



MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY

FINANČNÝ SPRAVODAJCA

20/1999

PROBLEMATIKA

Daňová

83. Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti
a správu daní

1639

SMERNICA

O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ PRE NADNÁRODNÉ SPOLOČNOSTI A SPRÁVU DANÍ

II. časť

vydaná publikačnou službou
Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj
so sídlom

75 775 Paris Cedex 16
2, rue André Pascal

(Prvá časť: kapitoly I–V boli uverejnené
vo Finančnom spravodajcovi č. 14/1997
dňa 23. 11. 1997)



Smernica je preložená z anglického originálu, ktorý je úradnou verziou nazvanou
„Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations“

© OECD, Paríž, 1997

Preklad do slovenského jazyka upravil Odbor medzinárodných daňových vzťahov Ministerstva financií Slovenskej republiky.

OECD nezodpovedá za správnosť prekladu do slovenského jazyka.

Všetky práva vyhradené. V súlade so zákonom o autorských právach nesmie byť bez súhlasu OECD táto smernica alebo jej časti reprodukované v žiadnej forme, ani elektronickým či mechanickým spôsobom, vrátane systémov na ukladanie a vyhľadávanie informácií.

Text neprešiel jazykovou úpravou.

OBSAH

Kapitola VI

Osobitné podmienky pre transfer nehmotného majetku

A. Úvod	1643
B. Komerčný nehmotný majetok	1643
i) Všeobecne	
ii) Príklady: patenty a ochranné známky	
C. Aplikovanie princípu nezávislého vzťahu	1646
i) Všeobecne	
ii) Identifikácia dohôd, ktoré boli uzatvorené pri prevode nehmotného majetku	
iii) Výpočet úhrady podľa princípu nezávislého vzťahu	
iv) Nezávislé oceňovanie, ak je zhodnotenie v čase transakcie veľmi neisté	
D. Marketingové činnosti vykonávané spoločnosťami, ktoré nevlastnia obchodné známky alebo obchodné mená	1650

Kapitola VII

Osobitosti služieb v rámci skupiny

A. Úvod	1651
B. Hlavné problémy	1652
i) Určovanie, či služby v rámci skupiny boli poskytnuté	
ii) Stanovenie platieb podľa princípu nezávislého vzťahu	
a) Všeobecne	
b) Identifikácia skutočných dohôd o platbách za služby v rámci skupiny	
c) Výpočet úhrady podľa princípu nezávislého vzťahu	
C. Niektoré príklady poskytovania služieb v rámci skupiny	1658

Kapitola VIII

Dohoda o príspevkoch na náklady

A. Úvod	1659
B. Pojem DPN	1659
i) Všeobecne	
ii) Vzťah k ostatným kapitolám	
iii) Druhy DPN	
C. Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu	1660
i) Všeobecne	
ii) Rozhodovanie účastníkov	
iii) Výška príspevku každého účastníka	
iv) Rozhodovanie o primeranosti rozdelenia	
v) Daňové zaobchádzanie s príspevkami a vyrovnávacími platbami	

D. Daňové dôsledky nedodržania princípu nezávislého vzťahu v DPN	1664
i) Úprava príspevkov	
ii) Nezohľadňovanie všetkých alebo časti podmienok DPN	
E. Pristúpenie k DPN, odstúpenie a ukončenie jej platnosti	1665
F. Odporúčania na zostavenie a zdokumentovanie DPN	1666

Príloha I

**Smernica pre monitorovanie postupov OECD o transferovom oceňovaní
a účasti podnikateľskej sféry**

A. Úvod	1668
B. Proces	1668
i) Monitorovacie revízie	
ii) Identifikácia a analýza komplikovaných vzorových prípadov	
iii) Aktualizácia legislatívy a praxe	
iv) Zdokonalenie príkladov	
C. Účasť podnikateľskej sféry	1670

Príloha II

Príloha príkladov na ilustráciu smernice o transferovom oceňovaní

Aplikácia metódy delenia zostatkového zisku	1672
Nehmotný majetok a problematické určenie hodnoty	1674
SLOVNÍK	1677

Kapitola VI

Osobitné podmienky pre transfer nehmotného majetku

A. Úvod

- 6.1 Táto kapitola sa zaoberá osobitnými úvahami, ktoré vznikajú pri určovaní, či podmienky vytvorené alebo stanovené medzi prepojenými spoločnosťami v transakciách zahrňujúcich nehmotný majetok rešpektujú princíp nezávislého vzťahu. Pretože je pre daňové účely transakcie týkajúce sa nehmotného majetku často ťažké ohodnotiť, je vhodné im venovať osobitnú pozornosť. V tejto kapitole sa hovorí o aplikovaní vhodných metód na stanovenie transferového oceňovania podľa princípu nezávislého vzťahu pre transakcie týkajúce sa nehmotného majetku používaného pri obchodných činnostiach, vrátane marketingových činností. Zaoberá sa tiež osobitnými problémami, ktoré vznikajú, ak podniky vykonávajúce marketingové činnosti nie sú zákonnými vlastníkami marketingového nehmotného majetku, ako napríklad ochranných známk a obchodných mien. Výdavky prepojených spoločností na výskum a vývoj, výsledkom ktorých môže byť nehmotný investičný majetok, sú predmetom kapitoly VIII Dohoda o podiele na nákladoch.
- 6.2 Pre účely tejto kapitoly výraz „nehmotný majetok“ zahŕňa práva na používanie priemyselného vlastníctva ako sú patenty, ochranné známky, obchodné mená, návrhy alebo modely. Tento výraz zahŕňa tiež autorské práva na literárne a umelecké diela (**artistic property rights**), a duševné vlastníctvo ako sú know-how a obchodné tajomstvá. Táto kapitola sa sústreďuje na obchodné práva, v ktorých sa nehmotný majetok spája s obchodnými činnosťami, vrátane marketingových činností. Tento nehmotný majetok je majetkom, ktorý môže mať značnú hodnotu dokonca aj vtedy, ak v súvahe spoločnosti nemá žiadnu účtovnú hodnotu. Môžu byť s ním spojené aj značné riziká (napr. zodpovednosť za zmluvu alebo produkt a environmentálne škody).

B. Komerčný nehmotný majetok

i) Všeobecne

- 6.3 Komerčný nehmotný majetok (**commercial intangibles**) zahŕňa patenty, know-how, návrhy a modely, ktoré sa používajú pri výrobe tovaru alebo pri poskytovaní služieb, ako aj práva na užívanie nehmotného majetku, ktoré sú samy o sebe obchodným majetkom transferovaným na zákazníkov alebo používaným pri podnikateľskej činnosti (napr. počítačový softvér). Ako sa ďalej uvádza, marketingový nehmotný majetok (**marketing intangibles**) je osobitným druhom komerčného nehmotného majetku čiastočne odlišného charakteru. Pre objasnenie uvádzame, že komerčný nehmotný majetok, iný ako marketingový nehmotný majetok, sa ďalej označuje ako obchodný nehmotný majetok (**trade intangibles**). Obchodný nehmotný majetok sa často vytvára v procese rizikového a nákladného výskumu a vývoja (ďalej len „VaV“) a osoba, ktorá ho vytvorila (**developer, ďalej len „autor“**), sa spravidla snaží získať späť svoje výdavky vynaložené na tento VaV a zabezpečiť návratnosť buď prostredníctvom predaja výrobku, zmlúv na poskytovanie služieb alebo licenčných dohôd. Autor môže vykonávať výskum vo svojom vlastnom mene, tzn. so zámerom získať právne a ekonomické vlastníctvo všetkých výsledkov obchodného nehmotného majetku, v mene jedného alebo viacerých členov skupiny, v súlade s podmienkami dohodnutými v zmluve o výskume, pričom vlastník alebo vlastníci majú právne a ekonomické vlastníctvo k nehmotnému majetku. Môže tiež vykonávať výskum v mene svojom alebo v mene jedného či viacerých členov skupiny podľa dohody, v zmysle ktorej sú členovia zainteresovaní na spoločnom výskume a majú (len) ekonomické vlastníctvo k nehmotnému majetku (rozoberané tiež v Kapitole VIII – Dohoda o podiele na nákladoch). Recipročné poskytovanie licencie (**cross – licensing**) je nezvyčajné, pričom sa môžu vyskytnúť aj ďalšie zložitejšie dohody.
- 6.4 Marketingový nehmotný majetok zahŕňa ochranné známky a obchodné názvy, ktoré podporujú komerčné využívanie výrobkov alebo služieb, zoznam zákazníkov, distribučné kanály, unikátne názvy, symboly alebo obrázky, ktoré majú veľký význam pri podpore ich predaja. Niektoré druhy marketin-

gového nehmotného majetku (napr. ochranné známky) môžu byť v danej krajine chránené zákonom a môžu sa používať na zodpovedajúci výrobok alebo služby len so súhlasom vlastníka. Hodnota marketingového nehmotného majetku závisí od mnohých faktorov, vrátane dobrého mena a dôveryhodnosti obchodného názvu alebo ochrannej známky, zdôraznených kvalitou tovaru a služieb poskytovaných pod týmto menom alebo známkou v minulosti, stupňa kontroly kvality a takisto pokračujúceho VaV, distribúcie a dostupnosti ponúkaného tovaru alebo služieb, rozsahu a úspešnosti propagačných výdavkov, ktoré vznikli s cieľom oboznámiť potenciálnych zákazníkov s tovarom alebo službami (najmä výdavky na reklamu a marketing, na vytvorenie siete podporujúcej vzťahy s distribútormi, agentmi alebo ďalšími pomocnými agentúrami), ďalej závisí od hodnoty trhu, na ktorý bude nehmotný majetok umožňovať prístup a práva akejkoľvek povahy, ktoré vzniklo podľa zákona v súvislosti s nehmotným majetkom.

- 6.5 Duševné vlastníctvo ako napríklad know-how a obchodné tajomstvá môžu tvoriť obchodný nehmotný majetok alebo marketingový nehmotný majetok. Know-how a obchodné tajomstvá sú autorizované informácie alebo vedomosti, ktoré podporujú alebo rozvíjajú komerčné činnosti, ale nie sú registrované s cieľom ochrany takým spôsobom ako patenty alebo ochranné známky. Pojem know-how možno nie je až taký presný. V Komentári k čl. 12 Modelovej zmluvy OECD v odseku 11 je definovaný takto: „Know-how sú všetky nezverejnené technické informácie, či sú alebo nie sú patentovateľné, ktoré sú potrebné pre priemyselnú reprodukciu výrobku alebo procesu, priamo a za rovnakých podmienok; keďže know-how je získané zo skúseností, know-how označuje to, čo výrobca nemôže zistiť z bežného preskúmania produktu a z bežnej znalosti technologického postupu.“ Know-how teda môže zahŕňať tajné postupy alebo vzorce alebo ďalšie tajné informácie týkajúce sa priemyselných, obchodných alebo vedeckých skúseností, ktoré nie sú chránené patentom. Akékoľvek odhalenie know-how a obchodného tajomstva môže podstatne znížiť hodnotu majetku. Know-how a obchodné tajomstvá často hrajú významnú úlohu v obchodných činnostiach skupiny NNS.
- 6.6 Treba venovať náležitú pozornosť zisteniu, či a kedy existuje obchodný a marketingový nehmotný majetok. Napríklad nie všetky výdavky na VaV vytvárajú hodnotný obchodný nehmotný majetok a výsledkom marketingových činností nemusí byť vždy vytvorenie marketingového nehmotného majetku. Môže byť zložité ohodnotiť mieru úspešnosti podielu jednotlivého výdavku na vytvorení obchodného majetku a vypočítať jeho ekonomický efekt za daný rok.
- 6.7 Marketingové činnosti môžu zahŕňať širokú škálu podnikateľských činností ako napríklad prieskum trhu, navrhovanie a plánovanie výrobkov podľa potrieb trhu, obchodné stratégie, vzťahy s verejnosťou, predaj, služby a kontrolu kvality. Vplyv niektorých činností nemusí presahovať rámec roka, v ktorom sa realizujú a mali by sa teda správne posudzovať ako bežné výdavky a nie ako kapitalizovateľné. Iné činnosti môžu mať aj krátkodobý, aj dlhodobý účinok. Posudzovanie týchto činností môže byť dôležité pri analýze funkcií (pozn. t. j. analýza činností) vykonávanej s cieľom zabezpečiť porovnateľnosť transferového oceňovania. V niektorých prípadoch býva medzi prepojenými spoločnosťami pri ich obchodnej činnosti snaha pokrývať náklady na marketingové činnosti a výdavky na VaV prostredníctvom účtovania za tovar a služby, zatiaľ čo v iných prípadoch môže byť vytvorenie nehmotného majetku osobitne účtované ako licenčné poplatky, prípadne kombinácia oboch.

ii) **Príklady: patenty a ochranné známky**

- 6.8 Rozdiely medzi obchodným a marketingovým nehmotným majetkom možno vidieť z porovnávania patentov a ochranných známk. Patenty sa v podstate týkajú výroby tovaru (ktorý sa dá predajť alebo používať v súvislosti s poskytovaním služieb), zatiaľ čo ochranné známky sa používajú na podporu predaja tovaru alebo služieb. Patent poskytuje vlastníkovi výhradné právo na používanie daného vynálezu na dobu určitú. Ochranná známka sa môže používať bez obmedzenia a jej ochrana zaniká len za osobitných okolností (dobrovoľné zrieknutie sa, neobnovenie v stanovenom čase, zrušenie alebo anulovanie na základe súdneho rozhodnutia atď.). Ochranná známka je unikátny názov, symbol alebo obrázok, ktorý môže používať vlastník alebo držiteľ licencie na identifikáciu niektorých výrob-

kov alebo služieb určitých výrobcov alebo predajcov a výsledkom toho je zákaz ich používania tretími stranami pre podobné účely a je chránená domácom alebo medzinárodným právom. Ochranné známky môžu priniesť výrobkom alebo službám, ktoré sú s nimi spojené, významné postavenie na trhu bez ohľadu na to, či sú tovary alebo služby inak unikátne. Patenty môžu vytvárať monopol na určité produkty alebo služby, zatiaľ čo samotné ochranné známky nemôžu, pretože aj konkurenti môžu predávať rovnaké alebo podobné produkty, ak používajú rozdielne označenie, ktorým sa navzájom odlišujú.

- 6.9 Patenty sú zvyčajne výsledkom riskantného a nákladného VaV a ich autor sa snaží o pokrytie vzniknutých nákladov (a zabezpečenie návratnosti) predajom výrobkov chránených patentom, poskytovaním licencie na využívanie vynálezu iným (často ide o produkt alebo postup), alebo predajom práv na patent. Právne vytvorenie novej ochrannej známky (alebo novo zavedenej známky na danom trhu) nie je zvyčajne nákladné. Naopak, často býva veľmi nákladné známku zhodnotiť a zabezpečiť, aby si túto hodnotu udržala (alebo zvýšila). Zvyčajne sú potrebné intenzívne a nákladné reklamné kampane a iné marketingové činnosti, ako sú potrebné aj výdavky na kontrolu kvality produktu s ochrannou známkou. Hodnota a všetky zmeny závisia od toho, ako účinne sa ochranná známka presadzuje na trhoch, na ktorých sa používa. Hodnota ochrannej známky závisí aj od povesti vlastníka, na základe kvality jeho výroby a úrovne poskytovaných služieb, a ako si túto povesť udržiava. V určitých prípadoch sa pre majiteľa licencie (**licensor**) hodnota licencie zvýši, ako dôsledok úsilia a výdavkov vynaložených užívateľom licencie (**licensee**). V niektorých prípadoch patenty z dôvodu svojej mimoriadnej kvality môžu mať aj veľmi silný marketingový účinok podobný účinku ochrannej známky a platby za právo na užívanie takýchto patentov sa môžu posudzovať podobne ako platby za právo užívať ochrannú známku.
- 6.10 Ochranné známky sa môžu priradiť k tovaru, buď pre špecifický druh produktu alebo pre sortiment produktov. Pravdepodobne najrozšírenejšie sú na úrovni spotrebiteľského trhu, ale môžeme sa s nimi stretnúť na všetkých úrovniach trhu. Ochranné známky možno získať aj na služby. Právo používať ochrannú známku sa zvyčajne prideli jednej osobe, napríklad právne nezávislej spoločnosti. Obchodný názov (častokrát názov podniku) môže mať rovnakú silu prenikať na trh ako ochranná známka a skutočne môže byť v určitej forme registrovaný ako ochranná známka. Názvy niektorých nadnárodných spoločností, napríklad vo farmaceutickom a elektronickom priemysle, majú mimoriadnu hodnotu pri podpore predaja a môžu sa používať pre účely marketingu rôznych druhov tovarov alebo služieb. Mená známych osôb, návrhárov, osobností športu, hercov, osôb pracujúcich v „showbiznise“ a podobne, môžu byť tiež spájané s obchodnými menami a ochrannými známkami a sú často veľmi úspešnými nástrojmi marketingu.
- 6.11 Ochrannú známku možno prediť, poskytnúť na ňu licenciu, alebo inak previesť z jednej osoby na inú. V praxi sa uzatvárajú rôzne druhy licenčných zmlúv. Distribútor tovaru môže pri predaji produktov, ktoré vyrobil vlastník ochrannej známky, používať ochrannú známku bez licenčnej dohody, avšak najmä v zahraničnom obchode sa stalo poskytovanie licencie na ochrannú známku súčasťou bežnej praxe. A tak vlastník ochrannej známky môže poskytovať licenciu na ochrannú známku inej spoločnosti, aby ju používala pre tovar, ktorý táto spoločnosť sama vyrába, alebo nakupuje z iných zdrojov (alebo od majiteľa licencie, napr. ak tovar alebo komponenty sú nakupované ako nechránené v osobitnej obchodnej transakcii bez použitia ochrannej známky). Lehoty a podmienky (**terms and conditions**) licenčných dohôd sa tak môžu podstatne líšiť.
- 6.12 Niekedy je veľmi ťažké presne rozlíšiť príjmy plynúce z obchodného nehmotného majetku a z marketingového nehmotného majetku. Napríklad v odvetviach zameraných na výskum sú ochranné známky a obchodné mená rozhodujúcimi činiteľmi pri získavaní dostatočných príjmov, ktoré by zabezpečili návratnosť výdavkov na predchádzajúci výskum a realizáciu nových projektov, najmä preto, že patenty sú časovo obmedzené. Vybudovanie dôvery k značke a uznávanie ochrannej známky je veľmi dôležité na zabezpečenie, aby bol výrobok komerčne žiadaný aj po uplynutí ochrannej doby patentu, alebo dokonca aj v prípadoch, keď žiaden patent nebol vyvinutý. Pozri časť D, v ktorej sú popísané dohody podľa nezávislého vzťahu zahrňujúce marketingový nehmotný majetok.

C. Aplikovanie princípu nezávislého vzťahu

i) Všeobecne

- 6.13 Všeobecný návod na uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu, vysvetlený v kapitolách I, II a III, platí rovnako aj pri určovaní transferových cien nehmotného majetku medzi prepojenými spoločnosťami. Uplatnenie tohto princípu na kontrolované transakcie obsahujúce nehmotný majetok však môže byť zložité, pretože hľadanie porovnateľnosti takéhoto majetku je skomplikované jeho osobitným charakterom a v niektorých prípadoch sa jeho hodnota v čase transakcie ťažko určuje. Navyše, v dôsledku vzájomných vzťahov môžu prepojené spoločnosti z úplne oprávnených obchodných dôvodov mnohokrát vytvoriť štruktúru prevodu takým spôsobom, o ktorom by nezávislé spoločnosti nikdy neuvažovali (pozri kapitolu I odseky 1.10 a 1.36).
- 6.14 Pri nezávislom oceňovaní nehmotného majetku z dôvodov porovnateľnosti treba brať do úvahy hľadisko nielen osoby, ktorá nehmotný majetok transferuje, (**transferor, ďalej ako „vlastník“**) ale aj jeho nadobúdateľa. Z hľadiska vlastníka nehmotného majetku by sa podľa princípu nezávislého vzťahu skúmalo ocenenie, za ktoré by porovnateľná nezávislá spoločnosť bola ochotná majetok transferovať. Z hľadiska nadobúdateľa, či by bola alebo nebola porovnateľná nezávislá spoločnosť v danom prípade ochotná zaplatiť vlastníkovi takúto cenu, v závislosti od hodnoty a užitočnosti nehmotného majetku. Nadobúdateľ bude spravidla ochotný platiť tento licenčný poplatok, ak s ohľadom na iné reálne dostupné možnosti bude mať z obstarania nehmotného majetku dostatočný úžitok, ktorý od jeho využívania právom očakáva. Za predpokladu, že držiteľ licencie bude musieť investovať, prípadne iným spôsobom vynaložiť výdavky na využitie licencie, treba zistiť, či by bola nezávislá spoločnosť ochotná zaplatiť licenčný poplatok v stanovenej výške, vzhľadom na očakávaný prospech z dodatočných investícií a ďalších výdavkov, ktoré pravdepodobne vzniknú.
- 6.15 Táto analýza je dôležitá na utvrdenie sa, že od prepojenej spoločnosti sa nepožaduje zaplatenie takej čiastky za nákup alebo používanie nehmotného majetku, ktorá by bola založená na najvyššom alebo najproduktívnejšom využití, pretože úžitkovosť majetku je v prepojenej spoločnosti, vzhľadom na obchodné operácie a ďalšie závažné okolnosti, obmedzenejšia. V takom prípade pri určení porovnateľnosti by sa mala brať do úvahy úžitkovosť majetku. Táto diskusia poukazuje na to, že pri určovaní porovnateľnosti transakcií je dôležité brať do úvahy všetky skutočnosti a okolnosti.

ii) Identifikácia dohôd, ktoré boli uzatvorené pri prevode nehmotného majetku

- 6.16 Podmienky pre prevod nehmotného majetku sa môžu stanoviť buď na úplný predaj nehmotného majetku, alebo, čo je častejšie, na licenčné poplatky podľa licenčnej dohody na práva vzťahujúce sa na nehmotný majetok. Licenčný poplatok zvyčajne býva opakujúca sa platba, ktorej výška závisí od užívateľských výstupov, od predaja, alebo v niektorých ojedinelých prípadoch od zisku. Ak je licenčný poplatok založený na výstupe nadobúdateľa licencie alebo na predaji, ocenenie sa môže meniť v závislosti od obratu nadobúdateľa licencie. V niektorých prípadoch by mohli zmenené skutočnosti a okolnosti (napr. nové návrhy, majiteľ vystupňuje reklamu ochrannej známky) viesť k prehodnoteniu podmienok úhrad (**remuneration**).
- 6.17 Náhrada za používanie nehmotného majetku môže byť zahrnutá v cene účtovanej za predávaný tovar, ak napríklad jedna spoločnosť predáva nedokončené výrobky inej spoločnosti a súčasne odovzdáva tejto spoločnosti svoje skúsenosti týkajúce sa ďalšieho spracovania týchto výrobkov. Závisí od okolností každého prípadu, či sa môže predpokladať, že v transferovej cene za tovar je zahrnutý licenčný poplatok, dôsledkom čoho krajina kupujúceho zvyčajne nepovolí uhrádzať dodatočné platby za licenčné poplatky. Z uvedeného je zrejmé, že neexistuje všeobecne aplikovateľný princíp, ktorý by bolo možné prijať s výnimkou, že by nemalo dochádzať k dvojitému odpočtu za poskytnutie technológie. Cena prevodu môže byť „balíková cena“ (**package price**), t. j. za tovar a za nehmotný majetok, a preto by nadobúdateľ, v závislosti od faktov a okolností, nemusel platiť dodatočný licenčný poplatok za technickú expertízu. Takýto typ balíkovej ceny treba rozložiť, aby bolo možné osobitne vypočítať licenčné poplatky podľa nezávislého vzťahu v tých krajinách, v ktorých zdaňujú licenčné poplatky zrážkovou daňou.

