvy - či už s alebo bez odškodnenia - ako sa uvádza v Oddiele F. Pri dlhodobých zmluvách môže k tejto situácii dôjsť uplatnením výstupnej klauzuly zmluvy, ktorá v odôvodnených prípadoch umožňuje jednej strane predčasne ukončiť zmluvu. Pri zmluvách, ktoré umožňujú ktorejkoľvek zmluvnej strane odstúpiť od zmluvy, sa odstupujúca strana môže pre tento krok rozhodnúť z dôvodu, že v súlade s podmienkami výstupnej klauzuly dospela k záveru, že je výhodnejšie prestať využívať príslušnú funkciu alebo si ju zabezpečiť interne, alebo nájsť lacnejšieho či efektívnejšieho poskytovateľa, prípadne hľadať iné, lukratívnejšie možnosti. Ak však reštrukturalizovaný subjekt prevedie práva alebo iné aktíva, alebo podnik pokračujúci v činnosti na inú stranu, môže za takýto prevod dostať kompenzáciu tak, ako je uvedené v Oddiele E.

9.30. V rámci princípu nezávislého vzťahu existujú aj situácie, keď subjekt reálne má k dispozícii jednu alebo viacero možností, ktoré by mu jednoznačne ponúkali atraktívnejšie príležitosti na dosiahnutie jeho cieľov než akceptovanie podmienok reštrukturalizácie (vzhlľadom na všetky relevantné podmienky vrátane budúcich obchodných a trhových podmienok, ziskového potenciálu rôznych možností a akejkoľvek kompenzácie alebo odškodnenia za reštrukturalizáciu), vrátane možnosti nevstúpiť do reštrukturalizačnej transakcie. V takýchto prípadoch by nezávislá strana nemusela pristúpiť na podmienky reštrukturalizácie, takže bude možno nevyhnutné upraviť stanovené alebo určené podmienky.

9.31. Odkaz na zmienku o reálne dostupných možnostiach nie je uvedený preto, že sa od daňovníkov vyžaduje, aby zdokumentovali všetky možné hypotetické reálne dostupné

možnosti. Jeho zmyslom je skôr to, že ak existuje reálne dostupná možnosť, ktorá je jednoznačne atraktívnejšia, mala by byť zohľadnená pri analýze podmienok reštrukturalizácie.

B.4. Dokumentácia o transferovom oceňovaní pri podnikových reštrukturalizáciách

9.32. Od daňovníkov sa vyžaduje, aby vo všeobecnej dokumentácii/Master file (pozri prílohu I Kapitoly V) uviedli všetky dôležité reštrukturalizačné transakcie, ktoré sa vyskytli počas roka. Okrem toho sa od daňovníkov vyžaduje, aby v špecifickej dokumentácii/Local file uviedli, či bol lokálny subjekt zapojený alebo ovplyvnený podnikovou reštrukturalizáciou, ku ktorej došlo v priebehu roka alebo v bezprostredne predchádzajúcom roku a aby vysvetlili aspekty tých transakcií, ktoré majú dopad na lokálny subjekt (pozri prílohu II Kapitoly V).

9.33. Skupinám MNE sa odporúča, aby v rámci dokumentácie o transferovom oceňovaní ešte pred uskutočnením príslušných transakcií zdokumentovali svoje rozhodnutia a zámery týkajúce sa podnikových reštrukturalizácií, najmä ak ide o rozhodnutia znášať alebo presunúť významné riziká, a aby zdokumentovali vyhodnotenie dopadov alokácie významných rizík pri reštrukturalizácii na ziskový potenciál. Odporúča sa, aby daňovníci pri popise znášania rizík v rámci podnikovej reštrukturalizácie použili postup uvedený v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I.

C. Rozpoznanie presne vymedzených transakcií, ktoré tvoria podnikovú reštrukturalizáciu

9.34. MNE môžu organizovať svoje podnikateľské činnosti tak, ako uznajú za vhodné. Daňové správy nemajú právo nariadovať MNE, ako si majú navrhnuť štruktúru alebo kde majú prevádzkovať svoju podnikateľskú činnosť. Pri obchodných rozhodnutiach môžu byť dôležitým faktorom aj daňové aspekty. Daňové správy však majú právo stanoviť daňové dopady štruktúry u MNE pri uplatnení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, a predovšetkým Článku 9 Modelovej zmluvy OECD. To znamená, že daňové správy môžu tam, kde je to náležité, vykonávať úpravy ziskov podľa Článku 9 Modelovej zmluvy OECD, ako aj iné typy úprav, ktoré umožňuje vnútroštátne právo v rozsahu záväzkov zo zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia (napr. na základe všeobecných alebo osobitných pravidiel proti zneužívaniu).

9.35. Podnikové reštrukturalizácie často vedú skupiny MNE k implementácii globálnych obchodných modelov, ktoré sa medzi nezávislými podnikmi vyskytujú len málo alebo vôbec, pričom sa využíva samotná skutočnosť, že ide o skupiny MNE, ktoré môžu pracovať integrovaným spôsobom. Skupiny MNE môžu napríklad implementovať globálne dodávateľské reťazce alebo centralizované funkcie, ktoré sa medzi nezávislými podnikmi nevyskytujú. Tento nedostatok porovnateľných transakcií neznamená, že implementácia predmetných globálnych obchodných modelov nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Malo by byť vynaložené maximálne úsilie na to, aby bola cena reštrukturalizovaných transakcií stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Daňové správy by nemali prehliadnuť časť alebo celú reštrukturalizovanú transakciu, alebo ju nahradiť inými transakciami, ak nenastanú

výnimočné okolnosti popísané v odseku 1.142. V týchto prípadoch je možné postupovať podľa usmernení uvedených v Oddiele D.2 Kapitoly I. Štruktúra, ktorá pre účely transferového oceňovania nahradí štruktúru skutočne uplatňovanú daňovníkmi, by sa mala čo najviac zhodovať s podstatou skutočne uskutočnenej transakcie a zároveň by mala viesť k obchodne racionálnemu očakávanému výsledku, ktorý by stranám pri uzatváraní vzťahu umožnil dospieť k cene prijateľnej pre obe strany. Napríklad, ak je súčasťou plánu reštrukturalizácie zatvorenie závodu, štruktúra prijatá na účely transferového oceňovania nemôže ignorovať skutočnosť, že závod už nie je v prevádzke. Podobne, ak je súčasťou reštrukturalizácie skutočné premiestnenie podstatných podnikateľských funkcií, štruktúra prijatá na účely transferového oceňovania nemôže ignorovať skutočnosť, že tieto funkcie boli skutočne premiestnené.

9.36. Pri posudzovaní obchodnej racionality reštrukturalizácie podľa usmernení o nerozpoznaní transakcií uvedených v Oddiele D.2 Kapitoly I, môže vzniknúť otázka, či treba posudzovať jednu transakciu izolovane, alebo ju treba skúmať v širšom kontexte s ostatnými transakciami, ktoré sú ekonomicky prepojené. Vo všeobecnosti bude vhodné posudzovať obchodnú racionalitu reštrukturalizácie ako celku. Napríklad pri posudzovaní predaja nehmotného majetku, ktorý je súčasťou širšej reštrukturalizácie zahŕňajúcej zmeny vzťahov súvisiacich s vývojom a využívaním nehmotného majetku, by sa obchodná racionalita predaja nehmotného majetku nemala skúmať izolovane od týchto zmien. Na druhej strane, ak reštrukturalizácia zahŕňa zmeny vo viacerých prvkoch alebo aspektoch podnikania, ktoré nie sú ekonomicky previazané, bude potrebné posúdiť obchodnú racionalitu konkrétnych zmien samostatne. Reštrukturalizácia môže napríklad zahŕňať centralizáciu nákupnej funkcie skupiny a centralizáciu vlastníctva hodnotného nehmotného majetku, ktorý nesúvisí s nákupnou funkciou. V takom prípade môže byť potrebné samostatne vyhodnotiť obchodnú racionalitu centralizácie nákupnej funkcie a samostatne vyhodnotiť centralizáciu vlastníctva hodnotného nehmotného majetku.

9.37. Môžu existovať celoskupinové podnikateľské dôvody pre reštrukturalizáciu skupiny MNE. Je však potrebné znovu zdôrazniť, že podľa princípu nezávislého vzťahu sú členovia skupiny MNE považovaní za samostatné subjekty, a nie za neoddeliteľné súčasti jedného spojeného podniku (pozri odsek 1.6). V dôsledku toho, z pohľadu transferového oceňovania nestačí, že dojednanie o reštrukturalizácii má obchodný zmysel pre skupinu ako celok: dojednanie musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu na úrovni každého jednotlivého daňovníka s ohľadom na jeho práva a ostatné aktíva a očakávané úžitky vyplývajúce z dojednania (t. j. akúkoľvek odmenu v rámci post-reštrukturalizačných dojednaní plus akékoľvek kompenzačné platby za samotnú reštrukturalizáciu) a na reálne dostupné možnosti. Ak reštrukturalizácia dáva obchodný zmysel pre skupinu ako celok z pohľadu základu dane pred zdanením, vo všeobecnosti sa predpokladá, že každý člen skupiny zúčastnený) na reštrukturalizácii dostane ako odplatu za každú presne vymedzenú transakciu spojenú s reštrukturalizáciou primeranú transferovú cenu (t. j. akúkoľvek kompenzáciu v rámci post-reštrukturalizačných dojednaní plus akékoľvek kompenzačné platby za samotnú reštrukturalizáciu).

9.38. Podľa Článku 9 Modelovej zmluvy OECD skutočnosť, že dojednanie o podnikovej reštrukturalizácii je motivované získaním daňových výhod, sama o sebe nevedie k záveru, že dojednanie nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.² Prítomnosť daňovej motivácie alebo účelu ako takého nemôže byť dôvodom na neuznanie toho, ako je charakterizované alebo štruktúrované. Daňové výhody na úrovni skupiny však neurčujú, či je dodržaný princíp nezávislého vzťahu na úrovni daňovníka, ktorého sa reštrukturalizácia týka, ako samostatného subjektu (pozri predchádzajúci odsek). Okrem toho podľa odseku 1.142 skutočnosť, že sa skupine MNE ako celku sa znížil zisk pred zdanením, môže byť dôležitým ukazovateľom pri posudzovaní obchodnej racionality reštrukturalizácie.

D. Realokácia ziskového potenciálu v dôsledku podnikovej reštrukturalizácie

D.1. Ziskový potenciál

9.39. Nezávislý podnik nemusí nevyhnutne dostať kompenzáciu v prípade, že zmena v jeho podnikateľských dojednaniach vedie k zníženiu jeho ziskového potenciálu alebo očakávaných budúcich ziskov. Princíp nezávislého vzťahu nevyžaduje kompenzáciu za samotné zníženie očakávaných budúcich ziskov subjektu. Pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu v podnikových reštrukturalizáciách je otázkou, či došlo k prevodu hodnôt (aktív alebo hodnoty podniku pokračujúceho v činnosti) alebo k ukončeniu alebo podstatnej zmene existujúcich dojednaní, a či by za takýto prevod, ukončenie alebo podstatnú zmenu dojednaní medzi nezávislými stranami bola za porovnateľných okolností poskytnutá kompenzácia. Tieto dve situácie sú popísané v oddieloch E a F.

9.40. V tejto smernici „ziskový potenciál“ označuje „očakávané budúce zisky“. V niektorých prípadoch môže zahŕňať aj straty. Pojem „ziskový potenciál“ sa často používa pri oceňovaní, pri určení nezávislej kompenzácie za prevod nehmotného majetku alebo za podnik pokračujúci v činnosti, alebo pri určení nezávislého odškodnenia za ukončenie alebo podstatnú zmenu existujúcich dojednaní, a to v prípade, že by k takejto kompenzácii alebo odškodneniu došlo medzi nezávislými stranami za porovnateľných okolností.

9.41. V kontexte podnikových reštrukturalizácií by sa ziskový potenciál nemal interpretovať jednoducho ako zisky/straty, ktoré by vznikli, ak by pred-reštrukturalizačné dojednania boli dojednané na dobu neurčitú. Na jednej strane ak subjekt nemá v čase reštrukturalizácie žiadne rozpoznateľné práva alebo iné aktíva, potom nedisponuje žiadnym ziskovým potenciálom, ktorý by mohol byť predmetom kompenzácie. Na druhej strane subjekt s významnými právami alebo inými aktívami v čase reštrukturalizácie môže mať značný ziskový potenciál, ktorý musí byť v každom prípade primerane kompenzovaný, aby bola strata tohto ziskového potenciálu zdôvodniteľná.

9.42. Pre určenie, či by mala samotná reštrukturalizácia v súlade s princípom nezávislého

² Ako je uvedené v odseku 9.8, vnútroštátne pravidlá proti zneužívaniu nie sú predmetom tejto kapitoly.

vzťahu viesť k určitej forme kompenzácie, je nevyhnutné pochopiť reštrukturalizáciu, vrátane zmien, ktoré sa uskutočnili, akým spôsobom ovplyvnili funkčnú analýzu strán, aké boli podnikateľské dôvody reštrukturalizácie a predpokladané úžitky z reštrukturalizácie, ako aj možnosti, ktoré mali strany reálne k dispozícii tak, ako je popísané v Oddiele B.

D.2. Realokácia rizík a ziskového potenciálu

9.43. Všeobecné usmernenie k aspektom rizík v transferovom oceňovaní sa nachádzajú v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I a v súlade s nimi je potrebné analyzovať realokáciu rizika po podnikovej reštrukturalizácii podľa postupu stanoveného v uvedenom oddiele s cieľom určiť, či strana, ktorej bolo priradené riziko po reštrukturalizácii, toto riziko aj kontroluje a má finančnú kapacitu na jeho znášanie.

9.44. Napríklad premena plnoprávneho výrobcu na zmluvného výrobcu. V takom prípade síce cena nákladov plus prirážka môže predstavovať nezávislú odmenu za post-reštrukturalizačnú zmluvnú výrobu, je však otázne, či by nemalo byť podľa princípu nezávislého vzťahu poskytnuté aj nezávislé odškodnenie za zmenu existujúcich dojednaní, v dôsledku ktorej sa plnoprávny výrobca vzdáva rizikovejšieho ziskového potenciálu, berúc do úvahy jeho práva, ostatné aktíva a ekonomicky relevantné charakteristiky. Výklad k odškodneniu je popísaný v Oddiele F.

9.45. Ako ďalší príklad predpokladajme, že plnoprávny distribútor vykonáva činnosť na základe dlhodobej zmluvy pre daný typ transakcií. Predpokladajme, že na základe svojich práv vyplývajúcich z dlhodobej zmluvy v súvislosti s týmito transakciami má reálne možnosť prijať alebo odmietnuť premenu na distribútora s obmedzeným rizikom, ktorý má vykonávať činnosť pre zahraničný prepojený podnik, pričom nezávislá odmena za takúto nízkorizikovú distribučnú činnosť predstavuje stabilný zisk vo výške +2 % ročne s tým, že zvýšený ziskový potenciál spojený s rizikami by bol následne priradený zahraničnému prepojenému podniku. Na účely tohto príkladu predpokladajme, že reštrukturalizácia vedie k zmene existujúcich zmluvných dojednaní, ale nedochádza pri nej k prevodu žiadneho aktíva okrem práv vyplývajúcich z dlhodobej zmluvy. Z pohľadu distribútora vzniká otázka, či sa dá očakávať, že nové dojednanie (s ohľadom na odmenu za post-reštrukturalizačné transakcie a akúkoľvek kompenzáciu za samotnú reštrukturalizáciu) bude rovnako výhodné ako jeho reálne, aj keď rizikovejšie alternatívy. Ak nie, znamenalo by to, že post-reštrukturalizačné dojednanie nebolo ocenené v súlade s princípom nezávislého vzťahu a bude potrebná dodatočná kompenzácia, aby bol distribútor primerane odmenený za reštrukturalizáciu, alebo môže byť nevyhnutné posúdiť obchodnú racionalitu transakcie podľa Oddielu D.2. Okrem toho je na účely transferového oceňovania dôležité určiť, či riziká, ktoré boli zmluvne prevedené ako súčasť podnikovej reštrukturalizácie, boli znášané zahraničným prepojeným podnikom podľa usmernení uvedených v Oddiele D.1 Kapitoly I.

9.46. Na základe princípu nezávislého vzťahu bude pravdepodobne odpoveď závisieť od práv a ostatných aktív strán transakcie, od ziskového potenciálu distribútora a jeho prepojeného

podniku k obidvom obchodným modelom (plnoprávny distribútor a distribútor s obmedzenými rizikami), ako aj od predpokladaného trvania nového dojednania. Pri vyhodnotení ziskového potenciálu je nevyhnutné posúdiť najmä to, či historické zisky (stanovené v súlade s princípom nezávislého vzťahu) je možné považovať za ukazovateľ budúceho ziskového potenciálu, alebo či v období okolo reštrukturalizácie došlo k zmenám v podnikateľskom prostredí, čo by znamenalo, že výsledky ziskovosti v minulosti nie sú vhodným ukazovateľom pre ziskový potenciál. Napríklad konkurenčné výrobky by mohli mať za následok zníženie ziskovosti a nová technológia alebo spotrebiteľské preferencie by mohli spôsobiť, že výrobky budú menej atraktívne. Posúdenie týchto faktorov z pohľadu distribútora je možné znázorniť na nasledujúcom príklade.

Poznámka: Tento príklad slúži len na znázornenie. V žiadnom prípade nie je jeho účelom vypovedať o výbere najvhodnejšej metódy transferového oceňovania, o agregácii transakcií, ani o nezávislej výške odmeny za distribučné činnosti. V príklade sa predpokladá, že zmena v alokácii rizika distribútora vychádza zo zmeny existujúceho distribučného dojednania, podľa ktorého dochádza k realokácii rizika medzi stranami transakcie. Tento príklad znázorňuje situáciu z pohľadu distribútora. Neberie do úvahy pohľad zo strany zahraničného prepojeného podniku (principála), hoci pri analýze transferového oceňovania by sa mali brať do úvahy obidva pohľady.

	Scenár 1:	Scenár 2:	Scenár 3:
Plnoprávny distribútor	1. rok: - 2%	1. rok: 5%	1. rok: 5%
Historické údaje o ziskovosti (posledných 5 rokov)	2. rok: 4%	2. rok: 10%	2. rok: 7%
	3. rok: 2%	3. rok: 5%	3. rok: 10%
	4. rok: 0%	4. rok: 5%	4. rok: 8%
	5. rok: 6%	5. rok: 10%	5. rok: 6%
Plnoprávny distribútor			0 % až 4 %
Predpokladaná ziskovosť (zo súčasných podmienok dojednania)	(-2)% až 6% S významnou mierou neistoty v rámci tohto rozpätia	5 % až 10 % S významnou mierou neistoty v rámci tohto rozpätia	S významnou mierou neistoty v rámci tohto rozpätia (napr. v dôsledku nových konkurenčných tlakov)
Distribútor s obmedzeným rizikom	2 % ročne	2 % ročne	2 % ročne
Predpokladaná ziskovosť (nasledujúce tri roky)			

9.47. V scenári č. 1 sa distribútor vzdáva ziskového potenciálu s významnou mierou neistoty výmenou za relatívne nízku, ale stabilnú mieru ziskovosti. To, či by to bola ochotná urobiť nezávislá strana, by v oboch scenároch záviselo od očakávaného zisku, od ochoty znášať riziká, od reálne dostupných možností a od prípadnej kompenzácie za samotnú reštrukturalizáciu. V scenári č. 2 je nepravdepodobné, že by nezávislé podniky v pozícii distribútora súhlasili s realokáciou rizík a súvisiaceho ziskového potenciálu bez ďalšej kompenzácie, pokiaľ by mali inú možnosť. Scenár č. 3 znázorňuje skutočnosť, že analýza by mala zohľadňovať budúci ziskový potenciál a že ak dôjde k významnej zmene v obchodnom alebo ekonomickom prostredí, samotné historické údaje ako podklad nebudú postačujúce.

E. Prevod niečoho hodnotného (napr. aktíva alebo podniku pokračujúceho v činnosti)

9.48. Oddiely E.1 až E.3 obsahujú popis niektorých typických prevodov, ktoré môžu nastať pri podnikových reštrukturalizáciách: prevody hmotného majetku, nehmotného majetku a práv k nehmotnému majetku a prevody činností (podnik pokračujúci v činnosti).

E.1. Hmotný majetok

9.49. Podnikové reštrukturalizácie môžu zahŕňať prevod hmotného majetku (napr. zariadenia) reštrukturalizovaným subjektom na zahraničný prepojený podnik. Jeden spoločný problém sa týka oceňovania zásob, ktoré sú prevedené reštrukturalizovaným výrobcom alebo distribútorom po zmene na zahraničný prepojený podnik (napr. na princípála), ktorý po zavedení nového obchodného modelu a nových dodávateľských vzťahov preberá vlastnícke právo k zásobám.

Názorný príklad

Poznámka: Nasledujúci príklad má za cieľ výlučne znázorniť problémy s oceňovaním zásob pri prevodoch. Jeho cieľom nie je vykonať analýzu transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou tak, ako je vymedzené v Oddiele D.1 v Kapitole I, ani navrhovať, že konkrétna metóda transferového oceňovania je vždy akceptovateľná pre reštrukturalizované operácie.

9.50. Predpokladajme, že daňovník, ktorý je členom skupiny MNE, pôsobí ako „plnoprávny“ výrobca a distribútor. Podľa obchodného modelu pred reštrukturalizáciou daňovník nakupoval suroviny, vyrábala hotové výrobky s použitím hmotného majetku a nehmotného majetku, ktorý mu patril alebo mu bol prenajatý/poskytnutý na používanie na základe licencie, vykonával marketingové a distribučné funkcie a predával hotové výrobky nezávislým zákazníkom. Daňovník v rámci toho znášal súbor rôznych rizík, ako sú riziká zásob, riziká nedobytných dlhov a trhové riziká.

9.51. Predpokladajme, že došlo k reštrukturalizácii dojednania a daňovník teraz vykonáva činnosť ako tzv. „zmluvný výrobca“ a „distribútor s obmedzeným rizikom“. Ako súčasť reštrukturalizácie bol založený zahraničný prepojený podnik, ktorý nadobudol nehmotný

majetok od rôznych prepojených osôb vrátane daňovníka. V súvislosti s reštrukturalizáciou majú byť ďalej cez zahraničný prepojený podnik obstarávané suroviny, ktoré majú byť uložené v konsignačnom sklade v priestoroch daňovníka na účely výroby, za čo dostane daňovník výrobný poplatok. Zásoby hotových výrobkov budú patriť zahraničnému prepojenému podniku a daňovník ich bude nakupovať za účelom ich okamžitého ďalšieho predaja tretím osobám (tzn. daňovník bude nakupovať hotové výrobky až vtedy, keď uzatvorí predaj so zákazníkom). V tomto novom obchodnom modeli zahraničný prepojený podnik zmluvne znáša riziko zásob, ktoré predtým znášal daňovník a spĺňa požiadavky na kontrolu nad rizikom a finančnú kapacitu znášať riziko.

9.52. Predpokladajme, že v rámci prechodu od predchádzajúceho dojednania na reštrukturalizované dojednanie budú suroviny a hotové výrobky, ktoré sú v čase vzniku nového dojednania vykázané v súvahe daňovníka, prevedené na zahraničný prepojený podnik. Vzniká otázka, ako by sa mala pri zmene stanoviť nezávislá cena zásob. Toto je problém, s ktorým je potrebné počítať pri prechode z jedného obchodného modelu na druhý. Princíp nezávislého vzťahu sa vzťahuje na prevody zásob medzi prepojenými podnikmi so sídlom v rôznych daňových jurisdikciách. Výber vhodnej metódy transferového oceňovania závisí od analýzy porovnateľnosti (vrátane funkčnej analýzy) strán transakcie. Funkčná analýza by mala pokrývať prechodné obdobie, počas ktorého sa prevod realizuje. Napríklad v uvedenom príklade:

- Jednou z možností môže byť určenie nezávislej ceny surovín a hotových výrobkov s ohľadom na porovnateľné nekontrolované ceny, a to do takej miery, v akej takéto porovnateľné nezávislé ceny spĺňajú faktory porovnateľnosti, t. j. podmienky v nekontrolovanej transakcii sú porovnateľné s podmienkami prevodu uskutočňovaného v rámci reštrukturalizácie.
- Inou možnosťou môže byť určenie transferovej ceny hotových výrobkov ako ceny pre následný predaj zákazníkom zníženej o nezávislú odmenu za vykonávané marketingové a distribučné funkcie, ktoré sú naďalej vykonávané.
- Ďalšou možnosťou môže byť vychádzať z výrobných nákladov a pripočítať k nim nezávislú ziskovú prirážku ako odmenu výrobcu za vykonávané funkcie, používaný majetok a znášané riziká týkajúce sa týchto zásob. Existujú však prípady, keď trhová hodnota zásob je príliš nízka na to, aby bol k nákladom pripočítaný ešte prvok zisku, ktorý je v súlade s princípom nezávislému vzťahu.

9.53. Výber vhodnej metódy transferového oceňovania čiastočne závisí od toho, ktorá časť transakcie je menej zložitá a možno ju vyhodnotiť s väčšou mierou istoty (vykonávané funkcie, používaný majetok a znášané riziká na strane výrobcu, alebo marketingové a obchodné funkcie, ktoré majú byť naďalej vykonávané, s prihliadnutím na používaný majetok a znášané riziká pri ich vykonávaní). Pozri odseky 3.18 - 3.19 k výberu testovanej strany.

9.54. V praxi by sa nezávislé podniky otázkou zásob zaoberali pravdepodobne v čase reštrukturalizácie pri dojednávaní podmienok podnikovej reštrukturalizácie ako celku, zásoby by mali byť analyzované ako súčasť vymedzenia konkrétnych transakcií, z ktorých sa skladá podniková reštrukturalizácia. Je kľúčové posúdiť, ako pristupovať k rizikám spojeným so zásobami a ako sa vyhnúť dvojitému započítaniu - tzn. strana, u ktorej sa znížili riziká, by nemala mať určenú cenu, v ktorej sú zohľadnené riziká, ktorých sa táto strana vzdala a nemôže ich využiť. Ak náklady na suroviny boli 100 a ich súčasná trhovacia cena je teraz 80 alebo 120, potom z prevodu môže vzniknúť strata alebo zisk, čo môže predstavovať významnú prekážku pre niektorú zo strán reštrukturalizácie. Táto skutočnosť sa pravdepodobne vyrieši v rámci celkových podmienok reštrukturalizácie a mala by byť preto podľa toho aj analyzovaná. V praxi môže existovať prechodné obdobie, v ktorom sú znížené zásoby pred začatím nového dojednania, aby sa vyhlo prevodu zásob, a to predovšetkým v situáciách, v ktorých môže dôjsť k viacerým komplikáciám mimo transferového oceňovania, v ktorom je zahrnutý cezhraničný prevod právneho vlastníctva zásob.

E.2. Nehmotný majetok

9.55. Prevody nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku vyvolávajú zložité otázky, ktorými je identifikácia prevádzaného nehmotného majetku, ako aj jeho ocenenie. Identifikácia môže byť zložitá, pretože nie všetky druhy hodnotného nehmotného majetku podliehajú právnej ochrane a registrácii, a nie všetky druhy hodnotného nehmotného majetku sa vykazujú alebo evidujú na účtovné účely. Príslušný nehmotný majetok môže potenciálne zahŕňať práva na používanie predmetov priemyselného vlastníctva, ako sú patenty, ochranné známky, obchodné názvy, vzory alebo modely, ako aj autorské práva na literárne, umelecké alebo vedecké diela (vrátane softvéru) a duševné vlastníctvo, ako je know-how a obchodné tajomstvá. Môže zahŕňať aj zoznamy zákazníkov, distribučné kanály, jedinečné názvy, symboly alebo obrázky. Základnou úlohou pri analýze podnikovej reštrukturalizácie je špecificky identifikovať príslušný prevedený nehmotný majetok alebo práva k nehmotnému majetku (ak sa vôbec prevádzajú) a stanoviť, či by nezávislé strany zaplatili za jeho prevod odplatu a aká je jeho hodnota v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

9.56. Určenie nezávislej ceny za prevod nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku by malo byť vykonané podľa usmernení v Oddiele D.1 Kapitoly VI. Ovplyvní ho množstvo faktorov, medzi ktoré patrí výška, trvanie a rizikovosť očakávaných úžitkov z využívania nehmotného majetku, charakter nehmotného práva a prípadné obmedzenia, ktoré sú s ním spojené (obmedzenia spôsobu jeho používania alebo využívania, geografické obmedzenia, časové obmedzenia), rozsah a zostávajúce trvanie jeho prípadnej právnej ochrany (ak existuje) a každá exkluzívna doložka, ktorá sa viaže k tomuto právu. Pozri Oddiel D.2.1 v Kapitole VI. Oceňovanie nehmotného majetku môže byť zložité a neisté. Všeobecné usmernenia k nehmotnému majetku a dohodám o príspevkoch na náklady v Kapitolách VI a VIII platia aj v kontexte podnikových reštrukturalizácií.

E.2.1. Prevod nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku zo strany lokálneho podniku na centrálny subjekt (zahraničný prepojený podnik)

9.57. Podnikové reštrukturalizácie niekedy obsahujú prevod právneho vlastníctva nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, ktoré predtým vlastnili jedna alebo viaceré lokálne prevádzky centrálnemu subjektu umiestneného v inej daňovej jurisdikcii (napr. na zahraničný prepojený podnik, ktorý vystupuje ako princípál alebo tzv. „IP podnik“). V niektorých prípadoch prevádzajúci pokračuje v užívaní prevedeného nehmotného majetku, ale v inom právnom postavení (napr. ako príjemca licencie od nadobúdajúceho alebo na základe zmluvného dojednania, ktoré zahŕňa obmedzené práva k nehmotnému majetku, ako je dojednanie o zmluvnej výrobe, pri ktorom sa používajú patenty, ktoré boli prevedené, alebo dojednanie o distribúcii s obmedzeným rizikom, ktoré používa ochrannú známku, ktorá bola prevedená). V súlade s usmerneniami v Kapitole VI je dôležité mať na pamäti, že právne vlastníctvo nehmotného majetku v konečnom dôsledku nezakladá akékoľvek právo ponechať si výnosy, ktoré skupine MNE plynú z využívania tohto nehmotného majetku (pozri odsek 6.42). Namiesto tohto kompenzácia, ktorá má byť zaplatená prepojeným podnikom, ktoré vykonávajú alebo kontrolujú funkcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, údržbou, ochranou alebo využívaním (DEMPE) nehmotného majetku, môže zahŕňať aj akýkoľvek podiel na celkových očakávaných výnosoch odvodených z využívania nehmotného majetku (pozri odsek 6.54). Preto zmena právneho vlastníctva nehmotného majetku v rámci podnikovej reštrukturalizácie nemôže ovplyvniť to, ktorá strana má nárok na výnosy z tohto nehmotného majetku.

9.58. Skupiny MNE môžu mať racionálne obchodné dôvody na centralizáciu vlastníctva nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku. V kontexte podnikovej reštrukturalizácie je príkladom prevod právneho vlastníctva nehmotného majetku, ktorý je spojený so špecializáciou výrobných závodov v rámci skupiny MNE. V prostredí pred reštrukturalizáciou môže byť každý výrobný subjekt vlastníkom a správcom súboru patentov – napríklad, ak boli výrobné závody historicky nadobudnuté od tretích osôb spolu s príslušným nehmotným majetkom. V globálnom obchodnom modeli môžu byť jednotlivé výrobné prevádzky špecializované skôr podľa typu výrobného procesu alebo podľa geografickej oblasti než podľa patentu. V dôsledku reštrukturalizácie by skupina MNE mohla pristúpiť k prevodu všetkých patentov vo vlastníctve miestnych subjektov na centrálny subjekt, ktorý následne poskytne zmluvné práva (prostredníctvom licencií alebo zmlúv o výrobe) všetkým výrobným prevádzkam skupiny na účely výroby výrobkov v rámci ich nových oblastí pôsobnosti s využitím patentov, ktoré pôvodne vlastnil buď ten istý, alebo iný subjekt v rámci skupiny. V takomto scenári bude dôležité vymedziť skutočnú transakciu a pochopiť, či účelom prevodu právneho vlastníctva je administratívne zjednodušenie (ako v príklade 1 v prílohe I ku Kapitole VI), alebo či reštrukturalizácia mení identitu strán transakcií vykonávaných alebo kontrolujúcich funkcie spojené s vytváraním, vylepšovaním, udržiavaním, ochranou alebo využívaním (DEMPE) nehmotného majetku.

9.59. Princíp nezávislého vzťahu vyžaduje zhodnotenie podmienok stanovených alebo

uložených medzi prepojenými podnikmi na úrovni každého z nich. Skutočnosť, že centralizácia právneho vlastníctva nehmotného majetku môže byť motivovaná racionálnymi obchodnými dôvodmi na úrovni skupiny MNE, nedáva odpoveď na otázku, či z pohľadu prevádzajúceho a nadobúdajúceho sú podmienky prevodu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

9.60. Aj v prípade, keď lokálna prevádzka prevedie právne vlastníctvo svojho nehmotného majetku na zahraničný prepojený podnik a ďalej pokračuje v užívaní tohto nehmotného majetku, ale v inom právnom postavení (napr. ako nadobúdajúci licenciou), podmienky prevodu by sa mali posúdiť z pohľadu prevádzajúceho a nadobúdajúceho. Pri určovaní nezávislej odplaty za následné vlastníctvo, kontrolu a používanie prevedeného nehmotného majetku by sa mal zohľadniť rozsah vykonávaných funkcií, použitý majetok a riziká, ktoré strany znášali v súvislosti s prevedeným nehmotným majetkom, a najmä analýza kontroly rizík a kontroly funkcií vykonávaných v súvislosti s vytváraním, vylepšovaním, udržiavaním, ochranou alebo využívaním (DEMPE) nehmotného majetku.

9.61. Ak v rámci podnikovej reštrukturalizácie dochádza k prevodu nehmotného majetku, pričom následne vznikne nové dojednanie, na základe ktorého bude prevádzajúci pokračovať v používaní prevedeného nehmotného majetku, je potrebné preskúmať celé obchodné dojednanie medzi stranami za účelom presného vymedzenia transakcie. Ak by nezávislá strana previedla majetok, ktorý má v úmysle ďalej využívať, bolo by rozumné dohodnúť si podmienky na toto budúce používanie súčasne s podmienkami prevodu (napr. v licenčnej zmluve). Vo všeobecnosti bude existovať vzťah medzi určením nezávislej kompenzácie za prevod, určením nezávislej kompenzácie za post-reštrukturalizačné transakcie v súvislosti s prevádzaným nehmotným majetkom, ako sú napríklad budúce licenčné poplatky, ktoré by mal platiť prevádzajúci, aby mohol ďalej využívať majetok a jeho očakávané budúce zisky z užívania majetku. Napríklad v prípade dojednania, podľa ktorého je v roku N patent prevedený za cenu 100 a súčasne uzatvorená licenčná zmluva, na základe ktorej prevádzajúci bude naďalej používať prevedený patent za licenčný poplatok vo výške 100/ročne počas 10 rokov, je pravdepodobné, že aspoň jedna z uvedených dvoch cien nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, alebo že predmetné dojednanie by malo byť vymedzené inak ako predaj so súčasným spätným poskytnutím licencie. Za určitých okolností by mohlo presné vymedzenie transakcie viesť k záveru, že príslušné dojednania sa týkajú poskytovania financovania ako je znázornené v príklade 16 v prílohe I Kapitoly VI.

E.2.2 Prevod nehmotného majetku v čase, kedy je veľmi neisté jeho ocenenie

9.62. V súvislosti s podnikovou reštrukturalizáciou môžu nastať problémy vtedy, keď v čase uskutočnenia transakcie je ocenenie nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku veľmi neisté. V týchto prípadoch vzniká otázka, ako by sa mala stanoviť nezávislá cena. Túto otázku by mali vyriešiť tak daňovníci, ako aj daňové správy podľa toho, ako by túto neistotu ocenenia pri oceňovaní transakcie za porovnateľných okolností zohľadnili nezávislé podniky. K tomuto je relevantné usmernenie v Oddiele D.3 Kapitoly VI.

9.63. Navyše, ak nehmotný majetok prevádzaný v rámci reštrukturalizácie spĺňa príslušné kritériá, aby mohol byť považovaný za ťažko oceníteľný nehmotný majetok podľa odseku 6.189, potom sa uplatnia usmernenia v Oddiele D.4 Kapitoly VI.

E.2.3. Lokálny nehmotný majetok

9.64. Ak je lokálna plnohodnotná činnosť transformovaná na činnosť s obmedzenými rizikami, pri ktorej sa používa len obmedzený nehmotný majetok a ktorá je odmeňovaná nízkou odmenou, vzniká otázka, či táto transformácia znamená prevod hodnotného nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku reštrukturalizovaného lokálneho subjektu na zahraničný prepojený podnik a či aj naďalej lokálna činnosť disponuje nejakým lokálnym nehmotným majetkom.

9.65. Najmä v prípade zmeny plnoprávneho distribútora napríklad na distribútora s obmedzeným rizikom alebo na komisionára môže byť dôležité skúmať, či distribútor v rokoch predchádzajúcich reštrukturalizácii vytvoril lokálny marketingový nehmotný majetok, a ak áno, aký je charakter a hodnota tohto nehmotného majetku a či bol tento majetok prevedený na prepojený podnik. Ak sa zistí, že takýto lokálny nehmotný majetok existuje a bol prevedený na zahraničný prepojený podnik, pri určení, či a aká kompenzácia sa má poskytnúť za tento prevod, by sa mal uplatniť princíp nezávislého vzťahu a malo by sa vychádzať z toho, čo by si medzi sebou dohodli nezávislé strany za porovnateľných okolností. V tejto súvislosti je náležité poznamenať, že ak prevádzajúci po reštrukturalizácii pokračuje vo vykonávaní funkcií spojených s vytváraním, vylepšovaním, udržiavaním, ochranou alebo využívaním (DEMPE) prevedeného lokálneho nehmotného majetku, mal by za to dostať nezávislú kompenzáciu (naviac k nezávislej kompenzácii za prevod nehmotných aktív), pozri Oddiel B.2.1 v Kapitole VI). Na druhej strane, ak sa zistí, že lokálne nehmotné aktíva existujú a zostanú u reštrukturalizovaného subjektu, malo by to byť vzaté do úvahy vo funkčnej analýze post-reštrukturalizačných činností. Môžu taktiež ovplyvniť výber a aplikáciu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania na určenie primeranej kompenzácie za kontrolované transakcie po reštrukturalizácii.³

E.2.4. Zmluvné práva

9.66. Zmluvné práva môžu byť hodnotným nehmotným majetkom. Ak sú medzi prepojenými podnikmi prevedené (alebo postúpené) hodnotné zmluvné práva, mala by byť za ne poskytnutá odplata v súlade s princípom nezávislého vzťahu, v ktorej sa zohľadní hodnota prevedených práv z pohľadu prevádzajúceho a nadobúdajúceho.

9.67. Daňové správy vyjadrili obavy v súvislosti s prípadmi, ktoré zaznamenali v praxi, keď subjekt dobrovoľne ukončil zmluvu, ktorá mu prinášala úžitky, aby umožnil zahraničnému

³ Pozri Časť II. tejto kapitoly, ktorá sa zaoberá post-reštrukturalizačnými dojednaniami.

prepojenému podniku uzatvoriť podobnú zmluvu a využiť s ňou spojený ziskový potenciál. Predpokladajme napríklad, že podnik A má cenné dlhodobé zmluvy s nezávislými zákazníkmi, ktoré mu prinášajú významný ziskový potenciál. Predpokladajme, že spoločnosť A v určitom čase dobrovoľne vypovie svoje zmluvy so zákazníkmi za podmienok, že títo zákazníci budú právne alebo zmluvne povinní uzatvoriť podobné dojednania so spoločnosťou B, ktorá je zahraničným subjektom patriacim do tej istej skupiny MNE ako spoločnosť A. V dôsledku tohto dojednania zmluvné práva a ziskový potenciál, ktoré predtým patrili spoločnosti A, teraz patria spoločnosti B. Ak je skutočná situácia taká, že spoločnosť B mohla uzatvoriť zmluvy so zákazníkmi len vtedy, ak sa spoločnosť A vzdá svojich zmluvných práv v jej prospech a že spoločnosť A ukončila svoje zmluvy so zákazníkmi s vedomím, že títo boli právne alebo zmluvne povinní uzatvoriť podobné dojednania so spoločnosťou B, v podstate by išlo o trojstrannú transakciu, ktorá by mohla zahŕňať prevod hodnotných zmluvných práv zo spoločnosti A na spoločnosť B, pričom odplata by mala byť stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu v závislosti od hodnoty práv, ktorých sa spoločnosť A vzdala, a to z pohľadu obidvoch spoločností A a B.

E.3. Prevod činnosti (hodnota podniku pokračujúceho v činnosti)

E.3.1. Ocenenie prevodu činnosti

9.68. Podnikové reštrukturalizácie zahŕňajú niekedy prevod hodnoty podniku pokračujúceho v činnosti, čiže fungujúcej ekonomicky integrovanej obchodnej jednotky. Prevod hodnoty podniku pokračujúceho v činnosti v tomto kontexte označuje prevod aktív spoločne so spôsobilosťou vykonávať určité funkcie a znášať určité riziká. Takéto funkcie, aktíva a riziká môžu okrem iného zahŕňať hmotný majetok a nehmotný majetok, záväzky spojené s držbou určitých aktív a s vykonávaním určitých funkcií, ako je výskum a vývoj a výroba, spôsobilosť vykonávať činnosti, ktoré prevádzajúci vykonával pred prevodom a všetky súvisiace zdroje, spôsobilosti a práva. Ocenenie hodnoty pri prevode podniku pokračujúceho v činnosti by malo odrážať všetky oceneľné prvky, za ktoré by bola medzi nezávislými stranami za porovnateľných okolností poskytnutá odplata. Pozri Oddiel A.4.6 Kapitoly VI. Napríklad v prípade podnikovej reštrukturalizácie, ktorá zahŕňa prevod obchodnej jednotky, ktorej súčasťou okrem iného sú aj výskumné zariadenia so skúseným výskumným tímom, ocenenie takéhoto podniku pokračujúceho v činnosti by malo okrem iného odrážať hodnotu týchto zariadení a vplyv fungujúceho pracovného tímu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ďalšie informácie týkajúce sa transferového oceňovania fungujúceho pracovného tímu sú uvedené v Oddiele D.7 Kapitoly I.

9.69. Stanovenie nezávislej odplaty za prevod podniku pokračujúceho v činnosti nemusí nevyhnutne zodpovedať súčtu samostatne stanovených cien jednotlivých samostatných prvkov, ktoré tvoria celkový predmet prevodu. Najmä vtedy, ak prevod podniku pokračujúceho v činnosti zahŕňa viaceré súbežné prevody vzájomne súvisiaceho aktíva, rizík alebo funkcií, na dosiahnutie najspôľahlivejšej nezávislej ceny podniku pokračujúceho v činnosti môže byť potrebné súhrnné ocenenie týchto prevodov. Oceňovacie techniky, ktoré sa používajú pri

akvizíciách medzi nezávislými stranami, sa môžu ukázať ako užitočné aj pri oceňovaní prevodu podniku pokračujúceho v činnosti medzi prepojenými podnikmi. Mali by sa zohľadniť usmernenia pre používanie oceňovacích techník pri transakciách spojených s prevodom nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku uvedené v Oddiele D.2.6.3 Kapitoly VI.

9.70. Príkladom môže byť prípad, keď sa výrobná činnosť, ktorú predtým vykonával subjekt M1 skupiny MNE, premiestni do subjektu M2 (napr. s cieľom využiť úspory z umiestnenia). Predpokladajme, že subjekt M1 prevedie na subjekt M2 svoje stroje a zariadenia, zásoby, patenty, výrobné procesy a know-how, ako aj kľúčové zmluvy s dodávateľmi a klientmi. Predpokladajme, že niekoľko zamestnancov subjektu M1 sú tiež premiestnení do subjektu M2, aby mu pomohli s nábehom premiestnenej výrobnéj činnosti. Predpokladajme, že ak by sa tento prevod uskutočnil medzi nezávislými stranami, považoval by sa za prevod podniku pokračujúceho v činnosti. Na určenie nezávislej odplaty za takýto prevod medzi prepojenými podnikmi by sa malo vykonať porovnanie s prevodom podniku pokračujúceho v činnosti medzi nezávislými stranami, a nie s prevodom jednotlivých samostatných aktív.

E.3.2. Stratové činnosti

9.71. Nie každý prípad, kedy v reštrukturalizovanom subjekte dôjde k zníženiu rozsahu jeho funkcií, aktív a rizík, vedie ku skutočnej strate očakávaných budúcich ziskov. V niektorých prípadoch reštrukturalizácie môžu byť okolnosti také, že namiesto straty „ziskovej príležitosti“ je reštrukturalizovaný subjekt v skutočnosti zachránený pred pravdepodobnosťou „stratovej príležitosti“. Subjekt môže súhlasiť s reštrukturalizáciou ako s lepšou možnosťou než s úplným ukončením činnosti. Ak reštrukturalizovanému subjektu bez reštrukturalizácie hrozia budúce straty (napr. ak podnik prevádzkuje výrobný závod, ktorý je nevhodný v dôsledku zvyšujúcej sa konkurencie lacných dovozov), reštrukturalizácia v skutočnosti nemusí viesť k strate ziskovej príležitosti, ale skôr k umožneniu pokračovať v existujúcom podnikaní. Za takýchto okolností môže reštrukturalizácia priniesť reštrukturalizovanému subjektu úžitok v podobe zníženia alebo eliminácie budúcich strát, ak sú tieto straty vyššie ako náklady na reštrukturalizáciu.

9.72. Môže vzniknúť otázka, či by nadobúdajúci skutočne mal dostať od prevádzajúceho odplatu za prevzatie stratovej činnosti. Odpoveď závisí od toho, či by nezávislá strana za porovnateľných okolností bola ochotná zaplatiť za zbavenie sa stratovej činnosti, alebo či by zvažila iné možnosti, ako napríklad ukončenie činnosti; a tiež od toho, či by nezávislá strana bola ochotná prevziať stratovú činnosť (napr. z dôvodu možných synergii s jej vlastnými činnosťami) a ak áno, za akých podmienok, napr. za akú odplatu. Môžu nastať okolnosti, kedy by nezávislá strana bola ochotná zaplatiť, napr. ak by finančné náklady a sociálne riziká ukončenia činnosti boli také, že prevádzajúci považuje za výhodnejšie zaplatiť nadobúdajúcemu, ktorý sa pokúsi obnoviť činnosť a zároveň bude zodpovedný za akékoľvek prípadné nevyhnutné plány prepúšťania.

9.73. Situácia však môže byť odlišná, ak stratová činnosť poskytovala iné úžitky, ako sú synergie s inými činnosťami vykonávanými tým istým daňovníkom. Môžu nastať aj okolnosti, keď stratová činnosť zostane zachovaná, pretože vytvára určité úžitky pre skupinu ako celok. V takom prípade vzniká otázka, či by subjekt, ktorý pokračuje v stratovej činnosti, v nezávislom vzťahu nedostával kompenzáciu od subjektov, ktoré majú z jej zachovania úžitok. Pozri Oddiel D.3 v Kapitole I.

E.4. Outsourcing

9.74. V prípadoch outsourcingu sa môže stať, že sa určitá strana dobrovoľne rozhodne podstúpiť reštrukturalizáciu a znášať súvisiace náklady na reštrukturalizáciu ako výmenu za predpokladané úspory. Predpokladajme napríklad, že daňovník, ktorý vyrába a predáva výrobky v štáte s vysokými nákladmi, sa rozhodne zadať výrobnú činnosť prepojenému podniku, ktorý sa nachádza v štáte s nízkymi nákladmi. Po reštrukturalizácii bude daňovník nakupovať vyrobené výrobky od svojho prepojeného podniku a bude ich naďalej predávať nezávislým zákazníkom. Daňovníkovi môžu vzniknúť náklady spojené s reštrukturalizáciou, ktorá mu však zároveň prináša úžitok v podobe úspory nákladov na budúce obstarávanie v porovnaní s jeho vlastnými výrobnými nákladmi. Nezávislé strany, ktoré implementujú tento typ outsourcingového vzťahu, nemusia nevyhnutne vyžadovať od nadobúdajúceho výslovne odplatu – napríklad vtedy, keď sú očakávané úžitky pre prevádzajúceho vyššie než jeho náklady na reštrukturalizáciu.⁴

F. Odškodnenie reštrukturalizovaného subjektu za ukončenie alebo podstatnú zmenu existujúcich dojednaní

9.75. Oddiel F sa zaoberá otázkou, či by mal reštrukturalizovaný subjekt za nezávislých podmienok dostať kompenzáciu vo forme odškodnenia pri ukončení alebo podstatnej zmene svojich existujúcich vzťahov, pri ktorých môže, ale nemusí dôjsť k prevodu hodnôt (popísaný v predchádzajúcom oddiele). Na účely tejto kapitoly odškodnenie znamená akýkoľvek druh kompenzácie, ktorá môže byť vyplatená za ujmu vzniknutú reštrukturalizovanému subjektu, napr. vo forme preddavkovej platby, podielu na nákladoch na reštrukturalizáciu, nižších (alebo vyšších) nákupných (alebo predajných) cien pri post-reštrukturalizačných transakciách alebo v akejkoľvek inej forme.

9.76. Ukončenie alebo zmena dojednaní sú vo všeobecnosti spojené so zmenami rizikových a funkčných profilov strán s dopadom na alokáciu ziskového potenciálu medzi nimi. Okrem toho môže ukončenie alebo zmena zmluvných dojednaní v súvislosti s podnikovými reštrukturalizáciami spôsobiť, že reštrukturalizovanému subjektu vznikne ujma v podobe nákladov na reštrukturalizáciu (napr. odpísanie majetku, ukončenie pracovných zmlúv), nákladov na zmenu prevádzky (napr. na prispôbenie existujúcej prevádzky požiadavkám

⁴ Ďalšou otázkou je, či a ako by sa podľa princípu nezávislého vzťahu mali medzi zmluvné strany alokovať úspory z umiestnenia; touto otázkou sa zaoberá Oddiel D.6 Kapitoly I a Oddiel E časti II. tejto kapitoly.

zákazníkov) a/alebo straty ziskového potenciálu. V týchto situáciách vzniká otázka, či by malo byť reštrukturalizovanému subjektu vyplatené odškodnenie v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a ak áno, ako má byť toto odškodnenie určené.

9.77. Keď pri ukončení alebo zmene existujúcich vzťahov dochádza k prevodu niečoho hodnotného (napr. pri ukončení distribučnej zmluvy niekedy dochádza k prevodu nehmotného majetku), na prevod niečoho hodnotného sa uplatnia usmernenia uvedené v Oddiele E; podľa usmernení uvedených v tomto oddiele sa posudzuje, či je opodstatnené poskytnutie ďalšieho odškodnenia za prípadnú vzniknutú ujmu.

9.78. V žiadnom prípade by sa nemalo predpokladať, že každým ukončením alebo podstatnou zmenou zmluvného dojednaní vzniká právo na odškodnenie podľa princípu nezávislého vzťahu, pretože vznik tohto práva bude závisieť od skutočností a okolností konkrétneho prípadu. Analýza toho, či je odškodnenie zodpovedajúce nezávislému vzťahu odôvodnené, by sa mala vykonať na základe presného vymedzenia dojednaní pred reštrukturalizáciou a po nej (podľa usmernení uvedených v Oddiele D.1 Kapitoly I a v Oddiele B.1 tejto časti) a možností, ktoré majú strany reálne k dispozícii.

9.79. Po presnom vymedzení vzťahov v súvislosti s reštrukturalizáciou a posúdení možností, ktoré majú strany reálne k dispozícii, by sa mali zväžiť tieto aspekty:

- či vzhľadom na presné vymedzenie skutočností prípadu z ustanovení obchodného práva vyplýva nárok na odškodnenie pre reštrukturalizovaný subjekt (pozri Oddiel F.1),
- či je existencia alebo neexistencia ustanovenia o odškodnení alebo iných podobných ustanovení (ako aj podmienok týchto ustanovení, ak existujú) vzhľadom na presné vymedzenie podmienok dojednaní v súlade s princípom nezávislého vzťahu (pozri Oddiel F.2),
- ktorá strana by v konečnom dôsledku mala znášať náklady spojené s odškodnením strany, ktorej vznikla ujma v súvislosti ukončením alebo zmenou zmluvy (pozri Oddiel F.3).

F.1. Či je v obchodnom práve ustanovený nárok na odškodnenie reštrukturalizovaného subjektu v súlade s presne definovanými skutočnosťami prípadu

9.80. Príslušné ustanovenia obchodného práva môžu byť užitočným zdrojom informácií pri posudzovaní toho, či sú podmienky vypovedania alebo neobnovenia existujúceho dojednaní v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Platná obchodná legislatíva alebo judikatúra môže poskytnúť užitočné informácie o právach na odškodnenie a podmienkach, ktoré je možné očakávať v prípade ukončenia konkrétnych typov zmlúv, napríklad distribučnej zmluvy. Podľa týchto pravidiel je možné, že strana, s ktorou bude zmluvný vzťah ukončený, má právo

požadovať na súde odškodnenie bez ohľadu na to, či bolo v zmluve dojednané. Ak však strany patria do rovnakej skupiny MNE, je nepravdepodobné, že by niektorá strana v praxi viedla súdny spor proti svojmu prepojenému podniku s cieľom dosiahnuť odškodnenie, a preto sa podmienky pri ukončení zmluvného vzťahu môžu líšiť od podmienok, ktoré by si za podobných okolností dohodli nezávislé podniky.

F.2. Či je existencia alebo neexistencia klauzuly o odškodnení alebo podobných ustanovení (rovnako ako podmienky takejto klauzuly, ak existuje) za podmienok presne vymedzeného dojednanía v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

9.81. Presné vymedzenie transakcie určí, či je po ukončení, neobnovení alebo zmene dojednanía odôvodnené uplatniť klauzulu o odškodnení alebo iné dojednanie. Východiskovým bodom pre to by malo byť, či bola dohodnutá klauzula o odškodnení alebo podobné ustanovenie pre ukončenie, neobnovenie alebo zmenu zmluvy, a či boli podmienky na ukončenie, neobnovenie alebo zmenu zmluvy dodržané (napr. pokiaľ ide o požadovanú výpovednú lehotu). Preskúmanie podmienok zmluvy medzi prepojenými podnikmi však z pohľadu transferového oceňovania nemusí byť postačujúce, pretože samotná skutočnosť, že na základe ukončenej, neobnovenej alebo zmenenej zmluvy nebolo poskytnuté odškodnenie alebo iné podobné plnenie, nemusí nevyhnutne znamenať, že je to v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ako je popísané nižšie.

9.82. Ako je uvedené v odseku 1.46, pri transakciách medzi nezávislými podnikmi rozdielnosť záujmov medzi zmluvnými stranami zabezpečuje, že: (i) budú dohodnuté také zmluvné podmienky, ktoré odrážajú záujem oboch zmluvných strán, (ii) zmluvné strany sa budú zvyčajne snažiť, aby druhá strana dodržala podmienky zmluvy, a (iii) zmluvné podmienky sa nebudú dodržiavať alebo sa zmenia vo všeobecnosti iba vtedy, ak je to v záujme oboch strán. Avšak v prípade prepojených podnikov rovnaké rozdiely medzi záujmami nemusia existovať, alebo sa prípadné rozdiely môžu riešiť zjednodušenými spôsobmi vyplývajúcimi zo vzťahu medzi prepojenými podnikmi, a nielen výlučne alebo hlavne cez zmluvné dojednanía. Z tohto dôvodu, pokiaľ sa okolnosti prípadu líšia od písomne upravených podmienok zmluvy uzatvorenej medzi zmluvnými stranami, alebo keď neexistujú písomne upravené podmienky, existencia alebo neexistencia klauzuly o odškodnení (a jej podmienok) by mala byť odvodená od skutočného konania strán. Napríklad sa môže stať, že bolo podľa okolností prípadu a skutočného konania prepojených podnikov rozhodnuté, že doba trvania zmluvy bude dlhšia, než bolo v zmluve písomne dohodnuté, čo by v prípade predčasného ukončenia zmluvy znamenalo, že druhej strane by vznikol nárok na určité odškodnenie.

9.83. Ak bolo rozhodnuté o existencii alebo neexistencii klauzuly o odškodnení v prospech reštrukturalizovaného subjektu v prípade ukončenia, neobnovenia alebo podstatnej zmeny v zmluvách, analýza by sa potom mala zamerať na posúdenie, či je daná klauzula o odškodnení a jej podmienky (alebo ich neexistencia) v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak porovnateľné údaje z transakcií za porovnateľných podmienok dokazujú existenciu (alebo neexistenciu) podobnej klauzuly o odškodnení, potom sa existencia klauzuly o odškodnení (alebo jej neexistencia) v kontrolovanej transakcii bude považovať, že je v súlade s princípom

nezávislého vzťahu.

9.84. Avšak v prípadoch, keď nie sú dostupné takéto porovnateľné údaje, pri určovaní, či je klauzula o odškodnení (alebo jej neexistencia) v súlade s princípom nezávislého vzťahu, by sa mali zohľadniť práva a ostatné aktíva strán v čase uzavretia zmluvy, jej ukončenia alebo zmeny. Túto analýzu môže rovnako podporiť aj preskúmanie realisticky dostupných možností, ktoré majú strany k dispozícii, keďže v niektorých situáciách môže nastať to, že nezávislá strana by za porovnateľných podmienok nemala žiadnu inú reálne dostupnú možnosť, ktorá by bola jednoznačne atraktívnejšia, než akceptovanie podmienok ukončenia alebo podstatnej zmeny zmluvy. Pre tento prípad sa uplatní usmernenie v Oddiele D Kapitoly I, ako aj usmernenie v Oddiele B tejto Časti.

9.85. Ďalším aspektom, ktorý je nevyhnutné preskúmať pri posudzovaní, či sú podmienky dojednania týkajúce sa klauzuly o odškodnení v súlade s princípom nezávislého vzťahu, je odmena za transakciu, ktorá je predmetom dojednania a finančné podmienky ukončenia dojednania, keďže oba aspekty môžu byť vzájomne prepojené. V dôsledku toho môžu byť podmienky klauzuly o ukončení (alebo neexistencia klauzuly) významným prvkom funkčnej analýzy transakcií a konkrétne analýzy rizík znášaných zúčastnenými stranami, pričom môže byť nutné zohľadniť určenie nezávislej odmeny za transakcie. Podobne odmena za transakcie ovplyvní určenie, či podmienky pri ukončení dojednania sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

9.86. Podnikové reštrukturalizácie môžu viesť aj k ukončeniu pracovných zmlúv s členmi fungujúceho pracovného tímu. V tomto ohľade by sa pri určení, či sa reštrukturalizácia uskutočnila za nezávislých podmienok, mali v analýze zohľadniť skutočnosti a okolnosti pred reštrukturalizáciou a po reštrukturalizácii, ktoré sa týkajú fungujúceho pracovného tímu, vrátane toho, či pri ukončení dojednania medzi prepojenými podnikmi došlo k prevodu niečoho hodnotného, a či napríklad v pracovných zmluvách s členmi fungujúceho pracovného tímu existujú implicitné alebo explicitné obmedzujúce podmienky (napr. konkurenčná doložka), ktoré by sa mali premietnuť do výšky akéhokoľvek odškodnenia, ktoré by malo byť vyplatené strane, ktorá predtým vykonávala činnosti prostredníctvom tohto pracovného tímu.

9.87. Jedna situácia, ktorá si zasluhuje osobitnú pozornosť, je keď práve ukončená zmluva zaväzuje jednu zo strán transakcie k uskutočneniu významnej investície, pri ktorej by sa odmena v súlade s princípom nezávislého vzťahu dala reálne očakávať len vtedy, ak by zmluva platila dlhšie obdobie. Ak by došlo k ukončeniu zmluvy pred uplynutím tohto obdobia, malo by to za následok finančné riziko pre stranu, ktorá uskutočnila investíciu. Úroveň rizika bude závisieť od toho, či išlo o vysoko špecializovanú investíciu, alebo či mohla byť využitá (s prípadnými úpravami) pre iných klientov. Pokiaľ by toto riziko bolo významné, bolo by odôvodnené, aby toto riziko nezávislé strany za porovnateľných okolností primerane zohľadnili pri dojednávani zmluvy.

9.88. Príkladom môže byť situácia, keď zmluva o výrobe medzi prepojenými podnikmi

vyžaduje, aby výrobca investoval do novej výrobnjej prevádzky. Predpokladajme, že výrobca dokáže primerane odhadnúť výnos z danej investície v súlade s princípom nezávislého vzťahu v čase uzavretia zmluvy, a to za predpokladu, že zmluva o výrobe bude trvať najmenej päť rokov, že výrobná činnosť bude najmenej x jednotiek za rok a odmena za výrobnú činnosť bude kalkulovaná (napr. USD/jednotku) a očakáva sa, že celková investícia do novej výrobnjej prevádzky bude generovať výnos v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Predpokladajme, že prepojený podnik po troch rokoch v rámci celoskupinovej reštrukturalizácie výrobných operácií v súlade so zmluvnými podmienkami zmluvu ukončí. Predpokladajme, že výrobná prevádzka je vysoko špecializovaná a výrobca po ukončení zmluvy nemá inú možnosť, než majetok odpísať.

9.89. V súlade s princípom nezávislého vzťahu môže výrobca znížiť riziká spojené s investíciou nasledovne:

- Zahnúť do zmluvy patričnú klauzulu o odškodnení alebo o sankciách pre prípad predčasného ukončenia zmluvy alebo možnosť pre stranu prevádzajúcu investíciu, ak sa pre túto stranu kvôli predčasnému ukončeniu zmluvy druhou stranou stane investícia nepoužiteľnou, aby danú investíciu previedla za dojednanú cenu na druhú stranu.
- Premietnuť riziko spojené s možným ukončením zmluvy pri určení odmeny za činnosti, na ktoré sa zmluva vzťahuje (napr. zahrnutím rizika do odmeny určenej za výrobné činnosti, ak je možné identifikovať porovnateľné údaje tretej osoby, ktorá znáša porovnateľné riziká, pravdepodobne zahrnutím vstupných poplatkov, ktoré zahŕňajú všetky náklady). V takom prípade strana uskutočňujúca investíciu vedome akceptuje riziko a je za to odmenená; nie je nutné osobitné odškodnenie (odmena) pri ukončení zmluvy.

9.90. Vo všeobecnosti platí, že znižovanie rizika spojeného s investíciou výrobcu je relevantné pre posúdenie len vtedy, ak výrobca znáša riziko. V praxi bude investícia prepojeného podniku do výrobného závodu, pri ktorej je podnik z hľadiska spôsobilosti dosahovať výnosy úplne závislý na inom prepojenom podniku, pravdepodobne vyžadovať starostlivú kontrolu vo vzťahu k identifikácii rizík a spôsobu, akým sú tieto riziká kontrolované. Ako je vysvetlené v príklade 2 v odsekoch 1.84 a 1.102, ak sú významné riziká spojené s vytváraním výnosov z výrobných činností kontrolované výlučne druhou stranou (ktorá má zároveň potrebnú finančnú kapacitu znášať toto riziko), potom sa tejto druhej strane alokujú aj pozitívne a negatívne dopady týchto rizík, vrátane nákladov na nedostatočné využitie investície, zníženie jej účtovnej hodnoty a nákladov na ukončenie činnosti. V takom prípade by výrobca nemal znášať finančné následky predčasného ukončenia zmluvy, pretože nevykonával kontrolu nad ekonomicky významnými rizikami, ktoré by prispeli k ukončeniu zmluvy, a preto by sa v takomto prípade od výrobcu neočakávalo ani znižovanie rizík, ktoré v skutočnosti neznáša.

9.91. Podobný problém môže nastať v prípade, keď niektorá strana uskutočňovala vývoj, ktorý v počiatočnom období viedol k vzniku strát alebo len malých výnosov, pričom v období po

ukončení zmluvy sa očakávajú nadpriemerné výnosy. V takom prípade bude potrebné veľmi pozorne analyzovať skutočné dojednania a zistiť, či sa daná strana reálne podieľa na výsledkoch úsilia pri vývojovej činnosti, alebo iba akceptovala odložené platobné podmienky. Pri vykonávaní tejto analýzy budú relevantné usmernenia týkajúce sa kontroly nad rizikami, ktoré sú uvedené v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I. Pokiaľ daná strana vykonáva kontrolu nad rizikami, je možné očakávať, že sa bude snažiť ochrániť pred rizikom nesplatenia dojednaním sankcií alebo podmienok pri odškodnení. Ak daná strana nekontrolovala riziko nesplatenia, potom pravdepodobne podmienky dojednania nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

9.92. V prípade, že sa podmienky stanovené alebo určené medzi prepojenými podnikmi pri ukončení, nepredĺžení alebo podstatnej zmene existujúcich dojednaní líšia od podmienok, ktoré by si dohodli nezávislé podniky, potom akékoľvek zisky, ktoré by bez existencie týchto podmienok jeden z nich dosiahol, ale ich vzhľadom na tieto podmienky nedosiahol, môžu byť zahrnuté do ziskov tohto podniku a adekvátne zdanené.

F.3. Určenie, ktorá strana by mala v konečnom dôsledku znášať náklady spojené s odškodnením strany, ktorej vznikla ujma z dôvodu ukončenia alebo zmeny zmluvy

9.93. Analýza podmienok transferového oceňovania pri ukončení alebo podstatnej zmene zmluvy by mala zohľadňovať oba pohľady, prevádzajúceho aj nadobúdajúceho. Pri zvážení hľadiska nadobúdajúceho je dôležité zhodnotiť výšku prípadného odškodnenia v súlade s princípom nezávislého vzťahu a určiť, ktorá strana by ho mala znášať. Nie je možné vyvodiť jeden záver pre všetky prípady, pretože daný záver by mal vychádzať z posúdenia skutočností a okolností konkrétneho prípadu, a to najmä práv a ostatných aktív strán, rizík znášaných stranami, ekonomického zdôvodnenia pre ukončenie zmluvy, určenia strany alebo strán, ktoré z neho zrejme budú mať úžitok a možností, ktoré majú strany reálne k dispozícii. Je to možné znázorniť nasledovne.

9.94. Predpokladajme zmluvu o výrobe uzatvorenú medzi dvomi prepojenými podnikmi A a B, ktorá je vypovedaná zo strany subjektu A (B je výrobca). Predpokladajme, že subjekt A sa rozhodne využívať iného prepojeného výrobcu, subjekt C, ktorý má pokračovať vo výrobe, ktorú predtým vykonával subjekt B. Ako je uvedené v odseku 9.78, nemalo by sa v žiadnom prípade predpokladať, že pri každom ukončení alebo podstatnej zmene zmluvy v súlade s princípom nezávislého vzťahu vzniká nárok na odškodnenie. Predpokladajme, že na základe usmernení uvedených v tomto Oddiele, by za daných okolností v nezávislom vzťahu subjekt B mohol požadovať odškodnenie za ujmu spôsobenú ukončením zmluvy. Vzniká otázka, ktorá strana by mala v konečnom dôsledku znášať odškodnenie, ktoré má byť vyplatené subjektu B: subjekt A (t. j. strana vypovedajúca zmluvu), subjekt C (t. j. strana preberajúca výrobnú činnosť, ktorú predtým vykonával subjekt B), prípadne iná strana v rámci skupiny MNE, ktorá má úžitok z reštrukturalizácie. Analýza by mala začať presným vymedzením skutočných transakcií spojených s podnikovou reštrukturalizáciou, pričom by mala zohľadniť aj ekonomicky súvisiace transakcie s inými podnikmi v skupine MNE, ktoré môžu byť nápomocné pri

vymedzení kontrolovanej transakcie (pozri odseky 1.36 – 1.38).

9.95. Môžu nastať situácie, že subjekt A by v súlade s princípom nezávislého vzťahu bol ochotný znášať náklady na odškodnenie, napríklad z dôvodu očakávania, že ukončenie jeho zmluvy so subjektom B mu umožní dosiahnuť úsporu nákladov prostredníctvom novej zmluvy o výrobe so subjektom C a že súčasná hodnota tejto očakávanej úspory nákladov je vyššia ako výška odškodnenia.

9.96. Môžu nastať situácie, že subjekt C by bol ochotný zaplatiť vstupný poplatok za získanie zmluvy o výrobe od subjektu A, napr. ak sa mu investícia na základe novej zmluvy o výrobe vyplatí z pohľadu súčasnej hodnoty očakávaných ziskov. V takýchto situáciách môže byť platba zo strany subjektu C uskutočnená rôznymi spôsobmi, napríklad subjekt C môže zaplatiť úhradu subjektu A, alebo subjekt C môže nepriamo zaplatiť subjektu A tým, že splní jeho záväzok odškodniť subjekt B. Je tiež možné, že subjekt C zaplatí subjektu B, napríklad, ak mal subjekt B určité práva a subjekt C mu zaplatí za prevod týchto práv.

9.97. Môžu nastať prípady, kedy by v súlade s princípom nezávislého vzťahu subjekt A a subjekt C boli ochotní podieľať sa spoločne na nákladoch na odškodnenie. V prípadoch, keď úžitky vyplývajúce z reštrukturalizácie pripadnú inej strane v skupine MNE, táto strana môže znášať náklady na odškodnenie buď priamo, alebo nepriamo.

Časť II: Odmena v rámci post-reštrukturalizačných kontrolovaných transakcií

A. Podnikové reštrukturalizácie verzus „štruktúrovanie“

A.1. Všeobecná zásada: žiadne odlišné uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu

9.98. Princíp nezávislého vzťahu a táto smernica sa neuplatňujú a nemali by sa uplatňovať inak na post-reštrukturalizačné transakcie ako na transakcie, ktoré boli od začiatku štruktúrované ako také. V opačnom prípade by došlo k narušeniu hospodárskej súťaže medzi existujúcimi účastníkmi, ktorí reštrukturalizujú svoje činnosti a novými účastníkmi, ktorí implementujú rovnaký obchodný model bez nutnosti, aby museli svoje činnosti reštrukturalizovať.

9.99. K podobným situáciám sa musí pristupovať rovnako, bez ohľadu na to, či vznikli alebo nevznikli ako dôsledok podnikovej reštrukturalizácie predchádzajúcej existujúcej štruktúry. Výber a praktické uplatnenie vhodnej metódy transferového oceňovania musí vychádzať z ekonomicky relevantných charakteristík transakcie, ktorá vedie k presnému vymedzeniu skutočnej transakcie.

9.100. Podnikové reštrukturalizácie sú však spojené so zmenou a princíp nezávislého vzťahu sa musí uplatňovať nielen na post-reštrukturalizačné transakcie, ale aj na dodatočné transakcie, ktoré sú súčasťou podnikovej reštrukturalizácie. Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu na tieto dodatočné transakcie je popísané v Časti I tejto kapitoly.

9.101. Navyše, analýza porovnateľnosti dojednaní, ktoré je výsledkom podnikovej reštrukturalizácie, môže odhaliť určité faktické rozdiely v porovnaní s dojednaním, ktoré bolo štruktúrované už na začiatku, ako je popísané nižšie. Tieto faktické rozdiely neovplyvňujú princíp nezávislého vzťahu, ani spôsob, akým majú byť vykladané a uplatňované usmernenia v tejto smernici, ale môžu ovplyvniť analýzu porovnateľnosti, a teda aj výsledok ich aplikácie. Pre porovnanie situácií pred a po reštrukturalizácii pozri Oddiel D.

A.2. Možné faktické rozdiely medzi situáciami, ktoré sú výsledkom reštrukturalizácie a situáciami, ktoré boli ako také štruktúrované od začiatku

9.102. Ak dojednanie medzi prepojenými podnikmi nahrádza existujúce dojednanie (reštrukturalizácia), môžu existovať faktické rozdiely vo východiskovom postavení reštrukturalizovaného subjektu v porovnaní s postavením novovzniknutej činnosti. Niekedy sa post-reštrukturalizačné dojednanie uzatvorí medzi stranami, ktoré už mali predchádzajúce zmluvné a obchodné vzťahy. V takej situácii môže v závislosti od skutočností a okolností prípadu, a najmä v závislosti od práv a povinností vyplývajúcich zmluvným stranám z

predchádzajúcich dojednaní, ovplyvniť možnosti, ktoré majú zmluvné strany reálne k dispozícii pri dojednávani podmienok nového vzťahu, a teda podmienok reštrukturalizácie a post-reštrukturalizačných dojednaní (pozri odseky 9.27 – 9.31, ktoré pojednávajú o reálne dostupných možnostiach v kontexte stanovenia nezávislej kompenzácie za samotnú reštrukturalizáciu). Predpokladajme napríklad, že strana v minulosti dokázala, že je schopná dobre fungovať ako plnoprávny distribútor, ktorý vykonáva celý rad marketingových a predajných funkcií, využíva a rozvíja hodnotný marketingový nehmotný majetok a znáša rad rizík spojených s jej činnosťou, ako sú riziká zásob, riziká nedobytných dlhov a trhové riziká. Predpokladajme, že dôjde k zmene zmluvy o distribúcii, ktorá sa zmení na zmluvu o „distribúcii s obmedzeným rizikom“, na základe ktorej bude distribútor vykonávať obmedzené marketingové aktivity pod dohľadom zahraničného prepojeného podniku, využívať obmedzený marketingový nehmotný majetok a znášať obmedzené riziká vo vzťahu k zahraničnému prepojenému podniku a k zákazníkom. V tomto prípade by reštrukturalizovaný distribútor nebol v rovnakom postavení ako novozaložený distribútor.

9.103. Ak medzi stranami existuje obchodný vzťah, ktorý trval pred reštrukturalizáciou aj po nej, môžu tiež existovať vzájomné vzťahy medzi podmienkami činností pred reštrukturalizáciou a/alebo samotnou reštrukturalizáciou a medzi podmienkami post-reštrukturalizačných dojednaní, ako je uvedené v Oddiele C.

9.104. Niektoré rozdiely vo východiskovom postavení reštrukturalizovaného subjektu v porovnaní s postavením novovzniknutých činností sa môžu týkať zavedenej existencie daných činností. Napríklad pri porovnávaní situácií, kedy sa etablovaný plnoprávny distribútor zmení na distribútora s obmedzeným rizikom so situáciou, kedy vznikne distribútor s obmedzeným rizikom na trhu, kde skupina vôbec predtým neobchodovala, prienik nového účastníka na trh môže vyžadovať úsilie, ktoré pri zmenenom subjekte nie je potrebné. V oboch situáciách to môže ovplyvniť analýzu porovnateľnosti a určenie nezávislej odmeny.

9.105. Pri porovnávaní situácií, kedy sa etablovaný plnoprávny distribútor zmení na distribútora s obmedzeným rizikom so situáciou distribútora s obmedzeným rizikom, ktorý na trhu existuje rovnako dlho, tiež môžu existovať rozdiely, keďže plnoprávny distribútor mohol pred zmenou vykonávať niektoré funkcie, znášať niektoré výdavky (napr. marketingové výdavky), niesť niektoré riziká a prispievať k vývoju niektorých druhov nehmotného majetku, ktoré dlhodobo existujúci „distribútor s obmedzeným rizikom“ nemusel vykonávať, znášať, ani sa na nich podieľať. Vzniká otázka, či podľa princípu nezávislého vzťahu by takéto dodatočné funkcie, aktíva a riziká mali vplývať len na výšku odmeny distribútora pred jeho premenou, či by sa mali zohľadniť pri stanovení odmeny za prevody uskutočnené v rámci zmeny (a ak áno, ako), či by mali ovplyvniť odmenu reštrukturalizovaného distribútora s obmedzeným rizikom (a ak áno, ako) alebo či by malo ísť o kombináciu týchto troch možností. Napríklad, ak sa zistí, že činnosti pred reštrukturalizáciou viedli k tomu, že plnoprávny distribútor vlastní nejaký nehmotný majetok, kým etablovaný distribútor s obmedzeným rizikom takýto majetok nevlastní, podľa princípu nezávislého vzťahu môže byť nevyhnutné, aby bola pri reštrukturalizácii za tento nehmotný majetok poskytnutá odmena, ak ich plnoprávny distribútor

previedol na zahraničný prepojený podnik, alebo aby sa zohľadnili pri určení nezávislej odmeny za post-reštrukturalizačné činnosti, ak neboli prevedené (pozri Oddiel E.2 v Časti I a Kapitolu VI tejto smernice).

9.106. Ak reštrukturalizácia zahŕňa prevod rizík na zahraničný prepojený podnik, ktoré predtým znášal daňovník, môže byť dôležité preskúmať, či sa prevod týka len budúcich rizík, ktoré vyplývajú z post-reštrukturalizačných činností, alebo sa týka aj rizík existujúcich v čase reštrukturalizácie v dôsledku činností vykonávaných pred zmenou, t. j. existuje problém prípadnej časovej hranice. Napríklad pri porovnaní situácie, kedy distribútor znáša riziká nedobytných dlhov, ktoré po svojej reštrukturalizácii už ako „distribútor s obmedzeným rizikom“ znášať nebude, so situáciou etablovaného „distribútora s obmedzeným rizikom“, ktorý nikdy neznášal riziko nedobytných dlhov. Podľa usmernení uvedených v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I môže byť pri porovnávaní oboch situácií dôležité preveriť, či „distribútor s obmedzeným rizikom“, ktorý vznikol v dôsledku zmeny, stále znáša riziká spojené s nedobytnými dlhmi, ktoré vznikli pred reštrukturalizáciou, t. j. v čase, kedy bol plnoprávnym distribútorom, alebo či došlo k prevodu všetkých rizík nedobytných dlhov vrátane tých, ktoré už existovali v čase zmeny.

9.107. Rovnaké poznámky a otázky sa týkajú aj ostatných druhov reštrukturalizácií, vrátane iných druhov reštrukturalizácie predajných činností, ako aj reštrukturalizácie výrobných činností, výskumných a vývojových činností alebo ostatných služieb.

B. Aplikácia na situácie pri podnikových reštrukturalizáciách: výber a použitie metódy transferového oceňovania na post-reštrukturalizačné kontrolované transakcie

9.108. Výber a aplikácia metódy transferového oceňovania na post-reštrukturalizačné kontrolované transakcie musí vychádzať z analýzy presne vymedzených ekonomicky relevantných charakteristík kontrolovanej transakcie. Je dôležité pochopiť, ktoré funkcie, aktíva a riziká zahŕňajú post-reštrukturalizačné transakcie a ktorá strana ich vykonáva, používa alebo znáša. To vyžaduje, aby boli k dispozícii informácie o funkciách, aktívach a rizikách oboch strán transakcie, t. j. o reštrukturalizovanom subjekte a zahraničnom prepojenom podniku, s ktorým vstupuje do transakcií. Analýza by mala ísť nad rámec označenia priradeného reštrukturalizovanému subjektu, keďže sa niekedy zistí, že subjekt označený ako „komisionár“ alebo „distribútor s obmedzeným rizikom“ vlastní hodnotný lokálny nehmotný majetok a naďalej znáša významné trhové riziká, pri subjekte označenom ako „zmluvný výrobca“ sa niekedy zistí, že vykonáva významné vývojové činnosti alebo vlastní a používa jedinečný nehmotný majetok. V post-reštrukturalizačných situáciách by sa osobitná pozornosť mala venovať identifikácii hodnotného nehmotného majetku a ekonomicky významných rizík, ktoré v skutočnosti zostávajú v reštrukturalizovanom subjekte (vrátane lokálneho nechráneného nehmotného majetku, ak existujú) a tomu, či je takáto alokácia nehmotného majetku a rizík v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Formu odmeny nemôže určovať nesprávna alokácia rizík. Ide o určenie, ako jednotlivé strany transakcie skutočne kontrolujú riziká, a či majú

finančnú kapacitu na ich znášanie tak, ako sa uvádza v procese analýzy rizík uvedenej v Kapitole I, na základe ktorej sa zistí, ako strany znášajú riziká a následne určuje výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania. Otázky týkajúce sa rizík a nehmotného majetku sú popísané v Časti I tejto kapitoly.

9.109. Post-reštrukturalizačné dojednania môžu predstavovať určité výzvy týkajúce sa identifikácie potenciálnych porovnateľných údajov v prípadoch, kde sa reštrukturalizáciou zavádza obchodný model, ktorý je len zriedka možné nájsť medzi nezávislými podnikmi. Je potrebné poznamenať, že samotná skutočnosť, že medzi nezávislými podnikmi sa dané dojednanie nevyskytuje, neznamená, že dojednanie nie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, alebo že je obchodne iracionálne. Okrem toho by sa malo vynaložiť maximálne úsilie na určenie cien v presne vymedzených reštrukturalizačných transakciách, ktoré budú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

9.110. Existujú prípady, kedy sú k dispozícii porovnateľné údaje (vrátane interných porovnateľných údajov), ktoré vyžadujú úpravy na dosiahnutie porovnateľnosti. Jedným z príkladov možnej aplikácie metódy nezávislej trhovej ceny (CUP) je prípad akvizície podniku, ktorý v minulosti nezávisle obchodoval so skupinou MNE, pričom akvizíciou dochádza k reštrukturalizácii transakcií na kontrolované transakcie. Po preskúmaní piatich ekonomicky významných charakteristík alebo faktorov porovnateľnosti a možného vplyvu kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií uskutočnených v rôznom čase, je možné, že podmienky nekontrolovaných transakcií pred akvizíciou poskytujú porovnateľnú nezávislú trhovú cenu (CUP) pre kontrolované transakcie po akvizícii. Dokonca aj tam, kde boli podmienky transakcií reštrukturalizované, je na dosiahnutie porovnateľnosti v závislosti od skutočností a okolností konkrétneho prípadu ešte možné vykonať úpravy o funkcie, aktíva a/alebo riziká prevedené v rámci reštrukturalizácie. Napríklad, môže sa vykonať úprava porovnateľnosti, ktorou sa zohľadní skutočnosť, že iná strana znáša riziko nedobytných dlhov.

9.111. Ďalším príkladom možnej aplikácie metódy nezávislej trhovej ceny (CUP) je situácia, kedy nezávislé strany vykonávajú výrobné, predajné alebo servisné činnosti porovnateľné s tými, ktoré vykonáva reštrukturalizovaný prepojený podnik. Vzhľadom na nedávny vývoj v outsourcingových činnostiach v niektorých prípadoch je možné nájsť nezávislé outsourcingové transakcie, ktoré poskytujú základ pre použitie metódy nezávislej trhovej ceny (CUP) na účely určenia nezávislej odmeny za post-reštrukturalizačné kontrolované transakcie. Samozrejme to platí za podmienky, že outsourcingové transakcie sú kvalifikované ako nekontrolované transakcie a vyhodnotenie piatich ekonomicky významných charakteristík alebo faktorov porovnateľnosti poskytuje dostatočnú istotu, že neexistuje žiadny podstatný rozdiel medzi podmienkami nekontrolovaných outsourcingovaných transakcií a podmienkami post-reštrukturalizačných kontrolovaných transakcií, alebo je možné vykonať dostatočne spoľahlivé úpravy na elimináciu takýchto rozdielov (a skutočne sa aj vykonajú).

9.112. Vždy, keď je navrhnutá porovnateľná transakcia, je dôležité zaistiť vykonanie analýzy porovnateľnosti kontrolovanej a nekontrolovanej transakcie za účelom identifikácie prípadných

podstatných rozdielov medzi nimi, a ak existujú, a je to potrebné a možné, upraviť ich o zistené rozdiely. Predovšetkým analýza porovnateľnosti by mohla odhaliť, že reštrukturalizovaný subjekt pokračuje vo vykonávaní hodnotných a významných funkcií a/alebo prítomnosť lokálneho nehmotného majetku a/alebo ekonomicky významných rizík, ktoré po reštrukturalizácii naďalej zostávajú v subjekte „zbavenom funkcií“, ale nenachádzajú sa v navrhovaných porovnateľných transakciách. Pozri Oddiel A k možným rozdielom medzi reštrukturalizovanými činnosťami a situáciami, kedy dochádza k začiatku vykonávania činnosti.

9.113. Musí byť vykonaná identifikácia potenciálne porovnateľných transakcií s cieľom nájsť čo najspolahlivejšie porovnateľné údaje, ktoré zodpovedajú okolnostiam prípadu, pričom je potrebné brať do úvahy prípadné obmedzenia pri dostupnosti informácií a súvisiace náklady na dodržiavanie predpisov (pozri odseky 3.2 a 3.80). Je zrejmé, že údaje nebudú vždy perfektné. Existujú tiež prípady, keď sa nenájdu porovnateľné údaje, napríklad keď reštrukturalizácia viedla k fragmentácii integrovaných funkcií medzi viaceré podniky skupiny spôsobom, ktorý sa medzi nezávislými stranami nevyskytuje. To nevyhnutne neznamená, že presne vymedzené podmienky kontrolovanej transakcie nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Napriek ťažkostiam, ktoré môžu nastať v procese vyhľadávania porovnateľných transakcií, je potrebné nájsť vhodné riešenie pre všetky prípady transferového oceňovania. Podľa usmernení uvedených v odseku 2.2 by aj v prípadoch, keď sú porovnateľné údaje nedostatočné a nedokonalé, mal by byť výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania podľa okolností daného prípadu v súlade s charakterom kontrolovanej transakcie, stanovenou predovšetkým na základe funkčnej analýzy.

C. Vzťah medzi kompenzáciou za reštrukturalizáciu a post-reštrukturalizačnou odmenou

9.114. Za určitých okolností môže existovať dôležitý vzájomný vzťah medzi kompenzáciou za reštrukturalizáciu a nezávislou odmenou za prevádzku podniku po reštrukturalizácii. Príkladom môže byť prípad, keď daňovník prevedie obchodné činnosti na prepojený podnik, s ktorým musí následne vykonávať obchodné transakcie ako súčasť týchto činností. Príklad takéhoto vzťahu sa nachádza v odseku 9.74 o outsourcingu.

9.115. Ďalším príkladom je situácia, keď sa daňovník, ktorý vykonáva výrobnú a distribučnú činnosť, sa reštrukturalizuje tak, že svoju distribučnú činnosť prevedie na zahraničný prepojený podnik a v budúcnosti mu bude predávať tovar, ktorý vyrába. Zahraničný prepojený podnik by očakával za svoju investíciu do akvizície a vykonávanie podnikateľskej činnosti nezávislú odmenu. V tejto situácii sa daňovník môže dohodnúť so zahraničným prepojeným podnikom, že sa vzdá celej alebo časti nezávislej kompenzácie za podnikanie vo forme platby vopred s tým, že namiesto toho získa časom porovnateľný finančný úžitok prostredníctvom predaja svojho tovaru zahraničnému prepojenému podnikovi za vyššie ceny, než s akými by súhlasil, keby mu bola vyplatená kompenzácia vopred. Alternatívne sa strany transakcie môžu dohodnúť na kompenzačnej platbe za reštrukturalizáciu vo forme platby vopred tak, že jej časť sa bude

kompenzovať zníženými budúcimi transferovými cenami za vyrábané produkty, než aké by boli určené inak. Pozri Časť I. tejto kapitoly, ktorá rozoberá situácie, kedy môže byť za samotnú reštrukturalizáciu vyplatená kompenzácia v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

9.116. Inými slovami, v situácii, kedy daňovník ako dodávateľ bude mať trvalý obchodný vzťah so zahraničným prepojeným podnikom, ktorý vykonáva činnosť, ktorú predtým vykonával daňovník, daňovník a tento zahraničný prepojený podnik môžu na základe tohto vzťahu získať ekonomické a obchodné úžitky (napr. z predajnej ceny tovaru), ktoré napríklad môžu objasniť, prečo sa jedna zo strán transakcie zriekla kompenzácie za prevod činnosti vo forme kapitálovej platby vopred, a prečo sa môže budúca transferová cena za výrobky líšiť od cien, ktoré by boli dohodnuté bez reštrukturalizačnej transakcie. V praxi však môže byť zložitú štrukturalizovať) a monitorovať takéto dojednanie. Aj keď si daňovníci môžu zvoliť formu kompenzačnej platby, či už vo forme platby vopred alebo v aktuálnom čase, daňové správy budú pri posudzovaní týchto dojednaní skúmať, či a ako bola kompenzácia za post-reštrukturalizačnú činnosť prípadne ovplyvnená predchádzajúcou kompenzáciou za samotnú reštrukturalizáciu. Daňová správa sa bude chcieť v takom prípade konkrétne zaoberať všetkými dojednaniami ako celkom, pričom by mala mať k dispozícii samostatné ocenenie nezávislej kompenzácie za reštrukturalizáciu a post-reštrukturalizačné transakcie.

D. Porovnanie pre-reštrukturalizačných a post-reštrukturalizačných situácií

9.117. Relevantnou otázkou je úloha akýchkoľvek porovnaní, ktoré sa dajú vykonať porovnávaním skutočne generovaných ziskov strany kontrolovanej transakcie pred a po reštrukturalizácii. Predovšetkým si možno položiť otázku, či by bolo vhodné určiť zisky reštrukturalizovaného subjektu po reštrukturalizácii na základe jeho ziskov pred reštrukturalizáciou s prípadnou úpravou, ktorou sa premietne prevod alebo vzdanie sa konkrétnych funkcií, aktív a rizík.⁵

9.118. Jedným z dôležitých problémov pri takýchto porovnaníach pred a po udalosti je skutočnosť, že porovnanie ziskov v kontrolovaných transakciách po reštrukturalizácii so ziskami dosiahnutými v kontrolovaných transakciách pred reštrukturalizáciou by nebolo postačujúce, pretože Článok 9 Modelovej zmluvy OECD stanovuje, že porovnanie má byť vykonané s nekontrolovanými transakciami. Porovnanie kontrolovaných transakcií daňovníka s inými kontrolovanými transakciami je z hľadiska princípu nezávislého vzťahu irelevantné, a preto ho daňová správa nemôže použiť ako podklad pre úpravu transferového oceňovania, ani daňovník ako podporu pre svoje postupy v transferovom oceňovaní.

9.119. Ďalším problémom pri porovnávaní pred a po udalosti sú pravdepodobne ťažkosti pri oceňovaní súboru funkcií, aktív a rizík, ktoré stratil reštrukturalizovaný subjekt, berúc do úvahy, že nie vždy sa funkcie, majetok a riziká prevádzajú na inú stranu.

⁵ Ide o odlišnú otázku od problematiky ziskového potenciálu, ktorá je rozobraná v Časti I. tejto kapitoly.

9.120. Ako už bolo uvedené, pri podnikovej reštrukturalizácii porovnanie pred a po udalosti môže zohrať úlohu pre pochopenie samotnej reštrukturalizácie a môže byť súčasťou analýzy porovnateľnosti pred a po udalosti (vrátane funkčnej analýzy) za účelom pochopiť zmeny, ktoré sa prejavujú v zmene alokácie zisku/straty medzi stranami. V skutočnosti informácie o dojednaniach, ktoré existovali pred reštrukturalizáciou a o podmienkach samotnej reštrukturalizácie môžu byť potrebné na pochopenie kontextu, v ktorom sa zavádzali dojednania po reštrukturalizácii a na posúdenie, či sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Môžu tiež objasniť reálne dostupné možnosti pre reštrukturalizovaný subjekt.⁶

9.121. Analýza podniku pred a po reštrukturalizácii môže odhaliť, že zatiaľ čo boli niektoré funkcie, aktíva a riziká prevedené, subjekt „zbavený funkcií“ ešte stále môže vykonávať iné funkcie. Typicky sa môže subjekt v rámci reštrukturalizácie údajne zbaviť nehmotného majetku alebo rizika, ale aj naďalej po reštrukturalizácii vykonávať všetky, alebo niektoré funkcie, ktoré vykonával predtým. Po reštrukturalizácii však subjekt „zbavený funkcií“ vykonáva tieto funkcie na základe zmluvy so zahraničným prepojeným podnikom. Presným vymedzením skutočnej transakcie medzi zahraničným prepojeným podnikom a subjektom „zbaveným funkcií“ sa stanovujú skutočné obchodné alebo finančné vzťahy medzi nimi, vrátane toho, či sú zmluvné podmienky v súlade s konaním strán a s ostatnými skutočnosťami prípadu. Nezávislá kompenzácia pre každú stranu by mala zodpovedať skutočne vykonávaným funkciám, použitým aktívam a znášaným rizikám po reštrukturalizácii.

