



MINISTERSTVO FINANCIÍ SLOVENSKEJ REPUBLIKY

FINANČNÝ SPRAVODAJCA

3/2002

PROBLEMATIKA

Daňová

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

241

SMERNICA
O TRANSFEROVOM OCEŇOVANÍ
PRE NADNÁRODNÉ SPOLOČNOSTI
A SPRÁVU DANÍ

III. 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

a

Druhá časť: kapitoly VI-VIII a Príloha I a Príloha II
boli uverejnené
vo Finančnom spravodajcovi č. 20/1999
dňa 8. 12. 1999)

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 sú 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*Príloha III***Smernica pre vypracovanie opatrení predchádzajúcich oceneniu podľa procedúry vzájomných dohôd („PVD OPO“)**

A. Základná informácia.....	244
i) Úvod	
ii) Definícia OPO	
iii) Ciele procesu OPO	
B. Spôsobilosť pre PVD OPO.....	246
i) Otázky spojené s dohodami	
ii) Iné faktory	
iii) Mnohostranné PVD OPO	
C. Žiadosti o PVD OPO.....	250
i) Úvod	
ii) Predbežné rokovania	
iii) Návrhy na začatie PVD OPO	
a) Úvod	
b) Činnosti obvykle zahrnuté v procese PVD OPO	
c) Obsah návrhu PVD OPO	
d) Porovnateľná informácia o cenách	
e) Metóda	
f) Rozhodujúce predpoklady	
g) Neočakávané výsledky	
h) Dĺžka trvania PVD OPO	
D. Dokončenie PVD OPO.....	256
i) Úvod	
ii) Zisťovanie skutočností, preskúmanie a vyhodnotenie	
a) Všeobecne	
b) Úloha daňovníka pri zisťovaní skutočností, pri procese skúmania a hodnotenia	
iii) Vedenie rokovaní príslušnými úradmi	
a) Koordinácia medzi príslušnými úradmi	
b) Úloha daňovníka pri rokovaní príslušných úradov	
c) Odstúpenie od procesu OPO	
d) Dokument o uzavretí vzájomnej dohody	
iv) Implementácia PVD OPO	
a) Realizovanie PVD OPO a zabezpečenie potvrdenia pre daňovníka	
b) Možnosť spätného uplatnenia („Roll back“)	
E. Monitorovanie PVD OPO.....	261
i) Výkazníctvo	
ii) Monitorovací mechanizmus	
a) Výročné správy	
b) Kontrola	
iii) Dôsledky nedodržania podmienok alebo zmien v okolnostiach	
a) Odvolanie PVD OPO	
b) Zrušenie PVD OPO	
c) Úprava PVD OPO	
iv) Obnovenie PVD OPO	

Príloha

SMERNICA PRE VYPRACOVANIE OPATRENÍ PREDCHÁDZAJÚCICH OCENENIU
PODĽA PROCEDÚRY VZÁJOMNÝCH DOHÔD („PVD OPO“)**A. Základná informácia****i) Úvod**

1. Opatrenia predchádzajúce oceneniu („OPO“) sú predmetom rozsiahlych diskusií v kapitole IV, časti F Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (OECD 1995), (ďalej len „Smernica o transferovom oceňovaní“). O vývoji pracovných dohôd medzi príslušnými úradmi sa pojednáva v odseku 4.165:

„Väčšia jednotnosť v postupoch OPO medzi tými krajinami, ktoré OPO používajú by mohla byť prínosom tak pre správu daní, ako aj pre daňovníkov. Následne by správy daní takýchto krajín mohli uvažovať o pracovných dohodách s príslušnými úradmi, ktoré sa zaoberajú OPO. Takéto dohody by mohli vymedziť všeobecné návody a významy, aby sa dosiahla vzájomná dohoda v prípadoch, kedy daňovník požiadala o OPO týkajúce sa otázok transferového oceňovania.“

Je potrebné poznamenať, že zámerom používania termínu „dohoda“ v zmysle horeuvedenej citácie nie je priradiť žiadny taký štatút vyššie uvedeným procedurálnym dohodám, aké poskytuje Modelová daňová zmluva OECD článkom vzájomných dohôd. Výbor pre daňové záležitosti okrem toho v odseku 4.161 Smernice o transferovom oceňovaní uvádza, že má v úmysle „pozorne monitorovať každé rozšírené používanie OPO a podporovať väčší súlad pri jeho uplatňovaní medzi tými krajinami, ktoré sa ho rozhodnú používať.“

2. Táto príloha vychádza z vyššie uvedených odporúčaní. Jej cieľom je zlepšiť súlad pri aplikácii OPO poskytnutím návodu správam daní, ako viesť procedúry vzájomných dohôd zahŕňajúce OPO. Hoci sa v prílohe hlavný dôraz kladie na úlohu správ daní, je poskytnutý i priestor na diskusiu, ako najlepšie môže daňovník prispieť k tomuto procesu. Tento návod má slúžiť tak členským, ako i nečlenským krajinám OECD, ktoré chcú používať OPO.“

ii) Definícia OPO

3. Mnoho jurisdikcií už má nejaký čas postupy (napr. pravidlá), ktoré umožňujú daňovníkovi získať určitý stupeň istoty s ohľadom na to, ako bude v danom súbore okolností uplatnený zákon. Právne následky navrhovaného konania sú stanovené vopred, založené na predpokladoch na reálnom základe. Právoplatnosť tohto stanovenia závisí od predpokladov, ktoré sú podložené faktami v čase vykonania skutočných transakcií. Termín OPO sa vzťahuje na procedurálnu dohodu medzi daňovníkom alebo daňovníkmi a správou daní so zámerom vopred vyriešiť prípadný spor o transferovom oceňovaní. OPO sa líši od klasických procedurálnych postupov tým, že skôr než sa urobí každé takéto stanovenie, vyžaduje sa podrobné preskúmanie a v primeranom rozsahu overenie faktických predpokladov, z ktorých boli odvodené právne následky. OPO ďalej zabezpečuje nepretržité monitorovanie, či predpoklady založené na faktoch zostávajú v platnosti v priebehu celého obdobia OPO.
4. OPO sú definované v prvej vete odseku 4.124 Smernice o transferovom oceňovaní ako „opatrenia, ktoré ešte pred uskutočnením kontrolovaných transakcií určujú príslušný súbor kritérií (napr. metódu, porovnateľné prvky a ich príslušné úpravy, rozhodujúce predpoklady vzhľadom na bu-

dúce udalosti) na stanovenie transferového oceňovania pre transakcie na pevne stanovené obdobie." V odseku 4.132 je tiež uvedené, že „Konceptia OPO môže byť užitočná pri riešení otázok týkajúcich sa problémov rozdelenia, stálych prevádzkarní a činností pobočiek, ktoré vznikli podľa článku 7 Modelovej daňovej zmluvy OECD.”

5. V Smernici o transferovom oceňovaní (pozri odsek 4.130) sa za „jednostranné OPO“ považujú dohody výlučne medzi daňovníkom alebo daňovníkmi a správou daní. Smernica o transferovom oceňovaní podporuje dvojstranné OPO a v odseku 4.163 odporúča, že „Všade, kde je to možné, by sa OPO mali uzatvárať medzi príslušnými úradmi na dvojstrannom alebo mnohostrannom základe prostredníctvom procedúry vzájomných dohôd príslušnej zmluvy.” Dvojstranné OPO je založené na jednoduchšej vzájomnej dohode medzi príslušnými úradmi dvoch správ daní podľa príslušnej zmluvy. Mnohostranné OPO je termín používaný na popis situácie, kde existuje viac ako jedna dvojstranná vzájomná dohoda.
6. Hoci sa bežne OPO týka zahraničných transakcií, ktoré zahŕňajú viac ako jedného daňovníka a právnickú osobu, t. j. medzi členmi skupiny nadnárodnej spoločnosti (NNS), je tiež možné OPO použiť len na jedného daňovníka a právnickú osobu. Uvažujeme napríklad o podniku v krajine A, ktorý obchoduje prostredníctvom pobočiek v krajinách B, C a D. Aby mal istotu, že nevznikne dvojité zdanenie, krajiny A, B, C a D sa budú musieť vzájomne zhodnúť na miere zisku, ktorý sa pripočíta každej jurisdikcii vzhľadom na obchodnú činnosť podľa článku 7 Modelovej daňovej zmluvy OECD. Táto istota by sa mohla dosiahnuť rokovaním, sériou osobitných, ale vzájomne súvisiacich dvojstranných vzájomných dohôd, t. j. medzi A a B, A a C a A a D. Existencia početných dvojstranných vzájomných dohôd prináša množstvo špeciálnych otázok a tieto sú ďalej rozobraté v časti B, odsekoch 21 – 27 tejto prílohy.
7. Je dôležité rozlišovať rôzne druhy OPO a tiež dvojstranné a mnohostranné OPO, ktoré sú hlavným predmetom tejto prílohy a ktoré sa ďalej uvádzajú ako „PVD OPO” (pozn. prekladateľa: „MAP APA a MAP APAs” – Procedúra vzájomných dohôd opatrení predchádzajúcich oceneniu). OPO, ktoré nezahŕňajú rokovania o vzájomných dohodách, sa nazývajú „jednostranné OPO”. Všeobecný pojem OPO sa používa tam, kde sa predmet diskusie vzťahuje na obidva druhy OPO. Treba poznamenať, že vo veľkej väčšine prípadov sa dvojstranné OPO uzavrujú procedúrou vzájomných dohôd podľa zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia. Avšak v niektorých prípadoch, kde sa uvažuje o dvojstranných OPO a zmluva nie je vhodná, alebo kde zmluva nie je použiteľná, môžu príslušné úrady niektorých krajín napriek tomu uzavrieť dohodu použitím výkonnej právomoci, ktorou boli splnomocnené vedenia daňových úradov. Termín PVD OPO by sa mal interpretovať s potrebnými úpravami ako termín, ktorý obsahuje takéto výnimočné dohody.
8. Táto príloha je zameraná na to, aby poskytla návod, ktorý by umožnil daňovým úradom vyriešiť spory prostredníctvom procedúry vzájomných dohôd, a tým by pomohol znížiť riziko potenciálneho dvojitého zdanenia a daňovníkovi by poskytol primeranú istotu v daňovom zaobchádzaní. Treba však poznamenať, že na dosiahnutie rovnakých cieľov existujú ďalšie mechanizmy, o ktorých sa v tejto prílohe nepojednáva.

iii) Ciele procesu OPO

9. Mnoho krajín má takú skúsenosť, že riešenie sporov týkajúcich sa transferového oceňovania tradičnou kontrolou alebo kontrolnými technikami je často veľmi obtiažne a tiež nákladné pre daňovníkov a daňové úrady, aj čo sa týka času aj zdrojov. Tieto techniky nevyhnutne preverujú

transferové ceny (a ich okolité podmienky) istý čas potom, ako boli stanovené a môžu sa pritom vyskytnúť skutočné ťažkosti pri získavaní dostatočných informácií potrebných k správne hodnoteniu, či sa použili ceny stanovené podľa princípu nezávislého vzťahu v čase, keď boli stanovené. Tieto ťažkosti viedli sčasti k rozvoju procesov OPO ako alternatívneho spôsobu, ktorý by v niektorých prípadoch vyriešil problém transferového oceňovania, aby sa vyhlo niektorým vyššie popísaným problémom. Cieľom procesu OPO je uľahčiť zásadné, účelné a na spolupráci založené rokovania, riešiť otázky transferového oceňovania rýchlo a perspektívne, využívať zdroje daňovníka a správy daní efektívnejšie a poskytnúť daňovníkovi určitú mieru predvídavosti.