- 6.18 V niektorých prípadoch bude nehmotný majetok zahrnutý do balíkového kontraktu vrátane práv na patenty, ochranné známky, obchodné tajomstvá a know-how. Napríklad, spoločnosť môže poskytnúť licenciu na všetok majetok priemyselného aj duševného charakteru, ktorý vlastní. Je možné, že jednotlivé časti balíka bude treba posudzovať oddelene s cieľom overiť charakter nezávislého vzťahu prevodu (pozri kapitolu I odsek 1.43). Dôležité je tiež brať do úvahy hodnotu služieb, napríklad technickú pomoc a zaškolenie zamestnancov, ktoré môže autor poskytnúť v spojitosti s prevodom. Podobne treba brať do úvahy úžitok, ktorý poskytuje nadobúdateľ licencie vlastníkovi licencie formou zdokonalenia výrobkov alebo postupov. Pri oceňovaní týchto služieb by sa mal uplatňovať princíp nezávislého vzťahu pri zohľadnení osobitných úhrad za služby opísané v kapitole VII. V tejto súvislosti by mohlo byť dôležité rozlišovanie rozmanitých spôsobov sprístupňovania know-how. Návod na riešenie týchto problémov je obsiahnutý v odseku 11 Komentára k článku 12, Modelovej zmluvy OECD.
- 6.19 Kontrakty na know-how a na služby môžu byť v jednotlivých krajinách uzatvárané odlišne, a to v závislosti od ich domácej daňovej legislatívy, alebo v závislosti od zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených s ostatnými krajinami. Tento problém je jedným z tých, ktorým bude venovaná ďalšia pozornosť v Pracovnej skupine č. 1 o dvojitom zdanení a súvisiacich otázkach (OECD). Napríklad, otázka či sa má alebo nemá vyberať daň zrážkou z platieb uskutočnených nerezidentom môže závisieť od spôsobu, akým kontrakt posudzujeme. Keď platbu chápeme ako poplatky za služby, zvyčajne nebýva zdaňovaná v krajine zdroja (**country of origin**), ak prijímajúca spoločnosť nevykonáva svoju činnosť prostredníctvom stálej prevádzkarne tam umiestnenej a poplatok nie je pripočítateľný tejto stálej prevádzkarni. Napriek tomu sú v niektorých krajinách licenčné poplatky platené za užívanie nehmotného majetku predmetom dane vyberanej zrážkou.

iii) Výpočet úhrady podľa princípu nezávislého vzťahu

- 6.20 Pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu v kontrolovaných transakciách zahŕňajúcich nehmotný majetok, je nutné vziať do úvahy niektoré osobitné faktory týkajúce sa porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. Tieto faktory zahŕňajú očakávaný úžitok z nehmotného majetku (pravdepodobne stanovený pomocou výpočtu aktuálnej zostatkovej hodnoty). Ďalšie faktory zahŕňajú: akékoľvek obmedzenia v geografickej oblasti, v ktorej môžu byť práva používané; exportné obmedzenia na tovary vyrábané na základe akýchkoľvek transferovaných práv, bez ohľadu na to, či tieto práva majú výhradný charakter; kapitálové investície (na výstavbu nových zariadení alebo nákup špeciálnych strojov), výdavky na zavedenie do výroby a vývojové práce vyžadované trhom; možnosť uzatvárať sub-licenčné zmluvy, distribučná sieť nadobúdateľa licencie a či nadobúdateľ licencie má právo sa zúčastňovať na ďalšom rozvoji majetku vlastníka licencie.
- 6.21 Ak je nehmotným majetkom patent, pri analýze porovnateľnosti by sa mala brať do úvahy aj povaha patentu (napr. patent na výrobok alebo na výrobný postup), ako aj stupeň a doba ochrany podľa patentového práva príslušnej krajiny berúc do úvahy, že nové patenty môžu byť rýchlo vyvinuté na základe starých patentov, takže sa môže značne predĺžiť účinná ochrana nehmotného majetku. Dôležitá je nielen dĺžka právnej ochrany patentu, ale aj dĺžka obdobia, počas ktorého si patent uchováva svoju ekonomickú hodnotu. Úplne nový a osobitný „prelomový“ patent môže spôsobiť rýchle zastarávanie existujúcich patentov a stanoviť vyššiu cenu než mal patent na zdokonalenie už existujúceho patentovaného procesu, alebo toho patentu, za ktorý už existuje náhrada.
- 6.22 Iné faktory posudzovania patentov zahŕňajú výrobný proces, v ktorom sa nehmotný majetok používa a hodnotu, ktorou proces prispieva k finálnemu výrobku. Napríklad ak patentovaný vynález zahŕňa len jednu zložku zariadenia, mohlo by byť nesprávne počítať poplatok za vynález podľa predajnej ceny celého výrobku. V takom prípade by licenčný poplatok založený na pomere z predajnej ceny musel zohľadniť relatívnu hodnotu danej zložky k ostatným častiam výrobku. Pri analýze vykonávaných činností v transakciách obsahujúcich nehmotný majetok (vrátane použitých aktív a predpokladaných rizík), by predpokladané riziká mali zahŕňať aj zodpovednosť za výrobok a za životné prostredie, ktoré sú čoraz dôležitejšie.

- 6.23 Pri určovaní nezávislého oceňovania v prípade predaja alebo licencie na nehmotný majetok možno použiť metódu PNC, ak ten istý vlastník transferoval alebo poskytol licenciu na porovnateľný nehmotný majetok za porovnateľných podmienok nezávislým spoločnostiam. Čiastka účtovanej úhrady v porovnateľných transakciách medzi nezávislými spoločnosťami v rovnakom odvetví môže poslúžiť ako návod vtedy, ak sú takéto informácie dostupné a ak je škála cien dostatočná. Môžu sa brať do úvahy aj ponuky pre nezúčastnené strany alebo bežné ponuky pre konkurenčných nadobúdateľov licencie. Ak prepojená spoločnosť poskytla sub-licenciu na majetok tretím stranám, pre analýzu podmienok kontrolovanej transakcie možno tiež použiť niektorú z metód opakovanej predajnej ceny.
- 6.24 Pri predaji tovarov obsahujúcich nehmotný majetok možno použiť aj metódu PNC alebo metódu opakovanej predajnej ceny v súlade s princípmi uvedenými v kapitole II. Ak je v cene tovaru zahrnutý marketingový nehmotný majetok (napr. ochranná známka), pri analýze porovnateľnosti je potrebné prihliadnuť na hodnotu, ktorá mu bola pridaná ochrannou známkou berúc do úvahy spotrebiteľský záujem, geografický význam, podiel na trhu, objem predajov a na ďalšie významné faktory. Ak je v cene tovaru zahrnutý obchodný nehmotný majetok, pri analýze porovnateľnosti by sa mala navyše zohľadniť hodnota pripočítateľná tomuto nehmotnému majetku (chránený patent alebo iný exkluzívny nehmotný majetok) a dôležitosť činností pokračujúceho VaV.
- 6.25 Napríklad sa môže vyskytnúť prípad, keď transferovanie značkovej športovej obuvi v kontrolovanej transakcii je z hľadiska kvality a samotnej špecifikácie obuvi, ako aj z hľadiska spotrebiteľského záujmu a ďalších vlastností značkového tovaru na trhu porovnateľné s transferovaním športovej obuvi inej značky v nekontrolovanej transakcii. Ak takéto porovnanie nie je možné, môžeme si pomôcť, ak je dostupná primeraná evidencia, porovnaním objemu predajov a účtovaných cien a ziskov realizovaných za tovar chránený ochrannou známkou s cenami a ziskami za podobný tovar bez ochrannej známky. Ako porovnateľné transakcie teda možno využiť predaj neznačkových výrobkov s predajom značkových výrobkov, ktoré sú inak porovnateľné, ale len v takom rozsahu, v akom môže byť urobená úprava z dôvodu zvýšenia hodnoty (výrobku) ochrannou známkou. Napríklad značková športová obuv „A“ môže byť vo všetkých aspektoch porovnateľná s neznačkovou (po úpravách) s výnimkou samotného názvu značky tovaru. V takomto prípade, prirážka pripočítateľná značke by mohla byť stanovená porovnaním neznačkovej obuvi s rôznymi charakteristickými vlastnosťami, ktorá bola transferovaná v nekontrolovanej transakcii, s jej značkovým ekvivalentom transferovaným tiež v nekontrolovanej transakcii. Túto informáciu potom možno použiť ako pomôcku pri stanovení ceny značkovej obuvi „A“, hoci v dôsledku rozdielných charakteristík ovplyvňujúcich hodnotu značky, môžu byť potrebné úpravy. Úpravy však môžu byť mimoriadne náročné vtedy, ak výrobok chránený ochrannou známkou má také dominantné postavenie na trhu, predovšetkým sa to týka exkluzívnych výrobkov, že nechránený výrobok je v podstate obchodovateľný na inom trhu.
- 6.26 V prípadoch zahŕňajúcich vysoko hodnotný nehmotný majetok môže byť ťažké nájsť porovnateľné nekontrolované transakcie. Používanie tradičných transakčných metód a transakčnej metódy čistého obchodného rozpätia môže byť náročné najmä vtedy, ak obe strany transakcie vlastní hodnotný nehmotný majetok alebo unikátny majetok používaný v transakcii, ktorými sa odlišujú od transakcií potenciálnych konkurentov. V takýchto prípadoch sa môže použiť metóda delenia zisku, hoci sa pri jej aplikácii môžu vyskytnúť praktické problémy.
- 6.27 Pri posudzovaní, či podmienky transakcie obsahujúcej nehmotný majetok zohľadňujú zásady nezávislého vzťahu, sa môže ako pomôcka pre určenie porovnateľnosti, alebo možnej relatívnej hodnoty príspevkov každej strany, najmä ak sa použije metóda delenia zisku, skúmať suma, povaha a rozsah vzniknutých nákladov pri vývoji alebo udržiavaní nehmotného majetku. Previazanie medzi nákladmi a hodnotou však pritom nie je nevyhnutné. Najmä aktuálna primeraná trhová hodnota nehmotného majetku často nie je merateľná vo vzťahu k nákladom vynaloženým na vývoj a udržiavanie majetku. Jednou z príčin je, že nehmotný majetok, ako napr. patenty a know-how, môže byť výsledkom dlhotrvajúceho a nákladného VaV. Skutočná výška rozpočtu VaV závisí od rôznych faktorov, vrátane politiky konkurentov alebo potenciálnych konkurentov, od očakávanej ziskovosti výskumnej činnosti a od smerovania ziskov; alebo od úvah založených na určitom vzťahu k obratu, alebo od odhadu výnosov z činnosti

VaV z minulosti ako základne pre stanovenie úrovne budúcich výdavkov. Rozpočet na VaV môže byť tvorený tak, aby bol pokrytý z predaja výrobkov, hoci príslušné výrobky nemusia byť priamym alebo dokonca ani nepriamym výsledkom VaV. Ďalším dôvodom je, že nehmotný majetok môže vyžadovať pokračovanie VaV a kontrolu kvality, ktoré môžu prinášať prospech škále produktov.

iv) Nezávislé oceňovanie, ak je zhodnotenie v čase transakcie veľmi neisté

- 6.28 Ako je uvedené na začiatku tejto časti (C), nehmotný majetok môže mať osobitný charakter komplikujúci vyhľadávanie porovnateľných faktorov a v niektorých prípadoch sťažuje určenie hodnoty v čase kontrolovanej transakcie zahŕňajúcej tento majetok. Ak je ohodnotenie nehmotného majetku v čase transakcie veľmi neisté, vzniká otázka, ako by sa malo stanoviť nezávislé ocenenie. Táto otázka môže byť riešená, ako daňovníkmi tak aj správou daní, s prihliadnutím na to, čo by urobili nezávislé spoločnosti za porovnateľných podmienok, ak by zohľadnili neistotu pri ocenení transakcie.
- 6.29 Pri cenovom ohodnotení transakcie, v ktorej majú nezávislé spoločnosti veľkú neistotu, existujú rôzne postupy, ktoré by sa mohli v závislosti od faktov a okolností použiť. Jednou z možností je vychádzať z predpokladaného úžitku ako prostriedku pre stanovenie ceny na začiatku transakcie (berúc do úvahy všetky relevantné ekonomické faktory). Pri stanovení predpokladaného úžitku by nezávislé spoločnosti brali do úvahy, do akej miery je následný vývoj predvídateľný a predpovedateľný. V niektorých prípadoch by nezávislé spoločnosti mohli zistiť, že odhad predpokladaného úžitku je dostatočne spoľahlivý, aby sa na jeho základe dala určiť cena transakcie už na jej začiatku bez toho, aby si vyhradila právo na budúce úpravy.
- 6.30 V iných prípadoch by zasa nezávislé spoločnosti mohli zistiť, že odhad ceny na základe samotného predpokladaného úžitku im neposkytne primeranú ochranu proti rizikám vyplývajúcim z veľkej neistoty pri ohodnocovaní nehmotného majetku. V takýchto prípadoch by nezávislé spoločnosti mohli prijímať krátkodobé dohody, alebo vkladať doplnky o cenovej úprave do podmienok zmluvy, aby sa tým chránili pred budúcim nepredvídateľným vývojom. Napríklad, pre nadobúdateľa licencie by sa so zvyšovaním predaja mohla zvyšovať sadzba licenčného poplatku.
- 6.31 Nezávislé spoločnosti tiež môžu určiť, že do určitej miery ponesú riziká nepredvídateľného budúceho vývoja, samozrejme so vzájomným súhlasom, ak by zásadný nepredvídateľný vývoj meniaci základné predpoklady za ktorých bola cena stanovená, viedol k novému rokovaniu strán o cenových úpravách vzájomnou dohodou. K takémuto opätovnému rokovaniu by napríklad mohlo prísť v nezávislom vzťahu, ak by sa ukázalo, že sadzba licenčných poplatkov založená na predajoch patentovaných liečiv je značne neprimeraná v dôsledku neočakávaného vyvinutia lacnej alternatívnej liečby. Neprimeraný licenčný poplatok by mohol odradiť nadobúdateľa licencie liečivo vôbec vyrábať a v tomto prípade by sa dohoda mohla stať predmetom nového rokovania (hoci keby sa to stalo, záviselo by to od zváženia všetkých faktov a okolností).
- 6.32 Ak správa daní posudzuje ocenenie kontrolovanej transakcie zahŕňujúcej nehmotný majetok, ktorej ohodnotenie je na začiatku veľmi neisté, mala by rešpektovať opatrenia, ktoré by za porovnateľných okolností uskutočnili nezávislé spoločnosti. Ak by preto nezávislé spoločnosti stanovili cenu na základe určitého plánu, správa daní by mala pri oceňovaní použiť rovnaký prístup. V takom prípade by správa daní napríklad mohla zisťovať, či si prepojené spoločnosti vytvorili primerané odhady a prihliadali pritom na celý vývoj, ktorý sa dal opodstatnene predpokladať bez dodatočného špekulovania.
- 6.33 Je zrejmé, že pre správu daní môže byť ťažké určiť, aké zisky sa dali opodstatnene predpokladať v čase, kedy sa transakcia začínala, najmä v prípade, ak daňovník nespolupracuje. Napríklad, takýto daňovník môže v počiatočnom štádiu transferovať nehmotný majetok filiálke a stanoviť hodnotu licenčného poplatku, ktorá neodráža následne preukázanú hodnotu nehmotného majetku pre daňové alebo iné účely, a neskôr zaujať stanovisko, že v čase prevodu nebolo možné predvídať následný úspech produktu. V takom prípade by následný vývoj mohol viesť správu daní k tomu, aby preverila, ako by sa za-

chovali nezávislé spoločnosti na základe skutočne dostupných informácií v čase transakcie. Je potrebné brať náležitý ohľad najmä na to, či prepojené spoločnosti zamýšľali a robili plány tak, ako by to nezávislé spoločnosti považovali za vhodné, so zreteľom na opodstatnene predvídateľný vývoj, ako aj z hľadiska rizika nepredvídateľného vývoja, a či by nezávislé spoločnosti trvali na nejakej dodatočnej ochrane pred rizikom z veľkej neistoty pri ohodnocovaní.

- 6.34 Ak by nezávislé spoločnosti trvali na klauzule o úprave ceny, správa daní by za porovnateľných okolností mala mať možnosť stanoviť cenu na základe tejto klauzuly. Podobne, ak by nezávislé spoločnosti považovali následný nepredvídateľný vývoj za tak podstatný, že by viedol v budúcnosti k prípadnému obnoveniu rokovania o ocenení transakcie, takýto vývoj by mohol viesť aj k úprave ocenenia porovnateľnej kontrolovanej transakcie medzi prepojenými spoločnosťami.
- 6.35 Je známe, že správa daní nemusí byť schopná urobiť kontrolu daňového priznania daňovníka po dobu niekoľkých rokov od jeho podania. V tomto prípade by správa daní bola oprávnená upraviť čiastku s ohľadom na všetky otvorené roky, až do termínu uskutočnenia kontroly, na základe informácií, ktoré by za porovnateľných okolností použili na stanovenie ceny nezávislé spoločnosti.

D. Marketingové činnosti vykonávané spoločnosťami, ktoré nevlastnia ochranné známky alebo obchodné mená

- 6.36 V transferovom oceňovaní môžu vzniknúť veľké problémy, ak marketingové činnosti vykonávajú spoločnosti, ktoré nie sú vlastníkami ochranných známok alebo obchodných mien, ktoré propagujú (ako distribútori značkového tovaru). V tomto prípade je potrebné stanoviť, akým spôsobom by mala byť osoba propagujúca výrobok (**marketer**) za túto činnosť honorovaná. Je otázne, či by osoba propagujúca výrobok mala byť odmeňovaná ako poskytovateľ služieb, t. j. za poskytovanie propagačných služieb, alebo či ide o prípad, kedy by sa táto osoba mala podieľať na akomkoľvek dodatočnom výnose pripočítateľnom marketingovému nehmotnému majetku. V súvislosti s tým vzniká otázka, ako môže byť identifikovaný výnos pripočítateľný marketingovému nehmotnému majetku.
- 6.37 Čo sa týka prvej otázky – či má osoba propagujúca výrobok právo na vyšší výnos z marketingového nehmotného majetku než je bežný výnos z marketingových činností – povinnosti a práva vyplývajúce z dohody medzi stranami je potrebné stanoviť analýzou. Často pôjde o prípad, keď výnos z marketingových činností bude dostatočný a primeraný. Jeden relatívne jasný prípad je, ak distribútor koná len ako agent a vlastník marketingového nehmotného majetku mu za túto propagačnú činnosť hradí výdavky. V takomto prípade by mal distribútor nárok na odmenu adekvátnu len činnosti agenta a nemal by nárok podieľať sa na výnose pripočítateľnom marketingovému nehmotnému majetku.
- 6.38 Ak distribútor skutočne znáša náklady na svoje marketingové činnosti (t. j. neexistuje žiadna dohoda, podľa ktorej by vlastník hradil výdavky) je otázne, do akej miery sa môže podieľať na potenciálnych úžitkoch z takýchto činností. Vo všeobecnosti, pri nezávislom obchodovaní schopnosť strany, ktorá nie je zákonným vlastníkom marketingového nehmotného majetku, získať budúci úžitok z marketingových činností zvyšujúcich hodnotu tohto nehmotného majetku, bude zásadne závisieť od obsahu práv tejto strany. Napríklad, distribútor môže byť schopný získať úžitok zo svojich investícií pri zvyšovaní hodnoty ochrannej známky svojím obratom a podielom na trhu, ak má dlhodobú zmluvu na výhradné distribučné práva na značkový produkt. V takýchto prípadoch by mal byť podiel distribútora na úžitkoch stanovený na základe toho, čo by získal v porovnateľných podmienkach nezávislý distribútor. V niektorých prípadoch môže distribútor znášať mimoriadne marketingové výdavky nad rámec tých, ktoré by vynaložil nezávislý distribútor s podobnými právami, aby získal prospech zo svojej vlastnej distribučnej činnosti. V takom prípade môže nezávislý distribútor získať dodatočný výnos od vlastníka ochrannej známky, pravdepodobne znížením nákupnej ceny produktu alebo znížením sadzby licenčného poplatku.
- 6.39 Ďalšou otázkou je, ako možno určiť výnos pripočítateľný marketingovým činnostiam. Marketingový nehmotný majetok sa môže zhodnotiť v dôsledku reklamy a ďalších propagačných výdavkov, ktoré môžu

byť dôležité pre zachovanie hodnoty ochrannej známky. Môže byť však ťažké určiť, ako tieto výdavky prispeli k úspechu produktu. Napríklad, môže byť ťažké určiť, ako reklamné a marketingové výdavky prispeli k produkcii alebo výnosom a do akej miery. Je tiež možné, že nová ochranná známka alebo známka novo uvedená na určitý trh má nulovú alebo len malú hodnotu na danom trhu a jej hodnota sa rokmi mení podľa toho, aký účinok má na trhu (resp. stráca svoj vplyv). Dominantný podiel na trhu môže byť do istej miery pripočítateľný marketingovým snahám distribútora. Hodnota a všetky zmeny budú závisieť od toho, ako efektívne je určitá ochranná známka propagovaná na danom trhu. Hlavne v mnohých prípadoch, vyššie výnosy z predaja produktov chránených ochrannou známkou pochádzajú skôr z unikátnych vlastností výrobku alebo z jeho vysokej kvality, ako z úspechov reklamy alebo z iných výdavkov podporujúcich predaj. V ohodnotení výnosov pripočítateľných marketingovým činnostiam by sa malo významne premietnuť skutočné správanie sa strán v priebehu niekoľkých rokov. Pozri odseky 1.49 – 1.51 (viacročné údaje).

