

Vnaprejšnji cenovni (APA) sporazumi: sredstvo za zagotavljanje davčne gotovosti transfernih cen

Marko Mehle, KPMG d.o.o.

Gradivo je last Slovenskega inštituta za revizijo in je predmet avtorske zaščite in drugih oblik zaščite intelektualne lastnine. Prepovedano je kakršnokoli reproduciranje, razen izključno za osebno uporabo in v nekomercialne namene, pri čemer se morajo ohraniti vsa opozorila o avtorskih ali drugih pravicah, zato se ne smejo prepisovati, razmnoževati ali kako drugače razširjati. Naveden mora biti tudi vir.

20. 12. 2024: Sklenjen enostranski APA
z družbo H&M Hennes & Mauritz d.o.o.;

3. 10. 2024: Podaljšanje enostranskega
APA z družbo Spar Slovenija, d. o. o.;

22. 12. 2023: Sklenjen enostranski APA
z družbo Ekipo 2 d.o.o.



Vir: https://www.fu.gov.si/davki_in_druge_dajatve/poslovanje_z_nami/apa_sporazum/#newsList

- Vnaprejšnji cenovni sporazum (Advance Pricing Arrangement) je dogovor med davčnim zavezancem in davčnim organom:

- Metodologija,
- Kritične predpostavke,
- Obdobje,
- druga primerna merila,

V zvezi z določanjem **transfernih cen** pri mednarodnih transakcijah.

Smernice OECD za določanje TC:

- IV. poglavje (Advanced Pricing Arrangements) in Annex II. IV. Poglavja – smernice za samo vodenje APA sporazumov.

SLO: uporaba od 1.1.2017 dalje

Zakon o davčnem postopku – ZDavP-2:

- od 14.a do 14.g člena

Pravilnik o izvajanju ZDavP-2:

- od 6.a do 6.h člena

Mednarodne pogodbe:

- 25. in 26. člen – MAP APA, izmenjava informacij

Pravna in strokovna podlaga za sklepanje APA

- Zakon o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 13/11 – uradno prečiščeno besedilo, 32/12, 94/12, 101/13 – ZDavNepr, 111/13, 22/14 – odl. US, 25/14 – ZFU, 40/14 – ZIN-B, 90/14, 91/15, 63/16, 69/17, 13/18 – ZJF-H, 36/19, 66/19, 145/20 – odl. US, 203/20 – ZIUPOPDVE, 39/22 – ZFU-A, 52/22 – odl. US, 87/22 – odl. US, 163/22, 109/23 – odl. US, 131/23 – ZORZFS in 100/24 – v nadaljnjem besedilu: ZDavP-2)
- Zakon o finančni upravi (Uradni list RS, št. 25/14, 39/22, 14/23, 47/24 – odl. US in 104/24 – ZDDV-10 – v nadaljnjem besedilu: ZFU)
- Pravilnik o izvajanju Zakona o davčnem postopku (Uradni list RS, št. 141/06, 46/07, 102/07, 28/09, 101/11, 24/12, 32/12 – ZDavP-2E, 19/13, 45/14, 97/14, 39/15, 40/16, 85/16, 30/17, 37/18, 43/19, 80/19, 106/20, 200/20, 135/21, 43/22, 166/22, 74/23, 100/24 – ZDavP-2O in 112/24 – v nadaljnjem besedilu: Pravilnik)
- Mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja (https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.fu.gov.si%2Ffileadmin%2FInternet%2FDavki_in_druge_dajatve%2FPodrocja%2FMednarodno_obdavcenje%2FZakonodaja%2FSeznam_veljavnih_MP.docx&wdOrigin=BROWSELINK)

Unilateralni (enostranski):

- Je dogovor o TC med davčnim zavezancem rezidentom ali nerezidentom in FURS

Bilateralni (dvostranski):

- Je dogovor o TC med davčnima zavezancema dveh davčnih jurisdikcij in pristojnima davčnima organoma teh jurisdikcij

Multilateralni (večstranski):

- Je dogovor o TC med davčnimi zavezanci iz več davčnih jurisdikcij in pristojnimi davčnimi organi teh jurisdikcij
- Slednja sicer temeljita na skupnem dogovoru pristojnih organov po mednarodni pogodbi o izogibanju dvojnega obdavčevanja, ki tako dogovarjanje omogoča.

