



ЕВРОПЕЙСКА
КОМИСИЯ

Брюксел, 4.6.2014 г.
COM(2014) 315 final

ANNEXES 1 to 3

ПРИЛОЖЕНИЯ

- I. Доклад относно вторичните корекции**
- II. Доклад относно управлението на риска във връзка с трансферното ценообразуване**
- III. Доклад относно компенсаторните корекции**

към

СЪОБЩЕНИЕ ОТ КОМИСИЯТА ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ, СЪВЕТА И ИКОНОМИЧЕСКИЯ И СОЦИАЛЕН КОМИТЕТ

**относно работата на Съвместния форум на ЕС по трансферно ценообразуване в
периода от юли 2012 г. до януари 2014 г.**

ПРИЛОЖЕНИЕ I
ДОКЛАД ОТНОСНО ВТОРИЧНИТЕ КОРЕКЦИИ

1. Обща информация

1. В рамките на работната си програма за периода 2011-2015 Съвместният форум на ЕС по трансферното ценообразуване (СФТЦ) разгледа възможността за т. нар. вторични корекции в областта на трансферното ценообразуване, тъй като тези корекции могат да доведат до двойно данъчно облагане. През юни 2011 г. бе разпратен въпросник, с чиято помощ бе направена равносметка за състоянието във всяка държава — членка на ЕС, към 1 юли 2011 г. Той послужи в подготовката за преглед на правните и административните/практическите аспекти в различните държави членки. Отговорите на всички 27 държави членки бяха включени в документ JTPF/018/REV1/2011. Беше изготвен проект на документ за обсъждане относно вторичните корекции (док. JTPF/010/2012/EN), който бе разгледан на заседанието на СФТЦ през юни 2012 г. Настоящият доклад беше обсъден и приет на заседанието на СФТЦ през октомври 2012 г.

2. Определение и приложно поле

2. Възможно е корекциите при трансферното ценообразуване да се придружават от т.нар. „вторична корекция.“ ОИСР определя вторичната корекция в речника към Ръководство по трансферно ценообразуване на ОИСР — РТЦ) като *„корекцията, която произтича от налагането на данък върху вторична операция в случаи на трансферно ценообразуване“*, а вторичната операция — като *конструктивна операция, която е предвидена в законодателствата на някои държави членки в областта на трансферното ценообразуване след предлагане на първична корекция, за да може действителното разделяне на печалбата да бъде приведено в съответствие с първоначалната корекция. Вторичните операции може да бъдат под формата на плащания, приравнени на дивиденди (т.е. позиции, третирани като дивиденди, въпреки че обикновено не се разглеждат като такива), конструктивни капиталови вноски, или конструктивни кредити“*.
3. Законодателството в областта на трансферното ценообразуване в някои държави позволява или изисква „вторични операции“, за да може действителното разделяне на печалбата да бъде приведено в съответствие с първоначалната корекция. Двойно данъчно облагане може да възникне поради факта, че вторичната операция сама по себе си може да има данъчни последици и води до извършването на корекция. Например, размерът на корекцията на доходите за дъщерно предприятие от операция с предприятие майка, което не е местно лице, може да се разглежда от юрисдикцията на дъщерното предприятие като дивидент, изплатен на предприятието майка, и може да се налага данък, удържан при източника.
4. Вторичните корекции се анулират, ако първичната корекция се анулира. Вторичните корекции под формата на плащания, приравнени на дивиденди могат да породят двойно данъчно облагане, ако другата държава членка не предостави съответния данъчен кредит или облекчения по член 23 от Модела на

данъчна конвенция на ОИСР (МДК) за данъка, удържан при източника, произтичащ от вторична корекция. Въпреки че в коментара относно член 10 от МДК на ОИСР вече се посочва в параграф 28, че приравнените на дивиденди плащания са обхванати от член 10 и от правилата за премахване на двойното данъчно облагане, другата държава може просто да не признае подобна предполагаема операция, което дава основание за облагане с данък, удържан при източника (вж. параграф 4.69 от Ръководството на ОИСР).

5. МДК на ОИСР не е пречка пред извършването на вторични корекции, когато те са разрешени от националното законодателство¹. Данъчните администрации обаче се „насърчават да структурират тези корекции така, че да се минимизира произтичащата от тях възможност за двойно данъчно облагане, освен когато поведението на данъчно задълженото лице предполага намерение за укриване на дивиденди с цел избягване на данъчно облагане при източника.“ (пар. 4.71 от РГЦ на ОИСР).
6. Законодателствата на девет от 27-те държави — членки на ЕС, предвиждат вторични корекции. Отговорите на анкетата показват, че вторичните корекции в някои от тези 9 държави членки са по усмотрение.