Kapitola VII

Osobitosti služieb v rámci skupiny

A. Úvod

- 7.1 Táto kapitola sa zaoberá otázkami, ktoré vznikajú pri transferovom oceňovaní a zisťovaní, či niektorý z členov skupiny NNS poskytol služby ostatným členom tejto skupiny, a ak áno, tak či pri poskytovaní týchto služieb v rámci skupiny použil oceňovanie podľa princípu nezávislého vzťahu. Táto kapitola rieši len výnimočne otázky, či boli služby poskytnuté podľa dohody o podiele na nákladoch, a ak áno, rieši primeranosť nezávislého oceňovania, t. j. či členovia skupiny NNS spoločne nadobúdajú, vyrábajú alebo poskytujú tovary, služby alebo aj nehmotný majetok a či sa náklady na jednotlivé činnosti rozdeľujú medzi účastníkov tejto dohody. Dohody o podiele na nákladoch sú predmetom kapitoly VIII.
- 7.2 Temer každá skupina NNS musí pre svojich členov zabezpečiť širokú škálu služieb, najmä administratívne, technické, finančné a komerčné služby. Takéto služby môžu zahŕňať manažérske, koordinačné a kontrolné činnosti pre celú skupinu. Náklady na poskytovanie uvedených služieb môže spočiatku znášať materská spoločnosť, špeciálne vytvorený člen skupiny („stredisko služieb pre skupinu“) alebo iný člen skupiny. V prípade, že nezávislá spoločnosť potrebuje určitú službu, buď si ju objedná u odborníka, ktorý sa špecializuje na tento druh služieb, alebo si ju vykoná sama (t. j. „svojpomocne“). Podobne môže aj člen skupiny NNS v prípade potreby požiadať o vykonanie služby nezávislé spoločnosti priamo alebo nepriamo, respektíve požiadať jednu alebo viaceré prepojené spoločnosti tej istej skupiny NNS (t. j. v rámci skupiny), alebo si túto službu môže urobiť sám. Služby v rámci skupiny často zahŕňajú také služby, ktoré sú bežne dostupné externe od nezávislých spoločností (ako napríklad právne a účtovnícke služby) a okrem toho také služby, ktoré si spoločnosti zvyknú zabezpečovať interne (napr. centrálny audit, finančné poradenstvo alebo zaškoľovanie zamestnancov).
- 7.3 Dohody v rámci skupiny o poskytovaní služieb sú niekedy spojené s dohodami o prevode tovaru alebo nehmotného majetku (alebo s poskytovaním licencie, ktorá s nimi súvisí). V niektorých prípadoch, ako sú napríklad zmluvy o know-how obsahujúce prvok služby, môže byť veľmi ťažké určiť presnú hranicu medzi prevodom majetku alebo poskytovaním licencie na majetok a prevodom služieb. Doplnkové služby bývajú často spojené s prevodom technológie. Môže byť preto potrebné brať do úvahy princípy spájania a oddeľovania transakcií uvedených v kapitole I, ktorej obsahom je zmiešaný prevod služieb a majetku.
- 7.4 Činnosti služieb v rámci skupiny sa môžu medzi jednotlivými skupinami NNS značne odlišovať, pokiaľ ide o rozsah v akom môžu prinášať prospech, resp. očakávaný prospech, jednému alebo viacerým členom skupiny. Každý prípad závisí od vlastných faktov a okolností, ako aj dohôd v rámci skupiny. Napríklad v decentralizovanej skupine môže materská spoločnosť obmedziť svoje činnosti v rámci skupiny na monitorovanie svojich investícií v dcérskych spoločnostiach z titulu vlastníctva akcií (**shareholder**). Naopak, v centralizovanej alebo integrovanej skupine môže všetky dôležité rozhodnutia týkajúce sa

záležitostí vlastných dcérskych spoločností vykonávať správna rada a manažment materskej spoločnosti a materská spoločnosť môže vykonávať všetky marketingové, školiace a finančné (**treasury**) činnosti.

B. Hlavné problémy

- 7.5 Pri analýze transferového oceňovania služieb vo vnútri skupiny existujú dva hlavné problémy. Jedným z nich je, či služby v rámci skupiny boli skutočne poskytnuté. Druhým problémom je, či pre daňové účely bola výška poplatku za služby poskytnuté v rámci skupiny v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Obidva problémy sú vysvetlené nižšie.

i) **Určovanie, či služby v rámci skupiny boli poskytnuté**

- 7.6 Otázka, či služba v rámci skupiny bola poskytnutá podľa princípu nezávislého vzťahu v prípade, že člen skupiny vykonával činnosť pre jedného alebo viacerých členov skupiny, by mala závisieť od toho, či sa poskytnutím služby s ekonomickou a komerčnou hodnotou zvýšilo komerčné a ekonomické postavenie príslušného člena skupiny. Porovnaním je možné zistiť, či by nezávislá spoločnosť za podobných okolností bola ochotná zaplatiť nezávislej spoločnosti za vykonanie takejto činnosti, alebo by si túto činnosť vykonala svojpomocne. Takáto činnosť nemôže byť považovaná za službu vykonanú v rámci skupiny podľa princípu nezávislého vzťahu, ak by za takú činnosť nezávislá spoločnosť nebola ochotná zaplatiť, resp. vykonať si túto činnosť pre seba.
- 7.7 Horeuvedená analýza celkom zreteľne závisí od skutočných faktov a okolností a nie je možné iba teoreticky jednoznačne dopredu stanoviť činnosti, ktoré je alebo nie je možné poskytovať v rámci skupiny. Možno však uviesť aspoň niekoľko návodov na objasnenie, ako by mohla byť uplatňovaná analýza pre niektoré podobné typy činností, ktoré sú uskutočňované v skupinách NNS.
- 7.8 Jeden člen skupiny NNS poskytuje niektoré služby v rámci skupiny na uspokojenie určitých potrieb jedného alebo viacerých konkrétnych členov skupiny. V takomto prípade možno pomerne jednoducho zistiť, či bola služba poskytnutá. Nezávislá spoločnosť by si zvyčajne za porovnateľných okolností túto svoju potrebu uspokojila vykonaním činnosti svojpomocne, alebo by o to požiadala tretiu stranu. Teda v takomto prípade by sa obvykle dalo zistiť, či služba bola v rámci skupiny poskytnutá. Napríklad, služba v rámci skupiny by sa zvyčajne dala zistiť, ak prepojená spoločnosť opravuje zariadenie, ktoré používa pri výrobe iný člen skupiny NNS.
- 7.9 Komplexnejšia analýza je potrebná, ak prepojená spoločnosť vykonáva činnosti pre viacerých ako jedného člena skupiny alebo pre skupinu ako celok. V niektorých zriedkavých prípadoch sa v rámci skupiny môže vykonávať činnosť týkajúca sa členov skupiny aj vtedy, ak ju títo členovia nepotrebujú (a keby boli nezávislými spoločnosťami, neboli by ochotní za ňu platiť). Takáto činnosť by bola jednou z tých, ktorú zvyčajne vykonáva iba jeden člen skupiny (materská spoločnosť alebo regionálna holdingová spoločnosť) pre jedného alebo viacerých členov skupiny len z dôvodu svojich vlastníckych záujmov, t. j. ako akcionár. Tento druh činností by neoprávňoval vyúčtovať služby prijímajúcej spoločnosti. Môže byť označovaný ako „činnosť akcionára“, ktorú možno odlíšiť od širšieho pojmu „činnosť správcu“ používaného v Správe z roku 1979. Činnosti správcu zahŕňali celý rad činností akcionára, ktoré môžu zahŕňať poskytovanie služieb ďalším členom skupiny, napríklad služby, ktoré budú poskytované koordinačným centrom. Tieto naposledy uvedené druhy činností, ktoré nevykonáva akcionár, môžu zahŕňať služby podrobného plánovania špecifických operácií, operatívne riadenie, technické poradenstvo (riešenie problémov) alebo v niektorých prípadoch pomoc pri každodennom riadení.
- 7.10 Nasledujúce príklady (ktoré boli popísané v Správe z roku 1984) stanovujú činnosti akcionára podľa štandardu uvedeného v odseku 7.6:
- a) Náklady na činnosti týkajúce sa právneho usporiadania samotnej materskej spoločnosti, ako sú napríklad zhromaždenia akcionárov materskej spoločnosti, emisia cenných papierov materskej spoločnosti a náklady na dozornú radu;

b) Náklady spojené s požiadavkami na zverejňovanie správ materskej spoločnosti, vrátane konsolidácie správ;

c) Náklady na zvyšovanie fondov na nákup vlastných účasí (**participations**).

A naopak, ak napríklad materská spoločnosť zvyšuje fondy v mene niektorého člena skupiny, ktorý ich použije na získanie novej spoločnosti, bude sa to spravidla považovať za poskytovanie služieb materskej spoločnosti tomuto členovi skupiny. Správa z roku 1984 tiež hovorí o „nákladoch na manažérske a kontrolné (monitorovacie) činnosti spojené s manažmentom a vlastnou ochranou investícií do majetkových podielov“. Či tieto činnosti patria medzi činnosti akcionára definované v tejto smernici sa určuje podľa toho, či za porovnateľných faktov a okolností by za tieto činnosti bola nezávislá spoločnosť ochotná zaplatiť, alebo by si ich vykonala sama.

- 7.11 Vo všeobecnosti by sa medzi činnosťami vykonávanými jedným členom skupiny nemala vyskytovať žiadna služba duplikujúca takú službu, ktorú si iný člen skupiny vykonáva svojpomocne, alebo ju preňho vykonáva tretia strana. Výnimka môže nastať vtedy, ak je duplicita služieb iba dočasná, napríklad ak skupina NNS v rámci reorganizácie centralizuje svoje manažérske funkcie. Ďalšou výnimkou by mohla byť duplicita z dôvodu zníženia rizika nesprávneho obchodného rozhodnutia (napr. získanie druhého znaleckého posudku na daný predmet).
- 7.12 Existujú také prípady, v ktorých služby v rámci skupiny poskytované jedným členom skupiny, ako napríklad akcionárskym alebo koordinačným centrom, sa vzťahujú len na niektorých členov skupiny, ale náhodne poskytujú výhody aj iným členom skupiny. Príkladom môže byť analyzovanie problému: či skupinu reorganizovať, získať nových členov, alebo divíziu rozpustiť. Uvedené činnosti by mohli tvoriť služby v rámci skupiny pre členov dotknutej osobitnej skupiny, napr. pre tých členov, ktorí budú nakupovať podiely alebo končiť činnosť jednej zo svojich divízií, ale môžu tiež prinášať ekonomické výhody ostatným členom skupiny, ktorých sa predmet rozhodnutia netýka, ako sú zvyšovanie efektívnosti, úspory z veľkosériovej výroby, alebo iné vzájomne pôsobiace činnosti. Náhodné výhody by nemali byť zvyčajne dôvodom, aby títo ostatní členovia skupiny boli považovaní za príjemcov služieb v rámci skupiny, pretože činnosti prinášajúce tieto výhody by neboli tie, za ktoré by nezávislá spoločnosť bola ochotná zaplatiť.
- 7.13 Podobne, ak prepojená spoločnosť získa náhodné výhody, ktoré vyplývajú výlučne z jej účasti vo väčšom koncerne a ak nevykonáva žiadne zvláštne činnosti, nemala by byť táto spoločnosť posudzovaná ako príjemca služieb v rámci skupiny. Za službu by sa napríklad nepovažovalo, ak prepojená spoločnosť má iba z dôvodu svojho pričlenenia vyššie pozitívne ohodnotenie (**credit-rating**), než aké by mala ako samostatná. O službu v rámci skupiny by zvyčajne išlo vtedy, ak vyššie pozitívne ohodnotenie bolo získané v dôsledku danej záruky iným členom skupiny, alebo ak by spoločnosť profitovala z povesti skupiny vytvorenej vďaka celosvetovému marketingu a reklamným kampaniam (**public relations**). V súvislosti s tým je potrebné rozlišovať medzi pasívnym prepojením a aktívnou propagáciou charakteristík skupiny NNS, ktorá pozitívne zvyšuje potenciál tvorby zisku jednotlivých členov skupiny. Každý prípad treba posudzovať na základe vlastných faktov a okolností.
- 7.14 Ďalšie činnosti, ktoré sa môžu týkať skupiny ako celku sú také, ktoré sa sústreďujú v materskej spoločnosti alebo v stredisku služieb pre skupinu (ako napr. v regionálnom sídle spoločnosti) a sú dostupné skupine (resp. viacerým členom skupiny). Tie činnosti, ktoré sú centralizované, závisia od druhu obchodnej činnosti a od organizačnej štruktúry skupiny, ale zvyčajne predstavujú správne služby, ako napr. plánovanie, koordináciu, kontrolu rozpočtu, finančné poradenstvo, účtovnícke, audítorské, právne, faktoringové a počítačové služby; finančné služby ako dozor nad cash flow a nad solventnosťou, zvyšovanie kapitálu, dohody o pôžičke, riadenie úrokovej miery a rizík výmenných kurzov, refinancovania; pomoc v oblasti výroby, nákupu, distribúcie a marketingu; a služieb personálneho poradenstva, ako napr. nábor pracovníkov a školenie. Strediská služieb pre skupinu tiež často uskutočňujú výskum a vývoj a spravujú a chránia nehmotný majetok pre celú skupinu NNS alebo jej časť. Tento druh činností sa spravidla považuje za služby v rámci skupiny, pretože sú takým druhom činností, za ktoré by nezávislá spoločnosť bola ochotná zaplatiť, prípadne by si ich vykonala svojpomocne.

- 7.15 Pri posudzovaní, či by sa za poskytovanie služieb medzi nezávislými spoločnosťami vyžadovala úhrada, treba posúdiť, akú formu by mala mať nezávislá odmena, ak by sa taká transakcia vyskytla medzi spoločnosťami konajúcimi nezávisle (**dealing at arm's length**). Napríklad, takáto odmena bude započítaná do obchodného rozpätia, spravidla v prípadoch finančných služieb ako sú pôžičky, výmenné kurzy a zabezpečenie pred stratou na burze, a nebolo by vhodné očakávať účtovanie ďalších poplatkov za službu.
- 7.16 Ďalší problém vzniká pri službách poskytovaných „na zavolanie“. Problémom je zistiť, či dostupnosť takýchto služieb je zvláštnou službou, pri ktorej je stanovený poplatok podľa princípu nezávislého vzťahu (ako dodatok k odmene za služby skutočne poskytnuté). Materská spoločnosť alebo skupinové centrum služieb môže byť kedykoľvek k dispozícii členom skupiny pre poskytovanie takých služieb ako finančné, riadiace, technické, právne alebo daňové poradenstvo a pomoc. V takom prípade môže byť poskytovaná služba prepojeným spoločnostiam tým, že majú k dispozícii pracovníkov, zariadenia, atď. Služba v rámci skupiny by mala existovať v rozsahu, v akom by bolo odôvodnené očakávať, že nezávislá spoločnosť za porovnateľných podmienok je pripravená vynakladať prostriedky, ktoré by jej zabezpečili dostupnosť pohotovostných služieb, ak by sa vyskytla ich potreba. Je všeobecne známe, napríklad, že nezávislá spoločnosť platí každoročné zálohové poplatky právnickej spoločnosti, aby si zabezpečila nárok na právne poradenstvo a zastupovanie v prípadnom procese. Ďalším príkladom je servisná zmluva o prednostnej oprave počítačovej siete v prípade jej zlyhania.
- 7.17 Tieto služby môžu byť k dispozícii „na zavolanie“ a môžu sa z roka na rok líšiť podľa objemu a dôležitosti. Je nepravdepodobné, že by si nezávislá spoločnosť predplácala služby v prípade, že jej potenciálna potreba je nepravdepodobná, ak sú výhody služieb „na zavolanie“ zanedbateľné, alebo ak sa takéto služby dajú pohotovo zabezpečiť aj z iných zdrojov, bez existencie dohôd „na zavolanie“ (**stand-by arrangements**). Pred tým než by sa stanovilo, že ide o poskytovanie služieb v rámci skupiny, výhody plynúce pre spoločnosť skupiny z dohôd „na zavolanie“ by sa mali posudzovať podľa rozsahu využívaných služieb skôr za niekoľko rokov, než za jeden rok, za ktorý sa malo účtovať.
- 7.18 Pri posudzovaní, či boli služby skutočne poskytnuté, môže byť užitočný fakt, že úhrada prepojenej spoločnosti za údajné služby bola vykonaná, ale všeobecný popis platby ako napr. „poplatky za riadenie“, by sa nemal považovať za evidentný dôkaz o tom, že tieto služby boli skutočne poskytnuté. Zároveň to automaticky neznamená, že pri neexistencii platieb alebo zmlúv, služby v rámci skupiny neboli poskytnuté.

ii) Stanovenie platieb podľa princípu nezávislého vzťahu

a) Všeobecne

- 7.19 Len čo sa zistí, že služba v rámci skupiny bola poskytnutá, je potrebné aj pre ďalšie typy prevodov v rámci skupiny stanoviť, či je výška platby, ak sa uskutočnila, v súlade s princípom nezávislého vzťahu. To znamená, že táto platba za služby v rámci skupiny by mala byť taká, akú by vykonali a prijali nezávislé spoločnosti za porovnateľných podmienok. Z toho vyplýva, že takéto transakcie by sa pre daňové účely nemali posudzovať inak, ako porovnateľné transakcie medzi nezávislými spoločnosťami len preto, že ide o transakcie medzi spoločnosťami, ktoré sú náhodou prepojené.

b) Identifikácia skutočných dohôd o platbách za služby v rámci skupiny

- 7.20 Ak má daňová správa určiť, či a aká úhrada za služby sa skutočne účtovala a v akej výške, bude potrebné zistiť, či a aké dohody, na základe ktorých sa tieto platby za služby uskutočnili, boli medzi prepojenými spoločnosťami skutočne uzatvorené. V niektorých prípadoch sa dohody o platbách za služby v rámci skupiny dajú jednoducho identifikovať. Ide o prípady, v ktorých skupina NNS používa metódu priameho výpočtu, t. j. že prepojené spoločnosti platia za špecifické služby. Metóda priameho výpočtu je pre daňový úrad veľmi výhodná, pretože umožňuje jasne identifikovať, aká služba bola po-

skytnutá a na základe čoho bola vykonaná úhrada. Priama metóda teda umožňuje zistiť, či bola výška poplatku stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