9.122. Napríklad MNE vyrába a distribuuje výrobky, ktorých hodnota nie je určená technickými vlastnosťami týchto výrobkov, ale skôr rozpoznaním tejto značky zo strany spotrebiteľov.⁷ MNE sa chce odlišiť od svojich konkurentov vybudovaním značiek s veľkou hodnotou, tak že implementuje starostlivo vypracovanú a nákladnú marketingovú stratégiu. Ochranné známky, obchodné názvy a iný nehmotný majetok reprezentovaný značkou sú vo vlastníctve spoločnosti A v štáte A, pričom spoločnosť A znáša riziká spojené s vlastníctvom, vývojom a využívaním tohto nehmotného majetku. Tvorba, udržiavanie a realizácia celosvetovej marketingovej stratégie sú hlavné faktory ziskovosti MNE vykonávané 125 zamestnancami v ústredí spoločnosti A. Výsledkom hodnoty nehmotného majetku je vysoká spotrebiteľská cena výrobkov. Ústredie spoločnosti A zároveň poskytuje aj centrálné služby pre prepojené podniky skupiny (napr. riadenie ľudských zdrojov, právne a daňové služby). Výrobky sú vyrábané prepojenými podnikmi na základe dojednaní o zmluvnej výrobe so spoločnosťou A. Distribuujú ich prepojené podniky, ktoré ich nakupujú od spoločnosti A. Zisky, ktoré dosiahne spoločnosť A po alokovaní nezávislej odmeny zmluvným výrobcami a distribútorom, predstavujú odmenu spoločnosti A za nehmotný majetok, marketingové činnosti a centrálné služby.

⁶ Pozri odseky 9.27-9.31 týkajúce sa reálne dostupných možností; pozri tiež odseky 9.102 – 9.106, v ktorých sú popísané možné faktické rozdiely medzi situáciou, ktorá vyplýva z reštrukturalizácie a situáciou, ktorá bola ako taká štruktúrovaná od začiatku, a ako také rozdiely môžu ovplyvniť možnosti, ktoré majú strany reálne k dispozícii pri dojednávaní podmienok nového dojednania, t. j. podmienky reštrukturalizácie a/alebo post-reštrukturalizačných dojednaní.

⁷ Pre vysvetlenie pojmu „značka“ pozri odsek 6.23.

9.123. Následne dôjde k reštrukturalizácii. Právne vlastníctvo ochranných známk, obchodných názvov a iného nehmotného majetku, ktorý reprezentuje značku, prevedie spoločnosť A za paušálnu platbu na novozaložený prepojený podnik Z v štáte Z. Po reštrukturalizácii je spoločnosť A odmeňovaná za služby, ktoré vykonáva pre podnik Z a ostatných členov skupiny, na základe metódy zvýšených nákladov. Odmena pre prepojených zmluvných výrobcov a distribútorov zostáva rovnaká. Zostávajúce zisky po vyplatení odmeny zmluvným výrobcom, distribútorom a za služby vykonávané v ústredí spoločnosti A, sa vyplácajú podniku Z. Na základe presného vymedzenia transakcií pred a po reštrukturalizácii je stanovené:

- Podnik Z riadi lokálna správcovska spoločnosť. Nemá pracovníkov (zamestnancov alebo manažérov), ktorí by boli spôsobilí vykonávať kontrolné funkcie nad rizikami súvisiacimi s vlastníctvom alebo strategickým rozvojom ochranných známk, obchodných názvov alebo iného nehmotného majetku, ktoré sú reprezentované značkou, a v skutočnosti tieto funkcie ani nevykonávajú. Podnik Z taktiež nemá finančnú kapacitu potrebnú na znášanie týchto rizík.
- Vysoko postavení predstavitelia ústredia spoločnosti A raz ročne lietajú do štátu Z, aby formálne schválili strategické rozhodnutia potrebné na fungovanie podniku. Tieto rozhodnutia pripravuje ústredie spoločnosti A v štáte A pred uskutočnením stretnutí v štáte Z. MNE považuje tieto činnosti za služby vykonávané ústredím spoločnosti A pre podnik Z. Tieto strategické rozhodovacie činnosti sú odmeňované na základe metódy zvýšených nákladov, rovnako ako sú odmeňované centrálné služby (napr. riadenie ľudských zdrojov, právne a daňové služby).
- Tvorbu, udržiavanie a realizácia celosvetovej marketingovej stratégie stále zabezpečujú tí istí zamestnanci v ústredí spoločnosti A, ktorí sú odmeňovaní na základe metódy zvýšených nákladov.

9.124. Na základe týchto zistení možno dospieť k záveru, že spoločnosť A naďalej vykonáva rovnaké funkcie a znáša rovnaké riziká ako pred reštrukturalizáciou. Najmä spoločnosť A má naďalej spôsobilosť vykonávať a skutočne aj vykonáva kontrolné funkcie nad rizikom spojeným s využívaním nehmotného majetku. Vykonáva aj funkcie súvisiace s tvorbou, udržiavaním a realizáciou celosvetovej marketingovej stratégie. Podnik Z nemá spôsobilosť vykonávať kontrolné funkcie potrebné na znášanie rizík spojených s nehmotným majetkom a v skutočnosti ani tieto kontrolné funkcie nevykonáva. Presné vymedzenie transakcie po reštrukturalizácii môže teda viesť k záveru, že v podstate ide o dojednanie o financovaní medzi spoločnosťou A a podnikom Z, a nie o reštrukturalizáciu za účelom centralizácie správy nehmotného majetku. Môže byť potrebné posúdenie komerčnej racionality transakcie podľa usmernení v Oddiele D.2 Kapitoly I s prihliadnutím na všetky skutočnosti a okolnosti transakcie⁸.

⁸ A to bez ohľadu na akúkoľvek možnú aplikáciu všeobecných pravidiel proti zneužívaniu a bez ohľadu na otázku

9.125. Rovnako sa vyskytnú prípady, kedy je možné vykonať porovnania pred a po udalosti, pretože transakcie pred reštrukturalizáciou neboli kontrolované transakcie, napríklad, keď reštrukturalizácia nasleduje po akvizícii a kedy je možné spoľahlivo vykonať úpravy, ktoré by odstránili rozdiely medzi nekontrolovanými transakciami pred reštrukturalizáciou a kontrolovanými transakciami po reštrukturalizácii. Pozri príklad v odseku 9.110. To, či takéto nekontrolované transakcie poskytujú spoľahlivé porovnateľné údaje, je potrebné posúdiť podľa usmernení v odseku 3.2.

E. Úspory z umiestnenia

9.126. Úspory z umiestnenia môže dosiahnuť skupina MNE, ktorá premiestni niektoré zo svojich činností na miesto, kde sú náklady (napríklad náklady na prácu, náklady na nehnuteľnosti atď.) nižšie ako v mieste, kde sa činnosti pôvodne vykonávali s prihliadnutím na prípadné náklady spojené s premiestnením (ako náklady na ukončenie existujúcej prevádzky, prípadné vyššie náklady na infraštruktúru na novom mieste alebo prípadné vyššie náklady na dopravu, ak je nová prevádzka vzdialenejšie od trhu, náklady na zaškolenie lokálnych miestnych zamestnancov atď.). Obchodnou stratégiou zameranou na získanie úspory z umiestnenia ako obchodným dôvodom pre reštrukturalizáciu sa zaoberá usmernenie v Oddiele D.1.5 v Kapitole I.

9.127. V prípade, že významné úspory z umiestnenia sú dosiahnuté po reštrukturalizácii, vzniká otázka, či a ako by sa úspory z umiestnenia mali rozdeliť medzi strany. Pri riešení tejto otázky sú relevantné usmernenia uvedené v Oddiele D.6 v Kapitole I.

9.128. Ako príklad si zoberme podnik, ktorý navrhuje, vyrába a predáva značkové odevy. Predpokladajme, že výrobný proces je jednoduchý a že názov značky je známy, a predstavuje vysoko hodnotný nehmotný majetok. Predpokladajme, že podnik je založený v štáte A, kde sú vysoké náklady na pracovnú silu, a preto sa rozhodne ukončiť svoje výrobné činnosti v štáte A a premiestniť ich do prepojeného podniku v štáte B, kde sú náklady na pracovnú silu výrazne nižšie. Podnik v štáte A si ponecháva práva na názov značky a pokračuje aj v navrhovaní odevov. Po tejto reštrukturalizácii bude vyrábať odevy prepojený podnik v štáte B na základe dojednania o zmluvnej výrobe. Dojednanie nezahŕňa používanie významného nehmotného majetku vlastneného alebo licencovaného prepojeným podnikom, ani znášanie akýchkoľvek významných rizík pre prepojený podnik v štáte B. Akonáhle budú odevy vyrobené prepojeným podnikom v štáte B, budú predané podniku v štáte A, ktorý ich následne bude predávať nezávislým zákazníkom. Predpokladajme, že táto reštrukturalizácia umožní skupine vytvorenej podnikom v štáte A a jej prepojenému podniku v štáte B dosiahnuť významné úspory z umiestnenia. Vzniká otázka, či sa úspory z umiestnenia majú pripísať podniku v štáte A, alebo jeho prepojenému podniku v štáte B, alebo obom (a ak áno, v akom pomere).

miesta skutočného vedenia podniku Z.

9.129. Vzhľadom na to, že premiestnená činnosť v tomto príklade je vysoko konkurenčná, je pravdepodobné, že podnik v štáte A má reálne k dispozícii možnosť využiť buď prepojený podnik v štáte B, alebo nezávislého výrobcu. V dôsledku toho by malo byť možné nájsť porovnateľné údaje na určenie podmienok, za ktorých by bola tretia strana ochotná vyrábať odevy pre daný podnik v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V takejto situácii by sa pri uplatnení nezávislých podmienok zmluvnému výrobcovi vo všeobecnosti pripísala len veľmi malá, ak vôbec nejaká, časť úspor z umiestnenia. V opačnom prípade by sa prepojený výrobca dostal do postavenia odlišného od nezávislého výrobcu, ktoré by bolo v rozpore s princípom nezávislého vzťahu.

9.130. Ako ďalší príklad teraz predpokladajme, že podnik v štáte X poskytuje nezávislým klientom vysoko špecializované a kvalitné inžinierske služby. Svojim nezávislým klientom účtuje poplatok na základe pevnej hodinovej sadzby, ktorá je porovnateľná s hodinovou sadzbou, ktorú za podobné služby účtujú konkurenčné spoločnosti na tom istom trhu. Predpokladajme, že mzdy kvalifikovaných inžinierov v štáte X sú vysoké. Podnik následne zadá veľkú časť svojich inžinierskych činností novej dcérskej spoločnosti v štáte Y. Dcérska spoločnosť v štáte Y najíma rovnako kvalifikovaných inžinierov ako v štáte X za podstatne nižšie mzdy, vďaka čomu skupina tvorená podnikom v štáte X a touto jeho dcérskou spoločnosťou dosahuje značné úspory z umiestnenia. Klienti sú naďalej v priamom vzťahu s podnikom v štáte X a nemusia vedieť o subdodávateľskom dojednaní. Na určitý čas môže známy podnik v štáte X ďalej účtovať svoje služby za pôvodné hodinové sadzby aj napriek výraznému zníženiu nákladov na inžiniersku prácu. Po určitom čase je však kvôli konkurenčným tlakom nútený znížiť svoju hodinovú sadzbu (na sumu, ktorá podniku v štáte X neumožní pokryť mzdy kvalifikovaných inžinierov v štáte X, ale ktorá bude stále prinášať úžitok, ak budú tieto služby poskytovať kvalifikovaní inžinieri v štáte Y). Časť úspor z umiestnenia je prenechaná klientom podniku. Aj v tomto prípade vzniká otázka, ktorej strane (stranám) v rámci skupiny MNE by sa mala v súlade s princípom nezávislého vzťahu priradiť časť úspor z umiestnenia, ktorá nebola prenesená na klientov: dcérskej spoločnosti v štáte Y, podniku v štáte X, alebo obidvom (a ak áno, v akom pomere).

9.131. Pri určovaní, ktorej strane (stranám) by sa v súlade s princípom nezávislého vzťahu mala pripísať úspora z umiestnenia, bude dôležité posúdiť funkcie, riziká a aktíva strán, ako aj možnosti realisticky dostupné pre každú z nich. V tomto príklade predpokladajme, že existuje vysoký dopyt po type inžinierskych služieb, ktoré predáva spoločnosť v štáte X. Predpokladajme tiež, že dcérska spoločnosť v štáte Y je jedinou spoločnosťou pôsobiacou v danej lokalite s nižšími nákladmi, ktorá je schopná poskytovať takéto služby s požadovaným štandardom kvality a spoločnosť Y je zároveň schopná odolávať konkurenčným cenovým tlakom, pretože jej technické know-how funguje ako bariéra voči konkurencii. Okrem toho spoločnosť v štáte X nemá možnosť angažovať kvalifikovaných inžinierov v štáte X na poskytovanie týchto služieb, pretože náklady na ich mzdy by boli príliš vysoké v porovnaní s hodinovou sadzbou účtovanou klientom. Vzhľadom na to, spoločnosť v štáte X nemá k dispozícii veľa dostupných možností, než používať daného poskytovateľa služieb. Odmena,

ktorú má zaplatiť spoločnosť X spoločnosti Y, by mala okrem hodnoty jeho služieb, vrátane akéhokoľvek nehmotného majetku použitého pri ich poskytovaní, zohľadňovať aj úspory z umiestnenia, ktoré vytvorila spoločnosť Y. V niektorých prípadoch môže charakter príspevkov poskytnutých spoločnosťou v štáte X a jeho dcérskou spoločnosťou v štáte Y spĺňať kritériá na použitie transakčnej metódy delenia zisku.

Kapitola X.

Aspekty transferového oceňovania finančných transakcií

A. Úvod

10.1. Účelom tejto kapitoly je poskytnúť usmernenie na určenie, či sú podmienky určitých finančných transakcií medzi prepojenými podnikmi v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

10.2. Oddiel B opisuje uplatňovanie princípov Oddielu D.1 Kapitoly I pre finančné transakcie. Oddiel C poskytuje usmernenie k stanoveniu podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre činnosti treasury vrátane vnútrogrupinových úverov, cash-poolingu a hedgingu. V Oddiele D sa skúmajú finančné záruky a v Oddiele E sa uvádza analýza podnikov zaoberajúcich sa kaptívnym poistením.

10.3. Podmienky finančných transakcií medzi nezávislými podnikmi budú výsledkom rôznych obchodných úvah. Naopak, skupina MNE má možnosť rozhodovať o týchto podmienkach v rámci skupiny MNE. V prípade vnútrogrupinovej situácie sa teda môžu vyskytnúť aj iné okolnosti, ako napríklad daňové súvislosti.

B. Vzťah k usmerneniam uvedeným v Oddiele D.1 v Kapitole I

B.1. Určenie, či by sa údajný úver mal považovať za úver¹

10.4. Môže sa stať, že pomer dlhového a kapitálového financovania dlžníka, ktorý je súčasťou skupiny MNE, sa líši od pomeru, ktorý by vykazoval nezávislý subjekt pôsobiaci za rovnakých alebo podobných okolností. Táto situácia môže ovplyvniť výšku úrokov splatných dlžníkom, a tak môže ovplyvniť zisky plynúce v danej jurisdikcii.

10.5. V Komentári k Článku 9 Modelovej zmluvy OECD sa v odseku 3 písm. b) uvádza, že Článok 9 je relevantný „nielen pri určovaní, či úroková sadzba stanovená v úverovej zmluve predstavuje nezávislú trhovú sadzbu, ale aj pri určovaní, či sa úver môže v dobrej viere (prima facie) považovať za úver, alebo by sa mal považovať za iný druh platby, najmä za vklad do vlastného kapitálu.“²

10.6. V zmysle predchádzajúcich odsekov sa v tomto pododdieli rozpracúva, ako sa koncepty

¹ Usmernenie obsiahnuté v tomto pododdieli je v súlade s Komentárom k Článku 9 Modelovej zmluvy OECD z roku 2017 a tiež s Komentárom, ako by znel po navrhovaných zmenách, ktoré odsúhlasila pracovná skupina č. 1. Usmernenie sa môže revidovať v prípade, že sa tieto návrhy v ktorejkoľvek fáze podstatne zmenia.

² Ako sa uvádza v správe Výboru pre daňové záležitosti o „nízkej kapitalizácii“, ktorú prijala Rada OECD 26. novembra 1986 a ktorá je uvedená vo zväzku II úplného znenia Modelovej zmluvy OECD na strane R (4)-1.

Kapitoly I, najmä presné vymedzenie konkrétnej transakcie podľa Oddielu D.1, môžu vzťahovať na pomer dlhového a kapitálového financovania subjektu v rámci skupiny MNE.

10.7. Ak sa usúdi, že opatrenia prijaté v súvislosti s transakciou sa vo svojom súhrne líšia od opatrení, ktoré by za porovnateľných okolností prijali nezávislé podniky konajúce racionálne z obchodného hľadiska, môžu byť relevantné aj usmernenia v Oddiele D.2 Kapitoly I.

10.8. Hoci tieto usmernenia odrážajú prístup presného vymedzenia konkrétnej transakcie v súlade s Kapitolou I na určenie výšky dlhu, ktorý sa má oceniť, pripúšťa sa, že na riešenie otázky pomeru dlhového a kapitálového financovania subjektu podľa vnútroštátnych právnych predpisov, a to pred stanovením výšky úrokov z takto určeného dlhu, sa môžu použiť aj iné prístupy. Tieto prístupy môžu zahŕňať viacfaktorovú analýzu vlastností nástroja a emitenta.

10.9. Cieľom tohto usmernenia preto nie je zabrániť jednotlivým jurisdikciám v uplatňovaní prístupov k riešeniu pomeru dlhového a kapitálového financovania subjektu a daňovej uznateľnosti úrokov podľa vnútroštátnych právnych predpisov, ani nariadiť presné vymedzenie podľa Kapitoly I ako jediného možného prístupu na určenie toho, či by sa údajný dlh mal považovať za dlh.

10.10. Hoci jednotlivé jurisdikcie môžu mať rôzne názory na uplatňovanie Článku 9 na určenie pomeru dlhového a kapitálového financovania subjektu v rámci skupiny MNE, účelom tohto oddielu je poskytnúť usmernenie pre jurisdikcie, ktoré používajú presné vymedzenie podľa Kapitoly I na určenie, či by sa údajný úver mal považovať za úver na daňové účely (alebo by sa mal považovať za iný druh platby, najmä za vklad do vlastného imania).

10.11. Konkrétne označenia alebo opisy priradené k finančným transakciám neobmedzujú analýzu transferového oceňovania. Každá situácia sa musí skúmať samostatne a s výhradou úvodnej formulácie v predchádzajúcom odseku bude presné vymedzenie konkrétnej transakcie podľa Kapitoly I predchádzať každému pokusu o stanovenie ceny.

10.12. Pri presnom vymedzení preddavku finančných prostriedkov môžu byť v závislosti od konkrétnych skutočností a okolností užitočnými ukazovateľmi tieto ekonomicky relevantné znaky: existencia alebo absencia pevne stanoveného dátumu splatnosti; povinnosť platiť úroky; právo vymáhať platbu istiny a úrokov; postavenie poskytovateľa finančných prostriedkov v porovnaní s klasickými podnikovými veriteľmi; existencia finančných zmlúv a zaistení; zdroj úrokových platieb; schopnosť príjemcu finančných prostriedkov získať úvery od neprepojených úverových inštitúcií; rozsah, v akom sa finančné prostriedky používajú na nadobudnutie kapitálových aktív; a neschopnosť údajného dlžníka splatiť dlh v deň splatnosti alebo požiadať o odklad.

10.13. Zoberme si napríklad situáciu, v ktorej spoločnosť B, člen skupiny MNE, potrebuje dodatočné finančné prostriedky na svoje obchodné aktivity. V tomto scenári spoločnosť B dostane finančné prostriedky od prepojeného podniku C, ktoré sú deklarované ako úver so

splatnosťou 10 rokov. Predpokladajme, že vzhľadom na všetky dobré finančné prognózy spoločnosť B na nasledujúcich 10 rokov je jasné, že spoločnosť B by nebola schopná splácať úver v takejto výške. Na základe zistených skutočností a okolností možno dospieť k záveru, že nezávislý subjekt by nebol ochotný poskytnúť takýto úver spoločnosti B z dôvodu jej neschopnosti tento úver splatiť. Preto by presne vymedzená čiastka úveru poskytnutá podnikom C spoločnosti B na účely transferového oceňovania bola výsledkom maximálnej čiastky, ktorú by bol nezávislý veriteľ ochotný poskytnúť spoločnosti B a maximálnej čiastky, ktorú by si bol nezávislý veriteľ za porovnateľných okolností ochotný požičať od podniku C, vrátane možnosti neposkytnutia alebo požičania si obmedzenej čiastky (pozri komentáre k Oddielu C.1.1.1 tejto kapitoly „Pohľad veriteľa a dlžníka“). V dôsledku toho by sa zvyšok úveru poskytnutý podnikom C spoločnosti B nevymedzil ako úver na účely stanovenia výšky úroku, ktorý by spoločnosť B zaplatila v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

B.2. Identifikácia obchodných alebo finančných vzťahov

10.14. Pri určovaní podmienok nezávislého vzťahu pri finančných transakciách sa uplatňujú rovnaké zásady, ako sú opísané v Kapitolách I - III tejto smernice pre akékoľvek iné kontrolované transakcie.

10.15. Ako pri každej kontrolovanej transakcii si presné vymedzenie finančných transakcií vyžaduje analýzu faktorov ovplyvňujúcich výkonnosť podnikov v priemyselnom odvetví, v ktorom pôsobí skupina MNE. Keďže medzi jednotlivými priemyselnými odvetviami existujú rozdiely, faktory, ako napríklad konkrétny bod hospodárskeho, obchodného alebo produktového cyklu, vplyv vládnych nariadení alebo dostupnosť finančných zdrojov v danom odvetví, sú relevantnými prvkami, ktoré sa musia zohľadniť, aby sa presne vymedzila kontrolovaná transakcia. Pri tomto skúmaní sa zohľadní skutočnosť, že skupiny MNE pôsobiace v rôznych odvetviach môžu vyžadovať napríklad rôzne sumy a druhy financovania z dôvodu rozdielnej úrovne kapitálovej náročnosti v jednotlivých odvetviach alebo môžu vyžadovať rôzne úrovne krátkodobých peňažných zostatkov z dôvodu rozdielnych obchodných potrieb v jednotlivých odvetviach. Ak sú príslušné MNE regulované, ako napríklad subjekty poskytujúce finančné služby, na ktoré sa vzťahujú predpisy v súlade s uznávanými normami odvetvia (napr. bazilejské požiadavky), mali by sa náležite zohľadniť obmedzenia, ktoré im tieto predpisy ukladajú.³

10.16. Ako je opísané v Kapitole I, proces presného vymedzenia konkrétnej transakcie si vyžaduje aj pochopenie toho, ako konkrétna skupina MNE reaguje na tieto identifikované faktory. V tomto ohľade môžu politiky skupiny MNE poskytnúť informácie o presnom vymedzení konkrétnej transakcie, napríklad prostredníctvom zohľadnenia toho, ako skupina MNE uprednostňuje potreby financovania v rámci rôznych projektov; strategického významu konkrétnej MNE v rámci skupiny MNE; toho, či sa skupina MNE zameriava na konkrétny

³ Pozri poznámku pod čiarou v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I tejto smernice.

úverový rating alebo pomer dlhu a vlastného kapitálu; alebo toho, či skupina MNE prijíma inú stratégiu financovania, než aká sa uplatňuje v jej priemyselnom odvetví (pozri Oddiel B.3.5).

10.17. V súlade s usmerneniami uvedenými v Kapitole I by sa presné vymedzenie skutočnej transakcie malo začať dôkladnou identifikáciou ekonomicky relevantných charakteristík transakcie - pozostávajúcich z obchodných alebo finančných vzťahov medzi stranami a podmienok a ekonomicky relevantných okolností súvisiacich s týmito vzťahmi - vrátane: preskúmania zmluvných podmienok transakcie, vykonávaných funkcií, používaných aktív a predpokladaných rizík, charakteristík finančných nástrojov, ekonomických okolností strán a trhu a obchodných stratégií, ktoré obchodné strany uplatňujú.

10.18. Podobne ako pri analýze akejkoľvek inej transakcie medzi prepojenými podnikmi je pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu na finančnú transakciu potrebné zvážiť podmienky, na ktorých by sa nezávislé strany dohodli za porovnateľných okolností.

10.19. Nezávislé podniky pri zvažovaní, či uzavrieť konkrétnu finančnú transakciu, zvážia všetky ostatné reálne dostupné možnosti a transakciu uzavrú len vtedy, ak nevidia žiadnu inú alternatívu, ktorá by im ponúkla jednoznačne efektívnejšiu príležitosť na splnenie ich obchodných cieľov (pozri odsek 1.38 Kapitoly I). Pri zvažovaní reálne dostupných možností je potrebné zohľadniť perspektívu každej zo zúčastnených strán transakcie. Napríklad v prípade subjektu, ktorý poskytuje finančné prostriedky, možno uvažovať o iných investičných príležitostiach, pričom sa zohľadnia konkrétne obchodné ciele veriteľa a kontext, v ktorom sa transakcia uskutočňuje. Z pohľadu dlžníka budú reálne dostupné možnosti zahŕňať širšie aspekty ako schopnosť subjektu splácať svoj dlh, napríklad objem finančných prostriedkov, ktoré skutočne potrebuje na splnenie svojich prevádzkových potrieb. V niektorých prípadoch sa subjekt, hoci môže byť schopný požičať si a splácať dodatočný dlh, môže sa rozhodnúť, že tak neurobí, aby sa vyhol negatívnemu tlaku na svoj úverový rating, zvýšeniu svojich kapitálových nákladov a neohrozil svoj prístup na kapitálové trhy a svoju povest' na trhu (pozri komentáre k „Pohľadu veriteľa a dlžníka“ v Oddiele C.1.1.1 tejto kapitoly).

10.20. V ideálnom prípade by analýza porovnateľnosti umožnila identifikovať finančné transakcie medzi nezávislými stranami, ktoré sa vo všetkých ohľadoch zhodujú s testovanou transakciou. Vzhľadom na množstvo premenných je pravdepodobnejšie, že potenciálne porovnateľné hodnoty sa budú líšiť od testovanej transakcie. Ak existujú rozdiely medzi testovanou transakciou a akoukoľvek navrhovanou porovnateľnou transakciou, bude potrebné zvážiť, či tieto rozdiely budú mať podstatný vplyv na cenu. Ak áno, v prípade potreby je možné vykonať úpravy porovnateľnosti s cieľom zvýšiť spoľahlivosť porovnateľných transakcií. Je to realizovateľnejšie, ak je úprava založená na kvantitatívnom faktore a ak sú ľahko dostupné kvalitné údaje (napr. o menových rozdieloch), než napríklad pri snahe porovnať úvery poskytnuté dlžníkom s kvalitatívnymi rozdielmi alebo ak údaje nie sú tak ľahko dostupné (napr. dlžníci s rôznymi obchodnými stratégiami).

B.3. Ekonomicky relevantné charakteristiky konkrétnych finančných transakcií

10.21. Pri tvorbe analýzy podmienok finančnej transakcie ako súčasť presného vymedzenia konkrétnej transakcie alebo pri snahe o stanovenie ceny presne vymedzenej konkrétnej transakcie by sa mali zohľadniť nasledujúce ekonomicky relevantné charakteristiky.

B.3.1. Zmluvné podmienky

10.22. Pravidlá a podmienky finančnej transakcie medzi nezávislými subjektami sú zvyčajne výslovne uvedené v písomnej dohode. Medzi prepojenými podnikmi však zmluvné dohody nemusia vždy poskytovať dostatočne podrobné informácie alebo môžu byť v rozpore so skutočným správaním strán alebo inými skutočnosťami a okolnosťami. Na presné vymedzenie skutočnej transakcie v súlade s Oddielom D.1.1 Kapitoly I je preto potrebné preskúmať iné dokumenty, skutočné správanie strán - bez ohľadu na to, že takáto úvaha môže v konečnom dôsledku viesť k záveru, že zmluvná forma a skutočné správanie sú v súlade - a ekonomické zásady, ktorými sa všeobecne riadia vzťahy medzi nezávislými podnikmi za porovnateľných podmienok.

B.3.2. Funkčná analýza

10.23. Pri presnom vymedzení konkrétnej finančnej transakcie je nevyhnutná funkčná analýza. Cieľom tejto analýzy je identifikovať vykonávané funkcie, používané aktíva a riziká, ktoré na seba prevzali strany kontrolovanej transakcie.

10.24. Napríklad v konkrétnom prípade vnútroskupinového úveru by kľúčové funkcie, ktoré vykonáva veriteľ pri rozhodovaní o tom, či a za akých podmienok poskytne finančné prostriedky, zvyčajne zahŕňali analýzu a hodnotenie rizík spojených s úverom, schopnosť vyčleniť kapitál podniku na investíciu, určenie podmienok úveru a organizáciu a dokumentáciu úveru. To môže zahŕňať aj akékoľvek priebežné monitorovanie a pravidelné preskúmanie úveru. Takáto funkčná analýza bude pravdepodobne zahŕňať zohľadnenie podobných informácií, aké by pri určovaní úverovej bonity dlžníka zvažoval komerčný veriteľ alebo ratingová agentúra. Prepojený veriteľ nemusí nevyhnutne vykonávať všetky funkcie s rovnakou intenzitou ako nezávislý veriteľ. Pri posudzovaní toho, či bol úver poskytnutý za podmienok, ktoré by sa uskutočnili medzi nezávislými podnikmi, sú však relevantné tie isté obchodné úvahy a ekonomické okolnosti (pozri komentáre „Pohľad veriteľa a dlžníka“ a „Používanie úverových ratingov“ v Oddieloch C.1.1.1 a C.1.1.2 tejto kapitoly).

10.25. Ak podľa presného vymedzenia veriteľ nevykonáva kontrolu nad rizikami spojenými s poskytnutím finančných prostriedkov alebo nemá finančnú kapacitu na prevzatie rizík, takéto riziká by sa mali alokovať na podnik, ktorý vykonáva kontrolu a má finančnú kapacitu na ich prevzatie (pozri odsek 1.98 Kapitoly I). Predpokladajme situáciu, keď spoločnosť A poskytne finančné prostriedky spoločnosti B. Ďalej predpokladajme, že presné vymedzenie konkrétnej transakcie naznačuje, že spoločnosť A nevykonáva kontrolné funkcie súvisiace s úverom, ale

že spoločnosť P, materská spoločnosť skupiny MNE, vykonáva kontrolu nad týmito rizikami a má finančnú kapacitu na prevzatie takýchto rizík. Podľa analýzy v Kapitole I bude spoločnosť P znášať dôsledky podstúpenia takýchto rizík a spoločnosť A bude mať nárok len na bezrizikový výnos (pozri Oddiel D.1.2.1 v Kapitole I).

10.26. Z pohľadu dlžníka by sa príslušné funkcie zvyčajne týkali zabezpečenia dostupnosti finančných prostriedkov na včasné splatenie istiny a úrokov spojených s úverom; poskytnutia zábezpeky, ak je to potrebné; a monitorovania a plnenia všetkých ostatných záväzkov vyplývajúcich zo zmluvy o úvere (pozri komentár k časti „Pohľad veriteľa a dlžníka“ v Oddiele C.1.1.1 tejto kapitoly).

10.27. V niektorých prípadoch môže funkcie veriteľa a dlžníka vykonávať ten istý subjekt v rámci rôznych transakcií. Mohlo by ísť napríklad o centralizované treasury činnosti v rámci skupiny MNE, kde subjekt vykonávajúci treasury funkcie získava a poskytuje finančné prostriedky ostatným členom skupiny MNE. Za týchto okolností by sa pri funkčnej analýze mala zvážiť uplatniteľnosť usmernení v Oddiele C tejto kapitoly, a najmä odsekov 10.44 a 10.45.

B.3.3. Charakteristika finančných nástrojov

10.28. Na voľnom trhu existuje široká škála finančných nástrojov, ktoré sa vyznačujú veľmi odlišnými vlastnosťami a atribútmi, čo môže ovplyvniť stanovenie cien týchto produktov alebo služieb. Pri oceňovaní kontrolovaných transakcií je preto dôležité zdokumentovať ich vlastnosti a atribúty.

10.29. Napríklad v prípade úveru môžu tieto charakteristiky okrem iného zahŕňať: výšku úveru, jeho splatnosť, splátkový kalendár, povahu alebo účel úveru (obchodný úver, fúzia/akvizícia, hypotéka atď.), úroveň nadriadenosti a podriadenosti, geografickú polohu dlžníka, menu, poskytnuté zabezpečenie, prítomnosť a kvalitu akejkoľvek záruky a to, či je úroková sadzba pevne stanovená alebo pohyblivá.

B.3.4. Ekonomické okolnosti

10.30. Dosiahnutie porovnateľnosti si vyžaduje, aby trhy, na ktorých nezávislé a prepojené podniky pôsobia, nevykazovali rozdiely, ktoré by mali významný vplyv na cenu, alebo aby bolo možné vykonať príslušné úpravy.

10.31. Ceny finančných nástrojov sa môžu výrazne líšiť na základe základných ekonomických okolností, napríklad v rôznych menách, geografických lokalitách, miestnych predpisoch, podnikateľskom sektore dlžníka a načasovaní transakcie.

10.32. Ceny môžu ovplyvniť makroekonomické trendy, ako sú úverové sadzby centrálnych bánk alebo medzibankové referenčné sadzby a udalosti na finančnom trhu, ako je úverová kríza.

V tejto súvislosti môže byť presné načasovanie emisie finančného nástroja na primárnom trhu alebo výber porovnateľných údajov na sekundárnom trhu veľmi významné z hľadiska porovnateľnosti. Napríklad nie je pravdepodobné, že viacročné údaje o poskytovaní úveru poskytnú užitočné porovnateľné údaje. Pravdepodobnosť je skôr opačná, t. j. čím bližšie je načasovanie porovnateľnej emisie úveru k emisii testovanej transakcie, tým menšia je pravdepodobnosť, že prevládnu odlišné ekonomické faktory, bez ohľadu na to, že konkrétne udalosti môžu spôsobiť rýchle zmeny na úverových trhoch.

10.33. Ďalším potenciálne dôležitým faktorom sú menové rozdiely. Ekonomické faktory, ako napríklad miera rastu, miera inflácie a volatilita výmenných kurzov, znamenajú, že inak podobné finančné nástroje emitované v rôznych menách môžu mať rozdielne ceny. Okrem toho sa ceny finančných nástrojov v tej istej mene môžu na rôznych finančných trhoch alebo v rôznych jurisdikciách líšiť v dôsledku predpisov, ako je regulácia úrokových sadzieb, regulácia výmenných kurzov, devízové obmedzenia a iné právne a praktické obmedzenia súvisiace s prístupom na finančné trhy.

B.3.5. Obchodné stratégie

10.34. Pri presnom vymedzení skutočnej finančnej transakcie a určení porovnateľnosti na účely transferového oceňovania sa musia preskúmať aj obchodné stratégie, pretože rôzne obchodné stratégie môžu mať významný vplyv na podmienky, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi.

10.35. Nezávislí veritelia môžu byť napríklad ochotní poskytnúť úver podniku, ktorý uskutočňuje fúziu alebo akvizíciu, za podmienok, ktoré by inak pre veriteľa neboli prijateľné, ak by podnik bol v stabilnom stave. V takomto scenári môže veriteľ zohľadniť obdobie trvania úveru a zväžiť podnikateľské plány a prognózy dlžníka, čím v skutočnosti uzná, že počas určitého obdobia dôjde vplyvom prebiehajúcich zmien podnikania k dočasným zmenám vo vývoji jeho finančných ukazovateľov. V Oddiele D.1.5 Kapitoly I sú uvedené ďalšie príklady obchodných stratégií, ktoré sa musia preskúmať pri presnom vymedzení skutočnej transakcie a určení porovnateľnosti.

10.36. Analýza obchodných stratégií bude obsahovať aj posúdenie globálnej politiky financovania MNE a identifikáciu existujúcich vzťahov medzi prepojenými podnikmi, ako sú existujúce úvery a podiely akcionárov (pozri prílohu I ku Kapitole V tejto smernice o informáciách, ktoré sa majú zahrnúť do dokumentu Master File).

10.37. Napríklad predpokladajme, že spoločnosť A, člen skupiny AB, poskytne finančné prostriedky s dobou splatnosti 10 rokov prepojenému podniku B, ktorý použije finančné prostriedky na účely krátkodobého prevádzkového kapitálu. Tento úver je jediným úverom v súvahe podniku B. Politika a postupy skupiny AB dokazujú, že skupina MNE používa jednoročný revolvingový úver na riadenie krátkodobého prevádzkového kapitálu. V tomto scenári môže na základe prevládajúcich skutočností a okolností presné vymedzenie skutočnej

transakcie viesť k záveru, že nezávislý dlžník by za rovnakých podmienok ako podnik B neuzavrel zmluvu o 10-ročnom úvere na riadenie svojich krátkodobých potrieb prevádzkového kapitálu a transakcia by bola správne vymedzená skôr ako jednoročný revolvingový úver a nie ako 10-ročný úver. Dôsledkom tohto vymedzenia by bolo, že za predpokladu, že požiadavky na prevádzkový kapitál budú naďalej existovať, cenový prístup by spočíval v stanovení ceny série obnovených jednoročných revolvingových úverov.

10.38. V každom prípade sa spoľahlivosť výsledkov vo všeobecnosti zvyšuje do tej miery, do akej porovnateľní dlžníci uplatňujú podobné obchodné stratégie ako testovaný dlžník zapojený do vnútro skupinovej transakcie.

C. Funkcia treasury

10.39. Pre skupiny MNE je riadenie financií skupiny dôležitou a potenciálne zložitou činnosťou, pri ktorej bude prístup jednotlivých podnikov závisieť od štruktúry samotnej skupiny, jej obchodnej stratégie, fázy hospodárskeho cyklu, priemyselného odvetvia, mien, v ktorých realizuje transakcie, atď.

10.40. Organizácia treasury činností bude závisieť od štruktúry danej skupiny MNE a zložitosti realizovaných činností. Rôzne treasury štruktúry zahŕňajú rôzne stupne centralizácie. V najviac decentralizovanej forme má každá MNE v rámci skupiny MNE úplnú autonómiu pri realizácii svojich finančných transakcií. Decentralizované treasury štruktúry sa môžu vyskytovať napríklad v skupinách MNE s viacerými prevádzkovými divíziami, ktoré pôsobia v samostatných priemyselných odvetviach, alebo so štruktúrami regionálnych centier, alebo v skupinách MNE, ktoré musia dodržiavať špecifické lokálne predpisy. Na opačnom konci stupnice sú centralizované treasury, ktoré majú plnú kontrolu nad finančnými transakciami skupiny MNE, pričom subjekty v rámci skupiny MNE sú zodpovedné za prevádzkové, ale nie finančné záležitosti.

10.41. Hlavnou funkciou treasury podniku môže byť napríklad optimalizácia likvidity v rámci skupiny MNE, aby sa zabezpečilo, že podnik má k dispozícii dostatok hotovosti a že táto hotovosť je na správnom mieste, keď je potrebná, a v správnej mene. Efektívne riadenie likvidity skupiny MNE sa vo všeobecnosti riadi úvahami nad úrovňou jednotlivých subjektov a pomáha zmiernovať riziko vo viacerých subjektoch.

10.42. Zatiaľ čo funkcia riadenia hotovosti a likvidity zo strany treasury sa zaoberá každodennými operáciami, finančné riadenie podniku sa zaoberá vývojom stratégií a plánovaním investičných rozhodnutí v dlhodobom horizonte. Riadenie finančných rizík si vyžaduje identifikáciu a analýzu finančných rizík, ktorým je podnik vystavený a reakcie na ne. Identifikovaním a prijímaním opatrení na riešenie finančných rizík môže treasury pomôcť optimalizovať náklady na kapitál v prospech užívateľov služieb finančnej správy skupiny MNE.

10.43. Medzi ďalšie príklady činností, za ktoré môže mať oddelenie treasury zodpovednosť, patrí získavanie dodatočných finančných zdrojov (prostredníctvom emisie dlhopisov, bankových úverov alebo iným spôsobom), zvyšovanie vlastného kapitálu a riadenie vzťahov s externými bankami skupiny MNE a s nezávislými ratingovými agentúrami.

10.44. Pri posudzovaní otázok transferového oceňovania v súvislosti s treasury činnosťami je rovnako ako v každom inom prípade dôležité presne vymedziť skutočné transakcie a presne určiť, aké funkcie subjekt vykonáva, a nie sa v akejkoľvek miere spoliehať na všeobecný opis, ako napríklad „treasury činnosti“.

10.45. Vo všeobecnosti je funkcia treasury súčasťou procesu čo najefektívnejšieho financovania obchodnej činnosti skupiny MNE. Funkcia treasury ako taká je zvyčajne podpornou službou pre hlavnú transakciu vytvárajúcu hodnotu, ako napríklad v prípade služieb poskytovaných lídrom cash-poolingu (pozri Oddiel C.2.3). V závislosti od skutočností a okolností každého prípadu môžu byť takéto činnosti službami a v takom prípade sa uplatňujú usmernenia k oceňovaniu vnútroskupinových služieb uvedené v Kapitole VII.

10.46. Podobne môže oddelenie treasury pôsobiť ako kontaktné miesto na centralizáciu externých úverov v rámci skupiny MNE. Externé finančné prostriedky by sa potom sprístupnili v rámci skupiny MNE prostredníctvom vnútroskupinových úverov poskytovaných treasury oddelením. Na základe prevládajúcich skutočností a okolností by sa na tieto situácie vzťahovali usmernenia uvedené v odseku 1.188 Kapitoly I a od oddelenia treasury by sa očakávalo, že za svoje koordinačné činnosti dostane odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

10.47. V iných situáciách môže oddelenie treasury vykonávať zložitejšie funkcie, a v tom prípade by malo byť primerane odmeňované.

10.48. Ďalším kľúčovým problémom týkajúcim sa činností treasury je identifikácia a alokácia ekonomicky významných rizík v súlade s Kapitolou I.

10.49. Činnosti spojené s výkonom funkcie treasury zohľadňujú otázky na úrovni skupiny a riadia sa víziou, stratégiou a politikami stanovenými vedením skupiny MNE. V súlade s tým bude prístup treasury k riziku závisieť od politiky MNE, v ktorej môžu byť stanovené určité ciele, ako napríklad cieľové úrovne návratnosti investícií (napr. výnos musí byť vyšší ako náklady na kapitál), znížená volatilita peňažných tokov alebo cieľové súvahové pomery (napr. aktíva k pasívam). Preto je dôležité poznamenať, že významnejšie strategické rozhodnutia sú zvyčajne výsledkom politiky stanovenej na úrovni skupiny, a nie sú určované samotným oddelením treasury.

10.50. V nasledujúcich častiach smernice sú uvedené úvahy o transferovom oceňovaní, ktoré vyplývajú z niektorých činností oddelenia treasury, ktoré sa často vykonávajú v rámci skupín MNE, t. j. poskytovanie pôžičiek v rámci skupiny, cash-pooling a hedging.

Upozornenie

Nasledujúce časti sa zaoberajú konkrétnymi otázkami súvisiacimi s určením, či úroková sadzba stanovená v zmluve o úvere zodpovedá nezávislej trhovej sadzbe. Analýza zahrnutá v týchto oddieloch vychádza z predpokladu, že transakcie sa považujú za úvery podľa presného vymedzenia v Kapitole I, prípadne podľa vnútroštátnych právnych predpisov.

C.1. Vnútroskupinové úvery

C.1.1. Všeobecné aspekty

C.1.1.1. Pohľad veriteľa a dlžníka

10.51. Pri posudzovaní obchodných a finančných vzťahov medzi prepojeným dlžníkom a veriteľom a pri analýze ekonomicky relevantných charakteristík transakcie by sa mala zohľadniť perspektíva veriteľa aj dlžníka, pričom treba vziať do úvahy, že tieto perspektívy sa nemusia zhodovať.

10.52. Rovnako ako pri iných scenároch transferového oceňovania sa na určenie toho, či veriteľ a dlžník preberajú riziká súvisiace s vnútroskupinovými úvermi, uplatňuje usmernenie v Oddiele D.1 Kapitoly I. Dôležité je najmä zvážiť riziká, ktoré dohody o financovaní prinášajú pre stranu poskytujúcu finančné prostriedky, a riziká spojené s prijatím a použitím finančných prostriedkov z pohľadu príjemcu. Tieto riziká sa budú týkať splatenia prevedenej sumy, kompenzácie očakávanej za neuhradenie tejto sumy do termínu splatnosti a kompenzácie za iné súvisiace rizikové faktory.

10.53. Veriteľ pri rozhodovaní o tom, či poskytnúť úver, akú sumu požičať a za akých podmienok, bude zohľadňovať hodnotenie rôznych faktorov týkajúcich sa dlžníka, širších ekonomických faktorov ovplyvňujúcich tak dlžníka, ako aj veriteľa a iných možností, ktoré má veriteľ reálne k dispozícii na použitie finančných prostriedkov.

10.54. Nezávislý veriteľ vykoná dôkladné posúdenie úverovej bonity potenciálneho dlžníka, ktoré mu umožní identifikovať a vyhodnotiť príslušné riziká a zvážiť metódy monitorovania a riadenia týchto rizík. Toto posúdenie úverovej bonity bude zahŕňať pochopenie samotného podniku, ako aj účelu úveru, spôsobu jeho štruktúrovania a zdroja jeho splácania, čo môže zahŕňať analýzu prognóz peňažných tokov a silu súvahy dlžníka.

10.55. Ak podnik poskytuje úver prepojenému podniku, nemusí nevyhnutne dodržiavať všetky rovnaké postupy ako nezávislý veriteľ. Nemusí napríklad absolvovať rovnaký proces zhromažďovania informácií o podnikaní dlžníka, pretože požadované informácie už môžu byť ľahko dostupné v rámci skupiny MNE. Pri posudzovaní toho, či bol úver poskytnutý za podmienok, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými podnikmi, sú však relevantné tie isté obchodné úvahy, ako je úverová bonita, úverové riziko a ekonomické okolnosti.

10.56. V prípade úveru poskytnutého materským podnikom skupiny MNE dcérskeho podniku už materský podnik kontroluje a vlastní dcérsky podnik, čo by znížilo význam poskytnutia zábezpeky pre jeho analýzu rizika ako veriteľa. Preto je pri hodnotení ocenenia úveru medzi prepojenými podnikmi dôležité vziať do úvahy, že neexistencia zmluvných práv na majetok subjektu prijímajúceho úver nemusí nevyhnutne odrážať ekonomickú realitu rizika spojeného s úverom. Ak aktíva podniku ešte nie sú založené ako zábezpeka inde, bude vhodné zvážiť v rámci analýzy podľa Kapitoly I, či sú tieto aktíva k dispozícii ako zábezpeka pre inak nezaistený úver a následný vplyv na stanovenie ceny úveru.

10.57. Úverové riziko pre veriteľa predstavuje možnosť, že dlžník nesplní svoje platobné záväzky v súlade s podmienkami úveru. Pri rozhodovaní o tom, či je potenciálny úver dobrou obchodnou príležitosťou, zváži veriteľ aj potenciálny vplyv zmien, ktoré by mohli nastať v ekonomických podmienkach ovplyvňujúcich úverové riziko, ktoré nesie, a to nielen vo vzťahu k podmienkam dlžníka, ale aj vo vzťahu k potenciálnym zmenám ekonomických podmienok, ako je napríklad nárast úrokových sadzieb alebo vystavenie dlžníka pohybom výmenných kurzov.

10.58. Dlžníci sa snažia optimalizovať svoje priemerné vážené náklady na kapitál a mať k dispozícii dostatok finančných prostriedkov na splnenie svojich krátkodobých potrieb aj dlhodobých cieľov. Nezávislý podnik, ktorý sa uchádza o financovanie vo vlastnom obchodnom záujme, bude pri zvažovaní reálne dostupných možností hľadať nákladovo najefektívnejšie riešenie vzhľadom na prijatú obchodnú stratégiu. Napríklad pokiaľ ide o zaistenie, za určitých okolností by za predpokladu, že podnik má vhodné zaistenie, ktoré môže ponúknuť, bude preferovať zvyčajne zabezpečené financovanie pred nezabezpečeným financovaním, s vedomím, že aktíva podniku, ktoré sú kolaterálom, a jeho požiadavky na financovanie sa môžu v priebehu času líšiť, napr. keďže kolaterál je konečný, rozhodnutie založiť kolaterál pri konkrétnom úvere vylučuje, aby dlžník založil ten istý kolaterál pri nasledujúcom úvere. Preto by mala MNE, ktorá dáva do zálohy kolaterál, zohľadniť svoje reálne dostupné možnosti týkajúce sa jeho celkového financovania (napr. možné následné úverové transakcie).

10.59. Dlžníci zvážia aj potenciálny vplyv zmien ekonomických podmienok, ako sú úrokové sadzby a výmenné kurzy, ako aj riziko, že nebudú schopní včas splácať úroky a istinu úveru, ak sa podnikanie dlžníka dostane do neočakávaných ťažkostí a riziko, že v prípade potreby nebudú schopní získať ďalší kapitál (buď dlhový, alebo vlastný).

10.60. Makroekonomické okolnosti môžu viesť k zmenám nákladov na financovanie na trhu. V takomto kontexte bude analýza transferového oceňovania, pokiaľ ide o možnosti dlžníka alebo veriteľa opätovne prerokovať podmienky úveru s cieľom využiť lepšie podmienky, vychádzať z možností, ktoré má reálne k dispozícii tak dlžník, ako aj veriteľ.

10.61. Ekonomické podmienky úverov by sa mali posudzovať aj v kontexte právnych

predpisov, ktoré môžu ovplyvniť postavenie strán. Napríklad insolvenčné právo v jurisdikcii dlžníka môže stanoviť, že záväzky voči prepojeným podnikom sú podriadené záväzkom voči nezávislým stranám.

C.1.1.2. Používanie úverových ratingov

10.62. Úverová bonita dlžníka je jedným z hlavných faktorov, ktoré nezávislí investori zohľadňujú pri určovaní úrokovej sadzby. Úverové ratingy môžu slúžiť ako užitočné meradlo úverovej bonity, a pomôcť identifikovať potenciálne porovnateľné subjekty alebo uplatňovať ekonomické modely v kontexte transakcií s prepojenými podnikmi. Okrem toho v prípade vnútro skupinových úverov a iných finančných nástrojov, ktoré sú predmetom závislých transakcií, môže byť vplyv členstva v skupine ekonomicky relevantným faktorom, ktorý ovplyvňuje oceňovanie týchto nástrojov. V tejto podkapitole sa preto podrobnejšie rozoberá používanie úverových ratingov a vplyv členstva v skupine v súvislosti s oceňovaním vnútro skupinových úverov. V prípade potreby sa na tento pododdiel odkazuje v iných častiach tohto usmernenia.

10.63. Úverové ratingy sa môžu stanoviť pre celkovú úverovú bonitu MNE alebo skupiny MNE⁴ alebo pre konkrétnu emisiu dlhu. Ako je podrobne uvedené v nasledujúcich odsekoch, stanovenie úverového ratingu si vyžaduje zohľadnenie kvantitatívnych - napr. finančných informácií - a kvalitatívnych faktorov - napr. odvetvia a jurisdikcie, v ktorej MNE alebo skupina MNE pôsobí.

C.1.1.2.1. Úverový rating MNE alebo skupiny MNE

10.64. Úverový rating MNE alebo skupiny MNE (zvyčajne označovaný ako „úverový rating emitenta“) je stanovisko k jej všeobecnej úverovej bonite. Takéto stanovisko sa zvyčajne zakladá na schopnosti a ochote MNE alebo skupiny MNE plniť svoje finančné záväzky v súlade s podmienkami týchto záväzkov. Úverový rating MNE alebo skupiny MNE je v skutočnosti formou relatívneho hodnotenia úverovej bonity v porovnaní s ostatnými dlžníkmi. Vo všeobecnosti platí, že nižší úverový rating znamená vyššie riziko zlyhania a očakáva sa, že pre veriteľov bude znamenať vyššiu mieru návratnosti.

10.65. Na mnohých úverových trhoch sú ľahko dostupné informácie o rôznych úrokových sadzbách účtovaných podnikom s rôznym ratingom a takéto informácie môžu užitočne prispieť k realizácii analýz porovnateľnosti. Finančné transakcie, ktoré má požičiavajúca si MNE alebo iná MNE v rámci skupiny od externých veriteľov, môžu byť tiež spoľahlivými porovnateľnými transakciami pre úrokové sadzby účtované prepojenými podnikmi (pozri odseky 10.94 a 10.95). Finančné transakcie uskutočnené požičiavajúcou si MNE alebo iným subjektom v skupine

⁴ Na účely tejto smernice sa úverovým ratingom MNE rozumie úverový rating konečného materského subjektu MNE vypočítaný na základe konsolidovanej účtovnej závierky.

MNE, napríklad materským podnikom skupiny MNE, budú spoľahlivými porovnateľnými položkami len vtedy, ak rozdiely medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami nemajú podstatný vplyv na úrokovú mieru alebo ak je možné vykonať primerane presné úpravy.

10.66. Keďže úverový rating závisí od kombinácie kvantitatívnych a kvalitatívnych faktorov, je stále pravdepodobné, že medzi dlžníkmi s rovnakým úverovým ratingom budú existovať určité rozdiely v úverovej bonite. Okrem toho pri porovnávaní dlžníkov pomocou takých finančných ukazovateľov, ktoré veritelia zvyčajne považujú za dôležité, ako je pomer dlhu k zisku alebo dlhu ku kapitálu, je dôležité poznamenať, že rovnaké finančné ukazovatele nemusia nevyhnutne viesť k rovnakému úverovému ratingu, ak medzi hodnotenými stranami existujú iné rozdiely. Napríklad na získanie daného ratingu v niektorých odvetviach sa môžu vyžadovať silnejšie finančné ukazovatele ako na získanie rovnakého ratingu pre dlžníka v iných odvetviach. Rizikovejšie odvetvia a odvetvia s menej stabilnými tokmi príjmov majú tendenciu vyžadovať lepšie finančné ukazovatele na získanie rovnakého ratingu.

10.67. Môžu sa vyskytnúť osobitné okolnosti, napríklad v prípade začínajúcich subjektov alebo subjektov, ktoré boli nedávno súčasťou fúzie, ktoré môžu mať vplyv na úverový rating subjektu skupiny. Tieto osobitné situácie by sa mali zohľadniť.

10.68. Je dôležité, aby skupina MNE vhodne zdokumentovala dôvody a výber úverového ratingu použitého pre konkrétnu MNE pri oceňovaní vnútroskupinového úveru a iných závislých finančných transakcií.

C.1.1.2.2. Úverový rating konkrétnej emisie dlhu

10.69. Úverový rating konkrétnej emisie dlhu („emisný rating“) je názor na úverovú bonitu emitenta v súvislosti s konkrétnym finančným nástrojom. Emisný rating zohľadňuje špecifické vlastnosti finančného nástroja, napríklad záruky, zábezpeky a úroveň nadriadenosti.

10.70. Úverový rating MNE alebo skupiny MNE sa môže líšiť od emisného ratingu vzhľadom na skutočnosť, že úverové riziko finančného nástroja je spojené s jeho špecifickými vlastnosťami a nielen s rizikovým profilom požičiavajúcej si MNE. Na základe prevládajúcich skutočností a okolností a za predpokladu, že existuje porovnateľnosť medzi emisiou dlhu tretej strany a závislou transakciou, keď sú k dispozícii ratingy emitenta aj emisie, by bolo vhodnejšie použiť na ocenenie kontrolovanej finančnej transakcie emisný rating konkrétnej emisie dlhu.

C.1.1.2.3. Určenie úverového ratingu

10.71. Pri určovaní úverového ratingu pre konkrétnu MNE v rámci skupiny MNE na účely posúdenia kontrolovaných transakcií by sa malo brať do úvahy osobitné hľadisko. Ak má MNE verejne dostupný úverový rating zverejnený nezávislou ratingovou agentúrou, tento rating môže byť informatívny pre analýzu kontrolovaných finančných transakcií MNE v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Vo väčšine prípadov sú však verejne dostupné úverové ratingy

len pre skupinu MNE. Prístup, ktorý sa často používa pre konkrétnu MNE, spočíva v použití kvantitatívnych a kvalitatívnych analýz jednotlivých charakteristík MNE s využitím verejne dostupných finančných nástrojov alebo metodík nezávislých ratingových agentúr s cieľom zopakovať proces použitý na určenie úverového ratingu skupiny MNE. Tento prístup zahŕňa aj zohľadnenie zlepšenia úverovej bonity, o ktorom sa predpokladá, že ho konkrétna MNE získa v dôsledku toho, že je súčasťou skupiny MNE.

C.1.1.2.4. Používanie verejne dostupných finančných nástrojov alebo metodík na aproximáciu úverových ratingov

10.72. Verejne dostupné finančné nástroje sú určené na výpočet úverového ratingu. Vo všeobecnosti tieto nástroje závisia od prístupov, ako je výpočet pravdepodobnosti zlyhania a pravdepodobnej straty v prípade zlyhania, aby sa dospelo k implikovanému ratingu pre pôžičku. Tieto údaje sa potom môžu porovnať s trhovou databázou pri hľadaní porovnateľných položiek, aby sa dospelo k cene alebo cenovému rozpätiu pôžičky. Pri zvažovaní, či výsledkom uplatňovania týchto nástrojov je spoľahlivé hodnotenie úverového ratingu kontrolovaných transakcií, treba mať na pamäti potenciálne problémy, medzi ktoré patrí skutočnosť, že výsledky nie sú založené na priamom porovnaní s transakciami medzi nezávislými stranami, ale závisia od presnosti vstupných parametrov, tendencii spoliehať sa viac na kvantitatívne vstupy na úkor kvalitatívnych faktorov a nedostatočnej zrozumiteľnosti procesov (t. j. fungovanie základných algoritmov a procesov nemusí byť transparentné).

10.73. Metodika úverového ratingu používaná vo verejne dostupných finančných nástrojoch sa môže v určitých ohľadoch výrazne líšiť od metodík úverového ratingu, ktoré používajú nezávislé ratingové agentúry na stanovenie oficiálnych úverových ratingov, a vplyv akýchkoľvek takýchto rozdielov by sa mal starostlivo zvážiť. Napríklad verejne dostupné nástroje zvyčajne používajú na určenie úverového ratingu len obmedzenú vzorku kvantitatívnych údajov. Oficiálne úverové ratingy zverejňované nezávislými ratingovými agentúrami sú výsledkom oveľa prísnejšej analýzy, ktorá zahŕňa kvantitatívnu analýzu historickej a prognózovanej výkonnosti subjektu, ako aj podrobnú kvalitatívnu analýzu, napríklad schopnosti manažmentu riadiť subjekt, špecifik odvetvia a trhového podielu subjektu v jeho odvetví.

10.74. Z týchto dôvodov sa spoľahlivosť výsledkov úverového ratingu odvodených z použitia verejne dostupných finančných nástrojov môže zvýšiť do tej miery, do akej môže analýza reprodukovateľne preukázať konzistentnosť úverových ratingov s použitím takýchto nástrojov s ratingmi poskytovanými nezávislými ratingovými agentúrami.

10.75. Pri vykonávaní analýzy úverového ratingu je dôležité poznamenať, že finančné ukazovatele môžu byť ovplyvnené súčasnými a minulými závislými transakciami (napríklad predajom alebo úrokovými nákladmi). Ak sa ukáže, že takéto kontrolované transakcie nie sú v súlade s princípom nezávislého trhového vzťahu, úverový rating odvodený na základe takýchto transakcií v rámci skupiny nemusí byť spoľahlivý (pozri tiež usmernenie v Oddiele B). Tieto

úvahy sa vzťahujú tak na kontrolované transakcie, ktoré môžu ovplyvniť súčasné príjmy MNE, ako aj na predchádzajúce financovanie a iné transakcie v rámci skupiny, ktoré mohli mať vplyv na ukazovatele príjmov a kapitálu MNE, ktoré sú predmetom kvantitatívnej analýzy.

C.1.1.3. Vplyv členstva v skupine

10.76. Vplyv členstva v skupine je relevantný najmä z hľadiska podmienok, za ktorých by si MNE požičala od nezávislého veriteľa za podmienok v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a to dvoma spôsobmi. Po prvé, politiky a postupy manažmentu skupiny v oblasti externého financovania pomôžu pri informovaní o forme a podmienkach dlhu, ktorý by MNE uzavrela s nezávislým veriteľom, vrátane ceny (t. j. platenej úrokovej sadzby) a všetkých ekonomicky relevantných charakteristík, ako je typ úveru, jeho lehota splatnosti, mena, zabezpečenie, zmluvné podmienky, obchodné stratégie atď. Po druhé, MNE môže získať podporu skupiny na splnenie svojich finančných záväzkov v prípade, že sa dlžník dostane do finančných ťažkostí. Odsek 1.178 Kapitoly I tejto smernice je relevantný na analýzu vplyvu členstva v skupine na podmienky pôžičky, keď požičiavajúca si MNE získa náhodnú výhodu vyplývajúcu výlučne z príslušnosti ku skupine, t. j. pasívne združenie.

10.77. V súvislosti s vnútroskupinovými úvermi sa táto vedľajšia výhoda, o ktorej sa predpokladá, že ju MNE získa výlučne na základe príslušnosti ku skupine, označuje ako implicitná podpora. Vplyv potenciálnej podpory zo strany skupiny na úverový rating subjektu a akýkoľvek vplyv na schopnosť tohto subjektu požičiavať si alebo na úrokovú sadzbu platenú z týchto úverov by si nevyžadoval žiadnu platbu alebo úpravu porovnateľnosti. Pozri príklad 1 v odsekoch 1.184 - 1.186 Kapitoly I a Oddiel D.3.

10.78. Implicitná podpora zo strany skupiny môže ovplyvniť úverový rating dlžníka alebo rating akéhokoľvek dlhu, ktorý emituje. Relatívne postavenie subjektu v rámci skupiny môže pomôcť určiť, aký vplyv má potenciálna podpora skupiny na úverový rating emitenta dlhu. Subjekty MNE budú s väčšou alebo menšou pravdepodobnosťou dostávať podporu skupiny v závislosti od relatívneho významu subjektu pre MNE skupinu ako celok a prepojenia medzi subjektom a zvyškom MNE skupiny, či už v jeho súčasnej podobe alebo z hľadiska budúcej stratégie. Člen skupiny MNE so silnejšími väzbami, ktorý je neoddeliteľnou súčasťou identity skupiny alebo je dôležitý pre jej budúcu stratégiu, zvyčajne pôsobiaci v hlavnej oblasti podnikania skupiny, by mal zvyčajne väčšiu pravdepodobnosť podpory zo strany ostatných členov skupiny MNE a následne by mal úverový rating užšie prepojený s ratingom skupiny MNE. Naopak, môže byť relevantné predpokladať, že subjekt by pravdepodobne dostal podporu od zvyšku skupiny MNE za obmedzenejších okolností, ak nevykazuje rovnaké ukazovatele alebo ak sú väzby slabšie. V prípade subjektu, pri ktorom existuje dôkaz, že skupina MNE neposkytne žiadnu podporu, môže byť na základe prevládajúcich skutočností a okolností vhodné posudzovať subjekt len na základe jeho vlastného samostatného úverového ratingu.

10.79. Ďalším kľúčovým faktorom by boli pravdepodobné dôsledky podpory alebo nepodpory

dlžníka pre ostatné časti skupiny MNE. Kritériá používané na určenie postavenia subjektu v tomto ohľade môžu zahŕňať také aspekty, ako sú právne povinnosti (napr. regulačné požiadavky), strategický význam, prevádzková integrácia a význam, spoločné meno, potenciálny vplyv na dobrú povesť, negatívne účinky na celú skupinu MNE, všeobecné vyhlásenie o politike alebo zámeroch a akákoľvek história podpory a spoločné správanie skupiny MNE vo vzťahu k tretím stranám. Relatívna dôležitosť týchto faktorov sa môže v jednotlivých odvetviach líšiť.

10.80. Vplyv hodnotenia implicitnej podpory je otázkou názoru. Druh informácií, na ktorých by skupina MNE založila rozhodnutie o poskytnutí alebo neposkytnutí podpory dlžníkovi za konkrétnych okolností, nemusí byť daňovej správe k dispozícii, ako je to často v prípade skúmania transferového oceňovania, a existencia informačnej asymetrie môže ovplyvniť schopnosť daňovej správy určiť pravdepodobnosť podpory (pozri Oddiel B.2 v Kapitole IV). Okrem toho meniace sa skutočnosti a okolnosti, ktoré majú vplyv na ochotu alebo schopnosť skupiny MNE poskytnúť podporu, môžu znamenať, že samotná skupina MNE nerozhodne, kým nenastane situácia, že takúto podporu potrebuje. To je v protiklade napríklad s prípadom, keď MNE dostane formálnu záruku od iného člena skupiny. Minulé správanie skupiny MNE, pokiaľ ide o poskytovanie podpory, môže byť užitočným ukazovateľom pravdepodobného správania v budúcnosti, ale mala by sa vykonať vhodná analýza s cieľom zistiť, či sa neuplatňujú iné podmienky.

C.1.1.4. Používanie skupinového úverového ratingu MNE

10.81. Je tiež dôležité poznamenať, že hoci existujú zavedené prístupy k odhadu úverového ratingu pre konkrétneho člena skupiny alebo emisný rating, vyššie uvedené úvahy znamenajú, že prístup k oceňovaniu založený na úverových ratingoch samostatných subjektov, ktoré sú odvodené z verejne dostupných finančných nástrojov (pozri odsek 10.72), analýza implicitnej podpory, ťažkosti so spoľahlivým účtovaním závislých transakcií a prítomnosť informačnej asymetrie môžu predstavovať problémy, ktoré, ak sa nevyriešia, môžu viesť k výsledkom, ktoré nie sú spoľahlivé.

10.82. V takomto prípade sa úverový rating skupiny MNE môže použiť aj na účely ocenenia presne vymedzeného úveru, ak to vyplýva zo skutočností, najmä v situáciách, keď je MNE pre skupinu dôležitá, ako sa uvádza v odsekoch 10.78 a 10.79, a keď sa ukazovatele úverovej bonity MNE výrazne nelíšia od ukazovateľov úverovej bonity skupiny. Úverový rating skupiny MNE nie je ovplyvnený kontrolovanými transakciami a odráža skutočný základ, na základe ktorého skupina žiada o externé financovanie od nezávislých veriteľov. V situáciách, keď skupina MNE nemá externý úverový rating, možno zvážiť vykonanie analýzy úverového ratingu na úrovni MNE na účely posúdenia závislej transakcie. Vo všetkých prípadoch bude úverový rating skupiny MNE, rovnako ako akýkoľvek iný úverový rating, vhodný len vtedy, ak sa určí ako najspoľahlivejší ukazovateľ úverového ratingu MNE vzhľadom na všetky skutočnosti a okolnosti.

C.1.1.5. Zmluvy

10.83. Účelom zmlúv o pôžičke je vo všeobecnosti poskytnúť veriteľovi určitý stupeň ochrany a obmedziť tak jeho riziko. Táto ochrana môže mať podobu zmlúv o prevzatí záväzkov alebo zmlúv o udržiavaní.

10.84. Úverové zmluvy vyžadujú alebo zakazujú určité činnosti dlžníka bez súhlasu veriteľa. Úverové zmluvy môžu napríklad zakázať dlžníkovi aby sa dodatočne zadlžoval, zriaďovať akékoľvek zaťaženie aktív subjektu alebo zbaviť sa určitých aktív subjektu, čím sa zabezpečí určitý stupeň istoty v súvislosti so súvahou dlžníka.

10.85. Zmluvy o udržiavaní sa zvyčajne vzťahujú na finančné ukazovatele, ktoré sa musia plniť v pravidelných, vopred stanovených intervaloch počas trvania úveru, na ktorú sa vzťahuje zmluva. Zmluvy o udržiavaní môžu fungovať ako systém včasného varovania, aby v prípade nedostatočnej finančnej výkonnosti dlžníka mohli dlžník a/alebo veriteľ včas prijať nápravné opatrenia. To môže pomôcť chrániť neprepojených veriteľov pred informačnou asymetriou.

10.86. Medzi subjektmi môže existovať menšia informačná asymetria (t. j. lepšia viditeľnosť) v rámci skupiny ako v situáciách, ktoré zahŕňajú neprepojené podniky. Poskytovatelia vnútroskupinových úverov sa môžu rozhodnúť, že nebudú mať uzatvorené zmluvy o úveroch medzi prepojenými podnikmi, čiastočne preto, že je menej pravdepodobné, že budú trpieť informačnou asymetriou, a preto, že je menej pravdepodobné, že by sa jedna časť skupiny MNE snažila podniknúť rovnaké kroky ako nezávislý veriteľ v prípade porušenia zmluvy, ani by sa zvyčajne nesnažila zaviesť rovnaký druh obmedzení. Ak v písomnej dohode medzi stranami absentujú zmluvy, bude vhodné zvážiť v súlade s usmerneniami Kapitoly I, či v praxi existuje ekvivalent zmluvy o udržiavaní medzi stranami a následný vplyv na stanovenie ceny pôžičky.

C.1.1.6. Záruky

10.87. Na podporu úveru dlžníka sa môže použiť záruka inej strany. Veriteľ, ktorý sa spolieha na záruku alebo záruky, by mal hodnotiť ručiteľa (ručiteľov) podobným spôsobom, akým hodnotí pôvodného dlžníka. Aby veriteľ mohol zohľadniť záruku pri stanovovaní alebo úprave podmienok pôžičky, musel by sa odôvodnene presvedčiť, že ručiteľ(ia) bude(ú) schopný(i) pokryť prípadný výpadok vyplývajúci z neschopnosti dlžníka splniť svoje záväzky v plnej výške v prípade zlyhania. Záruky sú podrobnejšie opísané v Oddiele D.

C.1.2. Určenie nezávislej úrokovej sadzby vnútroskupinových úverov

10.88. V nasledujúcich odsekoch sú uvedené rôzne prístupy k oceňovaniu vnútroskupinových úverov. Rovnako ako v akejkoľvek inej situácii v oblasti transferového oceňovania by mal byť výber najvhodnejšej metódy v súlade so skutočnou transakciou, ktorá je presne vymedzená, najmä prostredníctvom funkčnej analýzy (pozri Kapitolu II).

C.1.2.1. Metóda nezávislej trhovej ceny (Metóda CUP)

10.89. Po presnom vymedzení konkrétnej transakcie možno hľadať nezávislé úrokové sadzby na základe posúdenia úverového ratingu dlžníka alebo ratingu konkrétnej emisie s prihliadnutím na všetky podmienky úveru a faktory porovnateľnosti.

10.90. Rozšírená existencia trhov s požíčianím a poskytovaním peňazí a frekvencia takýchto transakcií medzi nezávislými dlžníkmi a veriteľmi spolu so širokou dostupnosťou informácií a analýzou úverových trhov môžu uľahčiť uplatňovanie metódy CUP na finančné transakcie, ako je to v prípade iných typov transakcií. Dostupné informácie často zahŕňajú podrobnosti o charakteristikách úveru a úverovom ratingu dlžníka alebo ratingu konkrétnej emisie. Charakteristiky, ktoré zvyčajne zvyšujú riziko pre veriteľa, ako sú dlhé lehoty splatnosti, absencia zabezpečenia, podriadenosť alebo použitie pôžičky na rizikový projekt, budú mať tendenciu zvyšovať úrokovú sadzbu. Charakteristiky, ktoré obmedzujú riziko veriteľa, ako napríklad silný kolaterál, kvalitná záruka alebo obmedzenia budúceho správania dlžníka, budú mať za následok nižšiu úrokovú sadzbu.

10.91. Nezávislá úroková sadzba pre testovaný úver sa môže porovnať s verejne dostupnými údajmi pre iných dlžníkov s rovnakým úverovým ratingom a pre úvery s dostatočne podobnými podmienkami a inými faktormi porovnateľnosti. Pri rozsahu konkurencie, ktorá je často prítomná na finančných trhoch, by sa dalo očakávať, že vzhľadom na charakteristiky úveru (suma, splatnosť, mena atď.) a úverový rating dlžníka alebo emisný rating (pozri Oddiel C.1.1.2) by existovala jediná sadzba, za ktorú by dlžník mohol získať finančné prostriedky a jediná sadzba, za ktorú by veriteľ mohol investovať finančné prostriedky s cieľom získať primeranú odmenu. V praxi však pravdepodobne nebude existovať jediná „trhová sadzba“, ale celý rad sadziieb, hoci konkurencia medzi veriteľmi a dostupnosť informácií o cenách budú mať tendenciu tento rad zužovať.

10.92. Pri hľadaní porovnateľných údajov nie je porovnateľnosť obmedzená vyslovene na samostatný subjekt. Pri skúmaní komerčných úverov, keď je potenciálne porovnateľný dlžník členom skupiny MNE a požičal si od nezávislého veriteľa, za predpokladu, že všetky ostatné ekonomicky relevantné podmienky sú dostatočne podobné, úver členovi inej skupiny MNE alebo medzi členmi rôznych skupín MNE by mohla byť platnou porovnateľnou transakciou.

10.93. Nezávislé úrokové sadzby môžu vychádzať aj z návratnosti reálnych alternatívnych transakcií s porovnateľnými ekonomickými charakteristikami. V závislosti od skutočností a okolností by reálnymi alternatívami k vnútroskupinovému úverom mohli byť napríklad emisie dlhopisov, úvery, ktoré sú nezávislými transakciami, vklady, konvertibilné dlhopisy, komerčné cenné papiere atď. Pri hodnotení týchto alternatív ako potenciálnych porovnateľných transakcií je dôležité mať na pamäti, že na základe skutočností a okolností môžu byť potrebné úpravy porovnateľnosti s cieľom eliminovať významné účinky rozdielov medzi kontrolovaným vnútropodnikovým úverom a vybranou alternatívou, napríklad z hľadiska likvidity, splatnosti, existencie zábezpeky alebo meny.

10.94. Pri posudzovaní otázok porovnateľnosti by sa nemala prehliadať možnosť interných CUP.

10.95. Zatiaľ čo je nepravdepodobné, že priemerná úroková sadzba skupiny MNE platená z jej externého dlhu spĺňa požiadavky porovnateľnosti, aby sa mohla považovať za internú CUP, môže byť možné identifikovať potenciálne porovnateľné úvery v rámci financovania dlžníka alebo skupiny MNE s nezávislým veriteľom ako protistranou. Podobne ako v prípade externých CUP môže byť potrebné vykonať príslušné úpravy na zlepšenie porovnateľnosti (pozri príklad 1 v bodoch 1.164 - 1.166).

C.1.2.2. Poplatky a platby spojené s úvermi

10.96. Pri posudzovaní cien úverov na základe princípu nezávislého trhového vzťahu môže vzniknúť otázka poplatkov a platieb v súvislosti s úverom. Nezávislí komerční veritelia si niekedy účtujú poplatky ako súčasť podmienok poskytnutia úverov, napríklad poplatky za poskytnutie úveru alebo poplatky za záväzok v súvislosti s nečerpaným úverom. Ak sa takéto poplatky vyskytnú v úvere medzi prepojenými podnikmi, mali by sa posudzovať rovnakým spôsobom ako akákoľvek iná transakcia v rámci skupiny. Pritom treba mať na pamäti, že poplatky nezávislých veriteľov budú čiastočne odrážať náklady vynaložené v procese získavania kapitálu a pri plnení regulačných požiadaviek, ktoré by prepojené podniky nemuseli znášať.

C.1.2.3. Náklady na financovanie

10.97. Pri absencii porovnateľných nezávislých transakcií by sa za určitých okolností mohol ako alternatíva na oceňovanie vnútropodnikových úverov použiť prístup nákladov na finančné prostriedky. Náklady na finančné prostriedky budú odrážať výpožičné náklady, ktoré veriteľovi vznikli pri získavaní finančných prostriedkov na poskytnutie úveru. K tomu sa pripočítajú náklady na vybavenie úveru a príslušné náklady vynaložené na obsluhu úveru, riziková prirážka, ktorá odráža rôzne ekonomické faktory spojené s navrhovaným úverom, plus zisková marža, ktorá vo všeobecnosti zahŕňa dodatočné náklady veriteľa na vlastné zdroje potrebné na zabezpečenie úveru.

10.98. Pri prístupe nákladov na finančné prostriedky je potrebné mať na pamäti, že by sa mal uplatňovať na základe posúdenia nákladov na finančné prostriedky veriteľa v porovnaní s ostatnými veriteľmi pôsobiacimi na trhu. Náklady na finančné prostriedky sa môžu u rôznych potenciálnych veriteľov líšiť, takže veriteľ nemôže jednoducho účtovať poplatky na základe svojich nákladov na finančné prostriedky, najmä ak existuje potenciálny konkurent, ktorý môže získať finančné prostriedky lacnejšie. Veriteľ na konkurenčnom trhu sa môže snažiť stanoviť najnižšiu možnú sadzbu, aby získal podnikateľskú výhodu. V komerčnom prostredí to bude znamenať, že veritelia budú znižovať prevádzkové náklady na najnižšiu možnú mieru a budú sa snažiť minimalizovať náklady na získanie finančných prostriedkov na poskytovanie úverov.

10.99. Uplatnenie prístupu založeného na nákladoch financovania si vyžaduje zvážiť možnosti, ktoré má dlžník reálne k dispozícii. Za prevládajúcich skutočností a okolností by vypožičiavajúca si MNE neuzavrela transakciu ocenenú podľa prístupu nákladov na financovanie, ak by mohla získať financovanie za lepších podmienok uzavretím alternatívnej transakcie.

10.100. V niektorých vnútrogrupinových transakciách sa na oceňovanie úverov, pri ktorých sa kapitál požičiava od neprepojenej strany a prechádza od pôvodného dlžníka cez jeden alebo viac prepojených sprostredkovateľských spoločností ako séria úverov, až kým sa nedostane ku konečnému dlžníkovi, môže použiť metóda nákladov na financovanie. V takýchto prípadoch, keď sa vykonávajú len sprostredkovateľské alebo agentúrne funkcie, ako sa uvádza v odseku 7.34, „nemusí byť vhodné určiť cenu s ohľadom na princíp nezávislého vzťahu ako prirážku k nákladom na služby, ale skôr k nákladom na samotnú agentúrnu funkciu“.

C.1.2.4. Swapy úverového zlyhania

10.101. Swapy úverového zlyhania odrážajú úverové riziko spojené s podkladovým finančným aktívom. Ak neexistujú informácie o podkladovom aktíve, ktoré by sa mohli použiť ako porovnateľná transakcia, daňovníci a daňové správy môžu na výpočet rizikovej prémie spojenej s vnútrogrupinovými úvermi použiť rozpätia swapov úverového zlyhania.

10.102. Swapy úverového zlyhania ako finančné nástroje obchodované na trhu môžu podliehať vysokej miere volatility. Táto volatilita môže ovplyvniť spoľahlivosť swapov úverového zlyhania ako zástupných ukazovateľov na meranie kreditného rizika spojeného s konkrétnou investíciou samostatne, pretože rozpätia kreditného zlyhania môžu odrážať nielen riziko zlyhania, ale aj iné nesúvisiace faktory, ako je likvidita zmlúv o swapoch úverového zlyhania alebo objem dohodnutých zmlúv. Tieto okolnosti by mohli viesť k situáciám, keď napríklad ten istý nástroj môže mať rôzne rozpätia swapov úverového zlyhania.

10.103. Preto si použitie swapov úverového zlyhania na aproximáciu rizikovej prémie spojenej s úvermi v rámci skupiny bude vyžadovať starostlivé zváženie vyššie uvedených okolností, aby sa dospelo k úrokovej sadzbe zodpovedajúcej princípu nezávislého vzťahu.

C.1.2.5. Ekonomické modelovanie

10.104. Niektoré odvetvia sa pri oceňovaní vnútrogrupinových úverov spoliehajú na ekonomické modely, ktoré konštruujú úrokovú sadzbu ako náhradu úrokovej sadzby zodpovedajúcej princípu nezávislého vzťahu.

10.105. Vo svojej najbežnejšej variante ekonomické modely počítajú úrokovú sadzbu prostredníctvom kombinácie bezrizikovej úrokovej sadzby a niekoľkých prirážok spojených s rôznymi aspektmi úveru - napr. rizikom zlyhania, rizikom likvidity, očakávanou infláciou alebo

splatnosťou. V niektorých prípadoch by ekonomické modely zahŕňali aj prvky na kompenzáciu prevádzkových nákladov veriteľa.

10.106. Spoľahlivosť výsledkov ekonomických modelov závisí od parametrov zahrnutých do konkrétneho modelu a od prijatých základných predpokladov. Pri hodnotení spoľahlivosti ekonomických modelov ako prístupu k oceňovaniu vnútrokupinových úverov je dôležité poznamenať, že výsledky ekonomických modelov nepredstavujú konkrétne transakcie medzi nezávislými stranami, a preto by boli pravdepodobne nevyhnutné úpravy porovnateľnosti. Avšak v situáciách, keď nie je možné identifikovať spoľahlivé porovnateľné nezávislé transakcie, môžu ekonomické modely predstavovať nástroje, ktoré môžu byť užitočné pri identifikácii trhovej ceny pre vnútrokupinové úvery za rovnakých obmedzení týkajúcich sa trhových podmienok, ktoré sú uvedené v odseku 10.98.

C.1.2.6. Stanoviská bánk

10.107. Za určitých okolností sa daňovníci môžu snažiť preukázať nezávislú úrokovú sadzbu na vnútrokupinové úvery predložením písomných stanovísk nezávislých bánk, niekedy označovaných ako „stanovisko banky“, v ktorých sa uvádza, akú úrokovú sadzbu by banka uplatnila, keby poskytla porovnateľnú pôžičku danému podniku.

10.108. Takýto prístup by predstavoval odchýlku od princípu nezávislého vzťahu založeného na porovnateľnosti, pretože nie je založený na porovnaní konkrétnych transakcií. Okrem toho je dôležité mať na pamäti aj skutočnosť, že takéto písomnosti nepredstavujú skutočnú ponuku na poskytnutie úveru. Predtým, ako komerčný veriteľ pristúpi k poskytnutiu úveru, vykoná príslušné hĺbkové previerky a schvaľovacie procesy, ktoré predchádzajú formálnej ponuke úveru. Takéto listy by sa preto vo všeobecnosti nepovažovali za dôkaz dodržania princípu nezávislého vzťahu.

C.2. Cash-pooling

C.2.1. Cash-poolingové štruktúry

10.109. Využívanie cash-poolingu je medzi MNE obľúbené ako spôsob dosiahnutia efektívnejšieho riadenia hotovosti prostredníctvom fyzického alebo fiktívneho spojenia zostatkov na viacerých samostatných bankových účtoch. V závislosti od konkrétnych zavedených opatrení môže cash-pooling pomôcť dosiahnuť efektívnejšie riadenie likvidity, čím sa môže znížiť závislosť od externých úverov alebo v prípade prebytku hotovosti sa môže dosiahnuť zvýšený výnos z akéhokoľvek agregovaného zostatku hotovosti. Finančné náklady sa môžu znížiť aj tým, že sa odstráni bankové rozpätie obsiahnuté v úrokoch, ktoré by sa platili alebo prijímali z viacerých samostatných debetných alebo kreditných zostatkov na účtoch, a tým, že sa znížia náklady na bankové transakcie.

10.110. V kontexte tejto časti je cash-pooling združovanie peňažných zostatkov ako súčasť

dohody o riadení krátkodobej likvidity. Dohody o cash-poolingu sú komplexné zmluvy, ktoré môžu zahŕňať závislé a nezávislé transakcie. Jednou z bežných štruktúr je napríklad to, že zúčastnení členovia skupiny MNE uzavrujú zmluvu s neprepojenou bankou, ktorá poskytuje služby cash-poolingu, a každý zúčastnený člen si v tejto banke otvorí bankový účet.

10.111. Hoci existujú dva základné typy cash-poolingu - fyzický a fiktívny - je možné dohodnúť aj iné varianty a kombinácie, ktoré spĺňajú špecifické podnikateľské potreby. Môže ísť napríklad o niekoľko fyzických poolov, jeden pre každú menu, v ktorej podnik pôsobí, spolu s fiktívnym poolom, ktorý potom kombinuje tieto jednotlivé menové pooly.

C.2.1.1. Fyzický cash-pooling

10.112. Pri typickej dohode o fyzickom cash-poolingu sa zostatky na bankových účtoch všetkých členov cash-poolingu denne prevádzajú na jeden centrálny bankový účet, ktorého majiteľom je líder cash-poolingu. Každý deficitný účet sa vyrovná na cieľový zostatok (zvyčajne na nulu) prevodom z hlavného (master) účtu na príslušný podúčet. V závislosti od toho, či po úprave účtov členov na cieľový zostatok vznikne prebytok alebo deficit, môže si líder cash-poolingu požičať od banky finančné prostriedky, aby splnil požiadavku na „čisté“ financovanie skupiny, alebo uložiť prípadný prebytok likvidity v banke.

C.2.1.2. Fiktívny cash-pooling

10.113. V prípade fiktívneho cash-poolingu sa niektoré výhody kombinácie kreditných a debetných zostatkov viacerých účtov dosahujú bez fyzického prevodu zostatkov medzi účtami členov, hoci banka v tomto systéme zvyčajne vyžaduje krížové záruky od účastníkov cash-poolingu, aby zabezpečila vyrovnanie všetkých záväzkov z cash-poolingu. Banka pomyselne agreguje rôzne zostatky na jednotlivých účtoch zúčastnených členov a podľa čistého zostatku vypláca alebo účtuje úroky buď na určený hlavný účet, alebo na všetky zúčastnené účty podľa vzorca určeného v zmluve o cash-poolingu.

10.114. Bez fyzických prevodov finančných prostriedkov sú transakčné náklady na prevádzku fiktívneho cash-poolingu pravdepodobne nižšie ako transakčné náklady na prevádzku fyzického cash-poolingu. Funkcie vykonávané bankou by sa započítavali do poplatkov alebo úrokovej sadzby banky. Pri minimálnych funkciách, ktoré vykonáva líder cash-poolingu (pretože funkcie vykonáva predovšetkým banka), bude pridaná hodnota lídra cash-poolingu, ktorá sa premietne do vnútropodnikových cien, veľmi malá, ak vôbec nejaká. Pri vhodnom rozdelení výhody vytvorenej v dôsledku odstránenia bankového rozpätia a/alebo optimalizácie jednej debetnej alebo kreditnej pozície by bolo potrebné zohľadniť príspevok alebo záťaž každého účastníka cash-poolingu.

C.2.2. Presné vymedzenie cash-poolingových transakcií

10.115. Presné vymedzenie cash-poolingových transakcií bude závisieť od konkrétnych

skutočností a okolností každého prípadu. Keďže nezávislé podniky nevykonávajú cash-pooling pravidelne, ak vôbec, uplatňovanie zásad transferového oceňovania si vyžaduje dôkladné zváženie. Ako sa uvádza v odseku 1.11, „ak nezávislé podniky vykonávajú zriedkavo také transakcie, aké vykonávajú prepojené podniky, môže byť ťažké uplatniť princíp nezávislého vzťahu, pretože existuje len málo priamych dôkazov o tom, aké podmienky by si stanovili nezávislé podniky, alebo neexistujú žiadne dôkazy.“

10.116. Pri presnom vymedzení cash-poolingových štruktúr by bolo potrebné zohľadniť nielen skutočnosti a okolnosti prevádzaných zostatkov, ale aj širší kontext podmienok cash-poolingu ako celku. Cash-pooling sa môže od tradičného jednodňového vkladu v banke alebo podobnej finančnej inštitúcii líšiť napríklad tým, že vkladateľ cash-poolu nevkladá finančné prostriedky ako izolovanú transakciu s cieľom získať jednoduchý výnos z vkladu.

10.117. Účastník cash-poolingu sa pravdepodobne zúčastňuje na zabezpečovaní likvidity v rámci širšej stratégie skupiny, dohody, v rámci ktorej môže každý člen vystupovať ako vkladateľ alebo dlžník, čo môže zahŕňať celý rad výhod, ktoré možno dosiahnuť len ako súčasť kolektívnej stratégie zahŕňajúcej všetkých členov cash-poolingu, realizovanej v prospech všetkých účastníkov cash-poolingu, pričom účasť na tejto stratégii je obmedzená na subjekty v rámci skupiny MNE. Účastníci cash-poolingu vkladajú hotovosť do poolu (alebo vyberajú hotovosť z poolu) a nie konkrétnemu členovi poolu (alebo od neho).

10.118. Žiadny člen cash-poolingu by neočakával, že sa zúčastní na transakcii, ak by sa tým zhoršila jeho situácia v porovnaní s jeho ďalšou najlepšou možnosťou. Analýza rozhodnutia každého člena MNE zúčastniť sa na cash-poolingu by sa mala vykonať s ohľadom na jeho reálne dostupné možnosti, pričom sa zohľadní, že MNE môže ako člen cash-poolingu získať aj iné výhody ako výhodnejšiu úrokovú sadzbu (pozri odsek 10.146).

10.119. Pri vymedzení cash-poolingových transakcií sa môže stať, že dosiahnuté úspory a efektívnosť vzniknú v dôsledku skupinových synergií vytvorených zámerným zosúladeným postupom (ako sa uvádza v Oddiele D.8 Kapitoly I).

10.120. Ako je uvedené v bode 1.179, určenie výsledkov, ktoré vyplývajú z úmyselných zosúladených činností skupiny, sa musí stanoviť prostredníctvom dôkladnej funkčnej analýzy. V súvislosti s dohodami o cash-poolingu je preto potrebné určiť (i) povahu výhody alebo nevýhody, (ii) výšku poskytnutej výhody alebo ujmy a (iii) spôsob, akým by sa táto výhoda alebo ujma mala rozdeliť medzi členov skupiny MNE.

10.121. Výhodou dohody o cash-poolingu môže byť zníženie platených úrokov alebo zvýšenie prijatých úrokov, ktoré vyplýva zo započítania kreditných a debetných zostatkov. Výška tejto skupinovej synergetickej výhody, vypočítaná na základe výsledkov, ktoré by členovia cash-poolingu dosiahli, keby obchodovali výlučne s nezávislými podnikmi, by sa vo všeobecnosti rozdelila medzi členov cash-poolingu za predpokladu, že lídrovi cash-poolingu sa prideli primeraná odmena za funkcie, ktoré zabezpečuje v súlade s Oddielom C.2.3 tejto kapitoly.

10.122. Ďalším kľúčovým faktorom pri analýze režimu financovania v rámci skupiny, ktoré možno označiť ako cash-pooling, sú situácie, keď členovia skupiny MNE udržiavajú debetné a kreditné pozície, ktoré namiesto toho, aby fungovali ako súčasť dohody o krátkodobej likvidite, sa stávajú dlhodobejšími. V takých prípadoch by bolo vhodné zvážiť, či by pri presnom vymedzení nebolo správne zaobchádzať s nimi inak ako s krátkodobým zostatkom peňažného fondu, napríklad ako s dlhodobejším vkladom alebo termínovanou pôžičkou.