10. Za účelom dosiahnutia úspechu by sa mal tento proces riadiť nenásilným, účinným a praktickým spôsobom a vyžaduje si spoluprácu všetkých zúčastnených strán. Snahou je skôr doplniť, než nahradiť, tradičný správny, súdny a zmluvný mechanizmus pre riešenie otázok transferového oceňovania. O OPO môže byť najvhodnejšie uvažovať vtedy, keď metodika pre uplatnenie princípu nezávislého vzťahu podnieti vznik dôležitých otázok o spoľahlivosti a presnosti, alebo keď sú špecifické okolnosti otázok transferového oceňovania, o ktorých sa uvažuje, nezvyčajne zložité.
11. Jedným z kľúčových cieľov procesu PVD OPO je vylúčenie prípadného dvojitého zdanenia. Jednostranné OPO podnecujú vznik značných obáv v tejto oblasti, čo je dôvodom, že „väčšina krajín dáva prednosť dvojstrannej alebo mnohostrannej OPO“ (odsek 4.131 Smernice o transferovom oceňovaní). Určitý druh schválenia alebo dohody medzi daňovníkom a správou daní je však nevyhnutný, aby sa prejavil účinok PVD OPO v každej zo zúčastnených jurisdikcií. Presná forma takého schválenia alebo dohody závisí na domácich procedúrach v každej jurisdikcii (podrobnejšie rozobrané v odseku 65 – 66 nižšie). Takéto schválenie alebo dohoda tiež poskytuje mechanizmus, ktorý zaisťuje, že daňovník dodrží termíny a podmienky PVD OPO, na ktorých je toto schválenie alebo dohoda založená.
12. Pre dosiahnutie cieľov popísaných v tejto časti je okrem iného potrebné, aby sa proces PVD OPO uskutočnil neutrálnym spôsobom. Tento proces by mal byť neutrálny, najmä pokiaľ ide o rezidenciu daňovníka, o jurisdikciu, z ktorej bola iniciovaná požiadavka na PVD OPO, audit alebo kontrolný štatút daňovníka a vo všeobecnosti výber daňovníkov pre audit alebo kontrolu. Taktiež by sa mal brať do úvahy návod v odseku 4.157 Smernice o transferovom oceňovaní o možnom zneužití informácií získaných v procese OPO správou daní v ich kontrolných postupoch. Návod v tejto prílohe je určený na to, aby pomohol pri dosahovaní cieľov popísaných v tejto časti.

B. Spôsobilosť pre PVD OPO

i) Otázky spojené s dohodami

13. Prvou otázkou, ktorá tu vzniká, je to, či je možné pristúpiť k OPO. Spôsobilosť daňovníka požiadať o jednostranné OPO bude určovaná špecifickými domácimi požiadavkami príslušnej správy daní. PVD OPO sa riadia procedúrou vzájomných dohôd použiteľnej zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia, článok 25 Modelovej daňovej zmluvy OECD a sú spravované podľa vlastného rozhodnutia príslušných správ daní.
14. V niektorých prípadoch daňovník požiada len o jednostranné OPO. Mali by sa prešetriť dôvody, pre ktoré daňovník nepožaduje PVD OPO. Podľa návodu, ktorý poskytuje Smernica o transferovom oceňovaní v odseku 4.163, že „kdekoľvek je to len možné, OPO by sa mali

uzavrieť na bilaterálnom alebo multilaterálnom základe”, daňové úrady by mali podporiť daňovníka v tom, aby požiadal o PVD OPO, ak je to podľa okolností oprávnené. Keď niektoré krajiny zistia, že by do procesu mala byť zapojená ďalšia správa daní, môžu odmietnuť vstúpiť do jednostranných rokovaní s daňovníkom, aj keby daňovník na jednostrannom prístupe stále trval.

15. Rokovanie o PVD OPO vyžaduje súhlas príslušných úradov. V niektorých prípadoch daňovník z vlastnej iniciatívy súčasne predloží žiadosti dotknutým príslušným úradom. V iných prípadoch môže daňovník zaregistrovať žiadosť u jednej jurisdikcie v zmysle príslušných domácich postupov a požiada ju, aby sa skontaktovala s druhou príslušnou jurisdikciou (jurisdikciami) za účelom zistenia, či je PVD OPO možná. Následne, akonáhle je to z administratívneho hľadiska možné, príslušný úrad požiadanej jurisdikcie by mal oznámiť príslušnému zmluvnému partnerovi (partnerom), aby sa rozhodol (rozhodli), či sa chce (chcú) zúčastniť procesu. Druhá správa daní by mala na výzvu odpovedať čo najrýchlejšie, s prihliadnutím na potrebu mať dostatok času zhodnotiť, či je jej účasť možná alebo prijateľná.
16. Článok 25 však nezaväzuje príslušné úrady vstupovať do PVD OPO na žiadosť daňovníka. Ochota vstúpiť do PVD OPO bude závisieť na konkrétnej politike krajiny a na tom, ako táto krajina interpretuje článok o vzájomnej dohode vo svojich dvojstranných zmluvách. Niektoré príslušné úrady zväžia takúto dohodu len pre prípady, ktoré si vyžadujú rozhodnutie „o ťažkostiach alebo pochybnostiach vyplývajúcich z výkladu alebo aplikácie Zmluvy”. Želanie daňovníka, aby mal istotu v zaobchádzaní, nie je preto samo o sebe dostatočné, aby sa prekročila vyššie uvedená hranica. Iné príslušné úrady pre vstup do PVD OPO uplatňujú menej obmedzujúcu hranicu založenú na ich stanovisku, že by sa mal podporovať proces PVD OPO. Daňovník musí byť okrem toho oprávnený požívať výhody z konkrétnej zmluvy (napr. byť rezidentom jedného zo zmluvných štátov) a musí vyhovieť každému ďalšiemu kritériu obsiahnutému v článku o vzájomnej dohode.

ii) *Iné faktory*

17. Skutočnosť, že sa u daňovníka vykonáva audit alebo kontrola, by mu nemala brániť v tom, aby požiadal o PVD OPO vo vzťahu k jeho budúcim transakciám. Audit alebo kontrola a procedúra vzájomných dohôd sú odlišné procesy a vo všeobecnosti môže byť o nich rozhodnuté samostatne. Ak sa uvažuje o PVD OPO, audit alebo kontrolné činnosti by bežne nemali byť prerušované niektorou správou daní, pokiaľ sa všetky strany nedohodnú, že sa audit alebo kontrolné činnosti pozastavia, pretože dosiahnutie PVD OPO môže napomôcť ukončeniu auditu alebo kontrolných činností. Napriek tomu posudzovanie transakcií, ktoré sú predmetom auditu alebo kontrolnej činnosti, môže byť upravované metódou, na ktorej sa dohodli, že sa uplatní v budúcnosti v PVD OPO za predpokladu, že skutočnosti a okolnosti týkajúce sa transakcie podliehajúcej auditu alebo kontrolnej činnosti, sú porovnateľné s tými, ktoré sa vzťahujú na budúce transakcie. Tento problém je ďalej rozobratý v odseku 69 nižšie.
18. Schopnosť uzavrieť PVD OPO je podmienená úplnou spoluprácou daňovníka. Daňovník a akékoľvek iné prepojené spoločnosti by mali: (i) poskytnúť úplnú spoluprácu tým, že budú napomáhať správam daní pri vyhodnocovaní ich návrhu; a (ii) poskytnúť na požiadanie akékoľvek dodatočné informácie potrebné pre toto vyhodnocovanie, napríklad podrobnosti o ich transakciách o transferovom oceňovaní, obchodných dohodách, zámeroch a obchodných plá-

noch a finančných činnostiach. Je žiaduce, aby sa tento záväzok požadoval od daňovníka pred začatím procesu PVD OPO.

19. Sloboda jedného alebo oboch príslušných úradov súhlasiť s PVD OPO môže byť v niektorých prípadoch obmedzená napríklad právne záväzným rozhodnutím týkajúcim sa otázok, ktoré sú predmetom návrhov OPO. Pretože proces PVD OPO je založený na vzájomnom súhlase, za takýchto okolností je na zvážení dotknutých príslušných úradov (podľa domácich právnych predpisov a politiky každej jurisdikcie), či vstúpia do rokovaní o PVD OPO. Napríklad, príslušný úrad môže odmietnuť vstúpiť do rokovania, ak dospeje k rozhodnutiu, že takéto obmedzenie v postavení druhého príslušného úradu neprijateľne znižuje pravdepodobnosť vzájomnej dohody. Je však možné, že v mnohých prípadoch by sa rokovania o PVD OPO považovali za žiaduce napriek tomu, že pružnosť jedného alebo oboch príslušných úradov je obmedzená. Túto vec posúdia príslušné úrady od prípadu k prípadu.
20. Keď sa rozhoduje či PVD OPO je vhodné, kľúčovou úvahou je rozsah výhod získaných dohodnutím metódy, ktorá vopred vylučuje riziko dvojitého zdanenia. To vyžaduje zrelý úsudok a potrebu vyvážiť efektívne používanie obmedzených zdrojov, tak finančných, ako aj ľudských, so želaním zníženia pravdepodobnosti dvojitého zdanenia. Správy daní by mohli považovať nasledovné body za závažné:
 - a) Rešpektuje metodika a ostatné požiadavky a podmienky návrhu návod daný Smernicou o transferovom oceňovaní? Ak nie, bolo by žiaduce, aby daňovník podľa nej upravil návrh tak, aby sa zvýšili šance dosiahnuť vzájomnú dohodu. Odsek 17 úvodu Smernice o transferovom oceňovaní stanovuje, že „Smernica je prvotne určená na to, aby riadila riešenie prípadov transferového oceňovania v procesoch vzájomnej dohody.“
 - b) Existujú nejaké „ťažkosti alebo pochybnosti o interpretácii alebo aplikácii Dohody“, ktoré významne zvyšujú pravdepodobné riziko dvojitého zdanenia, a tak vopred oprávňujú použitie prostriedkov na riešenie akýchkoľvek problémov s navrhovanými transakciami?
 - c) Mohli by transakcie pokryté takýmto návrhom prebiehať prirodzene a je zachovaná tá časť projektu, ktorá je pri obmedzenej životnosti podstatná?
 - d) Ide o transakcie, o ktorých sa vážne uvažuje a nemajú čisto hypotetickú povahu? Proces by nemal byť použitý na zistenie predpokladaného názoru správy daní na celkový princíp – na to sú v mnohých krajinách zavedené iné metódy.
 - e) Prebieha už kontrola transferového oceňovania vo vzťahu k minulým rokom, kde je skutočnosť modelovým príkladom so značnou podobnosťou? Pokiaľ áno, výsledok kontroly môže byť sčasti prevedený do PVD OPO, ktorej závery by potom mohli byť aplikované na usmerenie alebo doriešenie kontroly a na nevyriešené vzájomné dohody z predchádzajúcich rokov.