- 7.21 Skupina NNS by mala byť schopná prijať podmienky priameho účtovania najmä vtedy, ak služby poskytnuté prepojeným spoločnostiam boli podobné tým službám, aké poskytla nezávislým spoločnostiam. Ak skupina NNS poskytuje špecifické služby nielen prepojeným spoločnostiam, ale aj nezávislým spoločnostiam v porovnateľnej miere a ako významnú súčasť svojho predmetu podnikania, možno predpokladať, že bude schopná vykázať osobitný základ pre úhradu (napr. výkazom o vykonanej práci a o nákladoch vynaložených na plnenie svojich zmlúv voči tretej strane). Výsledkom je, že skupiny NNS sú v takýchto prípadoch nabádané, aby vo vzťahu k svojim transakciám s prepojenými spoločnosťami používali metódu priameho výpočtu. Pripúšťa sa, že tento prístup nemusí byť vždy vhodný, napr. ak sú služby pre tretiu stranu len príležitostného alebo okrajového charakteru.
- 7.22 Pre skupiny NNS býva metóda priameho výpočtu za služby v rámci skupiny v praxi často ťažko použiteľná, preto si tieto skupiny vytvorili iné metódy účtovania služieb, ktoré poskytujú materské spoločnosti alebo servisné strediská skupiny. V týchto prípadoch prax NNS pri stanovení úhrad za služby v rámci skupiny spočíva v dohodách, ktoré a) nie sú založené na metóde priameho výpočtu, ale sú ľahko identifikovateľné; alebo b) nie sú ľahko identifikovateľné a sú buď súčasťou platieb za ostatné prevody, rozložené medzi členov skupiny na určitom základe, alebo v niektorých prípadoch nie sú vôbec zahrnuté medzi členov skupiny.
- 7.23 V takýchto prípadoch môžu skupiny NNS zistiť, že majú málo alternatív, ale môžu využiť metódy pridelenia (**cost allocation**) alebo rozdelenia nákladov (**apportionment**), ktoré často vyžadujú istý stupeň odhadu alebo prispôbenia, ako základne pre kalkuláciu ceny podľa princípu nezávislého vzťahu v súlade so zásadami uvedenými v časti c). Tieto metódy sa zvyčajne nazývajú metódami nepriameho zaťaženia (**indirect-charge method**) a môžu byť použité za predpokladu, že príjemca dostatočne posúdil, že ceny a rozsah poskytnutých služieb sú také, aké by boli medzi nezávislými spoločnosťami. Všeobecne by takéto metódy kalkulácie cien neboli prijateľné, ak by špecifické služby, ktoré tvoria hlavnú náplň činnosti spoločnosti, boli poskytované nielen prepojeným spoločnostiam ale aj tretím stranám. Keďže každá platba za poskytnutú službu by mala byť primeraná, mala by byť podložená konkrétnym a rozumne predpokladaným prínosom, ktorý možno očakávať. Akákoľvek metóda nepriameho zaťaženia by mala citlivo zohľadňovať komerčnú stránku každého prípadu (napr. v závislosti od okolností by mal význam kľúč na pridelovanie nákladov), obsahovať ochranu pred manipuláciou, rešpektovať rozumné účtovné zásady a mala by umožniť vytvorenie cien, resp. priradenie nákladov, ktoré by pre prijímateľa služby boli úmerné skutočnému alebo primerane očakávanému úžitku.
- 7.24 V niektorých prípadoch môže byť metóda nepriameho zaťaženia potrebná vzhľadom na povahu poskytnutých služieb. Jedným z príkladov je, ak pomer hodnoty služieb, ktoré sú poskytnuté rôznym relevantným jednotkám (**entities**) nemôže byť kvantifikovaný inak, iba na základe odhadu. Tento problém by sa mohol vyskytnúť napríklad vtedy, ak by centrálna podpora predaja (napr. na medzinárodných veľtrhoch, v medzinárodnej tlači alebo centrálnou reklamnou kampaňou) mohla ovplyvniť množstvo vyrobeného tovaru alebo množstvo tovaru predaného viacerými pobočkami. V inom prípade by samostatný záznam a analýza činností súvisiacich so službou boli pre každého prijímateľa bremenom administratívnej práce, ktoré by bolo vzhľadom na samotné služby neúmerne ťažké. V takýchto prípadoch môže byť cena stanovená na základe rozdelenia nákladov medzi všetkých potenciálnych príjemcov, ak náklady nemôžu byť rozdelené priamo, t. j. náklady, ktoré nemôžu výslovne byť priradené skutočným príjemcom rôznych služieb. Uplatniť princíp nezávislého vzťahu znamená, že výsledok vybranej metódy priradenia nákladov je zhodný s výsledkom, ktorý by boli ochotné akceptovať porovnateľné nezávislé spoločnosti. Pozri časť c) tohto oddielu.
- 7.25 Ako základ pre účely priradenia môže byť použitý obrat, počet zamestnancov alebo iný základ. Od povahy a využitia služby závisí, či je metóda priradenia vhodná. Napríklad použitie alebo poskytovanie služieb spracovania personálnej agendy môže viac súvisieť s počtom zamestnancov ako s obrátom podniku, zatiaľ čo pri vyčlenení vedľajších výdavkov na prednostne nahromadenú zálohu na výpočto-

vú techniku by sa mal rozpis uskutočniť v pomere k príslušným výdavkom na vybavenie výpočtovou technikou jednotlivých členov skupiny.

- 7.26 Úhrada za služby poskytnuté prepojenej spoločnosti môže byť zahrnutá v cene za iné prevody. Napríklad cena za poskytnutie licencie na patent alebo know-how môže zahŕňať platbu za služby technickej pomoci, centrálné služby poskytnuté nadobúdateľovi licencie, alebo za marketingové poradenstvo pre predaj tovaru vyrobeného v licenci. V takých prípadoch by si správa daní a daňovníci mali preveriť, že im nebol účtovaný dodatočný servisný poplatok a či nedošlo k dvojnásobnému odpočtu.
- 7.27 Ak sa používa metóda nepriameho zaťaženia, vzťah medzi platbou a poskytnutými službami môže byť nejasný a vyhodnotenie poskytnutého úžitku môže byť problematické. Môže to znamenať, že spoločnosť, ktorej je účtovaná platba za samotnú službu, si túto platbu nespája s poskytnutou službou. V dôsledku toho sa zvyšuje riziko dvojitého zdanenia, pretože môže byť dosť ťažké určiť zníženie nákladov vynaložených v mene členov skupiny, pokiaľ sa náhrada (compensation) nedá jasne identifikovať, alebo príjemcovi služieb stanoviť zníženie každej zaplatenej čiastky v prípade, že nemôže preukázať, že boli služby poskytnuté.
- 7.28 Pri preverovaní dohôd o úhradách záloh za poskytovanie služieb „na zavolanie“ („on call“) (pozri odseky 7.16 a 7.17) je potrebné overiť podmienky skutočného využívania služieb, lebo tieto môžu obsahovať ustanovenia o tom, že nebude účtovaný žiaden poplatok za skutočné užívanie, pokiaľ úroveň užívania nepresiahne vopred stanovenú hranicu.

c) *Výpočet úhrady podľa princípu nezávislého vzťahu*

- 7.29 Pri stanovovaní ceny za služby v rámci skupiny podľa princípu nezávislého vzťahu je potrebné brať do úvahy hľadisko poskytovateľa služby, aj hľadisko prijímateľa služby. V tejto súvislosti je z hľadiska prijímateľa potrebné uvažovať o hodnote služieb a o cene, akú by nezávislá spoločnosť bola ochotná zaplatiť za služby za porovnateľných podmienok a z hľadiska poskytovateľa služieb o nákladoch.
- 7.30 Napríklad z hľadiska nezávislej spoločnosti, ktorá službu potrebuje, poskytovateľa služieb na danom trhu môžu, ale nemusia byť ochotní, resp. schopní poskytnúť túto službu za cenu, ktorú je nezávislá spoločnosť ochotná zaplatiť. Ak sú poskytovatelia služieb ochotní poskytnúť potrebnú službu v cenovom rozpätí, v ktorom by nezávislá spoločnosť bola ochotná zaplatiť, potom sa dohodnú na obchode. Z hľadiska poskytovateľa služieb musíme vyriešiť otázky súvisiace s cenou, pod ktorú by nebol ochotný túto službu poskytnúť a s nákladmi na službu, ale tieto nemusia byť v každom prípade pre určenie ceny rozhodujúce.
- 7.31 Metóda na stanovenie nezávislého transferového oceňovania za služby poskytované v rámci skupiny by mala byť určená podľa usmernení v kapitolách I, II a III. Uplatnenie týchto usmernení bude pre oceňovanie služieb v rámci skupiny viesť veľakrát k použitiu metódy PNC alebo metódy zvýšených nákladov. Metóda PNC sa zvyčajne používa v prípade, ak je na trhu prijímateľa služby poskytovaná porovnateľná služba medzi nezávislými spoločnosťami, alebo ak prepojená spoločnosť poskytuje svoje služby nezávislej spoločnosti za porovnateľných podmienok. Môže to byť napríklad pri poskytovaní účtovníckych, audítorských, právnych alebo počítačových služieb. Metóda zvýšených nákladov by bola zvyčajne vhodnejšia v prípade, ak porovnateľné nezávislé (trhové) ceny neexistujú, a ak povaha príslušných činností, použitých vstupov (assets used) a predpokladaných rizík je porovnateľná s takými, na aké by pristúpili nezávislé spoločnosti. Ako je uvedené v kapitole II, pri uplatňovaní metódy zvýšených nákladov mal by byť v kategóriách nákladov zahrnutých v cene súlad medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. Vo výnimočných prípadoch, napr. ak môže byť problematické použiť metódu PNC alebo metódu zvýšených nákladov, na dosiahnutie uspokojivého určenia nezávislého oceňovania, môže byť vhodné vziať do úvahy viac ako jednu metódu (pozri odsek 1.69) a ako posledný záchranný bod by sa mohla použiť metóda transakčného zisku (pozri odsek 2.49).

- 7.32 Môže byť užitočné vykonať analýzu činností (t. j. *funkčnú analýzu*) rôznych členov skupiny, aby sa zisťoval vzťah medzi príslušnými službami, činnosťami jednotlivých členov a ich vykonávaním. Navyše by mohlo byť dôležité brať do úvahy nielen okamžitý účinok služby, ale aj jej dlhodobý účinok, pri zohľadnení, že niektoré náklady v skutočnosti nikdy neprinesú taký úžitok, aký sa odôvodnene očakával pri ich vynaložení. Napríklad výdavok na prípravu marketingovej operácie môže v dobrej viere (**prima facie**) priveľmi zaťažiť jedného člena skupiny z pohľadu jeho momentálnych zdrojov; pri stanovení či išlo v takomto prípade o platbu podľa princípu nezávislého vzťahu, by sa mali brať do úvahy očakávané výhody z takejto operácie a možnosť, že suma a čas platby môže v niektorých nezávislých dohodách závisieť od výsledkov takejto operácie. V takýchto prípadoch by mal daňovník pohotovo dokázať odôvodnenosť svojich platieb prepojeným spoločnostiam.
- 7.33 V závislosti od použitej metódy pre stanovenie platby podľa princípu nezávislého vzťahu za služby v rámci skupiny môžu vzniknúť otázky, či je potrebné stanoviť takú platbu, ktorá by viedla k zisku poskytovateľa služieb. Nezávislá spoločnosť by sa pri nezávislej transakcii normálne radšej snažila účtovať za služby tak, aby produkovala zisk, než aby poskytovala služby iba vo výške nákladov. Pri stanovení ceny podľa princípu nezávislého vzťahu je tiež potrebné brať do úvahy ekonomické možnosti dostupné prijímateľovi služby. Existujú však okolnosti (napr. načrtnuté v diskusii o obchodných stratégiách v kapitole I), za ktorých nezávislá spoločnosť nemusí realizovať zisk zo samotného poskytovania služby, ak napríklad náklady jej dodávateľa (predpokladané alebo skutočné) prevyšujú trhovú cenu, ale dodávateľ súhlasí s tým, že službu poskytne, aby zvýšil svoju ziskovosť hoci aj rozšírením rozsahu svojich činností. Preto nemusí ísť vždy o prípad, keď cena podľa princípu nezávislého vzťahu vytvára zisk prepojenej spoločnosti, ktorá poskytuje službu v rámci skupiny.
- 7.34 Napríklad to môže byť v prípade, keď trhovú hodnotu služieb v rámci skupiny nie je vyššia ako náklady poskytovateľa služieb. Vzniká vtedy, ak napríklad služba nepatrí medzi štandardné alebo opakované činnosti poskytovateľa služieb, ale je poskytnutá náhodne ako nadštandardná služba pre skupinu NNS. Na zistenie, či služby v rámci skupiny predstavujú v peniazoch rovnakú hodnotu, akú by bolo možné získať od nezávislej spoločnosti, bude pre účely stanovenia porovnateľnosti transakcií vhodné porovnať činnosti s očakávaným úžitkom. Skupina NNS však môže stanoviť, že služba bude vykonaná radšej v rámci skupiny, než aby využila služby tretej strany z rôznych dôvodov, možno z dôvodu iných výhod v rámci skupiny (pre ktoré môžu byť vhodné kompenzácie podľa princípu nezávislého vzťahu). V takom prípade by nebolo vhodné zvýšiť cenu za službu nad hranicu stanovenú metódou PNC len z dôvodu zabezpečenia zisku prepojenej spoločnosti. Takýto výsledok by bol v rozpore s princípom nezávislého vzťahu. Je však dôležité sa ubezpečiť, že všetky výhody prijímateľa služby boli vhodne brať do úvahy.
- 7.35 Ak je možné použiť metódu zvýšených nákladov (a žiadna PNC neexistuje), pri analýze bude potrebné preskúmať, či vzniknuté náklady poskytovateľa služieb v rámci skupiny vyžadujú také úpravy, aby boli porovnania transakcií platné (**to make st. valid**). Ak má napríklad kontrolovaná transakcia vyšší pomer reálnych nákladov k priamym nákladom než inak porovnateľná transakcia, nemuselo by byť vhodné uplatňovať zvýšenie (**mark-up**) dosiahnuté v transakcii bez úpravy cenového základu prepojenej spoločnosti, aby bolo porovnanie platné. V niektorých prípadoch náklady, ktoré by vznikli príjemcovi, môžu byť samy o sebe názorným typom dohody, akú by bol príjemca ochotný v nezávislom vzťahu akceptovať za službu.
- 7.36 Ak prepojená spoločnosť vystupuje len ako agent alebo sprostredkovateľ pri obstarávaní služieb, pri uplatnení metódy zvýšených nákladov je dôležité, aby výnos alebo prirážka (**return or mark-up**) boli primerané skôr výkonu činnosti agentúry než vlastnému vykonaniu služieb. V takom prípade by nebolo vhodné stanoviť cenu podľa princípu nezávislého vzťahu ako prirážku k nákladom na služby, ale skôr ako prirážku k nákladom za samotnú činnosť agentúry, alebo alternatívne, v závislosti od typu použitých porovnateľných údajov prirážka k nákladom na služby by mala byť nižšia, ako by bolo primerané za samotné vykonanie služieb. Napríklad prepojenej spoločnosti môžu vzniknúť náklady za prenájom reklamného priestoru v mene členov skupiny, čiže náklady, ktoré by vznikli členom skupiny a znášali by ich sami, ak by boli nezávislí. V takom prípade by bolo vhodné tieto náklady preniesť na príjem-

cov zo skupiny bez prirážky a prirážku aplikovať iba na náklady, ktoré vznikli sprostredkovateľovi pri výkone svojej agentúrnej činnosti.

- 7.37 Zásadne by sa daňové úrady a daňovníci mali pokúsiť určiť primerané ocenenie podľa princípu nezávislého vzťahu, ale nemali by pritom prehliadať, že môžu existovať praktické dôvody, pre ktoré daňová správa je oprávnená v niektorých prípadoch výnimočne upustiť od výpočtu a zdaňovania ceny za vykonané služby, stanovenej podľa princípu nezávislého vzťahu a umožniť, aby za primeraných okolností mohol daňovník rozložiť náklady za poskytovanie uvedených služieb. Napríklad analýza úžitku vynaložených nákladov môže naznačovať dodatočný daňový príjem, ktorý by mohol byť odvodený, ale ten by v niektorých prípadoch nemusel zodpovedať vynaloženým nákladom a administratívne zaťaženie pri stanovovaní nezávislej ceny. V takých prípadoch môže nadnárodným spoločnostiam a daňovým úradom účtovanie všetkých súvisiacich nákladov poskytnúť uspokojivejší výsledok než stanovenie ceny podľa princípu nezávislého vzťahu. Takúto výnimku daňové úrady pravdepodobne neurobia v prípadoch, ak je poskytovanie služieb základnou činnosťou prepojenej spoločnosti, za ktorú je zisk relatívne významný, alebo kde možno použiť priame náklady ako základ na stanovenie nezávislej ceny.

C. Niektoré príklady poskytovania služieb v rámci skupiny

- 7.38 V tomto odseku je vymenovaných niekoľko príkladov problematiky transferového oceňovania pri poskytovaní služieb v rámci skupiny. Tieto príklady sú uvedené len na ilustráciu. Ak pôjde o konkrétne prípady, bude potrebné preskúmať skutočné fakty a okolnosti, aby bolo možné posúdiť použiteľnosť niektorej z metód transferového oceňovania.
- 7.39 Jeden príklad sa týka činnosti dlžníckeho finančného sprostredkovania (**debt-factoring**), kde sa skupina NNS rozhodne uvedené činnosti z ekonomických dôvodov centralizovať. Prezieravá môže byť napríklad centralizácia činnosti dlžníckeho finančného sprostredkovania z dôvodu zníženia rizika meny a dlžobných rizík ako aj minimalizácie administratívnych bremien. Centrum pre dlžnícko finančné sprostredkovanie, ktoré preberá túto zodpovednosť, poskytuje služby v rámci skupiny, za ktoré by mali byť účtované nezávislé ceny. V tomto prípade by mohlo byť vhodné použitie metódy PNC.
- 7.40 Ďalším príkladom činností, ktoré sa môžu vyskytovať v rámci skupiny, je zmluvná výroba. V takých prípadoch môže výrobca dostať rozsiahle inštrukcie o tom, čo má vyrábať, v akom množstve a v akej kvalite. Spoločnosť, ktorá vyrába, nesie malé riziká a môže mať istotu, že pri dodržaní požadovanej kvality bude celá produkcia predaná. V takomto prípade sa spoločnosť, ktorá vyrába, môže považovať za dodávateľa služieb a mohlo by byť vhodné použiť metódu zvýšených nákladov podľa zásad uvedených v kapitole II.
- 7.41 Príkladom služieb v rámci skupiny je zmluvný výskum s vysoko kvalifikovaným personálom, ktorý býva pre úspešnosť skupiny rozhodujúci. Skutočné dohody môžu mať celú škálu foriem, od uskutočňovania podrobných programov stanovených hlavnou stranou až po dohody, kde výskumná spoločnosť je oprávnená pracovať v rámci širšie definovaných kategórií. V druhom prípade, ktorý všeobecne zahŕňa ohraničený výskum, môžu byť rozhodujúcim faktorom pre výkon skupiny ako celku dodatočné činnosti, ktorými sa určujú komerčne hodnotné oblasti a vyhodnocuje sa riziko neúspešného výskumu. Avšak samotná výskumná spoločnosť je často izolovaná od finančného rizika, pretože obvyčajne býva dohodnuté, že všetky náklady budú uhradené bez ohľadu na to, či výskum bude alebo nebude úspešný. Okrem toho, nehmotný majetok pochádzajúci z výskumných činností býva spravidla vlastníctvom hlavnej spoločnosti a tak riziká súvisiace s jeho komerčným využitím nepatria do problémov výskumnej spoločnosti. V takomto prípade môže byť vhodná metóda zvýšených nákladov podľa princípov uvedených v kapitole II.
- 7.42 Ďalším príkladom služieb v rámci skupiny je spravovanie licencií. Spravovanie a uplatňovanie práv na nehmotný majetok je potrebné odlišiť od ich využívania na daný účel. Kontrolu licencie môže vykonávať stredisko služieb v rámci skupiny, zodpovedné za monitorovanie prípadného neoprávneného použitia licencie a za uplatňovanie licenčných práv.

*Kapitola VIII***Dohoda o príspevkoch na náklady****A. Úvod**

- 8.1 Táto kapitola sa zaoberá dohodami o podiele na nákladoch (ďalej len „DPN“) medzi dvoma alebo viacerými prepojenými spoločnosťami (prípadne medzi nezávislými spoločnosťami). Existuje veľa druhov DPN, ale zámerom tejto kapitoly nie je rozoberať alebo popisovať daňové dôsledky všetkých alternatív. Účelom tejto kapitoly je skôr poskytnúť určitý všeobecný návod na zistenie, či podmienky stanovené prepojenými spoločnosťami v DPN zodpovedajú princípu nezávislého vzťahu. Daňové dôsledky DPN budú závisieť od toho, či je dohoda zostavená v súlade s princípom nezávislého vzťahu podľa ustanovení tejto kapitoly a či je adekvátne zdokumentovaná. Táto kapitola nerieši vyčerpávajúco dôležité otázky týkajúce sa administratívnych a daňových dôsledkov dohôd o podiele na nákladoch. Napríklad, môže byť potrebný ďalší návod na vyčíslenie účinku vplyvu vládnych dotácií alebo daňových stimulov (pozri odseky 8.15 a 8.17) pre stanovenie hodnoty príspevkov do DPN, najmä ak sú náklady alebo trhové ceny primerané. Mohlo by byť užitočné ďalej rozpracovať a daňovo charakterizovať príspevky, vyrovnávacie platby a platby pri odkúpení a vyplatení podielu (pozri odseky 8.23, 8.25, 8.33, a 8.35). Na základe získania viacerých skúseností pri skutočnom uplatňovaní DPN, bude potrebné túto kapitolu ďalej aktualizovať a rozpracovávať.
- 8.2 Časť B poskytuje všeobecnú definíciu a význam pojmu dohoda o podiele na nákladoch. V časti C sú opísané štandardy, podľa ktorých je možné určiť, či DPN zodpovedá princípu nezávislého vzťahu. Predmetom diskusie je aj návod ako vyčíslieť príspevky pre tento účel, návod či sú potrebné vyrovnávacie platby (t. j. platby medzi účastníkmi DPN na vyrovnanie ich pomerných podielov na príspevkoch) a návod, ako by sa malo zaobchádzať s podielmi a vyrovnávacími platbami pre daňové účely. Časť C rieši určovanie účastníkov a spôsob zaobchádzania so spoločnosťami, ktoré vznikli s osobitným cieľom. Časť D analyzuje úpravy, ktoré treba urobiť v prípade, ak sú podmienky DPN v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, vrátane úprav pomerných podielov príspevkov podľa dohody. V časti E sa riešia otázky týkajúce sa vstupu alebo odstúpenia z DPN po nadobudnutí platnosti dohody. V časti F sa rozoberajú návrhy na štruktúrovanie a dokumentovanie dohôd o podiele na nákladoch.