Unilateralni (enostranski):

- **P:** lahko zelo učinkovito zapre tveganja na strani davčnega zavezanca slovenskega rezidenta oz. nerezidenta;
- **P:** komunikacija poteka le na ravni DZ in FURS, zato je lahko učinkovita; postopek se lahko uspešno zaključi relativno hitro – prej kot v enem letu;
- **S:** lahko še vedno pride do prilagoditve TC v drugi jurisdikciji → dvojna obdavčitev;

Bilateralni (dvostranski):

- **P:** lahko zelo učinkovito zapre tveganja na strani obeh davčnih zavezancev v obeh davčnih jurisdikcijah → odprava dvojnega obdavčenja vnaprej;
- **S:** bistveno zahtevnejša komunikacija – raven dveh kompetenčnih organov, postopek se lahko zavleče, predvsem če gre za kompleksna vprašanja; – običajno več kot eno leto, tudi več..., ali celo brez rešitve;
- **S:** zaradi trajanja postopka tveganje ni odpravljeno, transakcije se izvajajo; v času se lahko funkcije in pogoji transakcij spremenijo;

Multilateralni (večstranski):

- P in S enako kot zgoraj, vendar je komunikacija še zahtevnejša in možnost da pride do učinkovite rešitve še manjša

Vse transakcije med povezanimi osebami po 16. členu ZDDPO-2 vključno:

- s finančnimi transakcijami (na primer višino obrestne mere za posojila med povezanimi osebami, razmerje med obsegom posojila in kapitalom)
- ter transakcijami med sedežem družbe (rezidentom) in poslovno enoto nerezidenta, kadar sta ta dva v različnih jurisdikcijah;

Predmet APA niso domače transakcije med povezanimi osebami po 17. členu ZDDPO-2

Največ 5 let z možnostjo podaljšanja.

Podaljšanje je mogoče, če so okoliščine glede predmeta APA sporazuma, nespremenjene.

Kritične predpostavke:

- predpostavke, **ki pomembno vplivajo** na določitev transferne cene transakcije in **so opredeljene** v APA sporazumu.