iii) **Mnohostranné PVD OPO**

21. Požiadavka istoty vyústila do narastajúceho trendu daňovníkov uchádzať sa o mnohostranné PVD OPO pokrývajúce ich globálne operácie. Daňovník pristupuje ku každej z príslušných jurisdikcií s celkovým návrhom a navrhuje, že by bolo vhodné, keby sa rokovania viedli radšej na mnohostrannej báze a týkali by sa všetkých dotknutých jurisdikcií, než sériou samostatných rokovaní s každou daňovou autoritou. Treba poznamenať, že pre uplatnenie akejkoľvek dohody, kto-

rá by sa mohla dosiahnuť, okrem uzavretia série samostatných dvojstranných PVD OPO neexistuje multilaterálna metóda. Úspešné rokovanie série dvojstranných PVD OPO takýmto spôsobom by poskytlo väčšiu istotu a nižšie náklady skupine nadnárodných spoločností (NNS), než keby boli jednotlivé PVD OPO prijaté dvojstranne a nezávisle na sebe.

22. Napriek tomu, že existujú potenciálne výhody z multilaterálnych PVD OPO, je potrebné zvážiť množstvo otázok. Predovšetkým je asi nevhodné uplatniť osobitnú metodiku transferového oceňovania na široký rozsah faktov a okolností, transakcií a krajín, ktoré sú predmetom mnohostranných PVD OPO, pokiaľ táto metodika nemôže byť vhodne prispôbená, aby zohľadňovala konkrétne fakty a okolnosti zistené v každej krajine. Preto by všetky zúčastnené jurisdikcie mali venovať pozornosť tomu, aby aj po takejto úprave metodika reprezentovala náležité uplatnenie princípu nezávislého vzťahu za podmienok zistených v tej-ktorej krajine.
23. Okrem toho vznikajú aj otázky v súvislosti so skutočnosťou, že pri mnohostrannej PVD OPO je niekoľko príslušných úradov účinne zapojených do procesu, ktorý bol navrhnutý pre dvojstranný proces. Jednou z otázok je rozsah do akého môže byť potrebné vymieňať informácie medzi všetkými zúčastnenými jurisdikciami. Toto by mohlo byť problémom v prípadoch, kde neexistujú neustále toky transakcií alebo bežné transakcie medzi dvomi alebo viacerými zúčastnenými zmluvnými partnermi, takže sa vytvárajú pochybnosti o tom, či sú informácie podstatné aj pre konkrétne dvojstranné PVD OPO, o ktorých sa rokuje. Ale v prípadoch kde sú podobné transakcie riadené rôznymi časťami NNS, alebo kde sa predmetná oblasť vzťahuje na obchodovanie na zjednotenej báze, tam môže vzniknúť potreba na informácie o tokoch medzi ostatnými stranami, aby bolo možné porozumieť a ohodnotiť toky, ktoré sú predmetom konkrétnej dvojstrannej PVD OPO. Ďalším problémom je, že môže byť náročné posúdiť predtým, než sa informácie získajú, či sú takéto informácie podstatné.
24. Ďalej, hoci pre konkrétnu dvojstrannú PVD OPO sú informácie dôležité, stále tu môžu byť potenciálne problémy s utajovaním, ktoré bránia výmene týchto informácií, či už na základe podmienok stanovených v článku o výmene informácií v predmetnej zmluve alebo na základe domáceho právneho predpisu jednej zo zúčastnených správ daní. Vzhľadom na široký rozsah možných okolností, ktoré sa pravdepodobne vyskytujú v mnohostranných PVD OPO, nie je možné predpísať všeobecné riešenie. Tieto otázky si skôr vyžadujú, aby boli riešené špeciálne v každej z jednotlivých dvojstranných PVD OPO.
25. V prípadoch, keď informácie o tokoch medzi ostatnými stranami sú považované za podstatné, by niektoré problémy s výmenou informácií mohli byť prekonané nie spoliehaním sa na ustanovenia zmluvy o výmene informácií, ale namiesto toho požiadaním daňovníka, aby prevzal zodpovednosť za poskytovanie informácií všetkým zúčastneným správam daní (hoci by stále mali byť potrebné postupy na overenie, že sa pre všetky správy daní skutočne poskytli rovnaké informácie). Nakoniec, ani články vzájomnej dohody z príslušných zmlúv v niektorých prípadoch nemusia poskytnúť primeraný základ pre viacstrannú diskusiu a úvahu, aj keď článok vzájomnej dohody obsiahnutý v Modelovej daňovej zmluve OECD je určený na to, aby pomohol eliminovať dvojité zdanenie v širokom rozsahu okolností, a ak je aplikovateľný, zabezpečil by vo väčšine situácií dostatočnú právnu silu.
26. Na záver, tak ako sa pojednáva v časti A, požiadavka istoty na strane daňovníka nie je sama o sebe postačujúca na to, aby zaväzovala správu daní začať PVD OPO tam, kde by to nemuselo byť vhodné. Výzva vstúpiť do mnohostrannej PVD OPO by mala byť preto prehodnotená v súlade s obvyklými kritériami, ktoré určujú, či by sa dalo pokračovať v dvojstrannej PVD OPO a tiež každá navrhnutá dvojstranná OPO by mala byť posúdená jednotlivo. Potom by sa malo rozhod-

núť, či by dokončeniu rokovaní o dvojstranných PVD OPO, v ktorých sa správa daní rozhodla pokračovať, najlepšie poslúžila jej účasť na mnohostranných rokovaníach. Toto vyhodnotenie bude urobené jednotlivo pre každý prípad.

27. Rozvoj mnohostranných PVD OPO sa nachádza v relatívne počiatocnom štádiu, možno s výnimkou v oblasti globálneho obchodovania. Skutočne, tam kde sa obchoduje na plne integrovanej základni (t. j. kde sa obchodovanie a riadenie rizika skupiny finančných produktov vyskytuje v rôznych lokalitách, zvyčajne najmenej v troch), mnohostranné OPO sa oproti dvojstranným, stali normou.¹⁾ V oblasti mnohostranných PVD OPO je zámerom podrobne monitorovať ďalší rozvoj.

C. Žiadosti o PVD OPO

i) Úvod

28. Hoci vo svojej podstate PVD OPO zahŕňa dohodu medzi správami daní, na to, aby bol proces úspešný, vyžaduje sa značná angažovanosť daňovníka alebo daňovníkov. Táto časť sa zaoberá prvými štádiami v tomto procese, a to žiadosťou o PVD OPO, ktorá je obvyčajne iniciovaná daňovníkom (daňovníkmi). (Poznámka: Niektoré správy daní uvažujú o tom, že by mali prevziať iniciatívu a aktívne povzbudiť daňovníkov, aby vo vhodnej situácii predložili žiadosť, napríklad po ukončení auditu alebo analýzy rizík.) Akonáhle sa rozhodne, že PVD OPO je skutočne vhodná, prvotná zodpovednosť za poskytnutie dostatočných informácií bude nevyhnutne spočívať na daňovníkoch tak, aby zúčastnené daňové správy mohli viesť rokovania smerujúce ku vzájomnej dohode. Následne by mal daňovník predložiť podrobný návrh, ktorý preskúma príslušná správa daní a mal by byť pripravený poskytnúť správe daní ďalšie informácie, tak ako ich požaduje.

ii) Predbežné rokovania

29. Znakom mnohých domácich procedúr pre dosiahnutie jednostranného OPO je schopnosť uskutočniť predbežné stretnutie (alebo stretnutia) skôr ako sa predloží oficiálna žiadosť. Takéto stretnutie (alebo stretnutia) dáva daňovníkovi príležitosť diskutovať so správou daní o vhodnosti OPO, o druhu a rozsahu informácií, ktoré môžu byť požadované a o rozsahu požadovaných analýz pre dokončenie úspešného OPO (napríklad rozsah analýzy činností sesterských spoločností; identifikácia, výber a úprava porovnateľných príkladov; potreba a veľkosť trhu, odvetvová a geografická analýza). Tento postup dáva tiež daňovníkovi príležitosť diskutovať o obavách týkajúcich sa odťaženia a ochrany údajov, podmienok OPO a pod. Skúsenosti všeobecne ukázali, že schopnosť uskutočniť takéto predbežné rokovania urýchľuje proces následného oficiálneho návrhu PVD OPO.
30. V súvislosti s PVD OPO schopnosť príslušných úradov viesť predbežné rokovania s daňovníkom (daňovníkmi) môže byť užitočná. Okrem vyššie uvedených skutočností, takéto rokovania by mohli byť užitočné na preskúmanie, či okolnosti pre PVD OPO boli vhodné, napríklad či boli nejaké „ťažkosti alebo pochybnosti týkajúce sa výkladu alebo aplikácie Zmluvy“.
31. Predbežné stretnutie môže tiež zohrávať dôležitú úlohu pri objasňovaní očakávaní a cieľov daňovníka (daňovníkov) a správy daní. Taktiež poskytuje príležitosť vysvetliť proces, politiku správy daní v PVD OPO a poskytuje podrobnosti o každom postupe v domácom právnom predpise

1) Podrobnejšie pozri dokument OECD: Zdaňovanie obchodných a finančných nástrojov (1998).

s vplyvom na uskutočňovanie dohody po jej uzavretí. Pokiaľ ide o obsah návrhu, správa daní môže súčasne poskytnúť návod a stanoviť časový rámec pre vyhodnotenie a uzavretie vzájomnej dohody. Správy daní by mali publikovať všeobecné návody o procesoch PVD OPO v súlade s odporúčaním pre iné druhy vzájomných dohôd tak, ako je to uvedené v odsekoch 4.61 – 4.62 Smernice o transferovom oceňovaní.