B. Pojem DPN**i) Všeobecne**

- 8.3 DPN je rámec dohodnutý podnikateľskými subjektami o tom, akým spôsobom sa budú podieľať na nákladoch a rizikách vývoja, na vytváraní alebo nadobúdaní majetku, službách alebo právach a určuje povahu a rozsah podielov každého účastníka na tomto majetku, službách alebo právach. Pre všetkých účastníkov je DPN skôr zmluvnou úpravou, než samostatným právnym subjektom alebo stálou prevádzkarňou. V DPN bude pomerný podiel každého účastníka na celkových príspevkoch podľa dohody zodpovedať pomernému podielu účastníka na celkovom očakávanom úžitku, ktorý sa má podľa tejto zmluvy dosiahnuť, avšak s ohľadom na skutočnosť, že transferové oceňovanie nie je exaktnou vedou. Ďalej bude mať každý účastník DPN nárok na využívanie svojho podielu z DPN osobitne ako jeho právoplatný vlastník, nie ako užívateľ licencie, tzn. bez platenia licenčných poplatkov alebo iných úhrad za tento podiel ktorejkoľvek strane. Naopak, od každej inej strany sa bude požadovať, aby účastníkovi poskytl primeranú úhradu (napr. licenčný poplatok) za využívanie niektorého alebo všetkých jeho podielov.
- 8.4 Niektoré výhody, ktoré vzniknú z činností v rámci DPN budú známe vopred, zatiaľ čo iné výhody budú neisté, napr. výsledky vedecko-výskumnej činnosti. Niektoré druhy činností budú podľa DPN prinášať úžitok v krátkom čase, iné majú dlhší časový rámec, prípadne môžu byť neúspešné. Napriek tomu sa od DPN vždy očakáva úžitok, o ktorý usiluje každý účastník za svoje príspevky, vrátane správneho uplatňovania účastníckych práv DPN. Podiel každého účastníka na výsledkoch činností DPN musí byť stanovený na začiatku, dokonca aj vtedy, ak je jeho podiel prepojený s podielom iných účastníkov,

napr. pretože právo užívania vyvinutého nehmotného majetku je zaručené iba jednému z nich, hoci všetci sú právoplatnými vlastníkami podielov.

ii) **Vzťah k ostatným kapitolám**

- 8.5 Kapitoly VI a VII poskytujú návod na stanovenie úhrad za prevod nehmotného majetku alebo služieb v rámci skupiny podľa princípu nezávislého vzťahu. Cieľom tejto kapitoly je poskytnúť doplňujúci návod vtedy, ak sú zdroje a schopnosti spoločné a obdržaná úhrada sčasti alebo celkom zodpovedá primeranému očakávanému vzájomnému prospechu. Teda ustanovenia kapitol VI a VII a všetkých ostatných kapitol tejto Smernice, sa budú uplatňovať naďalej v náležitom rozsahu, napr. pri vyčíslňovaní výšky podielu na DPN, ako súčasti procesu určovania pomerných príspevkov. Nadnárodné spoločnosti (NNS) sú nabádané, aby dodržiavali návod tejto kapitoly a zabezpečili tým, že ich DPN sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

iii) **Druhy DPN**

- 8.6 Azda najčastejšie sa vyskytujúcim druhom DPN je dohoda o spoločnom vývoji nehmotného majetku, kde každý účastník získa podiel na práve na vyvinutý majetok. V takejto DPN má každý účastník pridelené osobitné práva na využívanie nehmotného majetku, napríklad v špecifických geografických oblastiach alebo pri špecifickom uplatňovaní. Všeobecne vyjadrené, účastník využíva nehmotný majetok viac pre vlastné účely, než pre spoločné činnosti s ostatnými vlastníkami. Získané vymedzené práva môžu zakladať skutočné právne vlastníctvo, alebo, iba jeden z účastníkov je zákonným vlastníkom majetku, ale ekonomicky sú všetci účastníci spoluvlastníkmi. V prípadoch, kde účastník má právoplatný vlastnícky podiel na ktoromkoľvek majetku vyvinutom podľa DPN a príspevky sú primerané podielom, ktoré účastník nadobudol, nevzniká potreba uhrádzať licenčný poplatok ani inú úhradu za užívanie vyvinutého majetku, ktorý podielu zodpovedá.
- 8.7 Hoci DPN sa uzatvárajú pravdepodobne najčastejšie pri VaV nehmotného majetku, DPN nemusia byť obmedzené len na túto činnosť. DPN sa môžu uzatvárať pre akékoľvek spoločné financovanie alebo podieľanie sa na nákladoch a rizikách, na vývoj alebo nadobúdanie majetku, alebo na získavanie služieb. Napríklad, podnikateľské subjekty sa môžu rozhodnúť, že spoja prostriedky na získavanie služieb centrálného riadenia (**centralised management services**), alebo na vývoj reklamných kampaní na spoločných trhoch účastníkov.

C. **Uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu**

i) **Všeobecne**

- 8.8 Aby DPN spĺňala podmienky princípu nezávislého vzťahu, podiely účastníkov musia zodpovedať čiastke, s ktorou by za porovnateľných okolností súhlasila nezávislá spoločnosť za predpokladu, že z dohody bude plynúť primerane očakávaný prospech. Príspevky DPN sa odlišujú od bežného prevodu majetku alebo služieb v rámci skupiny tým, že účastníkmi určená časť alebo celá náhrada zodpovedá očakávaným úžitkom zo spoločných zdrojov a schopností pre každého z nich. Ak existuje spoločná potreba, nezávislé spoločnosti uzatvárajú dohody o delení nákladov a rizík, z ktorých môžu mať vzájomný prospech. Napríklad nezávislé strany v nezávislom vzťahu môžu mať záujem podeliť sa o riziká (napr. pri výskume špeciálnej technológie), aby minimalizovali potenciálnu stratu z činnosti, alebo sa môžu zaviazat, že sa budú podieľať na nákladoch alebo na spoločnom vývoji, aby dosiahli úspory či už z veľkosériovej výroby alebo zdokonalením efektívnosti a produktivity, resp. kombináciou rozdielnych individuálnych schopností a odborností. Všeobecnejšie povedané, tieto zmluvy sa uzatvárajú, keď skupina spoločností s potrebou rovnakej konkrétnej činnosti sa rozhodne centralizovať alebo spoločne vykonávať tieto činnosti spôsobom, ktorý minimalizuje náklady a riziká v prospech každého účastníka.

- 8.9 Očakávanie vzájomného prospechu je nevyhnutné na to, aby nezávislé spoločnosti akceptovali zmluvu o združovaní zdrojov a schopností bez osobitného vyrovnávania. Nezávislé spoločnosti vyžadujú, aby pomerný podiel celkových skutočných príspevkov každého účastníka zmluvy bol zhodný s pomerným podielom celkových očakávaných zmluvných úžitkov pre každého účastníka. Pre aplikovanie princípu nezávislého vzťahu v DPN je potrebné zistiť, či všetky zmluvné strany očakávajú úžitok, následne vypočítať pomerný príspevok každého účastníka na spoločnú činnosť (buď v hotovosti alebo v naturáliách) a napokon určiť, či rozdelenie príspevkov v DPN je primerané (prispôsobené všetkým vyrovnávacím platbám medzi účastníkmi). Je potrebné uznať, že tieto rozhodnutia obsahujú určitý stupeň neistoty. Nie je vylúčené, že rozdelenie príspevkov účastníkov DPN je v rozpore s princípom nezávislého vzťahu, čo môže viesť k nadhodnoteniu zdaňovaných ziskov v niektorých krajinách a podhodnoteniu zdaňovaných ziskov v iných. Z tohto dôvodu by mali daňovníci rátať s tým, že opodstatnenosť svojej požiadavky týkajúcej sa DPN budú musieť zdôvodniť (pozri časť F).

ii) Rozhodovanie účastníkov

- 8.10 Pretože základom DPN je koncepcia vzájomnej výhodnosti, strana sa nebude považovať za účastníka, ak z vykonávania DPN nemôže pre seba odôvodnene očakávať úžitok, (a to z vykonávania iba jednej alebo všetkých činností). Účastníkovi musí byť preto pripísaný užívateľský podiel z majetku alebo zo služieb, ktoré sú predmetom DPN, a musí odôvodnene očakávať, že bude priamo alebo nepriamo využívať, resp. používať podiel, ktorý mu bol pripísaný (napr. prostredníctvom licenčných dohôd alebo predajov prepojeným alebo nezávislým spoločnostiam).
- 8.11 Požiadavka očakávaného zisku nevytvára podmienku, aby predmetná činnosť bola skutočne úspešná. Napríklad pri VaV činnosti sa nemusí vytvoriť komerčne hodnotný nehmotný majetok. Ak sa však pokračujúcou činnosťou nedarí vytvárať žiaden skutočný úžitok po období, v ktorom by sa vytvorenie úžitku zvyčajne očakávalo, daňová správa sa môže pýtať, či by strany pokračovali vo svojej činnosti, ak by boli nezávislými spoločnosťami (pozri odseky v kapitole I o obchodných stratégiách (najmä 1.35) a stratách (1.52 – 1.54)).
- 8.12 V niektorých prípadoch sa účastníci DPN môžu rozhodnúť, že celú predmetnú činnosť alebo jej časť bude vykonávať samostatná spoločnosť, ktorá nie je účastníkom podľa štandardu vyššie uvedeného odseku 8.10. V prípade takého zmluvného výskumu alebo aj výroby bude na kompenzáciu služieb poskytnutých takouto spoločnosťou členom DPN vhodná nezávislá úhrada. Bolo by tak aj v prípade, v ktorom by napr. išlo o dcérsku spoločnosť jedného alebo viacerých účastníkov DPN a ktorá bola založená s cieľom zabezpečiť obmedzené ručenie (**limited liability exposure**) v prípade vysoko rizikovej VaV činnosti DPN. Nezávislá platba tejto spoločnosti bude stanovená v súlade so všeobecnými zásadami uvedenými v kapitole I, o. i. vrátane platieb za vykonané činnosti, za použitý majetok a predpokladané riziká, ako aj osobitné platby ovplyvňujúce nezávislú cenu za služby opísané v kapitole VII, najmä odseky 7.29 – 7.37

iii) Výška príspevku každého účastníka

- 8.13 S cieľom stanoviť, či DPN spĺňa princíp nezávislého vzťahu – t. j., či pomerný podiel každého účastníka na celkových príspevkoch DPN zodpovedá pomernému podielu každého účastníka na celkovom očakávanom úžitku – je potrebné vyčíslieť hodnotu alebo výšku príspevkov každého účastníka dohody.
- 8.14 Hodnota príspevku každého účastníka by podľa princípu nezávislého vzťahu mala mať takú hodnotu, akú by určili nezávislé spoločnosti za porovnateľných okolností. Pri stanovení hodnoty príspevkov DPN je preto potrebné postupovať podľa návodu v kapitolách I až VII tejto smernice. Ako je uvedené napríklad v kapitole I Smernice, uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu by malo zohľadniť o. i. zmluvné podmienky a ekonomické okolnosti špecifické pre DPN, napr. rozloženie rizík a nákladov.

- 8.15 Poskytovať presné výsledky pre všetky situácie nie je možné, ale problémy by sa mali skôr riešiť z prípadu na prípad v súlade so všeobecným princípom nezávislého vzťahu. Krajiny majú skúsenosti tak s použitím nákladov, ako aj s použitím trhových cien pre účely vyčísľovania hodnoty príspevkov DPN podľa princípu nezávislého vzťahu. Je nepravdepodobné, že stanovenie relatívnej hodnoty príspevku každého účastníka bude priamočiarou záležitosťou, okrem prípadov, v ktorých by boli všetky príspevky uhrádzané v hotovosti, napr. ak by činnosť vykonával externý poskytovateľ služieb a náklady by spoločne financovali všetci účastníci.
- 8.16 Je dôležité, aby sa v procese ohodnocovania uznali všetky príspevky poskytnuté účastníkmi dohody, vrátane majetku alebo služieb, ktoré sú používané čiastočne pri výkone DPN a čiastočne pri samostatnej podnikateľskej činnosti účastníka. Vyčíslenie príspevkov, ktoré zahŕňajú časť majetku alebo služieb môže byť obtiažne, napr. ak účastník príspeje čiastočným užívaním aktív (**capital assets**) ako napr. budovami, strojmi, alebo ak vykonáva kontrolné, kancelárske a správne činnosti aj pre DPN a aj pre svoje vlastné podnikanie. Bude potrebné stanoviť pomer využívaných aktív alebo služieb, ktoré sa týkajú činností DPN, komerčne odôvodniteľným spôsobom pri rešpektovaní uznávaných účtovných zásad, skutočných faktov a úprav, ak sú podstatné pre dosiahnutie súladu v prípadoch, keď ide o rozličné jurisdikcie. Po stanovení pomeru sa príspevok môže vyčísliť podľa zásad ďalej uvedených v tejto kapitole.
- 8.17 Pri vyčísľovaní príspevkov účastníkov vzniká problém týkajúci sa úspor z dotácií alebo daňových úľav (vrátane investičných úverov), za ktoré môže ručiť vláda. Či sa pri vyčísľovaní hodnoty účastníckych príspevkov tieto úspory majú brať do úvahy a do akej miery, závisí na tom, či by za porovnateľných okolností tak konali nezávislé spoločnosti.
- 8.18 Na úpravu pomerných podielov účastníckych príspevkov možno požadovať vyrovnávacie platby. Vyrovnávacia platba zvyšuje o sumu úhrady hodnotu príspevkov platiteľa a znižuje hodnotu príspevkov príjemcu platby. Pri vyrovnávacích platbách musí byť dodržaná podmienka nezávislého vzťahu, aby pomerný podiel každého účastníka na celkových príspevkoch bol v súlade s jeho pomerným podielom na celkovom očakávanom úžitku, ktorý sa podľa zmluvy dosiahne. Čo sa týka zdaňovania vyrovnávacích platieb, pozri ďalej odsek 8.25.

iv) **Rozhodovanie o primeranosti rozdelenia**

- 8.19 Neexistuje pravidlo, ktoré by sa mohlo univerzálne aplikovať pri rozhodovaní, či pomerný podiel každého účastníka na celkových príspevkoch na činnosť DPN zodpovedá pomernému podielu účastníka na celkovom úžitku, ktorého dosiahnutie sa očakáva podľa dohody. Cieľom je stanoviť podiely každého účastníka na očakávanom úžitku a v zodpovedajúcom pomere rozdeliť príspevky. Podiely očakávaného úžitku možno ohodnotiť na základe predpokladaného dodatočne vytvoreného príjmu alebo nákladov, ktoré ušetrí každý účastník na základe dohody. V niektorých prípadoch môže byť užitočné použiť iné spôsoby ohodnotenia očakávaného úžitku (napr. použiť cenu účtovanú pri predajoch porovnateľného majetku a služieb). V praxi sa často využíva ďalší prístup tzv. rozdeľovací kľúč (**allocation key**), ktorý zohľadňuje pomerný podiel účastníka na očakávanom úžitku. Možnosti použitia rozdeľovacích kľúčov zahŕňajú predaj, využívané, vyprodukované alebo predané jednotky, hrubý alebo prevádzkový zisk (**operating profit**), počet zamestnancov, investovaný kapitál atď. Či je rozdeľovací kľúč vhodný, závisí od povahy činnosti DPN a vzťahu medzi rozdeľovacím kľúčom a očakávaným úžitkom.
- 8.20 Ak sa očakáva, že podstatná časť všetkých výhod DPN sa nebude realizovať v súčasnosti ale v budúcnosti, rozdelenie príspevkov zohľadní predpokladané podiely účastníkov na tomto úžitku. Použitie plánov môže daňovej správe spôsobiť problémy pri overovaní, či takéto plánovanie bolo vykonané v dobrej viere a pri skúmaní prípadov, pri ktorých sa plány značne líšia od skutočných výsledkov. Tieto problémy môžu byť aktivované, ak činnosť DPN skončí niekoľko rokov pred zhmotnením očakávaných výhod. Ak sa očakáva realizácia úžitku v budúcnosti, bolo by pre DPN vhodné poskytnúť možnosť úpravy pomerného podielu príspevkov počas trvania DPN, a to na základe výhľadu zohľadňujúceho zmeny relevantných okolností, ktoré vedú k zmene podielov na výhodách. V situáciách, v ktorých sa

skutočné výsledky výrazne odlišujú od plánov, daňová správa môže okamžite preveriť, či by nezávislé spoločnosti za porovnateľných okolností považovali vypracované plány za prijateľné, berúc do úvahy celkový vývoj, ktorý účastníci bez špekulácií dôvodne predvídali.

- 8.21 Pri hodnotení pravdepodobne očakávaných výhod vyplývajúcich z VaV, ktorý vedie priamo k vývoju nových skupín produktov alebo nového procesu, meradlom, ktoré niekedy používajú spoločnosti pri podnikaní, je perspektíva predaja nových výrobkov alebo plánovaného toku licenčných poplatkov, ktoré získajú z udelenia licencie na nový proces. Tento príklad je len ilustráciou a jeho zámerom nie je navrhnúť preferenčné využívanie údajov o predajoch pre akýkoľvek špecifický prípad. Akýkoľvek ukazovateľ, ak sa očakáva, že úžitok sa zrealizuje v budúcnosti, musí zabezpečiť, že použité aktuálne údaje sú spoľahlivým indikátorom budúcej štruktúry podielov na úžitku.
- 8.22 Nech je metóda rozdeľovania akákoľvek, môže byť potrebná úprava použitých kritérií pri vyčíslení rozdielov očakávaných úžitkov, ktoré majú účastníci získať, napr. v časovom rozvrhnutí očakávaných úžitkov, či už sú práva na ne výhradné, pri rozdielnosti rizík spojených s nadobudnutím výhod a pod. Rozdeľovací kľúč, ktorý je pre každú konkrétnu DPN najvhodnejší sa môže časom meniť. Ak dohoda zahŕňa viacero činností, bude dôležité túto skutočnosť vziať do úvahy pri výbere metódy rozdeľovania, aby rozdelené príspevky boli vhodne spojené s výhodami, aké účastníci očakávajú. Jedným z možných prístupov (hoci nie jediným) je použiť viac než jeden rozdeľovací kľúč. Napríklad, ak sú v DPN piati účastníci, z ktorých jeden nemôže mať úžitok z určitých výskumných činností vykonávaných v rámci DPN, a ak sa neuskutoční v určitej forme kompenzácia alebo zníženie príspevku, v takom prípade môžu byť náklady spojené s takýmito činnosťami rozdelené len medzi štyroch ostatných účastníkov. V tomto prípade by sa mohli na rozdelenie nákladov použiť dva rozdeľovacie kľúče. Prijateľnosť metódy rozdeľovania sa môže zabezpečiť aj výmenou informácií medzi zmluvnými partnermi, procedúrou vzájomných dohôd (pozn. prekladateľa podľa zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia), dvojstrannými alebo mnohostrannými dohodami o opatreniach predchádzajúcich oceneniu.

v) Daňové zaobchádzanie s príspevkami a vyrovnávacími platbami

- 8.23 Pre daňové účely by sa malo zaobchádzať s príspevkami účastníka DPN rovnakým spôsobom, aký by sa uplatnil podľa všeobecných pravidiel daňového systému(-ov) vzťahujúceho sa na daného účastníka, ak by príspevky boli uhrádzané mimo DPN na vykonávanie takej činnosti, ktorá je predmetom DPN (napr. vykonávanie VaV na získavanie užívateľského podielu na majetku, potrebného na uskutočňovanie činnosti DPN). Charakter príspevku, napr. náklady na VaV, závisí od povahy činností vykonávaných podľa DPN a bude stanovený tak, ako je to prípustné pre daňové účely. S ohľadom na uvedené kritériá sa bude s príspevkami často nakladať ako s odpočítateľnými nákladmi. Žiadna časť týchto príspevkov v rámci DPN nebude licenčným poplatkom za využívanie nehmotného majetku, jedine, ak by príspevok oprávňoval prispievateľa získať iba právo na využívanie nehmotného majetku patriaceho účastníkovi DPN (alebo tretej strane) a prispievateľ by sám nezískal užívateľský podiel na nehmotnom majetku.
- 8.24 Keďže primeraný príspevok účastníka DPN má byť odmenený očakávaným úžitkom vyplývajúcim z dohody a tento očakávaný úžitok môže vzniknúť až v neskoršom období, v čase realizácie príspevku zvyčajne nebýva známy príjem prispievateľa. Výnos bude prispievateľovi za jeho príspevok uznaný buď vo forme úspory nákladov (v tomto prípade tu nesmie byť žiaden ďalší príjem vytvorený priamo z činnosti v rámci DPN), alebo bude zabezpečený v dôsledku činnosti vytvárajúcej príjem (resp. stratu) účastníka, napríklad v prípade VaV. Samozrejme, v niektorých prípadoch, ako je napríklad poskytovanie služieb, prospech vyplývajúci z dohody môže plynúť v tom istom období, v ktorom sa príspevok uskutočňuje, a preto bude v tomto období aj priznaný.
- 8.25 S vyrovnávacou platbou je potrebné zaobchádzať ako s dodatočným nákladom platiteľa a ako s úhradou (a preto znížením) nákladov príjemcu. Vyrovnávacia platba nebude licenčným poplatkom za využívanie nehmotného majetku, jedine ak by príspevok oprávňoval platiteľa získať iba právo na využí-

vane nehmotného majetku patriaceho účastníkovi (alebo tretej strane) a sám platiteľ by teda nezískal užívateľský podiel na nehmotnom majetku. V niektorých prípadoch môže pre daňové účely vyrovnávacia platba prekročiť povolené výdavky alebo náklady prijímateľa podľa vnútroštátneho daňového systému; v takom prípade sa môže s prebytkom nakladať ako so zdaniteľným ziskom.