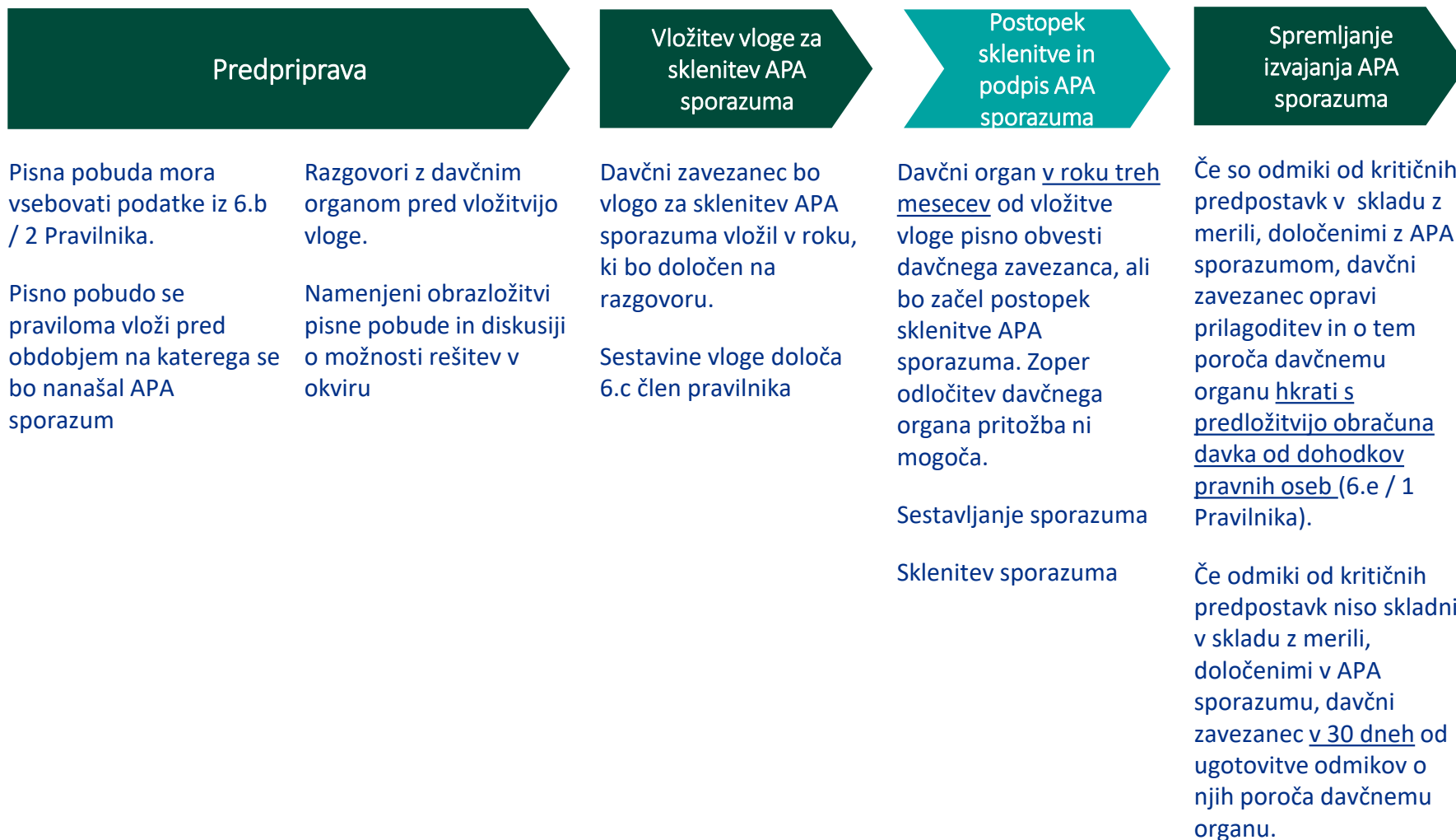
Tipične kritične predpostavke v APA so v zvezi z:

- zakoni o obdavčenju, z ZDavP-2 in mednarodnimi pogodbami o izogibanju dvojnega obdavčevanja,
- predpisi, ki se nanašajo na predmet in vsebine APA sporazuma,
- tarifami, dajatvami, uvoznimi omejitvami
- gospodarskimi oziroma ekonomskimi pogoji, tržnim deležem, tržnimi pogoji, končnimi prodajnimi cenami in obsegom prodaje,
- vrsto sredstev, funkcij in tveganj davčnega zavezanca in povezanih oseb, ki sodelujejo v transakciji,
- menjalnimi tečaji, obrestnimi merami, bonitetnimi ocenami in kapitalsko strukturo,
- načinom računovodenja, vključno s spremembami pri posameznih računovodskih kategorijah,
- številom in pravno organizacijsko obliko davčnega zavezanca in povezanih oseb, ki sodelujejo v transakcijah, in spremembami v načinu njihovega poslovanja.

Primeri:

- izvedene poslovne funkcije, uporabljena sredstva in sprejeta tveganja DZ se v naslednjih 5. letih ne bodo spreminjale;
- aktivnosti, na podlagi katerih je izračunan odstotek (npr. 17%) participacije DZ pri neopredmetenih sredstvih se v obdobju veljavnosti APA ne bodo spremenile. ODMIK: če se spremenijo, se ovrednoti odstotek spremembe;
- če je euribor kadarkoli v letu višji od 7%, se ponovno izračuna obrestna mera glede na veljavni euribor na začetku tega leta;
- kalkulacija DDPO je veljavna, če se stopnja DDPO ne spremeni. ODMIK...;
- NCPM je 6,8%, če se mediana ne spremeni za več kot 1%-no točko pri preverjanju primerljivk za vsako leto obdobja APA;
- DZ ne bo spremenil dejavnosti poslovanja, ki bi vplivala na APA;
- Prihodki od prodaje izdelkov tipa C se ne upoštevajo pri kalkulaciji davčne osnove za dejavnost distribucije;