32. Predbežné stretnutia sa môžu uskutočniť buď anonymným alebo neanonymným spôsobom, v závislosti od domácich zvyklostí a praxe. Ak je založený na anonymite, aj tak sa budú požadovať dostatočné informácie o operáciách, aby bolo dané rokovanie účelné. Forma stretnutí by sa mala dohodnúť medzi zúčastnenými stranami a predbežné stretnutie môže mať charakter od neoficiálneho rozhovoru až k oficiálnej prezentácii. Obyčajne je v záujme daňovníka poskytnúť správe daní stručný zápis, ktorý načrtáva hlavné body rozhovoru. Na dosiahnutie cieľa, ktorým je uskutočnenie neoficiálneho rozhovoru o potencionálnej vhodnosti žiadosti PVD OPO a jej pravdepodobného rozsahu, o primeranosti metódy alebo o druhu a rozsahu informácií zabezpečených daňovníkom, môže byť požadované aj viac ako jedno predbežné stretnutie.
33. Pokiaľ ide o neoficiálne rozhovory s daňovníkom (daňovníkmi), pre príslušné úrady môže byť užitočná včasná výmena názorov o vhodnosti PVD OPO. Tým by bolo možné vyhnúť sa zbytočnej práci, keby sa ukázalo, že účasť jedného z príslušných úradov je nepravdepodobná. Tieto rozhovory môžu mať neoficiálnu podobu a nutne nevyžadujú oficiálne osobné stretnutie. Môžu sa tiež vyskytnúť príležitosti, aby sa takéto výmeny uskutočnili v priebehu bežných stretnutí a rokovaní medzi úradmi.

iii) **Návrhy na začatie PVD OPO**

a) *Úvod*

34. Ak si daňovník želá postúpiť žiadosť o PVD OPO, je potrebné, aby urobil podrobný návrh príslušnej správe daní v súlade so všetkými domácimi procedurálnymi požiadavkami, napríklad aby vyplnil žiadosť na príslušnej domácej správe daní. Z hľadiska PVD OPO, účelom návrhu daňovníka je poskytnúť príslušným úradom všetky informácie potrebné na vyhodnotenie návrhu a na uskutočnenie rozhovorov o vzájomnej dohode. Krajiny majú veľa spôsobov, ktoré zaručia, že príslušné úrady dostanú potrebné informácie. Jedným zo spôsobov je, že daňovník môže predložiť návrh priamo príslušnému úradu. Iný spôsob ako dosiahnuť tento cieľ je, aby daňovník poskytol ďalším zúčastneným jurisdikciám kópiu domáceho návrhu na OPO. Ideálne by bolo, keby sa na všetkých predbežných rokovaniach vytvorila presná forma a obsah návrhu.

b) *Činnosti obvykle zahrnuté v procese PVD OPO*

35. Rozsah PVD OPO by mohol závisieť na požiadavkách zúčastnených jurisdikcií, rovnako ako aj na požiadavkách daňovníka. Môže sa použiť na vyriešenie otázok pokrytých článkami 7 a 9 Modelovej daňovej zmluvy OECD a mohla by stanoviť rozsah, v akom môžu vzniknúť zisky v príslušných jurisdikciách.
36. PVD OPO môže pokryť všetky otázky transferového oceňovania daňovníka (alebo členov skupiny NNS), alebo môže byť obmedzená napríklad na jednotlivú transakciu, skupiny transakcií, určité druhy výrobkov alebo len na niektorých členov skupiny NNS. Hoci si niektoré krajiny uvedomujú potrebu pružnosti v tomto procese, majú obavy týkajúce sa vhodnosti špecifických

otázok OPO. Izolované vyhodnotenie niektorých otázok môže byť ťažké napríklad tam, kde transakcie zahrnuté v návrhu sú úzko spojené s transakciami, ktoré návrh nepokrývajú, alebo kde je nutné analyzovať otázky transferového oceňovania v širších súvislostiach, pretože zahrňujú zámerné protipožiadavky (pozri odsek 1.60 – 1.64 Smernice o transferovom oceňovaní).

37. PVD OPO môže pokrývať aj iné otázky než metodiku transferového oceňovania za predpokladu, že tieto ďalšie otázky sú dostatočne jasne spojené s podstatnými otázkami transferového oceňovania tak, aby stálo za to pokúsiť sa vyriešiť ich vopred a za predpokladu, že ostatné otázky spadajú do podmienok článku o vzájomnej dohode príslušnej zmluvy. Táto vec by sa mala rozhodnúť medzi dotknutými stranami pre každý prípad osobitne.

c) *Obsah návrhu PVD OPO*

38. Obsah návrhu a rozsah nevyhnutne podporných informácií a dokumentácie bude závisieť na skutočnostiach a okolnostiach každého prípadu a na požiadavkách jednotlivých zúčastnených správ daní. Preto sa nepovažuje za praktické vymenovať alebo presne definovať, čo by sa malo predložiť. Hlavnou zásadou by však malo byť poskytnutie informácií a dokumentácie nevyhnutnej na objasnenie skutočností, dôležitých pre navrhovanú metodiku, a ukázať jej použitie v súlade s príslušným článkom danej zmluvy. Návrh by sa mal preto zhodovať so všeobecnými pokynmi Komentára Modelovej daňovej zmluvy OECD k príslušným článkom, spolu s pokynom pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu článku 9 Smernice o transferovom oceňovaní v prípadoch zahŕňajúcich transferové oceňovanie medzi prepojenými spoločnosťami.

39. Čo sa týka podporných informácií a dokumentácie, ktorá sa má priložiť, mali by sa vziať do úvahy pokyny v kapitole IV (odsek 4.155 – 158) a v kapitole V Smernice o transferovom oceňovaní, ktoré sa týkajú požiadaviek na dokumentáciu. Avšak, vzhľadom na budúcu povahu zvažovanej dohody môže byť potrebné doplniť odlišné druhy informácií než ako je to v prípadoch vzájomných dohôd, ktoré sa vzťahujú iba na transakcie už uskutočnené. A hoci je potrebné poznamenať, že nižšie uvedený zoznam svojou povahou nie je vyčerpávajúci alebo nariaďujúci, ako návod môžu mať pre PVD OPO celkový význam nasledovné informácie:

- a) transakcie, výrobky, obchody alebo dohody, ktoré budú v návrhu zahrnuté; (v prípade potreby vrátane stručného vysvetlenia prečo neboli zahrnuté všetky transakcie, výrobky, obchody alebo dohody daňovníka (daňovníkov) uvedené v žiadosti);
- b) podniky a stále prevádzkarne zapojené do týchto transakcií alebo dohôd;
- c) iná krajina alebo krajiny, ktoré boli požiadané, aby sa zúčastnili;
- d) informácie týkajúce sa celosvetovej organizačnej štruktúry, histórie, údajov z finančných výkazov, výrobkov, činností a aktív (hmotných a nehmotných) všetkých prepojených spoločností, ktorých sa to týka;
- e) popis navrhovanej metódy transferového oceňovania a podrobné informácie a analýzy podporujúce túto metódu, napr. identifikácia porovnateľných cien alebo rozpätí a očakávaného rozsahu výsledkov a pod.;
- f) predpoklady podporujúce návrh a diskusiu o účinku zmien v týchto predpokladoch alebo iných udalostiach, ako sú neočakávané výsledky, ktoré by mohli ovplyvniť trvanie platnosti návrhu;

- g) účtovné obdobia alebo daňové roky, ktoré budú pokryté;
- h) celkový popis trhových podmienok (napr. trendy v priemysle a konkurenčné prostredie);
- i) diskusia o všetkých dôležitých dodatočných daňových otázkach, ktoré vyplynuli z navrhutej metodiky;
- j) diskusia a preukázanie súladu s príslušným domácim právnym predpisom, s ustanoveniami daňových zmlúv a návodmi OECD, ktoré sa týkajú návrhu; a
- k) akékoľvek iné informácie, ktoré môžu mať vplyv na súčasnú alebo navrhnutú metódu transferového oceňovania a na podstatné údaje pre ktorúkoľvek stranu v žiadosti.

V zostávajúcej časti sa podrobnejšie pojednáva o najdôležitejších bodoch z vyššie uvedeného zoznamu.

d) Porovnateľná informácia o cenách

40. Povinnosťou daňovníka je navrhnuť diskusiu o dostupnosti a použití porovnateľnej cenovej informácie. Tá by mala obsahovať popis, ako bolo vykonané vyhľadanie porovnateľného prípadu (vrátane použitého vyhľadávacieho kritéria), aké údaje vzťahujúce sa na nekontrolované transakcie boli získané a ako boli takéto údaje prijaté alebo odmietnuté ako porovnateľné údaje. Daňovník by mal tiež uviesť porovnateľné transakcie súčasne s vykonaním úpravy podstatných rozdielov, ak nejaké sú, medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. V prípadoch, kde nie je možné identifikovať porovnateľné prípady, by mal daňovník ukázať, s odvolaním sa na príslušný trh a finančné údaje (vrátane interných údajov daňovníka), ako presne zvolená metóda odráža princíp nezávislého vzťahu.

e) Metóda

41. Návrh PVD OPO by mal poskytovať úplný popis zvolenej metódy. V prípadoch týkajúcich sa prepojených spoločností, by mala zvolená metóda vziať do úvahy návod obsiahnutý v Smernici o transferovom oceňovaní pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu článku 9 Modelovej daňovej zmluvy OECD. V odseku 1.70 Smernice o transferovom oceňovaní sa uvádza, že „Navyše, môže sa použiť akákoľvek metóda, ak je jej aplikácia členmi skupiny NNS zapojených do transakcie alebo transakcií, na ktoré sa metódy aplikujú a taktiež správou daní v jurisdikciách všetkých týchto členov akceptovateľná“ (pozn. prekladateľa: odporúčame nahradiť znenie časti textu v odseku 1.70 Smernice o transferovom oceňovaní týmto horeuvedeným textom). Smernica na použitie metód transferového oceňovania je obzvlášť dôležitá v súvislosti s PVD OPO, pretože je tu možnosť dopredu sa dohodnúť o metóde, ktorá sa použije. Použitie metódy by malo byť podporené údajmi, ktoré je možné získať a upravovať v priebehu PVD OPO bez toho, aby sa kládlo veľké bremeno na daňovníka, a ktoré je možné opätovne posúdiť a overiť správami daní.
42. Daňovník by mal v prijateľnom rozsahu predložiť analýzu účinkov uplatnenia zvolenej metódy alebo metód počas navrhnutého obdobia dohody. Takáto analýza bude nevyhnutne založená na navrhnutých výsledkoch, a teda budú potrebné podrobnosti o predpokladoch na základe ktorých boli odhady urobené. Nápomocnou môže byť taktiež ilustrácia účinkov uplatnenia metódy alebo metód OPO pre obdobie bezprostredne predchádzajúce OPO obdobiu. Užitočnosť tejto analýzy, dokonca i len ako ilustrácia, bude závisieť od skutočností a okolností súvisiacich

s transakciami, porovnateľných s tými, ktoré sa uplatnia na budúce transakcie očakávané v zmysle návrhu.