D. Daňové dôsledky nedodržania princípu nezávislého vzťahu v DPN

- 8.26 Ak pomerný podiel celkových príspevkov každého účastníka dohody, upravený o všetky vyrovnávacie platby, je zhodný s pomerným podielom účastníka na celkových očakávaných výhodách, ktoré má obdržať podľa dohody, je DPN v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Nie je tomu tak v prípade, ak náhrada, ktorú dostane čo len jeden účastník za svoje príspevky bude neprimeraná a náhrada, ktorú dostane najmenej jeden z ďalších účastníkov bude nadmerná v porovnaní s náhradou, akú by dostali nezávislé spoločnosti. V takomto prípade je pre dodržanie princípu nezávislého vzťahu potrebné vykonať úpravu. Povaha úpravy bude závisieť od faktov a okolností, ale najčastejšie pôjde o úpravu čistého príspevku (**net contribution**) uskutočnením alebo pripísaním vyrovnávacej platby. Ak sa komerčná skutočnosť dohody odlišuje od podmienok, na ktorých sa účastníci dohody údajne dohodli, nemusí sa prihliadať na všetky podmienky DPN alebo ich časť. Tieto situácie sú vysvetlené ďalej.

i) Úprava príspevkov

- 8.27 Ak sa pomerný podiel celkových príspevkov účastníka DPN, upravený o všetky vyrovnávacie platby, nezohoduje s pomerným podielom účastníka na celkových očakávaných výhodách, ktoré mu prinesie dohoda, daňová správa má právo upraviť príspevok účastníka (je potrebné si uvedomiť, že daňové správy by mali zvažovať uskutočňovanie malých alebo nepodstatných úprav). Pozri odsek 1.68. Táto situácia môže vzniknúť vtedy, ak veľkosť pomerného príspevku účastníka na majetku alebo službách bola stanovená nesprávne, alebo ak pomerný očakávaný úžitok účastníka nebol správne odhadnutý, napr. ak rozdeľovací kľúč pri stanovení alebo pri úprave za zmenených okolností adekvátne neodrážal pomerný očakávaný úžitok. Pozri odsek 8.19. Úprava býva zvyčajne uskutočnená vykonaním alebo pripísaním vyrovnávacej platby od jedného alebo viacerých účastníkov ostatným účastníkom.
- 8.28 Ak je DPN inak prijateľná a svedomito vykonávaná, zohľadňujúc odporúčania časti F, daňové správy by mali spravidla upúšťať od vykonávania úprav vychádzajúc z jediného daňového roka. Je potrebné posúdiť, či sa pomerný podiel každého účastníka na celkových nákladoch zhoduje s pomerným podielom na celkovom očakávanom úžitku podľa dohody v priebehu viacročného obdobia (pozri odsek 1.49 – 1.51).

ii) Nezohľadňovanie všetkých alebo časti podmienok DPN

- 8.29 V niektorých prípadoch môžu fakty a okolnosti naznačovať, že skutočnosť uvedená v dohode sa odlišuje od podmienok, na ktorých sa účastníci údajne dohodli. Napríklad jeden alebo viacerí nárokovatelia si účastníci nemusia získať odôvodnene očakávaný úžitok z činnosti v rámci DPN. I keď ani veľmi malý podiel účastníka na predpokladaných výhodách nie je prekážkou v nárokovateľnosti, ak účastník vykonávajúci všetky predmetné činnosti očakáva len malý zlomok z celkovo predpokladaných výhod, môže byť však skúmané, či boli pre túto stranu reálne podmienky na delenie vzájomných výhod, alebo či zdanie vzájomných výhod bolo vykonštruované s cieľom získať priaznivejšie daňové výsledky. V uvedených prípadoch môže daňová správa vyvodiť daňové dôsledky podľa podmienok dohody, ktoré by mali byť zhodné s podmienkami, ktoré sa mohli odôvodnene predpokladať, ak by sa dohody týkali nezávislých spoločností v súlade s odsekmi 1.36 – 1.41. tejto smernice.
- 8.30 Daňová správa tiež nemusí brať do úvahy časť alebo všetky údajné podmienky DPN, ak vznikol medzičasom podstatný rozdiel medzi pomerným podielom príspevkov účastníka (upravený o všetky vy-

rovnávacie platby) a jeho pomerným podielom na očakávaných výhodách, pričom podnikateľská skutočnosť je taká, že účastník znášajúci nepomerne väčší podiel na príspevkoch by mal mať právo na väčší podiel na úžitku, ktorý je predmetom DPN. V takomto prípade môže mať daný účastník nárok na kompenzáciu podľa princípu nezávislého vzťahu za používanie tohto podielu ostatnými účastníkmi. V prípadoch naznačujúcich pokus o zneužitie pravidiel DPN daňová správa nemusí brať do úvahy celú DPN.

E. Pristúpenie k DPN, odstúpenie a ukončenie jej platnosti

- 8.31 Subjekt, ktorý sa stal účastníkom už vykonávanej DPN, môže v rámci nej získať podiel na všetkých výsledkoch predchádzajúcej činnosti DPN, ako napr. na nehmotnom majetku vyvinutom v rámci DPN, pokračujúcej práci a poznatkoch nadobudnutých činnosťou v rámci DPN v minulosti. V takomto prípade, predchádzajúci účastníci efektívne transferujú časť zo svojich príslušných podielov na výsledkoch predchádzajúcej činnosti DPN. Podľa princípu nezávislého vzťahu všetky prevody už existujúcich práv od účastníkov DPN na novo pristupujúceho účastníka musia byť založené na hodnote prevádzaného podielu v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Takáto kompenzácia sa nazýva „odkúpenie podielu“ (**a „buy-in“ payment**). Príslušná terminológia je v každej jurisdikcii iná, a preto niekedy akýkoľvek príspevok (alebo vyrovnávacia platba) realizovaný ako prejav ocenenia prevodu už existujúceho majetku alebo práv sa nazýva odkúpenie podielu, nehládajúc na to, či ho uskutoční nový účastník DPN alebo nie. Pre účely tejto kapitoly však výraz „odkúpenie podielu“ bude vymedzený na platby, ktoré realizujú noví účastníci vstupujúci už do aktívnej DPN, aby získali podiel na všetkých výsledkoch predchádzajúcej činnosti DPN. Ostatné príspevky, vrátane vyrovnávacích platieb, sú riešené osobitne v tejto kapitole.
- 8.32 Výška platby pri odkúpení podielu za práva, ktoré získa nový vstupujúci účastník, musí byť stanovená podľa princípu nezávislého vzťahu, s ohľadom na jeho pomerný podiel na celkových očakávaných výhodách dosiahnutých v rámci DPN. Je možné, že výsledky predchádzajúcej činnosti DPN môžu mať nulovú hodnotu, a v tom prípade by sa odkúpenie podielu neuskutočnilo. Môžu sa vyskytnúť aj prípady, že nový účastník prinesie do DPN už existujúci nehmotný majetok, a v takom prípade bude vhodné, aby ostatní účastníci vykonali vyrovnávacie platby ako odmenu za jeho príspevok. V takýchto prípadoch by vyrovnávacie platby a platby za odkúpenie podielu mali byť očistené, avšak pre daňové účely sa musia uchovávať primerané záznamy o celkových čiastkach oddelených platieb.
- 8.33 Pre daňové účely sa s platbami pri odkúpení podielu má zaobchádzať rovnakým spôsobom, aký sa má použiť podľa všeobecných pravidiel daňovej sústavy (daňových sústav) (vrátane zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia) uplatňovaných na príslušných účastníkov, ak by platba za získanie nadobudnutého podielu bola realizovaná mimo DPN, napr. podiel na už vyvinutom nehmotnom majetku podľa DPN, na rozpracovanej výrobe a poznatkoch nadobudnutých z predchádzajúcich činností DPN. Čo sa týka DPN, žiadna časť platby pri odkúpení podielu nebude tvoriť licenčný poplatok za využívanie nehmotného majetku, s výnimkou, ak by táto platba oprávňovala platiteľa získať iba právo na využívanie nehmotného majetku patriaceho účastníkovi (alebo tretej strane), a sám platiteľ by nezískal užívateľský podiel na nehmotnom majetku.
- 8.34 Keď účastník odstúpuje od DPN, mohli by vzniknúť podobné problémy ako pri odkúpení podielu. Predovšetkým, účastník odstupujúci z DPN môže postúpiť svoj podiel na výsledkoch z predchádzajúcej činnosti DPN (vrátane rozpracovanej výroby) ostatným účastníkom. Ak sa v čase odstúpenia účastníka realizuje efektívny prevod práv na majetok, tento prevod musí byť kompenzovaný podľa princípu nezávislého vzťahu. Táto kompenzácia sa nazýva „vyplatenie podielu“ (**a „buy-out“ payment**).
- 8.35 V niektorých prípadoch výsledky predchádzajúcich činností DPN môžu mať nulovú hodnotu, a v takom prípade sa vyplatenie podielu neuskutoční. Okrem toho, výška vyplateného podielu podľa nezávislého vzťahu musí zohľadniť perspektívy zostávajúcich účastníkov. Napríklad v niektorých prípadoch odstú-

penie účastníka spôsobí identifikovateľné a merateľné zníženie hodnoty pokračujúcej činnosti DPN. Avšak, ak sa hodnota podielu zostávajúcich účastníkov na výsledkoch predchádzajúcej činnosti DPN nezvýši v dôsledku odchodu účastníka, vyplatenie podielu zo strany odstupujúceho účastníka by bolo neprimerané. Pre daňové účely sa s platbami pri vyplatení podielu má zaobchádzať rovnakým spôsobom, aký by sa uplatňoval podľa všeobecných pravidiel daňovej sústavy (daňových sústav) (vrátane zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia) aplikovateľných na príslušných účastníkov, ak by platba za postúpenie už existujúcich práv bola realizovaná mimo DPN (napr. podiel na už vyvinutom nehmotnom majetku podľa DPN, na pokračujúcej práci a poznatkoch nadobudnutých z predchádzajúcich činností v rámci DPN). Žiadna časť platby pri vyplatení podielu z DPN nebude tvoriť licenčný poplatok za využívanie nehmotného majetku s výnimkou, ak by táto platba oprávňovala platiteľa získať právo na využívanie nehmotného majetku patriaceho odstupujúcemu účastníkovi a platiteľ sám by nezískal podiel na nehmotnom majetku.

- 8.36 Existujú aj prípady, v ktorých absencia platieb za odkúpenie a vyplatenie podielu nie je problémom. Napríklad takéto ustanovenia sa nebudú vyžadovať, ak sa dohoda uzatvára výhradne na poskytovanie služieb, ktoré prijímajú všetci účastníci spoločne, platia za ne bežné ceny a služby nevytvárajú žiaden majetok ani právo.
- 8.37 Ak člen vstupuje alebo odstupuje z DPN môže byť tiež potrebné, z dôvodu zvýšenia alebo zníženia počtu účastníkov, upraviť pomerné podiely príspevkov tých, ktorí po vstupe alebo odstúpení zostávajú (na základe zmien v pomerných podieloch na očakávanom úžitku).
- 8.38 Aj keď DPN neobsahuje podmienky zohľadňujúce dôsledky vstupu alebo odstúpenia účastníkov, môžu sa vyskytnúť prípady, že účastníci realizujú primerané odkúpenie a vyplatenie podielov a úpravu pomerných podielov na príspevkoch (zohľadňujúc zmeny v pomerných podieloch na očakávanom úžitku), ak nastali zmeny v členstve. Ak chýbajú presné podmienky, nemalo by znamenať, že DPN neexistuje, s ohľadom na predchádzajúce činnosti, ak sa zámery a správanie zainteresovaných strán inak zhoduje s návodom obsiahnutým v tejto kapitole. Avšak takéto dohody je potrebné doplniť o presné riešenia budúcich zmien v členstve.
- 8.39 Princíp nezávislého vzťahu vyžaduje, aby pri ukončení DPN každý účastník dostal užívateľský podiel z výsledkov činnosti DPN, ktorý je zhodný s pomerným podielom príspevkov účastníka na DPN počas jej trvania (upravený o vyrovnávacie platby skutočne realizované vrátane tých, ktoré boli uskutočnené z dôvodu jej ukončenia). Ak sa účastník vzdá svojho podielu na výsledkoch činnosti DPN, primeraná kompenzácia by mala byť poskytnutá jedným alebo viacerými účastníkmi podľa princípu nezávislého vzťahu.

F. Odporúčania na zostavenie a zdokumentovanie DPN

- 8.40 DPN by mala byť zostavená spôsobom zodpovedajúcim princípu nezávislého vzťahu. DPN vytvorená podľa princípu nezávislého vzťahu by mala spĺňať tieto podmienky:
- a) medzi účastníkmi budú len spoločnosti, ktoré očakávajú, že ony samy získajú vzájomné výhody z činnosti DPN, či už priamo alebo nepriamo (a nie len z uskutočňovania časti alebo celej činnosti). Pozri odsek 8.10;
 - b) dohoda by mala špecifikovať povahu a rozsah užívateľského podielu každého účastníka na výsledkoch činnosti DPN;
 - c) žiadne iné platby, okrem príspevkov DPN, vhodných vyrovnávacích platieb a platieb pri odkúpení podielu by sa nemali uskutočniť za užívateľský podiel na majetku, službách alebo právach nadobudnutých podľa DPN;
 - d) pomerné podiely príspevkov by mali byť stanovené vhodným spôsobom využívajúc metódu rozdeľovania, ktorá zohľadní rozdelenie očakávaného úžitku podľa dohody;
 - e) dohoda by mala umožniť, aby po určitom primeranom čase mohli byť vyrovnávacie platby a rozvrhnutie príspevkov menené, odrážajúc zmeny pomerných podielov na očakávanom úžitku medzi účastníkmi;

f) úpravy by sa mali vykonávať podľa potreby (vrátane možnosti odkupovať alebo vyplácať podiely) pri vstupe alebo odstúpení účastníka a pri ukončení platnosti DPN.

8.41 Ako je uvedené v kapitole V – Dokumentácia, možno očakávať, že opatrné používanie zásad podnikového riadenia povedie účastníkov DPN, aby pripravili alebo získali podklady o povahe predmetu činnosti, podmienkach dohody a jej súlade s princípom nezávislého vzťahu. Z toho vyplýva, že každý účastník musí mať otvorený prístup k podrobným informáciám o činnostiach, ktoré sa majú vykonávať v rámci DPN, k plánom, na základe ktorých sa majú realizovať príspevky a stanovovať očakávané výhody, k rozpočtovým a skutočným výdavkom na činnosť DPN. Všetky tieto informácie v spojitosti s DPN môžu byť dôležité a užitočné pre daňové správy a daňovníci musia byť pripravení predložiť ich na požiadanie. Informácie týkajúce sa konkrétnej DPN budú závisieť od faktov a okolností. Je potrebné zdôrazniť, že informácie opísané v tomto zozname nie sú ani minimálnym štandardom, ani vyčerpávajúcim zoznamom informácií, ktoré má právo vyžadovať daňová správa.

8.42 Z hľadiska východiskových podmienok DPN budú dôležité a užitočné tieto informácie:

- a) zoznam účastníkov;
- b) zoznam všetkých ďalších prepojených spoločností, ktoré budú zapojené do činností DPN, alebo od ktorých sa očakáva, že budú využívať výsledky predmetnej činnosti;
- c) rozsah činností a špecifických projektov DPN;
- d) dĺžka platnosti dohody;
- e) spôsob, akým sa vyčíslujú pomerné podiely jednotlivých účastníkov na očakávaných výhodách a všetky odhady využité pri ich stanovení;
- f) forma a hodnota počiatočných príspevkov každého účastníka, podrobný popis ako bola stanovená hodnota počiatočných a priebežných príspevkov a ako sú používané účtovné zásady na všetkých účastníkoch pri určovaní výdavkov a hodnoty príspevkov;
- g) predpokladané rozdelenie zodpovedností a úloh súvisiacich s činnosťou DPN medzi účastníkov a ostatné spoločnosti;
- h) postupy a dôsledky vyplývajúce pre účastníka zo vstupu, odstúpenia z DPN alebo ukončenia platnosti DPN;
- i) všetky ustanovenia o vyrovnávacích platbách alebo úpravách podmienok dohody, ktoré vyplývajú zo zmien ekonomických podmienok.

8.43 Počas trvania DPN by mohli byť užitočné tieto informácie:

- a) všetky zmeny v dohode (napr. podmienky, účastníci, predmet činnosti) a dôsledky týchto zmien;
- b) porovnanie odhadov použitých pri stanovovaní očakávaného úžitku z DPN so skutočnými výsledkami (treba zohľadniť odsek 1.51);
- c) každoročné výdavky, ktoré vznikli činnosťou DPN, forma a hodnota príspevkov každého účastníka uskutočňovaných pri realizácii podmienok DPN a podrobný opis spôsobu, akým bola stanovená hodnota príspevkov a ako sa pri určovaní výdavkov a hodnoty príspevkov uplatňovali účtovné zásady na všetkých účastníkoch.

*Príloha I***SMERNICA PRE MONITOROVANIE POSTUPOV SMERNICE OECD
O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ A ÚČASTI PODNIKATELSKEJ SFÉRY****A. Úvod**

1. V júli 1995 Rada OECD odsúhlasila zverejnenie „Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní“ (ďalej len „Smernica“), ktorú predložil Výbor pre daňové záležitosti (ďalej len „Výbor“). Súčasne Rada OECD schválila odporúčania Výboru, aby sa Smernica adekvátne pravidelne revidovala a aktualizovala na základe skúseností členských krajín a podnikateľskej sféry, pri používaní princípov a metód uvedených v Smernici. S týmto cieľom, ako aj z dôvodu zjednodušiť stále pokračujúce vysvetľovania a pokrok, Rada OECD nariadila Výboru vykonávať pravidelné monitorovanie medzinárodných skúseností z transferového oceňovania. Úloha monitoringu sa považuje za neoddeliteľnú súčasť konsenzu dosiahnutého v júli 1995 a jej úspešná realizácia je hlavným znakom pri dôslednom aplikovaní Smernice. Odporúčanie Rady „nariaďuje Výboru pre daňové záležitosti: ...monitorovať uplatňovanie Správy z roku 1995 v spolupráci s daňovými orgánmi členských krajín a za účasti podnikateľskej sféry a odporúčať Rade v prípade potreby, z hľadiska výsledkov tohto monitoringu, upravovať a aktualizovať Správu z roku 1995“.
2. Po zhrnutí, hlavným cieľom monitorovania je preveriť, do akej miery je legislatíva členských krajín, ich predpisy a administratívna prax v súlade so Smernicou, a určiť oblasti, v ktorých Smernica vyžaduje úpravy alebo doplnky. Monitorovanie by nemalo viesť len k identifikovaniu problematických otázok, ale aj k určovaniu postupov, ktoré používa jedna alebo viacero členských krajín pri aplikovaní Smernice a ktoré by mohli byť rozšírené pre úžitok v ostatných krajinách. Monitoring nie je zameraný na posudzovanie jednotlivých prípadov.
3. O monitoringu sa predpokladá, že bude nepretržitým procesom a bude pokrývať všetky aspekty Smernice, ale s osobitným dôrazom na použitie metód transakčného zisku. Cieľom tejto správy je uviesť niektoré postupy pre realizáciu monitoringu, čím by sa do praxe zaviedol návod Rady OECD. Tieto postupy budú zavádzané postupne. Ďalšie revízie môžu byť potrebné až po zavedení týchto postupov do praxe.
4. V súlade s Odporúčaním Rady bude mať v monitoringu svoju úlohu aj podnikateľská sféra a táto jej úloha je uvedená v časti C.

B. Proces

5. Proces monitoringu sa bude uskutočňovať formou štyroch vzájomne súvisiacich projektov: (1) monitorovacie revízie (peer reviews) postupov členskej krajiny; (2) identifikácia a analýza komplikovaných vzorových prípadov; (3) revízia zmien v legislatíve, predpisoch a administratívnej praxi; a (4) dopĺňanie príkladov. Všetky sú popísané ďalej v texte.

i) Monitorovacie revízie

6. Pracovná skupina č. 6 pre zdaňovanie nadnárodných spoločností (ďalej „Pracovná skupina“) vykonáva monitorovacie revízie postupov transferového oceňovania členských krajín za obdobie niekoľkých posledných rokov. Cieľom monitorovacích revízií je získanie podrobných informácií o legislatíve, postupoch a skúsenostiach z transferového oceňovania v členských krajinách. Delegáti Pracovnej skupiny rozhodujú spoločne o tom, ktorá krajina by mala byť preverená a ktoré krajiny by mali revíziu uskutočniť. Revízie sa uskutočňujú podľa postupov schválených Výborom.

7. Podľa postupov pre monitorovacie revízie sa vyžaduje predloženie správy za každú preverovanú krajinu Pracovnej skupine. Správa obsahuje legislatívny základ týkajúci sa oblasti transferového oceňovania, akékoľvek usmernenia krajiny, ktorými sa riadi uplatňovanie postupov, prístupy bežne používané na určenie komplexného problému transferového oceňovania, administratívne úpravy pre zvládnutie prípadov transferového oceňovania, právne princípy prípadu a skúsenosti so zberom údajov a dokumentáciou daňovníka. Správa má tiež popisovať skúsenosti s administratívnymi prístupmi na zamedzenie a riešenie sporov týkajúcich sa transferového oceňovania (napr. procedúra vzájomných dohôd, opatrenia predchádzajúce oceneniu a bezpečné prístavy).
8. Vykonávanie monitorovacích revízií bude pokračovať, ale na troch rôznych úrovniach:
 - i) Prvá úroveň by bola „revízia problému“, zameraná na prístup, ktorý by všetky členské krajiny používali pre určitý problém všeobecného významu. V ideálnom prípade by sa revízia mala napojiť na ostatné aspekty procesu monitorovania. Napríklad najlepší spôsob, ako riešiť akékoľvek problémy vyplývajúce z takejto revízie môže byť podrobnejšia analýza daného problému vypracovaním komplikovaných vzorových prípadov (pozri ďalej časť B (ii)) alebo vypracovanie praktických príkladov, ktoré by boli uvedené priamo v Smernici (pozri ďalej časť B (iv)).
 - ii) Druhá úroveň by bola „čiastočná revízia“, ktorá by sa zamerala len na prístup určitej krajiny alebo krajín vo vzťahu ku špecifickému a relatívne obmedzenému problému. Revíziu by vykonali za každú krajinu dvaja pracovníci a úroveň vstupov by nutne závisela od charakteru problematiky.
 - iii) Tretia úroveň by bola „celková revízia“ určitej krajiny, ktorá by bola vykonaná podľa existujúcich usmernení pre monitorovacie revízie uvedených v odseku 7. „Celková revízia“ by bola zameraná priamo na interpretáciu a aplikáciu Smernice v danej členskej krajine.