Postopek sklenitve APA



Pisna pobuda

Vložitev pisne pobude
Sestavine pisne pobude

Razgovor

Izvedba
Vsebina razgovora

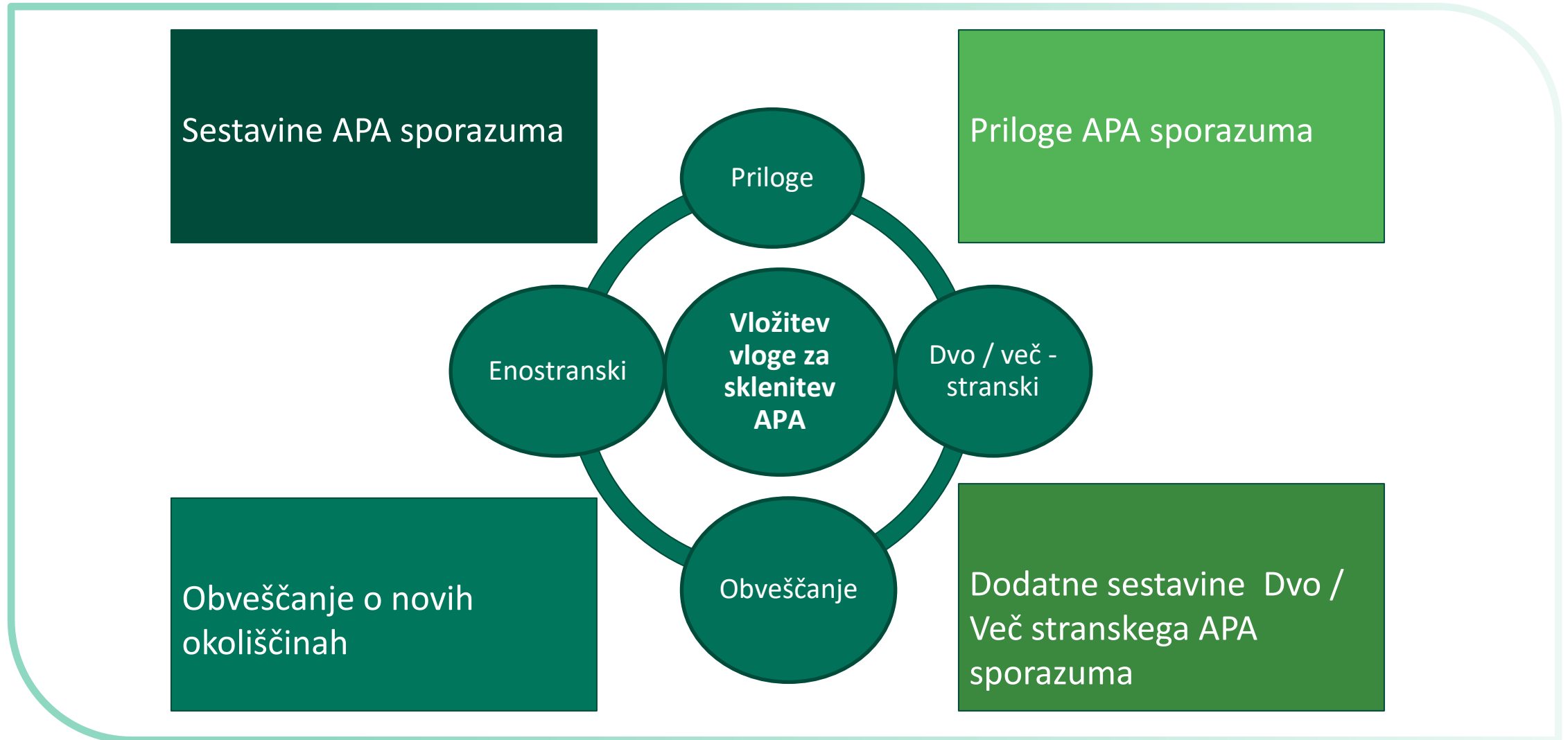
- vrsta APA sporazuma (enostranski, dvostranski ali večstranski);
- kratko predstavitev organizacijske strukture in poslovanja davčnega zavezanca in skupine mednarodnega podjetja, katerega del je davčni zavezanec;
- kratek opis transakcij s povezanimi osebami, ki bi bile predmet APA sporazuma ter njihovo vrednostno opredelitev;
- predlog metodologije za določitev transferne cene za transakcije, ki bi bile predmet sporazuma.