10.123. Jedným z praktických problémov v takýchto situáciách bude rozhodnutie o tom, ako dlho by sa mala táto pozícia považovať za súčasť cash-poolingu, kým by sa potenciálne mohla považovať za niečo iné, napríklad za termínovaný úver. Keďže cash-pooling má byť krátkodobou dohodou zameranou na likviditu, môže byť vhodné zvážiť, či sa rok čo rok vyskytuje rovnaký model, a preskúmať, aké politiky má finančné riadenie skupiny MNE vzhľadom na to, že výnos zo zostatkov hotovosti je kľúčovou otázkou finančného riadenia.

10.124. Potenciálne ťažkosti pre daňové správy pri analýze cash-poolingových transakcií spočívajú v tom, že rôzne subjekty zúčastňujúce sa cash-poolingu môžu mať sídlo vo viacerých jurisdikciách, čo môže sťažiť prístup k dostatočným informáciám na overenie stavu, ktorý uviedol daňovník. Daňovým správam by pomohlo, keby skupiny MNE poskytli informácie o štruktúre cash-poolingu a výnosoch lídra cash-poolingu a členov cash-poolingu ako súčasť dokumentácie o transferovom oceňovaní. (Informácie, ktoré sa majú uviesť v tzv. Master file, sú uvedené v prílohe I ku Kapitole V tejto smernice).

10.125. Pred akýmkoľvek pokusom o určenie odmeny lídra a účastníkov cash-poolingu je pre analýzu transferového oceňovania kľúčové identifikovať a preskúmať, podľa pokynov Kapitoly I, ekonomicky významné riziká spojené s dohodou o cash-poolingu. Medzi ne môže patriť riziko likvidity a úverové riziko. Tieto riziká by sa mali analyzovať s prihliadnutím na krátkodobý charakter kreditných a debetných pozícií v rámci dohody o cash-poolingu (pozri odsek 10.123).

10.126. Riziko likvidity v dohode o cash-poolingu vzniká z nesúladu medzi splatnosťou kreditných a debetných zostatkov účastníkov cash-poolingu. Prevzatie rizika likvidity spojeného s cash-poolingom si vyžaduje vykonávanie kontrolných funkcií nad rámec jednoduchého započítania kreditných a debetných pozícií účastníkov cash-poolingu. Na rozdelenie rizika likvidity podľa Kapitoly I preto bude potrebná analýza rozhodovacieho procesu týkajúceho sa súm debetných a kreditných pozícií v rámci dohody o cash-poolingu.

10.127. Úverové riziko sa vzťahuje na riziko straty vyplývajúce z neschopnosti účastníkov cash-poolingu s debetnými pozíciami splatiť svoje záväzky. Z pohľadu lídra cash-poolingu musí existovať určitá miera pravdepodobnosti, že mu vznikne úverové riziko vyplývajúce zo straty súvisiacej s neschopnosťou účastníkov cash-poolingu vyrovať ich debetné pozície. Preto sa podľa usmernenia ku Kapitole I bude vyžadovať preskúmanie, aby sa na základe konkrétnych skutočností a okolností zistilo, ktorý subjekt v rámci skupiny MNE vykonáva

kontrolné funkcie a má finančnú kapacitu na prevzatie úverového rizika spojeného s dohodou o cash-poolingu.

C.2.3. Určenie nezávislej trhovej ceny pri cash-poolingových transakciách

10.128. Tak ako pri mnohých typoch finančných transakcií, aj tu možno jednotlivým označeniam alebo opisom priradiť rôzne zámery a chápanie. Každý prípad sa musí posudzovať na základe vlastných skutočností a okolností a v každom prípade bude pred akýmkoľvek pokusom o rozhodnutie o prístupe k oceňovaniu transakcie potrebné presné vymedzenie konkrétnych transakcií v súlade so zásadami Kapitoly I.

C.2.3.1. Odmeňovanie lídra cash-poolingu za vykonávané funkcie

10.129. Primeraná odmena pre lídra cash-poolingu bude závisieť od konkrétnych skutočností a okolností, vykonávaných funkcií, používaných aktív a od rizík podstupovaných pri vykonávaní dohody o cash-poolingu.

10.130. Vo všeobecnosti líder cash-poolingu plní len koordinačnú alebo sprostredkovateľskú funkciu spojenú s hlavným účtom, pričom hlavný účet je centralizovaným bodom pre sériu účtovných záznamov s cieľom dosiahnuť vopred stanovené cieľové zostatky pre účastníkov cash-poolingu. Vzhľadom na takúto nízku úroveň funkčnosti bude odmena lídra cash-poolingu ako poskytovateľa služieb vo všeobecnosti podobne obmedzená.

10.131. Ak sa presným vymedzením skutočných transakcií určí, že líder cash-poolingu vykonáva iné činnosti ako koordinačné alebo sprostredkovateľské funkcie, oceňovanie takýchto transakcií by sa podľa potreby riadilo prístupmi uvedenými v iných častiach tejto smernice.

10.132. Nasledujúce príklady ilustrujú vyššie opísané princípy.

Príklad 1

10.133. Spoločnosť X je materskou spoločnosťou skupiny MNE, ktorá má dcérske spoločnosti H, J, K a L, ktoré sa zúčastňujú fyzického cash-poolingu so sesterskou spoločnosťou M, ktorá vystupuje ako líder cash-poolingu. Všetci účastníci majú rovnakú funkčnú menu a tá je jedinou menou cash-poolingu.

10.134. Spoločnosť M uzavrie dohodu o vykonávaní vnútroskupinového cash-poolingu s nezávislou bankou. Pre všetkých účastníkov cash-poolingu sú zavedené právne opatrenia, ktoré umožňujú účastníkom cash-poolingu dosahovať svoje špecifické cieľové zostatky prostredníctvom hlavného (master) účtu spoločnosti M.

10.135. Na základe zmluvy o poskytovaní služieb správy hotovosti banka vykonáva všetky prevody potrebné na dosiahnutie cieľového zostatku pre každého účastníka cash-poolingu,

pričom prípadný čistý prebytok je uložený spoločnosťou M alebo prípadný čistý prečerpaný zostatok sa hradí z úveru banky poskytnutého spoločnosti M. Tranža, ktorú môže spoločnosť M čerpať od banky, je zaručená materskou spoločnosťou X. Banka tretej strany vypláca úrok alebo dostáva úrok od spoločnosti M na základe celkového salda združených prostriedkov. V tomto prípade ziskava spoločnosť M prebytok finančných prostriedkov od členov skupiny MNE H a J a poskytuje finančné prostriedky členom skupiny MNE K a L, ktorí potrebujú financovanie. Úroky zo zostatkov jednotlivých účastníkov cash-poolingu sa rozúčtujú alebo vyplácajú v súlade so zmluvami o poskytovaní cash-poolingu.

10.136. V dôsledku uplatňovaných opatrení platí spoločnosť M banke nižšie úroky alebo dostáva vyššie úroky, než by tomu bolo v prípade neexistencie dohôd o cash-poolingu.

10.137. Funkčná analýza ukazuje, že spoločnosť M nepodlieha úverovému riziku, ktoré zostáva u jednotlivých účastníkov cash-poolingu, ale plní len koordinačnú funkciu. Okrem toho spoločnosť M nevykonáva funkcie ani nepreberá riziká, ktoré by preberala banka. Preto by spoločnosť M nemala získať takú odmenu, akú by získala banka, ako napríklad ponechanie si úrokového rozpätia medzi vkladmi a úvermi. Spoločnosť M by preto získala odmenu zodpovedajúcu servisným funkciám, ktoré poskytuje.

Príklad 2

10.138. Spoločnosť T, člen skupiny MNE Y, vystupuje ako treasury subjekt skupiny MNE a uzatvára celý rad rôznych finančných transakcií v rámci skupiny aj mimo nej. Hlavnou funkciou spoločnosti T je poskytovanie treasury služieb ostatným subjektom v rámci skupiny MNE vrátane tvorby stratégie a riadenia likvidity v rámci skupiny. Spoločnosť T je zodpovedná za získavanie finančných zdrojov v rámci skupiny MNE prostredníctvom vydávania dlhopisov alebo získavania bankových úverov od tretích strán a v prípade potreby sprostredkúva poskytovanie vnútroskupinových úverov na uspokojenie potrieb financovania ostatných členov skupiny.

10.139. Ako súčasť dohôd o riadení likvidity v rámci skupiny prevádzkuje spoločnosť T cash-pooling v rámci skupiny MNE a je zodpovedná za rozhodovanie o spôsobe investovania voľných finančných prostriedkov alebo financovania prípadného nedostatku finančných prostriedkov. Spoločnosť T stanovuje vnútroskupinové úrokové sadzby a nesie riziko úrokových sadzieb v podobe rozdielu medzi úrokovými sadzbami, ktoré stanovuje ostatným členom skupiny a úrokovými sadzbami, za ktoré uskutočňuje transakcie s nezávislými veriteľmi. Spoločnosť T tiež nesie úverové riziko, riziko likvidity a menové riziko súvisiace s financovaním v rámci skupiny a zároveň rozhoduje o tom, ako a či sa voči takýmto rizikám zabezpečiť.

10.140. Analýza podľa usmernenia v Oddiele D.1 Kapitoly I naznačuje, že konkrétne transakcie by sa mali presne vymedziť ako vnútroskupinové úvery v súvislosti s treasury aktivitami vykonávanými spoločnosťou T, keďže spoločnosť T vykonáva funkcie a znáša

riziká, ktoré presahujú koordinačnú funkciu lídra cash-poolingu. Z funkčnej analýzy vyplýva najmä to, že spoločnosť T kontroluje finančné riziká, ktoré jej boli zmluvne pridelené a má finančnú kapacitu znášať tieto riziká.

10.141. Preto by spoločnosť T mala byť odmeňovaná za funkcie, ktoré vykonáva, a za riziká, ktoré podstupuje, v súlade s usmerneniami uvedenými v Oddiele C.1. To môže zahŕňať časť alebo celé úrokové rozpätie súvisiace s kreditnými a debetnými pozíciami, ktoré prijme.

10.142. Treba mať na pamäti, že ostatní členovia skupiny, ktorí uzatvárajú transakcie so spoločnosťou T, by stále uzatvárali tieto transakcie len za predpokladu, že by neboli v horšej situácii ako ich ďalšia najlepšia možnosť.

C.2.3.2. Odmena pre členov cash-poolingu

10.143. Odmena účastníkov cash-poolingu sa vypočíta na základe určenia trhových úrokových sadziieb platných pre debetné a kreditné pozície v rámci cash-poolingu. Toto určenie rozdelí synergické výhody vyplývajúce z dohody o cash-poolingu medzi účastníkov a spravidla sa vykoná po výpočte odmeny lídra cash-poolingu.

10.144. V konečnom dôsledku bude odmena členov cash-poolingu závisieť od konkrétnych skutočností a okolností a od funkcií, aktív a rizík každého z členov. Cieľom tohto usmernenia preto nie je poskytnúť preskriptívny prístup k pridelovaniu výhod z cash-poolingu zúčastneným členom cash-poolingu v akejkoľvek konkrétnej situácii, ale skôr stanoviť zásady, ktorými by sa malo toto pridelovanie riadiť.

10.145. Určenie nezávislých úrokových sadziieb pre cash-poolingové vnútrogrupinové transakcie môže byť náročné z dôvodu nedostatku porovnateľných dohôd medzi neprepojenými stranami. V tejto súvislosti môžu bankové dohody týkajúce sa lídra cash-poolingu, pri zohľadnení funkčných rozdielov medzi bankou a lídrom cash-poolingu a možností, ktoré majú účastníci cash-poolingu reálne k dispozícii, poskytnúť informácie pri určovaní porovnateľných úrokových sadziieb v analýze transferového oceňovania.

10.146. Očakáva sa, že všetci účastníci cash-poolingu budú na tom lepšie ako v prípade neexistencie dohody o cash-poolingu. Za prevládajúcich skutočností a okolností by to mohlo napríklad znamenať, že všetci účastníci cash-poolingu by mali prospech zo zlepšených úrokových sadziieb platných pre debetné a úverové pozície v rámci cash-poolingu v porovnaní so sadzbami, ktoré by očakávali z úverov alebo vkladov hotovosti mimo cash-poolingu. Je však dôležité poznamenať, že členovia cash-poolingu môžu byť ochotní zúčastniť sa na dohodách o cash-poolingu, aby získali prístup k iným výhodám vyplývajúcim z členstva v cash-poolingu, než je výhodnejšia úroková sadzba, ako je napríklad prístup k stálemu zdroju financovania, znížená expozícia voči externým bankám alebo prístup k likvidite, ktorá by inak nemusela byť k dispozícii.

C.2.3.3. Záruky v rámci cash-poolingu

10.147. V rámci dohody o cash-poolingu sa môžu vyžadovať krížové záruky a práva na započítanie medzi účastníkmi cash-poolingu. To vyvoláva otázku, či by sa mali platiť poplatky za poskytnutie záruky. Vždy bude vhodné zvážiť konkrétne skutočnosti a okolnosti v každej situácii, ale existujú určité faktory, ktoré budú pravdepodobne spoločné pre mnohé druhy cash-poolingu: bude existovať mnoho účastníkov cash-poolingu, môžu existovať subjekty s debetnými pozíciami aj subjekty s kreditnými pozíciami, každý účastník cash-poolingu môže mať iný samostatný úverový rating a dohoda o cash-poolingu s bankou bude pravdepodobne vyžadovať kompletne krížové záruky a práva na započítanie medzi všetkými účastníkmi.

10.148. Tieto krížové záruky a práva na započítanie sú súčasťou dohody, ktorá by medzi nezávislými stranami nevznikla. Každý ručiteľ poskytuje záruku za všetkých účastníkov cash-poolingu, ale nemá kontrolu nad členstvom v cash-poolingu, nemá kontrolu nad objemom dlhu, za ktorý ručí a nemusí mať prístup k informáciám o stranách, ktorým poskytuje záruku. Vzhľadom na to, že na tie isté úvery poskytujú záruky aj iné strany, nemusí byť možné, aby ručiteľ vyhodnotil svoje skutočné riziko v prípade zlyhania niektorého účastníka cash-poolingu. Praktický výsledok dohody o krížových zárukách je teda taký, že formálna záruka nemôže predstavovať nič iné ako potvrdenie toho, že by bolo na škodu záujmom skupiny MNE, keby nepodporila výkon lídra cash-poolingu, a tým aj dlžníka. Za takýchto okolností zaručený dlžník nemusí mať prospech nad úroveň zlepšenia schopnosti splácať úver, ktorú možno pripísať implicitnej podpore ostatných členov skupiny. Ak prevládajúce skutočnosti a okolnosti podporujú takýto záver, poplatok za záruku by nebol povinný a v prípade neplnenia by sa akákoľvek podpora zo strany iného člena skupiny mala považovať za kapitálový príspevok.

C.3. Hedging

10.149. Finančné transakcie v rámci skupiny môžu zahŕňať nástroje, ktorými sa riziko prenáša v rámci skupiny MNE. Napríklad zabezpečovacie operácie sa v rámci bežného obchodného styku často používajú ako prostriedok na zmiernenie vystavenia sa rizikám, ako sú napríklad pohyby devízových kurzov alebo cien komodít. Nezávislý subjekt sa môže rozhodnúť prevziať takéto riziká alebo sa proti nim zabezpečiť v súlade so svojimi vlastnými stratégiami. V skupine MNE sa však s takýmito rizikami môže zaobchádzať odlišne v závislosti od prístupu skupiny MNE k riadeniu rizík a ich zaisteniu.

10.150. Skupina MNE často centralizuje treasury funkcie a zavádza stratégie zmiernovania rizika týkajúceho sa úrokových a menových rizík s cieľom zvýšiť efektívnosť a účinnosť tým, že jednotlivé subjekty nemusia zmluvne uzatvárať dohody o zaistení, hoci ich riziko je z pohľadu MNE ako celku zaistené.

10.151. Medzi možné mechanizmy, ktorými môže skupina MNE centralizovať zaistenie rizika, patria:

- prenesenie zodpovednosti za zaistenie na treasury subjekt MNE zaist'ovacími

zmluvami, ktoré sa uzatvárajú v prospech a v mene príslušných zúčastnených podnikov;

- prenesenie zodpovednosti za zaistenie v rámci skupiny MNE na treasury subjekt so zmluvami o zaistení uzatvorenými iným subjektom skupiny MNE a v inom mene;
- identifikácia existencie prirodzeného zaistenia v rámci skupiny MNE, pričom v takom prípade sa neuzatvárajú žiadne formálne zmluvy o zaistení.

10.152. Ak centralizovaná treasury funkcia zabezpečuje zaist'ovaciú zmluvu, ktorú uzatvára zúčastnený subjekt, možno túto centralizovanú funkciu považovať za službu poskytovanú zúčastnenému subjektu, za ktorú by mala dostať kompenzáciu za nezávislých podmienok.

10.153. Zložitejšie otázky týkajúce sa transferového oceňovania však môžu vzniknúť, ak zmluvný nástroj uzavrie subjekt treasury alebo iný subjekt skupiny MNE, čo má za následok, že pozície nie sú zosúladené v rámci toho istého subjektu, hoci pozícia skupiny MNE je zaistená. Ak v rámci skupiny MNE existujú kompenzačné zaist'ovacie zmluvné nástroje, ale nie v rámci toho istého subjektu, alebo ak v rámci skupiny MNE neexistujú zmluvné nástroje, ale pozícia skupiny MNE je chránená (ako to môže byť napríklad v prípade prirodzeného zabezpečenia), nebolo by vhodné zosúladiť zaistenie v rámci toho istého subjektu alebo uznať zaist'ovacie transakcie tam, kde neexistujú písomné zmluvy, bez komplexnej analýzy presného vymedzenia konkrétnych transakcií podľa Oddielu D.1 Kapitoly I (napríklad existencia úmyselného vykonania zosúladeného postupu s cieľom zabezpečiť sa proti konkrétnemu riziku) a obchodnej racionality transakcií podľa Oddielu D.2 Kapitoly I.

D. Finančné záruky

10.154. Táto časť sa zaoberá finančnými zárukami týkajúcimi sa určitých transakcií v rámci skupiny. Na zváženie akýchkoľvek dôsledkov transferového oceňovania finančnej záruky je najprv potrebné pochopiť povahu a rozsah zaručených záväzkov a dôsledky pre všetky strany a presne vymedziť konkrétnu transakciu v súlade s Oddielom D.1 Kapitoly I.

10.155. Vo všeobecnosti finančná záruka zabezpečuje, že ručiteľ splní stanovené finančné záväzky v prípade, že ich nesplní strana, v ktorej prospech bola záruka poskytnutá. Pre rôzne typy úverovej podpory od jedného člena skupiny MNE druhému sa používajú rôzne termíny. Na jednej strane spektra je formálna písomná záruka a na druhej strane je implicitná podpora, ktorú možno pripísať výlučne členstvu v skupine MNE. V kontexte tohto oddielu je záruka právne záväzný záväzok ručiteľa prevziať špecifický záväzok dlžníka, v prospech ktorého sa záruka poskytuje, ak dlžník tento záväzok nesplní. Situácia, s ktorou sa pravdepodobne najčastejšie stretávame v kontexte transferového oceňovania, je taká, v ktorej prepojený podnik (ručiteľ) poskytuje záruku za úver prijatý iným prepojeným podnikom od nezávislého veriteľa.

D.1. Presné vymedzenie finančných záruk

D.1.1. Ekonomický prínos plynúci z finančnej záruky

10.156. Presné vymedzenie finančných záruk si vyžaduje počiatočné zohľadnenie ekonomického prínosu pre dlžníka nad rámec prínosu vyplývajúceho z pasívneho pridruženía, ako je vysvetlené v Oddiele C.1.1.3.

10.157. Z pohľadu dlžníka môže finančná záruka ovplyvniť podmienky pôžičky - napríklad existencia záruky môže zaručenej strane umožniť získať výhodnejšiu úrokovú sadzbu, keďže veriteľ má prístup k širšiemu súboru aktív - alebo výšku pôžičky - napríklad tým, že dlžníkovi umožní prístup k väčšiemu objemu finančných prostriedkov.

D.1.1.1. Vylepšenie podmienok pôžičiek

10.158. Z pohľadu veriteľa je dôsledkom jednej alebo viacerých explicitných záruk to, že ručiteľ (ručitelia) sú právne zaviazaní; pričom sa očakáva, že riziko veriteľa sa zníži prístupom k aktívam ručiteľa (ručiteľov) v prípade zlyhania dlžníka. V skutočnosti to môže znamenať, že záruka umožňuje dlžníkovi požičať si za podmienok, ktoré by boli uplatniteľné, ak by mal úverový rating ručiteľa a nie za podmienok, ktoré by mohol získať na základe svojho vlastného ratingu bez zohľadnenia poskytnutej záruky. Zásady a metodiky oceňovania záruky za týchto okolností sú podobné tým, ktoré sú vysvetlené pre oceňovanie pôžičiek v Oddiele C.1.2.

10.159. Ak je dôsledkom presne vymedzenej záruky v rámci skupiny zníženie nákladov na financovanie dlhu dlžníka, dlžník by mohol byť pripravený zaplatiť za túto poskytnutú záruku odmenu za predpokladu, že sa jeho celkové postavenie nezhorší. Pri zvažovaní celkovej finančnej situácie dlžníka v dôsledku poskytnutej záruky by sa jeho náklady na úver so zárukou (vrátane nákladov na záruku a akýchkoľvek súvisiacich nákladov na jej zaistenie) ocenili v porovnaní s jeho nákladmi na úver bez poskytnutej záruky, pričom by sa zohľadnila akákoľvek implicitná podpora. Pôžička so zárukou môže mať vplyv aj na iné podmienky úveru ako na cenu; každý prípad závisí od konkrétnych skutočností a okolností.

10.160. Alternatívne môže analýza podľa Kapitoly I naznačovať, že údajná finančná záruka neposkytuje žiadnu výhodu dlžníkovi, ale len uznáva výhodu, ktorú by strana, voči ktorej bola záruka poskytnutá, získala v každom prípade tým, že by bola súčasťou skupiny MNE. V takýchto situáciách by na základe skutočností a okolností neprepojená podnik za porovnateľných okolností nebol ochotný zaplatiť za poskytnutie finančnej záruky a ručiteľ by sa považoval za osobu poskytujúcu dlžníkovi len administratívnu službu (pozri odsek 10.164 a usmernenia v Kapitole VII).

D.1.1.2. Prístup k väčšej istine

10.161. Ak je dôsledkom záruky umožnenie dlžníkovi požičať si väčšiu čiastku dlhu, ako by si mohol požičať pri absencii záruky, záruka nepodporuje úverový rating dlžníka, ale môže viesť k zvýšeniu pôžičkovej kapacity a zároveň k zníženiu úrokovej sadzby pre akúkoľvek

existujúcu pôžičkovú kapacitu dlžníka. V takejto situácii môžu vzniknúť dve otázky - či je časť úveru od veriteľa dlžníkovi presne vymedzená ako úver od veriteľa ručiteľovi (po ktorom nasleduje kapitálový príspevok ručiteľa dlžníkovi) a či je záručný poplatok zaplatený so zreteľom na časť úveru, ktorá sa považuje za úver od veriteľa dlžníkovi, v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Záver analýzy takýchto transakcií môže byť pri zohľadnení všetkých skutočností a okolností taký, že vyhodnotenie poplatku za záruku by sa malo obmedziť na časť požičaných prostriedkov, ktoré boli presne vymedzené ako úver, a zvyšok poskytnutého úveru by sa mal považovať za úver poskytnutý ručiteľovi, po ktorom nasleduje vklad zo strany ručiteľa do vlastného kapitálu dlžníka.

D.1.2. Účinok členstva v skupine

10.162. V tejto časti sa podrobnejšie rozoberá dopad členstva v skupine na stanovenie nezávislej ceny finančných záruk, pričom sa vychádza z princípov uvedených v Oddiele C.1.1.

10.163. Poskytnutím explicitnej záruky je ručiteľ vystavený dodatočnému riziku, keďže sa právne zaviazal zaplatiť, ak dlžník nesplní svoje záväzky. Čokoľvek menej ako právne záväzný záväzok, napríklad "patronátne vyhlásenie" alebo iná menej významná forma úverovej podpory, nezahŕňa explicitné prevzatie rizika. Pri posudzovaní každého prípadu sa bude prihliadať na vlastné skutočnosti a okolnosti, ale vo všeobecnosti platí, že ak neexistuje explicitná záruka, akékoľvek očakávanie ktorejkoľvek zo strán, že ostatní členovia skupiny MNE poskytnú prepojeným podnikom podporu v súvislosti s ich pôžičkami, sa bude odvodzovať od postavenia dlžníka ako člena skupiny MNE. Na tento účel to, či záväzok jedného člena skupiny MNE voči inému členovi skupiny MNE poskytnúť financovanie na splnenie jeho úverových záväzkov predstavuje patronátne vyhlásenie alebo záruku, závisí od všetkých skutočností a okolností vrátane toho, či záväzok poskytuje veriteľovi príslušné zákonné práva na vymáhanie záväzku. Výhoda akejkoľvek takejto podpory, ktorú možno pripísať štatútu dlžníka člena skupiny MNE, by vyplývala z pasívneho pridruženía k skupine, a nie z poskytovania služby, za ktorú by sa mal platiť poplatok (pozri odsek 7.13 o pasívnom pridružení).

10.164. Dlžník by vo všeobecnosti nebol ochotný zaplatiť za záruku, ak by neočakával, že za to získa primeranú výhodu. Dokonca ani explicitná záruka nemusí nevyhnutne priniesť výhodu dlžníkovi; napríklad bankové zmluvy vzťahujúce sa na dlhové nástroje materského podniku alebo iného člena skupiny MNE môžu viesť k tomu, že zlyhanie iného člena skupiny MNE bude udalosťou, ktorá môže spôsobiť ukončenie poskytovania služieb alebo môže mať iné nepriaznivé dôsledky. Iné právne, finančné alebo prevádzkové väzby môžu znamenať, že nebude možné nepodporiť dlžníka, ak sa dostane do finančných ťažkostí, bez toho, aby sa skupine MNE znížil úverový rating. Ktorákoľvek z týchto okolností môže v praxi viesť k tomu, že členovia skupiny MNE sú vzájomne finančne závislí, a to úplne nezávisle od akejkoľvek formálnej dohody o záruke, takže ekonomické riziko ručiteľa sa nemusí podstatne zmeniť, ak poskytne explicitnú záruku. Inými slovami, formálna záruka nemôže predstavovať nič viac než potvrdenie, že nepodporiť výkonnosť dlžníka by bolo na ujmu záujmom skupiny MNE. Za

takýchto okolností dlžník, za ktorého bola poskytnutá záruka, nemá prospech presahujúci úroveň úverového posilnenia, ktoré možno pripísať implicitnej podpore ostatných členov skupiny MNE, a nevzniká žiadna povinnosť platiť poplatok za poskytnutie záruky.

10.165. Podobný problém vzniká v súvislosti s krížovými zárukami, keď si dva alebo viac subjektov v skupine MNE navzájom ručia za svoje záväzky. Z pohľadu veriteľa to znamená, že má v prípade zlyhania dlžníka, za ktorého sa poskytuje záruka, prístup k aktívam každého subjektu s krížovou zárukou. To potenciálne poskytuje veriteľovi väčší komfort ako jediná záruka, pretože si môže vybrať subjekt, od ktorého v rámci skupiny MNE poskytujúcich krížovú záruku bude v prípade potreby vymáhať svoje pohľadávky. Dôsledkom krížovej záruky z pohľadu dlžníka je, že teraz má viacero záruk za svoje úvery a sám môže byť ručiteľom za viacero úverov. To môže viesť k otázkam, ako posudzovať jednotlivé záruky. Je to zložité nielen z hľadiska potenciálne veľkého počtu záruk, ktoré treba posúdiť, ale aj preto, že každá strana poskytujúca záruku môže byť zároveň zaručená stranou, za ktorú teraz vystupuje ako ručiteľ. Hodnotenie efektu poskytnutia krížovej záruky je náročné a s rastúcim počtom zúčastnených strán môže byť prakticky nemožné. V prípade, že sa na to isté riziko vzťahuje viacero záruk, nemusí byť možné určiť účinok záruky medzi dvoma stranami. Analýza skutočností môže viesť k záveru, že takáto dohoda nezlepšuje úverové postavenie člena skupiny MNE nad úroveň pasívneho pridruženia, a v takom prípade by sa akákoľvek podpora poskytnutá od iného člena skupiny MNE mala považovať za kapitálový vklad.

D.1.3. Finančná kapacita ručiteľa

10.166. Pri skúmaní finančných záruk v rámci presného vymedzenia je potrebné zohľadniť aj finančnú schopnosť ručiteľa splniť svoje záväzky v prípade zlyhania dlžníka. To si vyžaduje hodnotenie úverového ratingu ručiteľa a dlžníka a ich vzájomných obchodných vzťahov.

10.167. Veriteľ by mal prospech z lepšieho úverového ratingu ručiteľa (v porovnaní s úverovým ratingom dlžníka) a/alebo zo súboru aktív ručiteľa (navyše k súboru aktív dlžníka) a dlžník môže v súlade s tým očakávať výhodu vo forme nižšej úrokovej sadzby. Na základe skutočností a okolností môže teda záruka poskytnúť výhodu dlžníkovi, ktorý má rovnaký alebo vyšší úverový rating ako ručiteľ, ak záruka skutočne umožňuje veriteľovi získať širší prístup k postihu, a teda znižuje úrokovú sadzbu napriek tomu, že ručiteľ nemá vyšší úverový rating. Pri určovaní úverového ratingu ručiteľa a dlžníka sa musí zohľadniť účinok implicitnej podpory, ako je vysvetlené v Oddiele C.1.1.

10.168. Rovnako finančná schopnosť ručiteľa plniť svoje záväzky si vyžaduje analýzu korelácie obchodných vzťahov medzi ručiteľom a dlžníkom. V situáciách, keď ručiteľ a dlžník fungujú v podobných trhových podmienkach, môže nepriaznivá trhová udalosť, ktorá ovplyvňuje výkonnosť dlžníka a zvyšuje riziko jeho zlyhania, ovplyvniť aj ručiteľa a jeho schopnosť plniť svoje záväzky.

D.2. Stanovenie nezávislej trhovej ceny záruk

10.169. V tejto časti je opísaných niekoľko prístupov k tvorbe cien za okolností, keď sa záruka považuje za vhodnú. Ak však presné vymedzenie konkrétnej transakcie naznačuje, že domnelá záruka nie je zárukou, mali by sa zväžiť iné prístupy k tvorbe cien, najmä usmernenia uvedené v Kapitole VII. Tak ako v každej inej situácii v oblasti transferového oceňovania by mal byť výber najvhodnejšej metódy v súlade s presným vymedzením konkrétnej transakcie, najmä prostredníctvom funkčnej analýzy (pozri Kapitolu II).

D.2.1. Metóda CUP

10.170. Metóda CUP by sa mohla použiť, ak existujú externé alebo interné porovnateľné transakcie; nezávislí ručiteľia poskytujúci záruky za porovnateľné úvery iným dlžníkom alebo ak má ten istý dlžník iné porovnateľné úvery, ktoré sú nezávisle zaručené.

10.171. Pri zvažovaní, či sú kontrolované a nekontrolované transakcie porovnateľné, by sa mali zohľadniť všetky faktory, ktoré môžu ovplyvniť poplatok za záruku, vrátane: rizikového profilu dlžníka, podmienok záruky, doby trvania a podmienok podkladového úveru (suma, mena, splatnosť, seniorita atď.), rozdielu v úverovom ratingu ručiteľa a garantovanej strany, trhových podmienok atď. V prípade, že sú k dispozícii, sú nezávislé záruky najspôľahlivejším porovnateľným nástrojom na určenie výšky nezávislých trhových poplatkov za záruky.

10.172. Problém s použitím metódy CUP spočíva v tom, že je nepravdepodobné, že by sa medzi neprepojenými stranami našli verejne dostupné informácie o dostatočne podobnej záruke na zvýšenie vymáhateľnosti úveru, keďže poskytovanie záruk za bankové úvery neprepojenými stranami nie je bežné.

10.173. Nezávislý subjekt poskytujúci finančnú záruku by očakával, že dostane poplatok, ktorý by mu kompenzoval riziko, ktoré na seba berie prijatím podmieneného záväzku, a ktorý by odrážal akúkoľvek hodnotu, ktorú poskytuje dlžníkovi v súvislosti so zárukou. Treba však mať na pamäti, že výška poplatkov nezávislého ručiteľa bude čiastočne odrážať náklady vzniknuté v procese získavania kapitálu a nákladov súvisiacich s plnením regulačných požiadaviek. Ide o náklady, ktoré prepojeným podnikom nemusia vzniknúť.

D.2.2. Výnosový prístup

10.174. Tento prístup kvantifikuje výhodu, ktorú strana, v ktorej prospech je záruka poskytnutá, získava zo záruky v podobe nižších úrokových sadzieb. Metóda vypočítava rozpätie medzi úrokovou sadzbou, ktorú by dlžník platil bez záruky, a úrokovou sadzbou platenou so zárukou. Prvým krokom je určenie úrokovej sadzby, ktorú by dlžník platil na základe vlastných zásluh, pričom sa zohľadní vplyv implicitnej podpory v dôsledku jeho členstva v skupine (pozri Oddiel C.1.2).

10.175. Ďalším krokom by bolo určenie úrokovej sadzby splatnej s výhodou explicitnej záruky podobným postupom (pokiaľ nie je priamo zistiteľná v prípade úveru poskytnutého treťou

stranou). Úrokové rozpätie sa môže použiť pri vyčíslení výhody, ktorú dlžník získal v dôsledku záruky. Pri určovaní rozsahu výhody poskytovanej zárukou je dôležité rozlišovať dopad explicitnej záruky od účinkov akejkoľvek implicitnej podpory vyplývajúcej z členstva v skupine (pozri príklad 2 v odseku 1.187). Výhodou, ktorá sa má oceniť, nie je rozdiel medzi nákladmi, ktoré by vznikli dlžníkovi bez záruky, a nákladmi s explicitnou zárukou, ale rozdiel medzi nákladmi, ktoré vzniknú dlžníkovi po zohľadnení výhody akejkoľvek implicitnej podpory, a nákladmi, ktoré vzniknú v dôsledku poskytnutia explicitnej záruky.

10.176. Výhodou implicitnej podpory bude rozdiel medzi podmienkami pôžičky, ktoré môže dlžník dosiahnuť na základe svojho úverového ratingu ako člen skupiny MNE, a podmienkami pôžičky, ktoré môže získať na základe samostatného úverového ratingu, ktorý by mal, keby bol úplne neprepojeným podnikom. Ak má dlžník svoj vlastný nezávislý úverový rating od neprepojenej ratingovej agentúry, tento úverový rating zvyčajne odráža jeho členstvo v skupine MNE, a preto by zvyčajne nebola potrebná žiadna úprava tohto úverového ratingu s cieľom zohľadniť poskytnutú implicitnú podporu.

10.177. Výsledkom tejto analýzy je stanovenie maximálneho poplatku za záruku (maximálna suma, ktorú bude príjemca záruky ochotný zaplatiť), konkrétne rozdiel medzi úrokovou sadzbou so zárukou a úrokovou sadzbou bez záruky, ale s výhodou implicitnej podpory (a so zohľadnením všetkých nákladov). Dlžník by nemal motiváciu uzavrieť dohodu o záruke, ak by celkovo zaplatil banke na úrokoch a ručiteľovi na poplatkoch toľko, koľko by zaplatil banke na úrokoch bez záruky. Preto tento maximálny poplatok sám osebe nemusí nevyhnutne odrážať výsledok dohody uzavretej za nezávislých podmienok, ale predstavuje maximum, ktoré by bol dlžník ochotný zaplatiť.

D.2.3. Nákladový prístup

10.178. Cieľom tejto metódy je kvantifikovať dodatočné riziko, ktoré nesie ručiteľ, odhadom hodnoty očakávanej straty, ktorá ručiteľovi vznikne poskytnutím záruky (strata v prípade zlyhania dlžníka). Alternatívne by sa očakávané náklady mohli stanoviť na základe kapitálu potrebného na krytie rizík, ktoré ručiteľ preberá.

10.179. Existuje niekoľko možných modelov na odhad očakávanej straty a kapitálovej požiadavky. Populárne modely oceňovania tohto prístupu fungujú na predpoklade, že finančné záruky sú rovnocenné s iným finančným nástrojom a pri oceňovaní tejto alternatívy sa napríklad so zárukou zaobchádza ako s predajnou opciou a používajú sa modely oceňovania opcií, modely oceňovania swapov úverového zlyhania atď. Na odhad rizika zlyhania spojeného s pôžičkou, a teda aj poplatku za záruku, sa môžu použiť napríklad verejne dostupné údaje o rozpätiach swapov úverového zlyhania. Pri použití tohto typu údajov je identifikácia udalosti zlyhania (napr. bankrotu) kľúčová pre analýzu porovnateľnosti medzi kontrolovanou transakciou a potenciálne porovnateľným swapom úverového zlyhania (pozri Oddiel C.1.2 o spoľahlivosti údajov o swapoch úverového zlyhania).

10.180. Stanovenie cien v rámci každého modelu bude citlivé na predpoklady prijaté v procese

modelovania. Bez ohľadu na to, aký model oceňovania sa použije, metóda stanovenia nákladov stanovuje minimálny poplatok za záruku (minimálnu sumu, ktorú bude poskytovateľ záruky ochotný akceptovať) a sama osebe nemusí nevyhnutne odrážať výsledok dohody uzavretej za nezávislých podmienok. Suma stanovená na základe princípu nezávislého vzťahu by sa mala odvodiť na základe posúdenia perspektív (s prihliadnutím na reálne dostupné možnosti) dlžníka a ručiteľa.

D.2.4. Prístup ocenenia očakávanej straty

10.181. Metóda oceňovania očakávanej straty by odhadla hodnotu záruky na základe výpočtu pravdepodobnosti zlyhania a vykonania úprav s cieľom zohľadniť očakávanú mieru návratnosti v prípade zlyhania. Táto suma by sa potom použila na nominálnu sumu záruky tak, aby sa získala hodnota nákladov na poskytnutie záruky. Záruka by potom mohla byť ocenená na základe očakávanej návratnosti tejto výšky kapitálu na základe komerčných modelov oceňovania, ako je napríklad model oceňovania kapitálových aktív (CAPM).

D.2.5. Metóda kapitálovej podpory

10.182. Metóda kapitálovej podpory môže byť vhodná v prípadoch, keď by sa rozdiel medzi rizikovými profilmi ručiteľa a dlžníka mohol riešiť vložením väčšieho množstva kapitálu do súvahy dlžníka. Najprv by bolo potrebné určiť úverový rating dlžníka bez záruky (ale s implicitnou podporou) a potom určiť výšku dodatočného pomyselného kapitálu potrebného na to, aby sa dlžník dostal na úroveň úverového ratingu ručiteľa. Záruka by potom mohla byť ocenená na základe očakávanej návratnosti tejto výšky kapitálu, pokiaľ takto použitá očakávaná návratnosť primerane odráža len výsledky alebo dôsledky poskytnutia záruky, a nie celkové činnosti ručiteľa - podniku.

D.3. Príklady

10.183. Nasledujúce príklady vychádzajú zo zásad rozoberaných v Oddiele D.8 Kapitoly I, najmä v odseku 1.187.

D.3.1. Príklad 1

10.184. Spoločnosť M, materská spoločnosť skupiny MNE, si udržiava úverový rating AAA na základe sily konsolidovanej súvahy skupiny MNE. Spoločnosť D, člen tej istej skupiny MNE, má samostatný úverový rating len BBB a potrebuje si požičať 10 miliónov EUR od nezávislého veriteľa.

10.185. Predpokladajme, že presné vymedzenie konkrétnej transakcie ukazuje, že účinok pasívneho pridruženia zvyšuje úverovú bonitu spoločnosti D z BBB na A a že poskytnutie explicitnej záruky dodatočne zvyšuje úverovú bonitu spoločnosti D na AAA. Ďalej predpokladajme, že nezávislí veritelia účtujú úrokovú sadzbu 8 % subjektom s úverovým

ratingom A a 6 % subjektom s úverovým ratingom AAA. Predpokladajme ďalej, že spoločnosť M účtuje spoločnosti D za poskytnutie záruky poplatok vo výške 3 %, takže poplatok za záruku viac ako úplne kompenzuje výhodu zvýšeného úverového ratingu spoločnosti D vyplývajúceho z poskytnutia tejto záruky.

10.186. V takomto prípade môže analýza podľa Kapitoly I naznačovať, že od nezávislého podniku, ktorý by si požičal za rovnakých podmienok ako spoločnosť D, by sa neočakávalo, že zaplatí spoločnosti M záručný poplatok vo výške 3 % za poskytnutie explicitnej záruky, keďže spoločnosť D je na tom lepšie, ak by záruku neposkytol.

D.3.2. Príklad 2

10.187. Zoberme do úvahy tie isté skutočnosti, ako sú opísané v príklade 1, ale v tomto prípade predpokladajme, že podľa usmernenia v Oddiele D.2 možno identifikovať porovnateľné nekontrolované transakcie, ktoré ukazujú, že nezávislá trhovú cenu porovnateľnej záruky by sa pohybovala v rozmedzí 1 % až 1,5 %.

10.188. Presné vymedzenie konkrétnej transakcie naznačuje, že zlepšenie úverovej bonity spoločnosti D z A na AAA možno pripísať úmyselnému koordinovanému konaniu skupiny, t. j. záruke poskytnutej spoločnosťou M. Očakáva sa, že spoločnosť D bude ochotná zaplatiť spoločnosti M poplatok za poskytnutie explicitnej záruky v súlade s princípom nezávislého vzťahu, keďže spoločnosť D je v lepšej situácii ako v prípade, ak by záruka neexistovala.

E. Kaptívne poistenie

E.1. Definícia a odôvodnenie kaptívneho poistenia a zaistenia

10.189. Existuje mnoho spôsobov, ako môžu skupiny MNE riadiť riziká v rámci skupiny. Môžu sa napríklad rozhodnúť vyčleniť finančné prostriedky do rezerv, prefinancovať potenciálne budúce straty, samopoistiť sa, získať poistenie od tretích strán alebo sa jednoducho rozhodnúť ponechať si konkrétne riziko. V niektorých iných prípadoch sa skupina MNE môže rozhodnúť konsolidovať určité riziká prostredníctvom takzvaného „kaptívneho“ poistenia.

10.190. V tejto smernici sa pojem kaptívne poistenie vzťahuje na poisťovňu alebo subjekt, ktorého podstatná časť poisťovacej činnosti spočíva v poskytovaní poisťných zmlúv na krytie rizík subjektov skupiny MNE, do ktorej patrí.

10.191. Naopak, v tejto smernici sa pojem zaistenie vzťahuje na zaist'ovňu alebo subjekt, ktorého účelom je poskytovať zaist'ovacie poisťky pre riziká neprepojených strán, ktoré sú v prvom rade poistené subjektmi skupiny MNE, do ktorej patrí.⁵ (Situácia, keď sú riziká

⁵ V tejto časti sú poisťovne a zaist'ovne definované odkazom na poisťovaciu a zaist'ovaciu činnosť, ako je opísané v časti IV *Správy o priradovaní zisku stálym prevádzkarňam*. Tento opis, ktorý sa týka všeobecnej schémy poistenia, nemá za cieľ vylúčiť z tohto usmernenia riziká, ktoré má poistený možnosť do určitej miery ovplyvniť, ako napríklad

subjektov v rámci skupiny MNE poistené v prvom rade neprepojenou stranou, ale potom sú zaistené subjektom v rámci skupiny MNE, je opísaná v Oddiele E.2.4).

10.192. Kaptívne poistenie môže podliehať regulácii rovnako ako ostatné poisťovne a zaist'ovne.⁶ Presné požiadavky na reguláciu poistenia sa v jednotlivých jurisdikciách líšia, ale zvyčajne zahŕňajú určité poistno-matematické, účtovné a kapitálové požiadavky. Hoci cieľom regulácie poistenia je chrániť poisťníkov, miestne regulačné orgány môžu zaviesť miernejší regulačný režim, ak kaptívne poistenie poskytuje poistenie výlučne členom skupiny MNE.

10.193. Existuje viacero dôvodov, prečo skupina MNE využíva kaptívne poistenie, ako napríklad: stabilizácia poistného plateného subjektmi v rámci skupiny MNE; využitie daňovej a regulačnej arbitráže; získanie prístupu na zaist'ovacie trhy; zmiernenie volatility trhovej kapacity; alebo preto, že skupina MNE sa domnieva, že ponechanie rizika v rámci skupiny je nákladovo efektívnejšie.

10.194. Ďalším možným dôvodom, prečo skupina MNE využíva kaptívne poistenie, je okrem uvedených aj náročnosť alebo nemožnosť získať poistné krytie pre určité riziká. Ak sú takéto riziká poistené kaptívnym poistením, môže to vyvolať otázky, či je možné určiť nezávislú cenu a obchodnú racionalitu takejto dohody (pozri Oddiel D.2 Kapitoly I).

E.2. Presné vymedzenie kaptívneho poistenia a zaistenia

10.195. Zásady presného vymedzenia konkrétnych transakcií a alokácie rizika podrobne opísané v Kapitole I tejto smernice sa vzťahujú na kaptívne poistenie a zaistenie rovnakým spôsobom, ako sa vzťahujú na akékoľvek iné transakcie v rámci skupiny. Táto časť sa však zaoberá najmä kaptívnym poistením (ako aj kaptívnym zaistením - frontingom). Je potrebné mať na pamäti najmä to, že:

- vykonávanie funkcií na zmiernenie rizika patrí do širšej koncepcie riadenia rizika, ale nie do koncepcie kontroly rizika (pozri odseky 1.61 a 1.65);
- existuje rozdiel medzi konkrétnym poisteným rizikom (strana, ktorá sa rozhoduje poistiť - t. j. zmierniť - alebo nie, kontroluje toto riziko; táto strana bude zvyčajne poistený, ale môže to byť aj iný subjekt v rámci skupiny MNE) a rizikom, ktoré poisťovateľ preberá pri poskytovaní poistenia poistenej strane.

10.196. Hoci výška rizikovej odmeny pre poistenú stranu a poisťovateľa môže v oboch prípadoch závisieť od presne tých istých okolností, táto výška sa môže výrazne líšiť (napríklad, ak sa poistné riziko naplní a uplatní sa nárok na poistné plnenie, poistená strana môže potenciálne získať značný benefit vzhľadom na zaplatené poistné, zatiaľ čo príjem poisťovateľa

riziko zodpovednosti za škodu spôsobenú výrobkom.

⁶ Pozri odsek 10.3.

bude obmedzený na poistné a investičné príjmy, ktoré získal bez ohľadu na výšku rizikovej odmeny, ktorú získala poistená strana).

10.197. Poisťovateľ vykonáva funkciu zmierňovania rizika v súvislosti s rizikom poistenej strany, ale v skutočnosti toto riziko nepreberá. Preberá riziko poistenia (t. j. zmierňovania) rizika poistenej strany. Toto riziko bude kontrolovať buď poisťovateľ, alebo (čo je pravdepodobnejšie v prípade kaptívneho poistenia) iný subjekt v rámci skupiny MNE, ktorý rozhodne, že riziko by mal prevziať poisťovateľ (pozri odsek 10.223). Poisťovateľ (alebo iný subjekt) sa môže rozhodnúť, ako reagovať na toto riziko - v súlade s odsekom 1.61 (ii) - napríklad ďalšou diverzifikáciou svojho portfólia poistených rizík alebo zaistením.

10.198. Kaptívne poistenia môžu byť spravované samostatne v rámci skupiny MNE alebo ich môže spravovať nezávislý poskytovateľ služieb (často divízia veľkého poisťovacieho makléra). Táto správa zvyčajne zahŕňa zaistenie súladu s miestnymi zákonmi, vydávanie poistných dokumentov, výber poistného, vyplácanie pohľadávok, prípravu správ a personálne zabezpečenie miestnych riaditeľov. Ak je kaptívne poistenie spravované v rámci skupiny MNE, je potrebné určiť, ktorý subjekt ho bude spravovať (ak takéto riadenie nevykonávajú zamestnanci kaptívneho poistenia), a primerane odmeniť toto spravovanie.

10.199. Častým problémom pri posudzovaní transferového oceňovania kaptívneho poistenia je otázka, či ide skutočne o poistnú transakciu, t. j. či existuje riziko, a ak áno, či je vzhľadom na skutočnosti a okolnosti priradené kaptívne poisteniu. Nižšie sú uvedené ukazovatele, z ktorých všetky alebo v podstate všetky by sa zistili, ak by sa zistilo, že kaptívne poistenie vykonáva skutočnú poisťovaciu činnosť:

- v kaptívnom poistení existuje diverzifikácia a združovanie rizík;
- ekonomická kapitálová pozícia subjektov v rámci skupiny MNE sa v dôsledku diverzifikácie zlepšila, a preto existuje skutočný ekonomický dopad pre skupinu MNE ako celok;
- kaptívne poistenie aj akýkoľvek zaistovateľ sú regulovanými subjektmi so všeobecne podobnými regulačnými režimami a regulátormi, ktorí vyžadujú dôkazy o prevzatí rizika a primeranej úrovni kapitálu;
- poistené riziko by inak bolo poistiteľné mimo skupiny MNE;
- kaptívne poistenie má k dispozícii potrebné zručnosti vrátane investičných zručností a skúseností (pozri odsek 10.213);
- kaptívne poistenie má reálnu možnosť utrpieť straty.

10.200. Na posúdenie dôsledkov transferového oceňovania transakcie s kaptívnym poistením je najprv potrebné identifikovať obchodné alebo finančné vzťahy medzi prepojenými podnikmi a podmienky a ekonomicky relevantné okolnosti súvisiace s týmito vzťahmi tak, aby bolo možné presne vymedziť konkrétnu transakciu. Prvotnou otázkou preto bude, či je posudzovaná transakcia poistením, ako je definované vyššie. Táto analýza si vyžaduje zvážiť, či poisťovateľ prevzal riziko a či sa dosiahla diverzifikácia rizika.

E.2.1. Prevzatie rizika a diverzifikácia rizika

10.201. Poistenie si vyžaduje prevzatie poistného rizika poisťovateľom. V prípade poistnej udalosti poistený neutrpí finančný dopad potenciálnej ekonomickej straty v rozsahu, v akom poistné riziko prevzal poisťovateľ, pretože strata je kompenzovaná poistným plnením.

10.202. Z pohľadu kaptívneho poistenia by skutočnosť, že kaptívne poistenie je vystavené nepriaznivému výsledku poistného rizika a možnosti významnej straty, mohla byť ukazovateľom toho, že kaptívne poistenie prevzalo poistné riziko. Okrem toho k prevzatiu poistného rizika môže dôjsť len vtedy, ak má kaptívne poistenie reálne vyhliadky na uspokojenie nárokov v prípade naplnenia rizika, t. j. kaptívne poistenie musí mať prístup k financovaniu, aby mohlo znášať dôsledky uskutočneného poistného rizika. Pri určovaní, či kaptívne poistenie má finančnú kapacitu na prevzatie rizika, je potrebné zvážiť kapitál, ktorý má kaptívne poistenie ľahko k dispozícii, a jeho reálne dostupné možnosti. Najmä keď kaptívne poistenie investuje poistné do poistených subjektov v rámci skupiny MNE, vzťah medzi schopnosťou kaptívneho poistenia uspokojiť pohľadávky, ktoré vznikli z poistných udalostí a finančných pozícií týchto ostatných MNE by bude ústredným bodom analýzy podľa Kapitoly I.

10.203. Poistenie si tiež vyžaduje diverzifikáciu rizík. Diverzifikácia rizík je združovanie portfólia rizík, ktorým poisťovateľ dosahuje efektívne využitie kapitálu. Veľkí komerční poisťovatelia sa spoliehajú na to, že majú dostatočne veľký počet poistných zmlúv s podobnou pravdepodobnosťou straty, aby sa mohli uplatniť štatistické zákony priemerov a umožniť presné modelovanie pravdepodobnosti nárokov. Poisťovateľ tiež udržiava portfólio rizík, pre ktoré má vytvorenú kapitálovú rezervu na základe regulačných potrieb a požiadaviek ratingových agentúr.

10.204. Diverzifikácia rizík je základom poisťovníctva. Kombinácia nesúvisiaceho rizika a rôznorodých geografických expozícií vedie k efektívnemu využívaniu kapitálu, čo umožňuje poisťovateľovi mať nižšiu úroveň kapitálu, než akú by museli udržiavať poistené strany, aby čelili dôsledkom materializácie rizika.

10.205. Kaptívne poistenie môže dosiahnuť diverzifikáciu rizík tým, že poistí nielen interné riziká svojej skupiny MNE, ale do svojho portfólia zahrnie aj významný podiel externých rizík, ktoré nie sú rizikami skupiny (pričom stále zostáva v rámci definície kaptívneho poistenia v odseku 10.190).

10.206. Alternatívne možno diverzifikáciu rizík dosiahnuť krytím interných rizík, ak rozsah a hĺbka skupiny MNE umožňuje, aby kaptívne poistenie pokrývalo nesúvisiace alebo menej ako plne súvisiace riziká a rôznorodé geografické expozície. Situácie, v ktorých kaptívne poistenie kryje len interné riziká, si vyžadujú dôkladnú analýzu podľa pokynov Kapitoly I s cieľom určiť, či skutočne došlo k diverzifikácii rizík, t. j. či kaptívne poistenie kryje dostatočné množstvo a rôznorodosť rizík. V tejto súvislosti je určenie, či došlo k diverzifikácii

rizika, citlivou otázkou a záver analýzy by závisel od konkrétnych skutočností a okolností.

10.207. Interná diverzifikácia rizík môže priniesť nižšiu kapitálovú efektívnosť ako externá diverzifikácia rizík. Preto môže byť odmena kaptívneho poistenia, ktoré kryje výlučne interné riziká, nižšia, ako keď sa diverzifikácia rizík dosiahne poistením externých rizík, ktoré nie sú rizikami skupiny, alebo zaistením významnej časti rizík skupiny MNE mimo skupiny. Okrem toho, ak z presného vymedzenia konkrétnej transakcie vyplýva, že kapitálová účinnosť dosiahnutá prostredníctvom združovania interných rizík v rámci kaptívneho poistenia je výsledkom skupinových synergii vytvorených prostredníctvom zámerných zosúladených krokov skupiny, o prínosy z týchto synergii by sa vo všeobecnosti mali podeliť MNE, ktoré prispeli k vytvoreniu týchto synergii (pozri Oddiel D.8 Kapitoly I a odseky 10.222 a 10.223).

10.208. V situáciách, keď kaptívne poistenie nemá dostatočný rozsah na dosiahnutie významnej diverzifikácie rizík alebo nemá dostatočné rezervy na pokrytie dodatočných rizík, ktoré predstavuje relatívne menej diverzifikované portfólio skupiny MNE, môže presné vymedzenie konkrétnej transakcie naznačovať, že kaptívne poistenie vykonáva inú ako poisťovaciu činnosť (pozri usmernenie v Kapitole VII).

E.2.2. Prevzatie ekonomicky významných rizík

10.209. V procese presného vymedzenia konkrétnej transakcie zahŕňajúcej kaptívne poistenie je potrebné konkrétne identifikovať ekonomicky relevantné riziká spojené s vydávaním poisťných zmlúv, t. j. poisťovaním. Časť IV *Správy o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam*⁷ obsahuje opis týchto rizík, ktoré zahŕňajú okrem iného poisťné riziko, obchodné riziko alebo investičné riziko. Tieto opisy zostávajú v platnosti na účely tohto usmernenia.

10.210. Presné vymedzenie konkrétnej transakcie v scenároch zahŕňajúcich kaptívne poistenie si vyžaduje identifikáciu, či kaptívne poistenie vykonáva kontrolné funkcie týkajúce sa ekonomicky významných rizík spojených s poisťovacou funkciou - najmä poisťného rizika - s cieľom určiť, či by sa tieto riziká mali alokovať do kaptívneho poistenia.

10.211. V Časti IV *Správy o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam* sú opísané činnosti, ktoré sú súčasťou poisťovacej funkcie, ako je stanovenie poisťných zmlúv, klasifikácia a výber poisťného rizika, stanovenie poisťného (ceny), analýza zachovania rizika a akceptácia poisťovaného rizika. Tieto činnosti by okrem iného znamenali rozhodovanie o poistení alebo nepoistení rizika a o tom, za akých podmienok, alebo o tom, či by sa malo kúpiť zaistenie alebo nie. Na základe prevládajúcich skutočností a okolností možno tieto činnosti považovať za kontrolné funkcie opísané v odseku 1.65 Kapitoly I, a ak by boli vykonávané v rámci kaptívneho poistenia, ktoré má finančnú kapacitu na prevzatie rizika, viedli by k prideleniu

⁷ Správa o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam, ktorú Výbor pre daňové záležitosti schválil dňa 22. júna 2010 a Rada pre zverejňovanie dňa 22. júla 2010.

rizika kaptívneho poistenia podľa analýzy v Kapitole I. Pozoruhodné je, že samotné stanovenie parametrov alebo politického prostredia pre riziko by sa na tento účel nepovažovalo za kontrolné funkcie (pozri odsek 1.66 Kapitoly I a odsek 94 Časti IV *Správy o priradovaní ziskov stálym prevádzkarňam*).

10.212. Ak kaptívne poistenie nemá prístup k príslušným zručnostiam, odborným znalostiam a zdrojom, a preto sa zistí, že kaptívne poistenie nevykonáva kontrolné funkcie súvisiace s rizikami spojenými s poisťovaním, analýza podľa Kapitoly I môže na základe faktov a okolností dospieť k záveru, že kaptívne poistenie neprevzalo riziko alebo že tieto kontrolné funkcie vykonáva iná MNE. V tomto druhom prípade by sa výnos získaný z investovania poistného prideliť členovi (členom) skupiny MNE, ktorí na seba preberajú riziko spojené s poisťovaním, v súlade s usmerneniami uvedenými v Kapitole I.

E.2.3. Outsourcing poisťovacej funkcie

10.213. V mnohých prípadoch by outsourcing určitých aspektov poisťovacej funkcie nebol v súlade s minimálnymi regulačnými normami, ktoré sa vyžadujú na prevádzkovanie poisťovacej činnosti. Avšak v situáciách, keď je kaptívneho poisteniu povolené outsourcovať niektoré z činností, ktoré tvoria poisťovaciu funkciu (napríklad kaptívneho poisteniu môže byť povolené outsourcovať prijímanie poistného rizika na prepojený podnik, ktorý pôsobí ako sprostredkovateľ a dostáva odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu), by sa vyžadovalo osobitné posúdenie ponechania si kontrolných funkcií kaptívnym poistením, aby bolo možné dospieť k záveru, či je riziko alokované na kaptívne poistenie. Kaptívne poistenie, ktoré outsourcuje všetky aspekty poisťovacieho procesu bez vykonávania kontrolných funkcií, by podľa analýzy podľa Kapitoly I neprevzalo poistné riziko.

E.2.4. Kaptívne zaistenie – Fronting

10.214. Kaptívne zaistenie je osobitný typ kaptívneho poistenia, ktoré nevydáva poistné zmluvy priamo, ale funguje ako zaistenie na základe dohody známej ako „fronting“. Kaptívne poistenie nemusí byť schopné uzatvárať poistné zmluvy rovnakým spôsobom ako tradičné poisťovne. Napríklad poistenie určitých rizík sa musí zo zákona uzavrieť s regulovanými poisťovňami. To môže viesť k použitiu dohody o frontingu, v ktorej sa prvá poistná zmluva uzatvára medzi poisteným členom skupiny MNE a neprepojeným poisťovateľom (fronterom); fronter potom znovu poistí kaptívnym poistením väčšinu alebo všetky riziká kryté prvou zmluvou. Fronter môže zostať zodpovedný za vybavovanie pohľadávok a iné administratívne funkcie alebo tieto funkcie môže vykonávať člen tej istej skupiny MNE ako kaptívna poisťovňa. Fronter si ponecháva províziu na pokrytie svojich nákladov a ako kompenzáciu za akúkoľvek časť poisteného rizika, ktorú si ponechá. Väčšina poistného frontera prechádza na kaptívne poistenie ako súčasť zaistovacej zmluvy.

10.215. Pri presnom vymedzení dohôd o frontingu platia rovnaké zásady ako pri kaptívnom poistení. Je však dôležité poznamenať, že dohody o frontingu predstavujú obzvlášť zložité kontrolované transakcie na oceňovanie, keďže zahŕňajú účasť tretej strany, ktorej je ľahostajná

úroveň ceny poisťovacích a zaistovacích transakcií. Kľúčovými otázkami, ktoré sa pravdepodobne vyskytnú v prípadoch frontingu, je, či príslušné transakcie predstavujú skutočné poistenie alebo zaistenie, a ak ide o skutočné poistenie, či je splatné poistné (v konečnom dôsledku v prospech zaistovacej spoločnosti) za nezávislých podmienok.

E.3. Stanovenie nezávislej trhovej ceny kaptívneho poistenia a zaistenia

10.216. V nasledujúcich odsekoch sú uvedené rôzne prístupy k oceňovaniu vnútrogrupinových transakcií zahŕňajúcich kaptívne poistenie a zaistenie. Každý prípad sa musí posudzovať na základe vlastných skutočností a okolností a v každom prípade bude pred akýmkoľvek pokusom o rozhodnutie o prístupe k stanoveniu ceny transakcie potrebné presné vymedzenie konkrétnych transakcií v súlade so zásadami Kapitoly I. Ako v každej inej situácii v oblasti transferového oceňovania by sa mala vybrať najvhodnejšia metóda podľa pokynov uvedených v Kapitole II.

E.3.1. Stanovenie ceny poistného

10.217. Porovnateľné nezávislé ceny môžu byť dostupné z porovnateľných dohôd medzi neprepojenými stranami. Môžu to byť interné porovnateľné transakcie, ak má kaptívne poistenie primerane podobnú obchodnú činnosť s neprepojenými zákazníkmi, alebo môžu existovať externé porovnateľné transakcie.

10.218. Uplatnenie metódy CUP na transakciu zahŕňajúcu kaptívne poistenie môže naraziť na praktické ťažkosti pri určovaní potreby a kvantifikácie úprav porovnateľnosti. Mali by sa zohľadniť najmä potenciálne rozdiely medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami, ktoré môžu ovplyvniť spoľahlivosť porovnateľných údajov. Tieto rozdiely sa môžu týkať napríklad situácií, keď funkčná analýza naznačuje, že kaptívna poisťovňa vykonáva menej funkcií ako komerčná poisťovňa (napr. kaptívna poisťovňa, ktorá poisťuje len interné riziká v rámci skupiny MNE, nemusí vykonávať distribučné a predajné funkcie). Taktiež rozdiely medzi kaptívnym poistením a potenciálnymi porovnateľnými subjektmi v objeme obchodov alebo v úrovni kapitálu medzi kaptívnym poistením a nezávislými stranami si môžu vyžadovať úpravy porovnateľnosti (pozri odsek 10.221).

10.219. Alternatívne môže byť vhodnou metódou na nezávislé stanovenie výšky poistného, ktoré sa pravdepodobne bude vyžadovať za bežných podmienok pri poistení konkrétneho rizika, poistno-matematická analýza. Pri stanovovaní cien poistného sa poisťovateľ snaží pokryť svoje očakávané straty z poistných udalostí, svoje náklady spojené s vystavením a správou poistných zmlúv a riešením poistných udalostí, spolu s pripočítaním zisku na zaistenie návratnosti kapitálu, berúc do úvahy všetky investičné výnosy, ktoré očakáva, že získa z prebytku prijatého poistného znížené o vyplatené poistné plnenia a výdavky. Praktická aplikácia poistno-matematickej analýzy môže byť zložitá. Pri hodnotení spoľahlivosti poistno-matematickej analýzy na určenie nezávislej ceny poistného je dôležité poznamenať, že poistno-matematické analýzy nepredstavujú skutočné transakcie medzi nezávislými stranami, a preto by sa pravdepodobne vyžadovali úpravy porovnateľnosti.

E.3.2. Kombinovaný pomer a návratnosť kapitálu

10.220. K odmene kaptívneho poistenia možno dospieť na základe posúdenia trhovej ziskovosti kaptívneho poistenia s odkazom na dvojfázový prístup, ktorý zohľadňuje ziskovosť pohľadávok aj návratnosť kapitálu. Prvým krokom by mala byť identifikácia kombinovaného pomeru kaptívneho poistenia. To možno určiť vyjadrením splatných nárokov na poistné plnenie a výdavkov ako percento z prijatého poistného. Možno určiť benchmarkový kombinovaný pomer, ktorý dosahujú nezávislé poisťovne odškodňujúce podobné poistné riziká. Benchmarkový kombinovaný pomer sa potom môže uplatniť na nároky a výdavky zaplatené testovanou stranou, aby sa dosiahla nezávislá trhová miera ročného poistného, a teda zisku z poisťovania (prijaté poistné mínus nároky na poistné plnenie a výdavky). Druhým krokom je posúdenie návratnosti investície dosiahnutej kaptívnym poistením v porovnaní s nezávislou trhovou návratnosťou. Tento krok si vyžaduje dve ďalšie úvahy: a) o výške kapitálu držaného kaptívnou poisťovňou a b) o rozsahu, v akom kaptívna poisťovňa investuje do kontrolovaných investícií (napr. vnútrokupinové dlhopisy, úvery atď.), t. j. o miere návratnosti investícií, ktorú kaptívna poisťovňa z týchto investícií dosiahla. Súčet poistného zisku z prvého kroku a investičných výnosov z druhého kroku dáva celkový prevádzkový zisk (pozri Oddiel B.5 Kapitoly III o údajoch za viac rokov).

10.221. Je dôležité si uvedomiť, že požiadavky na kapitálovú primeranosť kaptívneho poistenia budú pravdepodobne podstatne nižšie ako u poisťovne, ktorá uzatvára poistné zmluvy pre neprepojené subjekty. Tento faktor by sa mal zohľadniť a v prípade potreby upraviť, aby sa určila vhodná úroveň kapitálu, ktorú treba použiť pri výpočte návratnosti investície. Rozdiely v kapitálovej primeranosti medzi kaptívnym poistením a nezávislými trhovými poisťovateľmi zvyčajne vznikajú z dôvodu regulačných a obchodných faktorov. Regulatori v oblasti poisťovníctva často stanovujú nižšie regulačné kapitálové požiadavky pre kaptívne poistenia. Primárnou obchodnou hnacou silou nezávislých poisťovní je kapitálová efektívnosť. S cieľom prilákať investorov a zákazníkov sa nezávislé poisťovne zameriavajú na vysoký úverový rating tým, že držia takú úroveň prevádzkového kapitálu, ktorá presahuje regulačné minimum. Zároveň sa nezávislé trhové poisťovne budú snažiť maximalizovať návratnosť svojich kapitálových výsledkov. Budú sa snažiť držať optimálne množstvo kapitálu, aby vyhovelí týmto protichodným faktorom. Kaptívne poisťovne nemajú komerčne danú požiadavku usilovať sa o úverový rating ani optimalizovať návratnosť kapitálu s cieľom prilákať investorov. Môže byť potrebné vykonať primerané úpravy, aby sa zabezpečilo, že porovnateľná návratnosť investícií sa obmedzí na kapitál, ktorý kaptívne poistenie potrebuje podľa príslušných regulačných požiadaviek (plus primeraná prevádzková rezerva na minimalizáciu možnosti neúmyselného porušenia regulačnej požiadavky) so zohľadnením poistného rizika, a nie na úroveň kapitálu, ktorú by mohol potrebovať nezávislý poisťovateľ. Úpravy môžu byť potrebné na zohľadnenie rozdielnych požiadaviek na kapitálovú primeranosť medzi rôznymi regulačnými orgánmi a rôznymi kategóriami poisťovacích činností.

E.3.3. Skupinová synergie

10.222. Ak sa kaptívne poistenie využíva na to, aby mala skupina MNE prístup na zaistovacie

trh s cieľom zbaviť sa rizika prostredníctvom poistenia rizika mimo skupiny MNE a zároveň dosiahnuť úspory nákladov v porovnaní s využívaním sprostredkovateľa tretej strany tým, že sa v rámci skupiny MNE zlúčia riziká, kaptívna dohoda využíva výhody kolektívneho vyjednávania o všetkých zaistovaných rizikách a efektívnejšej alokácie kapitálu v súvislosti so všetkými ponechanými rizikami. Tieto výhody vznikajú v dôsledku spoločného postupu skupiny MNE ako poistníkov a kaptívneho poistenia. Poistení účastníci prispievajú spoločne s očakávaním, že každý z nich bude mať prospech zo zníženia poistného. Ide o podobný typ dohôd v rámci celej skupiny, ktoré môžu existovať pre iné skupinové funkcie, ako je nákup tovaru alebo služieb. Ak kaptívne poistenie poistí riziko a zaistí ho na otvorenom trhu, malo by dostať primeranú odmenu za základné služby, ktoré poskytuje. Zostávajúce výhody zo skupinovej synergie by sa mali rozdeliť medzi poistených účastníkov prostredníctvom zníženia výšky poistného.

10.223. Napríklad výrobná skupina MNE má 50 dcérskych podnikov na rôznych miestach po celom svete, pričom všetky sa nachádzajú na miestach so značným rizikom zemetrasenia, pričom každá z nich sa poisťuje proti škodám spôsobeným zemetrasením vo svojom výrobnom závode, pričom každý závod sa nachádza na inom mieste a posudzuje sa podľa individuálnej úrovne rizika. Skupina MNE zriadi kaptívne poistenie, ktoré prijíma riziko od všetkých dcérskych podnikov a zaistí ho u nezávislých zaistovateľov. Tým, že skupina MNE združuje portfólio poistných rizík v rôznych geografických zónach, už predstavuje diverzifikované riziko pre trh. Synergický prínos vyplýva z dohody o kolektívnom nákupe, nie z hodnoty pridanej kaptívnym poistením. Tento benefit by sa mal rozdeliť medzi poistencov podľa výšky poistného, ktoré odvádzali.

E.3.4. Agentúrny predaj

10.224. Ak sa poistná zmluva nepredáva priamo od poisťovateľa poistenému, odmena zvyčajne patrí strane, ktorá sprostredkúva pôvodný predaj. Za určitých okolností by sa z predaja treťou stranou mohla dosiahnuť vyššia miera zisku, ako by sa inak očakávalo z porovnania s podobnými transakciami. Ak sú obchodný agent a poisťovateľ alebo zaistovateľ prepojení, akákoľvek analýza porovnateľnosti ako súčasť procesu určenia trhovej úrovne odmeny pre zúčastnené strany by mala zohľadniť okolnosti, ktoré vedú k vysokej úrovni zisku. Konkurencia by zvyčajne pôsobila tak, že by obmedzila výšku zisku, ktorý môže byť dosiahnutý z transakcie, a to ako na strane obchodného agenta, tak aj na strane poisťovateľa alebo zaistovateľa. Dostupnosť alternatívnych poskytovateľov môže tiež ovplyvniť schopnosť každej strany vyjednať vyššiu úroveň zisku v rámci celkovej transakcie.

10.225. Napríklad spoločnosť A je maloobchodný predajca vysokohodnotného spotrebného tovaru s novými technológiami. Na mieste predaja ponúka spoločnosť A zákazníkovi poistnú zmluvu s tretími stranami, ktoré poskytujú ochranu pred náhodným poškodením a krádežou na obdobie 3 rokov. Poistné zmluvy sú uzatvorené spoločnosťou B, poisťovateľom, ktorý je súčasťou tej istej skupiny MNE ako spoločnosť A. Spoločnosť A dostane províziu a v podstate celý zisk z poistnej zmluvy dostane spoločnosť B. Úplná faktická a funkčná analýza ukazuje, že poistné zmluvy sú veľmi výnosné a že existuje aktívny trh pre poistenie a zaistenie typu

rizík, na ktoré sa vzťahujú tieto poistné zmluvy. Z porovnávacích štúdií vyplýva, že provízia vyplácaná spoločnosti A je v súlade s províziou nezávislých agentov, ktorí predávajú podobnú poistnú ochranu ako samostatný produkt. Zisk spoločnosti B je vyšší ako u poisťovní poskytujúcich podobnú poistnú ochranu.

10.226. Pri zvažovaní toho, ako sa podmienky transakcie medzi spoločnosťami A a B líšia od tých, ktoré by sa uskutočnili medzi nezávislými podnikmi, je dôležité zvážiť, ako sa dosahuje vysoká úroveň ziskovosti poistných zmlúv a príspevky každej zo zúčastnených strán k vytváraniu tejto hodnoty. Produktom predávaným tretej strane je poistná zmluva, ktorá je v podstate rovnaká ako poistná zmluva, ktorú by mohol poskytnúť ktorýkoľvek iný poisťovateľ na všeobecnom trhu. Výhodou obchodného agenta je, že poistnú zmluvu ponúka svojmu zákazníkovi súčasne s predajom tovaru, ktorý má byť poistený. Práve výhoda oslovenia zákazníka v mieste tohto predaja poskytuje príležitosť na dosiahnutie vysokého zisku. Spoločnosť A by mohla predávať poistné zmluvy, ktoré uzatvára s iným poisťovateľom a ponechať si väčšinu zisku pre seba. Spoločnosť B by nemohla nájsť iného agenta, ktorý by mal výhodu kontaktného miesta so zákazníkom v mieste predaja. Schopnosť dosiahnuť veľmi vysokú úroveň zisku z predaja poistných zmlúv vyplýva z výhody kontaktu so zákazníkom na mieste predaja. Nezávislá (trhová) odmena pre spoločnosť B by mala byť v súlade s porovnateľným výnosom pre poisťovne poisťujúce podobné riziká a zvyšok zisku by sa mal alokovať spoločnosti A.

Zoznam príloh

- Príloha k Smernici OECD o transferovom oceňovaní: Smernica monitorovania postupov pri uplatňovaní Smernice OECD o transferovom oceňovaní a o zapojení spoločnosti do tohto procesu.
- Príloha I ku Kapitole II: Citlivosť ukazovateľov hrubého a čistého zisku.
- Príloha II ku Kapitole II: Príklad na ilustráciu pokynov k transakčnej metóde delenia zisku.
- Príloha ku Kapitole III: Príklad úpravy prevádzkového kapitálu.
- Príloha I ku Kapitole IV: Vzorové vyhlásenia o vzájomnom porozumení medzi príslušnými orgánmi o vytvorení dvojstranných režimov, tzv. bezpečných prístavov.
- Príloha II ku Kapitole IV: Usmernenie pre vydávanie opatrení predchádzajúcich oceneniu v rámci procedúry vzájomných dohôd (MAP, APAs).
- Príloha I ku Kapitole V: Dokumentácia o transferovom oceňovaní - Všeobecná dokumentácia - Master File.
- Príloha II ku Kapitole V: Dokumentácia o transferovom oceňovaní - Špecifická dokumentácia - Local File.
- Príloha III ku Kapitole V: Dokumentácia o transferovom oceňovaní - Správa podľa jednotlivých štátov - CbCR.
- Príloha III ku Kapitole V: Implementačný balík pre zostavenie správ podľa jednotlivých štátov (CbCR).
- Príloha I ku Kapitole VI: Príklady na ilustráciu usmernení k nehmotnému majetku.
- Príloha II ku Kapitole VI: Usmernenia pre daňovú správu ohľadom prístupu k ťažko ocenenému nehmotnému majetku.
- Príloha ku Kapitole VIII: Názorné príklady aplikácie smernice k dohodám o príspevkoch na náklady - CCA.

Príloha k Smernici OECD o transferovom oceňovaní

Smernica monitorovania postupov pri uplatňovaní Smernice OECD o transferovom oceňovaní a zapojení podnikateľského spoločenstva do tohto procesu

A. Úvod

1. V júli 1995 Rada OECD schválila publikovanie *Smernice o transferovom oceňovaní pre MNE a daňové správy* (ďalej len „smernica“), ktorú predložil *Výbor pre daňové záležitosti* (ďalej len „Výbor“). Rada OECD zároveň prijala odporúčanie Výboru, aby sa smernica pravidelne revidovala a aktualizovala podľa potreby na základe skúseností členských krajín a obchodného spoločenstva s uplatňovaním zásad a metód uvedených v smernici. Na tento účel a na uľahčenie priebežného objasňovania a zlepšovania Rada OECD poverila Výbor, aby pristúpil k monitorovaniu medzinárodných skúseností v oblasti transferového oceňovania. Úloha monitorovania sa považuje za integrovanú súčasť dohody dosiahnutej v júli 1995 a jej úspešné uplatňovanie je kľúčovým prvkom na dosiahnutie konzistentnej aplikácie smernice. Odporúčanie Rady „poveruje Výbor pre daňové záležitosti, aby monitoroval uplatňovanie tohto dokumentu z roku 1995 v praxi v spolupráci s daňovými správami členských krajín a za účasti obchodného spoločenstva a aby predkladal Rade na základe tohto monitorovania odporúčania ohľadne prípadného doplnenia a aktualizácie smernice z roku 1995“.

2. Hlavným cieľom monitorovania je preskúmať, do akej miery je legislatíva, predpisy a administratívne postupy členských krajín v súlade so smernicou a identifikovať oblasti, v ktorých smernica môže vyžadovať zmeny alebo doplnenia. Monitorovanie by malo viesť nielen k identifikácii problematických otázok, ale aj k identifikácii praktických postupov uplatňovaných jednou alebo viacerými členskými krajinami pri aplikácii smernice, ktoré by bolo výhodné rozšíriť aj na iné krajiny. Cieľom monitorovania nie je rozhodovať o konkrétnych prípadoch.

3. Očakáva sa, že monitorovanie bude kontinuálnym procesom a bude sa týkať všetkých aspektov smernice s osobitným dôrazom na používanie transakčných ziskových metód. Účelom tejto správy je stanoviť niektoré postupy na vykonávanie monitorovania a súčasne uplatňovať pokyn Rady OECD. Tieto postupy sa budú zavádzať postupne. Po ich zavedení do praxe môžu byť potrebné ďalšie revízie.

4. V súlade s odporúčaním Rady bude v procese monitorovania zohrávať úlohu podnikateľská verejnosť a táto úloha je stanovená v Oddiele C.

B. Postup

5. Postup monitorovania sa bude vykonávať prostredníctvom štyroch súvisiacich projektov: 1. peer review (vzájomné hodnotenie) postupov členských krajín; 2. identifikácia a analýza problematických vzorových prípadov; 3. revízia zmien v legislatíve, predpisoch a administratívnych postupoch; a 4. vypracovanie príkladov. Každý z týchto projektov je opísaný nižšie.

B.1. Peer reviews

6. Pracovná skupina č. 6 pre zdaňovanie skupín MNE (ďalej len "pracovná skupina WP6") v priebehu niekoľkých posledných rokov vykonáva vzájomné hodnotenia postupov členských krajín v oblasti transferového oceňovania. Cieľom peer review je získať podrobné informácie o zákonoch, praktikách a skúsenostiach s transferovým oceňovaním v členských krajinách. Delegáti pracovnej skupiny WP6 spoločne rozhodujú o tom, ktorá krajina by sa mala stať predmetom hodnotenia a ktoré krajiny by hodnotenie mali vykonať. Hodnotenia sa riadia usmerneniami schválenými Výborom.

7. V usmerneniach pre peer review sa vyžaduje, aby sa pracovnej skupine WP6 predložila správa za každú hodnotenú krajinu. Správa sa zaoberá právnym základom pri riešení problematiky transferového oceňovania, akýmikoľvek usmerneniami krajiny pre priame postupy presadzovania práva, prístupmi bežne používanými na riešenie zložitých otázok transferového oceňovania, administratívnymi opatreniami pre riešenie prípadov transferového oceňovania, zásadami judikatúry a skúsenosťami so zhromažďovaním údajov a dokumentáciou daňovníkov. Správa má tiež opísať skúsenosti s administratívnymi prístupmi k predchádzaniu a riešeniu sporov týkajúcich sa transferového oceňovania (napr. MAP, APA a bezpečné prístavy).

8. Peer review sa bude vykonávať na troch rôznych úrovniach:

1. Prvým stupňom môže byť „*hodnotenie problému*“, ktorý by sa mal zamerať na prístup všetkých členských krajín k jednotlivým otázkam širokého významu. V ideálnom prípade by malo byť hodnotenie prepojené s ďalšími aspektmi procesu monitorovania. Napríklad najlepším spôsobom riešenia akýchkoľvek problémov vyplývajúcich z takéhoto hodnotenia môže byť detailnejšia analýza problému prostredníctvom vypracovania paradigiem, tzv. vzorových príkladov ťažkých prípadov (pozri Oddiel B.2 tejto prílohy) alebo vypracovanie praktických príkladov pre zaradenie do smernice (pozri Oddiel B.4 tejto prílohy).
2. Druhým stupňom môže byť „*obmedzené hodnotenie*“, pretože by sa zaoberalo len prístupom konkrétnej krajiny alebo krajín v súvislosti s konkrétnou a relatívne úzko vyhranenou otázkou. Hodnotenie by vykonávali dvaja kontrolóri za každú krajinu a úroveň potrebného vstupu by závisela od povahy daného problému.

3. Tretím stupňom by bolo „úplné hodnotenie“ konkrétnej krajiny, ktoré by sa vykonalo podľa existujúcich usmernení k peer review uvedených v odseku 7 tejto prílohy. „Úplné hodnotenie“ by sa preto zaoberalo priamo výkladom a uplatňovaním smernice v konkrétnej členskej krajine.

Výberové kritériá

9. Aby bolo možné zdokonaľiť účinnosť procesu peer review je podstatné, aby hodnotenia boli uskutočňované výberovo a sústredili sa na oblasti, v ktorých je uplatňovanie smernice najťažšie. Konečné rozhodnutie o zvolení jedného z uvedených troch typov hodnotenia prijme celá pracovná skupina WP6 jednak s prihliadnutím na celkový úžitok hodnotenia pre prácu pracovnej skupiny WP6 pri monitorovaní uplatňovania smernice a tiež s ohľadom na to, či sú k dispozícii dostatočné zdroje na vykonanie navrhovaného hodnotenia. Je dôležité, aby každé hodnotenie, ktoré sa už raz vykoná, bolo dokončené na vysokej úrovni, aby sa z neho dali vyvodit' cenné závery.

B.2. Identifikácia a analýza zložitých vzorových prípadov

10. Kľúčovým aspektom monitorovania bude identifikácia a následná analýza zložitých faktických vzorov a problémových oblastí, ktoré možno znázorniť na praktických príkladoch a ktoré predstavujú prekážky pre medzinárodne konzistentné uplatňovanie metód transferového oceňovania stanovených v smernici. Monitorovanie bude zahŕňať aj oblasti, v ktorých sa ukazuje, že smernica neposkytuje daňovým správam alebo daňovníkom usmernenie, alebo toto usmernenie nie je dostatočne adekvátne. Všetky členské krajiny sa budú aktívne zapájať do tohto procesu a zároveň uznávajú, že budú potrebné určité zdroje na dosiahnutie jeho úspechu. Do procesu monitorovania bude zapojená aj podnikateľská verejnosť (pozri Oddiel C tejto prílohy).

11. Prvou otázkou je aký postup treba zvoliť a akú zodpovednosť je potrebné pridelit' na identifikáciu zložitých prípadov, pričom je potrebné sa zamerať na otázky a situácie, v ktorých smernica nemusí poskytovať žiadne alebo poskytuje nedostatočné usmernenie alebo v ktorých členské krajiny môžu vykladať smernicu odlišne, a preto tieto prípady predstavujú prekážky medzinárodne jednotného uplatňovania smernice. Členské krajiny môžu identifikovať oblasti, v ktorých sa podľa ich názoru smernica nemusí vzťahovať na určitú otázku alebo ju primerane riešiť.

12. V rámci pravidelných stretnutí daňových kontrolórov, ktoré organizuje Výbor pre daňové záležitosti, bude pracovná skupina WP6 každé dva roky organizovať stretnutia daňových kontrolórov s cieľom prediskutovať problematické prípady a prispieť k prípadným vhodným aktualizáciám smernice. OECD bude posudzovať zložité vzorové príklady len z hľadiska monitorovania uplatňovania smernice.

13. Jednotlivé krajiny by na zasadnutiach pracovnej skupiny WP6 mali prevziať zodpovednosť za vedenie diskusií o zložitých vzorových prípadoch a o problematických oblastiach, ktoré

možno ilustrovať na praktických príkladoch.

14. Výsledky, ktoré pracovná skupina WP6 očakáva na základe identifikácie a analýzy vzorových príkladov zložitých prípadov, by mohli zahŕňať vypracovanie príkladov ilustrujúcich uplatňovanie smernice v prípadoch (určených na diskusiu), v ktorých možno uplatniť zásady už obsiahnuté v smernici. Mohli by sa v nej tiež identifikovať oblasti, v ktorých by sa smernica mohla doplniť tak, aby poskytovala jasnejšie usmernenie alebo aby bolo možné do nej zapracovať nový podkladový materiál.

B.3. Aktualizácia legislatívy a praxe

15. Sekretariát bude od členských krajín požadovať správy o vývoji ich domácej legislatívy ohľadom transferového oceňovania, nariadeniach a o administratívnych postupoch v oblasti transferového oceňovania v súlade s výzvou Rady.

B.4. Vypracovanie príkladov

16. Predchádzajúce monitorovacie postupy budú porovnávať tvorbu ďalších hypotetických príkladov, ktoré sa doplnia do smernice. Cieľom príkladov nie je vypracovať nové princípy alebo riešiť nové otázky, ale skôr napomôcť pri výklade princípov a pri riešení zložitých otázok, o ktorých už smernica pojednáva. S cieľom zabezpečiť ich praktickú využiteľnosť a vyhnúť sa prílišnej normatívnosti budú príklady krátke, založené na uvedených skutočnostiach a relatívne priame, aby ich rozsah nebol natoľko obmedzený, že by návod, ktorý poskytujú, mal úzku a obmedzenú použiteľnosť. Tieto prípady budú patriť do dvoch širokých kategórií. Prvú budú tvoriť ukážky uplatňovania metód a prístupov opísaných v smernici. Druhý súbor príkladov má pomôcť pri výbere vhodnej metódy alebo metód transferového oceňovania. Hoci sú príklady hypotetické, budú vychádzať z praktických skúseností daňových správ a daňovníkov s uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu podľa princípov smernice a prispejú k vytvoreniu tzv. príkladov dobrej praxe.

C. Zapojenie podnikateľskej sféry do tvorby príkladov

17. Cieľom OECD nie je zasahovať do riešenia sporov o transferovom oceňovaní medzi daňovníkmi a daňovými správami. Monitorovací proces nemá byť formou arbitráže a tak daňovníci nebudú oprávnení predkladať jednotlivé prípady na riešenie pracovnej skupine WP6. Napriek tomu, ako sa predpokladá v smernici a odporúčaniach Rady, podnikateľská verejnosť bude vyzvaná, aby identifikovala problematické otázky (ilustrované skôr na praktických ako na hypotetických príkladoch), ktoré vyvolávajú otázky týkajúce sa medzinárodne konzistentného uplatňovania smernice.

18. Poradný výbor pre obchod a priemysel (ďalej len „BIAC“) bude vyzvaný, aby pracovnej skupine WP6 predložil praktické prekážky, ktoré sa vyskytli pri monitorovaní uplatňovania smernice, aby pracovná skupina WP6 zvažila primeranosť usmernení uvedených v smernici

vo vzťahu k týmto oblastiam, pričom sa bude rešpektovať dôverný charakter daných informácií.

19. Pri podpore úlohy OECD monitorovať implementáciu smernice by sa podnikateľskej verejnosti odporúčalo zohľadniť najmä usmernenia uvedené v odseku 17 tejto prílohy. Mala by sa preto zamerať na tie otázky, ktoré spôsobujú teoretické alebo praktické ťažkosti, a nie na konkrétne a nevyriešené prípady transferového oceňovania. Môže však byť užitočné ilustrovať konkrétny problém na hypotetickom príklade. Pri vytváraní takéhoto príkladu, ktorý by sa mohol opierať o prvky prevzaté z viacerých skutočných prípadov, by sa malo dbať na to, aby zostal hypotetický a nepodobal sa bežnému prípadu, a aby sa opísané prvky obmedzili na príslušné problematické otázky, aby sa predišlo dojmu, že sa vytvára všeobecný precedens pre riešenie konkrétneho prípadu.

C.1. Peer reviews

20. Jedným zo silných stránok procesu peer review je ten, že ho vykonávajú výlučne rovnocenní partneri, t. j. v tomto prípade ostatné členské krajiny. Týmto spôsobom je proces vedený pozitívnym a konštruktívnym spôsobom, aby sa mohli odovzdávať osvedčené postupy (tzv. best practices) a zlepšovať tie horšie. Všeobecný návod pre podnikateľskú verejnosť ju však môže podnietiť, aby identifikovala problematické otázky, ktoré by mohli byť vhodné pre ďalšiu analýzu a pracovná skupina WP6 bude môcť môcť tieto podnety zohľadniť, keď bude vykonávať záverečný výber otázok pre revidované peer review.

21. Zároveň sa počíta s tým, že keď pracovná skupina vyberie určitý problém alebo krajinu na ďalšie hodnotenie, orgán BIAC bude o rozhodnutí informovaný, aby mal možnosť sa ku tomu vyjadriť. Ak ide o problém, ktorý pôvodne identifikoval výbor BIAC, zvlášť v kontexte preskúmaných otázok, bude informovaný o priebehu diskusie pracovnej skupiny WP6 o týchto otázkach a v prípade potreby bude požiadaný o poskytnutie dodatočných vysvetlení. V súčasnosti sa však neuvažuje o ďalšej úlohe výboru BIAC v procese peer review nad rámec už opísaného.

C.2. Zisťovanie a analýza náročných vzorových prípadov a ich vytváranie

22. Ťažké vzorové prípady majú ilustrovať prípady a situácie, v ktorých smernica neposkytuje usmernenie alebo v ktorých je jej usmernenie nedostatočné. Po zostavení praktických príkladov budú tieto zahrnuté do smernice s cieľom zdokumentovať konkrétne princípy. Tu je jasne stanovená úloha podnikateľskej verejnosti prispievať k vývoju vzorových prípadov a/alebo príkladov pridaním praktických skúseností svojich členov. Pracovná skupina WP6 bude žiadať o pripomienky k náročným vzorovým prípadom aj praktickým príkladom v bežnej fáze ich vývoja. BIAC môže iniciovať aj vzorové prípady alebo príklady za predpokladu, že sa dodrží výhrada uvedená v odseku 17, že nemôže ísť o proces rozhodovania o konkrétnom prípade transferového oceňovania.

C.3. Aktualizácia legislatívy a praxe

23. Základom monitorovacieho postupu je informovať členské štáty o vývoji v každom z nich. Na národnej úrovni zvyčajne existujú veľmi dobre zavedené možnosti, ako môže podnikateľská verejnosť prispieť k rozvoju legislatívy, nariadení a administratívnej praxe v oblasti transferového oceňovania v členskej krajine. Na úrovni OECD bude mať BIAC možnosť upozorniť pracovnú skupinu WP6 na zmeny v právnych predpisoch a v praxi v členských aj nečlenských krajinách, ktoré považuje za nezlučiteľné so smernicou alebo ktoré by mohli spôsobiť praktické problémy pri jej aplikovaní, samozrejme, bez toho, aby sa odvolával na individuálne prípady.

24. Podnety od výboru BIAC sa budú prerokúvať na pravidelných spoločných stretnutiach výboru BIAC s pracovnou skupinou WP6.

Príloha I ku Kapitole II.