f) *Rozhodujúce predpoklady*

43. Pri vstupe do PVD OPO vo vzťahu k oceňovaniu neuskutočnených kontrolovaných transakcií na princípe nezávislého vzťahu je potrebné urobiť určité predpoklady o prevádzkových a ekonomických podmienkach, ktoré ovplyvnia tieto transakcie, keď sa uskutočnia. Daňovník by mal v návrhu popísať predpoklady, na ktorých je založená schopnosť metódy presne vyjadriť ocenenie budúcich transakcií na princípe nezávislého vzťahu. Okrem toho by mal vysvetliť, ako sa zvolená metóda uspokojivo vyrovná so zmenami v týchto predpokladoch. Predpoklady sú označované ako „rozhodujúce“ v prípade, ak by sa skutočné podmienky, ktoré existujú v čase výskytu transakcie, mohli líšiť od podmienok, o ktorých sa predpokladalo, že existujú, v takom rozsahu, že schopnosť metódy spoľahlivo odraziť oceňovanie na princípe nezávislého vzťahu je narušená. Ako príklad by mohla poslúžiť zásadná zmena na trhu vyplývajúca z novej technológie, vládnych nariadení alebo rozsiahlej straty spotrebiteľského dopytu. V takom prípade táto odchýlka môže znamenať, že dohodu by bolo potrebné prepracovať alebo zrušiť.
44. Za účelom zvýšenia spoľahlivosti metodiky PVD OPO, daňovníci a správy daní by sa mali pokúsiť o identifikovanie rozhodujúcich predpokladov, ktoré sú podľa možnosti založené na pozorovateľných, spoľahlivých a nezávislých údajoch. Takéto predpoklady nie sú obmedzené na prvky, ktoré spadajú do rozhodovania daňovníka. Každá skupina rozhodujúcich predpokladov vyžaduje, aby bola šitá na mieru na individuálne okolnosti daňovníka, konkrétne obchodné prostredie, metódu a druh transakcií, ktorých sa to týka. Nemali by byť ponímané príliš úzko tak, aby ohrozili istotu, ktorú dohoda poskytuje, mali by však obsahovať taký široký rozsah možností v podstatných skutočnostiach, aby to strany zúčastnené na dohode považovali za uspokojivé. Avšak vo všeobecnosti, a len ako príklad, by mohli rozhodujúce predpoklady zahŕňať:
- a) osvojenie si príslušného domáceho právneho predpisu a ustanovení zmluvy;
 - b) predpoklady o výške taríf, ciel, dovozných obmedzení a vládnych nariadení;
 - c) predpoklady o ekonomických podmienkach, trhovom podiele, trhových podmienkach, konečných predajných cenách a objeme predajov;
 - d) predpoklady o povahe činností a rizík podnikov zapojených v transakciách;
 - e) predpoklady o výmenných kurzoch, úrokových mierach, o odhade úveruschopnosti a kapitálovej štruktúre;
 - f) predpoklady o riadení alebo finančnom účtovníctve a klasifikácii príjmov a výdavkov; a
 - g) predpoklady o podnikoch, ktoré budú pôsobiť v každej jurisdikcii a o forme, v ktorej tak učinia.
45. Vopred stanoviť parametre pre prijateľnú úroveň odchýlok pri niektorých predpokladoch môže byť veľmi nápomocným, aby sa dosiahla potrebná pružnosť. Takéto parametre je potrebné stanoviť individuálne pre každú jednotlivú PVD OPO a mali by byť súčasťou rokovaní medzi príslušnými úradmi. Predpoklad by sa stal „rozhodujúcim“ a uvažovalo by sa o opatrení iba v prípade, keby odchýlka od predpovede prekročila parameter. Každé prijaté opatrenie by mohlo závisieť od povahy predpokladu a úrovne odchýlky.

46. Pokiaľ sa vie, že spoľahlivosť navrhutej metódy transferového oceňovania je citlivá na kolísanie výmenného kurzu, bolo by rozumné navrhnúť metódu, ktorá by bola schopná prispôbiť sa určitému stupňu očakávaného kolísania, napríklad vykonaním cenovej úpravy zohľadňujúcej pohyby výmenných kurzov. Mohlo by sa tiež vopred dohodnúť, že pohyby v oboch smeroch do výšky X % nebudú vyžadovať žiadny zásah, zatiaľ čo pohyby vyššie ako X %, ale menšie ako Y % podnikia následné preverenie metódy, aby sa ubezpečilo, že naďalej zostáva vhodnou, zatiaľ čo pohyb vyšší ako Y % by mohol znamenať, že rozhodujúci predpoklad bol narušený a následne bude potrebné znovu prerokovať PVD OPO. Tieto parametre by bolo potrebné stanoviť individuálne, pre každú jednotlivú PVD OPO a tvorili by časť rokovaní medzi príslušnými úradmi.

g) Neočakávané výsledky

47. Problém môže nastať vtedy, keď výsledky uplatnenia metodiky transferového oceňovania dojednanej v PVD OPO nespĺňajú očakávania jednej zo strán, pretože táto strana môže skúmať, či rozhodujúce predpoklady a metóda, ktorú podporujú, sú ešte stále platné. Riešenie takýchto otázok môže zaberať značný čas a úsilie, negujúc tak jeden z cieľov celkového procesu. Možným riešením tohto problému je zapracovanie dostatočnej flexibility do návrhu tak, aby sa vyrovnal s možnými zmenami v skutočnostiach a okolnostiach, aby tak pravdepodobnosť, že nastanú neočakávané výsledky bola menšia, a tým by tu bolo menšie riziko, že dohodu o PVD OPO vychádzajúcu z návrhu bude potrebné opätovne prerokovať. Návrh musí, samozrejme, stále zodpovedať princípu nezávislého vzťahu.

48. Jedným zo spôsobov ako dosiahnuť vyššie uvedený cieľ, je navrhnúť metódu, ktorá primerane počíta s pravdepodobnými zmenami v skutočnostiach a okolnostiach; napríklad niektoré odchýlky medzi navrhnutým a skutočným objemom predajov môžu byť ešte na začiatku zapracované do metodiky oceňovania zahrnutím klauzúl o budúcich cenových úpravách alebo povolením, aby sa ceny menili podľa objemu. Povolený stupeň odchýlky by mal byť stanovený v závislosti od toho, čo by bolo prijateľné nezávislými stranami.

49. Iný spôsob ako dosiahnuť zvýšenie istoty, je súhlasiť s prijateľným rozpätím výsledkov vychádzajúcich z uplatnenia metódy PVD OPO. Aby sa dodržal princíp nezávislého vzťahu, toto rozpätie by sa malo dohodnúť vopred so všetkými zúčastnenými stranami tak, aby sa zabránilo použitiu spätného pohľadu a mal by byť založený na tom, na čom by sa nezávislé strany dohodli v porovnateľných situáciách (pozri odseky 1.45 – 1.48 k diskusii o poňatí rozpätia). Napríklad veľkosť jednej položky ako je licenčný poplatok, by mohla byť uznaná dovtedy, pokiaľ by v rámci určitého rozpätia zostala vyjadrená ako podiel na ziskoch.

50. Ak výsledky spadajú nad rámec dohodnutého rozpätia, opatrenie, ktoré sa prijme by malo závisieť od toho, čo bolo dohodnuté v návrhu v súlade s požiadavkami strán. Niektoré strany si nemusia želať znášať riziko spojené s tým, že výsledky budú podstatne odlišné od toho, čo očakávali. Pojem rozpätia by použili ako prostriedok pre určenie, či bol narušený rozhodujúci predpoklad, tak ako sa to uvádza v odseku 46. Iné strany môžu klásť väčší dôraz na istotu zaobchádzania než na to, aby sa vyhlo neočakávaným výsledkom, a preto môžu súhlasiť s tým, aby PVD OPO obsahovala mechanizmus pre úpravu výsledkov tak, aby tieto spadali do vopred dohodnutého rozpätia.

h) Dĺžka trvania PVD OPO

51. Vo svojej podstate sa OPO uplatňuje na budúce transakcie, a preto sa má rozhodnúť o otázke, ako dlho to bude trvať. Pokiaľ ide o vhodnú dĺžku trvania procesu, existujú dve skupiny protichodných cieľov, ktoré ovplyvňujú rokovanie. Na jednej strane je žiaduce mať dostatočne dlhé obdobie na to, aby sa zaobchádzaniu poskytol primeraný stupeň istoty. Inak by nemuselo stáť za to vynakladať počiatočné úsilie o vyriešenie možných problémov transferového oceňovania vopred, čo je v protiklade s tým, že sa naliehavé problémy riešia iba keď vzniknú prostredníctvom bežnej kontroly alebo pri procedúrach kontroly daňového priznania. Na druhej strane, dlhotrvajúci proces činí predvídanie budúcich podmienok, na ktorých sú rokovania o dosiahnutí vzájomnej dohody založené, menej presnými, a tým vznikajú pochybnosti o spoľahlivosti návrhov PVD OPO. Primeraný kompromis medzi týmito dvomi cieľmi bude závisieť od niekoľkých faktorov, ako je napr. pracovitosť, zahrnuté transakcie a ekonomické podmienky. Dĺžka trvania by mala byť preto predmetom rokovaní príslušných úradov od prípadu k prípadu. Skúsenosť do dnes ukázala, že PVD OPO by mohla trvať v priemere 3 až 5 rokov.

D. Dokončenie PVD OPO

i) Úvod

52. Úspech procedúry PVD OPO, ako alternatíva k spoliehaniu sa výlučne na tradičnú kontrolu alebo kontrolné techniky, závisí vo veľkej miere na zodpovednosti všetkých účastníkov. Schopnosť príslušných úradov rýchlo dospieť k dohode bude závisieť jednak od ich činnosti a predovšetkým aj od ochoty daňovníka (daňovníkov) poskytnúť čo najrýchlejšie všetky potrebné informácie. Pokiaľ sa PVD OPO neodsúhlasí ešte pred uplynutím obdobia, ktoré bolo navrhnuté v žiadosti daňovníka, podstatne sa zníži užitočnosť tohto procesu tak pre daňovníkov, ako aj pre daňové úrady. Takéto oneskorenie môže spôsobiť to, že pri vyhodnocovaní návrhu bude ťažšie vyhnúť sa použitiu spätného pohľadu, pretože výsledky uplatnenia metódy za väčšiu časť obdobia navrhnutého PVD OPO budú známe. Cieľ, ktorým je rýchle vyriešenie do budúcnosti, nebol, pochopteľne, pri relatívne počiatočnom štádiu vývoja procesu PVD OPO v minulosti vždy splnený. Samozrejme, že istý odklad v procedúre je v určitom rozsahu nevyhnutný; PVD OPO má tendenciu obsiahnuť rokovania s veľkými daňovníkmi, so súhrnom skutočných vzoriek a so zložitými právnymi a ekonomickými otázkami, z ktorých všetky vyžadujú čas a zdroje na ich pochopenie a vyhodnotenie.
53. Daňové úrady sú vyzývané k tomu, aby všade kde je to možné, venovali primerané zdroje a kvalifikovaný personál na postup, aby sa zabezpečilo, že prípady budú prerokované rýchlo a efektívne. Niektoré daňové úrady si môžu želať zlepšiť účinnosť svojich programov PVD OPO stanovením si neformálnych cieľov týkajúcich sa dĺžky času potrebného na dokončenie procesu a zverejňovaním priemerného času potrebného na dokončenie. Jednotliví zmluvní partneri môžu tiež súhlasiť so stanovením neformálnych cieľov pre dokončenie ich dvojstranných rokovaní. S prihliadnutím na časté komplexné a zložené vzorky údajov, na prípadnú potrebu prekladov a pomernú novotu dohôd, nie je v tomto štádiu žiaduce stanoviť viac konkrétnych alebo záväzných cieľov pre uzavieranie PVD OPO. Akonáhle sa získa viac skúseností s procesom PVD OPO, bude vhodné stanoviť si viac konkrétnych cieľov týkajúcich sa času nevyhnutného na dokončenie v budúcnosti.
54. Ak už správy daní obdržali návrh daňovníka, mali by sa vzájomne dohodnúť na koordinácii preskúmania, vyhodnotenia a rokovaní o PVD OPO. Proces PVD OPO môže byť vhodne rozdelený

do dvoch hlavných etáp; (1) zisťovanie skutočností, preskúmanie a vyhodnotenie a (2) rokovanie medzi príslušnými úradmi, pričom o každom z nich sa podrobnejšie pojednáva nižšie.