Pisna pobuda → Razgovor (lahko v več krogih);

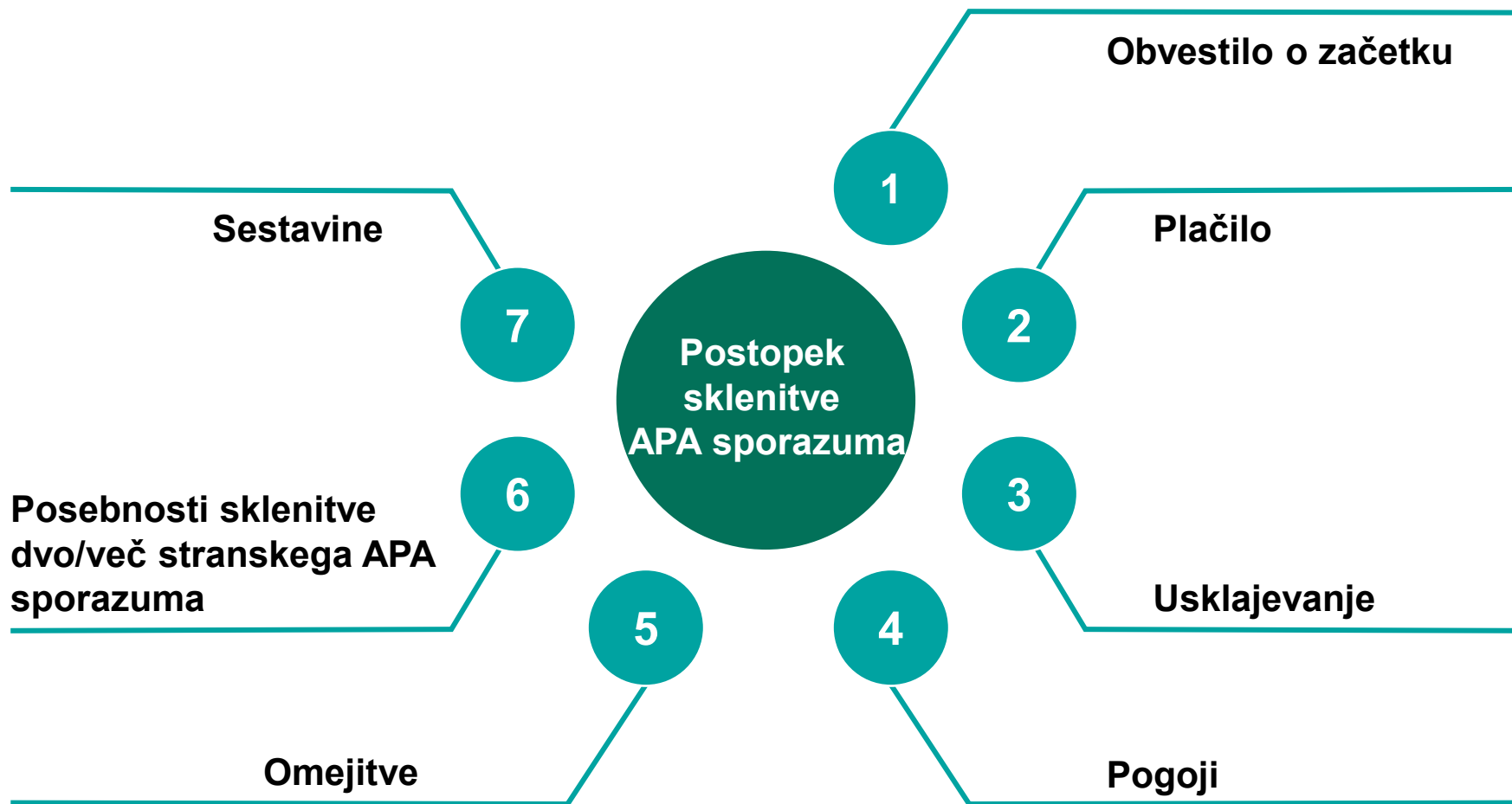
Zavezanec in davčni organ izmenjata stališča o:

- namenu in ciljih davčnega zavezanca in davčnega organa glede sklenitve APA,
- primernosti in smiselnosti vrste APA sporazuma (enostranski, dvostranski ali večstranski),
- metodologiji za določitev transferne cene,
- vrsti in obsegu dokumentacije ter analizah, potrebnih za sklenitev APA sporazuma,
- okvirnem roku za predložitev vloge,
- predvidenem času, potrebnem za sklenitev APA sporazuma,
- času veljavnosti APA sporazuma,
- ter o drugih dejstvih in okoliščinah, pomembnih za sklenitev APA sporazuma.

Vložitev vloge za sklenitev APA sporazuma (6.c)



Postopek sklenitve in podpis APA sporazuma



- Davčni zavezanec plača za sklenitev APA sporazuma v roku 30 dni od obvestila
- 15.000 EUR;
- 7.500 EUR podaljšanje APA;
- če do sklenitve APA sporazuma ne pride zaradi razlogov, ki niso na strani zavezanca, VRAČILO 5.000 eurov;
- davčni zavezanec v primeru preklica APA sporazuma ni upravičen do vračila plačila.

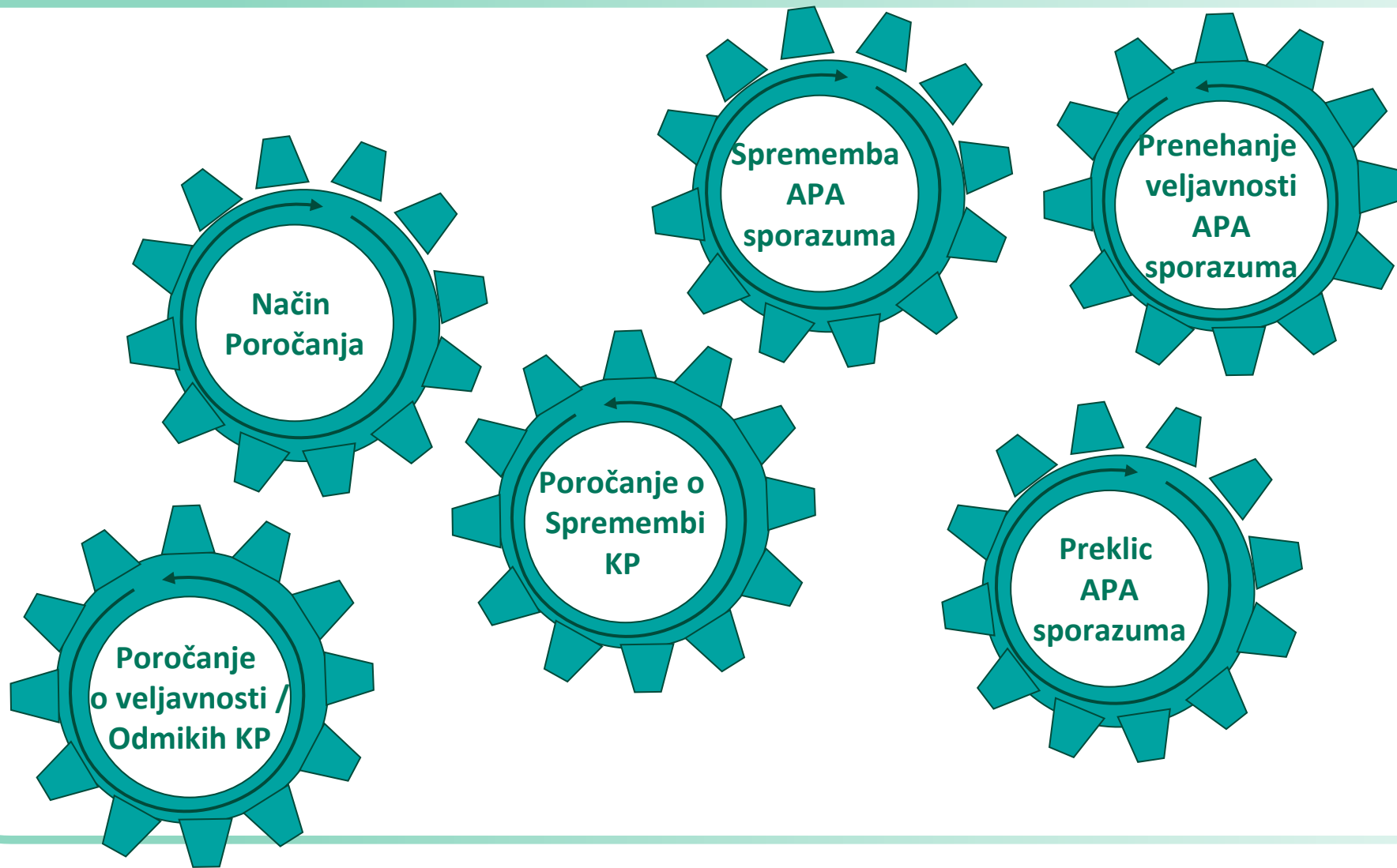
- Davčni zavezanec plača za sklenitev APA sporazuma v roku 30 dni od obvestila
- 15.000 EUR;
- 7.500 EUR podaljšanje APA;
- če do sklenitve APA sporazuma ne pride zaradi razlogov, ki niso na strani zavezanca, VRAČILO 5.000 eurov;
- davčni zavezanec v primeru preklica APA sporazuma ni upravičen do vračila plačila.