Citlivosť ukazovateľov hrubého a čistého zisku

Všeobecné usmernenia k uplatňovaniu metódy čistého obchodného rozpätia sú uvedené v Kapitole II Časti III Oddiele B tejto smernice. Odhady nezávislých trhových dohôd v nasledujúcich príkladoch slúžia len na ilustráciu a nemali by sa interpretovať ako predpisovanie nezávislých trhových dohôd v konkrétnych prípadoch v odvetví. Hoci sa príklady snažia vysvetliť zásady stanovené v jednotlivých Oddieloch tejto smernice, na ktoré sa vzťahujú, zásady sa musia vždy uplatňovať podľa konkrétnych skutočností a okolností jednotlivých prípadov. Okrem toho sa poznámky uvedené pod príkladmi týkajú použitia metódy čistého obchodného rozpätia v situáciách, keď sa javí ako najvhodnejšia metóda vzhľadom na skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu - najmä analýza porovnateľnosti (vrátane funkčnej analýzy) danej transakcie - a posúdenie dostupných informácií o nezávislých porovnateľných položkách.

1. Predpokladá sa, že transakčná metóda čistého obchodného rozpätia môže byť menej citlivá na určité rozdiely v charakteristikách výrobku ako metóda nezávislej trhovej ceny alebo metóda následného predaja. V praxi sa pri uplatňovaní transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia vo všeobecnosti kladie väčší dôraz na funkčnú porovnateľnosť ako na vlastnosti produktu. Transakčná metóda čistého obchodného rozpätia však môže byť menej citlivá na niektoré rozdiely vo funkciách, ktoré sa odrážajú v rozdieloch v prevádzkových nákladoch, pozri ďalej.

Názorný príklad 1: Dopad rozdielu v rozsahu a komplexnosti marketingovej funkcie vykonávanej distribútorom

Nižšie uvedený príklad slúži len na ilustráciu. Jeho cieľom nie je poskytnúť návod na výber metódy na určenie transferových cien alebo porovnateľných hodnôt, efektívnosti distribútora alebo miery návratnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ide len o ilustráciu účinkov rozdielov medzi rozsahom a zložitou marketingovej funkcie vykonávanej distribútorom a porovnateľnými subjektami.

	Prípado 1 Distribútor vykonáva len obmedzenú marketingovú funkciu	Prípado 2 Distribútor vykonáva významnejšiu marketingovú funkciu
Predaj výrobkov (Na účely tohto príkladu predpokladajme, že obaja distribútori predávajú rovnaký výrobok na rovnakom trhu a za rovnakú cenu)	1 000	1 000
Nákupná cena od výrobcu, ktorá zohľadňuje význam marketingovej funkcie v súlade s funkčnou analýzou	600	480 *

Hrubá marža	400 (40%)	520 (52%)
Marketingové náklady	50	150
Ostatné náklady (režijné náklady)	300	300
Čistá zisková marža	50 (5%)	70 (7%)

* Predpokladajme, že v tomto príklade rozdiel 120 zodpovedá rozdielu v rozsahu a zložitosti marketingovej funkcie vykonávanej distribútorom (dodatočné náklady 100 plus odmena za funkciu distribútora).

2. Ak v názornom príklade 1 daňovník obchoduje s prepojeným výrobcom ako v prípade 2, zatiaľ čo externé porovnateľné subjekty obchodujú ako v prípade 1, a za predpokladu, že rozdiel v rozsahu a zložitosti marketingovej funkcie nie je identifikovaný - napríklad z dôvodu nedostatočne podrobných informácií o externých porovnateľných subjektoch - potom by riziko chyby pri použití metódy hrubého rozpätia mohlo byť 120 (12 % x 1 000), zatiaľ čo pri použití metódy čistého obchodného rozpätia by bolo 20 (2 % x 1 000). To ilustruje skutočnosť, že v závislosti od okolností prípadu, a najmä vplyvu funkčných rozdielov v štruktúre nákladov a výnosov porovnateľného subjektu, môžu byť čisté ziskové marže menej citlivé na rozdiely v rozsahu a zložitosti funkcií ako hrubé marže.

Názorný príklad 2: Dopad rozdielu v úrovni rizika, ktoré nesie distribútor

Nižšie uvedený príklad slúži len na ilustráciu. Jeho cieľom nie je poskytnúť návod na výber metódy na určenie transferových cien alebo porovnateľných údajov, efektívnosti distribútora alebo miery návratnosti v súlade s princípom nezávislého trhového vzťahu. Jeho cieľom je len zobrazit' dopady rozdielov v úrovni rizika, ktoré znáša distribútor a porovnateľné subjekty.

	Prípad 1 Distribútor nenesie riziko zastarania výrobku, pretože využíva doložku o spätnom odkúpení, na základe ktorej výrobca odkupuje všetky nepredané zásoby.	Prípad 2 Distribútor nesie riziko zastarania výrobku. V zmluvnom vzťahu s výrobcom nevyužíva doložku o spätnom odkúpení.
Predaj výrobkov (Na účely tohto príkladu predpokladajme, že obaja distribútori predávajú rovnaký výrobok na rovnakom trhu a za rovnakú cenu)	1 000	1 000
Nákupná cena od výrobcu, ktorá zohľadňuje riziko zastarania v súlade s funkčnou analýzou	700	640 *
Hrubá marža	300 (30%)	360 (36%)
Straty zo starých zásob	0	50
Ostatné náklady (režijné náklady)	250	250
Čistá zisková marža	50 (5%)	60 (6%)

* V tomto príklade predpokladajme, že rozdiel v transakčnej cene 60 zodpovedá rozdielu v alokácii rizika zastarania medzi výrobcom a distribútorom (dodatočné straty odhadované na 50 plus odmena za riziko distribútora), t. j. je to cena za zmluvnú doložku o spätnom odkúpení.

3. Ak sa v rámci názorného príkladu 2 závislá transakcia vykoná ako v prípade 1, zatiaľ čo externé „porovnateľné subjekty“ fungujú ako v prípade 2, a za predpokladu, že rozdiel v úrovni rizika nie je identifikovaný v dôsledku nedostatočne podrobných informácií o externých porovnateľných subjektoch - potom by riziko chyby pri použití metódy hrubého rozpätia mohlo byť 60 (6 % x 1 000), zatiaľ čo pri použití metódy čistého obchodného rozpätia by bolo 10 (1 % x 1 000). To ilustruje skutočnosť, že v závislosti od okolností daného prípadu, a najmä od vplyvu rozdielov v úrovni rizika štruktúry nákladov a príjmov porovnateľného subjektu, môžu byť čisté ziskové marže menej citlivé na rozdiely v úrovni rizika (za predpokladu, že zmluvné rozdelenie rizika je v súlade s princípom nezávislého vzťahu).

4. V dôsledku toho môžu mať podniky vykonávajúce rôzne funkcie rôzne hrubé ziskové marže s približne porovnateľnou úrovňou čistého zisku. Podnikatelia napríklad uviedli, že transakčná metóda čistého obchodného rozpätia by bola menej citlivá na rozdiely v objeme, rozsahu a zložitosti funkcií a prevádzkových nákladov. Na druhej strane metóda transakčného čistého obchodného rozpätia môže byť citlivejšia na rozdiely vo využití kapacity v porovnaní s metódou zvýšených nákladov alebo metódou následného predaja, keďže rozdiely v úrovni nepriamych fixných nákladov (napr. fixné výrobné náklady alebo fixné distribučné náklady) by ovplyvnili čistý zisk, ale nemusia ovplyvniť hrubé rozpätie alebo hrubú nákladovú prirážku, ak sa neodrážajú v cenových rozdieloch, ako sa uvádza ďalej.

Názorný príklad 3: Dopad rozdielu vo využívaní kapacity výrobcami

Nižšie uvedený príklad slúži len na ilustráciu. Jeho cieľom nie je stanoviť postup výberu metódy na určenie transferových cien alebo porovnateľných údajov alebo miery návratnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Je určený len na ilustráciu vplyvu rozdielov vo využívaní kapacity medzi výrobcom a porovnateľnými subjektmi.

V peňažných jednotkách	Prípado 1 Výrobca plne využíva svoju kapacitu: 1 000 kusov ročne	Prípado 2 Výrobca má voľnú kapacitu, t. j. vyrába len 80 % toho, čo by mohol vyrábať pri plnej kapacite: 800 jednotiek ročne
Predaj výrobkov (Na účely príkladu predpokladajte, že obaja výrobcovia majú rovnakú celkovú kapacitu a že obaja vyrábajú a predávajú rovnaký výrobok na rovnakom trhu a za rovnakú cenu 1 peňažnej jednotky za vyrobený výrobok) (*)	1 000	800
Náklady na predaný tovar: priame náklady plus štandardná alokácia nepriamych výrobných nákladov (na účely príkladu predpokladajme, že obaja výrobcovia majú rovnaké variabilné náklady na predaný tovar na vyrobenú jednotku, t. j. 0,75 peňažných jednotiek na vyrobený výrobok, a fixné mzdové náklady vo výške 50)	Variabilné: 750 Fixné: 50 Spolu: 800	Variabilné: 600 Fixné: 50 Spolu: 650
Hrubá prirážka k nákladom na predaný tovar	200 (25%)	150 (23%)
Nepriame náklady (na účely tohto príkladu predpokladajte, že obaja výrobcovia majú rovnaké nepriame náklady)	150	150
Čistá zisková marža	50 (5%)	Pokryté náklady

* Toto predpokladá, že cena stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu za vyrobené výrobky nie je ovplyvnená využitím kapacity výrobcu.

5. Ak sa v názornom príklade 3 závislá transakcia uskutočňuje ako v prípade 1, zatiaľ čo externé "porovnateľné subjekty" podnikajú ako v prípade 2, a za predpokladu, že rozdiel vo využití kapacity sa nezistí z dôvodu nedostatočne podrobných informácií o externých porovnateľných subjektoch - potom by riziko chyby pri použití metódy hrubého rozpätia mohlo byť 16 (2 % x 800), zatiaľ čo pri použití metódy čistého rozpätia by bolo 50 (5 % x 1 000). To ilustruje skutočnosť, že v závislosti od skutočností a okolností prípadu, a najmä od pomeru fixných a variabilných nákladov alebo od toho, ktorý zo subjektov (daňovník alebo porovnateľný subjekt) má voľnú kapacitu, môžu byť ukazovatele čistého zisku citlivejšie na rozdiely vo využití kapacity ako hrubé prirážky alebo hrubé marže.

Príloha II ku Kapitole II.

Príklady na ilustráciu usmernenia k transakčnej metóde delenia zisku

Všeobecné usmernenia k uplatňovaniu metódy delenia zisku sú uvedené v Kapitole II Časti III Oddielu C tejto smernice. Úpravy a predpoklady týkajúce sa nezávislých trhových podmienok v nasledujúcich príkladoch sú určené len na ilustráciu a nemali by sa považovať za predpisovanie úprav a nezávislých trhových podmienok v skutočných prípadoch alebo v konkrétnych odvetviach. Sú nevyhnutne prezentované na základe obmedzených skutočností. Identifikácia prítomnosti jedného z troch faktorov (ako je uvedené v odsekoch 2.125 až 2.143), ktoré naznačujú, že metóda delenia zisku môže byť najvhodnejšou metódou transferového oceňovania, neznamená, že nemôže byť prítomný aj jeden alebo oba ďalšie faktory. Napríklad v situácii, v ktorej sú identifikované jedinečné a hodnotné príspevky každej strany transakcie, môžu byť obchodné operácie strán tiež vysoko integrované a strany môžu tiež spoločne prevziať ekonomicky významné riziká alebo samostatne prevziať úzko súvisiace riziká. Hoci sa príklady snažia demonštrovať zásady oddielov smernice, na ktoré odkazujú, tieto zásady sa musia uplatňovať v každom prípade na základe konkrétnych skutočností a okolností daného prípadu. Príklady ako také by sa nemali používať na výklad povrchne podobných prípadov.

Príklad 1

1. Spoločnosť A je materskou spoločnosťou skupiny MNE vo farmaceutickom sektore. Spoločnosť A vlastní patent na nový farmaceutický prípravok. Spoločnosť A navrhla klinické skúšky a vykonávala výskum a vývoj v počiatočných fázach vývoja výrobku, čo viedlo k udeleniu patentu.
2. Spoločnosť A uzavrie zmluvu so spoločnosťou S, dcérskou spoločnosťou spoločnosti A, na základe ktorej spoločnosť A poskytne spoločnosti S licenciu na patentové práva týkajúce sa potenciálneho farmaceutického výrobku. V súlade so zmluvou spoločnosť S vykonáva následný vývoj výrobku a vykonáva dôležité funkcie vylepšovania. Spoločnosť S získa povolenie od príslušného regulačného orgánu. Vývoj výrobku je úspešný a výrobok sa predáva na rôznych trhoch po celom svete.
3. Presné vymedzenie transakcie naznačuje, že príspevky spoločnosti A aj spoločnosti S sú jedinečné a cenné pre vývoj farmaceutického výrobku.
4. Za týchto okolností je transakčná metóda delenia zisku pravdepodobne najvhodnejšou metódou na určenie kompenzácie za patentové práva, na ktoré spoločnosť A udelila licenciu spoločnosti S.

Príklad 2

5. Spoločnosť A, člen skupiny T, je spoločnosť založená v krajine A, ktorej hlavnou činnosťou je pestovanie a spracovanie čaju. Spoločnosť A identifikuje, získa a obrába pôdu s mimoriadne dobrou pôdou na pestovanie čaju. Spoločnosť A vyvinula rozsiahle know-how v oblasti pestovania čaju vrátane maximalizácie žiaducich vlastností čaju, ktorý pestuje prostredníctvom svojich metód pestovania. Vlastnosti pôdy spolu s metódami pestovania dodávajú čaju spoločnosti A veľmi vyhládanú chuť.

6. Spoločnosť A spracúva čaj vykonávaním týchto činností: triedenie listov, zatried'ovanie, úplná alebo čiastočná fermentácia, zmiešavanie a balenie na vývoz podľa špecifikácií objednávky zákazníka. Pri zmiešavaní sa využíva rozsiahle patentované know-how na miešanie rôznych čajov s cieľom získať zmesi s jedinečnou chuťou, ktorú oceňujú zákazníci skupiny T. Čaj vyrábaný spoločnosťou A získal medzinárodné uznanie pre svoju jedinečnú chuť a vôňu.

7. Spoločnosť A predáva svoj čaj spoločnosti B, svojej materskej spoločnosti so sídlom v krajine B. Spoločnosť B potom čaje prebaľuje a označuje na predaj na cieľových trhoch.

8. Spoločnosť B vlastní a vlastným úsilím vytvorila obchodné meno a ochrannú známku, ktoré sú jedinečné a cenné. Značka však uvádza pôvod čaju a jedinečnú zmes vyvinutú spoločnosťou A. Spoločnosť B uskutočnila rozsiahle reklamné kampane prostredníctvom elektronických médií, internetu, veľtrhov a publikácií v priemyselných časopisoch, čo viedlo k tomu, že sa sortiment výrobkov stal lídrom na viacerých geografických trhoch. Čaj predávaný skupinou T sa vyznačuje prémiovou cenou.

9. Presné vymedzenie transakcie v tomto konkrétnom prípade určuje, že spoločnosť A aj spoločnosť B poskytujú jedinečný a hodnotný príspevok a najvhodnejšou metódou transferového oceňovania bude pravdepodobne transakčná metóda delenia zisku.

Príklad 3

10. Spoločnosť A a spoločnosť B sú členmi skupiny MNE, ktorá predáva elektronické spotrebiče. Pri uvedení nového radu výrobkov na trh bude spoločnosť A zodpovedná za jeho návrh, vývoj a výrobu, zatiaľ čo spoločnosť B bude vykonávať marketingové funkcie a globálnu distribúciu tovaru.

11. Spoločnosť A vykonáva najmä funkcie výskumu a vývoja a rozhoduje o smeroch výskumu a časových harmonogramoch. Pri výrobe nového radu výrobkov spoločnosť A rozhoduje o úrovni výroby a vykonáva kontrolu kvality. Spoločnosť A pritom využíva svoje cenné know-how a odborné znalosti týkajúce sa výroby elektronických zariadení.

12. Po výrobe sa výrobky predávajú spoločnosti B, ktorá vyvíja a realizuje špičkové globálne marketingové aktivity týkajúce sa nového radu výrobkov. Spoločnosť B je zodpovedná najmä

za navrhovanie marketingovej stratégie, rozhodovanie o výške marketingových výdavkov v každej jurisdikcii, kde budú výrobky uvedené na trh, a mesačné overovanie vplyvu marketingových kampaní. Výsledkom marketingových aktivít spoločnosti B je cenná ochranná známka a s ňou spojené dobré meno, ktorým sa nový rad výrobkov priaznivo odlišuje od alternatívnych výrobkov konkurencie na trhu.

13. Spoločnosť B je zodpovedná aj za celosvetovú distribúciu výrobkov. Distribučné činnosti vykonávané spoločnosťou B sú kľúčovým zdrojom ekonomickej výhody oproti konkurencii. Spoločnosť B vykonala činnosti v oblasti výskumu a vývoja a prevzala riziká spojené s vývojom sofistikovaného vlastného algoritmu na získavanie spätnej väzby od zákazníkov o výkonnosti výrobkov. Tieto informácie sú veľmi cenné pri presnom predpovedaní dopytu a riadení zásob a distribučnej logistiky, aby zákazníci mali istotu, že svoje objednávky dostanú do 48 hodín.

14. Presné vymedzenie transakcie naznačuje, že príspevky spoločnosti A a spoločnosti B sú jedinečné a cenné pre potenciálny úspech nového radu výrobkov.

15. Za týchto okolností je transakčná metóda delenia zisku pravdepodobne najvhodnejšou metódou na určenie kompenzácie za výrobky predané spoločnosťou A spoločnosti B, keďže obe strany majú na transakcii jedinečný a hodnotný prínos.

Príklad 4

16. Skutočnosti v tomto príklade sú rovnaké ako v príklade 3, s výnimkou toho, že marketingové činnosti vykonávané spoločnosťou B sú obmedzenejšie a významne nezvyšujú dobrú povesť alebo reputáciu spojenú s ochrannou známkou. Spoločnosť B má mechanizmus, prostredníctvom ktorého sa spätná väzba zákazníkov na výrobky, ktoré predáva, odovzdáva spoločnosti A, ale ide o pomerne jednoduchý proces, ktorý nepredstavuje jedinečný a hodnotný prínos. Celkovo možno povedať, že jeho distribučné činnosti nie sú osobitným zdrojom konkurenčnej výhody v jeho odvetví. Potenciálny úspech nového radu výrobkov závisí najmä od jeho technických špecifikácií, dizajnu a ceny, za ktorú sa výrobky predávajú konečným zákazníkom.

17. Z funkčnej analýzy vyplýva, že spoločnosť A preberá riziká spojené s návrhom, vývojom a výrobou výrobku a spoločnosť B preberá riziká spojené s marketingom a distribúciou.

18. Marketingové a distribučné riziká prevzaté spoločnosťou B môžu mať vplyv na konečnú ziskovosť spoločnosti A. Z funkčnej analýzy však vyplýva, že riziká, ktoré na seba prevzala spoločnosť B, nie sú pre obchodné operácie ekonomicky významné a že spoločnosť B neprispieva v súvislosti so závislou transakciou žiadnym jedinečným a hodnotným spôsobom.

19. Za týchto okolností transakčná metóda delenia zisku nemusí byť najvhodnejšou metódou, pretože je pravdepodobné, že nezávislá trhová kompenzácia za príspevok spoločnosti B sa dá

spoľahlivo porovnať s porovnateľnými nezávislými transakciami a použitím jednostrannej metódy alebo metód transferového oceňovania.

Príklad 5

20. Spoločnosť WebCo je členom skupiny MNE, ktorá vyvíja IT riešenia pre podnikových zákazníkov. Spoločnosť WebCo nedávno navrhla architektúru webového prehľadávača na zber údajov o cenách z internetových stránok. Spoločnosť WebCo napísala kód programu tak, aby dokázal systematicky prehľadávať webové stránky efektívnejšie a rýchlejšie ako iné podobné vyhľadávače dostupné na trhu.

21. V tejto fáze spoločnosť WebCo udeľuje licenciu na program spoločnosti ScaleCo, ktorá patrí do tej istej skupiny MNE. Spoločnosť ScaleCo je zodpovedná za rozšírenie webového prehľadávača a za rozhodovanie o stratégii prehľadávania. Spoločnosť ScaleCo je špecialistom na navrhovanie doplnkov pre webový prehľadávač a na prispôbovanie produktu s cieľom odstrániť medzery na trhu. Bez týchto príspevkov by systém nebol schopný uspokojiť potreby potenciálnych zákazníkov.

22. Podľa podmienok licencie bude spoločnosť WebCo pokračovať vo vývoji základnej technológie a spoločnosť ScaleCo bude tento vývoj využívať na rozšírenie webového prehľadávača.

23. Z funkčnej analýzy vyplýva, že ekonomicky významným rizikom v súvislosti s transakciou je riziko vývoja, t. j. riziko, že vyvíjaný webový prehľadávač nebude úspešný. V súlade s rámcom analýzy rizík opísaným v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I tejto smernice sa stanovuje, že spoločnosti WebCo a ScaleCo preberajú riziko vývoja softvéru.

24. Presné vymedzenie transakcie naznačuje, že príspevky spoločností WebCo a ScaleCo sú jedinečné a cenné pre vytvorenie a potenciálny úspech webového prehľadávača.

25. Za týchto okolností je transakčná metóda delenia zisku pravdepodobne najvhodnejšou metódou na určenie nezávislej trhovej odmeny za licenciu medzi spoločnosťami WebCo a ScaleCo.

Príklad 6

26. Spoločnosť ASSET je materskou spoločnosťou skupiny MNE, ktorá poskytuje služby správy aktív neprepojeným stranám. Má dve dcérske spoločnosti, spoločnosť A v krajine A a spoločnosť B v krajine B.

27. Spoločnosť FUND je nezávislá spoločnosť pre správu aktív, ktorá ponúka nástroje kolektívneho investovania retailovým investorom v krajine A a v krajine B. Investičné nástroje propagované spoločnosťou FUND sú tzv. zrkadlové fondy, ktoré obsahujú majetkové účasti

z krajiny A aj z krajiny B.

28. Spoločnosť FUND si najme spoločnosť ASSET na poskytovanie služieb správy portfólia fondov. Spoločnosť FUND platí spoločnosti ASSET poplatok na základe kombinovaných spravovaných aktív fondov predaných retailovým investorom v krajine A a krajine B.

29. Spoločnosť ASSET uzavrie zmluvu so spoločnosťou A a spoločnosťou B tak, že obe spoločnosti budú poskytovať služby správy portfólia. Spoločnosť A zamestnáva portfólio manažérov, ktorí sa špecializujú na akcie krajiny A a spoločnosť B zamestnáva portfólio manažérov, ktorí sa špecializujú na akcie krajiny B. Spoločnosť ASSET pôsobí ako splnomocnenec pre spoločnosti A a B. Nevykonáva žiadne funkcie v súvislosti so zmluvou so spoločnosťou FUND, nevložila žiadne aktíva ani neprevzala žiadne riziká.

30. O riadení investícií fondov rozhoduje výbor pre riadenie investícií zložený z rovnakého počtu portfólio manažérov zo spoločnosti A a spoločnosti B. Tento výbor sa pravidelne stretáva a určuje zloženie fondov. Zloženie fondov medzi akciami krajín A a B sa bude meniť podľa rozhodnutia výboru.

31. Z funkčnej analýzy vyplýva, že ekonomicky významné riziko v súvislosti s transakciou súvisí s tým, že retailoví investori stiahnu svoje vklady zo zrkadlových fondov spoločnosti FUND, najmä v dôsledku slabej výkonnosti. V súlade s rámcom analýzy rizík opísaným v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I tejto smernice sa stanovuje, že spoločnosť A a spoločnosť B spoločne preberajú riziká súvisiace s výkonnosťou fondov a vykonávajú služby správy portfólia vysoko integrovaným spôsobom.

32. Hoci spoločnosť A a spoločnosť B poskytujú cenné služby, aktívny trh so službami správy portfólia naznačuje, že tieto služby nie sú jedinečné. Porovnateľné údaje pre takéto služby správy portfólia (t. j. služby poskytované spoločne spoločnosťami A a B) môžu byť k dispozícii, ale neposkytovali by žiadne informácie o tom, ako rozdeliť poplatok v súlade s princípom nezávislého vzťahu medzi spoločnosťou A a spoločnosťou B.

33. Za týchto okolností sa metóda delenia zisku považuje za najvhodnejšiu metódu na určenie kompenzácie pre spoločnosť A a spoločnosť B, keďže ich činnosti sú vysoko integrované a vzájomne závislé, takže nie je možné použiť jednostrannú metódu na určenie nezávislého výsledku pre jeden z ich príslušných príspevkov. Poplatok v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorý spoločnosť ASSET dostane od spoločnosti FUND, bude tvoriť príjmovú časť príslušných ziskov, ktoré sa rozdelia medzi spoločnosťou A a spoločnosťou B. Nezávislá odmena pre spoločnosť ASSET bude nulová.

Príklad 7

34. Spoločnosť L, ktorá je rezidentom krajiny L a spoločnosť M, ktorá je rezidentom krajiny M, sú súčasťou skupiny MNE - LM Corporation. Spoločnosti L a M ponúkajú služby uľahčenia

medzinárodného obchodu, zasielateľstva a colného sprostredkovania neprepojeným zákazníkom. Spoločnosti L a M spoločne poskytujú zákazníkom služby zahŕňajúce príjem tovaru v exportujúcej krajine, colné odbavenie v exportujúcej krajine, kontajnerizáciu, organizáciu prepravy kontajnera, doručenie kontajnerov na loď a z lode, odkontajnerizáciu, colné odbavenie v importujúcej krajine a doručenie tovaru na miesto určenia. Zákazníkmi môžu byť dovozcovia alebo vývozcovia a spoločnosti L a M uľahčujú dovoz a vývoz z oboch krajín. Zákazníci za tieto služby zvyčajne platia na základe kombinácie objemu a hmotnosti tovaru.

35. Presné vymedzenie transakcie určuje, že spoločnosti L a M vykonávajú spoločne tie isté služby uľahčenia obchodu, zasielateľstva a colného sprostredkovania vysoko integrovaným spôsobom. Spoločnosti L a M sú navzájom od seba veľmi závislé pri úspešnom dokončení každej transakcie so zákazníkom. Spoločnosti L a M tiež vykonávajú podobné marketingové funkcie a funkcie vzťahov so zákazníkmi v závislosti od miesta, kde sa zákazník nachádza. Spoločnosti L a M spoločne používajú integrovaný IT systém na sledovanie tovaru. Systém bol pôvodne zakúpený spoločne spoločnosťami L a M od neprepojeného dodávateľa. Spoločnosti L a M vykonávajú postupné zlepšenia systému, keď je to možné. Hodnota, ktorú spoločnosť LM Corporation ponúka svojim zákazníkom, spočíva v konkurencieschopných cenách, ktoré sú možné vďaka jej efektívnosti a úsporám z rozsahu a pôsobnosti, ako aj vďaka bezproblémovej integrácii naprieč medzinárodnými hranicami.

36. Spoločnosti L a M spoločne vykonávajú rovnaké kľúčové funkcie vytvárania hodnoty a spoločne využívajú a prispievajú k najdôležitejším aktívam MNE. Napriek tomu, že nezávislé trhové ceny pre ich spoločné činnosti sú ľahko dostupné, ich činnosti sú vysoko integrované a vzájomne závislé, takže nie je možné použiť jednostrannú metódu na určenie nezávislého trhového výsledku pre jeden z ich príslušných príspevkov. V tomto prípade je preto pravdepodobné, že metóda delenia zisku bude najvhodnejšou metódou na určenie nezávislej trhovej kompenzácie splatnej spoločnostiam L a M.

37. Ak sa spoločnosti L a M podieľajú aj na prevzatí ekonomicky významných rizík spojených s transakciami, bude pravdepodobne vhodné aplikovať delenie skutočných ziskov.

Príklad 8

38. Spoločnosť A je materskou spoločnosťou skupiny M, MNE skupiny zaoberajúcej sa výrobou a distribúciou elektronických zariadení. Spoločnosť A má výhradné právo predávať zariadenia na všetkých územiach.

39. Spoločnosť A sa rozhodne zadať výrobu elektronických zariadení spoločnosti B, ďalšiemu členovi skupiny M. Podľa podmienok zmluvy sa spoločnosť B bude pri výrobe zariadení riadiť pokynmi spoločnosti A. Spoločnosť B obstará a dodá materiály potrebné na výrobu rôznych častí konečných výrobkov. Kľúčová zložka vo výrobnom procese pochádza od spoločnosti A. Spoločnosť B predáva hotový tovar spoločnosti A, ktorá ho následne predáva a distribuuje neprepojeným zákazníkom.

40. Na vykonávanie výrobných činností spoločnosť B investovala do strojov a nástrojov, ktoré sú špeciálne prispôsobené na výrobu elektronických zariadení predávaných skupinou M. Spoločnosť B nemá iného zákazníka ako spoločnosť A, takže celú jej produkciu získava spoločnosť A.

41. Z presne vymedzenej transakcie vyplýva, že spoločnosť B neprispieva v súvislosti s kontrolovanými transakciami a podnikaním skupiny M žiadnym jedinečným a hodnotným spôsobom. Okrem toho riziká, ktoré na seba prevzala spoločnosť B, nie sú ekonomicky významné pre obchodné činnosti skupiny. Hoci sú činnosti spoločnosti B do určitej miery integrované s činnosťami spoločnosti A a závisia od spoločnosti A, odmenu za príspevky spoločnosti B za dodržania princípu nezávislého vzťahu možno spoľahlivo porovnať s porovnateľnými nezávislými transakciami a použitím metódy alebo metód jednostranného transferového oceňovania. Za týchto okolností je nepravdepodobné, že by transakčná metóda delenia zisku bola najvhodnejšou metódou.

Príklad 9

42. Spoločnosti A so sídlom v krajine A a B so sídlom v krajine B sú členmi MNE skupiny AB Inc. Spoločnosť A vlastní celosvetové patenty na zlúčeninu A a spoločnosť B vlastní celosvetové patenty na enzým B. Zlúčenina A a enzým B sú jedinečné. Spoločnosti A a B vyvinuli svoju zlúčeninu alebo enzým vlastným úsilím na rôzne účely, ale každá z nich zistila, že ich nie je možné použiť tak, ako pôvodne zamýšľala. V dôsledku toho ani zlúčenina A, ani enzým B nemajú v súčasnosti významnú hodnotu.

43. Inžinieri zo spoločností A a B, ktorí spolupracujú, však následne zistia, že kombinácia zlúčeniny A a enzýmu B vytvára jedinečný a hodnotný liek, ktorý je veľmi účinný pri liečbe konkrétneho ochorenia a pravdepodobne bude veľmi cenný.

44. Spoločnosti A a B uzavrujú zmluvu, podľa ktorej spoločnosť A poskytne spoločnosti B právo používať zlúčeninu A. Spoločnosť B spojí obe zložky pri vývoji nového lieku a uvedie ho na trh.

45. Za týchto okolností vysoká úroveň integrácie a vzájomnej závislosti medzi príspevkami spoločností A a B ovplyvňuje hodnotu týchto príspevkov tak, že každý príspevok je jedinečný a hodnotný, ak sa posudzuje v kombinácii s ostatnými. V dôsledku toho sa transakčná metóda delenia zisku považuje za najvhodnejšiu metódu na určenie kompenzácie, za ktorú spoločnosť A prevedie práva na používanie zlúčeniny A na spoločnosť B.

Príklad 10

46. Spoločnosť A navrhuje, vyvíja a vyrába rad špičkových priemyselných výrobkov. Nová generácia produktového radu obsahuje kľúčový komponent, ktorý vyvinula a vytvorila

spoločnosť B, prepojený podnik spoločnosti A. Táto kľúčová zložka je vysoko inovatívna a zahŕňa jedinečné a cenné nehmotné prvky. Táto inovácia predstavuje kľúčový bod odlišnosti novej generácie výrobkov. Úspech novej generácie výrobkov do značnej miery závisí od výkonu kľúčového komponentu, ktorý vyrába spoločnosť B. Kľúčový komponent je špeciálne prispôsobený pre novú generáciu produktov a nemožno ho použiť v iných produktoch.

47. Kľúčový komponent vyvinula výhradne spoločnosť B. Presné vymedzenie transakcie určuje, že spoločnosť B vykonáva všetky kontrolné funkcie a preberá všetky riziká v súvislosti s vývojom komponentu bez účasti spoločnosti A.

48. Pri presnom vymedzení transakcie sa tiež zistí, že spoločnosť A vykonáva všetky kontrolné funkcie a prevzala všetky riziká v súvislosti s celkovou výrobou a predajom novej generácie výrobkov. Spoločnosť A nemôže kontrolovať (a teda nepreberá) riziká súvisiace s výkonom kľúčového komponentu.

49. V tomto príklade sa zistilo, že hoci spoločnosť A a spoločnosť B každá preberá samostatné ekonomicky významné riziká, tieto riziká sú navzájom veľmi závislé. V dôsledku toho sa určilo, že transakčná metóda delenia zisku je najvhodnejšou metódou.

50. Ak sa tiež zistí, že najvhodnejším spôsobom uplatnenia transakčnej metódy delenia zisku v tomto prípade je rozdelenie výnosov alebo hrubého zisku z predaja výrobku novej generácie spoločnosťou A, každá strana by znášala dôsledky rizík súvisiacich s vlastnými prevádzkovými nákladmi.

Príklad 11

51. Úspech elektronického výrobku je spojený s inovatívnym technologickým dizajnom jeho elektronických procesov, ako aj jeho hlavného komponentu. Tento komponent navrhne a vyrobí prepojená spoločnosť A, prevedie ho na prepojenú spoločnosť B, ktorá navrhne a vyrobí zvyšok výrobku a distribuuje ho prepojená spoločnosť C. Existujú informácie, ktoré umožňujú overiť metódou následného predaja, že distribučné funkcie, aktíva a riziká spoločnosti C sú primerane odmeňované transferovou cenou hotového výrobku predaného spoločnosťou B spoločnosti C.

52. Najvhodnejšou metódou na ocenenie komponentu prevedeného zo spoločnosti A spoločnosti B môže byť CUP, ak sa nájde dostatočne podobný porovnateľný komponent (pozri odsek 2.15 smernice). Keďže však komponent prevedený zo spoločnosti A na spoločnosť B odráža inovačný technologický pokrok, ktorý spoločnosť A využíva na tomto trhu a ktorý sa považuje za jedinečný a hodnotný prínos spoločnosti A, v tomto príklade sa ukazuje, že nie je možné (po vykonaní príslušných funkčných analýz a analýz porovnateľnosti) nájsť spoľahlivú CUP na odhad správnej ceny, ktorú by spoločnosť A mohla získať za svoj výrobok za nezávislých trhových podmienok. Výpočet návratnosti výrobných nákladov spoločnosti A by však mohol poskytnúť odhad prvku zisku, ktorý by odmenil výrobné funkcie spoločnosti A,

pričom by sa ignoroval prvok zisku, ktorý možno pripísať jedinečnému a hodnotnému nehmotnému majetku, ktorý sa pri tom používa. Podobný výpočet by sa mohol vykonať na výrobných nákladoch spoločnosti B, aby sa získal odhad zisku spoločnosti B odvodený z jej výrobných funkcií, pričom by sa ignoroval prvok zisku, ktorý možno pripísať jej jedinečnému a hodnotnému nehmotnému majetku. Keďže predajná cena spoločnosti B pre spoločnosť C je známa a je akceptovaná ako nezávislá trhovacia cena, je možné určiť výšku zostatkového zisku, ktorý spoločne dosiahli spoločnosti A a B z využívania svojho jedinečného a hodnotného nehmotného majetku. V tomto štádiu zostáva podiel tohto zostatkového zisku, ktorý možno riadne pripísať každému podniku, neurčený.

53. Zvyšný zisk sa môže rozdeliť na základe analýzy skutočností a okolností, ktoré by mohli naznačovať, ako by sa dodatočná odmena rozdelila na základe princípu nezávislého vzťahu. Činnosť každej spoločnosti v oblasti výskumu a vývoja je zameraná na technologický dizajn týkajúci sa rovnakej triedy položiek a na účely tohto príkladu sa stanovuje, že relatívne sumy výdavkov na výskum a vývoj spoľahlivo merajú relatívnu hodnotu príspevkov spoločností (pozri odsek 2.145 smernice). To znamená, že jedinečný a hodnotný príspevok každej spoločnosti sa môže spoľahlivo merať ich relatívnymi výdavkami na výskum a vývoj, takže ak výdavky na výskum a vývoj spoločnosti A sú 15 a výdavky spoločnosti B sú 10, čo predstavuje kombinované výdavky na výskum a vývoj vo výške 25, zvyšok by sa mohol rozdeliť 15/25 pre spoločnosť A a 10/25 pre spoločnosť B.

54. Niektoré údaje môžu pomôcť pri nasledujúcom príklade:

a) Zisk a strata spoločnosti A a B

	A	B
Tržby	50	10
Mínus:		
Nákupy	(10)	(50)
Výrobné náklady	<u>(15)</u>	<u>(20)</u>
Hrubý zisk	25	30
Mínus:		
Výskum a vývoj	15	10
Prevádzkové náklady	10 <u>(25)</u>	10 <u>(20)</u>
Čistý zisk	0	10

b) Stanovenie bežného zisku pre výrobu v spoločnostiach A a B a výpočet celkového zostatkového zisku

55. Pre obe jurisdikcie sa stanovilo, že výrobcovia, ktorí predstavujú externé porovnateľné subjekty, s výnimkou inovatívneho nehmotného majetku, dosiahnu návratnosť výrobných

nákladov (bez nákupov) vo výške 10 % (pomer čistého zisku k priamym a nepriamym výrobným nákladom).¹ Výrobné náklady spoločnosti A sú 15, takže návratnosť výdavkov, ktoré by sa mali spoločnosti A pripísať ako zisk z výroby, je 1,5. Ekvivalent výdavkov spoločnosti B je 20, takže návratnosť výdavkov pripadajúca na spoločnosť B ako zisk z výroby je 2,0. Zostatkový zisk je teda 6,5, ktorý sa získa odrátaním kombinovaného výrobného zisku 3,5 od kombinovaného čistého zisku 10.

c) Alokácia zostatkového zisku

56. Počiatočná alokácia zisku (1,5 pre A a 2,0 pre B) odmeňuje výrobné funkcie A a B, ale neuznáva hodnotu ich príslušného výskumu a vývoja, ktorý viedol k technologicky zdokonalenému výrobku. Keďže v tomto prípade sa zistilo, že relatívny podiel celkových nákladov na výskum a vývoj, ktoré vynaložili spoločnosti A a B vo vzťahu k výrobku, je spoľahlivým ukazovateľom hodnoty ich príslušných jedinečných a hodnotných príspevkov, zostatok sa môže rozdeliť medzi spoločnosti A a B na tomto základe. Zostatkový zisk je 6,5, ktorý možno rozdeliť 15/25 pre A a 10/25 pre B, čo vedie k pomeru 3,9 pre jednu spoločnosť a 2,6 pre druhú, ako je uvedené nižšie:

$$\text{Podiel spoločnosti A } 6,5 \times 15/25 = 3,9$$

$$\text{Podiel spoločnosti B } 6,5 \times 10/25 = 2,6$$

d) Prepočítané zisky

57. Čistý zisk spoločnosti A by teda bol $1,5 + 3,9 = 5,4$.

Čistý zisk spoločnosti B by teda bol $2,0 + 2,6 = 4,6$.

Upravený zisk po odpočítaní na daňové účely je nasledovný:

	A	B
Tržby	55.4	100
Mínus: Nákupy	(10)	(55.4)
Výrobné náklady	(15)	(20)
Hrubý zisk	30.4	24.6
Mínus: Výskum a vývoj	15	10
Prevádzkové náklady	10 (25)	10 (20)
Čistý zisk	5.4	4.6

¹ Tento 10 % výnos technicky nezodpovedá prirážke metódy zvýšených nákladov v užšom zmysle slova, pretože poskytuje čistý zisk, a nie hrubý zisk. Výnos 10 % však nezodpovedá ani transakčnej metóde čistého rozpätia, rozpätia v najužšom zmysle slova, keďže do nákladovej základne sa nezapočítavajú prevádzkové náklady. Čistý výnos z výrobných nákladov sa používa ako vhodný a praktický prvý stupeň metódy rozdelenia zisku, pretože zjednodušuje určenie výšky zostatkového čistého zisku, ktorý možno pripísať jedinečnému a hodnotnému nehmotnému majetku, ktorým prispeli spoločnosti A a B.

Poznámka: Cieľom tohto príkladu je jednoduchým spôsobom ilustrovať mechanizmy rozdelenia zostatkového zisku a nemal by sa interpretovať ako všeobecný návod na to, ako by sa mal uplatňovať princíp nezávislého trhového vzťahu pri identifikácii porovnateľných subjektov a určovaní vhodného rozdelenia. Je dôležité, aby sa zásady, ktoré sa snaží ilustrovať, uplatňovali v každom prípade s prihliadnutím na konkrétne skutočnosti a okolnosti prípadu. Predovšetkým je potrebné poznamenať, že alokácia zostatkového zisku môže v praxi vyžadovať značné spresnenie s cieľom určiť a kvantifikovať vhodný základ pre jeho alokáciu. Ak sa používajú výdavky na výskum a vývoj, môže byť potrebné zohľadniť rozdiely v druhoch vykonávaného výskumu a vývoja, napr. preto, že s rôznymi druhmi výskumu a vývoja môžu byť spojené rôzne úrovne rizika, čo by viedlo k rôznym úrovňam očakávaných výnosov za nezávislých trhových podmienok. Relatívne úrovne bežných výdavkov na výskum a vývoj tiež nemusia primerane odrážať príspevok k dosiahnutiu bežných ziskov, ktorý možno pripísať nehmotnému majetku vyvinutému alebo nadobudnutému v minulosti (pozri Oddiel C.5.3.2 Kapitoly II tejto smernice).

Príklad 12

58. Spoločnosť A so sídlom v krajine A, spoločnosť B so sídlom v krajine B a spoločnosť C so sídlom v krajine C sú členmi skupiny MNE. Spoločnosti A a B sa zaoberajú navrhovaním a výrobou výrobkov a ich činnosti sú v tomto smere vysoko integrované. Okrem toho sú spoločnosť A a spoločnosť B zodpovedné za marketing a distribúciu výrobkov neprepojeným zákazníkom v krajine A a v krajine B. Spoločnosť C je zodpovedná za porovnateľný marketing a distribúciu výrobkov zakúpených od spoločností A a B neprepojeným zákazníkom v krajine C.

59. Spoločnosť A a spoločnosť B uzavrujú dohodu o kúpe a predaji kusov, foriem a komponentov na výrobu rôznych modelov výrobkov. Tieto transakcie sa môžu týkať aj polotovarov s cieľom efektívne a včas uspokojiť požiadavky zákazníkov. V dôsledku svojich rozsiahlych skúseností v tomto odvetví si spoločnosť A a spoločnosť B vytvorili jedinečné a cenné know-how a iný nehmotný majetok vo svojich príslušných konštrukčných a výrobných procesoch. Naopak, presné vymedzenie transakcie ukazuje, že spoločnosť C neprináša žiadny jedinečný a hodnotný príspevok. Namiesto toho spoločnosť C vykonáva porovnateľné marketingové a distribučné funkcie.

60. Konštrukcia a výroba sú identifikované ako kľúčové hnacie sily hodnoty pre skupinu MNE a funkčná analýza ukazuje, že ekonomicky významné riziká sú strategické a prevádzkové riziká súvisiace s funkciami konštrukcie a výroby. Spoločnosť A a spoločnosť B sú zapojené do zložitej siete vnútroskupinových transakcií, kde výkonnosť každej spoločnosti do značnej miery závisí od schopnosti druhej spoločnosti poskytovať rôzne komponenty a iné vstupy. Výrobné a konštrukčné činnosti spoločnosti A a spoločnosti B sú vysoko vzájomne závislé a obe účtovné jednotky vykonávajú príslušné kontrolné funkcie vo vzťahu k ekonomicky významným rizikám. V súlade s rámcom analýzy rizík opísaným v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I tejto smernice sa stanovuje, že spoločnosť A a spoločnosť B spoločne preberajú riziká súvisiace s konštrukciou a výrobou. Spoločnosti A aj B poskytujú jedinečné a hodnotné príspevky k výrobným a konštrukčným procesom.

61. Za týchto okolností je transakčná metóda delenia zisku pravdepodobne najvhodnejšou

metódou na určenie kompenzácie pre spoločnosti A a B v súvislosti s ich vnútrogrupinými transakciami. Jednostranná metóda transferového oceňovania, ako napríklad metóda následného predaja alebo metóda TNMM, je však pravdepodobne najvhodnejšia na určenie trhového výnosu pre spoločnosť C.

62. Pri uplatňovaní transakčnej metódy delenia zisku by sa pri určovaní príslušných ziskov, ktoré sa majú rozdeliť, mal zohľadniť predaj výrobkov v krajinách A, B a C. V prípade krajiny C sa táto hodnota vypočíta na základe príjmov z predaja spoločnosti C, od ktorých sa odpočíta výnos stanovený v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre spoločnosť C (ako je stanovené vyššie) za jej príspevky.

63. V rámci reziduálneho prístupu k transakčnej metóde delenia zisku by prvým krokom procesu bolo určenie trhového výnosu pre menej komplexné, porovnateľné príspevky každej zo strán (t. j. spoločností A a B). Tieto sumy sa potom odpočítajú od súboru príslušných ziskov s cieľom určiť zvyšné zisky, ktoré sa majú rozdeliť. V druhom kroku zostatkovej analýzy by sa potom zostatkové zisky rozdelili medzi spoločnosť A a spoločnosť B na základe ich relatívnych príspevkov k týmto zostatkovým ziskom.

Príklad 13

64. Spoločnosť A so sídlom v krajine A je materskou spoločnosťou maloobchodnej skupiny MNE, pôsobiacej v odvetví maloobchodného predaja módy. Spoločnosť A v priebehu rokov vyvinula know-how a zvýšila hodnotu ochrannej známky a súvisiacej dobrej povesti svojho podniku prostredníctvom intenzívnych marketingových aktivít. V tomto prípade sa nehmotný majetok vyvinutý a vlastnený spoločnosťou A nekvalifikuje ako ťažko oceníteľný nehmotný majetok.

65. S cieľom rozšíriť podnikanie na trh krajiny B uzavrie spoločnosť A dohodu so spoločnosťou B, členom maloobchodnej skupiny so sídlom v krajine B. Na základe tejto dohody spoločnosť A udeľuje spoločnosti B práva na využívanie know-how a používanie ochranných známok na účely maloobchodného predaja módy v krajine B. Spoločnosť B má rozsiahle skúsenosti v oblasti maloobchodnej distribúcie módy a má dobré výsledky v budovaní postavenia značky a lojality v krajine B prostredníctvom svojho interného tímu, ktorý vyvíja a realizuje inovatívne marketingové stratégie a aktivity.

66. Presné vymedzenie transakcie naznačuje, že prínosy oboch spoločností sú jedinečné a cenné pre podnikanie maloobchodnej skupiny v krajine B.

67. V ďalej uvedených scenároch sa za najvhodnejšiu metódu na určenie kompenzácie za práva poskytnuté spoločnosťou A spoločnosti B považuje transakčné delenie zisku na základe toho, že obe strany transakcie poskytujú jedinečné a hodnotné príspevky.

Scenár 1

68. Z presne vymedzenej transakcie vyplýva, že spoločnosť A sa nepodieľa na prevzatí žiadneho z ekonomicky významných rizík spojených s marketingovými aktivitami a využívaním spoločnosti B v súvislosti s licencovaným nehmotným majetkom.

69. Za týchto okolností by sa uplatnenie transakčného delenia zisku malo zakladať na predpokladaných ziskoch, ktoré má spoločnosť B dosiahnuť z komercializácie výrobkov počas primeraného obdobia (napr. použitím techniky ocenenia diskontovaných peňažných tokov, ako je opísané v Kapitole VI, Oddiely D.2.6.3 a D.2.6.4 tejto smernice).

70. Relatívna hodnota príspevkov spoločnosti A a spoločnosti B sa použije na určenie rozdelenia očakávaného zisku spoločnosti B vyplývajúceho z kombinovaných príspevkov podnikov. Platba za transakciu môže mať rôzne formy vrátane paušálnej platby spoločnosti A alebo licenčného poplatku na základe predaja.

Scenár 2

71. V tomto scenári presne vymedzená transakcia ukazuje, že:

- Spoločnosť A a spoločnosť B sa dohodnú na rozdelení skutočného zisku z predaja výrobkov spoločnosťou B
- Spoločnosť A a spoločnosť B budú spoločne vykonávať marketingové a distribučné činnosti týkajúce sa výrobkov s ochrannou známkou a
- Spoločnosť A aj spoločnosť B preberajú riziká spojené s úspechom alebo neúspechom marketingu a komercializácie výrobkov spoločnosťou B.

72. Za týchto okolností sa transakčná metóda delenia zisku uplatňuje na skutočné zisky dosiahnuté z predaja výrobkov a na určenie rozdelenia týchto ziskov sa použije relatívna hodnota príspevkov spoločnosti A a spoločnosti B.

Príklad 14

73. Nižšie sú uvedené niektoré ilustrácie dopadu výberu miery zisku na určenie príslušných ziskov, ktoré sa majú rozdeliť pri použití transakčnej metódy delenia zisku.

Scenár 1

74. Predpokladajme, že A a B sú dve prepojené spoločnosti so sídlom v rôznych daňových jurisdikciách. Oba podniky vyrábajú rovnaké výrobky a znášajú náklady, ktoré vedú k vytvoreniu nehmotného majetku, ktorý môžu vzájomne využívať. Na účely tohto príkladu sa

predpokladá, že povaha tohto konkrétneho aktíva je taká, že hodnota prínosov z aktíva, ktoré možno pripísať spoločnostiam A aj B v danom roku, je úmerná relatívnym nákladom spoločností A a B na aktívum v danom roku. (Je nevyhnutné poznamenať, že tento odhad nebude v praxi vždy platný.) Predpokladajme, že spoločnosti A aj B predávajú svoje výrobky výlučne tretím stranám. Predpokladajme, že ako najvhodnejšia bola zvolená metóda delenia reziduálneho zisku, že obe výrobné činnosti spoločností A a B sú jednoduché a nejedinečné transakcie, ktorým by sa mala alokovať základná odmena vo výške 10 % nákladov na predaný tovar, a že zostatkový zisk by sa mal alokovať v pomere k nákladom na nehmotný majetok spoločností A a B. Nasledujúce údaje slúžia len na ilustráciu.

	A	B	Spolu A + B
Tržby	100	300	400
Náklady na predaný tovar	60	170	230
Hrubý zisk	40	130	170
Režijné náklady	3	6	9
Ostatné prevádzkové náklady	2	4	6
Výdavky v súvislosti s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom	30	40	70
Prevádzkový zisk	5	80	85

Prvý krok: Stanovenie základnej odmeny za nejednotkové výrobné transakcie (v tomto príklade náklady na predaný tovar + 10 %)

A	$60 + (60 \times 10\%) = 66$	<input type="checkbox"/> Základná odmena za výrobné transakcie subjektu A = 6
B	$170 + (170 \times 10\%) = 187$	<input type="checkbox"/> Základná odmena za výrobné transakcie subjektu B = 17
Celková alokácia zisku prostredníctvom základnej odmeny (6 + 17)		= 23

Druhý krok: určenie zostatkového (reziduálneho) zisku, ktorý sa má rozdeliť

a) Ak sa určí ako prevádzkový zisk:

Kombinovaný prevádzkový zisk		85
Už alokovaný zisk (základné odmeny za výrobné transakcie)		23
Zostatkový zisk, ktorý sa pomerne priradí k výdavkom A aj B na nehmotný majetok		62
Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti A:	$62 \times 30/70$	26.57
Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti B:	$62 \times 40/70$	35.43

Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti A:	6 (základná odmena) + 26.57	32.57
Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti B:	(zostatková)	
	17 (základná odmena) + 35.43	52.43
	(zostatková)	
Spolu		85

b) Ak sa určí ako prevádzkový zisk pred režijnými nákladmi (za predpokladu, že režijné náklady subjektov A a B nesúvisia so skúmanou transakciou a mali by sa vylúčiť na účely určenia kombinovaného zisku, ktorý sa má rozdeliť):

	A	B	Spolu A + B
Tržby	100	300	400
Náklady na predaný tovar	60	170	230
Hrubý zisk	40	130	170
Ostatné prevádzkové náklady	2	4	6
Prevádzkový zisk pred nákladmi na nehmotný majetok	30	40	70
Prevádzkový zisk pred započítaním režijných nákladov	8	86	94
Režijné náklady	3	6	9
Prevádzkový zisk	5	80	85

Kombinovaný prevádzkový zisk pred započítaním režijných nákladov	94
Už alokovaný zisk (počiatočné výnosy z výrobných transakcií)	23
Zostatkový zisk pred režijnými nákladmi sa rozdelí v pomere k výdavkom spoločností A a B vo vzťahu k jedinečnému a hodnotnému nehmotnému majetku	71

Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti A:	$71 \times 30/70$	30.43
Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti B:	$71 \times 40/70$	40.57

Celkové zisky alokované do spoločnosti A:	6 (základná odmena) + 30.43 (zostatková)	33.43
Celkové zisky alokované do spoločnosti B:	- 3 (režijné náklady)	
	17 (základná odmena) + 40.57 (zostatková)	51.57
	- 6 (režijné náklady)	
Spolu		85

75. Ako je uvedené vo vyššie uvedenom príklade, vylúčenie niektorých špecifických položiek z určenia príslušných ziskov, ktoré sa majú rozdeliť, znamená, že každá strana zostáva zodpovedná za svoje vlastné výdavky v súvislosti s nimi. V dôsledku toho musí byť rozhodnutie, či vylúčiť alebo nevylúčiť niektoré špecifické položky, v súlade s presným vymedzením transakcie.

Scenár 2

76. Ďalším príkladom je, že v niektorých prípadoch môže byť vhodné vyňať kategóriu nákladov v rozsahu, v akom faktor(y) rozdelenia zisku použitý(é) v analýze rozdelenia zostatkového zisku závisí od týchto nákladov. Napríklad v prípadoch, keď sa ako najvhodnejší faktor rozdelenia zisku určia relatívne výdavky prispievajúce k vývoju jedinečného a hodnotného nehmotného majetku, zostatkové zisky môžu vychádzať z prevádzkových ziskov pred týmito výdavkami. Po určení rozdelenia zostatkového zisku každý prepojený podnik odpočíta svoje vlastné výdavky. To možno znázorniť takto. Predpokladajme, že skutočnosti sú rovnaké ako v Scenári 1 tohto príkladu v odseku 74 vyššie a predpokladajme, že režijné náklady nie sú vylúčené z určenia zostatkového zisku, ktorý sa má rozdeliť.

Prvý krok: určenie základného výnosu z výrobných činností (náklady na predaný tovar + 10 % v tomto príklade)

Rovnako ako v Scenári 1, Krok 1 vyššie.

Druhý krok: určenie zostatkového zisku, ktorý sa má rozdeliť

a) Ak sa určí ako prevádzkový zisk po odpočítaní výdavkov vo vzťahu k jedinečnému a hodnotnému nehmotnému majetku:

Rovnako ako v Scenári 1, Krok 2, prípad a.

b) Ak sa určí ako prevádzkový zisk pred výdavkami vo vzťahu k jedinečnému a hodnotnému nehmotnému majetku:

	A	B	Spolu A + B
Tržby	100	300	400
Náklady predaného tovaru	60	170	230
Hrubý zisk	40	130	170
Režijné náklady	3	6	9
Iné prevádzkové náklady	2	4	6
Prevádzkový zisk pred výdavkami v súvislosti s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom	35	120	155
Výdavky v súvislosti s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom	30	40	70
Prevádzkový zisk	5	80	85
Príslušný prevádzkový zisk pred výdavkami vo vzťahu k jedinečnému a hodnotnému nehmotnému majetku			155
Už pridelený zisk (počiatočné výnosy z výrobných transakcií)			23
Zostatkový zisk pred výdavkami v súvislosti s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom, ktorý sa rozdelí v pomere k výdavkom A a B v súvislosti s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom			132
Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti A:	$132 \times 30/70$		56.57
Zostatkový zisk alokovaný spoločnosti B:	$132 \times 40/70$		75.43
Celkové zisky alokované spoločnosti A:		6 (základná odmena) + 56.57 (zostatková) – 30 (výdavky v súvislosti s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom)	32.57
Celkové zisky alokované spoločnosti B:		17 (základná odmena) + 75.43 (zostatková) – 40 (výdavky v súvislosti s jedinečným a hodnotným nehmotným majetkom)	52.43
Spolu			85

V tomto príklade sú rovnaké zisky alokované na A aj B ako v prípade, keď je zisk k dispozícii na rozdelenie určený ako prevádzkový zisk po zahrnutí nákladov na nehmotný majetok, pozri prípad a) vyššie.

77. Tento príklad ilustruje skutočnosť, že ak je alokačný kľúč použitý na rozdelenie zostatkového zisku založený na kategórii nákladov, ktoré vznikli počas obdobia, nezáleží na tom, či sa zostatkový zisk k dispozícii na rozdelenie určí pred týmito nákladmi, pretože tieto náklady odpočítajú obe strany, alebo či sa zostatkový zisk k dispozícii na rozdelenie určí po príslušných nákladoch. Výsledok však môže byť iný, ak je faktor rozdelenia založený na kumulatívnych nákladoch z predchádzajúcich rokov a bežného roka.

Príklad 15

78. Spoločnosť A so sídlom v krajine A a spoločnosť B so sídlom v krajine B sú členmi skupiny MNE. Obe spoločnosti sa zaoberajú návrhom a výrobou výrobkov a ich činnosti sú v tomto smere vysoko integrované. Okrem toho sú spoločnosť A a spoločnosť B zodpovedné za marketing a distribúciu výrobkov neprepojeným zákazníkom v krajine A a v krajine B.

79. Spoločnosť A a spoločnosť B uzavrujú dohodu o kúpe a predaji kusov, foriem a rôznych komponentov na výrobu rôznych modelov výrobkov. Tieto transakcie sa môžu týkať aj polotovarov s cieľom efektívne a včas uspokojiť požiadavky zákazníkov. V dôsledku svojich rozsiahlych skúseností v tomto odvetví si spoločnosť A a spoločnosť B vytvorili jedinečné a hodnotné know-how a iný nehmotný majetok vo svojich príslušných konštrukčných a výrobných procesoch.

80. Z funkčnej analýzy vyplýva, že ekonomicky významnými rizikami sú strategické a prevádzkové riziká v súvislosti s konštrukčnými a výrobnými funkciami a že spoločnosť A a spoločnosť B sú zapojené do zložitej siete vnútrogrupinových transakcií, kde výkonnosť každej spoločnosti do značnej miery závisí od schopnosti druhej spoločnosti poskytovať rôzne komponenty a iné vstupy. Výrobné a konštrukčné činnosti spoločnosti A a spoločnosti B sú vysoko vzájomne závislé a oba subjekty vykonávajú príslušné kontrolné funkcie vo vzťahu k ekonomicky významným rizikám. V súlade s rámcom analýzy rizík opísaným v Oddiele D.1.2.1 Kapitoly I tejto smernice sa stanovuje, že spoločnosť A a spoločnosť B spoločne preberajú riziká súvisiace s konštrukciou a výrobou. Spoločnosti A aj B poskytujú jedinečné a hodnotné príspevky k procesom konštrukcie a výroby.

81. Za týchto okolností je transakčná metóda delenia zisku pravdepodobne najvhodnejšou metódou na určenie kompenzácie pre spoločnosti A a B v súvislosti s ich vnútrogrupinovými transakciami.

82. Ak neexistujú porovnateľné nezávislé transakcie alebo priame dôkazy o tom, ako by si nezávislé strany rozdelili zisky za porovnateľných okolností, rozdelenie zisku sa môže uplatniť na základe relatívnej hodnoty príspevkov spoločnosti A a spoločnosti B. Najmä faktor rozdelenia založený na aktívach môže byť vhodný za predpokladu, že funkčná analýza dospeje k záveru, že existuje silná korelácia medzi aktívami spoločnosti A a spoločnosti B a tvorbou hodnoty v kontexte ich kontrolovaných transakcií.

Príklad 16

83. Spoločnosť A, spoločnosť B a spoločnosť C, členovia tej istej MNE, sa spoločne dohodnú na spoločnom vývoji nového výrobku „na zelenej lúke“. V tomto ohľade žiadny zo subjektov neprináša do projektu existujúce hodnotové príspevky, ako napríklad už existujúci nehmotný majetok. Každý prepojený podnik bude zodpovedný za vývoj a výrobu jednej z troch kľúčových zložiek výrobku.

84. V tomto prípade predpokladajte, že transakčné delenie zisku je najvhodnejšou metódou na určenie zisku troch spoločností z predaja nového výrobku. Funkčná analýza dospela k záveru, že relatívne príspevky strán možno merať odkazom na relatívne výdavky, ktoré vznikli každej spoločnosti pri vývoji komponentov, keďže existuje priama korelácia medzi týmito relatívnymi výdavkami a relatívnou hodnotou, ktorou prispela každá spoločnosť. Príslušné zisky (straty) v súvislosti s predajom nového výrobku sa preto môžu rozdeliť na základe relatívnych nákladov na vývoj, ktoré vznikli každej zo strán.

85. V tomto príklade rozdelenie zisku na základe relatívnych nákladov na vývoj prinesie výsledky podobné tým, ktoré by vyplynuli z analogickej dohody o príspevkoch na náklady, pretože strany vykonávajúce činnosti s podobnými ekonomickými charakteristikami by mali získať podobné očakávané výnosy bez ohľadu na to, či je zmluvné dojednanie v konkrétnom prípade označené ako CCA alebo nie (pozri odsek 8.4).

Príloha ku Kapitole III.

Príklad úpravy prevádzkového kapitálu

Všeobecné pokyny k úpravám porovnateľnosti sú uvedené v Kapitole III Oddiele A.6 tejto smernice. Predpoklady dohôd uzatváraných v súlade s princípom nezávislého vzťahu uvedené v nasledujúcich príkladoch slúžia len na ilustráciu a nemali by sa chápať ako predpis pre dohody uzatvárané v súlade s princípom nezávislého vzťahu v skutočných prípadoch v rámci konkrétnych sektorov. Hoci ich cieľom je objasniť zásady stanovené v častiach tejto smernice, na ktoré odkazujú, zásady sa musia vždy uplatňovať v súlade s konkrétnymi skutočnosťami a okolnosťami jednotlivých prípadov. Tento príklad bol zvolený ako ilustračný a predstavuje jeden z možných, ale nie nevyhnutne jediný spôsob výpočtu úpravy. Okrem toho sa ďalej uvedené pripomienky týkajú uplatnenia transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia v situáciách, keď sa táto metóda javí ako najvhodnejšia na uplatnenie, pričom sa zohľadňujú skutočnosti a okolnosti konkrétneho prípadu, najmä porovnávací analýza transakcie (vrátane funkčnej analýzy) a posúdenie dostupných informácií o porovnateľných nezávislých transakciách.

Úvod

1. Tento jednoduchý príklad ilustruje realizáciu úpravy vyplývajúcej z vykázania rozdielov v úrovni prevádzkového kapitálu medzi testovanou stranou (TestCo) a porovnateľným subjektom (CompCo). Všeobecné pokyny k úpravám porovnateľnosti sú uvedené v odsekoch 3.47 až 3.54 tejto smernice. V rámci uplatnenia transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia môžu byť oprávnené úpravy prevádzkového kapitálu. V praxi sa zvyčajne uplatňujú pri použití metódy čistého obchodného rozpätia, ale môžu sa uplatniť aj pri výbere metódy zvýšených nákladov alebo metódy následného predaja. Úpravy prevádzkového kapitálu by sa mali zväziť len vtedy, ak sa zvýši spoľahlivosť porovnateľných údajov a je možné vykonať primerané presné úpravy. Úpravy by nemali byť automatické a daňové správy by ich nemali automaticky akceptovať.

Prečo robiť úpravy prevádzkového kapitálu?

2. V konkurenčnom prostredí majú peniaze časovú hodnotu. Ak napríklad spoločnosť poskytuje lehotu splatnosti 60 dní, cena tovaru by mala byť cena okamžitej platby plus úrok za 60 dní z ceny okamžitej platby. Spoločnosť s vysokými pohľadávkami poskytuje svojim zákazníkom relatívne dlhý čas na vyrovnanie svojich záväzkov. Príslušná spoločnosť by si musela požičať finančné prostriedky na financovanie obchodného úveru a/alebo by utrpela škodu v dôsledku zníženia zostatku hotovosti, ktorá by inak bola k dispozícii na investície. V konkurenčnom prostredí by preto cena mala zahŕňať faktor, ktorý odráža platobné podmienky a kompenzuje vplyv času.

3. Pri vyšších úrovniach záväzkov je to naopak. Spoločnosť s vysokým objemom záväzkov profituje z relatívne dlhej doby splatnosti dodávateľských faktúr. Príslušná spoločnosť si bude musieť požičať menej prostriedkov na financovanie svojich nákupov a/alebo bude mať prospech z nárastu hotovostných zostatkov, ktoré sú k dispozícii na investície. V konkurenčnom prostredí by preto náklady na predaný tovar mali zahŕňať faktor odrážajúci platobné podmienky a kompenzujúci vplyv času.

4. Podobne spoločnosť s vysokou úrovňou zásob by si musela požičať na financovanie nákupov alebo znížiť objem hotovostných zostatkov, ktoré by inak boli k dispozícii na investície. Je potrebné poznamenať, že úroková sadzba môže byť ovplyvnená štruktúrou financovania (napríklad, ak sa nákup zásob čiastočne financuje z vlastných zdrojov) alebo rizikom spojeným s držbou určitého druhu zásob.

5. Úprava prevádzkového kapitálu je pokusom o úpravu rozdielov v časovej hodnote peňazí medzi testovanou stranou a potenciálnym porovnateľným subjektom za predpokladu, že takýto rozdiel by sa mal odraziť v zisku. Počiatočná logika je nasledovná:

- Spoločnosť bude potrebovať finančné prostriedky na pokrytie časového posunu medzi časom, keď investuje svoje finančné prostriedky (t. j. platí dodávateľom), a časom, keď inkasuje platby zo svojich investícií (t. j. inkasuje platby od zákazníkov).
- Toto časové oneskorenie sa vypočíta takto: čas potrebný na predaj zásob zákaznikom plus čas potrebný na inkasovanie platieb od zákazníkov mínus čas potrebný na úhradu záväzkov dodávateľom.

6. Postup výpočtu úprav prevádzkového kapitálu:

- a) Identifikácia rozdielov v úrovni prevádzkového kapitálu, vo všeobecnosti sa posudzujú tri typy účtov, t. j. pohľadávky z obchodného styku, záväzky z obchodného styku a zásoby. Transakčná metóda čistého obchodného rozpätia sa uplatňuje na vhodnom základe, ako sú náklady, výnosy alebo aktíva (pozri odsek 2.64 tejto smernice). Ak sú napríklad relevantnou základňou tržby, potom by sa všetky rozdiely v úrovni prevádzkového kapitálu mali merať vo vzťahu k tržbám.
- b) Výpočet hodnoty rozdielov v úrovni prevádzkového kapitálu medzi testovanou stranou a porovnateľným subjektom vo vzťahu k príslušnej základni a zohľadnenie časovej hodnoty peňazí použitím vhodnej úrokovej sadzby.
- c) Úprava výsledku tak, aby odrážal rozdiely v úrovni prevádzkového kapitálu. Nasledujúci príklad upravuje výsledky porovnateľného subjektu tak, aby odrážali úroveň prevádzkového kapitálu testovanej strany. Je možné vykonať alternatívne výpočty s cieľom upraviť výsledky testovanej strany tak, aby odrážali úroveň

prevádzkového kapitálu porovnateľného subjektu, alebo upraviť výsledky testovanej strany aj porovnateľného subjektu tak, aby odrážali „nulový“ prevádzkový kapitál.

Praktický príklad výpočtu úprav prevádzkového kapitálu:

7. Nasledujúci výpočet je len hypotetický. Slúži len na ilustráciu postupu výpočtu úprav prevádzkového kapitálu.

Testovaná strana	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
Tržby	\$179,5 mln	\$182,5 mln	\$187 mln	\$195 mln	\$198 mln.
Zisk pred zdanením a úrokmi (EBIT)	\$1,5 mln	\$1,83 mln	\$2,43 mln	\$2,54 mln	\$1,78 mln
EBIT/Tržby (%)	0,8%	1%	1,3 %	1,3%	0,9%

Prevádzkový kapitál (na konci roka) *					
Pohľadávky z obchodného styku (R)	\$30 mln	\$32 mln	\$33 mln	\$35 mln	\$37 mln
Zásoby (I)	\$36 mln	\$36 mln	\$38 mln	\$40 mln	\$45 mln
Obchodné záväzky (P)	\$20 mln	\$21 mln	\$26 mln	\$23 mln	\$24 mln
Pohľadávky (R) + Zásoby (I)	\$46 mln	\$47 mln	\$45 mln	\$52 mln	\$58 mln
– Záväzky (P)					
(R + I – P) / Tržby	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%

Porovnateľný subjekt	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
Tržby	\$120,4 mln	\$121,2 mln	\$121,8 mln	\$126,3 mln	\$130,2 mln
Zisk pred zdanením a úrokmi (EBIT)	\$1,59 mln	\$3,59 mln	\$3,15 mln	\$4,18 mln	\$6,44 mln
EBIT/Tržby (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%

Prevádzkový kapitál (na konci roka) *					
Pohľadávky z obchodného styku (R)	\$17 mln	\$18 mln	\$20 mln	\$22 mln	\$23 mln
Zásoby (I)	\$18 mln	\$20 mln	\$26 mln	\$24 mln	\$25 mln
Obchodné záväzky (P)	\$11 mln	\$13 mln	\$11 mln	\$15 mln	\$16 mln
Pohľadávky (R) + Zásoby (I)	\$24 mln	\$25 mln	\$35 mln	\$31 mln	\$32 mln
– Záväzky (P)					
(R + I – P) / Tržby	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%

* Pozri poznámku v odseku 8.

Úprava prevádzkového kapitálu	Rok 1	Rok 2	Rok 3	Rok 4	Rok 5
-------------------------------	-------	-------	-------	-------	-------

(R + I – P) Testovanej strany/ Tržby	25,6%	25,8%	24,1%	26,7%	29,3%
(R + I - P) Porovnatel'ného subjektu / Tržby	19,9%	20,6%	28,7%	24,5%	24,6%
Rozdiel (D)	5,7%	5,1%	-4,7%	2,1%	4,7%
Úroková sadzba (i)	4,8%	5,4%	5,0%	5,5%	4,5%
Úprava (D × i)	0,27%	0,28%	-0,23%	0,12%	0,21%
EBIT porovnatel'ného subjektu/Tržby (%)	1,32%	2,96%	2,59%	3,31%	4,95%
Prevádzkový kapitál upravený o EBIT / Tržby porovnatel'ného subjektu	1,59%	3,24%	2,35%	3,43%	5,16%

8. Poznámky:

- Jednou z otázok pri úpravách prevádzkového kapitálu je, v akom časovom okamihu sa porovnávajú pohľadávky, záväzky a zásoby testovanej strany a porovnatel'ného subjektu. V uvedenom príklade sa ich hodnota porovnáva k poslednému dňu účtovného roka. Tento prístup však nemusí byť vhodný, ak nám načasovanie neposkytuje reprezentatívnu úroveň prevádzkového kapitálu za príslušný rok. V takýchto prípadoch sa môžu použiť priemerné hodnoty, ak lepšie odrážajú úroveň prevádzkového kapitálu za rok.
- Dôležitou otázkou pri úpravách prevádzkového kapitálu je výber vhodnej úrokovej sadzby (alebo sadziieb), ktorá sa má použiť. Táto sadzba (sadzby) by mala byť vo všeobecnosti stanovená na úrovni úrokovej sadzby (sadzieb) platnej pre obchodné podniky pôsobiace na rovnakom trhu ako testovaná strana. Vo väčšine prípadov možno použiť úrokovú sadzbu komerčných úverov. V prípadoch, keď je zostatok prevádzkového kapitálu testovanej strany záporný (t. j. záväzky > pohľadávky + zásoby), môže byť vhodná iná sadzba. Sadzba použitá vo vyššie uvedenom príklade je určená na základe sadzby, za ktorú si testovaná spoločnosť TestCo môže požičať finančné prostriedky na miestnom trhu. Tento príklad tiež predpokladá, že pre záväzky, pohľadávky a zásoby je vhodná jedna sadzba, ale v praxi to tak nemusí byť. V situáciách, keď je vhodné uplatniť rôzne úrokové sadzby na rôzne triedy aktív a pasív, môže byť výpočet zložitejší ako vo vyššie uvedenom príklade.
- Účelom úprav prevádzkového kapitálu je zvýšiť spoľahlivosť porovnatel'ných údajov. Je však otázne, či by sa úpravy prevádzkového kapitálu mali vykonávať v prípade, že výsledky niektorých porovnatel'ných ukazovateľov možno spoľahlivo upraviť, zatiaľ čo výsledky iných porovnatel'ných ukazovateľov nemožno spoľahlivo upraviť.

Príloha I ku Kapitole IV

**Vzorové Vyhlásenia o vzájomnom porozumení medzi
príslušnými orgánmi o vytvorení dvojstranných
režimov tzv. bezpečných prístavov**

Úvod

Táto príloha obsahuje vzorové Vyhlásenia o vzájomnom porozumení („MoU“), ktoré majú príslušné orgány používať pri rokovaniach o dvojstranných režimoch bezpečných prístavov pre spoločné kategórie prípadov transferového oceňovania zahŕňajúcich nízkorizikové distribučné funkcie, nízkorizikové výrobné funkcie a nízkorizikové výskumné a vývojové funkcie. Cieľom tejto prílohy je poskytnúť jednotlivým krajinám prostredníctvom dvojstranných režimov bezpečných prístavov nástroj, ktorý by sa mohol prispôsobiť a použiť na riešenie dôležitých typov prípadov transferového oceňovania, ktoré sú v súčasnosti časovo a finančne náročné, ak sa riešia individuálne. Príslušné orgány môžu samozrejme pri uzatváraní zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia upraviť, doplniť alebo úplne vypustiť niektoré z ustanovení vzorovej zmluvy.

Dôvody na uzavretie dvojstranného MoU o vytvorení režimu bezpečného prístavu

Ako sa uvádza v Kapitole IV Oddiele E.4 smernice, jedným z potenciálnych problémov vyplývajúcich z používania jednostranných režimov bezpečných prístavov v súvislosti s transferovým oceňovaním je zvýšené riziko dvojitého zdanenia a dvojitého nezdanenia vyplývajúce z používania režimu bezpečných prístavov. Takáto situácia môže nastať, ak krajina povoľujúca jednostranný režim bezpečného prístavu smeruje pravidlá bezpečného prístavu k hornej hranici prijateľného rozsahu, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, zatiaľ čo zmluvný štát na druhej strane transakcie nesúhlasí s tvrdením, že definovaná úroveň zisku stanovená v rámci podmienok bezpečného prístavu je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Niektorí odporcovia tvrdia, že ziskové rozpätie stanovené podľa podmienok režimu bezpečného prístavu má tendenciu sa časom zvyšovať, čo tento potenciálny problém ešte viac prehľbuje. Existuje aj názor, že jednostranné režimy bezpečných prístavov môžu nútiť daňovníkov vykazovať vyššie úrovne ziskov, ako by sa stanovili v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a to na úkor väčšieho administratívneho pohodlia a jednoduchosti, čo vedie k predmetnému dvojitému zdaneniu. V neposlednom rade môže uplatňovanie jednostranného režimu bezpečných prístavov v niektorých prípadoch viesť k neočakávanému zisku pre daňovníkov, ktorých zisk presahujúci úroveň stanovenú v rámci pravidiel bezpečných prístavov by bol vhodnejší v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Tieto otázky dvojitého zdanenia a neočakávaných ziskov budú mať pravdepodobne značný význam v kontexte režimov bezpečných prístavov zameraných na niektoré z najbežnejších typov transakcií zahŕňajúcich otázky transferového oceňovania. Transakcie, ako je predaj tovaru miestnemu prepojenému podniku, ktorý zabezpečuje distribúciu na miestnom trhu formou ďalšieho predaja s obmedzeným rizikom, dohody o zmluvnej výrobe a zmluvnom výskume tieto otázky jednoznačne vyvolávajú. Z uvedených dôvodov navrhlo uplatnenie režimu bezpečných prístavov ako riešenia v týchto bežných prípadoch týkajúcich sa transferového oceňovania len minimum krajín, ak vôbec nejaké.

Distribučná marža, ako aj prirážka výrobcu môžu byť v niektorých prípadoch do určitej miery podobné bez ohľadu na geografickú polohu a typ priemyslu. Preto by usmernenie o bežných ziskových rozpätiach v uvedených typoch prípadov, ak je možné

dohodnúť a zverejniť primerané rozpätia výsledkov na dvojstrannom základe, mohlo podstatne znížiť počet kontrol transferového oceňovania a administratívne zaťaženie príslušných orgánov a tiež znížiť počet sporov týkajúcich sa transferového oceňovania.

Tieto typy prípadov by sa teda mohli potenciálne riešiť prostredníctvom dvojstranných Vyhlásení o porozumení prijatých a uverejnených príslušnými orgánmi. Niektoré krajiny prijali tieto opatrenia na dvojstrannom princípe. Tieto krajiny vo všeobecnosti zastávajú názor, že ustanovenia zmluvy založené na Článku 25 ods. 3 Modelovej zmluvy OECD poskytujú príslušným orgánom dostatočný právny základ pre zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, pokiaľ ide o pravidlá režimu bezpečných prístavov, ktoré sa vzťahujú na mnohých daňovníkov v podobných situáciách. Článok 25 ods. 3 stanovuje: „Príslušné orgány zmluvných štátov sa budú snažiť vyriešiť vzájomnou dohodou všetky ťažkosti alebo pochybnosti, ktoré môžu vzniknúť pri výklade alebo uplatňovaní tejto zmluvy. Môžu sa tiež navzájom radiť na účely odstránenia dvojitého zdanenia v prípadoch, na ktoré sa nevzťahuje táto zmluva.“ Dohoda príslušných orgánov o dvojstrannom režime bezpečných prístavov v oblasti transferového oceňovania by sa mala správne charakterizovať ako „vzájomná dohoda“, ktorá „rieši problémy alebo pochybnosti vyplývajúce z výkladu alebo uplatňovania“ Článku 9 Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia.

Hoci v situáciách, keď to podmienky a okolnosti umožňujú, nič nebráni príslušným orgánom jednotlivých krajín prijať ustanovenia o režime bezpečných prístavov na multilaterálnom základe podľa Článku 25 ods. 3, vyššie opísané špecifické typy transakcií ovplyvňujú jednotlivé krajiny, aby prijali dvojstranný prístup.

V prípadoch uzavretia MoU by kvalifikovaní daňovníci mohli zabezpečiť, aby ich finančné výsledky boli v rámci vopred dohodnutého rozsahu podľa režimu bezpečných prístavov, a tak by mali istotu, že tieto výsledky budú akceptované v oboch krajinách, ktoré sa dohodli na príslušnom MoU. Často citovaným precedensom tohto prístupu je dohoda medzi Spojenými štátmi a Mexikom o ziskovom rozpätí v rámci režimu bezpečného prístavu pre činnosti tzv. maquiladoras.

Dvojstranný prístup k rozvoju režimov bezpečných prístavov by mal oproti jednostrannému režimu bezpečných prístavov v oblasti transferového oceňovania niekoľko výhod:

- Dvojstranný prístup uplatňovaný prostredníctvom MoU uzavretého príslušným orgánom by mohol zvýšiť pravdepodobnosť, že ustanovenia režimu bezpečného prístavu nebudú mať za následok dvojité zdanenie alebo dvojité nezdanenie.
- Dvojstranné režimy bezpečných prístavov by sa mohli prispôsobiť hospodárskemu prostrediu a okolnostiam konkrétneho trhu, aby boli v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- Dvojstranné režimy bezpečných prístavov by sa mohli selektívne uzatvárať s krajinami, ktoré majú porovnateľné daňové sadzby, čím by sa minimalizovala možnosť, že ustanovenia o bezpečných prístavoch samy osebe vytvárajú príležitosti na manipuláciu s transferovými cenami, a poskytli by sa prostriedky na obmedzenie uplatňovania režimu bezpečných prístavov v nízkorizikových situáciách transferového oceňovania.
- Ak si to príslušné krajiny želajú, uplatňovanie dvojstranných režimov bezpečných prístavov by sa spočiatku mohlo obmedziť na malých

daňovníkov a/alebo malé transakcie, aby sa obmedzilo riziko obmedzenia vnútroštátnych daňových príjmov, ktoré by prijatie režimov bezpečných prístavov mohlo spôsobiť.

- Režim bezpečných prístavov prijatý prostredníctvom Vyhlásenia príslušných orgánov o vzájomnom porozumení sa môže z času na čas preskúmať a upraviť na základe dohody príslušných orgánov, aby sa zabezpečila jeho aktuálnosť a súlad s vývojom ekonomiky ako celku.
- V rozvojových krajinách, ktoré čelia vážnym obmedzeniam zdrojov, by dvojstranné MoU uzavreté s väčším počtom zmluvných partnerov mohli slúžiť ako nástroj na ochranu miestneho základu dane v bežných modelových situáciách súvisiacich s otázkami transferového oceňovania bez prílišného úsilia o presadzovanie.

Pri rokovaníach a uzatváraní MoU môžu byť dôležité nasledujúce aspekty.

1. Opis oprávneného podniku a kritériá, ktoré musí spĺňať. Môže ísť napríklad o:
 - a) Opis funkcií, ktoré sa majú vykonávať (alebo ktoré nie sú povolené) ako podmienka uplatňovania režimu bezpečného prístavu;
 - b) Riziká, ktoré musia znášať zúčastnené spoločnosti ako podmienku uplatňovania režimu bezpečného prístavu;
 - c) Kombinácia aktív, ktoré môžu zúčastnené podniky používať ako podmienku uplatňovania režimu bezpečného prístavu;
 - d) Opis kategórií aktív vylúčených z ustanovení o režime bezpečného prístavu (podľa veľkosti, sektora atď.).
2. Opis oprávnených transakcií, na ktoré sa vzťahuje MoU;
3. Určenie trhového rozpätia pre stanovenie odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu poskytnutej testovanej strane v danej transakcii;
4. Roky, na ktoré sa vzťahuje MoU;
5. Vyjadrenie, že MoU je záväzné pre obe dotknuté daňové správy;
6. Postupy podávania správ a monitorovania v súvislosti s MoU;
7. Dokumentácia a informácie, ktoré majú uchovávať zúčastnené podniky;
8. Mechanizmus na riešenie sporov.

V nasledujúcej časti tejto prílohy sú uvedené vzory MoU týkajúce sa troch typov transakcií: i) poskytovanie nízkorizikových výrobných služieb; ii) poskytovanie nízkorizikových distribučných služieb; a iii) poskytovanie zmluvných nízkorizikových služieb v oblasti výskumu a vývoja.

Vzor Vyhlásenia o vzájomnom porozumení týkajúceho sa nízkorizikových výrobných služieb

Preambula

1. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] dosiahli dohodu o odmene v súlade s princípom nezávislého vzťahu za nízkorizikové výrobné služby poskytované Oprávneným podnikom so sídlom v [štáte A] v mene prepojeného podniku so sídlom v [štáte B] a Oprávneným podnikom so sídlom v [štáte B] v mene prepojeného podniku so sídlom v [štáte A] za okolností uvedených v tomto dokumente. Účelom tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení je poskytnúť Oprávnenému podniku právnu istotu stanovením osobitných postupov na dodržiavanie pravidiel transferového oceňovania v [štáte A] a [štáte B], a tým eliminovať dvojité zdanenie.
2. Toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení sa uzatvára podľa Článku [25] [Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia] (ďalej len „Zmluva“) medzi [štátom A] a [štátom B]. Vykonáva zásady Článku [9] Zmluvy za okolností tu opísaných. Vyhlásenie sa vzťahuje na zdaňovacie obdobia Oprávnených podnikov končiace v kalendárnych rokoch [20__] až [20__]. Táto doba trvania sa predlžuje o ďalších päť rokov, pokiaľ niektorý zo štátov písomne neoznámí druhému štátu svoj zámer ukončiť platnosť tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení do 31. decembra [20__]. Platnosť tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení sa končí počnúc zdaňovacím obdobím oprávnených spoločností, ktoré sa končí po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom sa ukončí uplatňovanie tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.
3. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení pojem „podnik“ znamená podnik, ako je definovaný v Článku [3] ods. [1] Zmluvy.

Oprávnený podnik

4. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení musí Oprávnený podnik spĺňať všetky jednotlivé charakteristiky opísané v tomto odseku.
 - a) Oprávnený podnik musí byť na účely Zmluvy rezidentom v zmluvnom štáte a vykonávať obchodné operácie prevažne v tomto štáte.
 - b) Hlavnou ekonomickou činnosťou Oprávneného podniku musí byť poskytovanie výrobných služieb v štáte rezidencie v mene prepojeného podniku (v zmysle Článku [9] Zmluvy) so sídlom v druhom zmluvnom štáte alebo prípadne výroba výrobkov na predaj tomuto prepojenému podniku.
 - c) Oprávnený podnik uzavrie s prepojenou spoločnosťou pred začiatkom príslušného zdaňovacieho obdobia oprávneného podniku písomnú dohodu, na základe ktorej prepojená spoločnosť znáša hlavné podnikateľské riziká spojené s výrobnými činnosťami vykonávanými oprávneným podnikom a zaväzuje sa poskytnúť oprávnenému podniku kompenzáciu za jeho výrobné činnosti vo výške, ktorá je v súlade s ustanoveniami tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.

- d) Ročné náklady Oprávneného podniku na výskum, vývoj a projektovanie výrobkov by mali byť v súhrne nižšie ako [---] % jej čistých tržieb z predaja.
 - e) Oprávnený podnik by sa nemal podieľať na reklame, marketingu, distribúcii, úveroch, vymáhaní pohľadávok a správe záruk v súvislosti s výrobkami, ktoré vyrába.
 - f) Oprávnený podnik nemá vlastnícke právo k hotovým výrobkom od okamihu, keď opustia továreň, nenesie žiadne náklady na dopravu a prepravu hotových tovarov a nenesie žiadne riziko straty v súvislosti s poškodením alebo stratou hotových výrobkov počas prepravy.
 - g) Oprávnený podnik nebude vykonávať riadiace, právne, účtovnícke alebo personálne funkcie okrem tých, ktoré priamo súvisia so zabezpečením jeho výrobných činností.
 - h) Najmenej [---] percent aktív Oprávneného podniku tvoria výrobné budovy a zariadenia, zásoby surovín a zásoby rozpracovanej výroby, vypočítané na základe priemerného stavu aktív k poslednému dňu každého zo štyroch štvrtročných období počas príslušného zdaňovacieho obdobia Oprávneného podniku.
 - i) Zásoby hotových výrobkov Oprávneného podniku nesmú presiahnuť [---] percent ročných čistých tržieb Oprávneného podniku vypočítaného na základe priemerných aktív spôsobom opísaným v písmene h).
5. V nasledujúcom prehľade sú uvedené charakteristiky, ktoré Oprávnený podnik nemusí naplňať:
- a) Vykonávať svoju hlavnú hospodársku činnosť v jednom z týchto odvetví: [___].
 - b) Mať ročné čisté tržby vyššie ako [___].
 - c) Mať celkové aktíva vyššie ako [___].
 - d) Mať viac ako [---] percent svojich čistých výnosov z iných transakcií ako z Oprávnených transakcií.
 - e) Podstúpiť kontrolu transferového oceňovania v [štáte A] alebo [štáte B] za posledných [---] rokov, ktorá viedla k úprave transferového oceňovania väčšej ako [---].

Oprávnené transakcie

6. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení oprávnená transakcia znamená i) poskytovanie výrobných služieb Oprávneným podnikom v mene prepojeného podniku so sídlom v inom zmluvnom štáte a/alebo ii) predaj výrobkov vyrobených Oprávneným podnikom prepojenému podniku so sídlom v inom zmluvnom štáte, v každom prípade bez sprostredkovania iných transakcií alebo strán transakcie.

Stanovenie zdaniteľného príjmu oprávneného podniku

7. V prípade, že sa Oprávnený podnik rozhodne uplatniť ustanovenia tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení:

- a) Ak Oprávnený podnik vlastní vlastnícke právo k zásobám surovín a rozpracovanej výrobe súvisiacej s oprávnenými transakciami, čistý zisk oprávneného podniku pred zdanením v súvislosti s jej Oprávnenými transakciami za zdaňovacie obdobie sa bude pohybovať v rozmedzí [zodpovedajúcom] [___ až ___] percentuálneho podielu celkových nákladov Oprávneného podniku, pričom zo základu pre výpočet percentuálneho podielu zisku sa vylúčia len čisté úrokové náklady, kurzové zisky alebo straty a akékoľvek jednorazové náklady.
- b) Ak prepojený podnik vlastní vlastnícke právo k zásobám surovín a rozpracovanej výrobe súvisiacej so spôsobilými transakciami, čistý zisk pred zdanením Oprávneného podniku v súvislosti s jeho Oprávnenými transakciami za zdaňovacie obdobie bude v rozpätí [zodpovedajúcom] [___ až ___] percentuálneho podielu celkových nákladov vynaložených Oprávneným podnikom, pričom zo základu pre výpočet percentuálneho podielu zisku sa vylúčia len čisté nákladové úroky, kurzové zisky alebo straty a akékoľvek jednorazové náklady.
- c) Účtovné pojmy použité v tomto Vyhlásení o vzájomnom porozumení sa vykladajú v súlade so všeobecne uznávanými účtovnými zásadami v krajine rezidencie Oprávneného podniku.

8. Oba štáty [štát A] a [štát B] súhlasia s tým, že kompenzácia za Oprávnené transakcie stanovená v súlade s týmto Vyhlásením o vzájomnom porozumení sa považuje za kompenzáciu v súlade s princípom nezávislého vzťahu na účely uplatňovania pravidiel transferového oceňovania tohto štátu a ustanovení Článku [9] Zmluvy.

Stála prevádzkareň

9. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] sa dohodli, že prepojený podnik ako strana Oprávnenej transakcie sa nebude považovať za podnik so stálou prevádzkarňou v krajine rezidencie Oprávneného podniku z dôvodu poskytovania nízkorizikových výrobných služieb Oprávneným podnikom v jeho mene alebo z dôvodu, že prepojený podnik nadobudol vlastníctvo výrobkov vyrobených Oprávneným podnikom v krajine rezidencie Oprávneného podniku.

Požiadavky na výber riešenia a podávanie správ

10. Oprávnený podnik a príslušný prepojený podnik sa môžu rozhodnúť dôsledne uplatňovať ustanovenia tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení v [štáte A] a [štáte B] tak, že najneskôr do [---] zašlú oznámenie o Oprávnených transakciách [---] [štátu A] a [---] [štátu B].