R 1:

Прилагането на вторични корекции може да доведе до двойно данъчно облагане. Следователно, ако вторичните корекции не са задължителни, се препоръчва държавата членка да се въздържа от вторични корекции, когато те водят до двойно данъчно облагане. В случаите, в които вторичните корекции са задължителни съгласно законодателството на дадена държава членка, се препоръчва държавите членки да предвидят начини и средства за избягване на двойното данъчно облагане (напр. чрез усилия за разрешаването му чрез ПВС или чрез разрешаване репатрирането на средства на ранен етап, когато това е възможно). Тези препоръки изхождат от презумпцията, че поведението на данъчно задълженото лице не предполага намерение за прикриване на дивидент за целите на избягване на данъка, удържан при източника².

7. В повечето държави членки, когато вторичните корекции са възможни/задължителни, тези корекции се разглеждат като скрито разпределение на печалба и следователно се считат за приравнени на дивиденди плащания, които са потенциално облагаеми с данък при източника.
8. Вторичните корекции могат също да бъдат и под други форми, напр. конструктивен заем. В РГЦ на ОИСР (параграф 4.70) се подчертава, че тези конструктивни операции са свързани с определени усложнения — напр. въпроси, свързани с начислените лихви по тези заеми. В своите отговори от въпросника повечето държави членки не споменават тези видове конструктивни

¹ Параграф 9 от коментара относно член 9 от МДК на ОИСР.

² Резерва от Италия: Италия не разполага с вътрешни разпоредби относно вторичните корекции и е на мнение, че зависи предимно от държавите членки със законодателство относно вторичните корекции да потърсят начина, по който корекциите да бъдат структурирани с цел свеждане до минимум на възможността за произтичащото от тях двойно данъчно облагане. По принцип Италия не предоставя облекчение за данъка, удържан при източника, който е резултат на вторични корекции, направени от другата държава членка, които са довели до двойно данъчно облагане.

операции. Причината за това може да бъде желанието на държавите членки да избегнат съответните усложнения; обикновено вторичните корекции се прилагат под формата на приравнени на дивиденди плащания или вноски. Конструктивните вноски и плащанията, приравнени на дивиденди, на дъщерно предприятие от ЕС и предприятие майка от ЕС минимизират риска от двойно данъчно облагане, тъй като те не водят до данък, удържан при източника (вж. раздел 3).

R 2:

С оглед на допълнителните усложнения, които произтичат от тях, препоръчва се в държавите — членки на ЕС, вторичните корекции да се определят като плащания, приравнени на дивиденди, или конструктивни капиталови вноски, а не като конструктивни заеми, доколкото липсва репатриране.

9. По-проблемна е ситуацията, ако първичната корекция се прави между страни, които са косвено свързани. Някои държави членки могат да се справят с тази ситуация чрез хипотетично разпределение на печалба към предприятието майка и вноски на предприятието майка към друго дъщерно предприятие (параграф 4.70 от РТЦ на ОИСР).
10. Докладът се съсредоточава върху вторичните операции между местни или установени в ЕС субекти под формата на плащания приравнени на дивиденди и – въз основа на действащата нормативна база в ЕС – разглежда начините за минимизиране на тежестите (напр. санкции) за двойно данъчно облагане и други административни и финансови проблеми, произтичащи от вторичните корекции³.
11. В следващите раздели се разглежда прилагането на Директивата на ЕС за дружествата майки и дъщерните дружества (ДДМДД) (виж раздел 3), случаите, в които държава членка може да предвиди предоставянето на облекчения, ако данькоплатецът репатрира средства (в процедура за взаимно съгласие (раздел 4.2) или на по-ранен етап (раздел 4.3), а също и анализ на санкциите и процедурните/административните аспекти (раздели 5 и 6).

3. Директива за дружествата майки и дъщерните дружества (ДДМДД)

12. Когато вторичните корекции се разглеждат като скрито разпределяне на печалбите/вноски и поради това са считани за приравнени на дивиденди плащания, прилагането на ДДМДД (членове 4 и 5) води до необлагане с данък, удържан при източника, на печалбата, разпределена от дъщерното дружество към неговото дружество майка в рамките на ЕС.
13. Девет държави — членки на ЕС, в момента използват вторични корекции — Австрия, България, Дания, Германия, Франция, Люксембург, Нидерландия, Словения и Испания. В ситуация, при която *дъщерното дружество в една*

³ Минимизиране на възможността за двойно данъчно облагане в резултат на вторични корекции се препоръчва в параграф 4.71 от РТЦ на ОИСР.

държава членка е предмет на вторични корекции въз основа на първична корекция за трансферно ценообразуване, свързана с операция с неговото дружество майка, намиращо се в друга държава членка, седем⁴ от тези девет държави членки не биха наложили удържан при източника данък въз основа на разпоредбите на ДДМДД. Две държави членки⁵ биха приели, че ДДМДД не е приложима за приравнените на дивиденди плащания.