- opravljen razgovor davčnega organa z davčnim zavezancem pred vložitvijo vloge, v katerem sta se oba strinjala o primernosti sklenitve APA sporazuma;
- sodelovanje davčnega zavezanca med celotnim postopkom za sklenitev APA sporazuma;
- transakcija, ki je predmet APA sporazuma, mora imeti ekonomsko vsebino in resen namen izvedbe;
- soglasje davčnega zavezanca in davčnega organa o vsebini APA sporazuma in
- transakcija, ki je predmet sporazuma, mora imeti po sklenitvi sporazuma zagotovljeno primerno časovno obdobje trajanja oziroma ne gre za transakcijo, ki je po sklenitvi APA sporazuma pred svojim iztekom.

- MAP APA se uveljavi v APA sporazumu. Obveznost sodelovanja DZ ves čas trajanja postopka.
- če davčni organ prejme pobudo za sklenitev dvostranskega ali večstranskega APA od pristojnega organa države povezane osebe, od davčnega zavezanca – povezane osebe v Sloveniji pridobi informacijo o interesu za sklenitev APA sporazuma. DZ v 30 dneh od zahteve davčnega organa pisno sporoči, ali je zainteresirana za sklenitev APA sporazuma = pisna pobuda.
- v času trajanja MAP APA obveznost sodelovanja davčnega zavezanca ves čas.

- uvod,
- stranke APA sporazuma,
- obveznosti in roke, ki jih morajo izpolnjevati stranke APA sporazuma in posledice njegovega neizpolnjevanja (določila o prenehanju veljavnosti idr.),
- začetek veljavnosti APA sporazuma in časovno obdobje veljavnosti APA sporazuma,
- navedbo zakonov o obdavčenju in drugih predpisov, na katerih temelji APA sporazum,
- predmet APA sporazuma,
- kritične predpostavke, na katerih temelji APA sporazum,
- parametre za sprejemljive odmike od posameznih kritičnih predpostavk in način izvajanja s tem povezanih morebitnih prilagoditev zaradi sprememb kritičnih predpostavk,
- podrobnosti o metodologijah za določitev transferne cene,
- obveznost hrambe dokumentacije o poročanju v času veljavnosti APA sporazuma,
- določila o spremembi APA sporazuma.

Spremljanje izvajanja APA sporazuma



Sklenjeni APA sporazumi v R Sloveniji:

- 3x enostranski sporazumi + 1x podaljšanje

Postopki sklepanja v teku:

- 3x dvostranski sporazumi
- 1x enostranski sporazum

1x postopek dvostranskega APA je bil prekinjen.

Hvala za pozornost!