11. Toto oznámenie bude obsahovať:

- Súhlasné vyhlásenie daňovníkov o zámere uplatňovať toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení a byť ním viazaní [na bežný rok] [na obdobie (---) rokov počnúc súčasným rokom];
- Súhlasné vyhlásenie o dôslednom vykazovaní výnosov a nákladov súvisiacich s Oprávnenou transakciou v súlade s touto dohodou v [štáte A] aj [štáte B];

- Slovný opis Oprávnených transakcií;
- Identifikácia každého jednotlivého prepojeného podniku, ktorý je stranou Oprávnených transakcií;
- Auditovaná účtovná závierka Oprávneného podniku za príslušný rok a dostatočné dodatočné finančné a účtovné informácie na preukázanie statusu Oprávneného podniku ako takého;
- Podrobný výpočet výnosov Oprávneného podniku z Oprávnených transakcií s použitím zásad tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení;
- Vyhlásenie, že Oprávnený podnik odpovie do 60 dní na akúkoľvek žiadosť daňového orgánu krajiny svojej daňovej rezidencie o informácie, ktoré daňový orgán považuje za potrebné na overenie oprávnenosti Oprávneného podniku uplatňovať režim podľa tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.

12. Dodržiavanie požiadaviek uvedených v tomto Vyhlásení o vzájomnom porozumení týkajúcich sa voľby zaobchádzania a vykazovania a vykazovania výnosov vypočítaných v súlade s podmienkami Vyhlásenia v riadne podanom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie zbaví Oprávnený podnik a jeho príslušný prepojený podnik povinnosti dodržiavať inak platné požiadavky na dokumentáciu o transferovom oceňovaní [štátu A] a [štátu B] v súvislosti s Oprávnenými transakciami.

13. Ak sa Oprávnený podnik a jeho príslušný prepojený podnik nerozhodne zaobchádzať so svojimi Oprávnenými transakciami podľa tohto vyhlásenia o vzájomnom porozumení, mali by podliehať uplatňovaniu pravidiel transferového oceňovania a dokumentácie [štátu A] a [štátu B], ako keby toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení nebolo účinné.

14. Akékoľvek spory týkajúce sa uplatňovania tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení by sa mali postúpiť príslušným orgánom [štátu A] a [štátu B] na riešenie vzájomnou dohodou.

15. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] si môžu vymieňať informácie, ak je to potrebné na vykonávanie tejto dohody v súlade s ustanoveniami Článku [26] Zmluvy.

Vypovedanie dohody

16. Ktorýkoľvek z týchto štátov [štát A] alebo [štát B] môže toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení kedykoľvek vypovedať písomnou výpoveďou príslušnému orgánu druhého zmluvného štátu a zverejnením takejto výpovede. Takáto výpoveď je účinná pre zdaňovacie obdobie Oprávnenému podniku, ktoré sa začína po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom bola výpoveď doručená a zverejnená.

Vzor Vyhlásenia o vzájomnom porozumení o nízkorizikových distribučných službách

Preambula

17. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] dosiahli dohodu o odmeňovaní v súlade s princípom nezávislého vzťahu za nízkorizikové distribučné služby poskytované Oprávneným podnikom so sídlom v [štáte A] v mene prepojeného podniku so sídlom v [štáte B] a Oprávneným podnikom so sídlom v [štáte B] v mene prepojeného podniku so sídlom v [štáte A] za okolností uvedených v tomto dokumente. Účelom tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení je poskytnúť Oprávnenému podniku právnu istotu stanovením osobitných postupov na dodržiavanie pravidiel transferového oceňovania v [štáte A] a [štáte B], a tým eliminovať dvojité zdanenie.

18. Toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení sa uzatvára podľa Článku [25] [Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia] (ďalej len „Zmluva“) medzi [štátom A] a [štátom B]. Vykonáva zásady Článku [9] Zmluvy za okolností tu opísaných. Vyhlásenie sa vzťahuje na zdaňovacie obdobia Oprávnených podnikov končiace v kalendárnych rokoch [20__] až [20__]. Toto trvanie sa predlžuje o ďalších päť rokov, pokiaľ niektorý zo štátov písomne neoznámí druhému štátu svoj zámer ukončiť platnosť tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení do 31. decembra [20__]. Platnosť tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení sa končí počnúc zdaňovacím obdobím Oprávnených podnikov, ktoré sa končí po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom sa ukončí uplatňovanie tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.

19. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení pojem „podnik“ znamená podnik, ako je definovaný v Článku [3] ods. [1] Zmluvy.

Oprávnený podnik

20. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení musí Oprávnený podnik spĺňať všetky jednotlivé charakteristiky opísané v tomto odseku.

- a) Oprávnený podnik musí byť na účely Zmluvy rezidentom v zmluvnom štáte a vykonávať obchodné operácie prevažne v tomto štáte.
- b) Hlavnou ekonomickou činnosťou Oprávneného podniku musí byť buď poskytovanie marketingových a distribučných služieb v štáte rezidencie v mene prepojeného podniku (v zmysle Článku [9] Zmluvy) s rezidenciou v druhom zmluvnom štáte, alebo prípadne nákup výrobkov Oprávneným podnikom od prepojeného podniku s rezidenciou v druhom zmluvnom štáte alebo ďalší predaj nezávislým zákazníkom v krajine rezidencie.
- c) Oprávnený podnik uzavrie s prepojeným podnikom pred začiatkom príslušného zdaňovacieho obdobia Oprávneného podniku písomnú dohodu, podľa ktorej prepojený podnik znáša hlavné podnikateľské riziká spojené s marketingovými a distribučnými činnosťami vykonávanými Oprávneným podnikom a zaväzuje sa poskytnúť Oprávnenému podniku kompenzáciu za jej marketingové a distribučné činnosti vo výške, ktorá je v súlade s ustanoveniami tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.
- d) Ročné náklady Oprávneného podniku na výskum, vývoj a produktové

inžinierstvo by mali byť v súhrne nižšie ako [---] % jej čistých tržieb z predaja.

- e) Oprávnený podnik by nemal vykonávať výrobné a montážne funkcie v súvislosti s výrobkami, s ktorými obchoduje a ktoré distribuuje.
 - f) Celkové náklady Oprávneného podniku na marketing a reklamu by nemali presiahnuť [---] % jej čistých tržieb.
 - g) Oprávnený podnik nebude vykonávať riadiace, právne, účtovnícke ani personálne funkcie okrem tých, ktoré priamo súvisia so zabezpečením jeho marketingových a distribučných činností.
 - h) Zásoby hotových výrobkov Oprávneného podniku nesmú presiahnuť [---] percent ročných čistých tržieb Oprávneného podniku vypočítaných na základe priemerných aktív držaných k poslednému dňu každého zo štyroch štvrtročných období počas príslušného zdaňovacieho obdobia Oprávneného podniku.
21. Oprávnený podnik nesmie:
- a) Vykonávať svoju hlavnú hospodársku činnosť v jednom z týchto odvetví: [___].
 - b) Mať ročné čisté tržby vyššie ako [___].
 - c) Mať celkové aktíva vyššie ako [___].
 - d) Mať viac ako [---] percent svojich čistých výnosov z iných transakcií ako z Oprávnených transakcií.
 - e) Podstúpiť kontrolu transferového oceňovania v [štáte A] alebo [štáte B] za posledných [---] rokov, ktorá viedla k úprave transferového oceňovania väčšej ako [---].

Oprávnené transakcie

22. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení sa Oprávnenou transakciou rozumie i) poskytovanie marketingových a distribučných služieb Oprávneným podnikom mene pobočky s rezidenciou v inom zmluvnom štáte a/alebo ii) predaj výrobkov, ktoré Oprávnený podnik odkúpil od prepojeného podniku s rezidenciou v inom zmluvnom štáte, nezávislým zákazníkom, v každom prípade bez sprostredkovania iných transakcií alebo strán transakcie.

Stanovenie zdaniteľného príjmu oprávneného podniku

23. V prípade, že sa Oprávnený podnik rozhodne uplatniť ustanovenia tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení:
- a) Čistý zisk Oprávneného podniku pred zdanením v súvislosti s jeho Oprávnenými transakciami za zdaňovacie obdobie sa bude pohybovať v rozpätí [zodpovedajúcom] [___ až ___] percentuálnych podielov z celkových čistých tržieb Oprávneného podniku.
 - b) Účtovné pojmy použité v tomto Vyhlásení o vzájomnom porozumení sa vykladajú v súlade so všeobecne uznávanými účtovnými zásadami v

krajine rezidencie Oprávneného podniku.

24. Oba štáty [štát A] a [štát B] súhlasia s tým, že kompenzácia za Oprávnené transakcie stanovená v súlade s týmto Vyhlásením o vzájomnom porozumení sa považuje za kompenzáciu v súlade s princípom nezávislého vzťahu na účely uplatňovania pravidiel transferového oceňovania tohto štátu a ustanovení Článku [9] Zmluvy.

Stála prevádzkareň

25. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] sa dohodli, že prepojený podnik ako strana Oprávnenej transakcie sa nebude považovať za podnik so stálou prevádzkarňou v krajine sídla Oprávneného podniku z dôvodu poskytovania nízkorizikových marketingových a distribučných služieb Oprávneným podnikom v jeho mene alebo z dôvodu, že Oprávnený podnik nakupuje výrobky od takéhoto prepojeného podniku na ďalší predaj nezávislým zákazníkom.

Požiadavky na výber riešenia a podávanie správ

26. Oprávnený podnik a príslušný prepojený podnik sa môžu rozhodnúť dôsledne uplatňovať ustanovenia tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení v [štáte A] a [štáte B] tak, že najneskôr do [---] zašlú oznámenie o oprávnených transakciách [---] [štátu A] a [---] [štátu B].

27. Toto oznámenie bude obsahovať:

- Súhlasné vyhlásenie daňovníkov o zámere uplatňovať toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení a byť ním viazaní [na bežný rok] [na obdobie (---) rokov počnúc súčasným rokom];
- Súhlasné vyhlásenie o dôslednom vykazovaní výnosov a nákladov súvisiacich s Oprávnenou transakciou v súlade s touto dohodou v [štáte A] aj [štáte B];
- Slovný opis Oprávnených transakcií;
- Identifikácia každého jednotlivého prepojeného podniku, ktorý je stranou Oprávnených transakcií;
- Auditovaná účtovná závierka Oprávneného podniku za príslušný rok a dostatočné dodatočné finančné a účtovné informácie na preukázanie statusu Oprávneného podniku ako takého;
- Podrobný výpočet príjmov Oprávneného podniku z Oprávnených transakcií s použitím zásad tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení;
- Vyhlásenie, že Oprávnený podnik odpovie do 60 dní na akúkoľvek žiadosť daňového orgánu krajiny svojej daňovej rezidencie o informácie, ktoré daňový orgán považuje za potrebné na overenie oprávnenosti podniku uplatňovať systém podľa tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.

28. Dodržiavanie požiadaviek uvedených v tomto Vyhlásení o vzájomnom porozumení týkajúcich sa výberu riešenia a podávania správ a vykazovania výnosov vypočítaných v súlade s podmienkami Vyhlásenia v riadne podanom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie zbaví Oprávnený podnik a jeho príslušný

prepojený podnik povinnosti dodržiavať inak platné požiadavky na dokumentáciu o transferovom oceňovaní [štátu A] a [štátu B] v súvislosti s Oprávnenými transakciami.

29. Ak sa Oprávnený podnik a jeho príslušný prepojený podnik nerozhodne zaobchádzať so svojimi Oprávnenými transakciami podľa tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení, mali by podliehať uplatňovaniu pravidiel transferového oceňovania a dokumentácie [štátu A] a [štátu B], ako keby toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení nebolo účinné.

30. Akékoľvek spory týkajúce sa uplatňovania tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení by sa mali postúpiť príslušným orgánom [štátu A] a [štátu B] na riešenie vzájomnou dohodou.

31. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] si môžu vymieňať informácie, ak je to potrebné na vykonávanie tejto dohody v súlade s ustanoveniami Článku [26] Zmluvy.

Vypovedanie dohody

32. Ktorýkoľvek z týchto štátov [štát A] alebo [štát B] môže toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení kedykoľvek vypovedať písomnou výpoveďou príslušnému orgánu druhého zmluvného štátu a zverejnením takejto výpovede. Takáto výpoveď je účinná pre zdaňovacie obdobie Oprávneného podniku, ktoré sa začína po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom bola výpoveď doručená a zverejnená.

Vzorové Vyhlásenie o vzájomnom porozumení v oblasti nízkorizikových služieb výskumu a vývoja

Preambula

33. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] dosiahli dohodu o odmeňovaní v súlade s princípom nezávislého vzťahu za nízkorizikové služby výskumu a vývoja poskytované Oprávneným podnikom s rezidenciou v [štáte A] v mene prepojeného podniku s rezidenciou v [štáte B] a Oprávneným podnikom s rezidenciou v [štáte B] v mene prepojeného podniku s rezidenciou v [štáte A] za okolností uvedených v tomto dokumente. Účelom tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení je poskytnúť Oprávnenému podniku právnu istotu stanovením osobitných postupov na dodržiavanie pravidiel transferového oceňovania v [štát A] a [štát B], a tým eliminovať dvojité zdanenie.

34. Toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení sa uzatvára podľa Článku [25] [Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia] (ďalej len „Zmluva“) medzi [štátom A] a [štátom B]. Vykonáva zásady Článku [9] Zmluvy za okolností tu opísaných. Vyhlásenie sa vzťahuje na zdaňovacie obdobia Oprávnených podnikov končiace v kalendárnych rokoch [20__] až [20__]. Toto obdobie sa predlžuje o ďalších päť rokov, pokiaľ jeden zo štátov písomne neoznámí druhému štátu svoj zámer ukončiť platnosť tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení do 31. decembra [20]. Platnosť tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení sa končí počnúc zdaňovacím obdobím Oprávnených podnikov, ktoré sa končí po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom sa ukončí uplatňovanie tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.

35. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení „podnik“ znamená podnik, ako je definovaný v odseku [1] Článku [3] Zmluvy.

Oprávnený podnik

36. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení musí Oprávnený podnik spĺňať všetky jednotlivé charakteristiky opísané v tomto odseku.

- c) Oprávnený podnik musí byť na účely zmluvy rezidentom v zmluvnom štáte a vykonávať obchodné operácie prevažne v tomto štáte.
- d) Hlavnou ekonomickou činnosťou Oprávneného podniku musí byť poskytovanie nízkorizikových služieb výskumu a vývoja v štáte sídla v mene prepojeného podniku (v zmysle Článku [9] Zmluvy) so sídlom v inom zmluvnom štáte.
- e) Oprávnený podnik uzavrie s prepojeným podnikom pred začiatkom príslušného zdaňovacieho obdobia Oprávneného podniku písomnú dohodu, podľa ktorej: (i) prepojený podnik bude znášať hlavné podnikateľské riziká spojené so službami výskumu a vývoja, ktoré vykonáva Oprávnený podnik, vrátane rizika, že výskum a vývoj nebude úspešný, (ii) Oprávnený podnik súhlasí s tým, že akýkoľvek podiel na nehmotnom majetku vytvorenom prostredníctvom služieb výskumu a vývoja, ktoré vykonáva, bude patriť prepojenému podniku, a (iii) prepojené podniky sa zaväzujú poskytnúť Oprávnenému podniku

kompenzáciu za vykonané služby v oblasti výskumu a vývoja, ktorej výška bude v súlade s ustanoveniami tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.

- f) Oprávnený podnik by sa nemal podieľať na výkone výrobných, montážnych, reklamných, marketingových a distribučných funkcií, ani na funkciách súvisiacich s úvermi, vymáhaním pohľadávok a správou záruk a garancií.
 - g) Oprávnený podnik nesmie pri výkone svojich výskumných a vývojových služieb používať iné patenty, know-how, obchodné tajomstvá alebo iný nehmotný majetok ako tie, ktoré má k dispozícii prepojený podnik.
 - h) Oprávnený podnik sa nebude podieľať na riadiacich, právnych, účtovných alebo personálnych funkciách okrem tých, ktoré priamo súvisia s výkonom jej služieb v oblasti výskumu a vývoja.
 - i) Program výskumu a vývoja vykonávaný Oprávneným podnikom musí byť navrhnutý, riadený a kontrolovaný prepojeným podnikom.
37. Oprávnený podnik nesmie spĺňať tieto podmienky:
- j) Vykonávať svoju hlavnú hospodársku činnosť v jednom z týchto odvetví: [___].
 - k) Mať ročné mzdové a iné prevádzkové náklady vyššie ako [___].
 - l) Mať celkovú hodnotu aktív vyššiu ako [___].
 - m) Mať viac ako [---] percent svojich čistých výnosov z iných transakcií ako z Oprávnených transakcií.
 - n) Podstúpiť kontrolu transferového oceňovania v [štáte A] alebo [štáte B] za posledných [---] rokov, ktorá viedla k úprave transferového oceňovania väčšej ako [---].

Oprávnené transakcie

38. Na účely tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení sa Oprávnenou transakciou rozumie poskytovanie služieb výskumu a vývoja Oprávneným podnikom v mene prepojeného podniku, ktorý má rezidenciu v inom zmluvnom štáte, bez sprostredkovania iných transakcií alebo strán transakcie.

Stanovenie zdaniteľného príjmu Oprávneného podniku

39. V prípade, že sa Oprávnený podnik rozhodne uplatniť ustanovenia tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení:

- o) Čistý zisk Oprávneného podniku pred zdanením v súvislosti s jeho Oprávnenými transakciami za zdaňovacie obdobie musí byť v rozpätí [zodpovedajúcom] [___ až ___] percent celkových nákladov, ktoré Oprávnený podnik vynaložil na poskytovanie služieb výskumu a vývoja, pričom zo základu pre výpočet percentuálneho zisku sa vylúčia len čisté úrokové náklady, kurzové zisky alebo straty a akékoľvek jednorazové náklady.

- p) Účtovné pojmy použité v tomto Vyhlásení o vzájomnom porozumení sa vykladajú v súlade so všeobecne uznávanými účtovnými zásadami v krajine rezidencie Oprávneného podniku.

40. Oba štáty [štát A] a [štát B] súhlasia s tým, že kompenzácia za Oprávnené transakcie stanovená v súlade s týmto Vyhlásením o vzájomnom porozumení sa považuje za kompenzáciu v súlade s princípom nezávislého vzťahu na účely uplatňovania pravidiel transferového oceňovania tohto štátu a ustanovení Článku [9] Zmluvy.

Stála prevádzkareň

41. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] sa dohodli, že prepojený podnik ako strana Oprávnenej transakcie sa nebude považovať za podnik so stálou prevádzkarňou v krajine rezidencie Oprávneného podniku z dôvodu poskytovania nízkorizikových služieb výskumu a vývoja Oprávneným podnikom v jeho mene.

Požiadavky na výber riešenia a podávanie správ

42. Oprávnený podnik a príslušný prepojený podnik sa môžu rozhodnúť dôsledne uplatňovať ustanovenia tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení v [štáte A] a [štáte B] tak, že najneskôr do [- --] zašlú oznámenie týkajúce sa Oprávnených transakcií [---] [štátu A] a [---] [štátu B].

43. Toto oznámenie bude obsahovať:

- Súhlasné vyhlásenie daňovníkov o zámere uplatňovať toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení a byť ním viazaní [na bežný rok] [na obdobie (---) rokov počnúc súčasným rokom];
- Súhlasné vyhlásenie o dôslednom vykazovaní výnosov a nákladov súvisiacich s Oprávnenou transakciou v súlade s touto dohodou v [štáte A] aj [štáte B];
- Slovný opis Oprávnených transakcií;
- Identifikácia každého jednotlivého prepojeného podniku, ktorý je stranou Oprávnených transakcií;
- Auditovaná účtovná závierka Oprávneného podniku za príslušný rok a dostatočné dodatočné finančné a účtovné informácie na preukázanie statusu Oprávneného podniku ako takého;
- Podrobný výpočet príjmov Oprávneného podniku z Oprávnených transakcií s použitím zásad tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení;
- Vyhlásenie, že Oprávnený podnik odpovie do 60 dní na akúkoľvek žiadosť daňového orgánu krajiny svojej daňovej rezidencie o informácie, ktoré daňový orgán považuje za potrebné na overenie oprávnenosti Oprávneného podniku uplatňovať režim podľa tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení.

44. Dodržiavanie požiadaviek uvedených v tomto Vyhlásení o vzájomnom porozumení týkajúcich sa výberu riešenia a podávania správ a vykazovania výnosov vypočítaných v súlade s podmienkami Vyhlásenia v riadne podanom daňovom priznaní za príslušné zdaňovacie obdobie zbaví Oprávnený podnik a jeho príslušný

prepojený podnik povinnosti dodržiavať inak platné požiadavky na dokumentáciu o transferovom oceňovaní [štátu A] a [štátu B] v súvislosti s Oprávnenými transakciami.

45. Ak sa Oprávnený podnik a jeho príslušný prepojený podnik nerozhodne zaobchádzať so svojimi Oprávnenými transakciami podľa tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení, mali by podliehať uplatňovaniu pravidiel transferového oceňovania a dokumentácie [štátu A] a [štátu B], ako keby toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení nebolo účinné.

46. Akékoľvek spory týkajúce sa uplatňovania tohto Vyhlásenia o vzájomnom porozumení by sa mali postúpiť príslušným orgánom [štátu A] a [štátu B] na riešenie vzájomnou dohodou.

47. Príslušné orgány [štátu A] a [štátu B] si môžu vymieňať informácie, ak je to potrebné na vykonávanie tejto dohody v súlade s ustanoveniami Článku [26] Zmluvy.

Vypovedanie dohody

48. Ktorýkoľvek z týchto štátov [štát A] alebo [štát B] môže toto Vyhlásenie o vzájomnom porozumení kedykoľvek vypovedať písomnou výpoveďou príslušnému orgánu druhého zmluvného štátu a zverejnením takejto výpovede. Takáto výzva je účinná pre zdaňovacie obdobie Oprávneného podniku, ktoré sa začína po poslednom dni kalendárneho roka, v ktorom bola takáto výpoveď doručená a zverejnená.

Príloha II ku Kapitole IV.

**Usmernenie pre vydávanie opatrení predchádzajúcich
oceneniu v rámci procedúry vzájomných dohôd (MAP
APAs)**

A. Pozadie

A.1. Úvod

1. Opatrenia predchádzajúce oceneniu („APA“) sú podrobne rozobrané v *Smernici o transferovom oceňovaní pre nadnárodné podniky a správy daní* (OECD 1995), (ďalej len „Smernica o transferovom oceňovaní“), v Kapitole IV, Oddiel F. O vývoji pracovných dohôd medzi príslušnými orgánmi sa hovorí v odseku 4.175:

Väčšia jednotnosť v praxi APA by bola prínosom pre daňové správy aj pre daňovníkov v jurisdikciách, ktoré APA využívajú. Daňové správy týchto jurisdikcií preto môžu zväžiť pracovné dohody s príslušnými orgánmi v súvislosti s APA. Tieto dohody môžu poskytovať všeobecné usmernenia a podmienky na dosiahnutie vzájomnej dohody v prípade, že daňovník požiadal o APA zahŕňajúce otázky transferového oceňovania.

Je potrebné poznamenať, že použitie pojmu "dohoda" vo vyššie uvedenom texte nemá za cieľ vytvoriť zákonné ustanovenie pre uvedené procesné opatrenia, ktoré sa vykonávajú článkom Modelovej zmluvy OECD o vzájomnej dohode. Okrem toho Výbor pre daňové záležitosti v odseku 4.171 Smernice o transferovom oceňovaní uviedol, že jeho „cieľom je pozorne monitorovať a šíriť používanie APA a podporovať väčšiu konzistentnosť v praxi medzi krajinami, ktoré sa rozhodli pre tento inštitút“.

2. Táto príloha vyplýva z uvedeného odporúčania. Jej cieľom je zlepšiť konzistentnosť uplatňovania APA poskytnutím usmernení daňovým správam, ako vykonávať postupy vzájomnej dohody zahŕňajúce APA. Hoci sa príloha zameriava na úlohu daňových správ, poskytuje sa príležitosť diskutovať o tom, ako môže daňovník čo najlepšie prispieť k tomuto procesu. Usmernenie má slúžiť členským aj nečlenským krajinám OECD, ktoré chcú používať APA.

A.2. Definícia APA

3. Mnohé jurisdikcie majú už nejaký čas zavedený postup (napr. rozhodnutie), ktorý poskytuje daňovníkovi určitý stupeň istoty, pokiaľ ide o to, ako sa bude zákonné ustanovenie za daných okolností uplatňovať. Právne dôsledky navrhovaného opatrenia sa určujú vopred a vychádzajú z odhadov skutočného základu. Platnosť tohto určenia závisí od odhadov, ktoré podporujú realitu existujúcu v čase uskutočnenia konkrétnych transakcií. Termín APA sa vzťahuje na procesnú dohodu medzi daňovníkom alebo daňovníkmi a daňovou správou, ktorej cieľom je vopred vyriešiť akýkoľvek spor týkajúci sa transferovej ceny. APA sa od tradičného predpísaného postupu líši tým, že pred určením ceny vyžaduje podrobné preskúmanie a overenie skutočných odhadov, na ktorých sa zakladá určenie právnych dôsledkov, a to v primeranom rozsahu. Okrem toho v APA ustanovuje priebežné monitorovanie s cieľom zabezpečiť, aby faktické odhady zostali platné počas celého obdobia platnosti APA.

4. APA je definované v prvej vete odseku 4.134 Smernice o transferovom oceňovaní ako „dohody (opatrenia), ktorými sa určí príslušná množina kritérií potrebných pre stanovenie transferových cien transakcií (napr. metóda, porovnateľné transakcie a príslušné úpravy, rozhodujúce predpoklady vzhľadom na budúce

udalosti) ešte pred ich uskutočnením a ktoré platia počas pevne stanoveného obdobia.“ V odseku 4.142 sa tiež uvádza, že „režim APA môže byť užitočný aj pri riešení otázok vyplývajúcich z Článku 7 Modelovej zmluvy OECD, ktoré súvisia s otázkami alokácie, stálych prevádzkarní a ohľadne činností uskutočnených pobočkami.“

5. Smernica (pozri odsek 4.140) označuje dohody (opatrenia), ktoré sa uskutočňujú len medzi daňovníkom alebo daňovníkmi a daňovou správou, ako „jednostranné (unilaterálne) APA“. Smernica podporuje dvojstranné (bilaterálne) dohody o transferovom oceňovaní a v odseku 4.173 odporúča, aby „Vždy, keď je to možné, sa APA uzatváralo medzi príslušnými orgánmi na dvojstrannom alebo viacstrannom základe, prostredníctvom MAP v súlade s príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.“ Dvojstranné APA je založené na jednoduchej vzájomnej dohode medzi príslušnými orgánmi oboch daňových správ v súlade s príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia. Multilaterálne (mnohostranné) APA je pojem používaný na označenie situácie, keď existuje viac ako jedna dvojstranná vzájomná dohoda.

6. Hoci sa APA zvyčajne vzťahuje na cezhraničné transakcie zahŕňajúce viac ako jedného daňovníka a právnu entitu, t. j. medzi členmi MNE je možné, aby sa APA vzťahovala len pre jedného daňovníka a právnu entitu. Predpokladajme napríklad, že spoločnosť v krajine A obchoduje prostredníctvom pobočiek v krajinách B, C a D. Aby sa zabezpečilo, že nedôjde k dvojitému zdaneniu, musia sa krajiny A, B, C a D vzájomne dohodnúť na opatreniach týkajúcich sa výšky ziskov, ktoré možno pripísať každej jurisdikcii v súvislosti s obchodnými činnosťami podľa Článku 7 Modelovej zmluvy OECD. Túto istotu možno dosiahnuť po sérii samostatných, ale vzájomne rovnakých dvojstranných dohôd, t. j. medzi A a B, A a C a A a D. Existencia mnohých dvojstranných vzájomných dohôd vyvoláva množstvo osobitných otázok, ktoré sú bližšie rozobrané v Oddiele B odsekoch 21 až 27 tejto prílohy.

7. Je dôležité rozlišovať medzi rôznymi typmi APA, ako aj medzi dvojstrannými a viacstrannými APA, ktoré sú hlavným predmetom tejto prílohy a ktoré ďalej označujeme ako „opatrenia predchádzajúcich oceneniu v rámci procedúry vzájomných dohôd“ (ďalej ako „MAP APA“). APA, ktoré nezahŕňajú vzájomné dohody, sa považujú za jednostranné APA. Všeobecný pojem „APA“ sa používa v prípadoch, keď sa predmet diskusie týka oboch typov dohôd APA. Je potrebné poznamenať, že vo väčšine prípadov sa dvojstranné APA uzatvára v rámci postupu MAP podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. V niektorých prípadoch, keď sa požiada o dvojstranné APA a zmluva neexistuje alebo sa neuplatňuje, môžu príslušné orgány niektorých krajín napriek tomu uzavrieť dohodu s využitím výkonnej právomoci udelennej vedúcim daňových správ. Pojem „MAP APA“ by sa potom mal s príslušnými úpravami vykladať tak, že zahŕňa takéto výnimočné dohody.

8. Cieľom tejto prílohy je poskytnúť usmernenia, ktoré umožnia daňovým orgánom riešiť spory prostredníctvom MAP, pomôcť odstrániť riziko možného dvojitého zdanenia a poskytnúť daňovníkom určitú istotu daňového zaobchádzania. Treba však poznamenať, že existujú aj iné mechanizmy na dosiahnutie rovnakých cieľov, ktoré však nie sú predmetom tejto prílohy.

A.3. Ciele procesu APA

9. Skúsenosti viacerých krajín ukázali, že riešenie sporov týkajúcich sa transferového oceňovania prostredníctvom tradičných postupov daňovej kontroly alebo auditu je pre daňovníkov a daňové správy veľmi náročné a nákladné z hľadiska času a zdrojov. Tieto kontrolné postupy nevyhnutne skúmajú transferové ceny (a podmienky, ktoré ich sprevádzajú) po určitom čase od ich stanovenia a môžu sa vyskytnúť prirodzené ťažkosti pri získavaní dostatočných informácií na správne posúdenie, či sa v čase ich stanovenia použili ceny podľa princípu nezávislého vzťahu. Tieto ťažkosti čiastočne viedli k vytvoreniu procesu APA ako alternatívnej cesty na vyriešenie otázky transferového oceňovania v niektorých prípadoch a na vyhnutie sa mnohým z uvedených problémov. Cieľom procesu APA je uľahčiť principiálne, praktické a kooperatívne rokovania tak, aby sa otázky transferového oceňovania riešili rýchlo a perspektívne, aby sa efektívne využívali zdroje daňovníkov a daňových správ a aby sa daňovníkom poskytol určitý prostriedok predvídateľnosti do budúcnosti.

10. Na to, aby bol tento proces úspešný, by mal byť riadený priateľským, účinným a praktickým spôsobom a vyžaduje si spoluprácu všetkých zúčastnených strán. Jeho cieľom je skôr doplniť ako nahradiť tradičné administratívne, súdne a zmluvné mechanizmy na riešenie otázok transferového oceňovania. Zváženie vhodnosti APA môže byť úplne vhodné, ak metodika uplatňovania princípu nezávislého vzťahu vyvoláva významné otázky spoľahlivosti a presnosti alebo ak sa špecifické okolnosti otázky transferového oceňovania považujú za mimoriadne zložité.

11. Jedným z hlavných cieľov procesu MAP APA je odstrániť potenciálne dvojité zdanenie. Jednostranný proces APA vyvoláva v tejto oblasti značné obavy, a preto „väčšina krajín uprednostňuje dvojstranné alebo viacstranné APA“ (odsek 4.141 Smernice o transferovom oceňovaní). Aby však MAP APA nadobudlo účinnosť v každej zo zúčastnených jurisdikcií, je potrebné určité potvrdenie alebo dohoda medzi daňovníkom a daňovou správou. Presná forma takéhoto potvrdenia alebo dohody závisí od vnútroštátneho postupu v každej jurisdikcii (podrobnosti sú uvedené v odsekoch 65 - 66 nižšie). Takéto potvrdenie alebo dohoda tiež vytvára mechanizmus na zabezpečenie toho, aby daňovník dodržiaval pravidlá a podmienky MAP APA, na ktorom je potvrdenie alebo dohoda založená.

12. Aby sa dosiahli ciele opísané v tomto Oddiele, proces MAP APA si vyžaduje, aby sa uskutočnil neutrálnym spôsobom. Tento proces by mal byť najmä neutrálny, pokiaľ ide o bydlisko daňovníka, jurisdikciu, v ktorej bola iniciovaná žiadosť o MAP APA, stav kontroly alebo preskúmania daňovníka a vo všeobecnosti o výber daňovníka na daňovú kontrolu alebo samotné preskúmanie. Do úvahy by sa mali vziať aj usmernenia uvedené v odseku 4.167 Smernice o transferovom oceňovaní o možnom zneužití informácií získaných v procese APA daňovými správami pri ich preverovaní. Pokyny v tejto prílohe by mali slúžiť na dosiahnutie cieľov opísaných v tomto Oddiele.

B. Oprávnenosť na MAP APA

B.1. Otázky spojené s dohodami

13. Prvá otázka, ktorá tu vzniká, je, či je možné v konkrétnom prípade pristúpiť k APA. Rozhodnutie daňovníka požiadať o jednostranné APA bude závisieť od konkrétnych vnútroštátnych požiadaviek príslušnej daňovej správy. Mnohostranná dohoda, t. j. MAP APA, sa riadi vzájomne dohodnutým postupom platnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, Článok 25 Modelovej zmluvy OECD a riadi sa podľa uváženia príslušných daňových správ. V rámci Akcie 14 Akčného plánu BEPS na zabezpečenie včasného, účinného a efektívneho riešenia sporov súvisiacich so zmluvami sa ako nezáväzný osvedčený Postup 4 odporúča, aby krajiny zaviedli dvojstranné programy APA čo najskôr, ako to bude možné, pričom sa zohľadňuje skutočnosť, že APA poskytuje vyšší stupeň istoty v oboch zmluvných jurisdikciách, znižuje pravdepodobnosť dvojitého zdanenia a môže proaktívne predchádzať sporom ohľadne transferového oceňovania. V tejto súvislosti je potrebné poznamenať, že profily krajín MAP vypracované podľa odseku 2.2 minimálneho štandardu Akcie 14 obsahujú informácie o dvojstranných programoch APA.

14. V niektorých prípadoch si daňovník uplatní len jednostranné APA. Mali by sa preskúmať dôvody daňovníka, prečo nepožiadal o viacstranný proces (MAP APA). Podľa usmernenia uvedeného v odseku 4.173 smernice, podľa ktorého by sa „vždy, keď je to možné, mali APA uzatvárať na dvojstrannom alebo viacstrannom základe“. Daňové správy by mali nabádať daňovníka, aby požiadal o viacstranné dohody (MAP APA), ak to okolnosti odôvodňujú. Niektoré krajiny, ak zistia, že by sa mala zapojiť iná daňová správa, môžu odmietnuť začať jednostranné rokovania s daňovníkom, aj keď daňovník stále trvá na jednostrannom prístupe.

15. Rokovanie o MAP APA si vyžaduje súhlas príslušných dotknutých orgánov. V niektorých prípadoch daňovník z vlastnej iniciatívy predloží žiadosti súčasne príslušným dotknutým orgánom. V iných prípadoch môže daňovník podať žiadosť orgánu v jednej jurisdikcii v súlade s príslušným vnútroštátnym postupom a požiadať ho, aby kontaktoval ostatné dotknuté jurisdikcie (u) s cieľom určiť, či je možné uzavrieť MAP APA. Príslušný orgán tejto jurisdikcie by preto mal čo najskôr, ako je to administratívne možné, požiadať príslušnú(é) zmluvnú(é) stranu(y), či sa chce(ú) zúčastniť na tomto procese. Druhá(é) daňová(é) správa(y) by mala(i) na výzvu odpovedať čo najskôr, pričom by mala zohľadniť potrebu mať dostatok času na posúdenie, či je jej(ich) účasť možná a uskutočniteľná.

16. Článok 25 však nezaväzuje príslušné orgány, aby na žiadosť daňovníka uzavreli dohody MAP APA. Ochota vstúpiť do procesu MAP APA bude závisieť od konkrétnej politiky krajiny a od toho, ako si krajina vykladá článok o vzájomnej dohode vo svojich zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. Niektoré príslušné orgány budú takúto dohodu zvažovať len v prípadoch, ktoré si vyžadujú rozhodnutie „o ťažkostiach alebo pochybnostiach vyplývajúcich z výkladu alebo uplatňovania zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia“. Samotné želanie daňovníka mať určitú istotu v daňovom konaní preto nestačí na prekonanie uvedenej hranice. Iné príslušné orgány uplatňujú menej reštriktívny prah pre účasť na procese MAP APA na základe svojho názoru, že proces MAP APA by mal mať prioritu. Okrem toho musí daňovník preukázať, že je oprávnený využívať výhody vyplývajúce z konkrétnej dohody (napr. kvalifikovať sa ako rezident jedného zo zmluvných štátov) a splňať všetky ostatné kritériá uvedené v článku o vzájomnej dohode.

B.2. Ostatné faktory

17. Skutočnosť, že daňovník môže byť v súčasnosti predmetom daňovej kontroly alebo preverovania, by nemala brániť daňovníkovi v tom, aby požiadal o MAP APA v súvislosti s budúcimi transakciami. Daňová kontrola alebo preverovanie sú samostatné postupy a vo všeobecnosti sa o nich môže rozhodnúť samostatne. Za normálnych okolností by jedna z daňových správ nemala ukončiť daňovú kontrolu alebo preverovanie počas zvažovania MAP APA, pokiaľ sa všetky strany nedohodli, že daňová kontrola alebo preverovanie budú ukončené, pretože prístupenie k MAP APA by len pomohlo ukončiť daňovú kontrolu alebo preverovanie. Zaobchádzanie s transakciami, ktoré sú predmetom daňovej kontroly alebo preverovania, sa však môže formovať podľa metodiky, ktorá sa má perspektívne uplatňovať v rámci procesu MAP APA, za predpokladu, že skutočnosti a okolnosti súvisiace s transakciou, ktorá je predmetom daňovej kontroly alebo preverovania, sú porovnateľné so skutočnosťami a okolnosťami, ktoré sa vzťahujú na budúce transakcie. Táto otázka je bližšie rozobraná v odseku 69 nižšie.

18. Možnosť uzavrieť MAP APA je podmienená plnou spoluprácou daňovníka. Daňovník a prepojené spoločnosti by mali: a) poskytnúť daňovým správam plnú súčinnosť pri hodnotení ich návrhu a b) na požiadanie poskytnúť akékoľvek dodatočné informácie potrebné na toto hodnotenie, ako sú podrobnosti o ich transakciách v oblasti transferového oceňovania, obchodných dohodách, prognózach a obchodných plánoch a finančnej výkonnosti. Je žiaduce, aby sa tento záväzok požadoval od daňovníka pred začatím procesu MAP APA.

19. V niektorých prípadoch môže byť právomoc jedného alebo oboch príslušných orgánov súhlasiť s MAP APA obmedzená, napríklad právne záväzným rozhodnutím, ktoré má vplyv na otázky, ktoré sú predmetom návrhov APA. V takejto situácii, keďže proces MAP APA je podľa definície založený na súhlase, je na zvážení príslušných orgánov (v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi a politikou každej jurisdikcie), či sa do rokovaní o MAP APA zapoja. Príslušný orgán môže napríklad odmietnuť účasť na rokovaní, ak sa domnieva, že takéto obmedzenie pozície iného príslušného orgánu neprijateľne znižuje pravdepodobnosť dosiahnutia vzájomnej dohody. Je však pravdepodobné, že v mnohých prípadoch by sa rozhovory o MAP APA považovali za žiaduce, aj keby bola prispôsobivosť jedného alebo oboch orgánov obmedzená. O tejto otázke rozhodujú orgány jednotlivo v závislosti od prípadu.

20. Pri rozhodovaní o vhodnosti procesu MAP APA sa berie do úvahy najmä rozsah výhod, ktoré by sa získali dohodnutím metód, ktoré by vopred eliminovali riziko dvojitého zdanenia. To si vyžaduje posúdenie a potrebu vyvážiť efektívne využívanie obmedzených zdrojov, finančných aj ľudských, so snahou znížiť pravdepodobnosť dvojitého zdanenia. Daňové správy by mali zvážiť tieto relevantné body:

- a) Rešpektuje metodika a ostatné pravidlá a podmienky návrhu postupy uvedené v Smernici o transferovom oceňovaní? Ak nie, bolo by vhodné požadovať od daňovníka, aby návrh zodpovedajúcim spôsobom upravil a zvýšil tak šancu na dosiahnutie vzájomnej dohody. Ako sa uvádza v odseku 17 úvodu k Smernici o transferovom oceňovaní, „táto smernica je primárne určená aj na riešenie prípadov transferového oceňovania

v rámci MAP“.

- b) Môžu akékoľvek "ťažkosti alebo pochybnosti týkajúce sa výkladu alebo uplatňovania Dohovoru" významne zvýšiť riziko dvojitého zdanenia, a teda odôvodňujú použitie zdrojov na vyriešenie týchto otázok pred plánovanými transakciami?
- c) Vzťahoval by sa tento návrh na transakcie, ktoré majú trvalý charakter a zostáva značná časť projektu s obmedzenou životnosťou?
- d) Sú tieto transakcie vážne zamýšľané a nie sú čisto hypotetické? Tento proces by sa nemal používať na zisťovanie pravdepodobných názorov daňovej správy na všeobecné zásady- v mnohých krajinách existuje množstvo zavedených metód na dosiahnutie tohto cieľa.
- e) Prebieha kontrola transferového oceňovania v súvislosti s predchádzajúcimi rokmi, v ktorých bolo nastavenie v podstate podobné? Ak áno, výsledok preskúmania by sa mohol urýchliť účasťou na procese MAP APA, ktorého podmienky by sa potom mohli spätne uplatniť na informovanie alebo vyriešenie daňovej kontroly a vyriešenie nevyriešených vzájomných dohôd z predchádzajúcich rokov.

B.3. Viacstranné MAP APA

21. Túžba po dosiahnutí istoty viedla k novému trendu daňovníkov, ktorí sa snažia o viacstrannú implementáciu „MAP APA“, aby pokryli svoje globálne operácie. Daňovník sa obracia na každú z dotknutých jurisdikcií so súhrnným návrhom a tvrdí, že by bolo vhodnejšie, keby sa rokovania viedli na multilaterálnom základe, ktorý by zahŕňal všetky dotknuté jurisdikcie, ako keby nasledovala séria samostatných rokovaní s každým daňovým orgánom. Je potrebné poznamenať, že neexistuje žiadny multilaterálny spôsob vykonávania akejkoľvek dohody, ktorú možno dosiahnuť, okrem uzavretia série samostatných bilaterálnych MAP APA. Úspešné rokovanie o sérii dvojstranných MAP APA týmto spôsobom poskytuje väčšiu istotu a vyžaduje nižšie náklady pre nadnárodné spoločnosti, ako keby sa o jednotlivých MAP APA rokovalo dvojstranne izolovane medzi účastníkmi.

22. Hoci, ako je uvedené vyššie, multilaterálne viacstranné MAP APA majú potenciálne výhody, je potrebné pri nich zvážiť niekoľko otázok. V prvom rade sa nezdá vhodné, aby sa na širokú škálu skutočností, okolností, transakcií a krajín, ktoré sú vhodné ako predmet viacstrannej dohody MAP APA, uplatňovala jediná metodika transferového oceňovania, pokiaľ táto metodika nie je primerane prispôbená tak, aby odrážala konkrétne skutočnosti a okolnosti vyskytujúce sa v každej krajine. Preto sa od zúčastnených jurisdikcií vyžaduje, aby venovali pozornosť tomu, aby metodika aj po takejto úprave predstavovala správne uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu v podmienkach existujúcich v ich krajine.

23. Po druhé, vznikajú otázky vzhľadom na to, že v multilaterálnom MAP APA je do procesu, ktorý bol vyhradený pre bilaterálny proces, účinne zapojených niekoľko príslušných orgánov. Jednou z otázok je, do akej miery je žiaduca výmena informácií medzi všetkými príslušnými jurisdikciami. To by mohlo byť problematické v prípadoch, keď nedošlo k toku transakcií alebo k spoločným transakciám medzi dvoma alebo viacerými relevantnými zmluvnými stranami, čo vyvoláva pochybnosti o tom, či sú informácie relevantné pre konkrétnu dvojstrannú

dohodu o MAP APA. Avšak v prípadoch, keď podobné transakcie riadia rôzne časti MNE, alebo keď sa posudzovaná oblasť týka obchodovania na jednotnom základe, môže byť potrebné mať informácie o tokoch medzi ostatnými partnermi, aby bolo možné pochopiť toky a odhadnúť tie, ktoré sú predmetom konkrétnej dvojstrannej dohody MAP APA. Ďalším problémom je, že môže byť ťažké posúdiť, či je takáto informácia skutočne dôležitá skôr, ako ju dostaneme.

24. Okrem toho, aj keď sú informácie relevantné pre konkrétnu dohodu MAP APA, stále môže existovať potenciálny problém dôvernosti, ktorý bráni výmene týchto informácií, a to buď podľa podmienok príslušného článku zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia o výmene informácií, alebo podľa vnútroštátneho práva jednej zo zúčastnených daňových správ. Vzhľadom na širokú škálu možných situácií, ktoré sa môžu vyskytnúť vo viacstranných dohodách o MAP APA, nie je možné nájsť všeobecné riešenie týchto problémov. Takéto otázky si skôr vyžadujú, aby boli vznesené osobitne v každom zo samostatných dvojstranných MAP APA.

25. V prípadoch, keď sa zistí, že tok informácií medzi ostatnými účastníkmi transakcie je významný, by sa niektoré problémy s výmenou informácií mohli vyriešiť tak, že by sa nespoliehalo na ustanovenia o výmene informácií podľa zmluvy, ale namiesto toho by sa vyžadovalo, aby daňovník prevzal zodpovednosť za poskytovanie informácií všetkým dotknutým daňovým správ (aj keď by boli potrebné postupy na overenie, či sa rovnaké informácie skutočne poskytujú všetkým daňovým správam). Napokon, v niektorých prípadoch nemusia články týkajúce sa vzájomnej dohody podľa príslušných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia poskytovať primeraný základ pre takéto mnohostranné úvahy a diskusie, hoci článok o vzájomnej dohode obsiahnutý v Modelovej zmluve OECD je navrhnutý tak, aby pomohol vylúčiť dvojité zdanenie za najrôznejších okolností, a preto by v prípade jeho uplatnenia, pravdepodobne prispel svojou autoritou k riešeniu väčšiny situácií.

26. Ako sa uvádza v Oddiele A, želanie daňovníka dosiahnuť istotu samo osebe nestačí na to, aby sa daňovej správe uložila povinnosť vstúpiť do procesu MAP APA, ak by to nebolo vhodné. Preto by sa výzva na účasť na multilaterálnom MAP APA hodnotila podľa bežných kritérií na určenie toho, či by sa mal uskutočniť bilaterálny proces MAP APA a či by sa mal každý navrhovaný bilaterálny proces APA hodnotiť samostatne. Potom by sa malo rozhodnúť, či by vedenie rokovaní o dvojstrannom procese MAP APA, ktoré sa daňová správa rozhodla uskutočniť, najlepšie podporila, keby sa zúčastnila na mnohostranných rokovaníach. Toto posúdenie sa vykoná individuálne prípad od prípadu.

27. Rozvoj multilaterálneho procesu MAP APA je v relatívne ranom štádiu, snáď s výnimkou oblasti globálneho obchodu. Ak sa obchodovanie uskutočňuje na plne integrovanom základe (t. j. ak sa obchodovanie a riadenie rizík finančných nástrojov uskutočňuje na viacerých rôznych miestach, zvyčajne aspoň na troch), sa skutočne stala normou multilaterálna APA na rozdiel od bilaterálnej.¹ Usiluje sa o to, aby sa ďalší vývoj v multilaterálnom procese MAP APA pozorne sledoval.

¹ Viac informácií nájdete v OECD (1998), *Taxation of Global Trading in Financial Instruments (Zdaňovanie globálneho obchodovania s finančnými nástrojmi)*, OECD, Paríž.

C. Žiadosť o proces MAP APA

C.1. Úvod

28. Hoci proces MAP APA svojou povahou zahŕňa dohodu medzi daňovými správami, na dosiahnutie úspechu si tento proces vyžaduje významnú účasť daňovníka alebo daňovníkov. Tento oddiel sa zaoberá prvou fázou procesu, a to žiadosťou o začatie procesu MAP APA, ktorú zvyčajne iniciuje daňovník (daňovníci). (Poznámka: Niektoré daňové správy zvažujú, či by mali prevziať iniciatívu a aktívne vyzvať daňovníkov, aby podali žiadosť, ak je to vhodné, napríklad po ukončení kontroly alebo analýzy rizík.) Po rozhodnutí, že proces MAP APA je skutočne vhodný, hlavnú zodpovednosť za poskytnutie dostatočných informácií zúčastneným daňovým správam, ktoré im umožnia rokovať o vzájomnej dohode, budú nepochybne niesť daňovníci. Následne by mal daňovník predložiť podrobný návrh na jeho posúdenie príslušnou daňovou správou a mal by byť pripravený poskytnúť ďalšie informácie, ak o ne daňová správa požiada.

C.2. Predbežné rokovania

29. Charakteristickým znakom mnohých vnútroštátnych postupov na dosiahnutie jednostranného APA je možnosť uskutočniť predbežné stretnutie (alebo niekoľko stretnutí) pred podaním oficiálnej žiadosti. Takéto stretnutie dáva daňovníkovi príležitosť prediskutovať s daňovou správou, či je proces APA vhodný, prediskutovať druh a rozsah informácií, ktoré sa môžu vyžadovať, a rozsah požadovaných analýz na úspešné ukončenie procesu APA. (Napríklad: rozsah funkčnej analýzy dcérskych spoločností; identifikácia, výber a úprava porovnateľných údajov; potreba a rozsah trhovej, odvetvovej a geografickej analýzy). Tento proces tiež poskytuje daňovníkovi príležitosť prediskutovať povahu obáv týkajúcich sa zverejňovania a dôvernosti údajov, ako aj trvania APA atď. Skúsenosti vo všeobecnosti ukázali, že možnosť viesť takéto predbežné diskusie urýchľuje proces následného formálneho návrhu na začatie procesu MAP APA.

30. V súvislosti s procesom MAP APA možno považovať za užitočnú možnosť orgánov viesť predbežné diskusie s daňovníkmi. Okrem uvedeného by sa v rámci diskusií mohlo vhodne preskúmať, či sú okolnosti pre MAP APA vhodné, napríklad či existuje „dostatočný počet opakujúcich sa ťažkostí alebo pochybností týkajúcich sa výkladu alebo uplatňovania zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia“.

31. Predbežné stretnutie môže byť užitočné aj na objasnenie toho, čo možno od procesu MAP APA očakávať a čo je cieľom pre daňovníka (daňovníkov) a daňovú správu. Poskytuje tiež možnosť vysvetliť celý proces, politiku daňovej správy týkajúcu sa MAP APA a ponúka podrobnosti o všetkých postupoch, ktorými sa dohoda po jej uzavretí uvádza do platnosti vo vnútroštátnom práve. Daňová správa môže zároveň poskytnúť usmernenia týkajúce sa obsahu návrhu a stanoviť časový rámec na posúdenie a uzavretie vzájomnej dohody. Daňové správy by mohli zverejniť všeobecné usmernenie k postupu MAP APA v súlade s odporúčaniami pre iné typy vzájomných dohôd, ako sa uvádza v odsekoch 4.62 - 4.63 tejto smernice.

32. Postup predbežného rokovania sa môže uskutočniť buď anonymne, alebo menovite, v závislosti od vnútroštátnych zvyklostí a praxe. Ak sa však stretnutie uskutoční anonymne, vyžadujú sa dostatočné informácie o činnostiach, aby bola diskusia zmysluplná. Formát stretnutia by mal byť dohodnutý medzi stranami a predbežné stretnutie by malo mať rozsah od neformálnej diskusie až po formálne predloženie žiadosti. Je najmä v záujme

daňovníka, aby daňovej správe poskytol memorandum, v ktorom zdôrazní hlavné body na diskusiu. Na dosiahnutie cieľa neformálnej diskusie, t. j. vhodnosti žiadosti o začatie procesu MAP APA, jej pravdepodobného obsahu, vhodnosti metodiky alebo druhu a rozsahu informácií, ktoré daňový subjekt poskytne, sa môže požadovať viac ako jedno predbežné stretnutie.

33. Okrem neformálnej diskusie so svojim daňovníkom (daňovníkmi) môže byť pre príslušné orgány užitočné, aby si včas vymenili názory na to, či by bolo MAP APA vhodné. To by mohlo znamenať vyhnutie sa zbytočnej práci, ak sa ukáže, že jedna z daňových správ pravdepodobne nebude zapojená. Tieto rozhovory môžu mať neformálny charakter a nemusia si nevyhnutne vyžadovať formálne osobné stretnutie. Takáto výmena sa môže uskutočniť aj v rámci pravidelných stretnutí a rokovaní medzi príslušnými orgánmi.

C.3. Návrhy na zahájenie procesu MAP APA

C.3.1. Úvod

34. Ak chce daňovník predložiť žiadosť o MAP APA, bude si to vyžadovať, aby daňovník predložil príslušnej daňovej správe podrobný návrh v súlade s procesnými požiadavkami vnútroštátneho práva, napr. aby predložil žiadosť príslušnej daňovej správe. Pokiaľ ide o MAP APA, cieľom návrhu daňovníka je poskytnúť príslušným orgánom všetky informácie potrebné na posúdenie návrhu a na uskutočnenie diskusií s cieľom dosiahnuť vzájomnú dohodu. Jednotlivé krajiny majú k dispozícii niekoľko spôsobov, ako zabezpečiť, aby sa potrebné informácie dostali k príslušným orgánom. Jedným zo spôsobov pre daňovníka je podať návrh priamo príslušnému orgánu. Druhým spôsobom, ako dosiahnuť rovnaký cieľ, je poskytnúť druhej jurisdikcii kópiu domáceho návrhu na začatie procesu APA. V ideálnom prípade by sa presná forma a obsah návrhu mali určiť počas predbežných stretnutí.

C.3.2. Činnosti, na ktoré sa zvyčajne vzťahuje proces MAP APA

35. Rozsah procesu MAP APA bude závisieť od želania zúčastnených jurisdikcií, ako aj od želania daňovníka. Rozsah sa môže uplatniť na riešenie otázok, na ktoré sa vzťahujú Články 7 a 9 Modelovej zmluvy OECD, a mohol by určiť rozsah, v akom môžu zisky vzniknúť v príslušných jurisdikciách.

36. Proces MAP APA sa môže vzťahovať na všetky otázky transferového oceňovania daňovníka (alebo členov skupiny MNE), alebo môže byť oveľa obmedzenejší, napríklad obmedzený na jednotlivé transakcie, skupinu transakcií, výrobné linky alebo len na niektorých členov skupiny MNE. Niektoré krajiny síce uznávajú potrebu zachovať procesnú flexibilitu, ale obávajú sa, či to zahŕňa aj špecifické otázky APA. Môže byť ťažké posúdiť určité otázky izolovane, napríklad, ak sú transakcie, na ktoré sa návrh vzťahuje, úzko prepojené s transakciami, na ktoré sa návrh nevzťahuje, alebo ak je potrebné analyzovať otázky transferového oceňovania v širšom kontexte, pretože zámerne zahŕňajú množstvo zápočtov (pozri odseky 3.13 - 3.17 tejto smernice).

37. Proces MAP APA sa môže vzťahovať aj na iné otázky ako na metodiku transferového oceňovania za predpokladu, že tieto iné otázky sú dostatočne jasne spojené so základnými otázkami transferového oceňovania, aby bolo vhodné pokúsiť sa ich vyriešiť vopred, za predpokladu, že tieto iné otázky spadajú pod podmienky článku o vzájomnej dohode

v príslušnej zmluve o zamedzení dvojitého zdanenia. O tejto otázke by mali rozhodnúť zainteresované strany v každom jednotlivom prípade.

C.3.3. Obsah návrhu procesu MAP APA

38. Obsah návrhu a rozsah potrebných podporných informácií a dokumentácie bude závisieť od skutočností a okolností každého prípadu a od požiadaviek jednotlivých príslušných daňových správ. Preto sa nepovažuje za praktické, presne vymenovať alebo definovať, čo presne by sa malo predložiť. Hlavnou zásadou by však malo byť poskytnúť informácie a dokumentáciu potrebnú na vysvetlenie skutočností relevantných pre navrhovanú metodiku a na preukázanie jej uplatňovania v súlade s príslušným článkom príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Návrh by mal byť v súlade so všeobecným usmernením uvedeným v Komentári k Modelovej zmluve OECD, pokiaľ ide o príslušné články, a s usmernením k uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu podľa článku 9 Smernice o transferovom oceňovaní, ak ide o transferové ceny medzi prepojenými podnikmi.

39. Pokiaľ ide o podporné informácie a dokumentáciu, ktoré sa majú priložiť, by sa mali zohľadniť usmernenia uvedené v Kapitole IV (odseky 4.165-168) a Kapitole V Smernice o transferovom oceňovaní týkajúce sa požiadaviek na dokumentáciu. Vzhľadom na perspektívny charakter požadovanej dohody však môže byť potrebné poskytnúť iné informácie ako v prípadoch MAP, ktoré sa týkajú len transakcií, ktoré sa už uskutočnili. Nasledujúce informácie môžu mať všeobecný význam pre proces MAP APA, hoci je potrebné zdôrazniť, že nasledujúci zoznam nemá byť vyčerpávajúci alebo normatívny:

- a) transakcie, produkty, uzavreté obchody alebo dohody, na ktoré sa bude návrh vzťahovať (v prípade potreby je potrebné uviesť stručné vysvetlenie, prečo neboli do žiadosti zahrnuté všetky transakcie, produkty, uzavreté obchody alebo dohody týkajúce sa daňovníka (daňovníkov);
- b) spoločnosti a stále prevádzkarne zapojené do takýchto transakcií alebo dohôd;
- c) ďalšia jurisdikcia alebo jurisdikcie, ktoré boli požiadané o účasť;
- d) informácie týkajúce sa celosvetovej organizačnej štruktúry, histórie, údajov z finančných výkazov, produktov, funkcií a majetku (hmotných a nehmotných) príslušných prepojených spoločností;
- e) opis navrhovanej metodiky transferového oceňovania a podrobné informácie a analýzy podporujúce túto metodiku, napr. identifikácia porovnateľných cien alebo marží a očakávaný rozsah výsledkov atď.;
- f) odhady podporujúce návrh a diskusiu o vplyve zmien v týchto odhadoch alebo iných udalostiach, ako sú neočakávané výsledky, ktoré by mohli ovplyvniť ďalšiu platnosť návrhu;
- g) účtovné obdobie alebo zdaňovacie obdobie, na ktoré sa má vzťahovať;
- h) všeobecný opis trhových podmienok (napr. trendy v odvetví a konkurenčné prostredie);
- i) diskusia o všetkých vedľajších daňových otázkach vyplývajúcich z navrhovanej metodiky;
- j) diskusia a preukázanie dodržiavania vnútroštátnych právnych predpisov, ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a usmernení OECD týkajúcich sa návrhu a
- k) všetky informácie, ktoré môžu ovplyvniť súčasnú alebo navrhovanú metodiku transferového oceňovania a podkladové údaje pre ktorúkoľvek stranu zapojenú do žiadosti.

V ďalšej časti tohto oddielu sa podrobnejšie rozoberajú niektoré dôležitejšie body uvedené vyššie.

C.3.4. Porovnateľné informácie o cenách

40. Daňový subjekt je povinný zahrnúť do návrhu diskusiu o dostupnosti a používaní porovnateľných cenových informáciách. To by malo zahŕňať opis toho, ako bolo vykonané vyhľadávanie porovnateľných údajov (vrátane kritérií výberu), aké údaje týkajúce sa nezávislých transakcií boli získané a ako boli tieto údaje akceptované ako porovnateľné alebo zamietnuté. Daňovník by mal tiež poskytnúť porovnateľnú transakciu spolu s úpravami na zohľadnenie prípadných významných rozdielov medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. V prípadoch, keď nie je možné identifikovať porovnateľné údaje, by mal daňovník s odkazom na relevantné trhové a finančné údaje (vrátane interných údajov daňového subjektu) preukázať, ako zvolená metodika presne odráža princíp nezávislého vzťahu.

C.3.5. Metodika

41. Návrh postupu MAP APA by mal obsahovať úplný opis zvolenej metodiky. V prípadoch týkajúcich sa prepojených spoločností by mala zvolená metodika rešpektovať usmernenia obsiahnuté v Smernici o transferovom oceňovaní týkajúce sa uplatňovania princípu nezávislého vzťahu podľa Článku 9 Modelovej zmluvy OECD. V odseku 2.11 smernice sa ďalej stanovuje, že „akákoľvek metóda by sa mala pripustiť, ak je jej uplatňovanie prípustné pre členov MNE, ktorých sa týka transakcia alebo transakcie, na ktoré sa metodika uplatňuje, a tiež pre daňové správy v rámci jurisdikcií všetkých týchto členov.“ Toto usmernenie o používaní metód transferového oceňovania je obzvlášť dôležité v kontexte MAP APA, pretože existuje možnosť vopred dosiahnuť dohodu o metóde, ktorá sa má použiť. Použitie metodiky by malo byť podložené údajmi, ktoré možno získať a upraviť počas procesu MAP APA bez toho, aby sa daňovník príliš zaťažil, a ktoré môžu daňové správy preskúmať a účinne overiť.

42. V prípustnom rozsahu by mal daňovník poskytnúť analýzu účinkov uplatňovania zvolenej metodiky alebo metodík počas navrhovaného obdobia platnosti dohody. Takáto analýza bude nevyhnutne vychádzať z navrhovaných výsledkov a budú sa vyžadovať aj podrobnosti o odhadoch, na ktorých boli tieto plány založené. Môže tiež pomôcť ilustrovať účinky metodiky alebo metodík APA za obdobie bezprostredne predchádzajúce procesu APA. Užitočnosť tejto analýzy, aj keď len ako ilustrácie, bude závisieť od skutočností a okolností súvisiacich s predmetnými transakciami, ktoré sú porovnateľné s tými, ktoré sa vzťahujú na budúce transakcie zamýšľané v návrhu dohody.

C.3.6. Kritické predpoklady

43. Pri vstupe do procesu MAP APA týkajúceho sa oceňovania podľa princípu nezávislého vzťahu v prípade závislých transakcií, ktoré ešte nenastali, je potrebné prijať určité predpoklady o prevádzkových a ekonomických podmienkach, ktoré ovplyvnia tieto transakcie, keď nastanú. Daňovník by mal v návrhu opísať predpoklady, z ktorých vychádza schopnosť metodiky presne odrážať ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre budúce transakcie. Okrem toho by mal daňovník vysvetliť, ako sa zvolená metodika úspešne vysporiada so zmenami v týchto odhadoch. Predpoklady sú definované ako "kritické", ak sa skutočné podmienky existujúce v čase transakcií môžu líšiť od podmienok, ktoré sa očakávali, do takej miery, že je spochybnená metodika spoľahlivého odrážania cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Príkladom môže byť významná zmena na trhu vyplývajúca z novej technológie, vládnych nariadení alebo veľkej straty spotrebiteľského dopytu. V takom prípade môže rozdiel znamenať, že dohodu bude potrebné revidovať alebo zrušiť.

44. S cieľom zvýšiť spoľahlivosť metodiky postupu MAP APA by sa daňovníci a daňové správy mali pokúsiť identifikovať kritické predpoklady, ktoré sú podľa možnosti založené na pozorovateľných, spoľahlivých a nezávislých údajoch. Takéto kritické predpoklady sa neobmedzujú len na položky, ktoré by daňovník mohol ovplyvniť. Každý súbor kritických predpokladov si vyžaduje, aby bol prispôsobený individuálnym charakteristikám daňovníka, špecifickému podnikateľskému prostrediu, metodike a typu transakcií, na ktoré sa má vzťahovať. Nemali by sa chápať príliš úzko a nemali by znamenať, že je ohrozená istota poskytnutá dohodou. Preto by dohoda mala v čo najväčšej možnej miere obsahovať celý rad možností, pričom by sa mali zdôrazniť skutočnosti, ktoré strany zúčastnené na dohode považujú za uspokojivé. Vo všeobecnosti, a len ako príklady by však kritické predpoklady mali zahŕňať:

- a) predpoklady príslušných vnútroštátnych daňových zákonov a ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia,
- b) predpoklady taríf, ciel, dovozných obmedzení a vládnych nariadení,
- c) predpokladané hospodárske podmienky, podiel na trhu, trhové podmienky, konečné predajné ceny a objemy predaja,
- d) predpoklady o povahe funkcií a rizík podnikov zapojených do transakcií,
- e) predpoklady o výmenných kurzoch, úrokových sadzbách, úverových ratingoch a kapitálovej štruktúre,
- f) predpoklady týkajúce sa manažérskeho alebo finančného účtovníctva a klasifikácie príjmov a výdavkov a
- g) predpoklady o podnikoch, ktoré budú pôsobiť v jednotlivých jurisdikciách, a o spôsobe ich pôsobenia.

45. Vopred stanovené množstvo parametrov pre prijateľný stupeň variability niektorých predpokladov môže pomôcť dosiahnuť potrebnú flexibilitu. Takéto parametre sa musia stanoviť individuálne pre každý jednotlivý postup MAP APA a mali by byť súčasťou rokovaní medzi príslušnými orgánmi. Iba ak by rozdiel prognóz prekročil parameter, predpoklad by sa stal „kritickým“ a celý postup by sa musel zvážiť. Ďalší postup by závisel od povahy predpokladu a stupňa odlišnosti.

46. Ak je známe, že spoľahlivosť navrhovanej metodiky transferového oceňovania je citlivá na výkyvy výmenných kurzov, bolo by rozumné navrhnúť metodiku, ktorá by bola schopná prispôbiť sa určitému stupňu očakávaných výkyvov úpravou ceny s cieľom zohľadniť pohyby výmenných kurzov. Vopred by sa tiež mohlo dohodnúť, že pohyby do X % by si nevyžadovali žiadne opatrenia, zatiaľ čo pohyby o viac ako X %, ale menej ako Y % by poskytli perspektívu revízie metodiky, aby sa zabezpečilo, že zostane primeraná, zatiaľ čo pohyby o viac ako Y % by mohli znamenať, že bol porušený kritický predpoklad a otázka postupu MAP APA by sa musela perspektívne prehodnotiť. Tieto parametre by sa museli stanoviť individuálne pre každý jednotlivý proces MAP APA a tvorili by súčasť rokovaní medzi príslušnými orgánmi.

C.3.7. Neočakávané výsledky

47. Ak výsledky uplatnenia dohodnutej metodiky transferového oceňovania podľa MAP APA nespĺňajú očakávania jednej strany, môže vzniknúť otázka, či táto strana môže preskúmať, či sú kritické predpoklady a metodika, ktorá ich podporuje, stále platné. Rozhodovanie o takýchto otázkach môže zabráť veľa času a úsilia, čím sa popiera jeden z cieľov procesu. Jedným z možných riešení tohto problému, aby bol návrh dostatočne pružný, je

riešenie pravdepodobných zmien skutočností a okolností tak, aby bola menšia pravdepodobnosť výskytu neočakávaných výsledkov a aby bolo menšie riziko, že dohodu dosiahnutú v rámci MAP APA, procesu založeného na návrhu, bude potrebné prepracovať (znovu prerokovať). Samozrejme, návrh musí byť stále v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

48. Jedným zo spôsobov, ako dosiahnuť uvedený cieľ, je stanoviť metodiku, ktorá primerane zohľadňuje pravdepodobné zmeny skutočností a okolností; napríklad rozdiel medzi navrhovaným a súčasným objemom predaja možno napríklad od začiatku zapracovať do metodiky stanovovania cien zahrnutím výhľadových doložiek o úprave cien alebo umožnením zmeny cien v závislosti od objemu. Povolený stupeň odchýlky by sa mal stanoviť v závislosti od toho, čo by bolo prijateľné pre nezávislé strany transakcie.

49. Ďalším spôsobom, ako dosiahnuť cieľ zvýšenia istoty, by bolo dohodnúť sa na prijateľnom rozpätí výsledkov na základe uplatňovania metód v MAP APA. S cieľom dodržať princíp nezávislého vzťahu by sa všetky dotknuté strany mali vopred dohodnúť na rozsahu výsledkov, aby sa predišlo spätnému pohľadu a aby sa dohoda zakladala na tom, na čom by sa nezávislé strany dohodli v porovnateľnej situácii (pozri body 3.55 - 3.66, kde sa diskutuje o princípe nezávislého vzťahu). Napríklad výška položky, ako je licenčný poplatok, by bola prijateľná, pokiaľ by zostala v určitom rozsahu vyjadrenom ako podiel na zisku.

50. Ak výsledky nespádajú do dohodnutého rozsahu, opatrenia, ktoré sa majú prijať, budú závisieť od toho, čo bolo dohodnuté v návrhu v súlade so želaním strán. Niektoré strany nemusia chcieť znášať riziko, ak výsledky sa budú podstatne líšiť od očakávaných. Podľa toho by použili pojem rozpätie len ako prostriedok na určenie, či bol porušený kritický predpoklad, ako je opísané v odseku 46. Iné strany môžu klásť väčší dôraz na istotu zaobchádzania ako na zabránenie neočakávaným výsledkom, a preto môžu súhlasiť s tým, že proces MAP APA by mal zahŕňať mechanizmus na úpravu výsledkov tak, aby spadali do vopred dohodnutého rámca.

C.3.8. Trvanie procesu MAP APA

51. Proces APA sa svojou povahou vzťahuje na budúce transakcie, takže je potrebné rozhodnúť, ako dlho bude trvať. Existujú dve skupiny protichodných cieľov, ktoré ovplyvňujú rokovania z hľadiska vhodnej lehoty. Na jednej strane je žiaduce mať k dispozícii dostatočne dlhé časové obdobie, ktoré poskytne dostatočnú mieru istoty pri rokovaniach. V skutočnosti sa nemusí oplatíť vynaložiť počiatočné úsilie na to, aby sa všetky otázky týkajúce sa transferového oceňovania vyriešili vopred, na rozdiel od naliehavých otázok, ktoré sa vyskytnú až v priebehu bežnej daňovej kontroly alebo skúmania daňového priznania. Na druhej strane zdĺhavý proces znižuje presnosť predpovedí o budúcich podmienkach, na ktorých sú založené rokovania o dosiahnutí vzájomnej dohody, a tým spochybňuje spoľahlivosť návrhov MAP APA. Optimálny kompromis medzi týmito dvoma názormi bude závisieť od viacerých faktorov, ako je napríklad odvetvie, príslušné transakcie a ekonomická klíma. Trvanie by preto malo byť predmetom rokovaní medzi príslušnými orgánmi v každom jednotlivom prípade. Doterajšie skúsenosti ukázali, že proces MAP APA by mohol trvať v priemere 3 - 5 rokov.

D. Finalizácia procesu MAP APA

D.1. Úvod

52. Ako alternatíva k spoliehaniu sa výlučne na tradičné techniky daňovej kontroly alebo preskúmania závisí úspech procesu MAP APA vo veľkej miere od angažovanosti všetkých účastníkov. Schopnosť príslušných orgánov dosiahnuť dohodu bude závisieť od ich činnosti a predovšetkým od ochoty daňovníka (daňovníkov) čo najrýchlejšie poskytnúť všetky potrebné informácie. Užitočnosť tohto procesu pre daňovníkov aj daňové správy sa výrazne zníži, ak sa proces MAP APA neschváli do času, ktorý daňovník uviedol vo svojom návrhu ako obdobie platnosti. Takéto oneskorenie môže výrazne sťažiť vyhnutie sa spätnému pohľadu pri hodnotení predloženého návrhu, keďže výsledky uplatňovania metodiky budú známe počas väčšej časti obdobia navrhnutého v MAP APA. Je pochopiteľné, že v relatívne skorej fáze vývoja procesu MAP APA sa cieľ urýchleného perspektívneho rozhodnutia v minulosti nie vždy podarilo dosiahnuť. Určité oneskorenie v procese je samozrejme do určitej miery nevyhnutné; proces MAP APA sa zvyčajne zaoberá veľkými daňovníkmi, zložitými skutkovými okolnosťami a náročnými právnymi a ekonomickými otázkami, ktoré si vyžadujú čas a zdroje na pochopenie a posúdenie.

53. Kompetentné orgány daňových správ sa vyzývajú, aby podľa možnosti sústredili dostatočné zdroje a kvalifikovaný personál na proces, ktorý zabezpečí rýchle a účinné riešenie prípadov. Niektoré daňové správy môžu chcieť zlepšiť efektívnosť svojich procesov MAP APA stanovením neformálnych cieľov, napríklad dĺžky trvania procesu a zverejnením priemerného času potrebného na jeho dokončenie. Jednotlivé zmluvné strany sa môžu dohodnúť aj na stanovení neformálneho cieľa pre ukončenie svojich dvojstranných rokovaní. Vzhľadom na často zložité a náročné skutkové podstaty, možnú potrebu prekladov a relatívnu novosť takýchto dohôd sa nezdá byť v tejto fáze žiaduce stanoviť konkrétnejšie alebo záväzné ciele pre uzavretie dohôd MAP APA. V budúcnosti však bude vhodné stanoviť konkrétnejšie úlohy z hľadiska času potrebného na ich splnenie, keď sa získajú skúsenosti s procesom MAP APA.

54. Keď daňové správy dostanú návrh daňovníka, mali by sa vzájomne dohodnúť na koordinácii procesu preskúmania, hodnotenia a vyjednávania o postupe MAP APA. Proces MAP APA možno vhodne rozdeliť do dvoch hlavných fáz. Prvá fáza zahŕňa a) zisťovanie skutočností, preskúmanie a hodnotenie a b) rokovania medzi príslušnými orgánmi, z ktorých každá je podrobne opísaná ďalej.

D.2. Oboznamovanie sa so skutočnosťami, preskúmanie a hodnotenie

D.2.1. Všeobecne

55. Pri posudzovaní návrhu na uplatnenie procesu MAP APA môžu daňové správy prijať akékoľvek opatrenia, ktoré považujú za vhodné v situácii, ak ide o MAP. Tieto kroky zahŕňajú napríklad: vyžiadanie dodatočných informácií, ktoré sa považujú za dôležité pre preskúmanie a vyhodnotenie návrhu daňovníka, vykonanie práce v teréne (napr. návšteva spoločnosti daňovníka, rozhovory so zamestnancami, preskúmanie finančných alebo riadiacich operácií atď.) a prizvanie potrebných odborníkov. Daňové správy sa môžu odvolávať aj na informácie získané z iných zdrojov vrátane informácií a údajov o porovnateľných daňovníkoch.

56. Cieľom tejto procedurálnej fázy MAP APA je zabezpečiť, aby príslušné zúčastnené orgány mali k dispozícii všetky relevantné informácie, údaje a analýzy, ktoré potrebujú na svoje rokovania. Ak jedna daňová správa získala od daňovníka dodatočné relevantné informácie o predmete MAP APA, napríklad na stretnutí so zamestnancami daňovníka, daňovník aj daňová správa by mali zabezpečiť, aby tieto informácie dostala druhá zúčastnená daňová správa. Príslušné orgány by mali zabezpečiť, aby medzi nimi a daňovníkmi existoval vhodný mechanizmus na potvrdenie úplnosti a podrobnosti dokumentov a informácií poskytnutých daňovníkmi. Mali by sa rešpektovať požiadavky príslušných orgánov. Napríklad viaceré jurisdikcie vyžadujú nielen to, aby sa rovnaké vecné informácie poskytovali všetkým príslušným zúčastneným orgánom, ale aj to, aby boli dostupné všetkým v rovnakom čase, ak je to možné.

57. Perspektívny charakter procesu MAP APA často zahŕňa poskytnutie obchodných informácií daňovníkom, ktoré sa týkajú prognóz a ktoré sú pravdepodobne oveľa citlivejšie na zverejnenie ako informácie poskytnuté po skončení procesu. Preto, aby sa zabezpečila dôvera daňovníkov v proces MAP APA, musia daňové správy poskytnúť daňovníkom istotu, že informácie poskytnuté daňovníkom budú podliehať rovnakej ochrane dôvernosti, utajenia a súkromia podľa platných vnútroštátnych právnych predpisov ako všetky ostatné informácie o daňovníkoch počas procesu MAP APA. Ak si príslušné orgány vymieňajú informácie podľa podmienok zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, tieto informácie sa môžu zverejniť len v súlade s osobitnými podmienkami zmluvy a každá výmena musí byť v súlade s článkom príslušnej dohody o výmene informácií.

58. Príslušné orgány môžu vo všeobecnosti vykonávať súbežné nezávislé preskúmania a hodnotenia návrhov daňovníkov, v prípade potreby s pomocou odborníkov z oblasti transferového oceňovania, priemyslu alebo iných odborníkov z iných oblastí ich daňovej správy. Vo vhodných prípadoch však môže byť účinnejšie mať určitý stupeň spoločnej znalosti skutkového stavu. Môže to mať rôzne formy, od príležitostných spoločných stretnutí na zistenie skutočností, návštev na mieste alebo prípravy spoločnej správy poverenými zamestnancami.

D.2.2. Úloha daňovníka v procese oboznamovania sa so skutočnosťami, pri preskúmaní a hodnotiacom procese

59. V záujme urýchlenia procesu by daňovníci mali prevziať zodpovednosť za to, aby príslušné orgány pred začatím rokovaní mali k dispozícii rovnaké skutočnosti, všetky potrebné informácie, a dôkladne porozumeli problematike. To možno dosiahnuť tak, že daňovník bežne prístupní informácie požadované jednou daňovou správou druhej daňovej správe v približne rovnakom čase, pripraví a zašle druhej daňovej správe záznamy o skutočnostiach získaných na stretnutí jednej daňovej správy a v prípade, že je to logické a hospodárne, umožní spoločné stretnutie na oboznámenie sa so skutočnosťami. Daňovník by mal tiež zabezpečiť, aby sa vykonal potrebný preklad materiálov, a mal by zabezpečiť, aby nedošlo k neprimeranému oneskoreniu pri odpovedi na žiadosti o ďalšie relevantné informácie. Daňovník by mal mať tiež právo konzultovať so svojou daňovou správou, ak je to vzájomne vhodné a užitočné, kým sa návrh preskúma a hodnotí, a daňovník by mal byť informovaný o pokroku.

D.3. Postup príslušných orgánov pri rokovaníach

D.3.1. Koordinácia medzi príslušnými orgánmi

60. Mnohé krajiny uprednostňujú plné zapojenie do procesu od začiatku a chcú úzko spolupracovať s ostatnými príslušnými orgánmi. Iné krajiny uprednostňujú svoju účasť na posudzovaní a pripomienkovaní návrhov MAP APA, keď sa blíži ich ukončenie. Toto včasné zapojenie všetkých daňových správ do procesu sa odporúča, s ohľadom na obmedzené zdroje, pretože zvyšuje účinnosť procesu a pomáha predchádzať zbytočným oneskoreniam pri dosahovaní vzájomnej dohody.

61. Príslušné orgány by mali viesť včas vzájomné rokovania. To si vyžaduje, aby mali dostatočné zdroje a vhodne vyškolený personál na tento proces. Je žiaduce, aby príslušné orgány prerokovali a koordinovali príslušný plán činností v zmysle: vymenovanie oprávnených úradníkov, výmena informácií, koordinácia preskúmania a hodnotenia návrhu, predbežné naplánovanie času na ďalšie konzultácie, rokovania a dosiahnutie prijateľnej dohody. Úroveň vstupov a potrebných zdrojov by sa mala prispôbiť individuálnym požiadavkám každého prípadu.

62. Skúsenosti tiež ukázali, že včasné a časté diskusie medzi príslušnými orgánmi, keď sa vyskytnú problémy, môžu byť prospešné a môžu zabrániť nepríjemným prekvapeniam počas procesu. Vzhľadom na povahu procesu MAP APA sa často vyskytujú závažné problémy, ktoré nie je možné vyriešiť jednoduchou výmenou stanovísk, a preto môže byť potrebná formálnejšia výmena, ktorá si môže vyžadovať osobné stretnutie príslušných orgánov. Užitočné môže byť aj používanie záznamov konferenčných hovorov alebo videozáznamov zo stretnutí.

D.3.2. Úloha daňovníkov v rokovaníach medzi daňovými správami

63. Úloha daňovníka v tomto procese je nevyhnutne obmedzenejšia ako v procese zisťovania skutočností, pretože ukončenie procesu MAP APA je procesom kompetentného orgánu jednej daňovej správy proti inému kompetentnému orgánu inej daňovej správy. Príslušné orgány môžu súhlasiť s tým, aby daňovník predniesol vecné otázky a právne otázky pred začatím samotných rokovaní, pričom v tomto momente by mal daňovník odísť. Môže byť tiež potrebné, aby bol daňovník k dispozícii telefonicky, aby mohol odpovedať na vecné otázky, ktoré sa môžu vyskytnúť v priebehu rozhovorov. Daňovník by sa mal vyhnúť tomu, aby počas týchto rozhovorov predkladal nové faktické informácie alebo dodatočné podania. V takom prípade budú musieť daňové správy požiadať o čas na preskúmanie týchto záležitostí, čo si vynúti odklad konečného rozhodnutia o navrhovanom MAP APA. Informácie tohto druhu by sa preto mali poskytnúť pred začatím rozhovorov.

D.3.3. Odstúpenie od procesu APA

64. Daňovník alebo daňová správa môže kedykoľvek odstúpiť od procesu MAP APA. Odstúpenie od procesu, najmä v pokročilom štádiu a bez opodstatneného dôvodu, by však bolo odrádzajúce vzhľadom na nevyhnutné plynutie zdrojmi vynaloženými na takéto činnosti. Po stiahnutí požiadavky MAP APA, by ani daňovník, ani daňové správy nemali mať voči sebe žiadne povinnosti a predchádzajúce kroky a dohody medzi stranami by už nemali mať žiadnu právnu silu a účinok, pokiaľ vnútroštátne právne predpisy neustanovujú inak (napr. poplatok za používanie APA by sa nemusel vrátiť). Ak by daňová správa navrhla odstúpiť od procesu, daňovník by musel byť informovaný o dôvodoch takéhoto postupu a musel by mať možnosť predložiť ďalšie pripomienky v tejto veci.

D.3.4. Dokument o vzájomnej dohode

65. Zúčastnené strany by mali pripraviť návrh vzájomnej dohody, keď sa dohodnú na metodike a ďalších pravidlách a podmienkach. Môže sa však tiež stať, že napriek maximálnemu úsiliu príslušných orgánov navrhovaná vzájomná dohoda úplne neodstráni dvojité zdanenie. Preto by mal(i) mať daňovník (daňovníci) možnosť vyjadriť sa k tomu, či je pre nich takýto návrh MAP APA prijateľný, a to ešte pred jeho ukončením. Preto vôbec nemožno hovoriť o uložení takejto dohody bez súhlasu daňovníka.

66. Proces MAP APA bude mať formu písomného dokumentu a o jeho obsahu, usporiadaní atď. rozhodnú príslušné zúčastnené orgány. S cieľom zabezpečiť jasný záznam o vzájomnej dohode a jej účinné vykonávanie, by vzájomná dohoda mala obsahovať tieto minimálne informácie a/alebo odkaz, kde sú tieto informácie zahrnuté v navrhovanej dokumentácii MAP APA:

- a) názvy a adresy spoločností, na ktoré sa dohoda vzťahuje;
- b) transakcia, dohody alebo dojednania, ktoré sa vzťahujú na účtovné obdobie alebo účtovné obdobie;
- c) opis dohodnutej metodiky a ďalších súvisiacich otázok, ako sú dohodnuté porovnateľné údaje alebo rozsah očakávaných výsledkov;
- d) definície dôležitých pojmov, ktoré tvoria základ pre aplikáciu a výpočet metodiky (napr. tržby, náklady na predaj, hrubý zisk atď.);
- e) kritické predpoklady, z ktorých vychádza metodika a ktorých nedodržanie by mohlo viesť k opätovnému prerokovaniu dohody (opätovné prerokovanie dohody);
- f) dohodnuté postupy týkajúce sa zmien v existujúcej situácii, ktoré nedosiahli úroveň, ktorá by si vyžadovala opätovné prerokovanie dohody;
- g) v prípade potreby, dohodnuté daňové zaobchádzanie na súvisiace otázky;
- h) pravidlá a podmienky, ktoré musí daňovník splniť, aby vzájomná dohoda zostala v platnosti, spolu s postupmi na zabezpečenie toho, aby daňovník tieto pravidlá a podmienky dodržiaval;
- i) podrobnosti o povinnostiach daňovníka voči daňovým orgánom v dôsledku vnútroštátnej implementácie procesu MAP APA (napr. výročné správy, vedenie záznamov, oznámenia o zmenách kritických predpokladov atď.);
- j) na zabezpečenie dôvery daňovníkov a príslušných orgánov v procese MAP APA, v rámci ktorého dochádza k voľnej výmene informácií, potvrdenie, že všetky informácie poskytnuté daňovníkom v prípade MAP APA budú v plnom rozsahu chránené pred zverejnením podľa vnútroštátneho práva príslušnej jurisdikcie a že všetky informácie, ktoré si príslušné zúčastnené orgány vymenia, budú v takomto prípade chránené v súlade s príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia a vnútroštátnym právom.

D.4. Realizácia MAP APA

D.4.1. Účinnosť MAP APA a poskytnutie potvrdenia daňovníkovi

67. Po tom, ako zúčastnené daňové správy konečne odsúhlasili MAP APA, požadujú, aby sa účinnosť dohody prejavila v ich vlastných jurisdikciách. Daňové správy by mali dosiahnuť určitý druh dohody so svojimi daňovníkmi v súlade so vzájomnou dohodou platnou medzi príslušnými orgánmi. Potvrdenie alebo dohoda by mali daňovníkovi poskytnúť istotu, že transakcie transferového oceňovania, na ktoré sa vzťahuje MAP APA, sa nebudú meniť, pokiaľ daňovník dodrží podmienky vzájomnej dohody, ako sú uvedené vo vnútroštátnej dohode alebo potvrdení, a počas procesu neposkytol podstatne nepravdivé alebo zavádzajúce vyhlásenia vrátane vyhlásení v ročných správach o dodržiavaní predpisov. Podmienky by mali obsahovať určité predpoklady, ktorých nesplnenie si môže vyžiadať úpravu alebo prehodnotenie dohody.

68. Spôsob vydania tejto dohody alebo potvrdenia sa v jednotlivých jurisdikciách líši a presná forma závisí od vnútroštátneho práva a praxe. V niektorých jurisdikciách bude mať potvrdenie alebo dohoda formu dohody APA podľa príslušného vnútroštátneho postupu. Na to, aby sa vzájomná dohoda účinne vykonávala, musí byť vnútroštátne potvrdenie alebo dohoda v súlade s MAP APA a musí poskytovať daňovníkovi prinajmenšom rovnakú výhodu, aká bola dohodnutá vo vzájomnej dohode. Okrem toho, ak nebolo možné úplne odstrániť dvojité zdanenie, jedna zo zúčastnených jurisdikcií má možnosť udeliť jednostranné oslobodenie od zostávajúceho dvojitého zdanenia v rámci vnútroštátneho postupu vydávania potvrdenia. Toto potvrdenie alebo dohoda sa teda môže vzťahovať na ďalšie záležitosti okrem tých, ktoré sú už zahrnuté v MAP APA, ako napríklad vnútroštátne daňové zaobchádzanie v prípade dodatočných alebo vedľajších otázok, dodatočné požiadavky na vedenie záznamov alebo dokumentácie a podávanie správ. Je potrebné dbať na to, aby žiadne dodatočné znenie obsiahnuté vo vnútroštátnom schválení (potvrdení) alebo dohode nebolo v rozpore s podmienkami obsiahnutými v MAP APA

D.4.2. Možnosť retroaktívneho konania („roll back“)

69. Daňové správy ani daňovníci nie sú v žiadnom prípade povinní uplatňovať metodiku dohodnutú v rámci procesu MAP APA na zdaňovacie obdobia, ktoré končia pred prvým rokom platnosti v rámci MAP APA (často sa uvedené označuje ako „spätne uplatňovanie“ („roll back“)). V skutočnosti by to nebolo možné, ak by vtedy prevládal iný skutkový stav. Metodika, ktorá sa má perspektívne uplatňovať v rámci MAP APA, však môže byť poučná pri určovaní spôsobu, ako zaobchádzať s porovnateľnými transakciami v predchádzajúcich rokoch. V niektorých prípadoch môže byť transferové oceňovanie už predmetom skúmania zo strany jednej daňovej správy za účtovné obdobia predchádzajúce obdobiu MAP APA a táto daňová správa a daňovník môžu chcieť využiť túto príležitosť na použitie dohodnutej metodiky na vyriešenie vykonaného preskúmania, alebo sa môže daňová správa v súlade s vnútroštátnymi právnymi požiadavkami rozhodnúť vykonať príslušnú úpravu aj bez žiadosti alebo súhlasu daňovníka. V odseku 2.7 minimálneho štandardu Akcie 14 sa uvádza, že jurisdikcie s dvojstranným programom APA by mali zabezpečiť „roll back“ APA (za obdobia pred príslušnými zdaňovacími obdobiami, ktoré neboli zahrnuté do pôvodného rozsahu APA) v príslušných prípadoch, ak sú príslušné skutočnosti a okolnosti v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach rovnaké, s výhradou overenia skutočností a okolností v rámci auditu a ak to umožňujú lehoty (ako sú lehoty stanovené vo vnútroštátnych právnych predpisoch upravujúcich lehotu na vydanie rozhodnutia).

E. Monitorovanie MAP APA

70. Je dôležité, aby daňové správy boli schopné určiť, že daňovník je viazaný pravidlami a podmienkami, na ktorých je založená vzájomná dohoda počas jej trvania. Keďže vzájomná dohoda sa uzatvára medzi daňovými správami a daňovník nie je zmluvnou stranou dohody, daňová správa sa musí pri kontrole dodržiavania dohodnutých zásad zo strany daňovníka spoliehať na vyššie opísaný postup vnútroštátneho potvrdenia alebo dohody. Ak by daňovník nedodržiaval pravidlá a podmienky dohody MAP APA, potom sa už nemusí uplatňovať. Tento oddiel sa preto zameriava na aspekty vnútroštátnych postupov potrebných na úspešné vykonávanie dohody MAP APA a na opatrenia potrebné na zabezpečenie toho, aby daňovník dodržiaval všetky jej pravidlá a podmienky.

E.1. Vedenie záznamov

71. Daňovník a daňové správy by sa mali dohodnúť na druhoch dokumentov a záznamov (vrátane potrebných prekladov), ktoré musí daňovník viesť a uchovávať, aby sa overil rozsah dodržiavania MAP APA zo strany daňovníka. Usmernenia uvedené v Kapitolách IV a V tejto smernice by sa mali dodržiavať, aby požiadavky na dokumentáciu neboli príliš zaťažujúce. Do vzájomnej dohody možno zahrnúť aj ustanovenia týkajúce sa lehôt, v ktorých sa musia dokumenty uchovávať a lehôt, v ktorých sa musia dokumenty a záznamy predložiť.

E.2. Monitorovací mechanizmus

E.2.1. Ročné správy

72. Od daňovníka sa môže vyžadovať, aby za každé zdaňovacie obdobie alebo účtovné obdobie, na ktoré sa vzťahuje MAP APA, predložil okrem daňového priznania ročnú správu, v ktorej opíše aktuálne operácie daňovníka za daný rok a preukáže súlad s podmienkami MAP APA vrátane informácií potrebných na určenie, či boli splnené kritické predpoklady alebo iné záruky. Tieto informácie by mal daňovník poskytnúť daňovej správe, s ktorou bola uzavretá vnútroštátna dohoda alebo potvrdenie, spôsobom stanoveným v príslušnom vnútroštátnom práve alebo postupe.