Kritériá výberu

9. Na zvýšenie efektívnosti procesu monitorovacej revízie je nevyhnutné, aby sa revízie uskutočňovali výberovo a aby sa koncentrovali na najproblémovejšie oblasti pri aplikácii Smernice. Konečné rozhodnutie o vykonaní niektorého z týchto troch typov revízií urobí celá Pracovná skupina, pričom zohľadní celkový prínos každej revízie pre prácu Pracovnej skupiny pri monitorovaní aplikácie Smernice a tiež, či sú dostupné dostatočné zdroje na vykonanie navrhovanej revízie. Je dôležité, aby každá uskutočnená revízia bola ukončená veľmi kvalitne tak, aby sa z nej mohli čerpať hodnotné závery.

ii) Identifikácia a analýza komplikovaných vzorových prípadov

10. Kľúčovým aspektom monitorovania bude identifikovať a potom analyzovať zložité reálne vzorky a problémové oblasti, ktoré môžu byť ilustrované praktickými príkladmi a ktoré predstavujú prekážky v medzinárodnom meradle pri rovnakom uplatňovaní metód transferového oceňovania uvedených v Smernici. Monitoring bude zahŕňať aj oblasti, kde Smernica neponúka žiaden alebo ponúka nedostatočný návod daňovým orgánom alebo daňovníkom. Všetky členské krajiny sa budú aktívne zapájať do tohto procesu a uznávajú, že pre zaistenie jeho úspechu budú potrebné zdroje. Do monitorovania bude začlenená aj podnikateľská sféra (pozri časť C).
11. Prvou spornou otázkou je, aký postup sa má použiť a určenie zodpovednosti za identifikáciu komplikovaných vzorových prípadov zameraných na sporné otázky a situácie, v ktorých Smernica neposkytuje žiadne alebo poskytuje len nedostatočné usmernenie, resp. v ktorých by členské krajiny mohli interpretovať Smernicu rozličným spôsobom, čo predstavuje prekážky pri rovnakej aplikácii Smernice v medzinárodnom meradle. Členské krajiny môžu identifikovať oblasti, kde podľa ich názoru Smernica pravdepodobne nerieši alebo nedostatočne rieši špecifické problémy.
12. V súvislosti s pravidelnými zasadnutiami daňových inšpektorov, ktoré organizuje Výbor pre daňové záležitosti, Pracovná skupina bude organizovať každé dva roky stretnutia daňových kontrolórov, aby

prediskutovali komplikované vzorové prípady a aby poskytli vstupy na vhodné aktualizácie Smernice. OECD bude posudzovať komplikované vzorové prípady len z hľadiska monitorovania aplikácie Smernice.

13. Jednotlivé krajiny by na zasadnutiach Pracovnej skupiny zodpovedali za vedenie diskusií o komplikovaných vzorových prípadoch a o problematických oblastiach, ktoré možno ilustrovať praktickými príkladmi.
14. Výstupy, s ktorými Pracovná skupina uvažuje pri identifikácii a analýze komplikovaných vzorových prípadov, by mohli obsahovať vypracované príklady ilustrujúce použitie Smernice v prípadoch (určených na prediskutovanie), v ktorých je možné použiť princípy už zahrnuté v Smernici. Mohli by tiež obsahovať identifikáciu oblastí, v ktorých by sa Smernica mohla novelizovať, aby poskytovala jasnejší návod, alebo kde by sa do Smernice mohol začleniť nový text.

iii) **Aktualizácia legislatívy a praxe**

15. Sekretariát bude od členských krajín požadovať správy o pokroku v ich domácej legislatíve o transferovom oceňovaní, pravidlách a administratívnej praxi v súlade s výzvou Rady.

iv) **Zdokonalenie príkladov**

16. Vyššie uvedené monitorovacie postupy budú porovnávať vývoj dodatočných hypotetických príkladov, o ktoré bude Smernica doplnená. Cieľom príkladov nie je vypracovať nové princípy alebo zahrnúť nové sporné otázky, ale skôr pomôcť pri interpretácii princípov a pri identifikovaní zložitých otázok v Smernici už uvedených. Aby sa zabezpečilo, že tieto príklady budú pre prax užitočné a nebudú príliš predpisové, budú tieto príklady krátke, založené na daných faktoch a budú relatívne jasné tak, aby ich rozsah nebol natoľko obmedzený, že usmernenie, ktoré poskytujú, má len úzku a ohraničenú aplikáciu. Príklady budú spadať do dvoch rozsiahlych kategórií. Prvá bude obsahovať príklady ako použiť metódy a prístupy popísané v Smernici. Druhá kategória príkladov bude navrhnutá tak, aby pomohla pri výbere vhodnej metódy alebo metód transferového oceňovania. Hoci sú príklady hypotetické, budú čerpať z praktických skúseností správcov daní a daňovníkov pri aplikácii princípu nezávislého vzťahu podľa Smernice a budú prispievať na zavedenie dobrých postupov.

C. **Účasť podnikateľskej sféry**

17. Nie je zámerom, aby OECD zasahovalo do riešenia sporov medzi daňovníkom a správou dane v oblasti transferového oceňovania. Monitorovací proces nemá byť formou rozhodcovského konania, a preto daňovníci nebudú môcť predkladať jednotlivé prípady na vyriešenie Pracovnej skupine. Napriek tomu, ako predvída Smernica a Odporúčanie Rady, podnikateľská sféra bude nabádaná, aby identifikovala sporné otázky (najlepšie ilustrované užitočnými ale hypotetickými príkladmi), ktoré spôsobujú problémy pri jednotnej aplikácii Smernice v medzinárodnom meradle.
18. Podnikateľský poradný výbor pre priemysel (the Business Industry Advisory Committee – BIAC) bude vyzývaný, aby pri monitorovaní aplikácie Smernice poskytol Pracovnej skupine informácie o praktických ťažkostiach, aby táto zvažila vhodnosť usmernenia uvedeného v Smernici vo vzťahu k týmto oblastiam, rešpektujúc pritom dôvernosc informácií.
19. Pri napomáhaní OECD v úlohe monitorovania implementácie Smernice bude podnikateľská sféra povzbudzovaná, aby si osobitne všímala usmernenie uvedené v odseku 17. Preto by sa mala sústrediť na sporné otázky, ktoré spôsobujú buď teoretické alebo praktické ťažkosti, a nie na špecifické a nevyriešené prípady transferového oceňovania. Môže však byť užitočné ilustrovať špecifický sporný prob-

lém s odkazom na hypotetický príklad. Pri vytváraní takéhoto príkladu, ktorý by mohol odrážať charakteristické črty prevzaté z množstva skutočných prípadov, treba venovať pozornosť tomu, aby zostal hypotetický a nepodobal sa skutočnému prípadu, a popísané znaky by sa mali obmedziť na príslušné problematické otázky, aby sa vyhlo dojmu, že sa stanovuje všeobecný precedens na riešenie individuálneho prípadu.

Monitorovacie revízie

20. Zdá sa, že jednou zo silných stránok procesu monitorovacích revízií je, že revízia je uskutočňovaná výlučne rovnocennými partnermi, t. j. v tomto prípade ostatnými členskými krajinami. Týmto smerom je proces vedený pozitívnym a konštruktívnym spôsobom, takže najlepšie postupy môžu byť odovzdané ďalej a horšie postupy môžu byť vylepšované. Všeobecné usmernenie však podnikateľskú sféru nabáda, aby určila zložité sporné otázky, ktoré môžu byť vhodné pre ďalšiu analýzu a Pracovná skupina bude môcť brať do úvahy tento vstup pri konečnom výbere otázok pre opakovanú monitorovaciu revíziu.
21. Treba tiež mať na zreteli, že ak už raz Pracovná skupina vyberie spornú otázku alebo krajinu na ďalšiu revíziu, o svojom rozhodnutí bude informovať BIAC, aby sa mal možnosť vyjadriť. Ak je tento problém jedným z tých, ktoré naznačil BIAC – najmä v súvislosti s otázkou revízií – bude o diskusii k tejto otázke v Pracovnej skupine informovaný a v prípade potreby bude požiadaný o dodatočné objasnenie. S ďalšou úlohou BIAC v procese klasifikačnej revízie sa však okrem tejto, už popísanej úlohy, v súčasnosti neuvažuje.

Stanovenie a analýza komplikovaných vzorových prípadov a zdokonalenie príkladov

22. Komplikované vzorové prípady majú za cieľ ilustrovať problematické otázky a situácie, v ktorých Smernica neposkytuje žiadne, alebo poskytuje nedostatočné usmernenie. Praktické príklady budú po skompletizovaní zaradené do Smernice, aby poskytli ilustráciu určitých princípov. Pre podnikateľskú sféru je tu jasná úloha pomôcť pri zdokonaľovaní vzorov alebo príkladov tým, že prispeje praktickými skúsenosťami svojich členov. Pracovná skupina bude požadovať komentáre tak ku komplikovaným vzorovým prípadom, ako aj k praktickým príkladom v pravidelných štádiách ich vývoja. BIAC môže tiež iniciovať vzory alebo príklady za predpokladu, že sú dodržiavané ustanovenia odseku 17 tak, že v žiadnom prípade nepôjde o proces používaný na riešenie konkrétneho prípadu transferového oceňovania.

Aktualizácia legislatívy a postupov

23. Cieľom tejto časti monitorovacieho procesu je pravidelne informovať členské krajiny o vývoji vo všetkých krajinách navzájom. Na úrovni danej krajiny existujú zvyčajne dobre zavedené spôsoby, pomocou ktorých môže podnikateľská sféra zasahovať do vývoja legislatívy, predpisov a administratívnych postupov členskej krajiny v oblasti transferového oceňovania. Na úrovni OECD bude mať BIAC možnosť upriamiť pozornosť Pracovnej skupiny na zmeny v oblasti legislatívy alebo postupov v členských aj v nečlenských krajinách, o ktorých predpokladá, že nie sú v súlade so Smernicou, alebo o ktorých si myslí, že by mohli spôsobiť praktické problémy pri implementácii, samozrejme bez toho, aby súviseli s individuálnymi prípadmi.
24. Vstupy z BIAC budú prerokovávané na pravidelných spoločných stretnutiach BIAC a Pracovnej skupiny.

Príloha II

**PRÍLOHA PRÍKADOV NA ILUSTRÁCIU SMERNICE
O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ
PRE NADNÁRODNÉ SPOLOČNOSTI A SPRÁVU DANÍ**

Úpravy a predpoklady o opatreniach nezávislého vzťahu v príkladoch, ktoré nasledujú, sú určené len na ilustráciu a nemali by sa brať ako predpisujúce úpravy a opatrenia nezávislého vzťahu v skutočných prípadoch alebo jednotlivých odvetviach. Hoci sa snažia demonštrovať princípy tých častí Smernice, na ktoré sa vzťahujú, tieto princípy musia byť aplikované v každom prípade podľa špecifických faktov a okolností daného prípadu.

APLIKÁCIA METÓDY DELENIA ZOSTATKOVÉHO ZISKU

1. Úspech elektronického produktu je spojený s inovovaným technologickým návrhom tak jeho elektronických procesov ako aj jeho hlavného komponentu. Komponent je navrhnutý a vyrábaný prepojenou spoločnosťou A, je transferovaný do prepojenej spoločnosti B, ktorá navrhuje a vyrába zvyšok produktu a distribuuje ho prepojená spoločnosť C. Prostriedkami metódy opakovanej predajnej ceny treba overiť informáciu, či distribučné činnosti a riziká spoločnosti C sú primerane odmenené transferovou cenou finálneho produktu z B do C.
2. Najspoľahlivejšou metódou ocenenia komponentu transferovaného z A do B by bola metóda PNC, ak by bolo možné nájsť dostatočne porovnateľnú transakciu. Pozri odsek 2.7 Smernice. Avšak nakoľko komponent transferovaný z A do B odráža inovovaný technologický pokrok, z ktorého má výhodu na tomto trhu spoločnosť A, v tomto prípade sa ukazuje nemožné (po tom, čo boli vykonané vhodné analýzy činností a analýzy porovnateľnosti) nájsť spoľahlivú PNC na stanovenie správnej ceny, ktorú by mohla spoločnosť A stanoviť za svoj produkt v nezávislom vzťahu. Kalkulácia rentability výrobných nákladov spoločnosti A by však mohla poskytnúť odhad časti zisku, ktorý by ohodnotil výrobné činnosti A, ignorujúc časť zisku pripočítateľného k nehmotnému majetku, ktorý sa pritom použil. Podobná kalkulácia výrobných nákladov by sa mohla vykonať v spoločnosti B na poskytnutie odhadu zisku spoločnosti B, ktorý vzniká z jej výrobných činností, ignorujúc časť zisku pripočítateľného k jej nehmotnému majetku. Keďže predajná cena B spoločnosti C je známa a je akceptovaná ako cena podľa nezávislého vzťahu, možno stanoviť sumu zostatkového zisku z využitia príslušného nehmotného majetku vytvoreného spoločne A a B. Pozri odseky 3.5 a 3.19 Smernice. V tomto štádiu zostáva rozdelenie tohto zostatkového zisku, jasne pripočítateľného každej spoločnosti, nestanovené.
3. Zostatkový zisk môže byť rozdelený na základe analýzy faktov a okolností, ktoré by mohli naznačiť, ako by sa dodatočná odmena bola rozdelila v nezávislom vzťahu. Odsek 3.19 Smernice. Činnosť VaV každej spoločnosti je vedená smerom k technickému návrhu vzťahujúcemu sa k tej istej triede položiek a na účely tohto príkladu je stanovené, že pomer veľkosti nákladov na VaV spoľahlivo meria relatívnu hodnotu príspevkov spoločností. Pozri odsek 3.18 Smernice. To znamená, že príspevok každej spoločnosti k technickej inovácii produktu môže byť spoľahlivo meraný ich relatívnymi nákladmi na výskum a vývoj, takže ak náklady na VaV spoločnosti A sú 15 a B sú 10, zvyšok by mohol byť rozdelený v pomere 3:2.
4. Niektoré údaje by mohli pomôcť pri sledovaní tohto príkladu:

a) Zisk a strata A a B

	A	B
Predaj	50	100
mínus		
Nákupy	10	50
Výrobné náklady	<u>15</u>	<u>20</u>
Hrubý zisk	25	30
mínus		
VaV	15	10
Prevádzkové náklady	<u>10</u>	<u>10</u>
Čistý zisk	<u>0</u>	<u>10</u>

b) Stanovte bežný zisk z výroby u spoločností A a B a vypočítajte celkový zostatkový zisk

Pre obidve jurisdikcie je určené, že porovnateľní výrobcovia tretích strán bez inovačného nehmotného majetku dosiahnu rentabilitu výrobných nákladov (s výnimkou nákupov) 10 % (pomer čistého zisku k priamym a nepriamym výrobným nákladom)¹. Pozri odsek 3.19 Smernice. Výrobné náklady spoločnosti A sú 15 a tak rentabilita z nákladov by zodpovedal výrobný zisk spoločnosti A vo výške 1,5. Rovnaké náklady spoločnosti B sú 20, a tak rentabilita z nákladov by zodpovedal výrobný zisk B 2,0. Zostatkový zisk je preto 6,5 a dospeli sme k nemu tak, že sme od spoločného čistého zisku vo výške 10 odpočítali spoločný výrobný zisk vo výške 3,5.

c) Rozdelenie zostatkového zisku

Počiatočné rozdelenie zisku (1,5 pre A a 2,0 pre B) oceňuje výrobné činnosti A a B, ale nevyjadruje hodnotu ich vlastného VaV, ktorý vyústil do technologicky vyspelého produktu. Tento zvyšok môže byť preto rozdelený medzi spoločnosti A a B na základe ich podielu na celkových nákladoch na VaV, nakoľko pre účely tohto príkladu² možno spoľahlivo predpokladať, že relatívne náklady spoločností na VaV presne odrážajú ich relatívne príspevky k hodnote technickej inovácie produktu. Náklady spoločnosti A na VaV sú 15 a B sú 10, čo predstavuje spoločné náklady na VaV vo výške 25. Zvyšok je 6,5, ktorý môže byť priradený vo výške 15/25 spoločnosti A a vo výške 10/25 spoločnosti B, čo dáva podiel 3,9 a 2,6 ako je uvedené nižšie:

Podiel podniku A	$6,5 \times 15/25 = 3,9$
Podiel podniku B	$6,5 \times 10/25 = 2,6$

d) Prepočítanie ziskov

Čistý zisk spoločnosti A by potom činil	$1,5 + 3,9 = 5,4$
Čistý zisk spoločnosti B by potom činil	$2,0 + 2,6 = 4,6$

¹ Táto 10% rentabilita technicky nezodpovedá zvýšeniu nákladov v jeho najpresnejšom zmysle, pretože vyjadruje skôr čistý zisk ako hrubý zisk. Ale táto 10% rentabilita technicky nezodpovedá ani marži podľa metódy čistého obchodného rozpätia (TNMM) v jej najpresnejšom zmysle, nakoľko nákladová základňa nezahŕňa prevádzkové náklady. Čistá rentabilita výrobných nákladov sa používa ako výhodná a praktická prvá etapa metódy delenia zisku, pretože zjednodušuje určenie veľkosti zostatkového čistého zisku pripočítateľného nehmotného majetku.

² Pozri odsek 6.27 Smernice

Upravené zisky a straty pre daňové účely by vyzerali nasledovne:

			A	B
Predaj	55,4			100
mínus				
Nákupy	10			55,4
Výrobné náklady	<u>15</u>			<u>20</u>
Hrubý zisk	30,4			24,6
mínus				
VaV	15		10	
Prevádzkové náklady	<u>10</u>	25	<u>10</u>	20
Čistý zisk	<u>5,4</u>			<u>4,6</u>

Poznámka

5. Cieľom príkladu je jednoduchým spôsobom popísať mechanizmus rozdelenia zostatkového zisku a tento príklad by sa nemal interpretovať ako poskytnutie všeobecného usmernenia, ako by mal byť použitý princíp nezávislého vzťahu pri identifikovaní porovnateľnosti podľa nezávislého vzťahu a pri určovaní primeraného rozdelenia. Je dôležité, aby princípy, ktoré sa snaží ilustrovať, boli aplikované v každom prípade berúc do úvahy špecifické fakty a okolnosti prípadu. Treba hlavne poznamenať, že priradenie rozdelenia zostatku si môže v praxi vyžadovať značné dopracovanie, aby sa identifikoval a kvantifikoval vhodný základ pre rozdelenie. Tam, kde sa využívajú náklady na VaV, treba vziať do úvahy odlišnosti v typoch vykonávaného VaV, t. j. pretože odlišné typy VaV môžu mať rozličnú mieru rizika s nimi spojenú, čo by viedlo k odlišným úrovňam očakávanej rentability v nezávislom vzťahu. Ani pomerné úrovne súčasných nákladov na VaV nemusia primerane odrážať príspevok na získanie bežných ziskov, ktoré sú pripočítateľné nehmotnému majetku vyvinutému alebo získanému v minulosti.

NEHMOTNÝ MAJETOK A PROBLEMATICKÉ URČENIE HODNOTY³

Príklad 1

1. Práva na výrobu a distribúciu zavedeného lieku sú medzi prepojenými spoločnosťami poskytnuté podľa dohody, ktorá stanovuje sadzbu licenčných poplatkov na trojročné obdobie dohody. O týchto podmienkach je zistené, že sú v súlade s praktikami odvetvia a zodpovedajú dohodám pre porovnateľné produkty v nezávislých vzťahoch a sadzba je akceptovaná ako ekvivalentná tým, ktoré sú dohodnuté v nekontrolovaných transakciách na základe výhod rozumne predvídaných oboma stranami v čase uzatvorenia dohody.
2. V treťom roku dohody sa zistí, že liek má v kombinácii s iným liekom účinky v inej terapeutickej kategórii a objav vedie ku značnému zvýšeniu predaja a ziskov pre užívateľa licencie. Ak by sa zmluva bola dohodla s týmto poznatkom v treťom roku v nezávislom vzťahu, niet pochyb, že by sa bol dohodol vyšší licenčný poplatok, aby odrážal zvýšenú hodnotu nehmotného majetku.
3. Je tu dôkaz, ktorý podporuje názor (a tento dôkaz je sprístupnený daňovej správe), že nové účinky lieku sa v čase uzatvorenia dohody nepredpokladali a že sadzba licenčných poplatkov stanovená v prvom roku bola v tom čase primerane stanovená na základe výhod rozumne predvídaných oboma stranami. Nedostatok ustanovení o úprave ceny alebo iná ochrana proti riziku neistoty ohodnotenia je tiež

³ Nasledujúce tri príklady ilustrujú aplikáciu princípov týkajúcich sa oceňovania podľa nezávislého vzťahu, keď ohodnotenie transferovaného nehmotného majetku je v čase transakcie veľmi neisté. Pozri odseky 6.28–6.35.

v súlade s podmienkami porovnateľných nekontrolovaných transakcií. A na základe analýz správania sa nezávislých spoločností v podobných podmienkach nie je dôvod domnievať sa, že vývoj v treťom roku bol tak podstatný, že by bol v nezávislých vzťahoch viedol k opätovnému rokovaniu ocenenia transakcie.