ii) Zisťovanie skutočností, preskúmanie a vyhodnotenie

a) Všeobecne

55. Pri preskúmaní návrhu PVD OPO, správy daní môžu podniknúť akékoľvek kroky, ktoré pokladajú za vhodné v daných okolnostiach, aby sa proces vzájomnej dohody uskutočnil. Tieto kroky zahŕňajú, ale nie sú obmedzené na: požiadavky na dodatočné informácie, ktoré sa považujú za dôležité pre preskúmanie a vyhodnotenie návrhu daňovníka, vykonanie práce v teréne (napríklad návštevy prevádzkových priestorov daňovníka, rozhovory so zamestnancami, preskúmanie finančných alebo manažérskych operácií atď.) a zapojenie potrebných expertov. Správy daní sa tiež môžu odvolať na informácie získané z iných zdrojov vrátane informácií a údajov o porovnateľných daňovníkoch.
56. Cieľom tohto štádia procesu PVD OPO je, aby príslušné zúčastnené úrady mali k dispozícii všetky dôležité informácie, údaje a analýzy, ktoré potrebujú pre rokovania. Tam, kde jedna správa daní získala od daňovníka dodatočné informácie k predmetu PVD OPO, napríklad na stretnutí so zamestnancami daňovníka, daňovník ako aj správa daní by mali zabezpečiť, že takéto informácie dostane aj druhá zúčastnená správa daní (správy daní). Príslušné úrady by mali medzi sebou a daňovníkmi zriadiť vhodný mechanizmus, ktorým by sa potvrdila úplnosť a podrobnosť dokumentov a informácií poskytnutých daňovníkom (daňovníkmi). Požiadavky zúčastnených príslušných úradov by mali byť rešpektované. Napríklad, mnohé jurisdikcie požadujú, aby boli poskytnuté všetkým príslušným zúčastneným úradom nielen tie isté reálne informácie, ale pokiaľ je to uskutočniteľné, aby boli dostupné v rovnakom čase všetkým.
57. Budúci charakter PVD OPO mnohokrát zahŕňa poskytnutie obchodných informácií daňovníkom, ktoré sa týkajú predpovede, čo je určite omnoho citlivejšie na odtajnenie, než informácia poskytnutá následne po udalosti. V súlade s tým, aby bolo zaistené, že daňovníci budú dôverovať procedúre PVD OPO, správy daní by mali zabezpečiť, aby informácie daňovníka poskytnuté v procese PVD OPO boli predmetom rovnakého stupňa ochrany utajenia tajných, dôverných a osobných informácií podľa príslušného domáceho právneho predpisu ako akákoľvek iná informácia daňovníka. Okrem toho tam, kde dochádza podľa podmienok daňovej zmluvy k výmene informácií medzi príslušnými úradmi, takéto informácie sa môžu odtajniť iba v súlade so špecifickými podmienkami zmluvy a akákoľvek výmena musí byť v súlade s článkom (článkami) o výmene informácií príslušnej zmluvy.
58. Vo všeobecnosti, kde je to potrebné, by príslušné úrady mohli viesť simultánne, nezávislé skúmania a hodnotenia návrhu daňovníka za pomoci špecialistov z oblasti transferového oceňovania, priemyslu alebo akýchkoľvek iných špecialistov z ich správy daní. V určitých prípadoch môže byť však účinnejšie mať istý stupeň spoločného získavania skutočností. Môže to mať rôzne formy, od príležitostného spoločného získania skutočností pri stretnutí alebo pri návšteve na mieste, až po prípravu spoločnej správy delegovanými pracovníkmi k prípadu, ako sa to uvádza v odseku 4.55 Smernice o transferovom oceňovaní.

b) Úloha daňovníka pri zisťovaní skutočností, pri procese skúmania a hodnotenia

59. Za účelom urýchlenia procesu by daňovníci mali niesť zodpovednosť za zabezpečenie, že príslušné úrady majú k dispozícii tie isté skutočnosti, že majú všetky informácie, ktoré potrebujú a úplne poznajú problém skôr, než začnú rokovať. Toto je možné dosiahnuť tak, že informácie získané daňovníkom bežným spôsobom, vyžiadané jednou správou daní, sa poskytnú v rovnakom čase inej správe daní, prípravou a doručením záznamov o stretnutiach vo veci zistenia skutočností jednou správou daní inej správe daní a tam, kde je to logisticky a ekonomicky uskutočniteľné, podporou stretnutí za účelom spoločného získania faktov. Daňovník by mal tiež zariadiť, aby sa urobil každý potrebný preklad a mal by zaistiť, že nebude existovať žiadne neprimerané zdržanie v odpovedi na žiadosti o dodatočné relevantné informácie. Taktiež by mal byť oprávnený, ak je to vzájomne vhodné a užitočné, poradiť sa so svojimi správami daní, keď je návrh podrobovaný skúmaniu a hodnoteniu, a mal by byť informovaný o vývoji.

iii) Vedenie rokovaní príslušnými úradmi

a) Koordinácia medzi príslušnými úradmi

60. Veľa krajín dáva prednosť tomu, aby boli naplno zapojené do procesu od samého začiatku a prajú si úzko spolupracovať s ostatnými kompetentnými orgánmi. Iné krajiny obmedzujú svoje zapojenie na skúmanie a pripomienkovanie návrhov na PVD OPO tak, ako sa postupne približujú ku kompletizácii. Doporučuje sa, aby sa zúčastnené správy daní z dôvodu obmedzenosti zdrojov zapojili do procesu už v počiatočnom štádiu, pretože to by malo zvýšiť účinnosť procesu a pomôcť predísť zbytočným zdržaniam pri uzatváraní vzájomnej dohody.
61. Príslušné úrady by mali viesť rokovania o vzájomnej dohode podľa časového harmonogramu. To si vyžaduje disponovať v procese dostatočnými zdrojmi a primerane zručným personálom. Je žiaduce, aby príslušné úrady prerokovali a skoordinovali primeraný plán činnosti s ohľadom na také skutočnosti ako napr.: určenie kompetentných pracovníkov, výmena informácií, koordinácia posúdenia a vyhodnotenia návrhu, predbežný rozvrh termínov pre ďalšie konzultácie, vyjednávanie a uzavretie prijateľnej dohody. Stupeň zapojenia sa a požadované prostriedky by mali byť prispôbené individuálnym požiadavkám každého prípadu.
62. Skúsenosť tiež ukázala, že včasné a časté rokovania medzi príslušnými úradmi už v čase, keď problémy v procese vznikajú, môže napomôcť a zabrániť nepríjemným prekvapeniam. Z charakteru PVD OPO vyplýva, že často sa vyskytujú závažné problémy, ktoré jednoducho nemôžu byť riešené výmenou písomných stanovísk, takže sa môže požadovať oficiálna výmena ako napr. vzájomné stretnutia medzi príslušnými úradmi. Pomôcť by mohlo použitie konferenčných spojení alebo video konferencia.

b) Úloha daňovníka pri rokovaní príslušných úradov

63. Úloha daňovníka v tomto procese je nevyhnutne obmedzenejšia ako v procese hľadania návrhu, pretože dokončenie PVD OPO je proces medzi dvoma vládami. Príslušné úrady môžu vysloviť súhlas s tým, aby daňovník predniesol faktické a právne otázky skôr, ako sa začnú samotné rokovania, na ktorých by sa daňovník nemal zúčastniť. Pomôckou môže byť to, keď sa zabezpečí, že daňovník je k dispozícii na telefonické zavolanie, aby mohol odpovedať na faktické otázky, ktoré môžu vyplývať z rokovaní. Daňovník by sa mal pri tom vyhnúť uvádzaniu nových skutkových informácií alebo robiť dodatočné prehlásenia. Daňové úrady si budú musieť vyžiadať čas na

preskúmanie takých prípadov, a toto nutne spôsobí odloženie konečného rozhodnutia o navrhovanej PVD OPO. Informácie takéhoto druhu by sa preto mali poskytnúť pred rokovaním.

c) Odstúpenie od procesu OPO

64. Daňovník alebo správa daní môžu kedykoľvek odstúpiť od procesu PVD OPO. Avšak odstúpenie od tohto procesu, zvlášť v neskoršom štádiu a bez náležitého dôvodu, by mohlo byť odradzujúcim vzhľadom na nevyhnutné plytvanie prostriedkov spôsobených týmto krokom. Keď sa odstúpi od žiadosti o PVD OPO, daňovník, ani správa daní by nemali mať voči sebe žiadne záväzky a akékoľvek predchádzajúce záruky a dohovory medzi stranami by nemali mať naďalej žiadnu právnu silu a účinnosť, pokiaľ by domáci právny predpis nestanovil inak (napr. užívateľský poplatok za OPO by sa nemal refundovať). Pokiaľ by správa daní navrhla odstúpenie od procesu, daňovník by mal byť vyrozumieť o dôvodoch takéhoto konania a mala by mu byť daná príležitosť, aby sa k tomu vyjadril.