E.2.2. Daňová kontrola

73. Dohoda MAP APA sa uplatňuje len na strany uvedené v dohode a v súvislosti s konkrétnymi transakciami. Existencia takejto dohody nebráni zúčastneným daňovým správam v tom, aby v budúcnosti vykonávali kontrolné činnosti, hoci každá kontrola transakcií, na ktoré sa vzťahuje dohoda MAP APA, by sa mala obmedziť na určenie rozsahu, v akom daňovník dodržiava jej pravidlá a podmienky, a či okolnosti a predpoklady potrebné na spoľahlivé uplatnenie zvolenej metodiky stále zostávajú zachované. Príslušné daňové správy môžu od daňovníka požadovať, aby preukázal, že:

- a) dodržiaval pravidlá a podmienky dohody MAP APA;
- b) vyhlásenia v návrhu, ročných správach a sprievodnej dokumentácii zostávajú v platnosti a že všetky podstatné zmeny skutočností alebo okolností boli zahrnuté do ročných správ;
- c) metodika bola presne a konzistentne uplatnená v súlade s podmienkami dohody MAP

APA a

- d) kritické predpoklady, z ktorých vychádza metodika transferového oceňovania, zostávajú v platnosti.

E.3. Dôsledky nedodržania MAP APA alebo zmeny okolností

74. Vo všeobecnosti dôsledky nedodržania podmienok MAP APA alebo nesplnenia kritických predpokladov sa budú odvíjať od a) podmienok MAP APA, b) akejkolvek ďalšej dohody medzi príslušnými orgánmi o tom, ako postupovať v prípade takéhoto nedodržania alebo nesplnenia podmienok, a c) akéhokoľvek uplatniteľného vnútroštátneho právneho alebo procesného ustanovenia. To znamená, že v samotnom MAP APA sa výslovne stanovujú postupy, ktoré sa majú dodržiavať, alebo sa opíšu dôsledky, ktoré nastanú v prípade, keď nastanú situácie nedodržania alebo zlyhania. V takýchto situáciách môžu príslušné orgány podľa vlastného uváženia začať rokovania o tom, aké opatrenia by sa mali prijať v jednotlivých prípadoch. Napokon, vnútroštátne právne predpisy alebo procesné pravidlá môžu stanoviť dôsledky alebo povinnosti pre daňovníka a príslušnú daňovú správu. Nasledujúce odseky poskytujú usmernenia podobné prijatým postupom v niektorých jurisdikciách, ktoré sa osvedčili v plnom rozsahu. Je však potrebné zdôrazniť, že niektoré daňové správy môžu chcieť prijať odlišné postupy a prístupy.

75. Ak daňové správy zistia, že niektorá požiadavka dohody MAP APA nebola splnená, môžu sa napriek tomu dohodnúť, opierajúc sa o podmienky dohody MAP APA, že ju budú naďalej uplatňovať, napríklad v prípade, že účinok nedodržania nie je významný. Ak nesúhlasia s ďalším uplatňovaním dohody MAP APA, daňová správa má tri možnosti. Charakter opatrení, ktoré sa majú prijať, vo všeobecnosti závisí od toho, ako závažné bolo nedodržanie predpisov.

76. Najprísnejším opatrením je odvolanie, ktoré má za následok, že sa s daňovníkom zaobchádza, ako keby dohoda MAP APA nebola nikdy uzavretá. Menej závažné je zrušenie, ktorým sa rozumie, že daňovník sa posudzuje, ako keby dohoda MAP APA bola platná a účinná, ale len do okamihu zrušenia, a nie počas celého navrhovaného obdobia. Ak sa dohoda MAP APA zruší alebo odvolá, príslušné daňové správy a daňovníci si pre zdaňovacie obdobia alebo účtovné obdobia, ktorých sa zrušenie alebo odvolanie týka, zachovávajú svoje práva podľa svojich vnútroštátnych právnych predpisov a ustanovení zmlúv, ako keby dohoda MAP APA vôbec nebola uzavretá. Nakoniec, dohoda MAP APA môže byť revidovaná, čo znamená, že daňovník bude naďalej využívať výhodu dohody MAP APA počas navrhovaného obdobia, hoci pred dátumom revízie a po ňom sa uplatňujú odlišné podmienky. Ďalšie podrobnosti sú uvedené nižšie.

E.3.1. Odvolanie dohody MAP APA

77. Daňová správa môže odvolať dohodu MAP APA (buď jednostranne, alebo na základe vzájomnej dohody), ak sa zistí, že:

- a) došlo k skresleniu, chybe alebo opomenutiu, ktoré možno pripísať nedbanlivosti, nedostatočnej starostlivosti alebo úmyselnému pochybeniu daňovníka pri podávaní žiadosti o MAP APA a predkladaní ročných správ alebo inej podpornej dokumentácie alebo pri poskytovaní akýchkoľvek súvisiacich informácií, alebo
- b) zúčastňujúci sa daňovník(ci) v podstate nedodrжал(i) základné pravidlo alebo podmienku APA.

78. Ak sa na dohodu MAP APA aplikuje odvolanie, bude platiť so spätnou platnosťou k prvému dňu zdaňovacieho obdobia alebo účtovného obdobia, od ktorého bola dohoda účinná,

a dohoda MAP APA už nebude mať žiadnu ďalšiu platnosť a účinok pre dotknutého daňovníka (daňovníkov) a inú daňovú správu. Vzhľadom na závažný účinok tohto úkonu by daňová správa, ktorá navrhuje zrušiť dohodu MAP APA, mala tak urobiť len po dôkladnom a obozretnom posúdení príslušných skutočností a mala by včas informovať a konzultovať uvedené s dotknutým daňovníkom (daňovníkmi) a inou daňovou správou (správami).

E.3.2. Zrušenie dohody MAP APA

79. Daňová správa môže zrušiť dohodu MAP APA (buď jednostranne, alebo na základe vzájomnej dohody), ak nastane jedna z týchto situácií:

- a) došlo k skresleniu, chybe alebo opomenutiu, ktoré nemožno pripísať nedbanlivosti, nedostatočnej starostlivosti alebo úmyselnému pochybeniu daňovníka pri podávaní žiadosti o MAP APA, tvorbe ročných správ alebo inej podpornej dokumentácie, alebo pri poskytovaní akýchkoľvek súvisiacich informácií; alebo
- b) zúčastňujúci sa daňovník (daňovníci) podstatne nedodrжал (nedodržali) akékoľvek pravidlo alebo podmienku dohody MAP APA; alebo
- c) jeden alebo viacero kritických predpokladov bolo významne porušených alebo
- d) došlo k zmene daňových zákonov vrátane ustanovení zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré sa týkajú dohody MAP APA; a ukázalo sa, že nie je možné revidovať dohodu (pozri ods. 80 - 82 nižšie), aby sa zohľadnila zmena okolností.

80. Pri zrušení MAP APA sa dátum zrušenia určí podľa povahy udalosti, ktorá viedla k zrušeniu. Môže to byť konkrétny dátum, napríklad ak udalosť, ktorá viedla k zrušeniu, predstavovala významnú zmenu daňových zákonov (hoci dohoda MAP APA môže stále fungovať počas prechodného obdobia od dátumu zákonnej zmeny až do zrušenia dohody). V iných prípadoch bude zrušenie účinné pre jednotlivé daňové alebo účtovné obdobie, napríklad ak došlo k významnej zmene jedného z rozhodujúcich predpokladov, ktorá sa nedá pripísať jednému dátumu v danom zdaňovacom alebo účtovnom období. Dohoda MAP APA už nebude mať odo dňa zrušenia žiadny účinok na dotknutého daňovníka (daňovníkov) ani na žiadnu inú daňovú správu.

81. Daňová správa môže upustiť od zrušenia, ak daňovník preukáže primerané dôvody, aby vyhovel daňovej správe a ak daňovník súhlasí s úpravou navrhovanou daňovou správou k oprave nesprávnych údajov, chýb, opomenutí alebo nedodržania predpisov alebo na zohľadnenie zmien v kritických predpokladoch, zmien v daňovom zákone alebo príslušných ustanovení zmluvy týkajúcich sa procesu APA. Takáto činnosť vedie k revízii MAP APA (pozri nižšie).

82. Daňová správa, ktorá navrhuje zrušenie, je povinná včas informovať a konzultovať s dotknutým daňovníkom (daňovníkmi) a s inou daňovou správou (správami). Táto konzultácia by mala obsahovať vysvetlenie dôvodov, prečo sa navrhuje zrušenie dohody APA. Daňovník musí mať možnosť reagovať, kým bude vydané konečné rozhodnutie.

E.3.3. Revízia dohôd MAP APA

83. Platnosť metodiky transferového oceňovania závisí od kritických predpokladov, ktoré sa uplatňujú počas trvania dohody MAP APA. Táto dohoda alebo postup a domáce potvrdenie alebo dohoda by preto vyžadovali, aby daňovník oznámil každú zmenu príslušnej(-ým) daňovej(-ým) správe(-ám). Ak sa po vyhodnotení daňovej správy zistí, že došlo k významnej zmene podmienok, ktoré tvoria kritické predpoklady, dohoda MAP APA sa môže

revidovať tak, aby odrážala zmeny, ktoré nastali. Ako sa uvádza vyššie, dohoda MAP APA môže obsahovať aj predpoklady, ktoré síce zďaleka neovplyvňujú platnosť dohody MAP APA, napriek tomu si vyžadujú preskúmanie za účasti dotknutých strán. Jedným z výsledkov takéhoto preskúmania môže byť revízia MAP APA. V mnohých prípadoch však môžu byť podmienky dohôd MAP APA dostatočne pružné na to, aby zohľadnili účinky takýchto zmien bez potreby revízie.

84. Oznámenie daňovníka (daňovníkov) daňovej správe o tom, že došlo k takejto zmene, by sa malo podať, ak je to možné, hneď, ako zmena nastala alebo ako sa daňovník o zmene dozvedel, a ak sa za daný rok alebo účtovné obdobie vyžaduje podanie ročného výkazu, najneskôr v lehote na podanie. Je žiaduce, aby sa predloženie uskutočnilo včas, aby sa dotknutým stranám poskytlo viac času na dosiahnutie dohody o revíziách MAP APA, čím sa zníži pravdepodobnosť jej prípadného zrušenia.

85. V revidovanej dohode MAP APA musí byť uvedený dátum, od ktorého je revízia účinná, a dátum, od ktorého pôvodná dohoda MAP APA prestáva byť účinná. Ak je možné určiť presný dátum zmeny, potom by revízia za normálnych okolností nadobudla účinnosť od tohto dátumu, ale ak nie je možné určiť presný dátum, potom by sa dohoda MAP APA mala revidovať s účinnosťou od prvého dňa účtovného obdobia nasledujúceho po účtovnom období, v ktorom došlo k zmene. Ak sa daňové správy a daňovník nedokážu dohodnúť na potrebe revízie dohody MAP APA alebo na spôsobe revízie MAP APA, dohoda sa zruší a nebude mať už žiadnu platnosť a účinok vo vzťahu k zúčastneným daňovníkom a daňovým správam. Určenie dátumu účinnosti zrušenia dohody MAP APA sa riadi rovnakými zásadami ako určenie dátumu revízie.

E.4. Obnovenie dohody MAP APA

86. Žiadosť o obnovenie dohody MAP APA by sa mala podať v lehote stanovenej príslušnými daňovými správami, pričom sa zohľadní potreba poskytnúť daňovej správe dostatočný čas na preskúmanie a posúdenie novej žiadosti a dosiahnutie dohody s daňovníkom (daňovníkmi). Pomohlo by, keby sa proces obnovy začal skôr, ako by sa prestala uplatňovať existujúca dohoda MAP APA.

87. Formát, postup a hodnotenie žiadosti o obnovenie by mali byť zvyčajne podobné požiadavkám na pôvodnú žiadosť o MAP APA. Potrebnú mieru podrobnosti však možno znížiť po dohode so zúčastnenými daňovými správami, najmä ak nedošlo k významným zmenám skutočností a okolností prípadu. Obnovenie dohody MAP APA nie je automatické a závisí od súhlasu všetkých zúčastnených strán a preukázaniu, že daňovník okrem iného dodržiava podmienky existujúcej dohody MAP APA. Metodika a podmienky obnovenia dohody MAP APA sa samozrejme môžu líšiť od predchádzajúcej dohody MAP APA.

Príloha I ku Kapitolu V.

Dokumentácia o transferovom oceňovaní – Všeobecná dokumentácia / Master file

V Master file dokumentácii by mali byť uvedené tieto informácie:

Organizačná štruktúra

- Schéma zobrazujúca právnu a vlastnícku štruktúru skupiny MNE a geografické umiestnenie prevádzkových subjektov.

Opis obchodnej činnosti skupiny MNE

- Všeobecný písomný opis obchodných činností skupiny MNE vrátane:
 - kľúčových zdrojov zisku vytvoreného obchodnou činnosťou;
 - opisu dodávateľského reťazca piatich najvýznamnejších výrobkov alebo služieb skupiny z hľadiska obratu, a všetkých ostatných výrobkov alebo služieb, ktorých predaj predstavuje viac ako 5 % obratu skupiny. Požadovaný opis môže mať formu grafu alebo diagramu;
 - zoznamu a stručného opisu významných dohôd o poskytovaní služieb medzi členmi skupiny MNE, okrem služieb výskumu a vývoja (R&D), vrátane opisu možností hlavných lokalít poskytujúcich významné služby a stratégie transferového oceňovania v súvislosti s rozdelením nákladov na služby a určením cien, ktoré sa majú platiť za vnútroskupinové služby;
 - opisu hlavných geografických trhov pre výrobky a služby skupiny, vo vzťahu k druhej odrážke vyššie;
 - stručnej funkčnej analýzy, ktorá slovne opisuje hlavné prínosy každého subjektu v rámci skupiny k tvorbe hodnoty, t. j. vykonávané kľúčové funkcie, významné nesené riziká a používaný významný majetok;
 - opisu významných podnikových reštrukturalizácií, akvizícií a odpredajov, ku ktorým došlo počas fiškálneho roka.

Nehmotný majetok skupiny MNE (ako je definovaný v Kapitole VI tejto smernice)

- Všeobecný opis celkovej stratégie skupiny MNE v oblasti vývoja, vlastníctva a využívania nehmotného majetku vrátane uvedenia umiestnenia hlavných zariadení výskumu a vývoja a umiestnenia manažmentu zodpovedného za výskum a vývoj.
- Zoznam nehmotného majetku alebo skupín nehmotného majetku skupiny MNE, ktoré sú významné z hľadiska transferového oceňovania, a identifikácia subjektov, ktoré ich právne vlastní.
- Zoznam dôležitých dohôd medzi identifikovanými prepojenými spoločnosťami týkajúcich sa nehmotného majetku vrátane dohôd o príspevkoch na náklady, dohôd

o hlavných výskumných službách a licenčných dohôd.

- Všeobecný opis stratégie skupiny v oblasti transferového oceňovania v súvislosti s výskumom a vývojom a nehmotným majetkom.
- Všeobecný opis všetkých významných prevodov podielov na nehmotnom majetku medzi prepojenými spoločnosťami počas fiškálneho roka vrátane identifikácie zúčastnených subjektov, jurisdikcií a kompenzácií.

Vnútropodnikové finančné činnosti skupiny MNE

- Všeobecný opis financovania Skupiny vrátane významných finančných dohôd s neprepojenými veriteľmi.
- Identifikácia členov skupiny MNE, ktorí vykonávajú funkciu centrálného financovania skupiny, vrátane jurisdikcie, podľa ktorej práva je subjekt organizovaný a miesta skutočného vedenia týchto subjektov.
- Všeobecný opis stratégie transferového oceňovania skupiny MNE v súvislosti s finančnými dohodami uzavretými medzi prepojenými spoločnosťami.

Finančná a daňová situácia skupiny MNE

- Ročná konsolidovaná účtovná závierka skupiny MNE za fiškálny rok, ak je inak zostavená pre účely finančného výkazníctva, regulačné, interné, daňové alebo iné účely.
- Zoznam a stručný opis platných jednostranných opatrení predchádzajúcich oceneniu (APA) skupiny MNE a iných daňových rozhodnutí týkajúcich sa rozdeľovania príjmov medzi jurisdikciami.

Príloha II ku Kapitole V.

Dokumentácia o transferovom oceňovaní

– Špecifická dokumentácia / Local file

V špecifickej dokumentácii by mali byť uvedené tieto informácie:

Lokálny subjekt

- Opis štruktúry riadenia lokálneho subjektu, miestnej organizačnej štruktúry a opis osôb, ktorým je lokálne vedenie podriadené, a jurisdikcie (jurisdikcií), v ktorých tieto osoby sídlia.
- Podrobný opis obchodných činností a obchodnej stratégie lokálneho subjektu vrátane toho, či je lokálny subjekt zapojený do reštrukturalizácie podniku alebo prevodu nehmotného majetku v súčasnosti alebo za posledný rok, alebo či sa ho táto reštrukturalizácia alebo prevody nehmotného majetku týkajú, a vysvetlenie aspektov týchto transakcií, ktoré ovplyvňujú lokálny subjekt.
- Kľúčoví konkurenti.

Kontrolované transakcie

Pre každú významnú kategóriu kontrolovaných transakcií, do ktorých je subjekt zapojený, uveďte tieto informácie:

- Opis významných kontrolovaných transakcií (napr. poskytovanie výrobných služieb, nákup tovaru, poskytovanie služieb, pôžičky, finančné záruky a záruky plnenia, licencie na nehmotný majetok, atď.) a kontext, v ktorom sa dané transakcie uskutočňujú.
- Výška vnútrogrupinových prichádzajúcich a odchádzajúcich platieb pre každú kategóriu kontrolovaných transakcií, na ktorých sa zúčastňuje lokálny subjekt (t. j. prichádzajúce a odchádzajúce platby za výrobky, služby, licenčné poplatky, úroky, atď.) v členení podľa daňovej jurisdikcie zahraničného platiteľa alebo príjemcu.
- Identifikácia prepojených podnikov zapojených do každej kategórie kontrolovaných transakcií a vzťahov medzi nimi.
- Kópie všetkých významných vnútrogrupinových dohôd, ktoré uzavrel lokálny subjekt.
- Podrobná analýza porovnateľnosti a funkčná analýza daňovníka a príslušných prepojených podnikov so zohľadnením každej relevantnej kategórie kontrolovaných transakcií, vrátane všetkých zmien oproti predchádzajúcemu obdobiu.³⁹
- Identifikácia najvhodnejšej metódy transferového oceňovania vzhľadom na kategóriu transakcií a odôvodnenie výberu danej metódy.

³⁹ V rozsahu, v akom táto funkčná analýza duplikuje informácie obsiahnuté vo všeobecnej skupinovej dokumentácii, je odkaz na všeobecnú skupinovú dokumentáciu dostatočný.

- Označenie prepojeného podniku, ktorá je v prípade potreby vybraná ako testovaná strana transakcie, a vysvetlenie dôvodov tohto výberu.
- Prehľad významných odhadov formulovaných pri uplatňovaní metodiky transferového oceňovania.
- Vysvetlenie dôvodov vykonania viacročnej analýzy, ak je to relevantné.
- Zoznam a opis vybraných porovnateľných nezávislých transakcií (interných alebo externých), ak existujú, a informácie o príslušných finančných ukazovateľoch nezávislých spoločností, na ktorých je založená analýza transferového oceňovania, vrátane opisu metodiky vyhľadávania porovnateľných údajov a uvedenia zdroja týchto informácií.
- Opis všetkých vykonaných úprav porovnateľnosti a či boli upravené výsledky testovanej strany transakcie, porovnateľných nezávislých transakcií alebo oboch.
- Odôvodnenie záveru, že ocenenie príslušných transakcií je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, na základe uplatnenia zvolenej metódy transferového oceňovania.
- Súhrn finančných informácií použitých pri uplatňovaní metodiky transferového oceňovania.
- Kópie existujúcich jednostranných a dvojstranných/viacstranných APA a iných daňových rozhodnutí, ktorých zúčastnenou stranou nie je miestna daňová jurisdikcia, a ktoré sa týkajú vyššie uvedených kontrolovaných transakcií.

Finančné informácie

- Ročná účtovná závierka lokálneho subjektu za príslušný fiškálny rok. Ak existujú auditované výkazy, mali by sa predložiť; ak nie, mali by sa predložiť neauditované výkazy.
- Informácie a alokačné schémy, ktoré ukazujú, ako finančné údaje použité pri uplatňovaní vybranej metódy transferového oceňovania súvisia s ročnou účtovnou závierkou.
- Celkové zhrnutie príslušných finančných údajov týkajúcich sa porovnateľných údajov použitých v analýze a uvedenie zdroja, z ktorého boli údaje získané.

*Príloha III ku Kapitole V.***Dokumentácia o transferovom oceňovaní - správa
podľa jednotlivých štátov – CbCR****A. Vzorová šablóna pre CbCR****Tabuľka 1: Prehľad rozdelenia príjmov, daní a ekonomických činností podľa jednotlivých štátov**

Názov skupiny MNE:										
Finančný rok:										
Použitá mena:										
Štát	Výnosy			Zisk alebo strata pred zdanením	Zaplatená daň z príjmu (na hotovostnom základe)	Splatná daň z príjmu - bežný rok	Zapísané základné imanie	Nerozdelený zisk a neuhradená strata	Počet zamestnanco v	Hmotný majetok - iný ako peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty
	Od nezávislej osoby	Od závislej osoby	Spolu							

Tabuľka 2: Zoznam všetkých základných subjektov podľa jednotlivých štátov

Názov skupiny MNE: Finančný rok:														
Štát	Názov základného subjektu, ktorý je rezidentom na daňové účely v príslušnom štáte	Štát, podľa právneho poriadku ktorého je základný subjekt zriadený alebo zaregistrovaný, ak sa odlišuje od štátu daňovej rezidencie	Hlavná ekonomická činnosť											
			Výskum a vývoj	Držba alebo správa majetku duševného vlastníctva	Nákup alebo obstarávanie	Výroba alebo produkcia	Predaj, marketing alebo distribúcia	Správne, riadiace alebo podporné služby	Poskytovanie služieb nezávislým osobám	Financovanie v rámci skupiny	Regulované finančné služby	Poistenie	Držba akcií alebo iných nástrojov vlastného imania	Nevývíja činnosť
	1.													
	2.													
	3.													
	1.													
	2.													
	3.													

¹ Uprávnite charakter činnosti základného subjektu v časti „Doplňujúce informácie“.

Tabuľka 3: Doplňujúce informácie

Názov skupiny MNE: Finančný rok:
Uvedte akékoľvek ďalšie stručné informácie alebo vysvetlenia, ktoré považujete za potrebné alebo ktoré by uľahčili pochopenie povinných informácií uvedených v CbCR.

B. Šablóna CbCR - všeobecné pokyny

Účel

Táto príloha III Kapitoly V smernice obsahuje vzor na vypracovanie správy o alokácii ziskov, daní a ekonomických činností podľa jednotlivých štátov nadnárodnej skupiny podnikov (skupina MNE). Tieto pokyny tvoria neoddeliteľnú súčasť vzorovej šablóny pre CbCR.

Definície

Oznamujúci subjekt

Oznamujúci subjekt je hlavným materským subjektom v rámci skupiny MNE.

Základný subjekt

Na účely vyplnenia prílohy III sa za základný subjekt skupiny MNE považuje (i) akýkoľvek organizačný útvar skupiny MNE, ktorý je zahrnutý do konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE na účely finančného výkazníctva alebo by bol zahrnutý, ak by sa s podielmi na vlastnom imaní v takejto obchodnej jednotke skupiny MNE obchodovalo na verejnej burze cenných papierov; (ii) každý takýto organizačný útvar, ktorá je vylúčená z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE výlučne z dôvodu veľkosti alebo významnosti, a (iii) akákoľvek stála prevádzkareň akejkoľvek samostatnej obchodnej jednotky skupiny MNE, ktorá je zahrnutá v bode i) alebo ii) vyššie, za predpokladu, že obchodná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku pre takúto stálu prevádzkareň na účely finančného výkazníctva, regulačného a daňového výkazníctva alebo vnútornej kontroly riadenia.

Nakladanie s pobočkami a stálymi prevádzkarňami

Údaje o stálych prevádzkarňach by sa mali vykazovať s odkazom na štát, v ktorom sa nachádzajú, a nie s odkazom na štát daňovej rezidencie obchodnej jednotky, ktorej je stála prevádzkareň súčasťou. Výkazy podané obchodnou jednotkou v štáte daňovej rezidencie obchodnej jednotky, ktorej súčasťou je stála prevádzkareň, by nemali obsahovať finančné údaje týkajúce sa tejto stálej prevádzkarne.

Konsolidovaná účtovná závierka

Konsolidovaná účtovná závierka je účtovná závierka skupiny MNE, v ktorej sa vykazuje majetok, záväzky, výnosy, náklady a peňažné toky hlavného materského subjektu a základných subjektov tak, ako keby zodpovedali jednému hospodárskemu celku.

Obdobia zahrnuté v ročnej šablóne CbCR

Šablóna by mala zahrňovať finančný rok oznamujúceho subjektu. Pre základné subjekty by mala šablóna, podľa uváženia oznamujúceho subjektu, konzistentne odrážať i) informácie za finančný rok základných subjektov, ktorý sa končí v rovnaký deň ako finančný rok oznamujúceho subjektu, alebo sa končí v priebehu 12 mesiacov predchádzajúcich tomuto dňu, alebo ii) informácie za všetky príslušné základné subjekty

oznamované za finančný rok oznamujúceho subjektu.

Zdroj údajov

Oznamujúci subjekt by mal pri vyplňaní šablóny CbCR konzistentne každý rok používať rovnaké zdroje údajov. Oznamujúci subjekt sa môže rozhodnúť použiť údaje z vlastnej konsolidovanej účtovnej závierky, z individuálnej účtovnej závierky jednotlivých základných subjektov, z výkazov zostavených na regulačné účely alebo z interných manažérskych výkazov. Nie je potrebné zosúladiť oznamované údaje o výnosoch, ziskoch a daniach v šablóne CbCR s konsolidovanou účtovnou závierkou. Ak sa ako základ pre oznamovanie používajú individuálne účtovné závierky, všetky sumy by sa mali prepočítať na uvedenú funkčnú menu, ktorú používa oznamujúci subjekt, s použitím priemerného výmenného kurzu v danom roku, pričom tento kurz by sa mal uviesť v časti „Doplňujúce informácie“ tejto šablóny. Nie je však potrebné vykonávať úpravy z dôvodu rozdielných účtovných postupov uplatňovaných v jednotlivých štátoch.

V časti „Doplňujúce informácie“ by oznamujúci subjekt mal uviesť stručný opis zdrojov údajov použitých pri príprave CbCR. Ak sa použitý zdroj údajov medzi obdobia zmení, oznamujúci subjekt by mal uviesť dôvody tejto zmeny a jej dôsledky v časti „Doplňujúce informácie“ šablóny CbCR.

C. Šablóna CbCR - osobitné pokyny

Prehľad rozdelenia výnosov, daní a ekonomických činností podľa jednotlivých štátov (tabuľka 1)

Daňová jurisdikcia (štát)

V prvom stĺpci šablóny CbCR by oznamujúci subjekt mal uviesť všetky daňové jurisdikcie (štáty), v ktorých sú základné subjekty skupiny MNE rezidentmi na daňové účely. Daňová jurisdikcia je definovaná ako štát alebo ako neštátna jurisdikcia (nesamostatné územie), ktorá/é má daňovú autonómiu. Samostatný riadok by sa mal uviesť pre všetky základné subjekty v skupine MNE, ktoré podľa oznamujúceho subjektu nie sú rezidentmi žiadnej daňovej jurisdikcie (štátu) na daňové účely. V prípade, že je základný subjekt rezidentom vo viac ako jednej daňovej jurisdikcii (štáte), štát daňovej rezidencie podniku sa určí v súlade s rozhraničovacím pravidlom podľa príslušnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Ak neexistuje príslušná zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia, základný subjekt by sa mal vykazovať v štáte, v ktorom má miesto skutočného vedenia. Miesto skutočného vedenia je miestom, kde sa prijímajú kľúčové riadiace a obchodné rozhodnutia, ktoré sú potrebné na vykonávanie činnosti subjektu ako celku. Všetky relevantné skutočnosti a okolnosti sa musia preskúmať, aby sa určilo miesto skutočného vedenia. Subjekt môže mať viac ako jedno miesto vedenia, ale v jednom konkrétnom čase môže mať len jedno miesto skutočného vedenia.

Výnosy

V troch stĺpcoch šablóny CbCR označených ako Výnosy by mal oznamujúci subjekt uviesť tieto informácie: (i) súčet výnosov všetkých základných subjektov skupiny MNE

v príslušnej daňovej jurisdikcii (štáte) z transakcií s prepojenýmipodnikmi; (ii) súčet výnosov všetkých základných subjektov skupiny MNE v príslušnej daňovej jurisdikcii (štáte), ktoré vznikli z transakcií s nezávislými stranami, a iii) súčet i) a ii). Výnosy by mali zahŕňať výnosy z predaja zásob a majetku, služieb, licenčných poplatkov, úrokov, poisťného a akýchkoľvek iných platieb. Výnosy by nemali zahŕňať platby prijaté od iných základných subjektov, ktoré sa v daňovej jurisdikcii platiteľ'a považujú za dividendy.

Zisk alebo strata pred zdanením

V piatom stĺpci šablóny by mal oznamujúci subjekt uviesť súčet ziskov alebo strát pred zdanením všetkých základných subjektov, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v príslušnej daňovej jurisdikcii (štáte). Zisk alebo strata pred zdanením by mal zahŕňať aj mimoriadne výnosy a mimoriadne náklady.

Zaplatená daň z príjmu (na hotovostnom základe)

V šiestom stĺpci šablóny CbCR by mal oznamujúci subjekt uviesť celkovú sumu dane z príjmu skutočne zaplatenú v príslušnom finančnom roku všetkými základnými subjektmi, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v príslušnej daňovej jurisdikcii. Zaplatená daň z príjmu by mala zahŕňať dane, ktoré základný subjekt zaplatil daňovej jurisdikcii, v ktorej je rezidentom na daňové účely, a všetkým ostatným daňovým jurisdikciám. Zaplatená daň z príjmu by mala zahŕňať aj zrážkové dane, ktoré zaplatili iné subjekty („prepojené podniky“ a „nezávislé podniky“) v súvislosti s platbami základnému subjektu. Ak teda spoločnosť A, ktorá je rezidentom v daňovej jurisdikcii A, dostáva úroky z daňovej jurisdikcie B, daň zrazenú v daňovej jurisdikcii B by mala uviesť spoločnosť A.

Splatná daň (bežný rok)

V siedmom stĺpci šablóny CbCR by oznamujúci subjekt mal uviesť súhrnnú splatnú daň účtovanú ako náklad vzťahujúcu sa na zdaniteľné príjmy a daňové výdavky za vykazovaný rok za všetky základné subjekty, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v príslušnej daňovej jurisdikcii (štáte). Splatná daň by mala odrážať len transakcie bežného (príslušného) finančného roka a nemala by zahŕňať odložené dane ani rezervy na neisté daňové záväzky.

Zapísané základné imanie

V ôsmom stĺpci šablóny CbCR by oznamujúci subjekt mal uviesť súčet zapísaného základného imania všetkých základných subjektov, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v danej daňovej jurisdikcii (štáte). Vo vzťahu k stálym prevádzkarňam sa uvádza základné imanie zriaďovateľa, ak nie je v štáte, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza, na regulačné účely ustanovená požiadavka základného imania stálej prevádzkarne.

Nerozdelený zisk a neuhradená strata

V deviatom stĺpci šablóny CbCR by mal oznamujúci subjekt uviesť sumu nerozdeleného zisku a neuhradenej straty všetkých základných subjektov, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v príslušnej daňovej jurisdikcii (štáte) ku koncu príslušného roka. Ak ide o stále prevádzkarne, tieto informácie uvádza zriaďovateľ stálej prevádzkarne.

Počet zamestnancov

V desiatom stĺpci šablóny CbCR by oznamujúci subjekt mal uviesť celkový počet zamestnancov všetkých základných subjektov, ktoré sú rezidentmi na daňové účely

v príslušnej daňovej jurisdikcii (štáte), vyjadrený pomocou ekvivalentu plného pracovného úväzku (FTE). Počet zamestnancov sa môže vykazovať ako stav ku koncu roka, na báze priemernej zamestnanosti za daný rok alebo akýmkoľvek iným spôsobom, ktorý sa konzistentne uplatňuje vo všetkých daňových jurisdikciách a obdobiach. Na tento účel môžu byť nezávislí zmluvní pracovníci zapojení do každodennej prevádzkovej činnosti základného o subjektu uvedení ako zamestnanci. Primerané zaokrúhlenie alebo odhad počtu zamestnancov sú prípustné za predpokladu, že takéto zaokrúhlenie alebo odhad podstatne neskreslí pomerné zastúpenie zamestnancov v rôznych daňových jurisdikciách (štátoch). Rovnaký prístup by mali konzistentne používať všetky základné subjekty každý rok.

Hmotné aktíva iné ako peňažné prostriedky a peňažné ekvivalenty

V jedenástom stĺpci šablóny CbCR by oznamujúci subjekt mal uviesť súčet čistých účtovných hodnôt hmotného majetku všetkých základných subjektov, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v príslušnej daňovej jurisdikcii (štáte). Majetok patriaci stálym prevádzkarňam sa vykazuje v štáte, v ktorom sa stála prevádzkareň nachádza. Hmotný majetok na tieto účely nezahŕňa peňažné prostriedky, peňažné ekvivalenty, nehmotný majetok ani finančný majetok.

Zoznam všetkých základných subjektov skupiny MNE podľa jednotlivých štátov (tabuľka 2)

Základné subjekty, ktoré sú daňovými rezidentmi v príslušnom štáte (daňovej jurisdikcii)

Oznamujúci subjekt by mal uviesť, podľa štátu daňovej rezidencie a podľa názvu právnickej osoby, všetky základné subjekty skupiny MNE, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v príslušnom štáte. Ako je však uvedené vyššie, stála prevádzkareň by sa mala uviesť odkazom na štát, v ktorom sa nachádza. Mala by sa identifikovať aj právnická osoba - zriaďovateľ tejto stálej prevádzkarne (napr. XYZ Corp - štát A stála prevádzkareň).

Štát, podľa právneho poriadku ktorého je základný subjekt zriadený alebo zaregistrovaný, ak sa odlišuje od štátu daňovej rezidencie

Oznamujúci subjekt by mal uviesť názov štátu, podľa práva ktorého je základný subjekt založený alebo registrovaný, ak sa líši od štátu daňovej rezidencie.

Hlavná(é) ekonomická(é) činnosť(i)

Oznamujúci subjekt by mal uviesť charakter hlavnej ekonomickej (obchodnej) činnosti (činností), ktorú/é vykonáva základný subjekt v príslušnom štáte, a to zaškrtnutím jedného alebo viacerých príslušných políčok.

Podnikateľské činnosti
Výskum a vývoj
Držba alebo správa majetku duševného vlastníctva
Nákup alebo obstarávanie
Výroba alebo produkcia

Predaj, marketing alebo distribúcia

Správne, riadiace alebo podporné služby

Poskytovanie služieb nezávislým osobám

Financovanie v rámci skupiny

Regulované finančné služby

Poistenie

Držba akcií alebo iných nástrojov vlastného imania

Nevyvíja činnosť

Iné¹

¹ Upresnite charakter činnosti základného subjektu v časti „Doplňujúce informácie“.

Príloha IV ku Kapitole V.

**Implementačný balík pre zostavenie správ podľa
jednotlivých štátov (CbCR)**

Úvod

S cieľom urýchliť konzistentnú a rýchlu implementáciu zostavovania CbCR v rámci Akcie 13 Akčného plánu proti narúšaniu základu dane a presunu ziskov (Akčný plán BEPS, OECD, 2013) sa jednotlivé zúčastnené krajiny OECD/G20 BEPS dohodli na vytvorení implementačného balíka CbCR. Tento implementačný balík pozostáva z i) vzorovej legislatívy, ktorú môžu krajiny použiť na to, aby prinútili hlavný materský subjekt skupiny MNE podať CbCR vo svojom štáte daňovej rezidencie, vrátane požiadaviek na náhradné podanie ii) troch vzorových dohôd príslušných orgánov, ktoré sú navrhnuté na uľahčenie výmeny CbCR na základe nasledujúcich bodov v tomto poradí (1) Dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach, (2) Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia (3) Dohody o výmene daňových informácií (TIEA). Je zrejmé, že rozvojové krajiny môžu potrebovať podporu na efektívnu implementáciu CbCR.

Vzorová legislatíva

Vzorová legislatíva v implementačnom balíku CbCR nezohľadňuje ústavné právo alebo právny systém, ani štruktúru a znenie daňových zákonov konkrétnej jurisdikcie (štátu). V prípade, že sú potrebné zmeny v existujúcich právnych predpisoch niektorých jurisdikcií, jurisdikcie (štáty) môžu prispôsobiť túto vzorovú legislatívu ich právnemu systému.

Dohody príslušných orgánov

V Článku 6 *Dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach* (ďalej len „Dohovor“) sa vyžaduje, aby sa príslušné orgány strán Dohovoru vzájomne dohodli na rozsahu automatickej výmeny informácií a na postupe, ktorý sa má dodržiavať. V kontexte spoločného štandardu pre oznamovanie sa táto požiadavka premietla do Multilaterálnej dohody príslušných orgánov, ktorá vymedzuje rozsah, časový harmonogram, postupy a zabezpečenie, na základe ktorých by sa mala uskutočňovať automatická výmena.

Zavedenie automatickej výmeny informácií prostredníctvom Multilaterálnej dohody príslušných orgánov v rámci spoločného štandardu pre oznamovanie sa ukázalo ako časovo aj zdrojovo efektívne, a preto by sa rovnaký prístup mohol použiť na účely zavedenia automatickej výmeny informácií týkajúcich sa CbCR. Z tohto dôvodu bola vypracovaná Multilaterálna dohoda príslušných orgánov o výmene CbCR („CbC MCAA“), ktorá vychádza z Dohovoru a je inšpirovaná Multilaterálnou dohodou príslušných orgánov uzavretou v rámci implementácie spoločného štandardu pre oznamovanie. Okrem toho boli vypracované dve ďalšie vzorové dohody príslušných orgánov na výmenu CbCR, jedna na výmenu informácií podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a jedna na výmenu informácií podľa dohôd o výmene daňových informácií.

V súlade s odsekom 5 Kapitoly V smernice je jedným z troch cieľov dokumentácie o transferovom oceňovaní poskytnúť daňovým správam informácie potrebné na informované posúdenie rizík spojených s otázkami transferového oceňovania, pričom v odseku 10 Kapitoly V smernice sa uvádza, že účinná identifikácia a posúdenie rizík je dôležitou počiatočnou fázou procesu výberu prípadov vhodných na kontrolu transferového oceňovania. CbCR vymieňané na základe vzorových dohôd príslušných orgánov obsiahnutých v implementačnom balíku CbCR predstavujú jednu z troch úrovní dokumentácie o transferovom oceňovaní a v súlade s odsekmi 16, 17 a 25 Kapitoly V tejto smernice poskytujú daňovým správam relevantné

a spoľahlivé informácie na vykonanie účinnej a dôkladnej analýzy rizika transferového oceňovania. V tejto súvislosti je cieľom vzorových dohôd príslušných orgánov poskytnúť rámec pre sprístupnenie informácií obsiahnutých v CbCR dotknutým daňovým orgánom, keďže tieto informácie môžu byť dôležité pre správu a presadzovanie ich daňových právnych predpisov prostredníctvom automatickej výmeny informácií.

Cieľom dohody CbC MCAA je stanoviť pravidlá a postupy použiteľné príslušnými orgánmi v danej jurisdikcii, ktorá implementovala Akciu 13 BEPS, aby sa CbCR, vypracované oznamujúcimi subjektmi skupiny MNE a každoročne predkladané daňovým orgánom v štáte daňovej rezidencie subjektu, automaticky vymieňali so všetkými daňovými orgánmi vo všetkých jurisdikciách, v ktorých skupina MNE pôsobí.

Znenie väčšiny ustanovení je v podstate rovnaké ako znenie v Multilaterálnej dohode príslušných orgánov o výmene informácií v rámci spoločného štandardu pre oznamovanie. Tam, kde to bolo vhodné, bolo znenie doplnené alebo zmenené tak, aby odrážalo pokyny na zostavenie CbCR opísané v Kapitole V tejto smernice.

Ďalším krokom by malo byť vypracovanie schémy XML a vhodnej používateľskej príručky, ktorá umožní elektronickú výmenu CbCR.

Vzorová legislatíva týkajúca sa zostavovania CbCR

Článok 1

Definície

Na účely tohto [názov zákona] majú nasledujúce pojmy nižšie uvedený význam:

1. Pojem „skupina“ znamená súbor podnikov, ktoré sú tak prepojené vlastníctvom alebo kontrolou, že sa od nich buď vyžaduje na účely finančného výkazníctva zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky v súlade s platnými účtovnými zásadami, alebo by sa to od nich vyžadovalo, keby sa s podielmi na vlastnom imaní v ktoromkoľvek z podnikov obchodovalo na verejnej burze cenných papierov.

2. Pojem „skupina MNE“ znamená akúkoľvek skupinu, ktorá (i) zahŕňa dva alebo viac podnikov, ktorých daňová rezidencia je v rôznych jurisdikciách, alebo zahŕňa podnik, ktorý je rezidentom na daňové účely v jednej jurisdikcii a podlieha dani v súvislosti s činnosťou vykonávanou prostredníctvom stálej prevádzkarne v inej jurisdikcii a (ii) nie je vylúčenou skupinou MNE.

3. Pojem „vylúčená skupina MNE“ znamená, vo vzťahu k danému finančnému roku skupiny, skupinu, ktorej celkové konsolidované výnosy sú nižšie ako [750 000 000 EUR]/[suma v miestnej mene zodpovedajúca 750 000 000 EUR k januáru 2015] počas finančného roka bezprostredne predchádzajúceho oznamovanému finančnému roku ako je uvedené v konsolidovanej účtovnej závierke skupiny za tento predchádzajúci finančný rok

4. Pojem „základný subjekt“ znamená (i) akúkoľvek samostatnú podnikateľskú jednotku skupiny MNE, ktorá je zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE na účely finančného výkazníctva alebo by bola zahrnutá, ak by sa podiely na vlastnom imaní v takejto podnikateľskej jednotke skupiny MNE obchodovali na burze cenných papierov; (ii) každá takáto jednotka, ktorá je vylúčená z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE výlučne na základe veľkosti alebo významnosti, a (iii) každá stála prevádzkareň každej samostatnej podnikateľskej jednotky skupiny MNE, ktorá patrí do kategórie i) alebo ii), za predpokladu, že takáto podnikateľská jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku za takúto stálu prevádzkareň na účely finančného výkazníctva, regulačného a daňového výkazníctva alebo vnútornej kontroly riadenia.

5. Pojem „oznamujúci subjekt“ znamená základný subjekt, ktorý je povinný podať CbCR v mene skupiny MNE v súlade s požiadavkami Článku 4 v jurisdikcii (štáte) svojej daňovej rezidencie. Oznamujúcim subjektom môže byť hlavný materský subjekt, náhradný materský subjekt alebo akýkoľvek subjekt uvedený v Článku 2 ods. 2.

6. Pojem „hlavný materský subjekt“ znamená základný subjekt skupiny MNE, ktorý spĺňa tieto kritériá:

i) priamo alebo nepriamo vlastní podiel v jednom alebo viacerých základných subjektov skupiny MNE, ktorý je dostatočný na to, aby bol povinný zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku v súlade s účtovnými zásadami všeobecne uznávanými v jurisdikcii jeho daňovej rezidencie, alebo by bol povinný zostaviť konsolidovanú účtovnú závierku, ak by sa s jeho podielmi na vlastnom imaní obchodovalo na verejnej burze cenných papierov v jurisdikcii

jeho daňovej rezidencie;

ii) a žiadny iný základný subjekt tejto skupiny MNE nevlastní priamo alebo nepriamo podiel opísaný v bode i) v prvom uvedenom základnom subjekte.

7. Pojem „náhradný materský subjekt“ znamená jeden základný subjekt skupiny MNE, ktorého táto skupina MNE poverila podaním CbCR v jurisdikcii svojej daňovej rezidencie ako jediného zástupcu hlavného materského subjektu v mene tejto skupiny MNE, za predpokladu, že je splnená jedna alebo viacero podmienok uvedených v Článku 2 ods. 2 písm. ii).

8. Pojem „finančný rok“ znamená ročné účtovné obdobie, za ktoré hlavný materský subjekt skupiny MNE zostavuje svoju účtovnú závierku.

9. Pojem „oznamovaný finančný rok“ znamená finančný rok, ktorého finančné a prevádzkové výsledky sa vykazujú v CbCR, ako je definované v Článku 4.

10. Pojem „kvalifikovaná dohoda príslušných orgánov“ znamená dohodu (i) uzavretú oprávnenými zástupcami jurisdikcií, ktoré sú stranami medzinárodnej dohody, a (ii) ktorá upravuje automatickú výmenu CbCR medzi jurisdikciami daných zmluvných strán.

11. Pojem „medzinárodná dohoda“ znamená Multilaterálny dohovor o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach, akúkoľvek dvojstrannú alebo viacstrannú daňovú zmluvu alebo akúkoľvek dohodu o výmene daňových informácií, ktorej zmluvnou stranou je [jurisdikcia/štát] a ktorá svojimi podmienkami poskytuje právny základ pre výmenu daňových informácií medzi jurisdikciami vrátane automatickej výmeny týchto informácií.

12. Pojem „konsolidovaná účtovná závierka“ znamená účtovnú závierku skupiny MNE, v ktorej sú majetok, záväzky, výnosy, náklady a peňažné toky hlavného materského subjektu a základných subjektov prezentované tak, ako keby zodpovedali údajom jedného ekonomického subjektu.

13. Pojem „systémové zlyhanie“ znamená vo vzťahu k jurisdikcii buď to, že jurisdikcia má uzavretú kvalifikovanú dohodu príslušných orgánov s [jurisdikciou/štátom], ale pozastavila automatickú výmenu (z iných dôvodov, ako dôvody uvedené v tejto dohode), alebo to, že jurisdikcia trvalo neplní povinnosť automaticky poskytovať [jurisdikcii/štátu] CbCR, ktoré má k dispozícii, týkajúce sa skupín MNE, ktoré majú základné subjekty v [jurisdikcii/štáte].

Článok 2

Povinnosť podávania správ

1. Každý hlavný materský subjekt skupiny MNE, ktorý je rezidentom na daňové účely v [jurisdikcii/štáte], je povinný podať CbCR v súlade s Článkom 4 [daňovej správe jurisdikcie/štátu] za oznamovaný finančný rok v deň alebo pred dňom uvedeným v Článku 5.

2. Základný subjekt, ktorý nie je hlavným materským subjektom skupiny MNE, podá CbCR v súlade s Článkom 4 [daňovej správe jurisdikcie/štátu] za oznamovaný finančný rok skupiny MNE, ktorej je základným subjektom, v deň alebo pred dňom uvedeným v Článku 5, ak sú splnené tieto kritériá:

- i) subjekt je rezidentom na daňové účely v [jurisdikcii/štáte] a
- ii) ak je splnená jedna z nasledujúcich podmienok:

- a) hlavný materský subjekt skupiny MNE nie je povinný podať CbCR v jurisdikcii svojej daňovej rezidencie alebo
- b) jurisdikcia, v ktorej je hlavný materský podnik rezidentom na daňové účely, má platnú medzinárodnú zmluvu, ktorej zmluvnou stranou je [krajina], ale nemá v účinnosti kvalifikovanú dohodu príslušných orgánov, ktorej zmluvnou stranou je [jurisdikcii/štáte] v čase uvedenom v Článku 5 pre podanie CbCR za oznamovaný finančný rok, alebo
- c) došlo k systémovému zlyhaniu jurisdikcie daňovej rezidencie hlavného materského subjektu, ktoré bolo oznámené [daňovou správou jurisdikcie/štátu] základnému subjektu, ktorý je rezidentom na daňové účely v [jurisdikcii/štáte].

Ak existuje viac ako jeden základný subjekt tej istej skupiny MNE, ktorý je rezidentom na daňové účely v [jurisdikcii/štáte], a ak sa uplatňuje jedna alebo viac podmienok uvedených v bode ii), skupina MNE môže určiť jeden z týchto základných subjektov, aby podal CbCR v súlade s požiadavkami Článku 4 [daňovej správe jurisdikcie/štátu] za oznamovaný finančný rok v deň alebo pred dňom uvedeným v Článku 5 a informoval [daňovú správu krajiny], že podanie takejto správy má splniť povinnosť za všetky základné subjekty tejto skupiny MNE, ktoré sú rezidentmi na daňové účely v [jurisdikcii/štáte].

3. Bez ohľadu na ustanovenia odseku 2 tohto Článku 2, ak sa uplatňuje jedna alebo viacero podmienok uvedených v odseku 2 bode ii) tohto Článku 2, subjekt uvedený v odseku 2 tohto Článku 2 nie je povinný podať CbCR [daňovej správe jurisdikcie/štátu] za oznamovaný finančný rok, ak skupina MNE, ktorej je základným subjektom, sprístupnila CbCR v súlade s požiadavkami Článku 4 za tento finančný rok prostredníctvom náhradného materského subjektu, ktorý podáva CbCR daňovým orgánom v jurisdikcii svojej daňovej rezidencie v deň alebo pred dňom uvedeným v Článku 5 a ktorý spĺňa tieto podmienky:

- a) jurisdikcia daňovej rezidencie náhradného materského subjektu vyžaduje podanie CbCR v súlade s požiadavkami Článku 4;
- b) jurisdikcia daňovej rezidencie náhradného materského subjektu má platnú kvalifikovanú dohodu príslušných orgánov, ktorej zmluvnou stranou je [jurisdikcia/štát] v čase uvedenom v Článku 5 pre podanie CbCR za oznamovaný finančný rok;
- c) jurisdikcia daňovej rezidencie náhradného materského subjektu neoznámila [daňovej správe jurisdikcie/štátu] systémové zlyhanie;
- d) jurisdikciou daňovej rezidencie náhradného materského subjektu bolo oznámené základným subjektom, ktorý je rezidentom na daňové účely v tejto jurisdikcii, že je náhradným materským subjektom v súlade s Článkom 3 ods. 1 a
- e) bolo podané oznámenie [daňovej správe jurisdikcie/štátu] v súlade s Článkom 3 ods. 2.

Článok 3 **Oznamovanie**

1. Každý základný subjekt skupiny MNE, ktorý je rezidentom na daňové účely

v [jurisdikcii/štáte], oznámi [daňovej správe jurisdikcie/štátu] najneskôr do [posledný deň oznamovaného finančného roka skupiny MNE], či je hlavným materským subjektom alebo náhradným materským subjektom.

2. Ak základný subjekt skupiny MNE, ktorá je rezidentom na daňové účely v [jurisdikcii/štáte], nie je hlavným materským subjektom alebo náhradným materským subjektom, oznámi [daňovej správe jurisdikcie/štátu] totožnosť a daňovú rezidenciu oznamujúceho subjektu najneskôr do [posledného dňa oznamovaného finančného roka skupiny MNE].

Článok 4 **CbCR**

1. Na účely tohto [názov zákona] sa CbCR vo vzťahu ku skupine MNE rozumie správa, ktorá obsahuje:

i) Súhrnné informácie týkajúce sa výšky výnosov, výsledku hospodárenia pred zdanením, zaplatenej dane z príjmu, splatnej dane z príjmu, základného imania, kumulovaného výsledku hospodárenia, počtu zamestnancov a hmotných aktív iných ako peňažné prostriedky alebo ich ekvivalenty vo vzťahu ku každej jurisdikcii, v ktorej skupina MNE pôsobí;

ii) Identifikácia každého základného subjektu skupiny MNE vrátane jurisdikcie daňovej rezidencie základných subjektov, jurisdikcie, podľa ktorej práva boli založené, ak sa líši od jurisdikcie daňovej rezidencie, a povahy hlavných obchodných činností základných subjektov.

2. CbCR sa predloží vo forme totožnej so štandardnou šablónou pre CbCR a v súlade s definíciami a pokynmi v nej uvedenými v [prílohe III Kapitoly V Smernice OECD o transferovom oceňovaní, v znení prípadných úprav] / [príloha III Správy k dokumentácii o transferovom oceňovaní a CbCR k Akcii 13 BEPS k problematike narušania základu dane a presunu ziskov] / [Dodatok k tomuto právnomu predpisu].

Článok 5 **Lehota pre podanie**

CbCR požadovaný týmto [názov zákona] sa podáva najneskôr do 12 mesiacov od posledného dňa oznamovaného finančného roka skupiny MNE.

Článok 6 **Používanie a dôvernosť informácií v CbCR**

1. [Daňová správa jurisdikcie/štátu] použije CbCR na účely identifikácie významných rizík v otázkach transferového oceňovania a iných rizík súvisiacich s otázkami narušania základu dane a presunu ziskov v [jurisdikcii/štáte] vrátane rizika, že členovia skupiny MNE nedodržiavajú platné pravidlá transferového oceňovania, a prípadne na účely ekonomickej a štatistickej analýzy. Úpravy transferového oceňovania zo strany [daňovej správy jurisdikcie/štátu] nebudú založené na údajoch uvedených v CbCR.

2. [Daňová správa jurisdikcie/štátu] zachováva minimálne takú dôvernosť informácií uvedených v CbCR, akú by zachovávala v prípade informácií poskytnutých podľa ustanovení Multilaterálneho dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach.

Článok 7
Sankcie

Táto vzorová legislatíva neobsahuje ustanovenia týkajúce sa sankcií, ktoré sa majú uložiť v prípade, že oznamujúci subjekt nesplní požiadavky na podávanie správ v súvislosti s CbCR. Očakáva sa, že jurisdikcie budú mať v úmysle rozšíriť svoj existujúci sankčný režim vzťahujúci sa na dokumentáciu o transferovom oceňovaní tak, aby zahŕňal prvky spojené s podávaním CbCR.

Článok 8
Dátum účinnosti

Tento [názov zákona] nadobúda účinnosť pre oznamované finančné roky skupín MNE začínajúcich dňom [1. januára 2016] a neskôr.

Multilaterálna dohoda príslušných orgánov o výmene CbCR

Vzhľadom na to, že jurisdikcie/štáty, ktoré podpísali Multilaterálnu dohodu príslušných orgánov o výmene CbCR (ďalej len „Dohoda“), sú zmluvnými stranami Dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach, prípadne Dohovoru o vzájomnej administratívnej pomoci v daňových záležitostiach v znení Protokolu (ďalej len „Dohovor“) alebo územiami, na ktoré sa vzťahuje Dohovor, alebo podpísali alebo vyjadrili svoj úmysel podpísať Dohovor a uznávajú, že Dohovor musí byť platný a účinný vo vzťahu k tejto jurisdikcii pred zavedením automatickej výmeny CbCR;

Vzhľadom na to, že krajina, ktorá podpísala alebo vyjadrila svoj zámer podpísať Dohovor, sa stane jurisdikciou v zmysle Oddielu 1 tejto Dohody až vtedy, keď sa stane zmluvnou stranou Dohovoru;

Vzhľadom na to, že jurisdikcie chcú zvýšiť medzinárodnú daňovú transparentnosť prostredníctvom každoročnej automatickej výmeny CbCR a zlepšiť prístup svojich daňových správ k informáciám o globálnom rozdelení výnosov, zaplatených daní a iných ukazovateľov rozdelenia ekonomickej činnosti medzi daňovými jurisdikciami, v ktorých pôsobia skupiny MNE, s cieľom identifikovať významné riziká spojené s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom ziskov a v prípade potreby na účely ekonomickej a štatistickej analýzy;

Vzhľadom na to, že zákony príslušných jurisdikcií vyžadujú alebo sa očakáva, že budú vyžadovať, aby oznamujúci subjekt skupiny MNE každoročne predkladal CbCR;

Vzhľadom na to, že CbCR má byť súčasťou trojstupňovej štruktúry spolu s Master file a Local file, spoločne predstavujú štandardizovaný prístup k dokumentácii o transferovom oceňovaní, ktorý poskytne daňovým správam relevantné a spoľahlivé informácie na vykonanie účinnej a dôkladnej analýzy rizika transferového oceňovania;

Vzhľadom na to, že Kapitola III Dohovoru povoľuje výmenu informácií na daňové účely vrátane automatickej výmeny informácií a umožňuje príslušným orgánom dotknutých jurisdikcií dohodnúť sa na rozsahu a spôsobe takejto automatickej výmeny;

Keďže článok 6 Dohovoru stanovuje, že dve alebo viaceré strany sa môžu vzájomne dohodnúť na automatickej výmene informácií, hoci skutočná výmena informácií sa uskutoční dvojstranne medzi dvoma príslušnými orgánmi;

Vzhľadom na to, že jurisdikcie budú mať alebo sa očakáva, že budú mať v čase prvej výmeny CbCR zavedené (i) primerané opatrenia na zabezpečenie dôvernosti informácií získaných podľa tejto Dohody, ktoré sa majú použiť na posúdenie významných rizík spojených s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku, ako aj na akékoľvek ekonomické a štatistické analýzy v súlade s oddielom 5 tejto Dohody, (ii) infraštruktúru pre efektívny vzťah výmeny informácií (vrátane zavedených procesov na zabezpečenie včasnej, presnej a dôvernej výmeny informácií, účinnej a spoľahlivej komunikácie a schopnosti okamžite riešiť otázky a obavy týkajúce sa výmeny informácií alebo žiadostí o výmenu informácií a vykonávať ustanovenia oddielu 4 tejto Dohody); a iii) potrebné právne ustanovenia vyžadujúce od oznamujúcich subjektov podávanie CbCR;

Vzhľadom na to, že v súlade s Článkom 24 ods. 2 Dohovoru a oddielom 6 ods. 1 tejto Dohody sa jurisdikcie zaviazali zapojiť do diskusií s cieľom vyriešiť prípady nežiaducich hospodárskych výsledkov vrátane prípadov, keď sú dotknuté jednotlivé podniky;

Vzhľadom na to, že procedúry vzájomnej dohody, napríklad na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi jurisdikciami príslušných orgánov, sa naďalej uplatňujú

aj v prípadoch, keď sa CbCR vymenila na základe tejto Dohody;

Vzhľadom na to, že príslušné orgány jurisdikcií majú v úmysle uzavrieť túto Dohodu bez toho, aby boli dotknuté vnútroštátne legislatívne postupy (ak existujú), a pri zachovaní mlčanlivosti a iných ochranných opatrení stanovených v Dohovore vrátane ustanovení obmedzujúcich používanie informácií vymieňaných podľa Dohovoru; sa príslušné orgány dohodli nasledovne:

ODDIEL 1 **Definície**

1. Na účely tejto Dohody majú nasledujúce pojmy tento význam:
 - a) „**jurisdikcia**“ znamená štát alebo územie, pre ktoré je Dohovor platný a účinný na základe ratifikácie, prijatia alebo schválenia v súlade s Článkom 28 alebo na základe územného rozšírenia v súlade s Článkom 29 a ktoré je signatárom tejto Dohody;
 - b) „**príslušný orgán**“ znamená pre každú príslušnú jurisdikciu osoby a orgány uvedené v prílohe B k Dohovoru;
 - c) „**skupina**“ je súbor podnikov, ktoré sú tak prepojené vlastníctvom alebo kontrolou, že sa od nich vyžaduje zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky na účely finančného výkazníctva v súlade s platnými účtovnými zásadami, alebo by sa to od nich vyžadovalo, ak by sa s majetkovými účasťami v ktoromkoľvek z príslušných podnikov obchodovalo na verejnej burze cenných papierov;
 - d) „**skupina MNE**“ je skupina pozostávajúca z dvoch alebo viacerých podnikov, i) ktoré sú daňovými rezidentmi v rôznych jurisdikciách, alebo pozostávajúca z podniku, ktorý je daňovým rezidentom v jednej jurisdikcii a podlieha zdaneniu v súvislosti s obchodnou činnosťou vykonávanou prostredníctvom stálej prevádzkarne v inej jurisdikcii, a ii) ktorá nie je vylúčenou skupinou MNE;
 - e) „**vylúčená skupina MNE**“ znamená skupinu, ktorá nie je povinná podávať CbCR na základe toho, že ročné konsolidované výnosy skupiny počas finančného roka bezprostredne predchádzajúceho oznamovanému finančnému roku, ako sú uvedené v jej konsolidovanej účtovnej závierke za tento predchádzajúci finančný rok, sú nižšie ako prahová suma stanovená vo vnútroštátnom práve jurisdikcie a sú v súlade so Správou za rok 2015, prípadne zmenenou a doplnenou po revízii v roku 2020;
 - f) „**základný subjekt**“ znamená (i) akúkoľvek samostatnú podnikateľskú jednotku skupiny MNE, ktorá je zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE na účely finančného výkazníctva alebo by bola zahrnutá, ak by sa s majetkovými účasťami v ktorejkoľvek z jednotiek obchodovalo na verejnej burze cenných papierov, (ii) každá samostatná obchodná jednotka, ktorá je vylúčená z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE výlučne na základe veľkosti alebo významnosti, a (iii) akákoľvek stála prevádzkareň akejkoľvek samostatnej obchodnej jednotky skupiny MNE zahrnutých v bode i) alebo ii) za predpokladu, že obchodná jednotka zostavuje individuálnu účtovnú závierku pre túto stálu prevádzkareň na účely finančného výkazníctva, regulačné účely, účely daňového výkazníctva alebo na účely vnútornej kontroly riadenia;

- g) „**oznamujúci subjekt**“ je základný subjekt, ktorý v súlade s vnútroštátnym právom v jurisdikcii svojej daňovej rezidencie podáva CbCR zo svojej právomoci konať v mene skupiny MNE;
- h) „**CbCR**“ znamená správu podľa jednotlivých štátov, ktorú každoročne podáva oznamujúci subjekt v súlade s právnymi predpismi jurisdikcie svojej daňovej rezidencie a ktorá obsahuje informácie, ktoré je povinný vykazovať podľa týchto právnych predpisov, vrátane položiek a vo formáte uvedenom v Správe za rok 2015, v znení prípadných zmien po revízii v roku 2020;
- i) „**Správa za rok 2015**“ súhrnná správa s názvom *Dokumentácia o transferovom oceňovaní a CbCR k Akcii 13 OECD/G20 BEPS o narušení základu dane a presúvaní ziskov*;
- j) „**koordinačný orgán**“ znamená koordinačný orgán Dohovoru, ktorý sa podľa Článku 24 ods. 3 Dohovoru skladá zo zástupcov príslušných orgánov strán Dohody;
- k) „**sekretariát koordinačného orgánu**“ je sekretariát OECD, ktorý podľa Článku 24 ods. 3 Dohovoru poskytuje podporu koordinačnému orgánu;
- l) „**platná Dohoda**“ znamená vo vzťahu k obom príslušným orgánom situáciu, keď si oba príslušné orgány oznámili svoj zámer automaticky si navzájom vymieňať informácie a splnili ostatné podmienky stanovené v Oddiele 8 ods. 2. Zoznam príslušných orgánov, medzi ktorými je táto Dohoda platná, sa uverejní na webovej stránke OECD.

2. Pri uplatňovaní tejto Dohody príslušným orgánom jurisdikcie má každý pojem, ktorý nie je v tejto Dohode definovaný inak, pokiaľ kontext nevyžaduje inak alebo pokiaľ sa príslušné orgány nedohodnú na spoločnom význame (v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi), význam, ktorý má v príslušnom čase podľa právnych predpisov jurisdikcie uplatňujúcej túto Dohodu, pričom akýkoľvek význam podľa platných daňových právnych predpisov tejto jurisdikcie má prednosť pred významom, ktorý sa tomuto pojmu pripisuje podľa iných právnych predpisov tejto jurisdikcie.

ODDIEL 2

Výmena informácií vo vzťahu k skupinám MNE

1. V súlade s ustanoveniami Článkov 6, 21 a 22 Dohovoru si každý príslušný orgán automaticky každoročne vymieňa CbCR prijaté od každého oznamujúceho subjektu, ktorý je rezidentom na daňové účely v jeho jurisdikcii, so všetkými príslušnými orgánmi v jurisdikciách, na ktoré sa vzťahuje platná Dohoda a v ktorých je na základe informácií uvedených v CbCR jeden alebo viacero základných subjektov skupiny MNE buď rezidentom na daňové účely, alebo v nich podlieha dani v súvislosti s obchodnými činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne.

2. Bez ohľadu na predchádzajúci odsek príslušné orgány jurisdikcií, ktoré uviedli, že majú byť uvedené v zozname ako neregistrované jurisdikcie na základe ich oznámenia podľa Oddielu 8 ods. 1 písm. b), budú posielat' CbCR podľa odseku 1, ale nebudú dostávať CbCR podľa tejto Dohody. Príslušné orgány jurisdikcií, ktoré nie sú uvedené ako neregistrované jurisdikcie, budú posielat' aj dostávať informácie uvedené v odseku 1. Príslušné orgány však tieto informácie nebudú posielat' príslušným orgánom jurisdikcií uvedených vo vyššie

uvedenom zozname nerecipročných jurisdikcií.

ODDIEL 3

Čas a spôsob výmeny informácií

1. Na účely výmeny informácií podľa Oddielu 2 sa uvedie mena súm uvedených v CbCR.
2. So zreteľom na Oddiel 2 ods. 1 sa má CbCR prvýkrát vymeniť za finančný rok skupiny MNE, ktoré sa začína v deň alebo po dni určenom príslušným orgánom v oznámení podľa Oddielu 8 ods. 1 písm. a), čo najskôr a najneskôr do 18 mesiacov od posledného dňa tohto finančného roka. Bez ohľadu na vyššie uvedené, sa CbCR vymení len vtedy, ak je táto Dohoda platná vo vzťahu k obojm jurisdikciám a ich jurisdikcie prijali platnú legislatívu, ktorá vyžaduje podanie CbCR za finančný rok, ktorého sa CbCR týka, a ktorá je totožná s rozsahom výmeny uvedeným v Oddiele 2.
3. S výhradou odseku 2 sa CbCR vymení čo najskôr, najneskôr však do 15 mesiacov od posledného dňa finančného roka skupiny MNE, na ktorú sa CbCR vzťahuje.
4. Príslušné orgány si budú automaticky vymieňať CbCR podľa spoločnej schémy v rozšíriteľnom značkovacom jazyku (XML).
5. Príslušné orgány vypracujú a dohodnú sa na jednej alebo viacerých metódach prenosu elektronických údajov, vrátane štandardov šifrovania, s cieľom maximalizovať štandardizáciu a minimalizovať zložitosť a náklady a oznámia tieto štandardizované metódy prenosu a šifrovania sekretariátu koordinačného orgánu.

ODDIEL 4

Spolupráca v oblasti dodržiavania a presadzovania predpisov

Príslušný orgán informuje druhý príslušný orgán, ak má prvý príslušný orgán dôvod domnievať sa v súvislosti s oznamujúcim subjektom, ktorý je rezidentom na daňové účely v jurisdikcii druhého príslušného orgánu, že v dôsledku chyby boli oznámené nesprávne alebo neúplné informácie, alebo že oznamujúci subjekt nesplnil svoju povinnosť predložiť CbCR. Informovaný príslušný orgán prijme vhodné opatrenia dostupné podľa jeho vnútroštátneho práva na riešenie chýb alebo nedodržania povinností opísaných v informácii.

ODDIEL 5

Zachovanie mlčanlivosti, ochrana údajov a ich správne využívanie

1. Všetky vymieňané informácie podliehajú pravidlám mlčanlivosti a iným ochranným opatreniam stanoveným v Dohovore vrátane ustanovení obmedzujúcich použitie vymieňaných informácií.
2. Okrem obmedzení uvedených v odseku 1 bude použitie informácií ďalej obmedzené na povolené použitie opísané v tomto odseku. Informácie získané prostredníctvom CbCR sa použijú najmä na posúdenie významných rizík spojených s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku a prípadne na ekonomickú a štatistickú analýzu. Tieto informácie sa nepoužijú ako náhrada za podrobnú analýzu transferového oceňovania

a cien jednotlivých transakcií založených na úplnej funkčnej a porovnávacej analýze. Platí, že informácie uvedené v CbCR samy osebe nepredstavujú rozhodujúci dôkaz o tom, či transferové ceny sú alebo nie sú primerané, a preto sa na základe CbCR nevykoná žiadna úprava transferových cien. Neodôvodnené úpravy vykonané miestnymi daňovými správami v rozpore s týmto odsekom sa postúpia príslušným orgánom. Bez ohľadu na uvedené však nie je zakázané využívať informácie uvedené v CbCR ako základ pre ďalšie zisťovanie nastavenia transferového oceňovania skupiny MNE alebo iných daňových záležitostí v priebehu daňových kontrol, v dôsledku čoho sa môžu vykonať príslušné úpravy zdaniteľného príjmu základného subjektu.

3. V rozsahu povolenom platnými právnymi predpismi dotknutý príslušný orgán bezodkladne informuje sekretariát koordinačného orgánu o všetkých prípadoch nedodržania podmienok stanovených v odsekoch 1 a 2 tohto Oddielu vrátane všetkých nápravných opatrení a všetkých opatrení prijatých v súvislosti s nedodržaním uvedených odsekov. Sekretariát koordinačného orgánu o tom informuje všetky príslušné orgány, s ktorými má prvý uvedený príslušný orgán takúto Dohodu v platnosti.

ODDIEL 6 **Konzultácie**

1. V prípade, že úprava zdaniteľného príjmu základného subjektu, ako výsledok ďalšieho zisťovania vykonaného na základe informácií poskytnutých v CbCR, vedie k nežiaducim hospodárskym výsledkom, a to aj v prípade, že je dotknutý jeden konkrétny podnik, príslušné orgány jurisdikcií, v ktorých sú dotknuté základné subjekty rezidentmi, navzájom konzultujú a prerokujú prípad s cieľom vyriešiť ho.

2. Ak vzniknú ťažkosti pri vykonávaní alebo výklade tejto Dohody, príslušný orgán môže požiadať o prerokovanie s jedným alebo viacerými príslušnými orgánmi s cieľom vypracovať vhodné opatrenia na zabezpečenie plnenia tejto Dohody. Predtým, ako príslušný orgán rozhodne, že došlo k systémovému zlyhaniu výmeny CbCR s druhým príslušným orgánom, mal by najskôr prerokovať situáciu s týmto druhým príslušným orgánom. V prípade, že prvý uvedený príslušný orgán takto rozhodne, oznámi to sekretariátu koordinačného orgánu, ktorý po informovaní druhého príslušného orgánu oznámi situáciu všetkým príslušným orgánom. V rozsahu povolenom platnými právnymi predpismi môže ktorýkoľvek príslušný orgán, a aj prostredníctvom sekretariátu koordinačného orgánu, zapojiť do hľadania prijateľného riešenia problému iné príslušné orgány, s ktorými má túto Dohodu v platnosti.

3. Príslušný orgán, ktorý požiadal o prerokovanie podľa odseku 2, v prípade potreby zabezpečí, aby bol sekretariát koordinačného orgánu informovaný o všetkých prijatých záveroch a opatreniach vrátane absencie takýchto záverov alebo opatrení, a sekretariát koordinačného orgánu oznámi tieto závery a opatrenia všetkým príslušným orgánom vrátane tých, ktoré sa na prerokovaní nezúčastnili. Informácie o konkrétnych daňovníkoch vrátane informácií, ktoré by odhalili totožnosť daňovníka, sa neposkytujú.

ODDIEL 7 **Zmeny**

Túto Dohodu možno meniť a dopĺňať po vzájomnej dohode na základe písomného súhlasu všetkých príslušných orgánov, pre ktoré je Dohoda platná. Ak nie je dohodnuté inak, zmeny

a doplnenia nadobúdajú platnosť prvým dňom mesiaca nasledujúceho po uplynutí lehoty jedného mesiaca od dátumu posledného podpisu tejto Dohody.

ODDIEL 8 ***Doba trvania Dohody***

1. Príslušný orgán musí v čase podpisu tejto Dohody alebo čo najskôr po jej podpísaní predložiť sekretariátu koordinačného orgánu oznámenie:

- a) že jeho jurisdikcia má potrebnú legislatívu, ktorá vyžaduje, aby oznamujúce subjekty predkladali CbCR, a že jeho jurisdikcia bude vyžadovať predkladanie CbCR v súvislosti s finančnými rokmi oznamujúcich subjektov, ktoré sa začínajú v deň uvedený v oznámení alebo neskôr;
- b) s uvedením, či bude jurisdikcia zaradená do zoznamu nerecipročných jurisdikcií;
- c) s uvedením jednej alebo viacerých metód elektronického prenosu údajov vrátane šifrovania;
- d) že má zavedený potrebný právny rámec a infraštruktúru na zabezpečenie požadovaných opatrení na zachovanie mlčanlivosti a ochranu údajov v súlade s Článkom 22 Dohovoru a odsekom 1 a Oddielom 5 tejto Dohody a na zabezpečenie vhodného použitia informácií poskytnutých v CbCR opísaných v odseku 2 Oddielu 5 tejto Dohody a že priloží vyplnený dotazník o mlčanlivosti a ochrane údajov, ktorý je prílohou tejto Dohody, a
- e) že zahŕnie i) zoznam jurisdikcií príslušných orgánov, s ktorými má v úmysle mať túto Dohodu v platnosti, na základe vnútroštátnych legislatívnych postupov pre nadobudnutie účinnosti (ak existujú); alebo (ii) vyhlásenie príslušného orgánu, že má v úmysle mať platnú predmetnú Dohodu so všetkými ostatnými príslušnými orgánmi, ktoré poskytujú oznámenia podľa Oddielu 8 ods. 1 písm. e).

Príslušné orgány bezodkladne oznámia sekretariátu koordinačného orgánu každú následnú zmenu v nadväznosti na vyššie uvedený obsah u oznámenia.

2. Táto dohoda nadobúda platnosť medzi oboma príslušnými orgánmi v neskorší z týchto dní: i) v deň, keď druhý z dvoch príslušných orgánov podá oznámenie sekretariátu koordinačného orgánu podľa odseku 1, že zahŕňa do zoznamu jurisdikciu druhého príslušného orgánu podľa odseku 1 písm. e), a ii) v deň, keď Dohovor nadobudne účinnosť a začne sa uplatňovať pre obe jurisdikcie.

3. Sekretariát koordinačného orgánu bude viesť zoznam príslušných orgánov, ktoré podpísali Dohodu a medzi ktorými je Dohoda platná, ktorý bude uverejnený na webovej stránke OECD. Okrem toho sekretariát koordinačného orgánu zverejní informácie poskytnuté príslušnými orgánmi podľa odseku 1 písm. a) a b) na webovej stránke OECD.

4. Informácie poskytnuté podľa odseku 1 písm. c) až e) sa sprístupnia ostatným signatárom na základe písomnej žiadosti adresovanej sekretariátu koordinačného orgánu.

5. Príslušný orgán môže dočasne pozastaviť výmenu informácií podľa tejto Dohody písomným oznámením druhému príslušnému orgánu, o ktorom zistil, že druhý príslušný orgán závažne porušuje alebo závažne porušil túto Dohodu. Pred vykonaním takéhoto rozhodnutia to

prvý príslušný orgán prerokuje s druhým príslušným orgánom. Na účely tohto odseku sa za závažné porušenie považuje nedodržanie odsekov 1 a 2 Oddielu 5 a odseku 1 Oddielu 6 tejto Dohody a/alebo príslušných ustanovení Dohovoru a tiež porušenie povinnosti príslušného orgánu poskytnúť včas alebo v dostatočnom rozsahu informácie požadované touto Dohodou. Pozastavenie má okamžitý účinok a trvá dovtedy, kým druhý príslušný orgán nepreukáže spôsobom prijateľným pre oba príslušné orgány, že nedošlo k závažnému nesúladu alebo že druhý príslušný orgán prijal vhodné opatrenia na odstránenie nesúladu. V rozsahu povolenom príslušnými právnymi predpismi môže každý príslušný orgán, a aj prostredníctvom sekretariátu koordinačného orgánu, zapojiť do hľadania prijateľného riešenia problému iné príslušné orgány, s ktorými má platnú Dohodu.

6. Príslušný orgán môže ukončiť svoju účasť na tejto Dohode, alebo vo vzťahu ku konkrétnemu príslušnému orgánu, písomným oznámením o ukončení zaslaným sekretariátu koordinačného orgánu. Takáto výpoveď nadobúda účinnosť prvým dňom mesiaca nasledujúceho po uplynutí 12 mesiacov odo dňa oznámenia o výpovedi. V prípade ukončenia Dohody zostávajú všetky informácie, ktoré boli predtým získané na základe tejto Dohody, dôverné a podliehajú naďalej ustanoveniam Dohovoru.

ODDIEL 9

Sekretariát koordinačného orgánu

Ak nie je v Dohode stanovené inak, sekretariát koordinačného orgánu informuje všetky príslušné orgány o všetkých oznámeniach prijatých na základe tejto Dohody a informuje všetkých signatárov Dohody, keď Dohodu podpíšu nové príslušné orgány.

Vyhotovené v anglickom a francúzskom jazyku, pričom oba texty majú rovnakú platnosť.

Príloha k Dohode – Dotazník o mlčanlivosti a ochrane údajov

1. Právny rámec

Právny rámec musí zabezpečiť dôvernosť (mlčanlivosť) vymieňaných daňových informácií a obmedziť ich použitie na príslušné účely. Dvomi základnými zložkami takéhoto rámca sú: podmienky uplatňovania zmluvy, Dohody o výmene daňových informácií (TIEA) alebo inej dvojstrannej dohody o výmene informácií; a vnútroštátne právne predpisy príslušnej jurisdikcie.

1.1 Daňové zmluvy, dohody TIEA a iné dohody o výmene	
Hlavné oblasti kontroly	Ustanovenia v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, dohodách o výmene daňových informácií a medzinárodných dohodách, ktoré vyžadujú dôvernosť vymieňaných informácií a obmedzujú ich použitie na príslušné účely
Ako môžu ustanovenia o výmene informácií v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, dohodách o výmene daňových informácií alebo iných dvojstranných dohodách o výmene informácií zabezpečiť dôvernosť a obmedziť používanie informácií odchádzajúcich do iných zmluvných štátov, ako aj prichádzajúcich informácií prijatých v reakcii na žiadosť?	
1.2 Vnútroštátne právne predpisy	
Hlavné oblasti kontroly	Vnútroštátne právne predpisy musia uplatňovať ochranné opatrenia na informácie daňovníkov vymieňané na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, dohody TIEA alebo inej medzinárodnej dohody a považovať takéto dohody o výmene informácií za záväzné, obmedzovať prístup k údajom a ich používanie a ukladať sankcie za ich porušenie.
Ako vaše vnútroštátne zákony a predpisy chránia a obmedzujú používanie informácií vymieňaných na daňové účely na základe zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, dohôd TIEA alebo iných nástrojov na výmenu informácií? Ako daňová správa zabráňuje zneužitiu dôverných údajov a zakazuje prenos daňových informácií od orgánov daňovej správy na nedaňové štátne orgány?	

2. Riadenie informačnej bezpečnosti

Systémy riadenia bezpečnosti informácií používané daňovou správou každej jurisdikcie musia dodržiavať normy, ktoré zabezpečujú ochranu dôverných údajov daňovníkov. Musí napríklad existovať proces preverovania zamestnancov, ktorí pracujú s týmito informáciami, obmedzenia prístupu k informáciám a systémy na zisťovanie a monitorovanie neoprávneného zverejňovania informácií. Medzinárodne uznávané normy pre informačnú bezpečnosť sú známe ako „ISO/IEC 27000-series“. Ako sa uvádza ďalej, daňová správa by mala byť schopná preukázať, že dodržiava tieto normy alebo že má primeraný rámec informačnej bezpečnosti a že informácie daňovníkov získané na základe dohody o výmene informácií sú chránené podľa tohto rámca.

2.1.1 Kontroly a zmluvy	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • Prieskumy a prešetrovanie minulosti zamestnancov a dodávateľov • Proces prijímania zamestnancov a uzatvárania zmlúv • Zodpovedné kontaktné osoby
<p>Aké postupy upravujú prešetrovanie vašej daňovej správy v prípade zamestnancov a zmluvných partnerov (dodávateľov), ktorí môžu mať prístup k údajom získaným prostredníctvom výmeny informácií alebo zodpovednosť za ich ochranu? Sú tieto informácie verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte, prosím, zhrnutie týchto postupov.</p>	
2.1.2 Školenie a zvyšovanie povedomia	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • Úvodné školenie a pravidelné školenie o bezpečnosti na základe úloh, bezpečnostných rizík a platných právnych predpisov.
<p>Aké školenia poskytuje vaša daňová správa zamestnancom a zmluvným partnerom o dôverných informáciách vrátane údajov získaných od partnerov prostredníctvom výmeny informácií? Spravuje vaša daňová správa verejnú verziu požiadaviek? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte zhrnutie požiadaviek.</p>	
2.1.3 Politika odchodu zamestnancov	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • Politika ukončenia prístupu k dôverným informáciám pri odchode zamestnanca zo spoločnosti
<p>Aké postupy používa vaša daňová správa pri ukončení prístupu k dôverným informáciám pre odchádzajúcich zamestnancov a konzultantov? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte, prosím, zhrnutie postupov.</p>	
2.2.1 Fyzické zabezpečenie: prístup do priestorov	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • Bezpečnostné opatrenia na obmedzenie vstupu do priestorov: bezpečnostná ostraža, bezpečnostná politika, prístupové postupy
<p>Aké postupy používa vaša daňová správa na zabezpečenie prístupu zamestnancov, konzultantov a návštevníkov do priestorov, kde sú uložené dôverné informácie, či už v papierovej alebo elektronickej podobe? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte zhrnutie postupov.</p>	
2.2.2 Fyzické zabezpečenie: fyzické uchovávanie dokumentov	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • Zabezpečenie fyzického uchovávania dôverných dokumentov: zásady a postupy
<p>Aké postupy používa vaša daňová správa na prijímanie, spracovanie, archiváciu, obnovu a likvidáciu kópií dôverných údajov získaných od daňovníkov alebo partnerov na výmenu informácií? Uplatňuje vaša daňová správa postupy, ktoré musia zamestnanci dodržiavať pri odchode z pracoviska na konci dňa? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie. Má vaša daňová správa politiku klasifikácie údajov? Ak áno, opíšte, ako sa vaše postupy uchovávania dokumentov líšia pre údaje na všetkých úrovniach klasifikácie. Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p>	
2.3 Plánovanie	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> • Plánovanie dokumentácie pre vývoj, aktualizáciu a implementáciu bezpečnostných informačných systémov
<p>Aké postupy používa vaša daňová správa na vývoj, dokumentáciu, aktualizáciu a implementáciu bezpečnosti informačných systémov používaných na prijímanie, spracovanie, archiváciu a obnovu dôverných informácií? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p> <p>Aké postupy má vaša daňová správa zavedené, pokiaľ ide o pravidelné aktualizácie plánu informačnej bezpečnosti s cieľom riešiť zmeny v prostredí informačných systémov a ako sa identifikujú a riešia problémy a riziká počas vykonávania plánu informačnej bezpečnosti. Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p>	

2.4 Riadenie konfigurácie	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Riadenie konfigurácie a kontroly zabezpečenia
Aké zásady používa vaša daňová správa na reguláciu konfigurácií a aktualizácií systému? Sú tieto politiky verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.	
2.5 Riadenie prístupu	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Politiky a postupy riadenia prístupu: oprávnený personál a medzinárodná výmena informácií
Aké pravidlá používa vaša daňová správa na obmedzenie prístupu do systému len na oprávnené osoby a na ochranu údajov pri ich prenose, keď sa prijímajú a ukladajú? Opište, prosím, ako sa pravidlá vašej daňovej správy týkajúce sa oprávnenia na prístup k údajom a ich prenosu vzťahujú na údaje získané od partnera na výmenu informácií na základe zmluvy alebo dohody TIEA alebo inej dohody o výmene. Sú tieto pravidlá verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.	
2.6 Identifikácia a overovanie	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Overenie identifikácie používateľov a zariadení vyžadujúcich prístup do informačných systémov
Aké pravidlá a postupy používa vaša daňová správa pre každý informačný systém spojený s dôvernými údajmi? Sú tieto pravidlá a postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie. Aké pravidlá a postupy upravujú overovanie oprávnených používateľov systémov daňovej správy spojených s dôvernými údajmi? Sú tieto pravidlá a postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte zdroj. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.	
2.7 Kontrola a zodpovednosť	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Sledovateľné elektronické akcie v rámci systémov Postupy kontroly systémov: monitorovanie, analýza, vyšetrovanie a nahlasovanie nezákonného/neoprávneného používania
Aké pravidlá a postupy používa vaša daňová správa na zabezpečenie systému kontrol, ktorý odhalí neoprávnený prístup? Sú tieto pravidlá verejne dostupné? Ak áno, uveďte zdroj. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.	
2.8 Údržba	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Pravidelná a včasná údržba systémov Riadenie nástrojov, postupov a mechanizmov na údržbu systémov a personálneho využívania
Aké pravidlá upravujú účinnú pravidelnú údržbu systému zo strany daňovej správy. Sú tieto pravidlá verejne dostupné? Ak áno, uveďte zdroj. Ak nie, uveďte ich zhrnutie. Aké postupy upravujú riešenie systémových nedostatkov zistených vašou daňovou správou? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte, prosím, zhrnutie.	
2.9 Ochrana systému a komunikácie	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Postupy monitorovania, kontroly a ochrany komunikácie do/z informačných systémov
Aké pravidlá a postupy používa vaša daňová správa na elektronický prenos a prijímanie dôverných informácií? Opište, prosím, bezpečnostné a šifrovacie požiadavky týchto pravidiel. Sú tieto pravidlá verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.	
2.10 Integrita systému a informácií	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Postupy na včasnú identifikáciu, nahlasovanie a nápravu nedostatkov informačného systému Ochrana pred škodlivým kódom a monitorovanie systému bezpečnostných upozornení

<p>Aké postupy používa vaša daňová správa na včasnú identifikáciu, nahlasovanie a opravu chýb informačného systému? Opíšte, ako tieto postupy zabezpečujú ochranu systému pred škodlivými kódmi, ktoré ohrozujú integritu údajov. Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p>	
<p>2.11 Hodnotenie bezpečnosti</p>	
<p>Hlavné oblasti kontroly</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Procesy používané na testovanie, overovanie a schvaľovanie bezpečnostných opatrení na ochranu údajov, odstraňovanie nedostatkov a znižovanie zraniteľnosti
<p>Aké pravidlá používa a pravidelne aktualizuje vaša daňová správa na preskúmanie procesov používaných na testovanie, overovanie a schvaľovanie plánu kontroly bezpečnosti? Sú tieto pravidlá verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p>	
<p>2.12 Plánovanie nepredvídaných udalostí</p>	
<p>Hlavné oblasti kontroly</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Plány reakcie na núdzové situácie, zálohovacie operácie a obnova informačných systémov po katastrofe
<p>Aké pohotovostné plány a postupy používa vaša daňová správa na zníženie dopadu nesprávneho zverejnenia alebo nenapraviteľnej straty údajov. Sú tieto plány a postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie</p>	
<p>2.13 Hodnotenie rizík</p>	
<p>Hlavné oblasti kontroly</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Potenciálne riziko neoprávneného prístupu k informáciám daňovníka • Riziko a rozsah škôd spôsobených neoprávneným použitím, zverejnením alebo narušením informačných systémov daňovníkov • Postupy aktualizácie metodík hodnotenia rizík
<p>Vykonáva vaša daňová správa posúdenie rizík s cieľom identifikovať riziká a potenciálne dôsledky neoprávneného prístupu, použitia a zverejnenia informácií alebo zničenia informačných systémov? Aké postupy používa vaša daňová správa na aktualizáciu metodík hodnotenia rizík? Sú tieto hodnotenia rizík a postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p>	
<p>2.14 Získavanie systémov a služieb</p>	
<p>Hlavné oblasti kontroly</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Metódy a postupy na zabezpečenie toho, aby tretie strany, napríklad poskytovatelia informačných systémov, spracovávali, uchovávali a prenášali dôverné informácie v súlade s požiadavkami na počítačovú bezpečnosť
<p>Aké postupy používa vaša daňová správa na zabezpečenie toho, aby tretie strany mali zavedené primerané bezpečnostné opatrenia, ktoré sú v súlade s požiadavkami na bezpečnosť dôverných informácií? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p>	
<p>2.15 Ochrana médií</p>	
<p>Hlavné oblasti kontroly</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Procesy na ochranu informácií v tlačenej alebo digitálnej forme • Bezpečnostné opatrenia používané na obmedzenie prístupu k informáciám na médiách len na oprávnených používateľov • Metódy nápravy alebo zničenia digitálnych médií pred ich likvidáciou alebo opätovným použitím
<p>Aké postupy používa vaša daňová správa na bezpečné uchovávanie a obmedzenie prístupu k dôverným informáciám v papierovej alebo digitálnej podobe po ich získaní z akéhokoľvek zdroja? Ako vaša daňová správa bezpečne ničí médiá s dôvernými informáciami pred ich likvidáciou? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.</p>	
<p>2.16 Ochrana vymieňaných údajov na základe zmluvy (pôvodne s cieľom zabrániť zamieňaniu údajov)</p>	
<p>Hlavné oblasti kontroly</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Postupy na zabezpečenie ochrany a jasného označenia vymieňaných súborov na základe zmluvy • Klasifikácia metód výmeny súborov na základe zmluvy

Aké pravidlá a postupy používa vaša daňová správa na uchovávanie dôverných informácií a ich jasné označenie ako zmluvne vymenených po ich prijatí od zahraničných príslušných orgánov? Sú tieto pravidlá a postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.

2.17 Politika odstraňovania informácií

Hlavné oblasti kontroly

- Postupy pre správnu likvidáciu papierových a elektronických súborov

Aké postupy používa vaša daňová správa na likvidáciu dôverných údajov? Vzťahujú sa tieto postupy aj na výmenu informácií od zahraničných príslušných orgánov? Sú tieto postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.

3. Monitorovanie a vymáhanie

Okrem zachovania dôvernosti informácií, ktoré sú predmetom výmeny podľa zmluvy (dohody), musia byť daňové správy schopné zabezpečiť, aby sa použitie informácií obmedzilo na účely vymedzené v príslušnej dohode o výmene informácií. Preto dodržiavanie prijateľného rámca informačnej bezpečnosti samo osebe nestačí na ochranu daňových údajov vymieňaných na základe dohody. Okrem toho musia vnútroštátne právne predpisy ukladať pokuty alebo sankcie za neoprávnené zverejnenie alebo použitie informácií daňovníkov. Na zabezpečenie vykonávania právnych predpisov musia byť k dispozícii primerané administratívne zdroje a postupy.