4. Berúc do úvahy všetky tieto okolnosti, nie je dôvod upraviť sadzbu licenčných poplatkov v treťom roku. Takáto úprava by bola v rozpore s princípmi uvedenými v Kapitole VI, pretože by v tomto prípade predstavovala nevhodné použitie spätného pohľadu. Pozri odsek 6.29 Smernice. Nie je žiaden dôvod domnievať sa, že ohodnotenie bolo spočiatku natoľko neisté, že by strany v nezávislom vzťahu boli požadovali klauzulu o úprave ceny, alebo že zmena hodnoty mala taký zásadný vývoj hodnoty, že by to bolo viedlo k opätovnému prerokovaniu transakcie. Pozri odseky 6.30–6.31.

Príklad 2

5. Fakty sú rovnaké ako v predchádzajúcom príklade. Predpokladajme, že zúčastnené strany opätovne prerokovali dohodu na konci trojročného obdobia. V tomto štádiu je známe, že práva na liek majú oveľa vyššiu hodnotu, ako sa spočiatku zdalo. Avšak nepredpokladaný vývoj predchádzajúceho roku ešte stále pretrváva a nedá sa spoľahlivo predpokladať, či sa bude predaj naďalej zvyšovať, či sa objavia ďalšie užitočné vplyvy a aký vývoj na trhu môže ovplyvniť predaj, pretože sa rozširuje počet konkurentov vo vzťahu k objavu. Všetky tieto úvahy spôsobujú, že prehodnotenie práv k nehmotnému majetku je veľmi neistým procesom. Napriek tomu prepojené spoločnosti vstupujú do novej licenčnej dohody na obdobie desiatich rokov, ktorou sa značne zvyšuje pevná sadzba licenčných poplatkov založená na špekulatívnych očakávaniach pokračujúceho a rastúceho dopytu.
6. V priemysle nie je zaužívanou praxou vstupovať do dlhodobých dohôd s pevnými sadzbami licenčných poplatkov, keď zahrnutý nehmotný majetok môže mať vysokú hodnotu, ale táto hodnota nebola stanovená na základe úplných záznamov. Neexistuje ani dôkaz, že akékoľvek plány na zdôvodnenie dohody s pevnou sadzbou licenčných poplatkov, ktoré vypracúvajú prepojené spoločnosti pri danej neistote ohodnotenia, by nezávislé spoločnosti boli považovali za primerané. Predpokladajme, že existuje dôkaz, že nezávislé spoločnosti by boli trvali na ochrane vo forme klauzúl o budúcej úprave ceny založenej na každoročne vykonávaných prehľadoch.
7. Predpokladajme, že v štvrtom roku predaj vzrástol a sadzba licenčných poplatkov stanovená podľa zmluvy na desať rokov sa považuje za primeranú podľa princípu nezávislého vzťahu. Začiatkom piateho roku však konkurent uvedie liek, ktorý má väčšie výhody ako prvý liek v danej terapeuticknej kategórii, v ktorej prvý liek v kombinácii (pozn. MF SR pozri príklad 1 bod 2) neočakávane priniesol výhody, a predaj prvého lieku z tohto dôvodu prudko poklesne. Pevná sadzba licenčných poplatkov stanovená na začiatku desaťročnej dohody nemôže byť po piatom roku posudzovaná ako sadzba určená podľa nezávislého vzťahu a správa daní je oprávnená na začiatku šiesteho roka urobiť úpravu transferovej ceny. Táto úprava je primeraná vzhľadom na dôkaz, spomínaný v predchádzajúcom odseku, že nezávislé spoločnosti by si pri porovnateľných podmienkach boli zabezpečili v zmluve možnosť úpravy ceny založenú na každoročných prehľadoch. Pozri odsek 6.34 Smernice.

Príklad 3

8. Predpokladajme, že spoločnosť X poskytuje práva vyrábať a predávať mikročip novozriadenej pobočke – spoločnosti Y na obdobie piatich rokov. Sadzba licenčných poplatkov je pevne stanovená na 2 %. Táto sadzba licenčných poplatkov vychádza z plánovaných prínosov, pochádzajúcich z využitia nehmotného majetku, ktoré ukazujú očakávaný predaj produktu 50 až 100 miliónov každoročne počas prvých piatich rokov.
9. Je potvrdené, že kontrakty medzi nezávislými spoločnosťami zaoberajúcimi sa porovnateľným nehmotným majetkom v porovnateľných podmienkach by nepovažovali tieto plány za dostatočne spoľahlivé

na zdôvodnenie pevnej sadzby licenčných poplatkov, a tak by sa zvyčajne dohodli na klauzule o úprave ceny, aby sa vzali do úvahy rozdiely medzi skutočnými a plánovanými prínosmi. Dohoda uzatvorená spoločnosťou X pre porovnateľný nehmotný majetok za porovnateľných podmienok s nezávislým výrobcom zabezpečuje nasledujúce úpravy sadzby:

Predaj	Sadzba
do 100 miliónov	2,00 %
ďalších 50 miliónov	2,25 %
ďalších 50 miliónov	2,50 %
nad 200 miliónov	2,75 %

10. V skutočnosti hoci predaj spoločnosťou Y v prvom roku je 50 miliónov, v nasledujúcich rokoch je predaj trikrát väčší ako plánovaná suma. V súlade s princípmi tejto časti by pre tieto nasledujúce roky správa daní oprávnené určila sadzbu licenčných poplatkov na základe klauzuly o úprave ceny, ktorá by bola dohodnutá v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii ako napríklad medzi spoločnosťou X a nezávislým výrobcom. Pozri odseky 6.30, 6.32-6.33 Smernice.

SLOVNÍK

Opatrenia predchádzajúce oceneniu (ďalej len „OPO“, Advance pricing arrangement „APA“)

Opatrenia, ktoré určujú príslušnú množinu kritérií (napr. metódu, porovnateľné prvky a príslušné úpravy, rozhodujúce predpoklady vzhľadom na budúce udalosti) ešte pred transakciami, ktoré sú potrebné na ocenenie transferu daných transakcií a ktoré platia počas pevne stanovenej doby. Opatrenia, ktoré predchádzajú oceneniu môžu byť jednostranné, vzťahujúce sa na správu daní a daňovníka, alebo môžu byť mnohostranné, ktoré sa vzťahujú na dohodu dvoch alebo viacerých správ daní.

Princíp nezávislého vzťahu (Arm's length principle)

Medzinárodná norma, na ktorej sa dohodli členské štáty OECD, ktorá sa musí používať pri určovaní ceny transferu pre daňové účely. Tento princíp vymedzuje článok 9 Modelovej zmluvy OECD nasledovne: tam, kde sa „podmienky stanovené alebo určené medzi dvoma podnikmi v rámci ich komerčných alebo finančných vzťahov líšia od podmienok, ktoré by vznikli medzi nezávislými podnikmi, potom akýkoľvek zisk, ktorý by vznikol jednému z týchto podnikov mimo týchto podmienok, avšak v dôsledku týchto podmienok mu nevznikol, sa môže zahrnúť do zisku daného podniku a príslušne zdaňiť.“

Rámec nezávislého vzťahu (Arm's length range)

Rozsah čísel, ktoré sú akceptovateľné pri zisťovaní, či sú podmienky kontrolovanej transakcie nezávislé, a či sú odvodené buď z aplikácie rovnakej metódy ocenenia transferu na viaceré porovnateľné údaje alebo z rôznych metód ocenenia transferu.

Prepojené spoločnosti (Associated enterprises)

Dve spoločnosti sú navzájom prepojené, ak jedna zo spoločností spĺňa vzhľadom k druhej spoločnosti podmienky, uvedené v článku 9 odseky 1a) alebo 1b) Modelovej zmluvy OECD. (Pozn.: význam pojmu „prepojené spoločnosti“ je pre účely uplatňovania tejto smernice totožný s významom pojmu „závislé osoby“, ktorý je použitý v zákone o daniach z príjmov.)

Vyrovnávacia platba (Balancing payment)

Platba, ktorú zvyčajne uskutočňuje jeden alebo viacero účastníkov inému účastníkovi s cieľom úpravy pomerných podielov príspevkov účastníkov, ktorá zvyšuje hodnotu príspevkov platiteľa a znižuje hodnotu príspevkov príjemcu platby o výšku platby.

Odkúpenie podielu (Buy-in payment)

Platba uskutočňovaná novým účastníkom do už aktívnej DPN s cieľom obdržania podielu na akýchkoľvek výsledkoch predchádzajúcej činnosti DPN.

Vyplatenie podielu (Buy-out payment)

Kompenzácia, ktorú môže obdržať účastník odchádzajúci z už aktívnej DPN od zostávajúcich účastníkov za platný prevod jeho podielov na výsledkoch z predchádzajúcich činností DPN.

Komerčný nehmotný majetok (Commercial intangible)

Nehmotný majetok, ktorý sa používa v komerčných činnostiach ako napríklad výroba tovaru alebo poskytovanie služby, rovnako ako aj právo na užívanie nehmotného majetku, ktoré je samo o sebe obchodným majetkom, transferovaným na zákazníkov alebo použitým pri obchodovaní.

Analýza porovnateľnosti (Comparability analysis)

Porovnanie kontrolovanej transakcie s nekontrolovanou transakciou alebo transakciami. Kontrolované a nekontrolované transakcie sú porovnateľné, ak žiadny rozdiel medzi transakciami nemôže podstatne

ovplyvniť faktor, ktorý skúma metodika (napr. cenu alebo obchodné rozpätie), alebo ak možno urobiť príslušné úpravy, ktoré eliminujú podstatné vplyvy takéhoto rozdielu.

Metóda porovnateľnej nekontrolovanej ceny (ďalej len „PNC“, Comparable uncontrolled price method „CUP“)

Metóda ocenenia transferu, ktorá porovnáva cenu za majetok alebo poskytnutú službu v kontrolovanej transakcii s cenou vyúčtovanou za majetok alebo poskytnutú službu v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii za porovnateľných podmienok.

Kompenzačné úpravy (Compensating adjustment)

Úpravy, v ktorých daňovník vykazuje cenu transferu pre daňové účely, ktorá je podľa jeho názoru nezávislou cenou pre kontrolovanú transakciu, hoci sa táto cena líši od skutočne vyúčtovanej sumy medzi prepojenými spoločnosťami. Táto úprava sa musí urobiť ešte pred vyplnením daňového priznania.

Kontribučná analýza (Contribution analysis)

Analýza, ktorá sa používa pri metóde delenia zisku, podľa ktorej sa kombinovaný zisk z kontrolovaných transakcií rozdelí medzi prepojené spoločnosti na základe relatívnej hodnoty činností vykonávaných (berúc do úvahy používaný majetok a predpokladané riziko) každou prepojenou spoločnosťou podieľajúcou sa na týchto transakciách, za pomoci čo najväčšieho množstva údajov externého trhu, ktoré určia, ako by si za podobných okolností delili zisk nezávislé spoločnosti.

Kontrolované transakcie (Controlled transactions)

Transakcie medzi dvoma prepojenými, vzájomne sa ovplyvňujúcimi spoločnosťami.

Korešpondujúca úprava (Corresponding adjustment)

Úprava daňovej povinnosti prepojenej spoločnosti v druhej daňovej jurisdikcii, vykonaná správou daní tejto druhej jurisdikcie, ktorá korešponduje s primárnou úpravou vykonanou správou daní prvej daňovej jurisdikcie tak, aby bolo rozdelenie zisku medzi týmito dvoma jurisdikciami konzistentné.

Dohoda o podiele na nákladoch (ďalej len „DPN“, Cost contribution arrangement „CCA“)

DPN je rámec dohodnutý medzi spoločnosťami na podieľanie sa na nákladoch a rizikách vývoja, výroby alebo nadobúdania majetku, služieb alebo práv a určuje povahu a rozsah podielov každého účastníka na výsledkoch činnosti vývoja, výroby alebo nadobúdania tohto majetku, služieb alebo práv.

Zvýšenie nákladov (Cost plus mark up)

Zvýšenie, ktoré sa meria pomocou obchodného rozpätia vypočítaného potom, ako dodávateľovi majetku alebo služby vznikli priame alebo nepriame náklady v transakcii.

Metóda zvýšených nákladov (Cost plus method)

Metóda ocenenia transferu, ktorá používa náklady, vzniknuté dodávateľovi majetku (alebo služby) v kontrolovanej transakcii. K týmto nákladom sa pripočíta príslušné zvýšenie nákladov, aby sa z hľadiska vykonaných funkcií dosiahol primeraný zisk (berúc do úvahy použitý majetok a predpokladané riziko) pri zohľadnení trhových podmienok. Náklady, ktoré dostaneme po zvýšení nákladov k vyššie uvedeným pôvodným nákladom, tvoria nezávislú cenu pôvodnej kontrolovanej transakcie.

Metóda priameho poplatku (Direct-charge method)

Metóda na určenie priameho poplatku za osobitné služby v rámci skupiny na jasne definovanom základe.

Priame náklady (Direct costs)

Náklady, ktoré vznikli priamo pri produkcii výrobku alebo pri poskytovaní služby, napr. náklady na suroviny.

Analýza funkcií = Analýza činností (Functional analysis)

Analýza činností vykonaná (berúc do úvahy použitý majetok a predpokladané riziko) prepojenými spoločnosťami v kontrolovaných transakciách a nezávislými spoločnosťami v porovnateľných nekontrolovaných transakciách.

Metóda globálneho rozdelenia podľa vzorca (Global formula apportionment method)

Metóda, ktorá rozdeľuje globálny zisk skupiny NNS na konsolidovanom základe medzi prepojené spoločnosti v rôznych krajinách na základe vopred stanoveného vzorca.

Hrubý zisk (Gross profits)

Hrubý zisk z obchodnej transakcie je suma, ktorá sa vypočíta ako rozdiel medzi hrubými príjmami transakcie a súvisiacimi nákupnými alebo predajnými výrobnými nákladmi s príslušným zohľadnením prírastku alebo úbytku zásob, pričom sa neberú do úvahy žiadne iné výdavky.

Nezávislé spoločnosti (Independent enterprises)

Dve spoločnosti sú navzájom nezávislými spoločnosťami, ak nie sú vzájomne prepojené.

Metóda nepriameho poplatku (Indirect-charge method)

Metóda účtovania za služby poskytované v rámci skupiny založená na metóde priradenia nákladov a metóde rozdelenia.

Nepriame náklady (Indirect costs)

Náklady na produkciu výrobku alebo poskytnutie služby, ktoré hoci sa úzko viažu na výrobný proces, môžu byť spoločné pre viaceré produkty alebo služby (napr. náklady opravárenského oddelenia, ktorého servisné vybavenie sa používa na výrobu rôznych produktov).

Služba v rámci skupiny (Intra-group service)

Činnosť (napr. administratívna, technická, finančná, obchodná atď.), za ktorú by nezávislá spoločnosť bola ochotná zaplatiť, alebo by si ju urobila sama.

Úmyselné vyrovnanie (Intentional set-off)

Náhrada, ktorú poskytne jedna prepojená spoločnosť inej prepojenej spoločnosti v rámci skupiny, ktorá je úmyselne vyrovnávaná do určitého stupňa pomocou rôznych náhrad plynúcich z tejto spoločnosti.

Marketingový nehmotný majetok (Marketing intangible)

Nehmotný majetok spojený s marketingovými činnosťami, ktorý podporuje komerčné využitie produktu alebo služby a/alebo má dôležitý propagačný význam pre príslušný produkt.

Skupina nadnárodných spoločností (ďalej len skupina „NNS“, Multinational enterprise group, „MNE group“)

Skupina prepojených spoločností s prevádzkárňami v dvoch alebo viacerých krajinách.

Nadnárodná spoločnosť (ďalej len „NNS“, Multinational enterprise, „MNE“)

Spoločnosť, ktorá je súčasťou skupiny NNS.

Procedúra vzájomných dohôd (Mutual agreement procedure)

Prostriedok, pomocou ktorého riešia správy daní spory týkajúce sa aplikácie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia. Táto procedúra, popísaná a schválená v článku 25 Modelovej zmluvy OECD, sa môže použiť pri eliminácii dvojitého zdanenia, ktoré môže vyplývať z úprav ocenenia transferu.

Služby „na zavolanie“ („On-call“ services)

Služby, ktoré poskytuje materská spoločnosť alebo servisné centrum skupiny a ktoré sú členom skupiny NNS kedykoľvek k dispozícii.

Primárna úprava (Primary adjustment)

Úprava, ktorú uplatní správa daní v prvej jurisdikcii na zdaniteľné zisky spoločnosti, v dôsledku uplatnenia princípu nezávislého vzťahu na transakcie, na ktorých sa podieľajú prepojené spoločnosti v druhej daňovej jurisdikcii.

Metóda delenia zisku (Profit split method)

Metóda transakčného zisku, ktorá určuje, čo je kombinovaný zisk z kontrolovanej transakcie (alebo kontrolovaných transakcií, ktoré sa majú zlúčiť podľa princípov v kapitole I), ktorý sa má rozdeliť medzi prepojené spoločnosti a spôsob, akým sa má následne tento zisk rozdeliť medzi prepojené spoločnosti na ekonomickom základe, pričom sa približuje deleniu zisku, ktoré by sa predpokladalo a zohľadnilo v dohode založenej na princípe nezávislého vzťahu.

Obchodné rozpätie opakovanej predajnej ceny (Resale price margin)

Obchodné rozpätie (marža) predstavuje sumu, z ktorej by sa snažil predajca pokryť svoje náklady na predaj a iné prevádzkové výdavky, a z hľadiska vykonaných funkcií (berúc do úvahy použitý majetok a predpokladané riziko) dosiahnuť určitý zisk.

Metóda opakovanej predajnej ceny (ďalej len „OPC“, Resale price method)

Metóda ocenenia transferu vychádzajúca z ceny, za ktorú sa výrobok odkúpil od prepojenej spoločnosti a predal nezávislej spoločnosti. Veľkoobchodná cena sa zníži o obchodné rozpätie veľkoobchodnej ceny. Cenu, ktorá zostane po odpočítaní obchodného rozpätia veľkoobchodnej ceny možno považovať, po úprave vzhľadom na ostatné náklady vzťahujúce sa na nákup produktu (napr. colné povinnosti), za nezávislú cenu pôvodného transferu majetku medzi prepojenými spoločnosťami.

Reziduálna analýza (Residual analysis)

Analýza, ktorá používa takú metódu delenia zisku, ktorá delí kombinovaný zisk zo skúmaných kontrolovaných transakcií v dvoch etapách. V prvej etape dostane každý účastník dostatok zisku na to, aby ním pokryl svoju návratnosť, v závislosti od typu transakcie, na ktorej sa podieľa. Vo všeobecnosti sa táto základná návratnosť určí na základe informácií o návratnosti na trhu, ktorá plyní nezávislým spoločnostiam z podobných typov transakcií. Teda základná návratnosť sa vo všeobecnosti nepovažuje za návratnosť, ktorá by sa dosiahla na základe toho, že účastníci vlastnia nejaký unikátny a cenný majetok. V druhej etape sa akýkoľvek zvyšný zisk (alebo strata) z prvej etapy delenia rozdelí na základe analýzy skutočností a okolností, ktoré môžu určiť, ako by sa tento zvyšok rozdelil medzi nezávislými spoločnosťami.

Sekundárna úprava (Secondary adjustment)

Úprava, ktorá vyplýva z vyrubenia dane na sekundárnu transakciu.

Sekundárna transakcia (Secondary transaction)

Zákonná transakcia, ktorú uplatňujú niektoré krajiny v rámci domácej legislatívy po navrhnutí primárnej úpravy, aby zaručili rozdelenie zisku v súlade s primárnou úpravou. Sekundárne transakcie môžu mať formu zákonných dividend, zákonného kmeňového kapitálu alebo zákonných úverov.

Činnosť akcionára (Shareholder activity)

Činnosť vykonávaná členom skupiny NNS (zvyčajne materskou spoločnosťou alebo regionálnou holdingovou spoločnosťou) iba z dôvodu jeho vlastníckeho podielu v jednom alebo viacerých členoch skupiny, t. j. v postavení akcionára.

Simultánne daňové kontroly (Simultaneous tax examinations)

Simultánna daňová kontrola, ako je definovaná v časti A Modelovej zmluvy OECD o vykonaní simultánnej daňovej kontroly znamená „dohodu medzi dvoma alebo viacerými stranami simultánne a nezávisle preveriť, každá strana na svojom teritóriu, daňové záležitosti daňovníka, o ktoré majú strany záujem, pričom si jednotlivé strany vymenia takto získané informácie.“

Obchodný nehmotný majetok (Trade intangible)

Komerčný nehmotný majetok iný ako marketingový nehmotný majetok.

Tradičné transakčné metódy (Traditional transaction methods)

Metóda porovnateľnej nekontrolovanej ceny, metóda opakovanej predajnej ceny a metóda zvýšených nákladov.

Metóda čistého obchodného rozpätia (Transactional net margin method)

Metóda transakčného zisku, ktorá skúma čistý zisk obchodného rozpätia vzhľadom na príslušnú základňu (napr. náklady, predaj, aktíva), ktorú realizuje daňovník pri kontrolovanej transakcii (alebo transakciách, ktoré sa môžu zlučovať podľa princípov kapitoly I).

Metóda transakčného zisku (Transactional profit method)

Metóda ocenenia transferu, ktorá skúma zisky plynúce z konkrétnych kontrolovaných transakcií jednej alebo viacerým prepojeným spoločnostiam, podieľajúcich sa na týchto transakciách.

Nekontrolované transakcie (Uncontrolled transactions)

Transakcie medzi spoločnosťami, ktoré sú navzájom nezávislé.