d) Dokument o uzavretí vzájomnej dohody

65. Zúčastnené príslušné úrady by mali pripraviť návrh vzájomnej dohody, akonáhle sa dohodli na metóde a ďalších termínoch a podmienkach. Môže sa stať, že napriek najlepšiemu úsiliu príslušných úradov, navrhnutá vzájomná dohoda úplne nevytlúči dvojité zdanenie. Pred dokončením návrhu by mala byť daňovníkovi (daňovníkom) poskytnutá možnosť na vyjadrenie, či takýto návrh PVD OPO je preňho prijateľný. Bez predchádzajúceho súhlasu daňovníka nie je možné takúto dohodu zaviesť.
66. PVD OPO bude mať formu písomného dokumentu a o jeho obsahu, úprave atď., rozhodnú zúčastnené príslušné úrady. Aby sa dosiahol požadovaný cieľ, ktorým je zabezpečenie zrozumiteľného záznamu o vzájomnej dohode, a aby sa dohoda účinne zrealizovala, mala by obsahovať minimálne nasledovné informácie, prípadne by sa mala odvolávať na tie miesta, kde sa tieto informácie v dokumentácii návrhu PVD OPO nachádzajú:
- a) názvy a adresy podnikov, ktoré sú pokryté touto dohodou;
 - b) transakcie, dohody, alebo plány, daňové roky alebo účtovné obdobia, ktoré sú zahrnuté;
 - c) opísanie dohodnutej metódy a ďalšie s tým spojené náležitosti, ako sú napr. odsúhlasená porovnateľnosť alebo rozsah očakávaných výsledkov;
 - d) definícia dôležitých pojmov, ktoré tvoria základňu pre uplatnenie a kalkuláciu metódy (napr. predaj, náklady predaja, hrubý zisk atď.);
 - e) rozhodujúce predpoklady, na ktorých je metóda založená, nedodržanie ktorých by vyvolalo potrebu opätovného rokovania o dohode;
 - f) všetky dohodnuté postupy zaoberajúce sa zmenami faktických okolností, ktoré nedosahujú potrebu opätovného prerokovania dohody;
 - g) pokiaľ je to možné, dohodnúť daňové zaobchádzanie pridružených problémových okruhov;
 - h) termíny a podmienky, ktoré musí daňovník splniť, aby vzájomná dohoda zostala v platnosti spolu s postupmi, ktoré zabezpečia, že daňovník tieto termíny a podmienky plní;

- i) podrobnosti o záväzkoch daňovníka voči správam daní ako výsledok domácej implementácie PVD OPO (napr. výročné správy, výkazy, oznámenia o zmenách v rozhodujúcich predpokladoch atď.); a
- j) potvrdenie, že za účelom ochrany tajomstva daňovníka a príslušných úradov v procese PVD OPO, v ktorom dochádza k voľnej výmene informácií, všetky informácie poskytnuté daňovníkom v prípade PVD OPO (vrátane totožnosti daňovníka) budú chránené pred odtajnením v čo najväčšom možnom rozsahu podľa domácich právnych predpisov príslušnej jurisdikcie, a že všetky informácie vymenené medzi zainteresovanými príslušnými úradmi, budú v takomto prípade chránené v súlade s príslušnou dvojstrannou daňovou zmluvou a aplikovateľnými domácimi právnymi predpismi.

iv) Implementácia PVD OPO

a) Realizovanie PVD OPO a zabezpečenie potvrdenia pre daňovníka

- 67. Po tom, ako bola PVD OPO dohodnutá, zúčastnené daňové úrady potrebujú zabezpečiť vykonávanie dohody vo vlastných jurisdikciách. Daňové správy by mali vydať nejaké potvrdenie alebo uzavrieť dohodu s príslušnými daňovníkmi, ktorá sa zhoduje so vzájomnou dohodou uzavretou príslušnými zúčastnenými úradmi. Toto potvrdenie alebo dohoda by mala poskytnúť daňovníkovi istotu, že transakcie týkajúce sa transferového oceňovania uvedené v PVD OPO nebudú upravované dovtedy, pokiaľ bude daňovník dodržiavať termíny a podmienky vzájomnej dohody tak, ako je to uvedené v tomto potvrdení alebo dohode, a ak neurobil chybu alebo zavádzajúce vyhlásenia vrátane vyhlásení vo výročnej správe. Termíny a podmienky by mali obsahovať určité predpoklady, ktoré by v prípade ich nedodržania umožnili uskutočnenie úpravy alebo opätovné zväzanie dohody.
- 68. Spôsob, akým je toto potvrdenie alebo dohoda urobená, sa bude líšiť v závislosti od jednotlivých krajín a presná forma bude závisieť od konkrétneho domáceho právneho predpisu a jeho uplatňovania. V niektorých krajinách bude mať potvrdenie alebo dohoda formu OPO podľa príslušných vnútroštátnych postupov. Aby bola vzájomná dohoda realizovaná efektívne, domáce potvrdenie alebo dohoda, musí byť v súlade s PVD OPO a poskytne daňovníkovi minimálne rovnaký úžitok, ako je dohodnuté vo vzájomnej dohode. Okrem toho tam, kde nebolo možné úplne vylúčiť dvojité zdanenie, má jedna zo zúčastnených jurisdikcií možnosť podľa vnútroštátnych schválených postupov poskytnúť jednostrannú úľavu zo zostávajúcej časti dvojitého zdanenia. Toto potvrdenie alebo dohoda môže tiež zahŕňať dodatočné skutočnosti vo vzťahu k tým, ktoré sú už obsiahnuté v PVD OPO, napríklad vnútroštátne daňové riešenie dodatočných otázok, dodatočné výkazy alebo požiadavky na dokumentáciu a vyplňovanie správ. Bolo by vhodné venovať pozornosť uisteniu sa, že žiaden z dodatočných výrazov, ktoré obsahuje domáce potvrdenie alebo dohoda, nie je v rozpore s pojmami obsiahnutými v PVD OPO.

b) Možnosť spätného uplatnenia („Roll back“)

- 69. Tak ako správy daní ani daňovník nie sú v žiadnom prípade povinní použiť metodiku dohodnutú ako súčasť PVD OPO na daňové roky končiace pred prvým rokom uplatnenia PVD OPO (často používaný termín spätného uplatnenia „Rolling back“). Takto postupovať by mohlo byť vskutku nemožné, ak by potom prevládli odlišné skutočnosti. Hoci sa metodika podľa PVD OPO uplatní až v budúcnosti, môže byť použitá i pri určení spracovania porovnateľných transakcií v predchádzajúcich rokoch. V niektorých prípadoch môžu byť transferové ceny v rámci PVD OPO predme-

tom skúmania jednou správou daní za účtovné obdobie, ktoré bezprostredne predchádza obdobiu PVD OPO. Táto správa daní a daňovník môžu vyjadriť svoje želanie využiť príležitosť pre použitie odsúhlasenej metódy už na riešenie týchto transferov alebo sledujúc vnútroštátne zákonné normy, sa správa daní môže rozhodnúť, či takúto úpravu urobí, a to aj bez požiadavky alebo súhlasu daňovníka. Ak chce mať daňovník istotu, že získa úľavu z dvojitého zdanenia, bude potrebný súhlas druhej zúčastnenej správy daní (správ daní) so spätným uplatnením („roll back“). Možnosť spätného uplatnenia („roll back“) bude tiež závisieť od príslušného domáceho právneho predpisu a zmluvy, napríklad pokiaľ ide o časové obmedzenia.

E. Monitorovanie PVD OPO

70. Pre správy daní je dôležité, aby dokázali zariadiť, že daňovník dodrží termíny a podmienky, na ktorých je vzájomná dohoda založená, a to po celú dobu jej trvania. Pretože vzájomná dohoda je urobená medzi správami daní a daňovník nie je zmluvnou stranou takýchto dohovorov, správy daní sa musia spoliehať na vnútroštátne potvrdenie alebo dohodu tak, aby bolo možné monitorovať dodržiavanie dohodnutých podmienok daňovníkom. Ak daňovník nedodrží termíny a podmienky PVD OPO, je zbytočné, aby sa PVD OPO ďalej uplatňovala. Táto časť sa preto zameriava na aspekty domácich postupov potrebných pre úspešnú realizáciu PVD OPO a na nevyhnutné opatrenia, ktoré by zaistili, že daňovník bude dodržiavať všetky jej časové vymedzenia a podmienky.

i) Výkazníctvo

71. Daňovník a správy daní by sa mali dohodnúť na druhoch dokumentov a záznamov (vrátane potrebných prekladov), ktoré musí daňovník viesť a uchovávať za účelom overenia rozsahu, v akom daňovník PVD OPO dodržiava. Mali by sa dodržiavať pokyny v kapitolách IV a V Smernice o transferovom oceňovaní, aby sa zabránilo tomu, že požiadavky na dokumentáciu budú príliš zaťažujúce. Ustanovenia týkajúce sa obdobia, dokedy je potrebné dokumenty uschovávať a kedy sa majú vypracované materiály predložiť, môžu byť zahrnuté aj vo vzájomnej dohode.

ii) Monitorovací mechanizmus

a) Výročné správy

72. Daňovník môže byť požiadaný, aby za každý daňový rok alebo účtovné obdobie, ktoré sú v PVD OPO pokryté, predložil ako dodatok ku svojmu daňovému priznaniu výročnú správu, ktorá popisuje jeho skutočné operácie v danom roku a preukazuje plnenie termínov a podmienok PVD OPO, vrátane informácií potrebných pre rozhodnutie, či boli dodržané rozhodujúce predpoklady, alebo iné záruky. Tieto informácie by mal daňovník sprístupniť tej správe daní, s ktorou uzavrel vnútroštátne potvrdenie alebo dohodu, a to v zmysle príslušného domáceho právneho predpisu alebo postupu.

b) Kontrola

73. PVD OPO sa uplatňuje len voči stranám, ktoré sú v dohode špecifikované a vo vzťahu k určeným transakciám. Existencia takejto dohody by nemala brániť zúčastneným správam daní v budúcnosti vykonávať kontrolné činnosti napriek tomu, že akákoľvek kontrola transakcií uvedených v PVD OPO by mala byť obmedzená stanovenými termínmi a podmienkami, pokiaľ okolnosti

a predpoklady potrebné pre spoľahlivé uplatnenie zvolenej metódy ešte stále trvajú. Zúčastnené správy daní môžu od daňovníka žiadať, aby preukázal, že:

- a) dodržal termíny a podmienky PVD OPO;
- b) prehlásenia v návrhu, výročné správy a každá doplňujúca dokumentácia zostávajú platnými, a že akékoľvek podstatné zmeny v skutočnostiach alebo okolnostiach boli zahrnuté do výročných správ;
- c) metóda bola presne a dôsledne uplatnená v súlade s termínmi a podmienkami PVD OPO; a
- d) rozhodujúce predpoklady, ktoré tvoria základ metódy transferového oceňovania, zostávajú v platnosti.

iii) Dôsledky nedodržania podmienok alebo zmien v okolnostiach

74. Vo všeobecnosti, následky nedodržania termínov a podmienok PVD OPO alebo nesplnenia rozhodujúcich predpokladov, budú mať vplyv (i) na vzťahy v PVD OPO, (ii) na akúkoľvek ďalšiu dohodu medzi príslušnými úradmi, napr. ako sa vysporiadať s podobným nedodržaním alebo nesplnením a (iii) na akýkoľvek aplikovateľný domáci právny predpis alebo procedurálne ustanovenia. To znamená, že samotné PVD OPO môže výslovne predpísať postupy, ktoré sa majú nasledovať alebo popíše následky, ktoré vzniknú v situácii nedodržania podmienok alebo nesplnenia. V tejto situácii môžu príslušné úrady začať diskrétno rozhovory o tom, ako sa bude v jednotlivých prípadoch postupovať. A nakoniec, domáci právny predpis a procedurálne ustanovenia môžu určiť dôsledky alebo záväzky daňovníka a zúčastnenej správy daní. Nasledujúce odseky poskytujú navrhované postupy podobné prijatým postupom v niektorých jurisdikciách, ktoré celkovo dokázali svoju uplatniteľnosť. Je však potrebné zdôrazniť, že iné daňové správy si môžu želať prijať odlišné procedúry a prístupy.