3.1 Tresty a sankcie	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Sankcie uložené za neoprávnené zverejnenie Postup na zmiernenie rizika
Má vaša daňová správa možnosť uložiť sankcie za neoprávnené zverejnenie dôverných informácií? Vzťahujú sa tieto sankcie aj na neoprávnené zverejnenie dôverných informácií, ktoré sa vymieňajú so zmluvnými partnermi alebo partnermi dohody TIEA? Sú tieto sankcie verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.	
3.2.1 Kontrola neoprávneného prístupu a zverejnenia	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Monitorovanie a odhaľovanie porušení Hlásenie porušení
Aké postupy používa vaša daňová správa na monitorovanie porušenia mlčanlivosti? Aké pravidlá a postupy má vaša daňová správa na vyžadovanie od zamestnancov a zmluvných partnerov, aby nahlasovali skutočné alebo potenciálne porušenia mlčanlivosti? Aké správy pripravuje vaša daňová správa v prípade porušenia dôvernosti? Sú tieto pravidlá a postupy verejne dostupné? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte ich zhrnutie.	
3.2.2 Sankcie a predchádzajúce skúsenosti	
Hlavné oblasti kontroly	<ul style="list-style-type: none"> Predchádzajúce neoprávnené zverejnenie Zmeny pravidiel/postupov s cieľom predchádzať budúcim porušeniam
Vyskytli sa vo vašej jurisdikcii prípady, keď boli dôverné informácie neoprávnene zverejnené? Vyskytli sa vo vašej jurisdikcii prípady, keď príslušný orgán dostal dôverné informácie od partnera na výmenu informácií a zverejnil ich inak ako v súlade s podmienkami nástroja, na základe ktorého boli poskytnuté? Zverejňuje vaša daňová správa alebo generálny inšpektor akékoľvek porušenia, uložené pokuty/sankcie a zmeny vykonané s cieľom znížiť riziko a predchádzať budúcim porušeniam? Ak áno, uveďte odkaz. Ak nie, uveďte, prosím, zhrnutie.	

Dohoda medzi príslušnými orgánmi o výmene CbCR podľa Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia („DTC CAA“)

Vzhľadom na to, že vláda [jurisdikcia A] a vláda [jurisdikcia B] chcú zvýšiť medzinárodnú daňovú transparentnosť a zlepšiť prístup svojich daňových správ k informáciám o celosvetovom rozdelení príjmov prostredníctvom každoročnej automatickej výmeny CbCR, zaplatených daniach a k určitým ďalším ukazovateľom rozmiestnenia ekonomickej činnosti medzi daňovými jurisdikciami, v ktorých pôsobia skupiny MNE, s cieľom identifikovať významné riziká spojené s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku a v prípade potreby na účely ekonomickej a štatistickej analýzy;

Vzhľadom na to, že zákony príslušných jurisdikcií vyžadujú alebo sa očakáva, že budú vyžadovať, aby oznamujúci subjekt skupiny MNE každoročne predkladal CbCR;

Vzhľadom na to, že CbCR má byť súčasťou trojstupňovej štruktúry, ktoré spolu s globálnou základnou dokumentáciou, tzv. master file a dokumentáciou špecifickou pre konkrétnu krajinu, tzv. local file, predstavujú štandardizovaný prístup k dokumentácii o transferovom oceňovaní, ktorý poskytne daňovej správe relevantné a spoľahlivé informácie na vykonanie účinnej a dôkladnej analýzy rizika transferového oceňovania;

Vzhľadom na to, že článok [...] Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia medzi [jurisdikcia A] a [jurisdikcia B] (ďalej len „zmluva“) povoľuje výmenu informácií na daňové účely vrátane automatickej výmeny informácií a umožňuje príslušným orgánom [jurisdikcia A] a [jurisdikcia B] (ďalej len „príslušné orgány“) dohodnúť sa na rozsahu a spôsobe takejto automatickej výmeny;

Vzhľadom na to, že [jurisdikcia A] a [jurisdikcia B] [budú mať alebo sa očakáva, že budú mať] v čase prvej výmeny CbCR (i) primerané záruky na zabezpečenie dôvernosti informácií získaných podľa tejto dohody, ktoré sa použijú na posúdenie podstatných rizík spojených s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku, ako aj na akékoľvek ekonomicke a štatistické analýzy v súlade s Oddielom 5 tejto dohody; (ii) infraštruktúru pre efektívny výmenný vzťah (vrátane zavedených procesov na zabezpečenie včasnej, presnej a dôvernej výmeny informácií, účinnej a spoľahlivej komunikácie a schopnosti okamžite riešiť otázky a obavy týkajúce sa výmeny informácií alebo žiadostí o výmenu informácií a vykonávať ustanovenia Oddielu 4 tejto dohody) a (iii) potrebné právne predpisy, ktoré vyžadujú, aby oznamujúce subjekty podávali správy podľa jednotlivých štátov;

Vzhľadom na to, že [Jurisdikcia A] a [Jurisdikcia B] sa zaviazali, že sa budú usilovať o vzájomnú dohodu pri riešení prípadov dvojitého zdanenia v súlade s článkom [25] zmluvy a odsekom 1 Oddielu 6 tejto dohody;

Vzhľadom na to, že príslušné orgány majú v úmysle uzavrieť túto dohodu o automatickej výmene informácií medzi sebou podľa zmluvy, s výhradou dôvernosti a iných záruk stanovených v zmluve vrátane výsledných ustanovení obmedzujúcich použitie vymieňaných informácií, príslušné orgány sa dohodli takto:

ODDIEL 1 **Definície**

1. Na účely tejto dohody majú nasledujúce pojmy tento význam:

- a) pojem „**jurisdikcia A**“ znamená [...];
- b) pojem „**jurisdikcia B**“ znamená [...];
- c) pojem „**príslušný orgán**“ znamená v prípade [jurisdikcia A] [...] a v prípade [jurisdikcia B] [...];
- d) „**Skupina**“ znamená súbor podnikov, ktoré sú tak prepojené vlastníctvom alebo kontrolou, že sa od nich vyžaduje zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky na účely finančného výkazníctva v súlade s platnými účtovnými zásadami alebo by sa to od nich vyžadovalo, ak by sa s majetkovými účasťami v ktoromkoľvek z podnikov obchodovalo na verejnej burze cenných papierov;
- e) „**skupina MNE**“ je skupina pozostávajúca z dvoch alebo viacerých podnikov i) s daňovou rezidenciou v rôznych jurisdikciách alebo pozostávajúca z podniku, ktorý je rezidentom na daňové účely v jednej jurisdikcii a podlieha dani v súvislosti s obchodnou činnosťou vykonávanou prostredníctvom stálej prevádzkarne v inej jurisdikcii, a; (ii) ktorá nie je vylúčenou skupinou MNE;
- f) „**vylúčená skupina MNE**“ je skupina, ktorá nie je povinná podať CbCR na základe toho, že ročné konsolidované príjmy skupiny počas finančného roka bezprostredne predchádzajúceho vykazovanému obdobiu, ako sú uvedené v jej konsolidovanej účtovnej závierke za tento predchádzajúci finančný rok, sú nižšie ako prahová hodnota stanovená vo vnútroštátnych právnych predpisoch jurisdikcie a sú v súlade so správou za rok 2015, ktorá môže byť zmenená po preskúmaní v roku 2020;
- g) „**základný subjekt**“ znamená (i) akúkoľvek samostatnú podnikateľskú jednotku skupiny MNE, ktorá je zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE na účely finančného výkazníctva alebo by bola zahrnutá, ak by sa s majetkovými podielmi v ktoromkoľvek z podnikov obchodovalo na verejnej burze cenných papierov, (ii) každú samostatnú obchodnú jednotku, ktorá je vylúčená z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE výlučne na základe veľkosti alebo významnosti, a (iii) akúkoľvek stálu prevádzkareň akejkoľvek samostatnej obchodnej jednotky skupiny MNE zahrnutých v bode i) alebo ii) za predpokladu, že obchodná jednotka zostavuje samostatnú účtovnú závierku pre túto stálu prevádzkareň na účely finančného výkazníctva, regulačné účely, daňové výkazníctvo alebo na účely vnútornej kontroly riadenia;
- h) „**oznamujúci subjekt**“ je základný subjekt, ktorý v súlade s vnútroštátnym právom v jurisdikcii svojej daňovej rezidencie podáva CbCR na základe vlastného oprávnenia konať v mene skupiny MNE;
- i) „**CbCR**“ znamená správu podľa jednotlivých štátov, ktorú každoročne podáva oznamujúci subjekt v súlade s právnymi predpismi jurisdikcie svojej daňovej rezidencie a ktorá obsahuje informácie, ktoré je povinný vykazovať podľa týchto právnych predpisov, vrátane položiek a vo formáte uvedenom v správe za rok 2015, ktorá môže byť zmenená po revízii v roku 2020;
- j) „**Správa z roku 2015**“ súhrnná správa s názvom *Dokumentácia*

k transferovému oceňovaniu a zostavenie CbCR k opatreniu OECD/G20 BEPS č. 13 o narušaní základu dane a presúvaní ziskov.

2. Pri uplatňovaní tejto dohody príslušným orgánom jurisdikcie má každý pojem, ktorý nie je v tejto dohode definovaný inak, pokiaľ si kontext nevyžaduje inak alebo pokiaľ sa príslušné orgány nedohodnú na všeobecnom význame (v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi), význam, ktorý má tento pojem v danom čase podľa právnych predpisov jurisdikcie vykonávajúcej túto dohodu, a akýkoľvek význam podľa platných daňových právnych predpisov tejto jurisdikcie má prednosť pred významom, ktorý sa tomuto pojmu pripisuje podľa iných právnych predpisov tejto jurisdikcie.

ODDIEL 2

Výmena informácií vo vzťahu k skupinám MNE

V súlade s ustanoveniami článkov [...] zmluvy si každý príslušný orgán každoročne automaticky vymieňa s druhým príslušným orgánom CbCR prijaté od každého vykazujúceho subjektu, ktorý je rezidentom na daňové účely v jeho jurisdikcii, ak na základe informácií uvedených v CbCR je jeden alebo viacero základných subjektov skupiny MNE oznamujúceho subjektu buď rezidentom na daňové účely v jurisdikcii druhého príslušného orgánu, alebo podlieha zdaneniu v súvislosti s obchodnými činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v jurisdikcii druhého príslušného orgánu.

ODDIEL 3

Čas a spôsob výmeny informácií

1. Na účely výmeny informácií sa podľa Oddielu 2 bude uvádzať mena oznamovaných súm v CbCR.
2. S ohľadom na Oddiel 2 CbCR, najskorší dátum výmeny sa vzťahuje na účtovné obdobie skupiny MNE, ktoré sa začínajú dátumom alebo po dátume [...]. CbCR sa vymení čo najskôr a nie neskôr ako 18 mesiacov po poslednom dni účtovného obdobia skupiny MNE, na ktoré sa CbCR vzťahuje. Správy podľa jednotlivých krajín týkajúce sa nasledujúcich účtovných období sa vymieňajú čo najskôr a nie neskôr ako 15 mesiacov po poslednom dni účtovného obdobia skupiny MNE, na ktoré sa CbCR vzťahuje.
3. Príslušné orgány si budú automaticky vymieňať CbCR podľa spoločnej schémy v rozšíriteľnom značkovacom jazyku (XML).
4. Príslušné orgány vypracujú a dohodnú sa na jednej alebo viacerých metódach prenosu elektronických údajov vrátane štandardov šifrovania.

ODDIEL 4

Spolupráca v oblasti dodržiavania a vymáhania

Príslušný orgán informuje iný príslušný orgán, ak má prvý spomenutý príslušný orgán dôvod domnievať vo vzťahu k oznamujúcemu subjektu, ktorý je rezidentom na daňové účely v jurisdikcii druhého príslušného orgánu, že v dôsledku chyby boli informácie oznámené nesprávne alebo neúplne alebo že oznamujúci subjekt nesplnil svoju povinnosť podať CbCR.

Informovaný príslušný orgán prijme náležité opatrenia podľa svojho vnútroštátneho práva na riešenie chýb alebo nedodržania povinnosti opísanej v informáciách.

ODDIEL 5

Zachovávanie mlčanlivosti, ochrana údajov a ich správne využívanie

1. Všetky vymieňané informácie podliehajú pravidlám mlčanlivosti a iným ochranným opatreniam stanoveným v zmluve vrátane ustanovení obmedzujúcich použitie vymieňaných informácií.
2. Okrem obmedzení uvedených v odseku 1 bude použitie informácií ďalej obmedzené na prípustné použitie opísané v tomto odseku. Informácie získané prostredníctvom CbCR budú použité najmä na posúdenie významných rizík spojených s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku a prípadne na ekonomickú a štatistickú analýzu. Tieto informácie sa nepoužijú ako náhrada za podrobnú analýzu transferových cien a cien špecifických pre jednotlivé transakcie na základe úplnej funkčnej a porovnávacej analýzy. Platí, že informácie uvedené v CbCR samy osebe nepredstavujú presvedčivý dôkaz o tom, že transferové ceny sú alebo nie sú primerané, a preto sa na základe CbCR nevykoná žiadna úprava transferových cien. Neodôvodnené úpravy vykonané lokálnymi daňovými správami v rozpore s týmto odsekom sa postúpia príslušným orgánom. Bez ohľadu na vyššie uvedené nie je zakázané využívať informácie uvedené v CbCR počas daňových kontrol ako základ pre ďalšie zisťovanie nastavení transferového oceňovania skupiny MNE alebo iných daňových záležitostí, v dôsledku čoho sa môžu vykonať príslušné úpravy zdaniteľného príjmu základného subjektu.
3. V rozsahu povolenom platnými právnymi predpismi dotknutý príslušný orgán bezodkladne informuje druhý príslušný orgán o každom nedodržaní podmienok stanovených v odsekoch 1 a 2 tohto oddielu vrátane všetkých nápravných opatrení a všetkých opatrení prijatých v súvislosti s nedodržaním uvedených odsekov.

ODDIEL 6

Konzultácie

1. V prípadoch uvedených v článku [25] zmluvy príslušné orgány oboch jurisdikcií vzájomne prerokujú situáciu a snažia sa ju vyriešiť vzájomnou dohodou.
2. Ak vzniknú ťažkosti pri implementácii alebo výklade tejto dohody, príslušný orgán môže požiadať o konzultácie s iným príslušným orgánom s cieľom vypracovať vhodné opatrenia na zabezpečenie implementácie tejto dohody. Predtým, ako príslušný orgán rozhodne, že došlo k systémovému zlyhaniu výmeny CbCR s druhým príslušným orgánom, mal by v prvom rade prerokovať situáciu s daným príslušným orgánom.

ODDIEL 7

Zmeny

Túto dohodu možno meniť a dopĺňať po vzájomnej dohode na základe písomného súhlasu príslušných orgánov. Ak nie je dohodnuté inak, zmeny a doplnenia nadobúdajú platnosť prvým dňom mesiaca nasledujúceho po uplynutí lehoty jedného mesiaca od dátumu posledného

podpisu tejto dohody.

ODDIEL 8
Doba trvania dohody

1. Táto dohoda nadobúda účinnosť [.../ dátum neskoršieho z oznámení poskytnutých každým príslušným orgánom o tom, že ich jurisdikcia disponuje potrebnými právnymi predpismi vyžadujúcimi podávanie CbCR jednotlivými oznamujúcimi subjektmi].

2. Príslušný orgán môže dočasne pozastaviť výmenu informácií podľa tejto dohody písomným oznámením druhému príslušnému orgánu, o ktorom zistil, že tento druhý príslušný orgán významným spôsobom porušuje alebo porušil túto dohodu. Pred vykonaním takéhoto rozhodnutia prvý príslušný orgán bude danú situáciu konzultovať s druhým príslušným orgánom. Na účely tohto odseku významné nedodržiavanie podmienok znamená nepostupovanie v súlade s odsekmi 1 a 2 Oddielu 5 a v súlade s odstavcom 1 Oddielu 6 tejto dohody, vrátane príslušných ustanovení dohody a tiež porušenie povinnosti príslušného orgánu poskytovať včas alebo v dostatočnom rozsahu informácie požadované touto dohodou. Pozastavenie bude mať okamžitý účinok a trvá dovtedy, kým druhý príslušný orgán nepreukáže spôsobom, ktorý je prijateľný pre oba príslušné orgány, že nedošlo k závažnému nesúladu alebo že druhý príslušný orgán prijal vhodné opatrenia na riešenie daného nesúladu.

3. Túto dohodu môžu vypovedať oba príslušné orgány písomným oznámením druhému príslušnému orgánu. Takáto výpoveď nadobúda účinnosť prvým dňom mesiaca nasledujúceho po uplynutí 12 mesiacov odo dňa oznámenia o výpovedi. V prípade ukončenia zmluvy zostávajú všetky informácie, ktoré boli predtým získané na základe tejto zmluvy, dôverné a podliehajú podmienkam tejto zmluvy.

Podpísané v dvoch vyhotoveniach v [...] dňa [...].

Príslušný orgán

Príslušný orgán

[jurisdikcia A]

[jurisdikcia B]

Dohoda medzi príslušnými orgánmi o výmene CbCR na základe Dohody o výmene daňových informácií („TIEA CAA“)

Vzhľadom na to, že vláda [jurisdikcia A] a vláda [jurisdikcia B] chcú zvýšiť medzinárodnú daňovú transparentnosť a zlepšiť prístup svojich daňových správ k informáciám o celosvetovom rozdelení príjmov, zaplatených daniach a niektorých ďalších ukazovateľov rozmiestnenia ekonomickej činnosti medzi daňovými jurisdikciami, v ktorých pôsobia skupiny MNE a to s cieľom identifikovať významné riziká spojené s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku a v prípade potreby na účely ekonomickej a štatistickej analýzy;

Vzhľadom na to, že zákony príslušných jurisdikcií vyžadujú alebo sa očakáva, že budú vyžadovať, aby oznamujúci subjekt skupiny MNE každoročne podával CbCR;

Vzhľadom na to, že CbCR má byť súčasťou trojstupňovej štruktúry, ktoré spolu s globálnou základnou dokumentáciou, tzv. master file a dokumentáciou špecifickou pre konkrétnu krajinu, tzv. local file, predstavujú štandardizovaný prístup k dokumentácii o transferovom oceňovaní, ktorý poskytne daňovej správe relevantné a spoľahlivé informácie na vykonanie účinnej a dôkladnej analýzy rizika transferového oceňovania;

Vzhľadom na to, že článok [5A] Dohody o výmene daňových informácií medzi [jurisdikciou A] a [jurisdikciou B] („TIEA“) povoľuje výmenu informácií na daňové účely vrátane automatickej výmeny informácií a umožňuje príslušným orgánom [jurisdikcie A] a [jurisdikcie B] („príslušné orgány“) dohodnúť sa na rozsahu a spôsobe takejto automatickej výmeny;

Vzhľadom na to, že [jurisdikcia A] a [jurisdikcia B] [budú mať alebo sa očakáva, že budú mať] v čase prvej výmeny CbCR i) vhodné ochranné opatrenia na zabezpečenie mlčanlivosti vo vzťahu k informáciám získaným podľa tejto dohody, ktoré sa použijú na posúdenie významných rizík spojených s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku, ako aj na akékoľvek ekonomicke a štatistické analýzy v súlade s Oddielom 5 tejto dohody, (ii) infraštruktúru pre efektívny vzťah výmeny informácií (vrátane zavedených procesov na zabezpečenie včasnej, presnej a dôvernej výmeny informácií, účinnej a spoľahlivej komunikácie a schopnosti okamžite riešiť otázky a obavy týkajúce sa výmeny informácií alebo žiadostí o výmenu informácií a vykonávať ustanovenia Oddielu 4 tejto Dohody); a iii) potrebnú legislatívu, ktorá vyžaduje, aby oznamujúce subjekty podávali CbCR;

Vzhľadom na to, že príslušné orgány majú v úmysle uzavrieť túto dohodu o automatickej výmene informácií medzi nimi podľa dohody TIEA s výhradou zachovania mlčanlivosti a uplatnenia iných zabezpečení stanovených v dohode TIEA vrátane ustanovení obmedzujúcich používanie informácií vymieňaných podľa dohody TIEA; príslušné orgány sa dohodli takto:

ODDIEL 1 Definície

1. Na účely tejto dohody majú nasledujúce pojmy tento význam:

- a) pojem „**[jurisdikcia A]**“ znamená [...];
- b) pojem „**[jurisdikcia B]**“ znamená [...];

- c) pojem „**príslušný orgán**“ znamená v prípade [jurisdikcia A] [...] a v prípade [jurisdikcia B] [...];
- d) „**Skupina**“ znamená súbor podnikov, ktoré sú tak prepojené vlastníctvom alebo kontrolou, že sa od nich vyžaduje zostavenie konsolidovanej účtovnej závierky na účely finančného výkazníctva v súlade s platnými účtovnými zásadami, alebo by sa to od nich vyžadovalo, ak by sa s majetkovými účasťami v ktoromkoľvek z podnikov obchodovalo na verejnej burze cenných papierov;
- e) „**skupina MNE**“ je skupina pozostávajúca z dvoch alebo viacerých podnikov i) s daňovou rezidenciou v rôznych jurisdikciách alebo pozostávajúca z podniku, ktorý je rezidentom na daňové účely v jednej jurisdikcii a podlieha dani v súvislosti s obchodnou činnosťou vykonávanou prostredníctvom stálej prevádzkarne v inej jurisdikcii, a; (ii) ktorá nie je vylúčenou skupinou MNE;
- f) „**vylúčená skupina MNE**“ je skupina, ktorá nie je povinná podať CbCR na základe toho, že ročné konsolidované príjmy skupiny počas finančného roka bezprostredne predchádzajúceho vykazovanému obdobiu, ako sú uvedené v jej konsolidovanej účtovnej závierke za tento predchádzajúci finančný rok, sú nižšie ako prahová hodnota stanovená vo vnútroštátnych právnych predpisoch jurisdikcie a sú v súlade so správou za rok 2015, ktorá môže byť zmenená po preskúmaní v roku 2020;
- g) „**základný subjekt**“ znamená (i) akúkoľvek samostatnú podnikateľskú jednotku skupiny MNE, ktorá je zahrnutá do konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE na účely finančného výkazníctva alebo by bola zahrnutá, ak by sa s majetkovými podielmi v ktoromkoľvek z podnikov obchodovalo na verejnej burze cenných papierov, ii) každú samostatnú obchodnú jednotku, ktorá je vylúčená z konsolidovanej účtovnej závierky skupiny MNE výlučne na základe veľkosti alebo významnosti, a (iii) akúkoľvek stálu prevádzkareň akejkoľvek samostatnej obchodnej jednotky skupiny MNE zahrnutých v bode i) alebo ii) za predpokladu, že obchodná jednotka zostavuje samostatnú účtovnú závierku pre túto stálu prevádzkareň na účely finančného výkazníctva, regulačné účely, daňové výkazníctvo alebo na účely vnútornej kontroly riadenia;
- h) „**oznamujúci subjekt**“ je základný subjekt, ktorý v súlade s vnútroštátnym právom v jurisdikcii svojej daňovej rezidencie podáva CbCR na základe vlastného oprávnenia konať v mene skupiny MNE;
- i) „**CbCR**“ znamená správu podľa jednotlivých krajín, ktorú každoročne podáva oznamujúci subjekt v súlade s právnymi predpismi jurisdikcie svojej daňovej rezidencie a ktorá obsahuje informácie, ktoré je povinný vykazovať podľa týchto právnych predpisov, vrátane položiek a vo formáte uvedenom v správe za rok 2015, ktorá môže byť zmenená po revízii v roku 2020;
- j) „**Správa z roku 2015**“ súhrnná správa s názvom *Dokumentácia k transferovému oceňovaniu a zostavenie CbCR* k opatreniu OECD/G20 BEPS č. 13 o narúšaní základu dane a presúvaní ziskov.

2. Pri uplatňovaní tejto dohody príslušným orgánom jurisdikcie má každý pojem,

ktorý nie je v tejto dohode inak definovaný, pokiaľ si kontext nevyžaduje inak alebo pokiaľ sa príslušné orgány nedohodnú na všeobecnom význame (v súlade s vnútroštátnymi právnymi predpismi), význam, ktorý tento pojem má v danom čase podľa právnych predpisov jurisdikcie vykonávajúcej túto dohodu, pri čom akýkoľvek význam podľa platných daňových právnych predpisov tejto jurisdikcie má prednosť pred významom, ktorý sa tomuto pojmu pripisuje podľa iných právnych predpisov tejto jurisdikcie.

ODDIEL 2

Výmena informácií vo vzťahu ku skupinám MNE

V súlade s ustanoveniami článku [5A] dohody TIEA si každý príslušný orgán každoročne automaticky vymieňa CbCR, ktorý podáva a dostáva od každého oznamujúceho subjektu, ktorý je rezidentom na daňové účely v jeho jurisdikcii, s druhým príslušným orgánom, ak na základe informácií uvedených v CbCR je jeden alebo viacero základných subjektov skupiny MNE oznamujúceho subjektu buď rezidentom na daňové účely v jurisdikcii druhého príslušného orgánu, alebo tam podlieha dani v súvislosti s obchodnými činnosťami vykonávanými prostredníctvom stálej prevádzkarne nachádzajúcej sa v jurisdikcii druhého príslušného orgánu.

ODDIEL 3

Čas a spôsob výmeny informácií

1. Na účely výmeny informácií sa podľa Oddielu 2 bude uvádzať mena oznamovaných súm v CbCR.
2. S ohľadom na Oddiel 2 CbCR, najskorší dátum výmeny sa vzťahuje na účtovné obdobie skupín MNE, ktoré sa začínajú dátumom alebo po dátume [...]. CbCR sa vymení čo najskôr a nie neskôr ako 18 mesiacov po poslednom dni účtovného obdobia skupiny MNE, na ktoré sa CbCR vzťahuje. Správy podľa jednotlivých krajín týkajúce sa nasledujúcich účtovných období sa vymieňajú čo najskôr a nie neskôr ako 15 mesiacov po poslednom dni účtovného obdobia skupiny MNE, na ktoré sa CbCR vzťahuje.
3. Príslušné orgány si budú automaticky vymieňať CbCR podľa spoločnej schémy v rozšíriteľnom značkovacom jazyku (XML).
4. Príslušné orgány vypracujú a dohodnú sa na jednej alebo viacerých metódach prenosu elektronických údajov vrátane štandardov šifrovania.

ODDIEL 4

Spolupráca v oblasti dodržiavania a vymáhania

Príslušný orgán informuje iný príslušný orgán, ak má prvý spomenutý príslušný orgán dôvod domnievať vo vzťahu k oznamujúcemu subjektu, ktorý je rezidentom na daňové účely v jurisdikcii druhého príslušného orgánu, že v dôsledku chyby boli informácie oznámené nesprávne alebo neúplne alebo že oznamujúci subjekt nesplnil svoju povinnosť podať CbCR. Informovaný príslušný orgán prijme náležité opatrenia podľa svojho vnútroštátneho práva na riešenie chýb alebo nedodržania povinnosti opísanej v informáciách.

ODDIEL 5

Zachovávanie mlčanlivosti, ochrana údajov a ich správne využitie

1. Všetky vymieňané informácie podliehajú pravidlám mlčanlivosti a iným zabezpečujúcim opatreniam stanoveným v dohode TIEA vrátane ustanovení obmedzujúcich používanie vymieňaných informácií.
2. Okrem obmedzení uvedených v odseku 1 bude použitie informácií ďalej obmedzené na prípustné použitie opísané v tomto odseku. Informácie získané prostredníctvom CbCR budú použité najmä na posúdenie významných rizík spojených s transferovým oceňovaním, narúšaním základu dane a presunom zisku a prípadne na ekonomickú a štatistickú analýzu. Tieto informácie sa nepoužijú ako náhrada za podrobnú analýzu transferových cien a cien špecifických pre jednotlivé transakcie na základe úplnej funkčnej a porovnávacej analýzy. Platí, že informácie obsiahnuté v CbCR samy o sebe nepredstavujú presvedčivý dôkaz o tom, že transferové ceny sú alebo nie sú primerané, a preto sa na základe CbCR nevykoná žiadna úprava transferových cien. Neodôvodnené úpravy vykonané lokálnymi daňovými správami v rozpore s týmto odsekom sa postúpia príslušným orgánom. Bez ohľadu na vyššie uvedené však nie je zakázané využívať informácie uvedené v CbCR ako základ pre ďalšie zisťovanie nastavení transferového oceňovania skupiny MNE alebo iných daňových záležitostí počas daňových kontrol, v dôsledku čoho sa môžu vykonať príslušné úpravy zdaniteľného príjmu zakladateľského subjektu.
3. V rozsahu povolenom platnými právnymi predpismi príslušný orgán bezodkladne informuje druhý príslušný orgán o každom nedodržaní podmienok stanovených v odsekoch 1 a 2 tohto oddielu vrátane všetkých nápravných opatrení a všetkých opatrení prijatých v súvislosti s nedodržaním uvedených odsekov.

ODDIEL 6

Konzultácie

1. Ak úprava zdaniteľného príjmu základného subjektu v dôsledku ďalšieho prešetrovania na základe údajov uvedených v CbCR vedie k nežiaducim hospodárskym výsledkom vrátane prípadov, keď je dotknutý jeden konkrétny podnik, príslušné orgány prípad vzájomne konzultujú a prerokúvajú s cieľom vyriešiť ho.
2. Ak vzniknú ťažkosti pri implementácii alebo výklade tejto dohody, príslušný orgán môže požiadať o konzultáciu s iným príslušným orgánom s cieľom vypracovať vhodné opatrenia na zabezpečenie implementácie tejto dohody. Predtým, ako príslušný orgán rozhodne, že došlo k systémovému zlyhaniu výmeny CbCR s druhým príslušným orgánom, mal by v prvom rade prerokovať situáciu s daným príslušným orgánom.

ODDIEL 7

Zmeny

Túto dohodu možno meniť a dopĺňať po vzájomnej dohode na základe písomného súhlasu príslušných orgánov. Ak nie je dohodnuté inak, zmeny a doplnenia nadobúdajú platnosť prvým dňom mesiaca nasledujúceho po uplynutí lehoty jedného mesiaca od dátumu posledného podpisu tejto dohody.

ODDIEL 8
Doba trvania dohody

1. Táto dohoda nadobúda účinnosť [.../ dátum neskoršieho z oznámení poskytnutých každým príslušným orgánom o tom, že ich jurisdikcia disponuje potrebnými právnymi predpismi vyžadujúcimi podávanie CbCR jednotlivými oznamujúcimi subjektmi].

2. Príslušný orgán môže dočasne pozastaviť výmenu informácií podľa tejto dohody písomným oznámením druhému príslušnému orgánu, o ktorom zistil, že tento druhý príslušný orgán významne porušuje alebo porušil túto dohodu. Pred vykonaním takéhoto rozhodnutia prvý príslušný orgán bude danú situáciu konzultovať s druhým príslušným orgánom. Na účely tohto odseku významné nedodržanie podmienok znamená nepostupovanie v súlade s odsekmi 1 a 2 Oddielu 5 a s odsekom 1 Oddielu 6 tejto dohody a príslušnými ustanoveniami dohody TIEA, ako aj porušenie povinnosti príslušného orgánu poskytnúť včas alebo v dostatočnom rozsahu informácie požadované touto dohodou. Pozastavenie má okamžitý účinok a trvá dovtedy, kým druhý príslušný orgán nepreukáže spôsobom, ktorý je prijateľný pre oba príslušné orgány, že nedošlo k významnému nedodržaniu podmienok alebo že druhý príslušný orgán prijal vhodné opatrenia potrebné na odstránenie daného nedodržania podmienok.

3. Túto dohodu môžu vypovedať oba príslušné orgány písomným oznámením druhému príslušnému orgánu. Takáto výpoveď nadobúda účinnosť prvým dňom mesiaca nasledujúceho po uplynutí 12 mesiacov odo dňa oznámenia o výpovedi. V prípade vypovedania zostávajú všetky informácie, ktoré boli predtým získané na základe tejto dohody, dôverné a podliehajú podmienkam TIEA.

Podpísané v dvoch vyhotoveniach v [...] dňa [...].

Príslušný orgán

Príslušný orgán

[jurisdikcia A]

[jurisdikcia B]

Príloha I ku Kapitulo VI.

Príklady na ilustráciu usmernení k nehmotnému majetku

Príklad 1

1. Spoločnosť Premiere je materskou spoločnosťou skupiny MNE. Spoločnosť S je dcérskou spoločnosťou v úplnom 100 percentnom vlastníctve spoločnosti Premiere a členom Premiere skupiny. Na podporu svojich obchodných aktivít spoločnosť Premiere financuje činnosti v oblasti výskumu a vývoja a vykonáva priebežné funkcie v oblasti výskumu a vývoja. V prípade, že výsledkom vykonávaných funkcií výskumu a vývoja sú vynálezy, ktoré možno patentovať, je praxou spoločnosti Premiere previesť všetky práva k týmto vynálezom na spoločnosť S s cieľom centralizovať a zjednodušiť administratívu spojenú s prihlasovaním patentov. Všetky patentové registrácie sú vedené a spravované pod menom spoločnosti S.

2. Spoločnosť S zamestnáva troch právnikov na administratívne práce súvisiace s patentmi a okrem nich nemá žiadnych iných zamestnancov. Spoločnosť S nevykonáva ani neriadi žiadne činnosti v oblasti výskumu a vývoja v rámci skupiny Premiere. Spoločnosť S nezamestnáva žiadnych odborných pracovníkov v oblasti výskumu a vývoja, ani jej nevznikajú žiadne náklady na výskum a vývoj. Kľúčové rozhodnutia týkajúce sa patentovej ochrany prijíma vedenie spoločnosti Premiere po konzultácii so zamestnancami spoločnosti S. Vedenie spoločnosti Premiere, nie zamestnanci spoločnosti S, riadi všetky rozhodnutia týkajúce sa udeľovania patentov, ktoré vlastní skupina a to tak voči nezávislým ako aj prepojeným podnikom.

3. Za každý prevod práv zo spoločnosti Premiere na spoločnosť S zaplatí spoločnosť S spoločnosti Premiere symbolickú sumu 100 EUR za postúpenie práv na patentovaný vynález. Osobitnou podmienkou tohto postúpenia je, že spoločnosť S zároveň udeľuje spoločnosti Premiere výhradnú bezodplatnú licenciu s plnými sublicenčnými právami na využívanie predmetného patentu počas celej doby jeho životnosti. Symbolické platby spoločnosti S spoločnosti Premiere sú určené len na splnenie požiadaviek zmluvného práva týkajúceho sa prevodu. Na účely tohto príkladu ďalej predpokladajme, že tieto platby nezodpovedajú výške odmeny za postúpenie práv na patentované vynálezy stanovenej v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Spoločnosť Premiere používa patentované vynálezy pri výrobe a predaji svojich výrobkov na celom svete a z času na čas poskytuje sublicencie na patentové práva iným subjektom. Spoločnosť S nepoužíva patenty na komerčné účely, ani na to nie je oprávnená vzhľadom na licenčné podmienky dohodnuté so spoločnosťou Premiere.

4. Na základe dohody spoločnosť Premiere vykonáva všetky funkcie DEMPE s výnimkou služieb súvisiacich s administratívnou prácou spojenou so správou patentov. Spoločnosť Premiere prispieva a používa všetky aktíva spojené s vytvorením a používaním nehmotného majetku a znáša všetky alebo v podstate všetky riziká spojené s nehmotným majetkom. Spoločnosť Premiere by mala mať nárok na prevažnú časť výnosov generovaných z používania nehmotného majetku. Daňová správa môže dospieť k vhodnému riešeniu vo veci transferového oceňovania presným vymedzením konkrétnej transakcie medzi spoločnosťami S a Premiere. V závislosti od skutočností by mohlo byť stanovené, že symbolický prevod práv na spoločnosť S a súčasné udelenie plných práv spoločnosti Premiere na využívanie tohto patentu v podstate predstavuje dohodu o poskytovaní služieb v oblasti správy patentov medzi

spoločnosťami Premiere a S. Za poskytovanie služby správy patentov by sa stanovila cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu a spoločnosť Premiere by si ponechala alebo by jej bol pridelený zvyšok výnosov, ktoré skupina MNE získala z využívania patentov.

Príklad 2

5. Skutočnosti týkajúce sa vývoja a správy patentových vynálezov sú rovnaké ako v príklade 1. Namiesto udelenia trvalej a výhradnej licencie spoločnosti Premiere na prevedené patenty však spoločnosť S pod vedením spoločnosti Premiere a s jej súhlasom udeľuje licencie na tieto patenty prepojeným a nezávislým podnikom po celom svete výmenou za pravidelné licenčné poplatky. Na účely tohto príkladu ďalej predpokladajme, že licenčné poplatky vyplácané prepojenými podnikmi spoločnosti S sú všetky stanovené v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

6. Hoci je spoločnosť S právnym vlastníkom patentov, jej príspevok k patentovým funkciám DEMPE sa obmedzuje na činnosti vykonávané jej tromi zamestnancami v oblasti registrácie patentov a riadenia registrácie. Zamestnanci spoločnosti S neriadia licenčné transakcie týkajúce sa patentov ani sa na nich nezúčastňujú. Za týchto okolností má spoločnosť S nárok na odmenu len za funkcie, ktoré skutočne vykonáva. Na základe analýzy príslušných vykonávaných funkcií, používaného majetku a rizík, ktoré znášajú spoločnosti Premiere a S v rámci funkcií DEMPE, by si spoločnosť S v konečnom dôsledku nemala ponechať alebo pripísať príjem z licenčných dohôd presahujúci odmenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu za jej funkcie registrácie patentov.

7. Podobne ako v príklade 1, skutočnou podstatou dohody je zmluva o službách v oblasti správy patentov. Primerané riešenie v oblasti transferového oceňovania možno dosiahnuť tak, že sa zabezpečí, aby suma zaplatená spoločnosťou S za prevod patentových práv primerane odrážala vykonávané funkcie, používaný majetok a riziká, ktoré znášajú spoločnosti Premiere a S. Pri uplatnení tohto prístupu sa odmena spoločnosti Premiere za patentové vynálezy rovná príjmom z licencií, ktoré vlastní spoločnosť S, zníženým o primeranú odmenu za funkcie vykonávané spoločnosťou S.

Príklad 3

8. Skutočnosti sú rovnaké ako v príklade 2. Tentoraz však spoločnosť S po niekoľkých rokoch udeľovania licencií nezávislým podnikom opäť pod vedením a so súhlasom spoločnosti Premiere, predá patenty nezávislému podniku za cenu, ktorá odráža nárast hodnoty patentov za obdobie, počas ktorého bola spoločnosť S ich právnym vlastníkom. Hoci spoločnosť S bola právnym vlastníkom patentov, jej funkcie boli obmedzené na registráciu patentov, ako v príkladoch 1 a 2.

9. Za týchto okolností by výška odmeny spoločnosti S mala byť rovnaká ako v príklade 2. Spoločnosť by mala byť kompenzovaná za funkcie, ktoré vykonáva, ale nemala by dostávať podiel na výnosoch z používania nehmotného majetku vrátane výnosov z predaja tohto majetku nad rámec tejto odmeny.

Príklad 4

10. Skutočnosti týkajúce sa vývoja patentov sú rovnaké ako v príklade 3. Na rozdiel od príkladu 1 má spoločnosť S zamestnancov, ktorí sú oprávnení rozhodovať a ktorí v skutočnosti aj prijímajú rozhodnutia o patentovom portfóliu. Zamestnanci spoločnosti S

prijímali všetky rozhodnutia o udeľovania licencie, viedli všetky rokovania s nadobúdateľmi licencie a tiež monitorovali dodržiavanie licenčných podmienok zo strany nezávislých nadobúdateľov licencie. Na účely tohto príkladu by sa malo predpokladať, že cena zaplatená spoločnosťou S za prevod patentov bola stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu a v čase prevodu na spoločnosť S odrážala príslušné odhady strán transakcie týkajúce sa budúceho licenčného programu a očakávaných výnosov generovaných z využívania patentov. Na účely tohto príkladu predpokladáme, že postup použitý pre ťažko oceníteľný nehmotný majetok opísaný v Oddiele D.4 sa na tento príklad nevzťahuje.

11. Po prevode patentov spoločnosť S udelila licencie nezávislým spoločnostiam na niekoľko rokov. V dôsledku vonkajších okolností, ktoré sa v čase prevodu patentov na spoločnosť S neočakávali, sa hodnota patentov výrazne zvýšila. Spoločnosť S predá patenty nezávislému kupujúcemu za cenu prevyšujúcu sumu, ktorú spoločnosť S pôvodne zaplatila spoločnosti Premiere za patenty. Zamestnanci spoločnosti S prijímajú všetky rozhodnutia týkajúce sa predaja patentov, rokujú o podmienkach predaja a vo všetkých ohľadoch riadia a kontrolujú predaj patentov.

12. Za týchto okolností je spoločnosť S oprávnená ponechať si zisky z predaja patentov vrátane čiastok, ktoré je možné pripísať rastu hodnoty patentov spôsobenému neočakávanými vonkajšími okolnosťami.

Príklad 5

13. Skutočnosti sú rovnaké ako v príklade 4, až na to, že namiesto toho, aby sa hodnota patentov v priebehu času zvýšila v dôsledku neočakávaných vonkajších okolností, hodnota patentov klesla. Za týchto okolností má spoločnosť S právo ponechať si výťažok z predaja patentov, čo v tomto prípade znamená, že utrpí stratu.

Príklad 6

14. V roku 1 sa nadnárodná skupina MNE pozostávajúca zo spoločnosti A (podnik v krajine A) a spoločnosti B (podnik v krajine B) rozhodne vyvinúť nehmotný majetok, ktorý sa do budúca považuje za vysoko ziskový vzhľadom na už existujúci nehmotný majetok spoločnosti B, jej doterajšie výsledky a skúsených pracovníkov v oblasti výskumu a vývoja. Očakáva sa, že toto aktívum sa bude rozvíjať päť rokov, kým sa bude môcť komerčne využívať. V prípade úspešného vývoja sa očakáva, že tento nehmotný majetok bude mať hodnotu po dobu desiatich rokov od začiatku jeho používania. Na základe dohody o vývoji medzi spoločnosťou A a spoločnosťou B bude spoločnosť B vykonávať a riadiť všetky činnosti súvisiace s funkciami DEMPE tohto nehmotného majetku. Spoločnosť A poskytne finančné prostriedky na vývoj nehmotného majetku (očakávané náklady na vývoj sú 100 miliónov USD ročne počas piatich rokov) a stane sa právnym vlastníkom majetku. Po tom, čo bude nehmotný majetok vytvorený sa očakáva zisk 550 miliónov USD ročne (v rokoch 6 až 15). Spoločnosť B získa licenciu na nehmotný majetok od spoločnosti A a uskutoční podmienené platby spoločnosti A za právo používať nehmotný majetok, ktorých výška bola stanovená na základe výnosov údajne porovnateľných nadobúdateľov licencie. Po uskutočnení týchto predpokladaných podmienených platieb zostane spoločnosti B očakávaný zisk 200 miliónov USD ročne z predaja výrobkov založených na danom nehmotnom majetku.

15. Funkčná analýza danej dohody z pohľadu daňovej správy v krajine B posúdi vykonávané funkcie, používaný a vložený majetok a riziká, ktoré znáša spoločnosť A aj B. Analýza presne vymedzí konkrétnu transakciu a dospieva k záveru, že hoci je spoločnosť A

právnym vlastníkom nehmotného majetku, jej príspevok v rámci dohody spočíva len v poskytnutí finančných prostriedkov na vývoj nehmotného majetku. Z tejto analýzy vyplýva, že spoločnosť A nesie zmluvne finančné riziko, je finančne schopná prevziať toto riziko a má nad ním kontrolu v súlade so zásadami opísanými v odsekoch 6.63 a 6.64. S prihliadnutím na príspevok spoločnosti A, ako aj na reálne alternatívy spoločností A aj B sa stanovuje, že očakávaná odmena spoločnosti A by mala zodpovedať návratnosti poskytnutých finančných prostriedkov upravenej o mieru rizika súvisiaceho s jej finančným záväzkom. Predpokladajme, že táto suma je stanovená na 110 miliónov USD ročne (pre roky 6 až 15), čo sa rovná 11 % návratnosti poskytnutých prostriedkov⁴⁰ upravenej o mieru rizika. Spoločnosť B by preto mala nárok na zostávajúci očakávaný zisk po zohľadnení očakávaného zisku spoločnosti A, t. j. 440 miliónov USD za rok (550 miliónov USD mínus 110 miliónov USD), namiesto 200 miliónov USD, ktoré uviedol daňovník. (Na základe podrobnej funkčnej analýzy a uplatnenia najvhodnejšej metódy transferového oceňovania daňový subjekt nesprávne identifikoval spoločnosť B ako testovanú stranu namiesto spoločnosti A).

Príklad 7

16. Spoločnosť Primero je materskou spoločnosťou skupiny MNE pôsobiacej vo farmaceutickom priemysle obchodujúcej v krajine M. Spoločnosť Primero vyvíja patenty a iný nehmotný majetok súvisiaci s výrobkom X a registruje tieto patenty v krajinách po celom svete.

17. Spoločnosť Primero vlastní 100 % podiel v dcérskej spoločnosti S so sídlom v krajine N, ktorá distribuuje výrobok X v celej Európe a na Strednom východe ako distribútor s obmedzeným rizikom. V distribučnej zmluve sa stanovuje, že spoločnosť Primero a nie spoločnosť S, znáša riziká spojené so stiahnutím výrobku z trhu a zodpovednosťou za výrobok a ďalej sa stanovuje, že spoločnosť Primero má nárok na akékoľvek potenciálne zisky alebo straty z predaja výrobku X v danej oblasti po zaplatení dohodnutej odmeny spoločnosti S za výkon jej distribučných funkcií. Podľa podmienok zmluvy spoločnosť S nakupuje výrobok X od spoločnosti Primero a ďalej ho predáva nezávislým zákazníkom v krajinách v rámci svojho regionálneho pôsobenia. Pri výkone svojich distribučných funkcií spoločnosť S dodržiava všetky platné regulačné požiadavky.

18. Počas prvých troch rokov činnosti spoločnosť S získava výnosy generované výkonom svojich distribučných funkcií v súlade so svojím postavením distribútora s obmedzeným rizikom a podmienkami distribučnej zmluvy. Tieto výnosy tiež odrážajú skutočnosť, že spoločnosť Primero a nie spoločnosť S, má nárok na zisky vytvorené využívaním nehmotného majetku súvisiaceho s výrobkom X. Po troch rokoch predaja výrobku X sa zistilo, že tento výrobok spôsobuje u pacientov, ktorí ho užívajú závažné vedľajšie účinky a je potrebné stiahnuť tento výrobok z predaja a odstrániť ho z trhu. Stiahnutie výrobku X z trhu spôsobilo spoločnosti S značné náklady. Spoločnosť Primero neuhradí spoločnosti S žiadne výdavky, ktoré jej vznikli v súvislosti so stiahnutím výrobku z trhu, ani žiadne následné náhrady škody vzniknuté z titulu zodpovednosti za výrobok.

19. Za týchto okolností existuje rozpor medzi deklaroványm právom spoločnosti Primero ponechať si výnosy z využívania nehmotného majetku v súvislosti s výrobkom X a jej odmietnutím znášať riziká spojené s týmto právom. K odstráneniu tohto rozporu je

⁴⁰ Na účely tohto príkladu nie je potrebné tieto výsledky odvodzovať. Tento príklad predpokladá, že táto "investícia" finančných prostriedkov vo výške 100 miliónov USD ročne počas piatich rokov pri tejto úrovni rizika vedie k nároku na trhové očakávané výnosy vo výške 110 miliónov USD ročne počas nasledujúcich desiatich rokov. To zodpovedá 11 % návratnosti poskytnutých prostriedkov.

opodstatnená úprava transferovej ceny. Pri stanovení primeranej úpravy by bolo potrebné vymedziť skutočnú konkrétnu transakciu medzi zúčastnenými stranami v súlade s usmerneniami opísanými v Oddiele D.1 Kapitoly I. Pritom by bolo vhodné zvážiť riziká, ktoré nesú obe strany transakcie, na základe skutočného správania strán transakcie počas trvania dohody, ďalej kontroly nad rizikom, ktorú majú spoločnosti Primero a S a ďalších relevantných skutočností. Ak sa zistí, že skutočnou povahou vzťahu medzi stranami transakcie je dohoda o distribúcii s obmedzeným rizikom, najvhodnejšou úpravou by pravdepodobne bolo priradenie nákladov na stiahnutie výrobku z trhu a zodpovednosti za výrobok spoločnosti Primero namiesto spoločnosti S. Ak sa na základe relevantných skutočností zistí, že skutočná povaha vzťahu medzi stranami transakcie zahŕňa kontrolu spoločnosti S nad rizikami súvisiacimi so zodpovednosťou za výrobok a jeho stiahnutím z trhu a ak je možné na základe porovnávacej analýzy určiť cenu stanovenú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, môže dôjsť k zvýšeniu zisku z distribučných činností vykonávaných spoločnosťou S za všetky roky, aby sa zohľadnilo skutočné rozdelenie rizík medzi stranami transakcie.

Príklad 8

20. Spoločnosť Primair so sídlom v krajine X vyrába hodinky, ktoré sa predávajú v mnohých krajinách sveta pod ochrannou známkou a značkou R. Spoločnosť Primair je registrovaným vlastníkom ochrannej známky a obchodného názvu R. Značka R je v krajinách, kde sa hodinky predávajú rozšírená a známa a úsilie spoločnosti Primair na týchto trhoch jej prinieslo značnú ekonomickú hodnotu. Hodinky R sa však v krajine Y nikdy nepredávali a názov R nie je na tomto trhu známy.

21. V roku 1 sa spoločnosť Primair rozhodne vstúpiť na trh v krajine Y a poverí svoju 100 % vlastnenú dcérsku spoločnosť S so sídlom v krajine Y distribučnými aktivitami v tejto krajine. Spoločnosť Primair tiež uzavrie dlhodobú bezodplatnú marketingovú a distribučnú zmluvu so spoločnosťou S. Na základe tejto dohody sa spoločnosti S udeľuje výhradné právo na predaj a distribúciu hodínok s ochrannou známkou a obchodným názvom R v krajine Y na dobu piatich rokov s možnosťou predĺženia o ďalších päť rokov. Spoločnosť S nezískava od spoločnosti Primair žiadne ďalšie práva týkajúce sa ochrannej známky a obchodného názvu R a má výslovný zákaz predmetné hodinky opätovne vyvážať. Jediné činnosti, ktoré spoločnosti S vykonáva sú marketing a distribúcia hodínok s ochrannou známkou a obchodným názvom R. Predpokladá sa, že hodinky R nie sú súčasťou portfólia výrobkov distribuovaných spoločnosťou S v krajine Y. Spoločnosť S dováža zabalené hodinky do krajiny Y pripravené na predaj konečnému zákazníkovi, a preto nevykonáva žiadne druhotné spracovanie.

22. Podľa dohody medzi spoločnosťou Primair a spoločnosťou S nakupuje spoločnosť S hodinky od spoločnosti Primair v mene krajiny Y, stáva sa vlastníkom značkových hodínok a vykonáva distribučnú funkciu v krajine Y, pričom znáša súvisiace náklady (napr. financovanie zásob a pohľadávok) a znáša aj zodpovedajúce riziká (napr. riziko zásob, riziko nedobytnosti pohľadávok a riziko financovania). Podľa dohody medzi spoločnosťami Primair a S je spoločnosť S povinná konať ako marketingový agent a pomáhať rozvíjať trh v krajine Y v prospech hodínok R. Spoločnosť S spolupracuje so spoločnosťou Primair na vývoji marketingovej stratégie pre hodinky R. Spoločnosť Primair predovšetkým na základe svojich skúseností z iných krajín vypracúva celkový marketingový plán, pripravuje a schvaľuje marketingový rozpočet a prijíma konečné rozhodnutia o dizajne reklamy, umiestnení produktov a kľúčových reklamných odkazoch. Spoločnosť S poskytuje poradenstvo v otázkach miestneho trhu súvisiacich s reklamou, pomáha pri realizácii marketingovej stratégie pod vedením spoločnosti Primair a zabezpečuje hodnotenie účinnosti jednotlivých prvkov marketingovej stratégie. Ako kompenzáciu za výkon predmetných marketingových činností dostane

spoločnosť S od spoločnosti Primair platbu za poskytnutie služby založenú na výške marketingových výdavkov vynaložených spoločnosťou S a zahŕňajúcu primeraný zisk.

23. Na účely tohto príkladu predpokladajme, že na základe dôkladnej porovnávacej analýzy zahŕňajúcej podrobnú funkčnú analýzu možno dospieť k záveru, že predajná cena hodínok R, ktorú spoločnosť S platí spoločnosti Primair, by sa mala analyzovať oddelene od kompenzácie, ktorú spoločnosť S dostala za marketingové činnosti vykonávané pre spoločnosť Primair. Ďalej predpokladajme, že na základe zistených porovnateľných transakcií je cena zaplatená za hodinky v súlade s princípom nezávislého vzťahu a že táto cena umožňuje spoločnosti S získať z predaja hodínok výšku náhrady, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu za vykonávanú distribučnú funkciu, za majetok, ktorý používa a za riziká, ktoré znáša.

24. V rokoch 1 až 3 spoločnosť S zahájila stratégiu rozvoja trhu v krajine Y v prospech hodínok R v súlade s dohodou uzavretou so spoločnosťou Primair. Počas tohto procesu vznikli spoločnosti S náklady na marketing. V súlade so zmluvou spoločnosť Primair uhradí spoločnosti S náklady vynaložené na marketing vrátane prirážky k týmto nákladom. Na konci druhého roka získala ochranná známka a obchodný názov R dobré postavenie na trhu v krajine Y. Odmena, ktorú spoločnosť S dostáva za marketingové činnosti vykonávané v mene spoločnosti Primair sa určuje v súlade s princípom nezávislého vzťahu na základe porovnania s odmenou vyplácanou nezávislým reklamným a marketingovým sprostredkovateľom, ktorí boli v rámci porovnávacej analýzy identifikovaní a považovaní za porovnateľné spoločnosti.

25. Za týchto okolností je spoločnosť Primair oprávnená ponechať si všetky výnosy generované z používania ochrannej známky a obchodného názvu R na trhu v krajine Y, ktoré prevyšujú kompenzáciu zaplatenú spoločnosti S za vykonané funkcie a za týchto okolností nie je potrebná žiadna úprava transferových cien.

Príklad 9

26. Skutočnosti sú rovnaké ako v príklade 8, s výnimkou nasledujúceho:

- Na základe zmluvy medzi spoločnosťami Primair a S je teraz spoločnosť S povinná vypracovať a realizovať marketingový plán pre krajinu Y bez toho, aby spoločnosť Primair podrobne preskúmala konkrétne prvky tohto plánu. Spoločnosť S znáša náklady a preberá určité riziká spojené s marketingovými aktivitami. V zmluve medzi spoločnosťami Primair a S sa neuvádza výška očakávaných marketingových nákladov, uvádza sa len, že spoločnosť S je povinná vyvinúť maximálne úsilie na predaj hodínok. Spoločnosť S nedostane od spoločnosti Primair žiadnu priamu náhradu vynaložených nákladov, ani žiadnu nepriamu alebo inú kompenzáciu od tejto spoločnosti a očakáva sa, že spoločnosť S dostane odmenu len zo zisku generovaného z predaja hodínok R nezávislým zákazníkom na trhu v štáte Y. Dôkladná funkčná analýza ukazuje, že spoločnosť Primair vykonáva nižšiu úroveň kontroly nad marketingovými činnosťami spoločnosti S ako v príklade 8, pretože nekontroluje ani neschvaľuje marketingový rozpočet a neposkytuje podrobnosti marketingového plánu. Spoločnosť S teda nesie iné riziká a je aj inak kompenzovaná ako v príklade 8. Zmluvné dojednania medzi spoločnosťami Primair a S sú odlišné a riziká, ktoré znáša spoločnosť S, sú v príklade 9 významnejšie ako v príklade 8. Spoločnosť S nedostáva priamu kompenzáciu za vynaložené náklady ani samostatnú platbu za vykonávané marketingové aktivity. Jedinou realizovanou závislou transakciou identifikovanou medzi spoločnosťami Primair a S v príklade 9 je predaj značkových hodínok. V dôsledku

toho môže spoločnosť S získať odmenu za svoje marketingové aktivity len predajom hodínok R nezávislým zákazníkom.

- Vzhľadom na tieto rozdiely medzi spoločnosťami Primair a S bola v príklade 9 prijatá nižšia predajná cena hodínok ako cena stanovená na účely príkladu 8. Z dôvodu týchto rozdielov zistených vo funkčnej analýze sa používajú aj iné kritériá na identifikáciu porovnateľných údajov a na úpravu porovnateľnosti ako v príklade 8. Výsledkom je, že spoločnosť S má v príklade 9 vyšší očakávaný celkový zisk ako v príklade 8 v dôsledku vyššej miery znášanej rizika a vykonávania rozsiahlejších funkcií.

27. Predpokladá sa, že v rokoch 1 až 3 spoločnosť S spustí stratégiu v súlade so zmluvou uzavretou so spoločnosťou Primair a počas tohto procesu bude vykonávať marketingové funkcie a vynakladať marketingové výdavky. Výsledkom sú vysoké prevádzkové náklady a nízky zisk spoločnosti S počas rokov 1 až 3. Na konci roku 2 získava ochranná známka a obchodné meno R vďaka úsiliu spoločnosti S dobré postavenie na trhu v krajine Y. Ak predávajúci/distribútor znáša náklady a riziká spojené s jeho marketingovými činnosťami, je otázkou, do akej miery sa predávajúci/distribútor podieľa na potenciálnych ziskoch z týchto činností. Predpokladajme, že šetrenie daňovej správy v krajine Y dospeje na základe preskúmania porovnateľných distribútorov k záveru, že spoločnosť S by musela vykonávať funkcie, ktoré vykonáva a znášať náklady na úrovni svojich súčasných marketingových nákladov, aj keby bola spoločnosťou nezávislou od spoločnosti Primair.

28. Keďže spoločnosť S vykonáva funkcie a znáša náklady a riziká svojich marketingových činností na základe dlhodobej zmluvy o výhradnej distribúcii hodínok R, je schopná dosahovať zisk (alebo utrpieť stratu) z marketingových a distribučných činností, ktoré vykonáva. Na základe analýzy primerane spoľahlivých porovnateľných údajov sa určilo, že na účely tohto príkladu je prínos pre spoločnosť S, ktorý predstavuje zisk dosiahnutý spoločnosťou S, porovnateľný so ziskom, ktorý by dosiahli nezávislí predajcovia a distribútori znášajúci rovnaké druhy rizík a nákladov ako spoločnosť S v prvých rokoch za porovnateľné dlhodobé marketingové a distribučné dohody pre podobne neznáme výrobky.

29. Na základe uvedených predpokladov je miera návratnosti spoločnosti S stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu a marketingové činnosti spoločnosti S vrátane výšky marketingových nákladov sa podstatne nelíšia od činností a výšky marketingových nákladov, ktoré vykonávajú nezávislí predajcovia a distribútori v porovnateľných nezávislých transakciách. Informácie o porovnateľných trhových dohodách sú najlepším vodítkom na určenie miery návratnosti spoločnosti S v súlade s princípom nezávislého vzťahu za jej príspevok k hodnote nehmotného majetku z hľadiska vykonávaných funkcií a znášaných rizík a nákladov. Preto tento výnos odráža trhovú kompenzáciu za príspevok spoločnosti S a presne vymeriava jej podiel na zisku vyplývajúci z používania ochrannej známky a obchodného názvu v krajine Y. V tomto prípade nie je potrebné poskytnúť spoločnosti S žiadnu ďalšiu kompenzáciu.

Príklad 10

30. Skutočnosti v tomto príklade sú rovnaké ako v príklade 9 s tým, že v príklade 10 v porovnaní s príkladom 9 spoločnosť S vykonáva väčšie množstvo funkcií spojených s rozvojom trhu.

31. Ak predávajúci alebo distribútor znáša náklady a riziká spojené s marketingovou činnosťou, je ťažké určiť, do akej miery by sa mal predávajúci alebo distribútor podieľať na ziskoch vytvorených touto činnosťou. Porovnávací analýza identifikovala niekoľko

nezávislých spoločností, ktoré vykonávajú marketingové a distribučné funkcie na základe podobných dlhodobých marketingových a distribučných dohôd. Predpokladajme však, že výška marketingových nákladov vynaložených spoločnosťou S v rokoch 1 až 5 je podstatne vyššia ako výška nákladov, ktoré by vynaložili porovnateľní nezávislí predajcovia a distribútori. Ďalej predpokladajme, že vysoké náklady spoločnosti S svedčia o väčšom počte funkcií vykonávaných na intenzívnejšej úrovni, ako je to v prípade príslušných porovnateľných predajcov a distribútorov a že spoločnosti Primair a S očakávajú, že tieto dodatočné funkcie prinesú vyššie ziskové marže alebo vyšší celkový objem predaného tovaru. Vzhľadom na rozsah činností v oblasti rozvoja trhu, ktoré vykonáva spoločnosť S je zrejmé, že spoločnosť S prispela svojimi funkciami k rozvoju trhu a k rozvoju marketingového nehmotného majetku vo väčšej miere ako potenciálne porovnateľné predmetné nezávislé podniky, a preto znáša podstatne vyššie náklady a významnejšie riziká (ide tiež o podstatne vyššie náklady a významnejšie riziká ako v príklade 9). Možno tiež jasne preukázať, že zisky spoločnosti S sú výrazne nižšie ako ziskové marže, ktoré dosiahli potenciálne porovnateľní nezávislí predajcovia a distribútori za zodpovedajúce časové obdobie na základe dlhodobých marketingových a distribučných zmlúv.

32. Podobne ako v príklade 9, spoločnosť S znáša náklady a riziká spojené s marketingovými činnosťami vykonávanými na základe dlhodobej zmluvy o výhradných marketingových a distribučných právach na hodinky R, a preto spoločnosť S očakáva, že vykonávanie týchto marketingových a distribučných činností jej poskytne možnosť dosiahnuť zisk (alebo naopak stratu). V tomto prípade však spoločnosť S vykonávala viac funkcií a vynaložila vyššie marketingové náklady ako nezávislé podniky v potenciálne porovnateľných transakciách s rovnakými právami, ktoré konali vo svoj vlastný prospech. Preto spoločnosť S dosahuje výrazne nižšiu ziskovú maržu ako takéto spoločnosti.

33. Na základe daných skutočností je zrejmé, že vykonávaním väčšieho množstva funkcií a vynaložením marketingových výdavkov, ktoré podstatne presahujú úroveň funkcií a výdavkov nezávislých predajcov/distribútorov v porovnateľných transakciách spoločnosť S nedostala zodpovedajúcu odmenu vo forme marže z ďalšieho predaja hodínok R. Za takýchto okolností by bolo vhodné, aby daňová správa v krajine Y vykonala úpravu transferovej ceny, ktorá by spoločnosti S poskytla primeranú kompenzáciu za vykonané marketingové činnosti (s prihliadnutím na znášané riziká a vynaložené náklady), čím by sa zabezpečilo, že spoločnosť S bude mať v porovnateľných transakciách rovnaké podmienky ako za bežných porovnateľných podmienok. V závislosti od skutočností a okolností zachytených v podrobnej porovnávacej analýze by takáto úprava mohla mať podobu:

- Zníženie ceny, ktorú spoločnosť S zaplatila za hodinky R spoločnosti Primair. Takéto úpravy transferových cien by mohli byť založené na metóde cien pri opätovnom predaji alebo na transakčnej metóde čistého obchodného rozpätia s použitím dostupných údajov o ziskoch vytvorených porovnateľnými predajcami alebo distribútormi s porovnateľnými marketingovými alebo distribučnými nákladmi, ak je možné takýchto predajcov alebo distribútorov identifikovať.
- Alternatívnym prístupom by bolo uplatnenie metódy delenia zisku, podľa ktorej by sa zisky získané z predaja hodínok R v krajine Y rozdelili. Najprv by spoločnosti S a Primair dostali základnú sumu výnosov zodpovedajúcu vykonávaným funkciám, potom by sa zvyšný zisk rozdelil s prihliadnutím na relatívny príspevok spoločností S a Primair k tvorbe zisku a na výšku ich príspevku k hodnote ochrannej známky a obchodného mena R.
- Priama kompenzácia spoločnosti S za nadmerné náklady na marketing, ktoré presahujú náklady porovnateľných nezávislých podnikov, vrátane pomerného

podielu na zisku zodpovedajúceho vykonávaným funkciám a rizikám, ktoré v súvislosti s týmito nákladmi znáša.

34. Úprava navrhovaná v tomto príklade vychádza z predpokladu, že spoločnosť S vykonávala funkcie, znášala riziká a vynaložila náklady, ktoré prispeli k vytvoreniu nehmotného marketingového majetku, za ktorý nebola riadne odmenená na základe dohody so spoločnosťou Primair. Ak by spoločnosť S podľa podmienok dohody so spoločnosťou Primair očakávala, že počas trvania distribučnej zmluvy získa výnos v súlade s princípom nezávislého vzťahu v súvislosti so svojou dodatočnou investíciou, potom by bolo vhodné navrhnúť iné riešenie.

Príklad 11

35. Skutočnosti v tomto príklade sú rovnaké ako v príklade 9 s tým rozdielom, že v tomto prípade spoločnosť S uzavrie trojročnú zmluvu o predaji a distribúcii hodínok na trhu v krajine Y bez povinnosti platiť licenčné poplatky a bez možnosti predĺženia. Po uplynutí trojročného obdobia spoločnosť S neuzavrie so spoločnosťou Primair žiadnu novú zmluvu.

36. Predpokladajme, že bolo preukázané, že nezávislé spoločnosti uzatvárajú krátkodobé distribučné zmluvy, na základe ktorých im vznikajú náklady na marketing a distribúciu, ale len vtedy, ak im tieto náklady prinášajú odmenu primeranú vykonávaným funkciám, používanému majetku a rizikám, ktoré znášajú počas trvania zmluvy. Príklady porovnateľných nezávislých spoločností potvrdzujú, že spoločnosti neinvestujú veľké sumy peňazí do rozvoja svojej marketingovej alebo distribučnej siete, ak majú len krátkodobé marketingové a distribučné zmluvy, pretože tieto nesú so sebou riziko nepredĺženia bez primeranej kompenzácie. Vzhľadom na krátkodobý charakter predmetnej marketingovej a distribučnej zmluvy by sa spoločnosť S mohla ocitnúť v situácii, keď by nebola schopná alebo by nemohla využívať úžitok z marketingových a distribučných nákladov vynaložených vo svoj prospech. Z rovnakých dôvodov je možné, že spoločnosť Primair bude mať v budúcnosti prospech z činností spoločnosti S.

37. Riziká, ktoré znáša spoločnosť S sú podstatne vyššie ako v príklade 9 a spoločnosť S nedostala primeranú kompenzáciu za znášanie týchto dodatočných rizík stanovenú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. V tomto prípade spoločnosť S uskutočnila aktivity na rozvoj trhu a vynaložila marketingové náklady, ktoré presahujú náklady vynaložené vo vlastný prospech porovnateľnými nezávislými podnikmi s podobnými právami, v dôsledku čoho spoločnosť S získala výrazne nižšiu ziskovú maržu ako tieto porovnateľné podniky. Vzhľadom na krátkodobý charakter zmluvy uzavretej so spoločnosťou Primair je nepravdepodobné, že by spoločnosť S mohla dosiahnuť primeraný zisk v rámci danej zmluvy a počas jej obmedzeného trvania. Za týchto podmienok má preto spoločnosť S nárok na primeranú kompenzáciu za obdobie trvania dohody so spoločnosťou Primair v súvislosti s jej rizikovým príspevkom k tvorbe hodnoty ochrannej známky a obchodného názvu hodínok R.

38. Takúto kompenzáciu by mohla spoločnosť Primair poskytnúť priamo spoločnosti S vo výške očakávanej hodnoty vytvorenej vynaloženými marketingovými nákladmi a vykonanými funkciami rozvoja trhu. Alternatívne by mohla spoločnosť Primair znížiť spoločnosti S nákupnú cenu hodínok R v priebehu rokov 1 až 3.

Príklad 12

39. Skutočnosti v tomto príklade sú rovnaké ako v príklade 9 s výnimkou nasledujúceho doplnenia:

- Na konci tretieho roka sa značka R úspešne etabluje na trhu v krajine Y a spoločnosti Primair a S sa dohodnú na nových podmienkach pôvodnej zmluvy a uzatvoria novú dlhodobú licenčnú zmluvu. Táto nová dohoda vstúpi do platnosti na začiatku štvrtého roka a je uzatvorená na obdobie piatich rokov s možnosťou predĺženia o ďalších päť rokov. Podľa dohody sa spoločnosť S zaväzuje platiť spoločnosti Primair licenčné poplatky na základe hrubých príjmov z predaja všetkých hodínok pod obchodnou značkou R. Vo všetkých ostatných ohľadoch má nová dohoda rovnaké podmienky ako predchádzajúce dohody uzavreté medzi oboma stranami. Zavedenie licenčného poplatku nijako nemení cenu, ktorú spoločnosť S platí za značkové hodinky.
- Objem predaja hodínok značky R spoločnosti S v rokoch 4 a 5 je v súlade s rozpočtovým plánom. Avšak zavedenie licenčných poplatkov od začiatku roku 4 výrazne znižuje ziskovú maržu spoločnosti S.

40. Predpokladajme, že neexistujú dôkazy o tom, že by ostatní nezávislí predajcovia/distribútori podobných značkových výrobkov mali uzavreté podobné dohody o licenčných poplatkoch. Výška nákladov na marketing a objem činností vykonávaných spoločnosťou S od roku 4 zodpovedá výške nákladov a objemu činností vykonávaných nezávislými podnikmi.

41. Na účely transferového oceňovania sa zvyčajne nepredpokladá, že licenčné poplatky sa platia v transakciách, v ktorých predávajúci a distribútori v súvislosti so stanovením transferových cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu nemajú žiadne práva týkajúce sa ochranných známk alebo iných druhov nehmotného majetku. Výnimkou je právo používať nehmotný majetok na distribúciu značkového výrobku dodávaného dodávateľom, ktorý má nárok na príjem z používania nehmotného majetku. V dôsledku úhrady licenčných poplatkov je zisková marža spoločnosti S výrazne nižšia ako zisková marža nezávislých spoločností, ktoré vykonávajú porovnateľné funkcie, používajú porovnateľný majetok a znášajú porovnateľné riziká počas príslušného obdobia na základe podobných dlhodobých marketingových a distribučných dohôd. Na základe skutočností uvedených v tomto príklade by bolo vhodné vykonať úpravu transferových cien, ktorá by neumožňovala platbu licenčných poplatkov.

Príklad 13

42. Skutočnosti v tomto príklade sú rovnaké ako v príklade 9 s výnimkou nasledujúceho doplnenia:

- Na konci tretieho roka spoločnosť Primair ukončí výrobu hodínok a uzavrie zmluvu s treťou stranou, ktorá bude hodinky vyrábať v jej mene. V dôsledku toho bude spoločnosť S dovážať neznačkové hodinky priamo od výrobcu a potom ich bude musieť druhotne spracovať, umiestniť na ne názov a logo značky R a zabaliť ich pred odoslaním koncovým zákazníkom. Hodinky sa ďalej predajú a distribuujú podľa opisu v príklade 10.
- V dôsledku uvedených skutočností spoločnosti Primair a S opätovne prerokujú podmienky pôvodnej zmluvy a začiatkom štvrtého roka uzavru novú dlhodobú licenčnú zmluvu. Táto nová zmluva nadobudne platnosť na začiatku štvrtého roka a je uzatvorená na obdobie piatich rokov s možnosťou predĺženia o ďalších päť rokov.
- Na základe tejto dohody získala spoločnosť S výhradné právo na spracovanie, predaj a distribúciu hodínok s ochrannou známkou R v krajine Y výmenou za platbu

licenčných poplatkov spoločnosti Primair na základe hrubého predaja predmetných hodínok. Spoločnosť S nedostane od spoločnosti Primair žiadnu kompenzáciu za zmenu pôvodnej marketingovej a distribučnej zmluvy. Na účely tohto príkladu predpokladáme, že kúpna cena hodínok zaplatená spoločnosťou S od začiatku roka 4 je v súlade s princípom nezávislého vzťahu a že táto cena nezahrňa žiadny poplatok za používanie mena značky R.

43. V súvislosti s daňovou kontrolou, ktorú vykonala daňová správa v krajine Y v roku 6, dôkladná funkčná analýza odhalila, že marketingové náklady spoločnosti S v rokoch 1 až 3 výrazne prevyšujú náklady nezávislých predajcov a distribútorov s podobnými dlhodobými marketingovými a distribučnými zmluvami. Okrem toho sa tiež zistilo, že úroveň a intenzita marketingových aktivít spoločnosti S prevyšuje úroveň a intenzitu marketingových aktivít nezávislých predajcov a distribútorov a že v dôsledku tejto intenzívnejšej činnosti bola skupina Primair schopná zvýšiť objem svojej výroby a/alebo zvýšiť svoju celkovú ziskovú maržu z predaja v krajine Y. Vzhľadom na rozsah činností rozvoja trhu vykonávaných spoločnosťou S vrátane strategickej kontroly je z funkčnej a porovnávacej analýzy zrejmé, že spoločnosť S vynaložila podstatne vyššie náklady a riziká ako porovnateľné nezávislé podniky. Je tiež preukázateľné, že zisková marža spoločnosti S je výrazne nižšia ako ziskové marže porovnateľných nezávislých predajcov alebo distribútorov dané obdobie v rámci podobných dlhodobých marketingových a distribučných dohôd.

44. Daňová kontrola v krajine Y ďalej zistila, že v rokoch 4 a 5 spoločnosť S znášala všetky náklady a riziká svojich marketingových činností na základe novej dlhodobej licenčnej dohody so spoločnosťou Primair a že vzhľadom na dlhodobý charakter tejto dohody mala spoločnosť S mať možnosť zo svojich činností prospech (alebo naopak, utrpieť škodu). Spoločnosť S však vo vlastný prospech vykonávala aktivity na rozvoj trhu a vynaložila marketingové náklady, ktoré ďaleko prevyšovali náklady porovnateľných nadobúdateľov licencií v rámci podobných dlhodobých licenčných dohôd, čo malo za následok výrazne nižšiu očakávanú ziskovú maržu pre spoločnosť S v porovnaní so ziskovými maržami porovnateľných spoločností.

45. Na základe uvedených skutočností by mala spoločnosť S obdržať kompenzáciu v podobe dodatočného výnosu za vykonávané funkcie, používaný majetok a riziká, ktoré znášala v súvislosti s rozvojom trhu. Medzi rokmi 1 a 3 by sa úprava mohla stanoviť podobným spôsobom ako v príklade 10. Medzi rokmi 4 a 5 by sa úprava určila rovnakým spôsobom, s tým rozdielom, že by mohla viesť k zníženiu licenčných poplatkov, ktoré spoločnosť S zaplatila spoločnosti Primair a nie k zníženiu kúpnej ceny hodínok. V závislosti od konkrétnych skutočností a okolností by sa v súlade s usmerneniami v Časti II Kapitoly IX mohlo zväziť aj to, či má spoločnosť S nárok na kompenzáciu v dôsledku zjednania nových podmienok dohody na konci tretieho roka.

Príklad 14

46. Spoločnosť Shuyona je materskou spoločnosťou skupiny MNE, je registrovaná v krajine X a pôsobí na miestnom trhu. Skupina Shuyona sa zaoberá výrobou a predajom spotrebného tovaru. S cieľom udržať a podľa možnosti posilniť svoje postavenie na trhu skupina Shuyona Group neustále vykonáva výskum zameraný na možné zlepšenie svojich existujúcich výrobkov a na vývoj nových výrobkov. Skupina Shuyona vlastní dve výskumné a vývojové strediská, pričom jedno prevádzkuje priamo spoločnosť Shuyona v krajine X a druhým strediskom je dcérska spoločnosť S so sídlom v krajine Y. Centrum výskumu a vývoja spoločnosti Shuyona je zodpovedné za celkový výskumný program skupiny Shuyona. Toto

centrum navrhuje nové výskumné programy, stanovuje a kontroluje rozpočet, rozhoduje o tom, kde sa budú vykonávať výskumné a vývojové činnosti, monitoruje priebeh jednotlivých výskumných projektov a vo všeobecnosti dohliada na fungovanie oddelenia výskumu a vývoja celej skupiny MNE pod strategickým vedením vrcholového manažmentu spoločnosti Shuyona.

47. Výskumné a vývojové centrum prevádzkované spoločnosťou S vždy pracuje na konkrétnych individuálnych projektoch, ktoré mu prideli výskumné centrum spoločnosti Shuyona. Návrhy výskumných pracovníkov spoločnosti S na zmeny výskumného programu musia byť formálne schválené výskumným centrom Shuyona. Výskumné centrum spoločnosti S musí najmenej raz mesačne informovať vedúcich pracovníkov výskumného centra spoločnosti Shuyona o dosiahnutom pokroku. V prípade, že spoločnosť S prekročí rozpočet, ktorý jej spoločnosť Shuyona poskytla na jednotlivé projekty, musí najprv získať súhlas vedenia výskumného centra spoločnosti Shuyona s možnosťou vynaloženia dodatočných nákladov. Zmluvy medzi týmito dvoma strediskami stanovujú, že spoločnosť Shuyona znáša všetky riziká a náklady spojené s výskumnými a vývojovými činnosťami, ktoré vykonáva spoločnosť S. Všetky patenty, priemyselné vzory a iný nehmotný majetok vyvinutý výskumnými pracovníkmi spoločnosti S sú registrované v spoločnosti Shuyona na základe dohôd medzi týmito dvoma spoločnosťami. Spoločnosť Shuyona platí spoločnosti S za jej činnosti spojené s výskumom a vývojom poplatok za služby.

48. V prvom rade by sa pri analýze transferového oceňovania na základe daných skutočností uznalo, že spoločnosť Shuyona je právnym vlastníkom predmetného nehmotného majetku. Spoločnosť Shuyona kontroluje a riadi svoje výskumné činnosti aj činnosti spoločnosti S a vykonáva dôležité funkcie v súvislosti s týmito činnosťami, ako je riadenie rozpočtov, vytváranie výskumných programov, navrhovanie projektov, zabezpečovanie financovania a kontrola výdavkov. Za týchto okolností má spoločnosť Shuyona nárok na výnosy z využívania nehmotného majetku vyvinutého spoločnosťou S prostredníctvom jej výskumných činností. Spoločnosť S má nárok na odmenu za vykonávané funkcie, používaný majetok a znášané riziká. Pri určovaní výšky odmeny, ktorá prináleží spoločnosti S, by sa mali zohľadniť viaceré faktory porovnateľnosti, ako sú relatívne zručnosti a výkonnosť výskumných pracovníkov spoločnosti S, povaha výskumného projektu a iné aspekty prispievajúce k tvorbe hodnoty. Keďže úprava transferového oceňovania by mala byť stanovená tak, aby odrážala sumu, ktorú by nezávislí poskytovatelia služieb v oblasti výskumu a vývoja dostali za podobné služby, úprava by sa mala vo všeobecnosti vzťahovať na rok, v ktorom bola služba poskytnutá a nemala by byť ovplyvnená právom spoločnosti Shuyona na budúce príjmy z používania nehmotného majetku vyvinutého v rámci výskumných činností spoločnosti S.

Príklad 15

49. Spoločnosť Shuyona je materskou spoločnosťou skupiny MNE, je registrovaná v krajine X a pôsobí výlučne na miestnom trhu. Skupina Shuyona sa zaoberá výrobou a predajom spotrebného tovaru. S cieľom udržať a podľa možnosti posilniť svoje postavenie na trhu skupina Shuyona Group neustále vykonáva výskum zameraný na možné zlepšenie svojich existujúcich výrobkov a na vývoj nových výrobkov. Skupina Shuyona vlastní dve výskumné a vývojové strediská, pričom jedno prevádzkuje priamo spoločnosť Shuyona v krajine X a druhým strediskom je dcérska spoločnosť S so sídlom v krajine Y.

50. Skupina Shuyona Group predáva dve produktové rady. Spoločnosť Shuyona je zodpovedná za všetky výskumné činnosti týkajúce sa produktovej línie A. Výskumné centrum, ktoré prevádzkuje spoločnosť S, je zodpovedné za všetky výskumné činnosti týkajúce sa produktovej línie B. Spoločnosť S je zároveň regionálnou centrálou v Severnej Amerike

a zodpovedá za všetky prevádzkové činnosti súvisiace s produktovým radom B. Spoločnosť Shuyona však vlastní všetky patentové práva na vynálezy pochádzajúce z výskumných činností spoločnosti S. Spoločnosť Shuyona neplatí spoločnosti S za svoje patentované vynálezy buď vôbec, alebo len symbolicky.

51. Výskumné a vývojové strediská spoločností Shuyona a S fungujú nezávisle od seba. Každé z nich je nezávisle zodpovedné za svoje prevádzkové náklady. Podľa všeobecnej politiky vrcholového manažmentu spoločnosti Shuyona si výskumné centrum spoločnosti S vypracúva vlastné výskumné programy, stanovuje vlastné rozpočty, rozhoduje o ukončení alebo zmene výskumných projektov a zamestnáva vlastných výskumných pracovníkov. Výskumné centrum spoločnosti S informuje o svojej činnosti súvisiacej s produktovou líniou B spoločnosť S, nie výskumné centrum spoločnosti Shuyona. Pracovníci výskumných centier oboch spoločností sa príležitostne stretávajú, aby diskutovali o výskumných metódach a spoločných problémoch.

52. V prvom rade, za daných okolností by analýza transferového oceňovania identifikovala spoločnosť Shuyona ako právneho vlastníka/držiteľa nehmotného majetku vyvinutého spoločnosťou S. Na rozdiel od situácie v príklade 14 však Shuyona nemá kontrolu nad výskumnými funkciami spoločnosti S vrátane dôležitých funkcií vedenia a navrhovania výskumných projektov, riadenia rozpočtov a zabezpečovania financovania. Hoci je spoločnosť Shuyona právnym vlastníkom nehmotného majetku, nie je oprávnená ponechať si alebo získavať výnosy spojené s nehmotným majetkom produktovej línie B. Daňová správa by mohla vykonať následnú úpravu transferovej ceny uznaním spoločnosti Shuyona ako právneho vlastníka nehmotného majetku, ale vzhľadom na prínosy spoločnosti S vo forme funkcií, majetku a rizík, je potrebné ju zodpovedajúcim spôsobom kompenzovať a to oslobodením od povinnosti platiť spoločnosti Shuyona licenčné alebo iné poplatky za používanie predmetného nehmotného majetku, aby sa budúce výnosy vyplývajúce z používania predmetného nehmotného majetku prideliť spoločnosti S, a nie spoločnosti Shuyona.

53. V prípade, že spoločnosť Shuyona používa nehmotný majetok produktovej línie B, spoločnosť Shuyona by mala spoločnosti S uhradiť primeranú kompenzáciu za vykonané funkcie, používaný majetok a riziká, ktoré znáša spoločnosť S v súvislosti s vývojom nehmotného majetku. Pri stanovení primeranej kompenzácie, ktorá sa má vyplatiť spoločnosti S, by vzhľadom na dôležité funkcie súvisiace s vývojom nehmotného majetku, ktoré vykonáva spoločnosť S, nebolo vhodné považovať spoločnosť S za testovanú stranu transakcie v kontexte dohody o službách výskumu.

Príklad 16

54. Spoločnosť Shuyona je materskou spoločnosťou skupiny MNE, je registrovaná v krajine X a pôsobí výlučne na miestnom trhu. Skupina Shuyona sa zaoberá výrobou a predajom spotrebného tovaru. S cieľom udržať a podľa možnosti posilniť svoje postavenie na trhu skupina Shuyona Group neustále vykonáva výskum zameraný na možné zlepšenie svojich existujúcich výrobkov a na vývoj nových výrobkov. Skupina Shuyona vlastní dve výskumné a vývojové strediská, pričom jedno prevádzkuje priamo spoločnosť Shuyona v krajine X a druhým strediskom je dcérska spoločnosť S so sídlom v krajine Y. Vzťahy medzi výskumnými centrami spoločností Shuyona a S sú rovnaké ako v príklade 14.

55. V roku 1 spoločnosť Shuyona predá všetky svoje patentové práva a ďalší technologický nehmotný majetok vrátane práv na používanie tohto nehmotného majetku v ďalšom výskume. Tieto práva predá novej dcérskej spoločnosti T, ktorá je registrovaná v krajine Z. Spoločnosť T zriadi výrobný závod v krajine Z a začne dodávať výrobky členom

skupiny Shuyona po celom svete. Na účely tohto príkladu predpokladajme, že protihodnota zaplatená spoločnosťou T za prevod patentov a iného súvisiaceho nehmotného majetku je stanovená na základe ocenenia očakávaných budúcich peňažných tokov generovaných prevedeným nehmotným majetkom k dátumu prevodu.

56. Súčasne s prevodom patentov a iného technologického nehmotného majetku uzatvára spoločnosť T so spoločnosťou Shuyona a spoločnosťou S samostatné dohody o zmluvnom výskume. V súlade s týmito dohodami sa spoločnosť T zmluvne zaväzuje znášať všetky finančné riziká spojené s prípadným neúspechom výskumných projektov, prevziať všetky náklady vyplývajúce z budúcich výskumných činností a zaplatiť spoločnosti S a spoločnosti Shuyona poplatok za služby vo výške nákladov na výskumné činnosti plus prirážku vo výške, ktorú by získali vhodne identifikované porovnateľné spoločnosti poskytujúce výskumné služby.

57. Spoločnosť T nezamestnáva technických pracovníkov schopných vykonávať výskumné činnosti alebo na ne dohliadať. Spoločnosť Shuyona naďalej rozvíja a navrhuje výskumný program spojený s vývojom prevedeného nehmotného majetku, stanovuje rozpočty pre svoje vlastné projekty výskumu a vývoja, určuje počet výskumných pracovníkov a prijíma rozhodnutia o ukončení alebo rozvoji konkrétnych projektov výskumu a vývoja. Okrem toho naďalej kontroluje a dohliada na výskumné činnosti spoločnosti S, ako je opísané v príklade 14.

58. Prvým krokom analýzy transferového oceňovania v tomto prípade je identifikácia obchodných a finančných vzťahov medzi stranami, ako aj podmienok a ekonomicky relevantných skutočností týkajúcich sa týchto vzťahov s cieľom presne vymedziť závislú transakciu v súlade so zásadami stanovenými v Oddiele D.1 Kapitoly I. Kľúčovým predpokladom v tomto príklade je, že spoločnosť T pôsobí ako výrobca a nevykonáva žiadne činnosti súvisiace s nadobudnutím, vytvorením alebo používaním nehmotného majetku, a preto nekontroluje riziká spojené s nadobudnutím alebo budúcim vývojom tohto nehmotného majetku. Naopak, všetky činnosti súvisiace s vývojom nehmotného majetku a funkcie riadenia rizík v súvislosti s týmto nehmotným majetkom vykonáva spoločnosť Shuyona a spoločnosť S, pričom spoločnosť Shuyona kontroluje riziká. Z dôkladnej analýzy vyplýva, že predmetná transakcia by sa mala správne definovať ako poskytnutie financovania zo strany spoločnosti T na náklady vynaložené v súvislosti s prevedeným nehmotným majetkom a na zabezpečenie nepretržitého výskumu. Ďalším kľúčovým predpokladom v tomto príklade je, že hoci je spoločnosť T zmluvne zaviazaná znášať finančné riziko a má finančnú kapacitu ho znášať, nevykonáva kontrolu nad týmto rizikom v zmysle zásad uvedených v odsekoch 6.63 a 6.64. Výsledkom je, že okrem odmeny za výrobu preto spoločnosť T nemá nárok na odmenu vyššiu, ako je bezrizikový výnos z financovania príslušných projektov (ďalšie usmernenia sú uvedené v Oddiele D.1, Kapitola I, najmä v bode 1.103).

Príklad 17

59. Spoločnosť A je plne integrovaná farmaceutická spoločnosť pôsobiaca v oblasti výskumu, vývoja, výroby a predaja farmaceutických výrobkov. Spoločnosť A pôsobí v krajine X. Na vykonávanie svojich výskumných činností si spoločnosť A pravidelne najíma nezávislé zmluvné výskumné organizácie (CROs – Contract Research Organisations) na vykonávanie rôznych výskumných a vývojových činností vrátane navrhovania a vykonávania klinických skúšok na testovanie produktov vyvinutých spoločnosťou A. Tieto zmluvné výskumné organizácie nevykonávajú základný výskum potrebný na vývoj nových farmaceutických výrobkov. Hoci spoločnosť A najíma na vykonávanie klinického výskumu zmluvné výskumné

organizácie, výskumní pracovníci v spoločnosti A sa aktívne podieľajú na navrhovaní výskumných štúdií zmluvnej výskumnej organizácie, poskytujú im výsledky a informácie z predchádzajúceho výskumu, stanovujú rozpočty a časové harmonogramy na dokončenie zadaných projektov a priebežne monitorujú kvalitu práce zmluvných výskumných organizácií. V rámci takejto dohody zmluvné výskumné organizácie dostávajú za svoje služby vopred stanovenú odmenu a nemajú záujem na zisku z predaja výrobkov vyvinutých v rámci ich výskumných činností.

60. Spoločnosť A prevedie príslušné patenty a iný nehmotný majetok súvisiaci s výrobkom M, farmaceutickým výrobkom v ranom štádiu vývoja, ktorý by sa v budúcnosti mohol použiť na liečbu Alzheimerovej choroby, na spoločnosť S, dcérsku spoločnosť spoločnosti A pôsobiacu v krajine Y (daná transakcia sa týka len existujúceho nehmotného majetku a nezahŕňa kompenzáciu spoločnosti A za jej budúce služby v oblasti výskumu a vývoja). Na účely tohto príkladu predpokladajme, že suma, ktorú spoločnosť S zaplatí za prevod nehmotného majetku súvisiaceho s výrobkom M, je založená na ocenení očakávaných budúcich peňažných tokov. Spoločnosť S nemá žiadnych technických pracovníkov, ktorí by navrhovali, vykonávali alebo dohliadali na prebiehajúce výskumné činnosti v súvislosti s výrobkom M. Preto spoločnosť S uzavrie so spoločnosťou A dohodu o vykonaní výskumného programu týkajúceho sa výrobku M rovnakým spôsobom ako v prípade prevodu nehmotného majetku spoločnosti S. Spoločnosť S sa zaväzuje financovať všetok prebiehajúci výskum výrobku M, prevziať finančné riziko prípadného neúspechu projektu a zaplatiť spoločnosti A za jej služby vo výške nákladov a prirážky, ktorú by za svoju prácu bežne dostávali zmluvné výskumné organizácie najaté spoločnosťou A.

61. V tomto prípade bude analýza transferových cien vychádzať z predpokladu, že po prevode nehmotného majetku týkajúceho sa výrobku M je spoločnosť S právnym vlastníkom podľa príslušných zmlúv a zápisov v registri. Spoločnosť A však naďalej vykonáva a riadi funkcie a kontroluje riziká v súvislosti s týmto nehmotným majetkom vo vlastníctve spoločnosti S vrátane dôležitých funkcií opísaných v odseku 6.56, a preto má nárok na primeranú kompenzáciu za tieto výhody. Za týchto okolností transakcie medzi spoločnosťou A a prenajímanými zmluvnými výskumnými organizáciami nie sú porovnateľné s dohodou medzi spoločnosťou S a spoločnosťou A týkajúcou sa výrobku M, a preto ich nemožno použiť ako porovnateľnú hodnotu na určenie odmeny v súlade s princípom nezávislého vzťahu, na ktorú má spoločnosť A nárok za vykonávanie činností výskumu a vývoja týkajúcich sa nehmotného majetku výrobku M. Spoločnosť S pri svojich transakciách so spoločnosťou A nevykonáva ani nenesie rovnaké funkcie a riziká ako spoločnosť A pri svojich transakciách s najatými zmluvnými výskumnými organizáciami.

62. Aj keď je spoločnosť S právnym vlastníkom predmetného nehmotného majetku, nemala by mať nárok na všetky výnosy plynúce z jeho používania. Vzhľadom na to, že spoločnosť S nie je schopná kontrolovať riziká spojené s výskumom, malo by byť uznané, že spoločnosť A nesie podstatnú časť príslušných rizík a za výkon svojich funkcií vrátane dôležitých funkcií opísaných v odseku 6.56 by mala byť primerane odmeňovaná. Za týchto okolností by spoločnosť A mala mať nárok na väčší podiel z výnosov ako prenajaté zmluvné výskumné organizácie.

63. Po dôkladnej analýze tejto transakcie sa ukazuje, že by sa mala presne určiť ako poskytnutie financovania zo strany spoločnosti S na náklady vynaložené na prevedení nehmotný majetok a prebiehajúci vývoj. V dôsledku toho má spoločnosť S nárok na výnos len v súvislosti s poskytnutím financovania. Výška tohto výnosu závisí od rozsahu výkonu kontrolných činností vykonávaných vo vzťahu k finančnému riziku v súlade s usmerneniami v Oddiele D.1 Kapitoly I a zásadami v odsekoch 6.63 až 6.64. Spoločnosť A by potom mala

nárok na všetky zostávajúce výnosy alebo straty.

Príklad 18

64. Spoločnosť Primarni je registrovaná v krajine A a pôsobí na miestnom trhu. Spoločnosť S je prepojenou spoločnosťou spoločnosti Primarni. Spoločnosť S je registrovaná a pôsobí v krajine B. Spoločnosť Primarni sa zaoberá vývojom patentovaných vynálezov a výrobného know-how týkajúcich sa výrobku X a získava platné patenty vo všetkých krajinách, na ktoré sa vzťahuje tento príklad. Spoločnosť Primarni a spoločnosť S uzavrujú písomnú licenčnú zmluvu, na základe ktorej spoločnosť Primarni udelí spoločnosti S právo používať patenty týkajúce sa výrobku X, ako aj know-how týkajúce sa výroby a predaja výrobku X v krajine B, pričom spoločnosť Primarni bude ďalej vlastniť patentové práva a know-how týkajúce sa výrobku X v Ázii, Afrike a v krajine A.

65. Predpokladajme, že spoločnosť S používa patenty a know-how na výrobu výrobku X v krajine B a predáva ho nezávislým a prepojeným zákazníkom v krajine B. Okrem toho predáva výrobok X prepojeným distribútorom v Ázii a Afrike, ktorí následne predávajú jednotlivé kusy výrobku X zákazníkom v týchto krajinách. Spoločnosť Primarni nevyužíva svoje práva súvisiace s patentmi na výrobok X v Ázii a v Afrike na zabránenie predaja výrobku X spoločnosťou S distribútorom v týchto krajinách.

66. Za týchto okolností možno na základe skutočného správania oboch strán dospieť k záveru, že transakcia medzi spoločnosťami Primarni a S je v skutočnosti licenciou na patenty a know-how pre výrobok X v krajine B, Ázii a Afrike. V rámci analýzy transferového oceňovania transakcií medzi spoločnosťami S a Primarni by sa vzhľadom na správanie oboch strán mala licencia spoločnosti S považovať za platnú aj v Ázii a Afrike a nemala by sa obmedzovať na krajinu B. Výška licenčných poplatkov by sa mala opätovne stanoviť s prihliadnutím na celkový očakávaný predaj spoločnosti S vo všetkých krajinách vrátane predaja distribútorom v Ázii a Afrike.

Príklad 19

67. Spoločnosť P so sídlom v krajine A podniká v maloobchode a prevádzkuje niekoľko obchodných domov v krajine A. V priebehu rokov spoločnosť P vyvinula špeciálne know-how a jedinečnú marketingovú koncepciu na prevádzku svojich obchodných domov, ktoré sa považujú za nehmotný majetok podľa Oddielu A Kapitoly VI. Po rokoch úspešného podnikania v krajine A spoločnosť P založí novú dcérsku spoločnosť S so sídlom v krajine B. Spoločnosť S otvorí a prevádzkuje nové obchodné domy v krajine B a jej ziskové marže sú výrazne vyššie ako ziskové marže inak porovnateľných maloobchodníkov v krajine B.

68. Podrobná funkčná analýza ukázala, že spoločnosť S využíva pri svojich činnostiach v krajine B rovnaké know-how a rovnakú jedinečnú marketingovú koncepciu ako spoločnosť P pri svojich činnostiach v krajine A. Za týchto okolností skutočné správanie strán naznačuje, že medzi spoločnosťami sa uskutočnila transakcia spočívajúca v prevode práva využívať know-how a jedinečný marketingový koncept zo spoločnosti P na spoločnosť S. Za inak porovnateľných okolností by nezávislé strany uzavreli licenčnú zmluvu, ktorou by spoločnosti S udelili právo používať v krajine B know-how a jedinečný marketingový koncept vyvinutý spoločnosťou P. Jedným z možných riešení, ktoré má daňová správa k dispozícii, je úprava cien transferového oceňovania vo forme licenčných poplatkov, ktoré spoločnosť S platí spoločnosti P za používanie príslušného nehmotného majetku.

Príklad 20

69. Spoločnosť Ilcha je registrovaná v krajine A. Skupina Ilcha už niekoľko rokov vyrába a predáva produkt Q v krajinách B a C prostredníctvom dcérskej spoločnosti S1, ktorá je v úplnom vlastníctve a je registrovaná v krajine B. Spoločnosť Ilcha vlastní patenty týkajúce sa dizajnu výrobkov Q a vyvinula jedinečnú ochrannú známku a iný marketingový nehmotný majetok. Patenty a ochranné známky sú registrované v krajinách B a C spoločnosti Ilcha.

70. Z racionálnych obchodných dôvodov sa spoločnosť Ilcha rozhodla, že podnikanie skupiny v krajinách B a C sa zlepší, ak tieto činnosti budú v každej krajine vykonávať samostatné dcérske spoločnosti. Spoločnosť Ilcha má preto v krajine C dcérsku spoločnosť S2, ktorá je v jej úplnom vlastníctve. Pokiaľ ide o obchodovanie v krajine C:

- Spoločnosť S1 prevedie na spoločnosť S2 hmotný majetok súvisiaci s výrobou a predajom, ktorý predtým používala spoločnosť S1 v krajine C.
- Spoločnosti Ilcha a S1 sa dohodli na ukončení dohody, ktorou sa spoločnosti S1 udeľujú tieto práva týkajúce sa výrobku Q: právo vyrábať a distribuovať výrobok Q v krajine C; právo používať patenty a ochranné známky pri vykonávaní výrobných a distribučných činností v krajine C; a právo používať vzťahy so zákazníkmi, zoznamy zákazníkov, goodwill a iné položky v krajine C (ďalej „práva“).
- Spoločnosť Ilcha uzavrela nové dlhodobé licenčné zmluvy so spoločnosťou S2, na základe ktorých spoločnosť S2 získala práva v krajine C.

Novovytvorená dcérska spoločnosť následne obchoduje s výrobkom Q v krajine C, zatiaľ čo S1 naďalej obchoduje s výrobkom Q v krajine B.

71. Predpokladajme, že počas niekoľkých rokov pôsobenia vytvorila spoločnosť S1 v krajine C významnú obchodnú hodnotu a nezávislá spoločnosť by bola ochotná za túto hodnotu zaplatiť pri akvizícii. Ďalej predpokladajme, že pri alokácii kúpnej ceny vykonanej pri predaji podniku spoločnosti S1 nezávislej spoločnosti v krajine C by sa časť hodnoty tohto podniku považovala za goodwill na účely účtovníctva a oceňovania podniku.

72. Podľa skutočností a okolností tohto prípadu hodnota prevedená na spoločnosť S2 pozostáva z kombinácie (i) prevodu časti hmotného obchodného majetku spoločnosti S1 na spoločnosť S2 v krajine C a (ii) vzdanie sa práv zo strany spoločnosti S1 a následné postúpenie práv spoločnosťou Ilcha na spoločnosť S2. Ide teda o tri nezávislé transakcie:

- prevod časti hmotného majetku podniku spoločnosti S1 na spoločnosť S2 v krajine C;
- vzdanie sa práv vyplývajúcich z licencie spoločnosťou S1 a ich prevod späť na spoločnosť Ilcha a
- následné udelenie licencie spoločnosťou Ilcha spoločnosti S2.

Pre účely transferového oceňovania by ceny zaplatené spoločnosťami Ilcha a S2 v súvislosti s danými transakciami mali odrážať hodnotu podniku, ktorá bude zahŕňať sumy, ktoré možno považovať za goodwill na účtovné účely.

Príklad 21

73. Första je spoločnosť zaoberajúca sa spotrebných tovarom, ktorá je registrovaná a pôsobí v krajine A. Pred rokom 1 spoločnosť Första vyrábala výrobok Y v krajine A a predávala ho do viacerých krajín po celom svete prostredníctvom prepojených distribučných

spoločností. Výrobok Y je vysoko uznávaný a oproti konkurenčným výrobkom má cenovú prémii, ktorá patrí spoločnosti Första ako právnomu vlastníkovi a tvorcovi ochrannej známky a s ňou súvisiaceho goodwillu, z ktorého táto prémia vyplýva.

74. V roku 2 spoločnosť Första zaregistrovala spoločnosť S, dcérsku spoločnosť vo svojom úplnom vlastníctve so sídlom v krajine B. Spoločnosť S pôsobí ako superdistribútor a fakturačné centrum. Spoločnosť Första naďalej posielala výrobok Y priamo prepojeným distribučným spoločnostiam, ale vlastníctvo výrobkov prechádza na spoločnosť S, ktorá prefakturuje náklady na výrobky príslušným prepojeným distribučným spoločnostiam.

75. Na začiatku druhého roka bola spoločnosť S povinná uhradiť prepojeným distribučným spoločnostiam časť ich nákladov na propagáciu. Ceny, za ktoré spoločnosť S predáva výrobok Y prepojeným distribučným spoločnostiam, sa zvýšia tak, aby prevádzkové ziskové marže prepojených distribučných spoločností zostali rovnaké bez ohľadu na presun nákladov za propagáciu na spoločnosť S. Predpokladajme, že prevádzkové ziskové marže prepojených distribučných spoločností boli stanovené pred rokom 2 a budú stanovené aj po roku 2 v súlade s princípom nezávislého vzťahu napriek súčasným zmenám v cenách výrobkov a úhradách za propagačné akcie. Spoločnosť S nevykonáva žiadne propagačné funkcie ani nekontroluje riziká ohľadom marketingu predmetných výrobkov.

76. V roku 3 sa ceny účtované spoločnosťou Första spoločnosti S znížili. Podľa spoločnosti Första a S je toto zníženie ceny oprávnené vzhľadom na to, že spoločnosť S má teraz nárok na príjem súvisiaci s nehmotným majetkom. Tvrdí, že takýto príjem je možné pripísať nehmotnému majetku vytvorenému v súvislosti s výrobkom Y prostredníctvom nákladov na reklamu, ktoré spoločnosť S vynaložila.

77. Spoločnosť S v podstate nemá nárok na výnos z využívania nehmotného majetku súvisiaceho s výrobkom Y. Nevykonáva žiadne funkcie, nenesie žiadne riziká a v podstate jej nevznikajú žiadne náklady súvisiace s funkciami DEMPE. Preto by bolo vhodné upraviť transferové ceny s cieľom zvýšiť výnosy spoločnosti Första v roku 3 a v nasledujúcich rokoch.

Príklad 22

78. Spoločnosť A je držiteľom štátnej licencie na bankú činnosť a štátnej licencie na používanie železníc. Samostatná trhová hodnota banskej licencie je 20. Samostatná trhová hodnota železničnej licencie je 10. Spoločnosť A nemá žiadne ďalšie čisté aktíva.

79. Spoločnosť Birincil, subjekt nezávislý od spoločnosti A, získava 100 % podiel na základnom imaní spoločnosti A za 100. Pri alokácii kúpnej ceny v súvislosti s prebiehajúcou akvizíciou pre účely účtovníctva spoločnosť Birincil alokovala 20 z kúpnej ceny na bankú licenciu, 10 na železničnú licenciu a 70 na goodwill vyplývajúci zo synergií medzi bankou a železničnou licenciou.

80. Bezprostredne po akvizícii spoločnosť Birincil zabezpečila prevod bankých a železničných licencií zo spoločnosti A na spoločnosť S, dcérsku spoločnosť spoločnosti Birincil.

81. Pri vykonávaní analýzy transferového oceňovania ohľadom ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorú má spoločnosť S zaplatiť spoločnosti A v danej transakcii, je dôležité presne identifikovať prevádzaný nehmotný majetok. Rovnako ako v prípade nadobudnutia spoločnosti A spoločnosťou Birincil podľa podmienok princípu nezávislého vzťahu bude potrebné zohľadniť goodwill spojený s licenciami prevedenými na spoločnosť S, keďže sa vo všeobecnosti predpokladá, že táto hodnota sa pri vnútornej podnikovej reštrukturalizácii nestradá ani inak neznehodnotí.

82. V cene stanovenej v súlade s princípom nezávislého vzťahu zaplatenej v rámci transakcie medzi spoločnosťami A a S by sa preto mala zohľadniť hodnota banskej licencie, hodnota železničnej licencie a hodnota goodwillu na účely účtovníctva. Platba 100, ktorú spoločnosť Birincil zaplatila za akcie spoločnosti A, predstavuje cenu stanovenú v súlade s princípom nezávislého vzťahu za tieto akcie a poskytuje tak užitočné informácie o celkovej hodnote predmetného nehmotného majetku.

Príklad 23

83. Spoločnosť Birincil kúpila 100 % podiel v nezávislej spoločnosti T za cenu 100. Spoločnosť T je výskumná a vývojová spoločnosť a čiastočne vyvinula niekoľko sľubných technológií, ale má len minimálny objem predaja. Kúpna cena sa určuje najmä na základe hodnoty sľubných, ale len čiastočne vyvinutých technológií a na základe potenciálnych schopností zamestnancov spoločnosti T, pokiaľ ide o vývoj ďalších nových technológií v budúcnosti. V rámci alokácie kúpnej ceny v súvislosti s touto akvizíciou na účely účtovníctva spoločnosť Birincil alokovala 20 z kúpnej ceny na hmotný majetok a určitý nehmotný majetok vrátane patentov a 80 na goodwill.

84. Bezprostredne po akvizícii spoločnosť Birincil zabezpečila prevod všetkých práv na vyvinuté a čiastočne vyvinuté technológie vrátane patentov, obchodných tajomstiev a technického know-how zo spoločnosti T na spoločnosť S, dcérsku spoločnosť spoločnosti Birincil. Spoločnosť S zároveň uzavrela so spoločnosťou T dohodu o zmluvnom výskume, na základe ktorej budú zamestnanci spoločnosti T naďalej pracovať výlučne na vývoji prevedených technológií a vývoji nových technológií v mene spoločnosti S. Dohoda stanovuje, že spoločnosť T dostane za výskumné služby kompenzáciu v podobe platieb rovnajúcich sa nákladom plus prirážka a ďalej že všetky práva na nehmotný majetok vyvinutý alebo vylepšený v rámci dohody o výskume budú patriť spoločnosti S. V dôsledku toho bude spoločnosť S financovať všetok budúci výskum a znášať finančné riziko, že časť alebo všetky budúce výskumné činnosti nepovedú k vývoju konkurencieschopných výrobkov. Spoločnosť S má veľký počet výskumných pracovníkov vrátane riadiacich pracovníkov zodpovedných za typy technológií získaných od spoločnosti T. Podľa predmetných transakcií budú mať vedúci pracovníci výskumu spoločnosti S plnú riadiacu zodpovednosť za riadenie a kontrolu práce výskumných pracovníkov spoločnosti T. Spoločnosť S schvaľuje nové projekty, vypracúva a plánuje rozpočet a v ostatných ohľadoch kontroluje prebiehajúce výskumné práce vykonávané spoločnosťou T. Všetci výskumní pracovníci spoločnosti T budú naďalej zamestnancami spoločnosti T a budú sa venovať výlučne poskytovaniu služieb v rámci dohody o výskume so spoločnosťou S.

85. Pri vykonávaní analýzy transferového oceňovania zameranej na cenu stanovenú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorú má spoločnosť S zaplatiť za prevod nehmotného majetku spoločnosťou T a cenu, ktorá sa má zaplatiť za prebiehajúce služby v oblasti výskumu a vývoja, ktoré má poskytnúť spoločnosť T, je dôležité presne vymedziť konkrétny nehmotný majetok, ktorý sa má previesť na spoločnosť S a nehmotný majetok, ktorý si má spoločnosť T ponechať. Identifikácia a ocenenie nehmotného majetku zahrnutého do alokácie kúpnej ceny nie je určujúca pre účely transferového oceňovania. Hodnota 100 zaplatená spoločnosťou Birincil za akcie spoločnosti T predstavuje cenu akcií spoločnosti stanovú v súlade s princípom nezávislého vzťahu a poskytuje užitočné informácie o hodnote podniku spoločnosti T. Úplná hodnota podniku by sa mala zaznamenať buď v hodnote hmotného a nehmotného majetku prevedeného na spoločnosť S alebo v hodnote hmotného a nehmotného majetku a pracovnej sily ponechanej v spoločnosti T. V závislosti od skutočností prípadu môže spoločnosť T previesť významnú časť hodnoty opísanej v alokácii kúpnej ceny ako goodwill

na spoločnosť S spolu s iným nehmotným majetkom. Podobne, v závislosti od skutočností, časť hodnoty opísanej pri alokácii kúpnej ceny si môže spoločnosť T ponechať ako goodwill. V súlade s princípom nezávislého vzťahu by spoločnosť T mala mať nárok na kompenzáciu za túto hodnotu a to buď v rámci ceny zaplatenej spoločnosťou S za práva na prevedený technologický nehmotný majetok alebo prostredníctvom kompenzácie, ktorá sa má zaplatiť spoločnosti T za služby v oblasti výskumu a vývoja poskytnutých jej zamestnancami v rokoch nasledujúcich po predmetnej transakcii. Všeobecne sa predpokladá, že táto hodnota nezanikne ani sa neznehodnotí v rámci vnútornej reštrukturalizácie podniku. Ak by sa prevod nehmotného majetku na spoločnosť S uskutočnil v inom čase ako akvizícia, vyžadovalo by sa samostatné preskúmanie akéhokoľvek zvýšenia alebo zníženia hodnoty prevedeného nehmotného majetku.

Príklad 24

86. Spoločnosť Zhu sa zaoberá poradenskou činnosťou v oblasti vývoja softvéru. V minulosti spoločnosť Zhu vyvinula pre klientsku banku A softvér na podporu transakcií uskutočnených prostredníctvom bankomatov. V rámci tohto projektu spoločnosť Zhu vytvorila softvérový kód chránený autorskými právami, ktorý je po určitých úpravách a prispôbení potenciálne vhodný na použitie inými podobne situovanými bankovými klientmi a spoločnosť Zhu si na ňom ponecháva vlastnícky podiel.

87. Predpokladajme, že spoločnosť S, prepojený podnik spoločnosti Zhu, uzavrie samostatnú zmluvu na vývoj softvéru na podporu transakcií uskutočnených z bankomatov pre inú banku, banku B. Spoločnosť Zhu súhlasí s podporou svojho prepojeného podniku tým, že poskytne zamestnancov, ktorí pracovali na zákazke pre banku A, aby pracovali na projekte spoločnosti S pre banku B. Títo zamestnanci majú prístup k návrhom softvéru a know-how súvisiacemu so softvérom vyvinutým na základe zmluvy pre banku A vrátane softvérového kódu vo vlastníctve spoločnosti Zhu. Tento kód a služby zamestnancov spoločnosti Zhu využíva spoločnosť S pri plnení záväzkov zo zmluvy voči banke B. Spoločnosť S v konečnom dôsledku poskytne banke B softvérový systém na správu jej siete bankomatov vrátane potrebnej licencie na používanie softvéru vyvinutého počas projektu. Časť kódu vo vlastníctve spoločnosti Zhu, ktoré spoločnosť Zhu vyvinula v rámci svojej zmluvy pre banku A, sú začlenené do softvéru, ktorý spoločnosť S poskytuje banke B. Kód vyvinutý počas trvania zákazky pre banku A a vložený do softvéru vyvinutého pre banku B bude dostatočne rozsiahly na to, aby bol v prípade neoprávneného kopírovania treťou stranou prijateľným dôvodom žaloby za porušenie autorských práv.

88. Analýza transferového oceňovania predmetných transakcií by mala rozpoznať, že spoločnosť S získala od spoločnosti Zhu dve výhody, ktoré si vyžadujú kompenzáciu. Po prvé, vďaka zamestnancom spoločnosti Zhu jej boli poskytnuté služby, ktoré jej umožnili splniť zákazku pre banku B. Po druhé, získala práva na softvér, ktorý vlastnila spoločnosť Zhu a na ktorý sa spoločnosť S spoliehala pri vývoji softvérového systému pre banku B. Kompenzácia, ktorú má spoločnosť S zaplatiť spoločnosti Zhu, by mala zahŕňať kompenzáciu za poskytnuté služby aj za práva na softvér.

Príklad 25

89. Spoločnosť Prathamika je materskou spoločnosťou skupiny MNE. Spoločnosť Prathamika sa zúčastnila na viacerých významných súdnych sporoch, vďaka čomu je jej interné právne oddelenie schopné viesť rozsiahle súdne spory v mene spoločnosti Prathamika. Pri práci na týchto žalobách spoločnosť Prathamika vyvinula jedinečné softvérové nástroje na správu dokumentov, ktoré vlastní.

90. Spoločnosť S je prepojenou spoločnosťou spoločnosti Prathamika. Spoločnosť S bola zapojená do zložitého právneho sporu podobného tým, s ktorými má právne oddelenie spoločnosti Prathamika skúsenosti. Spoločnosť Prathamika súhlasila, že poskytne spoločnosti S dvoch zamestnancov zo svojho právneho oddelenia, ktorí budú pracovať na súdnych sporoch spoločnosti S. Títo zamestnanci spoločnosti Prathamika budú zodpovední za správu dokumentov týkajúcich sa daného sporu. Na prácu na úlohe budú používať softvér na správu dokumentov spoločnosti Prathamika. Spoločnosť S však nebude oprávnená používať softvér na správu dokumentov v iných súdnych sporoch a nebude oprávnená poskytovať softvér svojim zákazníkom.

91. Za týchto okolností by nebolo vhodné pristupovať k danej situácii tak, že spoločnosť Prathamika previedla svoje práva na nehmotný majetok na spoločnosť S v rámci dohody o poskytovaní služieb. Porovnávací analýza týkajúca sa výšky poplatku, ktorý sa má účtovať za služby poskytované zamestnancami spoločnosti Prathamika, by mala zohľadniť skutočnosť, že zamestnanci spoločnosti Prathamika majú odborné skúsenosti a môžu poskytnúť softvérové nástroje, ktoré umožnia efektívnejšie a účinnejšie vykonávanie služieb.

Príklad 26

92. Spoločnosť Osnovni je materskou spoločnosťou skupiny MNE zaoberajúca sa vývojom a predajom softvérových produktov. Spoločnosť Osnovni kúpila 100 % podiel na základnom imaní spoločnosti S, verejne obchodovateľnej spoločnosti registrovanej v tej istej krajine ako spoločnosť Osnovni, za cenu 160. V čase akvizície bola celková obchodovateľná hodnota akcií spoločnosti S vo výške 100. Ponuky ostatných záujemcov o kúpu spoločnosti S sa pohybovali od 120 do 130.

93. V čase akvizície disponovala spoločnosť S len nominálnou hodnotou dlhodobého majetku. Jeho hodnota pozostávala najmä z práv na už vyvinutý a čiastočne vyvinutý nehmotný majetok týkajúci sa softvérových produktov a kvalifikovanej pracovnej sily spoločnosti. V rámci alokácie kúpnej ceny, ktorú spoločnosť vykonala na účtovné účely, bolo spoločnosťou Osnovni pridelených 10 hmotnému majetku, 60 nehmotnému majetku a 90 goodwillu. Spoločnosť Osnovni zdôvodnila predstavenstvu kúpnu cenu vo výške 160 s odvolaním sa na vzájomný dopĺňajúci sa charakter existujúcich produktov spoločnosti Osnovni a produktov a potenciálnych produktov spoločnosti S.

94. Spoločnosť T je dcérska spoločnosť v úplnom vlastníctve spoločnosti Osnovni. Spoločnosť Osnovni tradične udeľuje výhradné práva na všetok svoj nehmotný majetok týkajúci sa európskych a ázijských trhov spoločnosti T. Na účely tohto príkladu sa predpokladá, že všetky dohody týkajúce sa historických licencií spoločnosti T na európske a ázijské práva, ktoré boli uzatvorené pred nadobudnutím spoločnosti S, sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

95. Bezprostredne po nadobudnutí spoločnosti S spoločnosť Osnovni zlikvidovala spoločnosť S a následne udelila spoločnosti T výhradnú a časovo neobmedzenú licenciu na právo využívať nehmotný majetok spojený s výrobkami spoločnosti S na európskom a ázijskom trhu.

96. Na základe vyššie uvedených dohôd by mala byť pri určovaní ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu za nehmotný majetok, ktorá má byť uhradená v prospech spoločnosti S, zohľadnená prémie prevyšujúca pôvodnú kúpnu hodnotu akcií spoločnosti S. V rozsahu prémie, ktorá predstavuje dopĺňajúci charakter výrobkov skupiny Osnovni a výrobkov na európskom a ázijskom trhu získaných v rámci akvizície, ku ktorým získala licenciu spoločnosť T, by spoločnosť T mala zaplatiť sumu ako náhradu za prevedený

nehmotný majetok a práva na nehmotný majetok spoločnosti S, ktorá odráža príslušnú prémiiu ku kúpnej cene. Ak je prémia ku kúpnej cene odôvodnená výlučne doplňujúcim charakterom výrobkov mimo trhov, na ktorých spoločnosť T obchoduje, nemala by byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu zohľadnená prémia ku kúpnej cene pri určovaní ceny, ktorú má spoločnosť T zaplatiť za nehmotný majetok spoločnosti S vo vzťahu ku geografickému trhu spoločnosti T. Hodnota priradená nehmotnému majetku v rámci alokácie kúpnej ceny na účely účtovníctva nie je rozhodujúca na účely stanovenia cien transferového oceňovania.

Príklad 27

97. Spoločnosť A je materskou spoločnosťou skupiny MNE, ktorá pôsobí v krajine X. Spoločnosť A vlastní patenty, ochranné známky a know-how týkajúce sa viacerých výrobkov, ktoré skupina MNE vyrába a predáva. Spoločnosť B je dcérska spoločnosť v úplnom vlastníctve materskej spoločnosti A. Akékoľvek obchodné činnosti spoločnosti B sa vykonávajú v krajine Y. Spoločnosť B taktiež vlastní patenty, ochranné známky a know-how týkajúce sa výrobku M.

98. Z racionálnych obchodných dôvodov súvisiacich s koordináciou činností skupiny v oblasti ochrany patentov a boja proti falšovaniu sa skupina MNE rozhodla centralizovať vlastníctvo svojich patentov v spoločnosti A. V dôsledku toho spoločnosť B predáva patenty na výrobok M za jednorazový poplatok. Po predaji bude spoločnosť A zodpovedná za výkon všetkých prebiehajúcich funkcií a za všetky riziká spojené s patentmi týkajúcimi sa výrobku M. Na základe podrobnej porovnávacej a funkčnej analýzy skupina MNE dospela k záveru, že nie je možné identifikovať porovnateľné nezávislé transakcie, ktoré by sa mohli použiť pri určovaní ceny v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Spoločnosť A a spoločnosť B odôvodnene dospeli k záveru, že najvhodnejšou metódou na určenie, či dohodnutá cena je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, je stanovenie ceny prostredníctvom techník oceňovania.

99. Pracovníci v oblasti oceňovania použili metódu oceňovania, ktorá na základe priameho ocenenia majetku a patentov predstavuje čistú súčasnú hodnotu výrobku M vo výške 80. Analýza je založená na sadzbách licenčných poplatkov, diskontných sadzbách a životnosti typickej pre odvetvie, v ktorom sa s výrobkom M obchoduje. Medzi výrobkom M a predmetnými patentovými právami týkajúcimi sa výrobku M a právami typickými v tomto odvetví však existujú významné rozdiely. Preto by dohody o licenčných poplatkoch použité v analýze neboli z hľadiska porovnateľnosti dostatočné na uplatnenie metódy nezávislej trhovej ceny. Vzhľadom na tieto rozdiely sa ocenenie snaží vykonať príslušné úpravy.

100. Pri vykonávaní analýzy spoločnosť A vypracovala aj analýzu diskontovaných peňažných tokov generovaných všetkými obchodnými činnosťami spojenými s výrobkom M. Z tejto analýzy založenej na parametroch oceňovania, ktoré spoločnosť A bežne používa pri hodnotení potenciálnych akvizícií, vyplýva, že čistá súčasná hodnota všetkých obchodných aktivít spojených s výrobkom M je vo výške 100. Rozdiel vo výške 20 medzi ocenením obchodnej činnosti vo vzťahu k výrobku M vo výške 100 a samostatným ocenením patentu vo výške 80 naznačuje nedostatočné zohľadnenie čistej súčasnej hodnoty príjmov generovaných bežnými rutinnými funkciami vykonávanými spoločnosťou B a nedostatočné ocenenie hodnoty ochranných známok a know-how, ktoré spoločnosť B vlastní. Za týchto okolností by bolo potrebné ďalšie posúdenie spoľahlivosti ocenenia patentu vo výške 80.

Príklad 28

101. Spoločnosť A je materskou spoločnosťou skupiny MNE, ktorá pôsobí v krajine S.

Spoločnosť B je členom skupiny MNE so sídlom v krajine T a spoločnosť C je tiež členom tej istej skupiny MNE so sídlom v krajine U. Z racionálnych obchodných dôvodov sa skupina MNE rozhodla sústrediť všetok svoj nehmotný majetok súvisiaci s obchodovaním mimo krajiny S na jednom mieste. V dôsledku toho bol nehmotný majetok vo vlastníctve spoločnosti B vrátane patentov, ochranných známk, know-how a vzťahov so zákazníkmi predaný za jednorazový poplatok spoločnosti C. Spoločnosť C si zároveň ponechá spoločnosť B, aby pôsobila ako zmluvný výrobca výrobkov, ktoré predtým vyrábala a predávala spoločnosť B v plnom rozsahu. Spoločnosť C má personál a zdroje potrebné na riadenie nadobudnutých liniek vrátane ďalšieho rozvoja nehmotného majetku potrebného pre obchodnú činnosť spoločnosti B.

102. Skupina MNE nemôže identifikovať žiadne porovnateľné nezávislé transakcie uplatniteľné v analýze transferového oceňovania zameranej na cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorú má spoločnosť C zaplatiť spoločnosti B. Na základe podrobnej porovnávacej a funkčnej analýzy skupina MNE dospela k záveru, že najvhodnejšou metódou transferového oceňovania na určenie hodnoty prevádzaného nehmotného majetku je použitie oceňovacích techník. Pri oceňovaní nie je skupina MNE schopná spoľahlivo oddeliť jednotlivé peňažné toky súvisiace so všetkým predmetným nehmotným majetkom.

103. Za týchto okolností by bolo vhodné posudzovať prevedený nehmotný majetok ako celok, a nie oceňovať každý majetok osobitne, aby daná kompenzácia ktorú má spoločnosť C zaplatiť za nehmotný majetok predaný spoločnosti B bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Predovšetkým by sa tak malo postupovať najmä vtedy, ak existuje výrazný rozdiel medzi súčtom najlepších dostupných odhadov hodnoty samostatne identifikovaného nehmotného majetku a ďalšieho samostatne oceneného majetku a hodnotou podniku ako celku.

Príklad 29

104. Spoločnosť Pervichnyi je materskou spoločnosťou skupiny MNE, ktorá je registrovaná a obchoduje v krajine X. Pred rokom 1 spoločnosť Pervichnyi vyvinula patenty a ochranné známky týkajúce sa výrobku F. Výrobok F sa vyrábala v krajine X a dodávala prepojeným distribučným spoločnostiam po celom svete. Na účely tohto príkladu predpokladajme, že ceny účtované prepojeným distribučným spoločnostiam boli dôsledne stanovené v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

105. Na začiatku roku 1 spoločnosť Pervichnyi zaregistrovala v krajine Y dcérsku spoločnosť S, ktorá je v jej úplnom vlastníctve. S cieľom ušetriť náklady spoločnosť Pervichnyi presunula celú svoju výrobu výrobku F na spoločnosť S. V čase založenia spoločnosti S predala spoločnosť Pervichnyi spoločnosti S svoje patenty a ochranné známky týkajúce sa výrobku F za jednorazový poplatok. Za týchto okolností sa spoločnosť Pervichnyi a spoločnosť S snažia stanoviť cenu v súlade s princípom nezávislého vzťahu na prevedený nehmotný majetok použitím oceňovacej techniky, ktorou je diskontovanie peňažných tokov.

106. Podľa tejto analýzy ocenenia by súčasná hodnota zostatkových peňažných tokov po zdanení (po ocenení všetkých funkčných činností ostatných členov skupiny MNE v súlade s princípom nezávislého vzťahu) generovaných spoločnosťou Pervichnyi bola 600, ak by spoločnosť pokračovala vo výrobe výrobku F v krajine X. Podľa ocenenia z pohľadu kupujúceho by súčasná hodnota zostatkových peňažných tokov po zdanení generovaných spoločnosťou S bola vo výške 1 100, ak by vlastnila nehmotný majetok a vyrábala výrobok v krajine Y. Rozdiel v súčasnej hodnote zostatkových peňažných tokov spoločnosti Pervichnyi po zdanení a súčasnej hodnote zostatkových peňažných tokov spoločnosti S po zdanení možno pripísať niekoľkým faktorom.

107. Ďalšou možnosťou pre spoločnosť Pervichnyi by bolo ponechať si vlastníctvo nehmotného majetku a poveriť spoločnosť S alebo iného dodávateľa v krajine Y výrobou výrobkov v jej mene. Podľa tohto scenára by bola súčasná hodnota peňažných tokov generovaných spoločnosťou Pervichnyi vo výške 875.

108. Pri určovaní kompenzácie stanovenej v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorú má spoločnosť S zaplatiť spoločnosti Pervichnyi za prevod nehmotného majetku, je dôležité zohľadniť perspektívu oboch strán, možnosti, ktoré majú obe strany reálne k dispozícii, ako aj konkrétne skutočnosti a okolnosti prípadu. Spoločnosť Pervichnyi by určite nepredala nehmotný majetok za cenu, ktorá by generovala zostatkové peňažné toky po zdanení so súčasnou hodnotou nižšou ako 600, čo je zostatkový peňažný tok, ktorý by mohla generovať, ak by si ponechala nehmotný majetok a pokračovala v prevádzkovaní podniku ako predtým. Okrem toho neexistuje dôvod domnievať sa, že by spoločnosť Pervichnyi predala nehmotný majetok za cenu, ktorá by generovala zostatkové peňažné toky po zdanení so súčasnou hodnotou nižšou ako 875. Ak by spoločnosť Pervichnyi mohla dosiahnuť úspory výrobných nákladov tým, že by iný subjekt vyrábala výrobok v jej mene na mieste s nižšími nákladmi, jednou z reálnych možností, ktoré má k dispozícii, by bolo zriadiť takúto prevádzkareň ako zmluvného výrobcu. Táto reálna možnosť by sa mala zohľadniť pri určovaní predajnej ceny nehmotného majetku.

109. Neočakáva sa, že spoločnosť S zaplatí cenu, ktorá by jej pri zohľadnení všetkých relevantných skutočností a okolností priniesla nižší výnos po zdanení, aký by dosiahla bez uzatvorenia tejto transakcie. Podľa ocenenia diskontovaných peňažných tokov by čistá súčasná hodnota zostatkových peňažných tokov po zdanení, ktoré by spoločnosť S mohla vytvoriť používaním daného nehmotného majetku v rámci svojej podnikateľskej činnosti bola 1 100. Bolo by možné dohodnúť cenu, za ktorú by spoločnosť Pervichnyi získala výnos rovnaký alebo vyšší ako sú jej ďalšie dostupné možnosti, a teda spoločnosť S by získala kladný výnos zo svojej investície, pričom by sa zohľadnili všetky relevantné skutočnosti vrátane spôsobu zdanenia samotnej transakcie.

110. Pri analýze transferového oceňovania pomocou prístupu diskontovaných peňažných tokov by bolo potrebné zvážiť, ako by nezávislé podniky obchodujúce na princípe nezávislého vzťahu zohľadnili úspory nákladov a predpokladané daňové účinky pri oceňovaní nehmotného majetku. Daná cena by však mala zostať v rozmedzí medzi cenou, ktorá by spoločnosti Pervichnyi umožnila dosiahnuť úroveň zostatkových peňažných tokov po zdanení, ktorá by zodpovedala iným reálne dostupným možnostiam a cenou, ktorá by spoločnosti S umožnila dosiahnuť kladnú návratnosť jej investícií a rizík, pričom sa zohľadní spôsob zdanenia samotnej transakcie.

111. Skutočnosti tohto príkladu a predchádzajúcej analýzy sú, samozrejme do značnej miery zjednodušené v porovnaní s analýzou, ktorá by bola potrebná na riešenie konkrétnej transakcie. Analýza však poukazuje na dôležitosť zohľadnenia všetkých relevantných skutočností a okolností pri vykonávaní analýzy diskontovaných peňažných tokov, posúdenia perspektív všetkých strán transakcie v analýze a zohľadnenia všetkých reálne dostupných možností pre každú stranu transakcie pri vykonávaní analýzy transferového oceňovania.

Príloha II ku Kapitole VI

Usmernenia pre daňovú správu ohľadom prístupu k ťažko oceníteľnému nehmotnému majetku

1. Úvod

1. Opatrenie 8 akčného plánu BEPS poverilo vypracovaním pravidiel transferového oceňovania alebo osobitných opatrení pre prevody ťažko oceníteľného nehmotného majetku, ktorých cieľom je zabrániť narušeniu základu dane a presunu ziskov presunom nehmotného majetku medzi členmi skupiny.

2. Výsledok tejto práce sa nachádza v Oddiele D.4 revidovanej Kapitoly VI. usmernení o transferovom oceňovaní, ktorá je obsiahnutá v Záverečnej správe z roku 2015 k opatreniam 8 až 10 s názvom „Zosúladienie výsledkov transferového oceňovania s tvorbou hodnoty“ (správa BEPS TP) a ktorá je teraz formálne prijatá ako súčasť usmernení. Oddiel D.4 sa zaoberá zaobchádzaním s ťažko oceníteľným nehmotným majetkom (HTVI) pre účely transferového oceňovania. Tento oddiel obsahuje „prístup, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu a ktorý môžu daňové správy prijať s cieľom zabezpečiť, aby daňové správy mohli určiť, v ktorých situáciách sú dohody o cenách stanovené daňovníkmi v súlade s princípom nezávislého vzťahu a sú založené na primeranom zohľadnení predvídateľného vývoja alebo udalostí, ktoré sú relevantné pre ocenenie určitého ťažko oceníteľného nehmotného majetku a v ktorých situáciách to tak nie je“ (odsek 6.188). Prístup HTVI chráni daňové správy pred negatívnymi účinkami informačnej asymetrie tým, že zabezpečuje, aby daňové správy mohli považovať výsledky ex post za predpokladaný dôkaz o vhodnosti cenových opatrení ex ante. Podľa tohto prístupu má daňovník možnosť vyvrátiť takýto predpokladaný dôkaz preukázaním spoľahlivosti informácií podporujúcich metodiku stanovovania cien prijatú v čase uskutočnenia kontrolovanej transakcie. Existuje niekoľko ďalších výnimiek, ktoré v prípade, že sú splnené podmienky upravujúce tieto výnimky, spôsobujú, že sa tento prístup neuplatňuje. Dôležité je, že v prípade uplatnenia tohto prístupu je daňová správa oprávnená použiť pri hodnotení cenových dohôd ex ante dôkazy ex post o finančných výsledkoch na určenie cenových dohôd, ktoré by boli uzavreté medzi nezávislými spoločnosťami za trhových podmienok v čase transakcie (pozri odsek 6.192). Avšak dôkazy ex post by sa nemali používať bez posúdenia či informácie, na ktorých sú založené výsledky ex post, mohli alebo mali byť primerane zohľadnené prepojenými spoločnosťami v čase uzavretia transakcie (pozri odsek 6.188).

3. Správa BEPS TP poveruje vypracovaním usmernení pre daňové správy o uplatňovaní prístupu k HTVI. Cieľom tohto usmernenia je dosiahnuť jednotné porozumenia a prax medzi daňovými správami, pokiaľ ide o spôsob ako aplikovať úpravy vyplývajúce z uplatňovania prístupu k HTVI. Toto usmernenie by malo zlepšiť konzistentnosť a znížiť riziko dvojitého ekonomického zdanenia.

4. V správe BEPS TP sa tiež uvádza, že praktické uplatňovanie výnimiek uvedených

v odseku 6.193 správy BEPS TP vrátane merania významnosti a časových období obsiahnutých v súčasných výnimkách, sa do roku 2020 preskúma na základe ďalších skúseností.

5. Riešenie informačnej asymetrie medzi rozsiahlymi informáciami, ktoré má daňovník k dispozícii a nedostatkom informácií, ktoré má k dispozícii daňová správa a ktoré môže predložiť daňovník, je podstatou usmernenia HTVI v Oddiele D.4 Kapitoly VI smernice. Pri prevode HTVI každá zo strán zúčastnených na transakcii pravdepodobne pripraví ocenenie v čase transakcie s použitím predpokladov založených na jej špecializovaných znalostiach, expertíze a prehľadu o podnikateľskom prostredí, v ktorom sa nehmotný majetok vyvíja alebo využíva. Problémom pre daňovú správu je, že ocenenie je veľmi ťažké objektívne posúdiť, pretože takéto posúdenie môže byť plne založené na informáciách poskytnutých daňovníkom. Takáto informačná asymetria obmedzuje schopnosť daňovej správy zistiť alebo overiť v počiatočnom štádiu vývoj alebo udalosti, ktoré by sa mohli považovať za relevantné pre stanovenie ceny transakcie zahŕňajúcej prevod nehmotného majetku alebo práv k nehmotnému majetku, ako aj rozsah, v akom sa výskyt takéhoto vývoja alebo udalostí alebo smer, ktorým sa uberajú, mohol predvídať alebo primerane predvídať v čase uzavretia transakcie.

6. Cieľom usmernenia HTVI je poskytnúť daňovým správam nástroj na riešenie tohto problému. V prípade nehmotného majetku, na ktorý sa vzťahuje definícia HTVI uvedená v odseku 6.189, a podľa určitých podmienok, sú daňové správy oprávnené považovať výsledky ex post za predpokladaný dôkaz o vhodnosti cenových opatrení ex ante. Ak sú skutočné príjmy alebo peňažné toky výrazne vyššie alebo nižšie ako predpokladané príjmy alebo peňažné toky, na ktorých bolo založené stanovenie ceny, potom existuje predpokladaný dôkaz (z pohľadu daňovej správy), že predpokladané príjmy alebo peňažné toky použité v pôvodnom ocenení mali byť vyššie alebo nižšie a že pravdepodobnostné váženie takéhoto výsledku si vyžaduje kontrolu, pričom sa zohľadní to, čo bolo známe a čo sa dalo predpokladať v čase uzavretia transakcie zahŕňajúcej HTVI. Bolo by však nesprávne založiť revidované ocenenie na skutočných príjmoch alebo peňažných tokoch bez zohľadnenia pravdepodobnosti dosiahnutia príjmov alebo peňažných tokov v čase transakcie.

7. Pri tomto hodnotení cenových opatrení ex ante na základe výsledkov ex post sa nevyhnutne zohľadnia usmernenia uvedené v Kapitolách I – III a najmä usmernenia v Kapitolách VI a VIII smernice.

8. Pri vykonávaní takéhoto hodnotenia môžu daňové správy zväziť nielen ex post výsledky považované za predpokladaný dôkaz (v medziach Oddielu D.4 Kapitoly VI smernice) o primeranosti cenovej úpravy ex ante, ale aj akékoľvek iné relevantné informácie týkajúce sa transakcie HTVI, ktoré sa stanú dostupnými daňovej správe a ktoré by mohli alebo mali byť známe a zvážené prepojenými spoločnosťami v čase uzavretia transakcie (pozri Oddiel B.5 Kapitoly III).

9. Dôležité je, že aj keď sa na konkrétnu transakciu neuplatňuje prístup HTVI, úprava môže byť stále vhodná podľa iných častí tejto smernice vrátane iných oddielov Kapitoly VI.

10. Akékoľvek uplatnenie prístupu HTVI by sa malo uskutočniť spôsobom, ktorý podporuje daňovú istotu pre daňovníkov a znižuje riziko dvojitého zdanenia vyplývajúceho z primárnej úpravy, pričom sa zohľadní vnútroštátne právo jurisdikcie (napríklad uplatniteľná premlčacia lehota) a zmluvný rámec. Daňové správy by mali identifikovať a konať v prípade transakcií HTVI čo najskôr.

11. Povaha prístupu k HTVI si nevyhnutne vyžaduje určité zohľadnenie časových otázok. V niektorých prípadoch nemusí uplynuté časové obdobie medzi prevodom HTVI a vznikom ex post výsledkov korešpondovať s kontrolnými cyklami alebo s administratívnymi a zákonnými lehotami. Tento problém môže byť akútnejší v prípadoch, keď je vhodná úprava

podľa prístupu HTVI v transakciách zahŕňajúcich nehmotný majetok kvalifikovaný ako HTVI podľa odseku 6.189, ktorý má dlhú inkubačnú dobu - t. j. obdobie po prevode a pred tým, ako sa nehmotný majetok môže komerčne využívať a môže sa z neho získať výnos (pozri odsek 6.190).

12. Vplyv časových problémov by sa nemal preceňovať, pretože v typických cykloch daňovej kontroly už existuje časový posun. Predpokladajme napríklad, že v piatom roku sa vykonáva daňová kontrola za 1. až 3. rok; počas kontroly môže daňová správa identifikovať nielen prevod ťažko oceníteľného nehmotného majetku v prvom roku, ale aj následné výsledky tohto prevodu, ktoré sa môžu vyhodnotiť počas procesu kontroly. Daňové správy sa vyzývajú, aby identifikovali prevody potenciálnych HTVI, vyhodnotili predpoklady, ktoré daňovník použil pri oceňovaní nehmotného majetku, a aby vyhľadali informácie o vývoji, ktorý vedie k ex post výsledkom, ktoré môžu spochybníť tieto predpoklady, a to aj vtedy, keď tieto výsledky vzniknú v rokoch nasledujúcich po rokoch, ktoré sú predmetom kontroly, aby mohli posúdiť primeranosť stanovenia ceny ex ante.

13. Daňové správy by mali uplatňovať kontrolné postupy s cieľom zabezpečiť, aby sa transakcie HTVI identifikovali a konali čo najskôr. Je však potrebné mať na pamäti, že v niektorých prípadoch môže byť pre daňové správy ťažké vykonať posúdenie rizika v čase transakcie alebo dokonca krátko po nej, aby zhodnotili spoľahlivosť informácií, na ktorých sa zakladá stanovenie cien, alebo aby zvážili, či je cena prevodu stanovená na základe princípu nezávislého vzťahu. Takáto analýza môže byť možná až niekoľko rokov po transakcii. V rámci prístupu HTVI môže daňová správa za určitých okolností použiť ex post výsledky na posúdenie primeranosti prognóz a váh pravdepodobnosti, ktoré sa zohľadnili v ocenení v čase transakcie.

14. Toto usmernenie pre daňové správy o uplatňovaní prístupu k HTVI by sa nemalo používať na odkladanie alebo obchádzanie bežných kontrolných postupov. V skutočnosti je naďalej dôležité identifikovať prevody HTVI čo najskôr a konať na základe predpokladaných dôkazov bezodkladne v rámci dobrej administratívnej praxe a s cieľom vyhnúť sa problémom s administratívnymi alebo zákonnými lehotami na kontroly a opätovné posúdenie. Nič v tomto usmernení nemení tieto lehoty, ktoré sú záležitosťou suverenity jednotlivých jurisdikcií.

15. Na zvýšenie daňovej istoty pre daňovníkov a zníženie rizika dvojitého zdanenia je žiaduce, aby sa prístup HTVI uplatňoval konzistentne. Niektoré jurisdikcie sa však môžu stretnúť s ťažkosťami pri uplatňovaní prístupu HTVI, napríklad z dôvodu krátkych cyklov kontroly alebo krátkej premlčacej lehoty. Toto usmernenie nevyžaduje, aby jurisdikcie prijali právne predpisy zamerané na prekonanie takýchto ťažkostí, ale nebráni jurisdikciám, aby zvážili ciele zmeny postupov alebo právnych predpisov (napríklad zavedenie požiadavky bezodkladne oznámiť prevod alebo licenciu nehmotného majetku, ktorý spadá do definície HTVI, alebo zmenu a doplnenie bežnej premlčacej lehoty).

16. Pri uplatňovaní prístupu HTVI uvedeného v Oddiele D.4 Kapitoly VI môžu daňové správy vykonať primerané úpravy vrátane úprav, ktoré odrážajú alternatívnu štruktúru cien, ktorá sa líši od štruktúry prijatej daňovníkom, ale odráža štruktúru, ktorú by za porovnateľných okolností prijali nezávislé spoločnosti, aby sa zohľadnila neistota pri oceňovaní transakcie (napríklad platby za míľniky, priebežné licenčné poplatky s nastaviteľnými prvkami alebo bez nich, doložky o úprave cien alebo kombinácia týchto charakteristík). Pozri odseky 6.185 a 6.192. Keďže ťažko oceníteľný nehmotný majetok je nehmotný majetok, pre ktorý neexistujú žiadne spoľahlivé porovnateľné hodnoty, nemožno očakávať, že daňové správy zdôvodnia úpravy štruktúry cien odkazom na nezávislé transakcie zahŕňajúce porovnateľný nehmotný majetok.

17. Niektoré z praktických spôsobov, ako možno uplatniť prístup k HTVI, sú

ilustrované na príkladoch v nasledujúcej časti. Uplatňovanie prístupu k HTVI by sa malo opierať o tieto zásady:

- Ak sa uplatňuje prístup HTVI, daňové správy môžu považovať výsledky ex post za predpokladaný dôkaz o primeranosti predpokladov cenových opatrení ex ante.
- Výsledky ex post sú informáciou pre stanovenie ocenenia, ktoré by sa vykonalo v čase transakcie; bolo by však nesprávne založiť ocenenie na skutočných príjmoch alebo peňažných tokoch bez zohľadnenia toho, či prepojené spoločnosti mohli alebo mali v čase prevodu HTVI vedieť a zvážiť informácie týkajúce sa pravdepodobnosti dosiahnutia takýchto príjmov alebo peňažných tokov.
- Ak revidované ocenenie preukáže, že nehmotný majetok bol prevedený za podhodnotenú alebo nadhodnotenú cenu v porovnaní s trhovou cenou, revidovaná cena prevedeného nehmotného majetku môže byť zdanená s prihliadnutím na doložky o úprave ceny a/alebo podmienené platby, bez ohľadu na to, čo o platobných profiloch tvrdí daňovník, v súlade s odsekom 16.
- Daňové správy by mali uplatňovať kontrolné postupy s cieľom zabezpečiť, aby sa predpokladané dôkazy založené na následných výsledkoch identifikovali a vykonali čo najskôr.

2. Príklady⁴¹

18. Nasledujúce príklady sú zamerané na ilustráciu praktického uplatnenia úpravy transferového oceňovania vyplývajúcej z uplatňovania usmernenia HTVI. Predpoklady týkajúce sa nezávislých trhových podmienok a úprav transferových cien stanovených v príkladoch sú určené len na ilustračné účely a nemali by sa chápať ako predpisovanie úprav a nezávislých trhových podmienok v skutočných prípadoch alebo pre konkrétne odvetvia. Usmernenie HTVI sa musí uplatňovať v každom prípade podľa konkrétnych skutočností a okolností prípadu.

19. Tieto príklady vychádzajú z týchto predpokladov:

- Transakcia zahŕňa prevod nehmotného majetku (alebo práv naň), ktorý spĺňa kritériá pre HTVI uvedené v odseku 6.189, t. j. (i) neexistujú žiadne spoľahlivé porovnateľné hodnoty a (ii) v čase uzavretia transakcie sú prognózy budúcich peňažných tokov alebo výnosov, ktoré sa očakávajú z prevedeného nehmotného majetku, alebo predpoklady použité pri oceňovaní nehmotného majetku veľmi neisté, takže je ťažké predpovedať úroveň konečného úspechu nehmotného majetku v čase prevodu.
- Výnimky z uplatňovania prístupu HTVI uvedené v odseku 6.193 nie sú uplatniteľné, pokiaľ nie sú výslovne uvedené.
- V dôsledku toho sa uplatňuje usmernenie HTVI a daňová správa môže považovať výsledky ex post za predpokladaný dôkaz o primeranosti cenových opatrení ex ante.

⁴¹ Upozorňujeme, že skutočnosť, že tieto príklady sú zamerané na farmaceutický sektor, by sa nemala interpretovať ako obmedzenie uplatňovania prístupu HTVI stanoveného v Oddiele D.4 Kapitoly VI smernice alebo tohto usmernenia na toto konkrétne odvetvie. Prístup HTVI uvedený v Oddiele D.4 smernice a v tomto usmernení sa vzťahuje na transakcie zahŕňajúce nehmotný majetok, ktorý sa kvalifikuje ako HTVI podľa odseku 6.189, bez ohľadu na odvetvie alebo sektor, v ktorom sa uskutočňujú.

- Úprava transferového oceňovania je pre túto transakciu oprávnená.

20. Okrem toho príklady odkazujú na techniky oceňovania pomocou diskontovanej hodnoty plánovaných príjmov alebo peňažných tokov odvodených z využívania prevedeného nehmotného majetku. Cieľom tohto návodu ani nižšie uvedených príkladov nie je nariadiť používanie oceňovacích techník využívajúcich diskontovanú hodnotu plánovaných príjmov alebo peňažných tokov na určenie ceny podľa princípu nezávislého vzťahu pri transakciách zahŕňajúcich HTVI. Preto by sa odkazy na takúto techniku oceňovania nemali interpretovať ako závery o vhodnosti tejto metódy v konkrétnom prípade. Usmernenie k uplatňovaniu metód založených na diskontovanej hodnote plánovaných peňažných tokov je uvedené v Kapitole VI odsekoch 6.153 až 6.178 a toto usmernenie by sa malo uplatňovať spôsobom, ktorý je v súlade s ostatnými príslušnými usmerneniami uvedenými v Smernici o transferovom oceňovaní.

Príklad 1

21. Spoločnosť A, ktorá má sídlo v krajine A, si patentovala farmaceutickú zlúčeninu. Spoločnosť A ukončila predklinické testy tejto zlúčeniny a úspešne ju podrobila fázam I a II klinických skúšok. Spoločnosť A prevedie v roku 0 patentové práva na dcérsku spoločnosť S, ktorá je rezidentom krajiny S. Spoločnosť S bude po prevode zodpovedná za skúšky fázy III. S cieľom určiť cenu patentu na čiastočne vyvinutý liek obe strany vykonali odhad očakávaných príjmov alebo peňažných tokov, ktoré sa získajú pri využívaní lieku po jeho dokončení počas zostávajúcej doby platnosti patentu. Predpokladajme, že takto odvodená cena v čase prevodu bola 700 a že bola zaplatená ako paušálna suma v roku 0.

22. Daňovník predpokladal, že predaj nepresiahne 1 000 kusov ročne a že komercializácia sa začne až v šiestom roku. Diskontná sadzba bola určená na základe externých údajov analyzujúcich riziko zlyhania liekov v podobnej liečebnej kategórii v rovnakej fáze vývoja. Aj keby daňová správa krajiny A vedela o týchto skutočnostiach týkajúcich sa prevodu patentových práv v roku 0, mala by len málo prostriedkov na overenie opodstatnenosti predpokladov daňovníka týkajúcich sa predaja.

Scenár A

23. V roku 4 daňová správa krajiny A vykoná daňovú kontrolu spoločnosti A za roky 0 - 2 a získa informácie, že komercializácia sa v skutočnosti začala v roku 3, keďže štúdie fázy III boli ukončené skôr, ako sa predpokladalo. Tržby v 3. a 4. roku zodpovedajú tržbám, ktoré sa v čase prevodu predpokladali dosiahnuť v 6. a 7. roku. Daňovník nemôže preukázať, že jeho pôvodné ocenenie zohľadňovalo možnosť, že predaj vznikne v predchádzajúcich obdobiach, a nemôže preukázať, že takýto vývoj sa nedal predvídať.

24. Daňová správa používa predpokladaný dôkaz poskytnutý ex post výsledkom, aby určila, že ocenenie vykonané v čase uskutočnenia transakcie nezohľadňovalo možnosť predaja, ku ktorému došlo v predchádzajúcich rokoch. Pôvodné ocenenie daňovníka sa reviduje tak, aby zahŕňalo vhodne upravenú možnosť skoršieho predaja, čo vedie k revidovanej čistej súčasnej hodnote lieku v roku 0 vo výške 1 000 namiesto 700. Revidovaná čistá súčasná hodnota tiež zohľadňuje vykonávané funkcie, používaný majetok a znášané riziká v súvislosti s HTVI každou zo strán pred transakciou a tiež odôvodnene predpokladané v čase transakcie, ktoré bude každá zo strán vykonávať, používať alebo preberať po transakcii. Preto na účely tohto príkladu predpokladajme, že predpokladaná cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu v roku 0 mala byť 1 000. Upozorňujeme, že hodnota 1 000 nemusí nevyhnutne predstavovať

čistú súčasnú hodnotu prevedených práv založenú výlučne na skutočnom výsledku (pozri odsek 6 tohto usmernenia).

25. V súlade s prístupom k HTVI je daňová správa oprávnená vykonať úpravu na posúdenie dodatočných ziskov vo výške 300 v roku 0.

Scenár B

26. Daňová správa používa predpokladaný dôkaz poskytnutý ex post výsledkami, aby určila, že ocenenie vykonané v čase uskutočnenia transakcie nezohľadňovalo možnosť predaja, ku ktorému došlo v predchádzajúcich rokoch. Pôvodné ocenenie daňovníka sa reviduje tak, aby zahŕňalo vhodne upravenú možnosť predaja v skorších rokoch, čo vedie k revidovanej čistej súčasnej hodnote lieku v roku 0 vo výške 800 namiesto 700. Preto na účely tohto príkladu predpokladajme, že cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu predpokladaná v roku 0 mala byť 800. Upozorňujeme, že hodnota 800 nemusí byť nevyhnutne čistá súčasná hodnota prevedených práv založená výlučne na skutočnom výsledku (pozri odsek 6 tohto usmernenia).

27. V súlade s prístupom k HTVI je daňová správa oprávnená vykonať úpravu s cieľom posúdiť dodatočné zisky vo výške 100 v roku 0. V tomto príklade sa však uplatňuje výnimka stanovená v bode iii) odseku 6.193, pretože úprava náhrady za prevod je v rámci 20 % náhrady stanovenej v čase transakcie.

Príklad 2

28. Skutočnosti sú rovnaké ako v bodoch 21 - 22. Na základe týchto skutočností predpokladajte, že v roku 7 daňová správa krajiny A vykoná v spoločnosti A daňovú kontrolu za roky 3 až 5 a získa informácie, že predaj výrobku, na ktorý sa patent vzťahuje, bol v rokoch 5 a 6 výrazne vyšší, ako sa predpokladalo. V pôvodnom ocenení daňový subjekt nepredpokladal tržby vyššie ako 1 000 v žiadnom roku, ale výsledky v každom z rokov 5 a 6 vykazujú tržby vo výške 1 500. Daňový subjekt nemôže preukázať, že jeho pôvodné ocenenie zohľadňovalo možnosť, že predaj dosiahne takúto úroveň a nemôže preukázať, že dosiahnutie tejto úrovne predaja bolo spôsobené nepredvídateľným vývojom.

29. Daňová správa využíva predpokladané dôkazy, ktoré poskytujú ex post výsledky, aby určila, že možnosť vyššieho predaja mala byť zohľadnená v ocenení. Pôvodné ocenenie daňovníka sa reviduje tak, aby zahŕňalo vhodne upravenú možnosť predaja v skorších rokoch, čo vedie k revidovanej čistej súčasnej hodnote lieku v roku 0 vo výške 1 300 namiesto 700. Revidovaná čistá súčasná hodnota tiež zohľadňuje vykonávané funkcie, používaný majetok a znášané riziká v súvislosti s HTVI každou zo strán pred transakciou a odôvodnene predpokladané v čase transakcie, ktoré bude každá zo strán vykonávať, používať alebo znášať po transakcii. Preto na účely tohto príkladu predpokladajme, že cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu predpokladaná v roku 0 mala byť 1 300. Upozorňujeme, že hodnota 1 300 nemusí byť nevyhnutne čistá súčasná hodnota prevedených práv založená výlučne na skutočnom výsledku (pozri odsek 6 tohto usmernenia).

30. V súlade s prístupom k HTVI je daňová správa oprávnená vykonať úpravu na posúdenie dodatočných ziskov vo výške 600. Na účely tohto príkladu predpokladajme, že sa neuplatní žiadna z výnimiek uvedených v odseku 6.193 Kapitoly VI smernice.

31. Jedným zo spôsobov vykonania úpravy je prehodnotenie ceny zaplatenej v roku 0. Výrazná revízia paušálnej platby však poukazuje na riziká vyplývajúce z vysokej neistoty pri oceňovaní nehmotného majetku a vzhľadom na túto výraznú neistotu dáva podnet na

zváženie, či by úpravy v súlade s alternatívnou štruktúrou platby mohli viac zodpovedať tomu, čo by urobili nezávislé spoločnosti (pozri odsek 16 tohto usmernenia a odsek 6.183 Kapitoly VI smernice).

32. Dôkazy o cenových dohodách pri prevode nehmotného majetku za porovnateľných okolností s cieľom riešiť vysokú neistotu ocenenia môžu poukazovať na vhodné alternatívy k vykonaniu úpravy v roku 0. Predpokladajme napríklad, že vo farmaceutickom sektore je bežný prevod patentových práv na nezávislé spoločnosti prostredníctvom kombinácie počiatkovej paušálnej platby a ďalších podmienených platieb na základe úspešného ukončenia vývojových fáz alebo regulačných schválení na konkrétnom trhu. V tomto prípade predpokladajme, že prvé schválenia na trhu boli získané v roku 3. Daňová správa preto môže rozhodnúť, že je v súlade s princípom nezávislého vzťahu za porovnateľných okolností vymáhať nedoplatok prostredníctvom ďalšej platby v treťom roku. Upozorňujeme, že tento odsek nemá za cieľ a ani neznamená, že k úprave formy platby môže dôjsť len vtedy, ak v príslušnom podnikateľskom sektore existuje bežná prax týkajúca sa formy platby za prevod určitého druhu nehmotného majetku.

33. Princípy znázornené na tomto príklade platia bez ohľadu na to, či daňová správa v skutočnosti vykonáva kontrolu za roky 0 - 2 a potom druhú kontrolu za roky 3 - 5, alebo či vykonáva kontrolu len za roky 3 - 5. V oboch scenároch je revízia pôvodného ocenenia odôvodnená na základe ex post dôkazov, ktoré sa objavia v siedmom roku a s výhradou akýchkoľvek zmluvných alebo vnútroštátnych právnych obmedzení sa podhodnotenie môže získať späť na základe prístupu HTVI uvedeného v Oddiele D.4 Kapitoly VI (pozri odsek 6.192).

3. Predchádzanie sporom a ich riešenie v súvislosti s prístupom HTVI

34. Účelom tohto usmernenia je zlepšiť konzistentnosť pri uplatňovaní prístupu HTVI v jednotlivých jurisdikciách a tým znížiť riziko dvojitého ekonomického zdanenia. Okrem tohto usmernenia môžu mať daňovníci k dispozícii aj iné nástroje na predchádzanie prípadom dvojitého zdanenia a zvýšenie daňovej istoty pri transakciách s HTVI.

35. Najmä v Kapitole IV smernice sa podrobne rozoberajú dohody o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy (APA), ktoré, ak sú uzatvorené bilaterálne alebo multilaterálne medzi príslušnými orgánmi zmluvných partnerov, poskytujú zvýšenú úroveň istoty v príslušných jurisdikciách, znižujú pravdepodobnosť dvojitého zdanenia a môžu proaktívne predchádzať sporom v prípade transferového oceňovania. Keďže sa uznáva úloha APA pri predchádzaní dvojitému zdaneniu a poskytovaní istoty daňovníkom, odsek 6.193 týchto usmernení bráni uplatňovaniu prístupu HTVI, ak sa na prevod HTVI vzťahuje dvojstranné alebo mnohostranné APA platné pre príslušné obdobie medzi jurisdikciami nadobúdateľa a prevodcu.

36. V tejto súvislosti sa v záverečnej správe BEPS k Akcii č. 14 „Zefektívnenie mechanizmov riešenia sporov“ (správa BEPS k Akcii č. 14) ako osvedčený postup odporúča vykonávanie dvojstranných predbežných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia, a to hneď, ako na to jurisdikcia bude mať kapacity (osvedčený postup č. 4). Navyše jedným z prvkov správy BEPS k Akcii 14 je, aby jurisdikcie s bilaterálnymi programami APA umožnili v príslušných prípadoch tzv. rollback APA s výhradou platných lehôt, ak sú príslušné skutočnosti a okolnosti v predchádzajúcich zdaňovacích obdobiach rovnaké a podliehajú overeniu týchto skutočností a okolností pri daňovej kontrole.

37. V prípade, že uplatňovanie prístupu k HTVI vedie k dvojitému zdaneniu, v usmernení v odseku 6.195 sa uvádza, že by bolo dôležité umožniť riešenie takýchto prípadov prostredníctvom postupu vo vzájomnej dohode podľa príslušnej zmluvy. Preto by sa toto

usmernenie malo chápať v spojení s článkom 25 a jeho komentárom a so záväzkom prijatým v záverečnej správe BEPS k Akcii 14. V tejto správe sa opisuje minimálny štandard riešenia sporov, ku ktorému sa zaviazali členovia Inkluzívneho rámca pre BEPS a ktorý pozostáva z konkrétnych opatrení na odstránenie prekážok účinného a efektívneho postupu vzájomnej dohody.

38. V kontexte prístupu HTVI je obzvlášť dôležité, že podľa článku 25 postup vzájomnej dohody „môže daňovník začať bez toho, aby čakal, kým mu bude vyrubené alebo oznámené zdanenie, o ktorom sa domnieva, že nie je v súlade s dohovorom. Na to, aby mohol začať konanie, musí, a stačí, ak tak urobí, preukázať, že konanie jedného alebo oboch zmluvných štátov bude mať za následok takéto zdanenie a že toto zdanenie sa javí ako riziko, ktoré nie je len možné, ale pravdepodobné" (pozri bod 14 komentára k článku 25 Modelovej zmluvy OECD). Táto možnosť podľa platnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia môže zmierniť niektoré obavy, ktoré vznikajú v súvislosti s časovými otázkami a znížiť počet prípadov nevyriešeného dvojitého zdanenia.

39. Napokon, jedným z osvedčených postupov, ktoré sa odporúčajú v správe BEPS k Akcii 14 a ktoré sú relevantné pre transakcie HTVI je, aby jurisdikcie v súlade s požiadavkami článku 25 ods. 1 zaviedli vhodné postupy, ktoré v určitých prípadoch a po počiatočnom daňovom posúdení umožnia daňovníkovi požiadať o viacročné riešenie prostredníctvom MAP v prípade opakujúcich záležitostí v rámci podaných daňových priznaní, ak relevantné skutočnosti a okolnosti sú rovnaké a podliehajú overeniu v rámci daňovej kontroly.

Príloha ku Kapitole VIII.

Názorné príklady aplikácie Smernice k dohodám o príspevkoch na náklady / CCA

Príklad 1

1. Príklad 1 ilustruje všeobecnú zásadu, že na dosiahnutie výsledkov, ktoré sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, by sa všetky príspevky mali posudzovať podľa hodnoty, resp. mali by byť ocenené hodnotou (t. j. na základe cien za bežných trhových podmienok, resp. stanovených podľa princípu nezávislého vzťahu).

2. Spoločnosť A a spoločnosť B sú členmi skupiny MNE a rozhodnú sa uzavrieť CCA. Spoločnosť A poskytuje službu 1 a spoločnosť B poskytuje službu 2. Obe spoločnosti, spoločnosť A aj spoločnosť B, „spotrebúvajú“ oba typy služieb (t. j. spoločnosť A využíva službu 2 poskytovanú spoločnosťou B a spoločnosť B využíva službu 1 poskytovanú spoločnosťou A).

3. Predpokladajme, že hodnota služieb a náklady s nimi spojené sú nasledovné.

Náklady na poskytovanie služby 1 (náklady vynaložené spoločnosťou A)	100 za jednotku
Hodnota služby 1 (t. j. cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorú by spoločnosť A účtovala spoločnosti B za poskytnutie služby 1)	120 za jednotku
Náklady na poskytovanie služby 2 (náklady vynaložené spoločnosťou B)	100 za jednotku
Hodnota služby 2 (t. j. cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu, ktorú by spoločnosť B účtovala spoločnosti A za poskytnutie služby 2)	105 za jednotku

4. V roku 1 a v nasledujúcich rokoch spoločnosti poskytnú skupine MNE nasledujúci počet jednotiek služby: spoločnosť A 30 jednotiek služby 1 a spoločnosť B 20 jednotiek služby 2. Podľa CCA sa náklady a výnosy vypočítajú takto:

Náklady spoločnosti A na poskytovanie služieb (30 jednotiek * 100 za jednotku)	3 000	(60% celkových nákladov)
Náklady spoločnosti B na poskytovanie služieb (20 jednotiek * 100 za jednotku)	<u>2 000</u>	(40% celkových nákladov)
Celkové náklady skupiny	5 000	
Hodnota prínosu vytvoreného spoločnosťou A (30 jednotiek * 120 za jednotku)	3 600	(63% z celkových príspevkov)
Hodnota prínosu vytvoreného spoločnosťou B (20 jednotiek * 105 za jednotku)	<u>2 100</u>	(37% z celkových príspevkov)
Celková hodnota prínosov podľa CCA	5 700	

Spoločnosť A a spoločnosť B spotrebujú po 15 jednotiek služby 1 a 10 jednotiek služby 2:

Úžitok spoločnosti A:

Služba 1: 15 jednotiek * 120 za jednotku	1 800	
Služba 2: 10 jednotiek * 105 za jednotku	<u>1 050</u>	
Celkom	2 850	(50% z celkovej hodnoty 5 700)

Úžitok spoločnosti B

Služba 1: 15 jednotiek * 120 za jednotku	1 800	
Služba 2: 10 jednotiek * 105 za jednotku	<u>1 050</u>	
Celkom	2 850	(50% z celkovej hodnoty 5 700)

5. Podľa CCA by hodnota prínosov oboch spoločností, spoločnosti A a spoločnosti B, mala zodpovedať ich príslušnému pomernému podielu na očakávanom zisku, t. j. 50 %. Ak je celková hodnota prínosu v rámci CCA 5 700, každá strana prispeje sumou 2 850. Hodnota vecného prínosu spoločnosti A je 3 600 a hodnota vecného prínosu spoločnosti B je 2 100. Spoločnosť B by preto mala spoločnosti A uhradiť vyrovnávaciu platbu vo výške 750 EUR. Tým sa prínos spoločnosti B zvýši na 2 850 a vyrovná sa prínos spoločnosti A na rovnakú hodnotu.

6. Ak by sa prínosy posudzovali podľa nákladov a nie podľa hodnoty, keďže spoločnosť A aj spoločnosť B obdržia 50 % podiel na celkovom prínose, podiel oboch spoločností na celkových nákladoch by tiež musel byť 50 %, t. j. 2 500, t. j. spoločnosť B by bola povinná vyplatiť spoločnosti A kompenzačnú platbu vo výške 500 (namiesto 750).

7. Ak by CCA neexistovala, tak spoločnosť A by nakúpila 10 jednotiek služby 2 za cenu stanovenú podľa princípu nezávislého vzťahu vo výške 1 050 a spoločnosť B by nakúpila 15 jednotiek služby 1 za cenu stanovenú podľa princípu nezávislého vzťahu vo výške 1 800. Čistým výsledkom by bola platba spoločnosti B prevedená v prospech spoločnosti A vo výške 750. Ako je vysvetlené vyššie, tento výsledok, ktorý je v súlade s princípom nezávislého vzťahu, možno v prípade CCA dosiahnuť len vtedy, ak sa prínosy do takejto dohody posudzujú na základe ich hodnoty.

Príklad 1A

8. Skutočnosti sú rovnaké ako v príklade 1. V súlade s usmernením uvedeným v odseku 8.27 je alternatívnym spôsobom dosiahnutia rovnakého výsledku ako v príklade 1, použitie dvojstupňového postupu, vid' nižšie.

9. Fáza 1 (posúdenie prínosov na základe nákladov): Spoločnosť A by mala znášať 50 % celkových nákladov vo výške 5 000, t. j. 2 500. Náklady na vecné prínosy spoločnosti A sú 3 000. Spoločnosť B by mala znášať 50 % celkových nákladov vo výške 5 000, t. j. 2 500. Náklady na vecné prínosy spoločnosti A sú 2 000. Spoločnosť B by preto mala spoločnosti A uhradiť dodatočnú platbu vo výške 500, ktorá odráža kompenzačnú platbu súvisiacu so súčasnými prínosmi.

10. Fáza 2 (zohľadnenie dodatočných prínosov tvorby hodnoty v rámci CCA): Spoločnosť A vyprodukuje o 20 viac hodnoty, ako sú jednotkové náklady. Spoločnosť B

vyprodukuje hodnotu o 5 vyššiu ako sú náklady na jednotku. Spoločnosť A spotrebuje 10 jednotiek služby 2 (hodnota o 50 vyššia ako náklady) a spoločnosť B spotrebuje 15 jednotiek služby 1 (hodnota o 300 vyššia ako náklady). Spoločnosť A má preto nárok na kompenzáciu vo výške 250 za dodatočnú hodnotu vo výške 250, ktorou prispela v rámci CCA, čo sa odráža vo vyrovnávacej platbe súvisiacej s už existujúcimi prínosmi.

11. Dvojstupňová metóda umožňuje previesť mimo zdieľania nákladov i samostatnú dodatočnú platbu účastníkovi, ktorý poskytuje doplnkový prínos k hodnote v rámci dohody. Doplnkové prínosy s k hodnote môžu zvyčajne odrážať už existujúce prínosy, napríklad nehmotný majetok vo vlastníctve účastníka, ktorý je relevantný pre účel CCA. Dvojstupňová metóda sa teda môže účinne použiť v prípade CCA v oblasti vývoji.

Príklad 2

12. Skutočnosti sú rovnaké ako v príklade 1, len hodnota jednej jednotky služby 1 je teraz vo výške 103 (t. j. služba 1 aj služba 2 sú služby s nízkou hodnotou). Predpokladajme teda, že kalkulácia nákladov a hodnoty služieb je nasledovná:

Náklady spoločnosti A na poskytovanie služieb (30 jednotiek * 100 za jednotku)	3 000	(60% celkových nákladov)
Náklady spoločnosti B na poskytovanie služieb (20 jednotiek * 100 za jednotku)	<u>2 000</u>	(40% celkových nákladov)
Celkové náklady skupiny	5 000	
Hodnota prínosu vytvoreného spoločnosťou A (30 jednotiek * 103 za jednotku)	3 090	(59.5% celkových prínosov)
Hodnota prínosu vytvoreného spoločnosťou B (20 jednotiek * 105 za jednotku)	<u>2 100</u>	(40.5% celkových prínosov)
Celková hodnota prínosov podľa CCA	5 190	

Spoločnosť A a spoločnosť B spotrebujú po 15 jednotiek služby 1 a 10 jednotiek služby 2:

Úžitok spoločnosti A:

Služba 1: 15 jednotiek * 103 za jednotku	1 545	
Služba 2: 10 jednotiek * 105 za jednotku	<u>1 050</u>	
Celkom	2 595	(50% z celkovej hodnoty 5 190)

Úžitok spoločnosti B:

Služba 1: 15 jednotiek * 103 za jednotku	1 545	
Služba 2: 10 jednotiek * 105 za jednotku	<u>1 050</u>	
Celkom	2 595	(50% z celkovej hodnoty 5 190)

13. Podľa CCA by hodnota prínosov oboch spoločností, spoločnosti A a spoločnosti B mala zodpovedať ich príslušnému pomernému podielu na očakávanom zisku, t. j. 50 %. Ak je celková hodnota prínosov podľa CCA 5 190, každá strana musí prispieť vo výške 2 595. Hodnota vecného prínosu spoločnosti A je 3 090 a hodnota vecného prínosu spoločnosti B je 2 100. Spoločnosť B by preto mala spoločnosti A vyplatiť náhradu vo výške 495. Tým sa zvýši

prínos spoločnosti B na 2 595 a vyrovná sa prínos spoločnosti A na rovnakú hodnotu.

14. Keďže v tomto príklade sú všetky prínosy do CCA službami s nízkou hodnotou, z praktických dôvodov sa prínosy môžu oceňovať na základe nákladov, pretože sa tým dosiahnu výsledky, ktoré sú vo všeobecnosti v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Na základe tohto praktického prístupu sú náklady na vecné príspevky spoločnosti A 3 000; náklady na vecné príspevky spoločnosti B sú 2 000; a každý účastník by mal znášať náklady spojené s 50 % celkových nákladov na všetky príspevky (2 500). Spoločnosť B by preto mala spoločnosti A vyplatiť vyrovnávajúcu platbu vo výške 500.

Príklad 3

15. Skutočnosti sú rovnaké ako v príklade 1, len hodnota jednej jednotky služby 2 je teraz vo výške 120 (t. j. služba 1 aj služba 2 majú rovnakú hodnotu a nie sú službami s nízkou hodnotou).

Náklady spoločnosti A na poskytovanie služieb (30 jednotiek * 100 za jednotku)	3 000	(60% celkových nákladov)
Náklady spoločnosti B na poskytovanie služieb (20 jednotiek * 100 za jednotku)	<u>2 000</u>	(40% celkových nákladov)
Celkové náklady skupiny	5 000	
Hodnota prínosu vytvoreného spoločnosťou A (30 jednotiek * 120 za jednotku)	3 600	(60% celkových prínosov)
Hodnota prínosu vytvoreného spoločnosťou B (20 jednotiek * 120 za jednotku)	<u>2 400</u>	(40% celkových prínosov)
Celková hodnota prínosov podľa CCA	6 000	

Spoločnosť A a spoločnosť B spotrebujú po 15 jednotiek služby 1 a 10 jednotiek služby 2:

Úžitok spoločnosti A:

Služba 1: 15 jednotiek * 120 za jednotku	1 800	
Služba 2: 10 jednotiek * 120 za jednotku	<u>1 200</u>	
Celkom	3 000	(50% z celkovej hodnoty 6 000)

Úžitok spoločnosti B

Služba 1: 15 jednotiek * 120 za jednotku	1 800	
Služba 2: 10 jednotiek * 120 za jednotku	<u>1 200</u>	
Celkom	3 000	(50% z celkovej hodnoty 6 000)

16. Podľa CCA by hodnota prínosov oboch spoločností, spoločnosti A a spoločnosti

B, mala zodpovedať ich primeranému pomernému podielu na očakávanom zisku, t. j. 50 %. Ak je celková hodnota prínosov podľa CCA 6 000, každá strana musí prispieť 3 000. Hodnota vecného prínosu spoločnosti A je 3 600 a hodnota vecného prínosu spoločnosti B je 2 400. Spoločnosť B by preto mala spoločnosti A vyplatiť kompenzačnú platbu vo výške 600. Tým sa prínos spoločnosti B zvýši na 3 000 a príspevok spoločnosti A sa vyrovná na rovnakú hodnotu. Príklad 3 ilustruje, že posúdenie prínosov z hľadiska nákladov zvyčajne nevedie k výsledkom, ktoré sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, a to ani v situáciách, keď je prirážka k nákladom na prínosy stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu a je rovnaká.

Príklad 4

17. Spoločnosť A a spoločnosť B sú členmi skupiny MNE a rozhodnú sa vytvoriť nehmotný majetok prostredníctvom CCA. Na základe existujúceho nehmotného majetku spoločnosti B, jej výsledkov a skúsených pracovníkov výskumu a vývoja sa očakáva, že tento nehmotný majetok bude vysoko ziskový. Spoločnosť A prostredníctvom svojich zamestnancov vykonáva všetky funkcie, ktoré sa očakávajú od účastníka CCA v oblasti vývoja, ku ktorému možno priradiť nezávislé práva na používanie výsledného nehmotného majetku, vrátane funkcií požadovaných podľa princípov uvedených v odsekoch 8.14 až 8.18 týkajúcich sa vykonávania kontroly nad zmluvnými rizikami. Očakáva sa, že nehmotný majetok sa v tomto príklade bude vyvíjať päť rokov, kým sa bude môcť komerčne využívať, a ak bude úspešný, očakáva sa, že bude mať hodnotu desať rokov po jeho prvom použití.

18. V rámci CCA bude spoločnosť A prispievať na financovanie súvisiace s vývojom nehmotného majetku (jej očakávaný podiel na nákladoch na vývoj bude 100 miliónov USD ročne počas piatich rokov). Spoločnosť B poskytne práva spojené s vývojom svojho už existujúceho nehmotného majetku, na ktorý má spoločnosť A právo podľa CCA, bez ohľadu na to, ako sa dosiahnu ciele dohody, a bude naďalej vykonávať všetky činnosti spojené s vytvorením, údržbou a využívaním nehmotného majetku. Hodnota prínosov spoločnosti B (vrátane výkonu činností a používania existujúceho nehmotného majetku) by sa mala stanoviť podľa usmernenia v Kapitole VI a pravdepodobne by sa vypočítala ako predpokladaná hodnota nehmotného majetku, ktorého vytvorenie sa očakáva prostredníctvom CCA, znížená o hodnotu prínosov vo forme financovania zo strany spoločnosti A.

19. Po dokončení sa očakáva, že nehmotný majetok bude generovať celkové zisky vo výške 550 miliónov USD ročne (od šiesteho do pätnásteho roku). CCA garantuje, že spoločnosť B získa výhradné právo na využívanie výsledného nehmotného majetku v krajine B (s očakávaným ziskom 220 miliónov USD ročne od šiesteho do pätnásteho roku) a spoločnosť A získa výhradné právo na využívanie nehmotného majetku vo zvyšku sveta (s očakávaným ziskom 330 miliónov USD ročne).

20. Pri zohľadnení reálnych alternatív spoločnosti A a spoločnosti B sa určilo, že hodnota prínosu spoločnosti A sa rovná predpokladanej rizikovo upravenej návratnosti spojenej so záväzkom financovania výskumu a vývoja vo výške 110 miliónov USD ročne (od šiesteho do pätnásteho roku).⁴² Podľa CCA sa však očakáva, že spoločnosť A získa od šiesteho do

⁴² Pre účely tohto príkladu nie je nutné odvodzovať výsledky. V príklade sa predpokladá, že „investícia“ vo forme financovania vo výške 100 miliónov USD ročne po dobu 5 rokov v rámci projektu s touto úrovňou rizika by mala vygenerovať očakávaný trhový úžitok vo výške 110 miliónov USD ročne po dobu nasledujúcich desiatich rokov. Tu použité výsledky sú zahrnuté len na účely preukázania princípov objasnených týmto príkladom a nemali by byť z neho vyvodzované žiadne pokyny týkajúce sa úrovne trhovej návratnosti pre účastníkov CCA.

pätnásteho roku prínos vo výške 330 miliónov USD ročne (nie 110 miliónov USD). Táto očakávaná dodatočná hodnota dosiahnutá spoločnosťou A prostredníctvom vlastníctva práv (t. j. očakávaná hodnota prevyšujúca hodnotu investície spoločnosti A vo forme financovania) odráža prínos existujúceho nehmotného majetku vo vlastníctve spoločnosti B a záväzok v oblasti výskumu a vývoja podľa CCA. Spoločnosť A musí túto dodatočne prijatú hodnotu uhradiť. Spoločnosť A by preto mala spoločnosti B uhradiť vyrovnávaciu platbu zodpovedajúcu tomuto rozdielu. Spoločnosť A by preto mala vyplatiť kompenzačnú platbu v súvislosti s výhodami poskytnutými spoločnosti B v súčasnej hodnote, rešpektujúc riziko spojené s budúcimi výnosmi, vo výške 220 miliónov EUR ročne, ktoré sa očakávajú v rokoch 6 až 15.

Príklad 5

21. Skutočnosti sú rovnaké ako v príklade 1 s tým rozdielom, že funkčná analýza ukazuje, že spoločnosť A nie je kompetentná rozhodnúť, či prijať alebo odmietnuť rizikóvú príležitosť vo forme účasti na CCA, alebo rozhodnúť, či a akým spôsobom reagovať na riziká spojené s touto príležitosťou. Zároveň nie je schopná dané riziko zmierniť alebo posúdiť a následne rozhodnúť o možnostiach jeho zmiernenia inou stranou konajúcou v jej mene.

22. Preto pri definovaní transakcie súvisiacej s CCA funkčná analýza naznačuje, že spoločnosť A nekontroluje špecifické riziká spojené s CCA v súlade s usmernením v odseku 8.15, a preto nie je oprávnená podieľať sa na výsledkoch, ktoré sú cieľom tejto dohody.

Dodatok

Odporúčanie Rady o stanovení transferových cien medzi prepojenými podnikmi [C(95)126/v konečnom a platnom znení]

RADA,

S OHLĀDOM na článok 5 písm. b) Zmluvy o Organizácii pre hospodársku spoluprácu a rozvoj zo 14. decembra 1960;

S OHLĀDOM na Prehlásenie o medzinárodných investíciách a nadnárodných spoločnostiach a k nej pripojenej Smernice (C(76)99(v konečnom znení));

S OHLĀDOM na vyhlásenie o BEPS o narúšaní základu dane a presúvaní ziskov ("BEPS") [C/MIN(2013)22/konečné znenie] a na Vysvetľujúce vyhlásenie k BEPS a na opatrenia obsiahnuté v záverečných správach o BEPS, ktoré prijala Rada 1. októbra 2015 [C(2015)125/REV1] a lídri G20 na summite v Antalyi 15. a 16. novembra 2015;

S OHLĀDOM na Smernicu o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správy daní (ďalej len "Smernica"), ktorú môže upraviť Výbor pre daňové záležitosti;

S OHLĀDOM na Odporúčanie Rady o opatreniach v súvislosti s narúšaním základu dane a presunom ziskov v súvislosti s transferovým oceňovaním [C(2016)79], v ktorom sa odporúča, aby členovia a nečlenovia, ktorí sa prihlásili k tomuto Odporúčaniu, postupovali podľa usmernení uvedených v správach BEPS z roku 2015 k Akciám 8 - 10 "Harmonizácia výsledkov transferového oceňovania s tvorbou hodnoty" [C(2015)125/ADD8] a k Akcii 13 "Dokumentácia k transferovému oceňovaniu a zostavovanie CbCR" [C(2015)125/ADD11], ako sa uvádza v usmerneniach;

S OHLĀDOM na ustanovenia Inkluzívneho rámca pre narúšanie daňového základu a presun ziskov, na ktorom sa dohodol Výbor pre daňové záležitosti [CTPA/CFA/NOE2(2016)1/REV3], ktorý bol predložený Rade [C/M(2016)3] a ktorý schválili ministri financií krajín G20 na svojom zasadnutí 26. - 27. februára 2016, na ktoré bolo pozvaných viac ako 100 krajín a jurisdikcií [C(2016)78], t. j. na rovnocennej úrovni ako členovia OECD na základe rovnakých záväzkov ako členovia OECD a existujúci partneri v súvislosti s projektom BEPS;

S OHLĀDOM na zásadnú potrebu spolupráce daňových správ s cieľom odstrániť prekážky, ktoré predstavuje medzinárodné dvojité zdanenie pre voľný pohyb tovaru, služieb a kapitálu medzi jurisdikciami;

S OHLĀDOM na rovnako dôležitú potrebu účinne sa vyhnúť dvojitému nezdaneniu, ako aj žiadnemu alebo nízkemu zdaneniu, ktoré vyplýva z nesprávneho uplatňovania medzinárodných štandardov pre pravidlá transferového oceňovania, čo vedie k výsledkom, v ktorých rozdelenie zisku nie je v súlade s hospodárskou činnosťou, ktorá tento zisk vytvorila;

S OHLĀDOM na skutočnosť, že transakcie medzi prepojenými podnikmi sa môžu uskutočňovať za iných podmienok odlišných od podmienok medzi nezávislými podnikmi;

S OHLĀDOM na skutočnosť, že ceny takýchto transakcií medzi prepojenými podnikmi (zvyčajne označované ako transferové ceny) by mali byť pre daňové účely v súlade s

cenami, ktoré by sa účtovali medzi nezávislými spoločnosťami (zvyčajne označované ako trhové ceny) v súlade s článkom 9 (odsek 1) Modelovej zmluvy OECD;

S OHĽADOM na skutočnosť, že otázky týkajúce sa transferového oceňovania v medzinárodných transakciách sú mimoriadne dôležité vzhľadom na obrovský objem takýchto transakcií;

SOHĽADOM na potrebu dosiahnuť konzistentnosť v prístupoch daňových správ na jednej strane a prepojených podnikov na strane druhej pri stanovení príjmov a výdavkov spoločnosti, ktorá je členom skupiny MNE, ktoré by sa mali zohľadniť v rámci jurisdikcie.

Na návrh Výboru pre daňové záležitosti:

- I. ODPORÚČA**, aby členovia i nečlenovia, ktorí sa prihlásia k tomuto Odporúčaniu (ďalej len „nasledovatelia“):
 - i) pri posudzovaní a prípadnej úprave transferových cien medzi prepojenými spoločnosťami pre účely stanovenia zdaniteľného príjmu postupovali podľa smernice - s prihliadnutím na celú smernicu a vzájomné pôsobenie jednotlivých kapitol - s cieľom dosiahnutia cien stanovených v súlade s princípom nezávislého vzťahu pre transakcie medzi prepojenými spoločnosťami;
 - ii) podporovali daňovníkov, aby dodržiavali túto smernicu; na tento účel by mali podporovatelia smernicu zverejniť a v prípade potreby ju dať preložiť do svojich národných jazykov;
 - iii) rozvíjali ďalšiu spoluprácu na bilaterálnom alebo multilaterálnom základe v otázkach týkajúcich sa transferového oceňovania.
- II. VYZÝVA** nasledovateľov, aby informovali Výbor pre daňové záležitosti o akýchkoľvek zmenách v znení zákonov alebo iných právnych predpisov týkajúcich sa transferového oceňovania alebo o zavedení nových zákonov alebo iných právnych predpisov.
- III. VYZÝVA** nasledovateľov a generálneho tajomníka, aby širili toto Odporúčanie a túto Smernicu.
- IV. VYZÝVA** iných ako nasledovateľov (ďalej len „nenasledovatelia“), aby toto Odporúčanie náležite zohľadnili a dodržiavali.
- V. POVERUJE** Výbor pre daňové záležitosti, aby:
 - i) pokračoval v práci týkajúcej sa otázok transferového oceňovania a podľa potreby smernicu upravoval;
 - ii) dohliadal na vykonávanie tohto Odporúčania v spolupráci s daňovými správami nasledovateľov a za účasti podnikateľskej komunity a ďalších zainteresovaných strán a každých päť rokov podával Rade správu týkajúcu sa daného dohľadu;
 - iii) rozvíjal dialóg s jurisdikciami, ktoré nenasledujú Odporúčanie, s cieľom pomôcť im oboznámiť sa so smernicou a dodržiavať súčasné Odporúčanie.