75. Keď správy daní zistia, že nejaká požiadavka PVD OPO nebola splnená, môžu napriek tomu súhlasiť, opierajúc sa o termíny a podmienky PVD OPO, aby sa pokračovalo v uplatňovaní procedúry napríklad tam, kde účinok zlyhania v dodržovaní podmienok a termínov nie je podstatný. Pokiaľ nesúhlasia s pokračovaním uplatňovania PVD OPO, existujú tri možné varianty, ktoré správa daní môže uplatniť. Povaha prijatého opatrenia spravidla závisí od vážnosti porušenia podmienok.

76. Najtvrdším opatrením je odvolanie, ktoré má taký účinok, že s daňovníkom sa zaobchádza tak, akoby nikdy nevstúpil do PVD OPO. Menej tvrdým opatrením je zrušenie, čím sa rozumie, že PVD OPO bola účinná a v platnosti, ale len do dátumu zrušenia a nie pre celé navrhnuté obdobie. V prípade, že PVD OPO bola zrušená alebo odvolaná, príslušné správy daní a daňovníci si ponechávajú všetky svoje práva podľa ich domácich právnych predpisov a zmluvných ustanovení, akoby sa PVD OPO nebola vykonávala, a to v tých daňových rokoch alebo účtovných obdobiach, ktorých sa zrušenie alebo odvolanie týka. Nakoniec, PVD OPO sa môže upraviť, čo znamená, že daňovník bude mať stále úžitok z PVD OPO počas celého navrhnutého obdobia, aj keď sa uplatňujú odlišné podmienky pred a po dátume úpravy. Ďalšie podrobnosti sú uvedené nižšie.

a) Odvolanie PVD OPO

77. Správa daní môže odvolať PVD OPO (buď jednostranne alebo po vzájomnej dohode) ak sa preukázalo, že:

- a) došlo k nesprávnemu výkladu, chybe alebo opomenutiu, ktoré môže byť pripísané nedbalosti, nedostatku starostlivosti alebo vedomému zanedbaniu povinností daňovníkom pri vyplňovaní a predložení žiadosti o PVD OPO, výročných správ alebo inej podpornej dokumentácie alebo pri poskytovaní akýchkoľvek súvisiacich informácií; alebo
- b) zúčastnenému daňovníkovi (daňovníkom) sa nepodarilo podstatne dodržať zásadné termíny a podmienky PVD OPO.
78. Keď je PVD OPO odvolaná, odvolanie má spätný účinok k prvému dňu prvého daňového roka alebo účtovného obdobia, v ktorom bola PVD OPO účinná a PVD OPO nebude mať ďalej žiadnu právnu silu a účinok na príslušného daňovníka (daňovníkov) a správu daní. Vzhľadom na závažný následok uvedeného konania, správa daní navrhujúca odvolanie PVD OPO by tak mala urobiť len po starostlivom a úplnom zhodnotení významných skutočností a mala by včas konzultovať a informovať príslušného daňovníka (daňovníkov) a správu (správy) daní.
- b) *Zrušenie PVD OPO*
79. Správa daní môže zrušiť PVD OPO (buď jednostranne alebo po vzájomnej dohode), keď sa preukáže, že nastala jedna z nasledujúcich situácií:
- a) došlo k nesprávnemu výkladu, chybe alebo opomenutiu, ktoré nemôže byť pripísané nedbalosti, nedostatku starostlivosti alebo vedomému zanedbaniu povinností daňovníkom pri vyplňovaní a predložení žiadosti o PVD OPO, výročných správ alebo inej podpornej dokumentácie alebo pri poskytovaní akýchkoľvek súvisiacich informácií; alebo
- b) zúčastnenému daňovníkovi (daňovníkom) sa nepodarilo podstatne dodržať niektoré termíny a podmienky PVD OPO; alebo
- c) bol podstatne porušený jeden alebo viac rozhodujúcich predpokladov; alebo
- d) došlo k zmene daňových zákonov vrátane ustanovení zmluvy, ktoré sú podstatne dôležité pre PVD OPO; a
- ukázalo sa ako nemožné upraviť dohodu (pozri odsek 80 – 82 nižšie), ak by sa vzali do úvahy pozmenené okolnosti.
80. Keď sa zruší PVD OPO, dátum zrušenia sa stanoví podľa povahy udalosti, ktorá k tomu viedla. Môže to byť konkrétny dátum, napríklad keď udalosť, ktorá podnietila zrušenie, predstavovala podstatnú zmenu v daňových zákonoch (napriek tomu môže byť PVD OPO uplatnená v prechodnom období medzi dátumom zmeny v zákonoch a dátumom zrušenia). V iných prípadoch bude zrušenie účinné pre určitý daňový rok alebo účtovné obdobie, napríklad keď došlo k podstatnej zmene v jednom z rozhodujúcich predpokladov, ktorú nie je možné prisúdiť konkrétnemu dátumu v tomto daňovom roku alebo účtovnom období. Od dátumu zrušenia nebude mať PVD OPO žiadnu účinnosť voči príslušnému daňovníkovi (daňovníkom) a voči príslušnej správe daní.
81. Správa daní môže odstúpiť od zrušenia ak daňovník preukáže rozumné dôvody, ktoré uspokojia správu daní, a ak daňovník súhlasí s úpravou navrhnutou správou daní, ktorou sa napravia skreslené skutočnosti, chyby, opomenutia a nesúlady, alebo ktorá zoberie do úvahy zmeny v rozhodujúcich predpokladoch, daňových zákonoch alebo zmluvných ustanoveniach vzťahujúcich sa na OPO. Takéto konanie môže dať podnet na uskutočnenie úpravy PVD OPO (pozri nižšie).

82. Správa daní, ktorá navrhuje zrušenie, by mala včas informovať a konzultovať tento postup s príslušným daňovníkom (daňovníkmi) a s druhou správou daní (správami daní). Táto konzultácia by mala zahŕňať vysvetlenie dôvodov, pre ktoré sa navrhuje zrušenie OPO. Daňovníkovi by mala byť poskytnutá príležitosť na vyjadrenie pred prijatím konečného rozhodnutia.

c) Úprava PVD OPO

83. Platnosť metodiky transferového oceňovania závisí od rozhodujúcich predpokladov, ktoré sa uplatňujú počas celého trvania PVD OPO. PVD OPO a každé vnútroštátne potvrdenie alebo dohoda vyžadujú od daňovníka, aby oznamoval príslušnej správe daní všetky zmeny. Ak sa po vyhodnotení správou daní potvrdilo, že došlo k podstatnej zmene podmienok uvedených v rozhodujúcich predpokladoch, PVD OPO sa môže prepracovať tak, aby sa v nej odrazili zmeny, ku ktorým došlo. Ako bolo uvedené vyššie, PVD OPO môže tiež obsahovať predpoklady, ktoré hoci nepostačujú, aby boli rozhodujúcimi pre platnosť PVD OPO, aj napriek tomu sú zárukou opätovného preverenia dotknutými stranami. Jedným z výsledkov takéhoto preverenia môže byť úprava PVD OPO. V mnohých prípadoch však termíny a podmienky PVD OPO by mali byť dostatočne pružné, aby vzali do úvahy účinky zmien bez potreby úpravy.

84. Oznámenie daňovníka správam daní, že k takejto zmene došlo, by sa malo uskutočniť tak rýchlo, ako je to prakticky možné po zmene, ktorá nastala alebo akonáhle sa daňovník o tejto zmene dozvedel a v niektorých prípadoch, ak sa to vyžaduje, nie neskôr ako je dátum na predloženie výročnej správy za uvedený rok alebo účtovné obdobie. Doporučuje sa skoré podanie, aby zúčastnené strany mali viac času dosiahnuť dohodu o úprave PVD OPO, a tým predísť pravdepodobnosti zrušenia.

85. Upravené PVD OPO by mali stanoviť dátum, od ktorého je úprava platná a tiež dátum, od ktorého pôvodná PVD OPO stráca účinnosť. Ak je možné presne určiť dátum zmeny, potom by mala úprava nadobudnúť účinnosť od tohto dátumu. Keď nie je možné určiť presný dátum, úprava PVD OPO by mala mať účinnosť od prvého dňa účtovného obdobia nasledujúceho po účtovnom období, v ktorom došlo k zmene. Pokiaľ sa správy daní a daňovník nemôžu dohodnúť na potrebe upravenia PVD OPO alebo na spôsobe ako PVD OPO prepracovať, PVD OPO sa zruší a už nebude mať žiadnu ďalšiu silu a účinok na zúčastnené strany. Stanovenie vhodného dátumu zrušenia PVD OPO sa obvykle riadi rovnakými zásadami, aké sa uplatňujú pre stanovenie dátumu úpravy.

iv) Obnovenie PVD OPO

86. Žiadosť o obnovenie PVD OPO by sa mala predložiť v čase predpísanom zúčastnenými správami daní s ohľadom na potrebu dostatočného časového intervalu pre daňovníka (daňovníkov) i správy daní, aby posúdili a vyhodnotili obnovenie žiadosti, a aby dospeli k dohode. Vhodné by bolo, keby sa proces obnovy začal ešte predtým, ako skončí platnosť existujúcej PVD OPO.

87. Forma, postup a vyhodnotenie žiadosti o obnovu by obvykle mali byť podobné tým, ktoré boli už dané pri prvotnej žiadosti o PVD OPO. Ak v skutočnostiach a okolnostiach prípadu nedošlo k podstatným zmenám, môže sa so súhlasom zúčastnených správ daní znížiť potrebný stupeň podrobností. Obnovenie PVD OPO nie je automatické a závisí na súhlase všetkých zúčastnených strán, ktorých sa to týka a od toho, ako daňovník medzi iným preukáže dodržiavanie termínov a podmienok existujúcej PVD OPO. Metódy, termíny a podmienky obnovenia PVD OPO sa samozrejme môžu líšiť od tých, ktoré boli v predchádzajúcej PVD OPO.