4. Репатриране на финансови средства

4.1 Общи положения

14. По същество, репатрирането представлява действително връщане на средства, така че финансовите отчети на участващите страни да бъдат в съответствие с икономическата цел на първичната корекция. В РТЦ на ОИСР (параграф 4.73) са описани някои от възможните начини за репатриране. Наръчникът на ОИСР относно ефективните процедури за взаимно споразумение (НЕПВС)⁶ съдържа също така насоки във връзка с репатрирането. РТЦ на ОИСР (параграф 4.76) препоръчва обсъждане на репатрирането в рамките на ПВС, когато то е било иницирано за съответните първични корекция.
15. Условието на постигнатата обща договореност по ПВС между компетентните органи по отношение на корекциите във връзка с трансферното ценообразуване са специфични за конкретната договореност между двата компетентни органа. След като компетентните органи са постигнали споразумение по характеристиките на операцията, ПВС включва също така разглеждане на следните два въпроса:
- дали данъчният орган, който е извършил вторичната корекция, ще се въздържа от облагане с данък, удържан при източника, или другият данъчен орган ще премахне произтичащото от това двойно данъчно облагане, и
 - когато се разглежда възможността за репатриране — как то да бъде извършено и как да се гарантира, че то не води до последващи данъчни тежести, които сами по себе си може да доведат до двойно данъчно облагане.
16. В НЕПВС се посочва, че споразумението за репатриране може да се постигне на по-ранен етап, например по време на данъчна проверка (вж. 4.3).

4.2 Репатриране по време на ПВС

17. Ако репатрирането е част от договореността, условията могат да бъдат различни, но често позволяват репатрирането на средства да се осъществи чрез пряко възстановяване или чрез прихващане по междуфирмени сметки. Обикновено, договорените условия също позволяват на данъчно задълженото лице да репатрира в рамките на взаимно договорен разумен срок без да бъдат

⁴ Австрия, Дания, Германия, Люксембург, Нидерландия, Словения и Испания.

⁵ България и Франция,

⁶ http://www.oecd.org/document/1/0,3746,en_2649_33753_36195905_1_1_1_1,00.html

налагани данъци, удържани при източника, от държавата, от която става репатрирането, и без допълнително облагане в държавата членка, към която е насочено репатрирането. Репатрирането може да бъдат предмет на данъчна проверка.

R 3:

Когато компетентните органи се споразумеят в рамките на ПВС относно необходимостта от ефективно привеждане на финансовите отчети в съответствие с икономическата цел на първичната корекция, държавите членки считат репатрирането чрез пряко възстановяване или чрез прихващане по междуфирмените сметки като подходящо средство за постигане на този резултат.

R 4:

Данъчните администрации следва да са наясно, че данъчно задължените лица се нуждаят от до 90 дни от датата на уведомлението за споразумението, за да могат реално да извършат репатрирането.

R 5:

Когато репатрирането е договореност по ПВС, препоръчително е в споразумението по ПВС да се посочи, че не се налага данък, удържан при източника, от държавата членка на репатриране и не се налагат допълнителни данъчни тежести в държавата членка, към която е направено репатрирането.

18. Тъй като репатрирането се извършва след първоначалната операция, държавата членка, към която ще се извършват плащания за репатриране, може да счете, че плащането следва да включва лихвен компонент, за да компенсира своето местно данъчно задължено лице за използването на неговите средства от чуждестранни свързани предприятия между момента на първоначалната операция и репатрирането. Такъв подход обаче би довел до допълнително усложняване на репатрирането и от него може да произтекат данъчни последици.

R 6:

Когато ПВС е между държави членки, от съображения за опростяване се препоръчва държавите членки да позволяват, доколкото е възможно, репатриране без лихвен компонент и това да се посочва в споразумението за ПВС.

4.3 Репатриране на ранен етап, напр. на етап данъчна проверка

19. Някои държави са разработили подходи, които имат за цел да бъде избегнато евентуално двойно данъчно облагане, чрез въздържане от вторични операции и вторични корекции в случай на репатриране, което вече е направено на етапа на проверката. Репатрирането на по-ранен етап, напр. на етапа на проверката, от гледна точка на данъчно задължените лица изисква договаряне относно това, как финансовите отчети да бъдат приведени в съответствие с първичните корекции за техническа помощ, а от гледна точка на данъчните органи — как споразумението да бъде приведено в съответствие с договореното (някои

държави членки може да успеят да се споразумеят за въздържане от вторична операция/корекция в условията на ПВС). Необходимо е съответстващо третиране от страна на други данъчни органи. Третирането може да изисква информиране на други държави членки въз основа на правилата за обмен на информация или започване на ПВС, тъй като първичната корекция може да не е приемлива за този данъчен орган. Следва да се отбележи, че съгласно член 25 от МДК на ОИСР данъчно задълженото лице ще има възможност да започне ПВС, когато сметне, че действията на една държава е вероятно да доведат до двойно данъчно облагане⁷.

R 7:

Ако дадена държава членка обмисля варианта за репатриране на ранен етап, например на етапа на данъчната проверка, се препоръчва да се подсигури, че другата държава членка е информирана своевременно въз основа на процедурата за обмен на информация или от данъчно задълженото лице (ако то е съгласно).

R 8:

Споразумение за репатриране, постигнато на етапа на данъчната проверка, не следва да възпрепятства искане за ПВС от страна на данъчно задълженото лице, нито пък да изразява съгласие или несъгласие с декларация на експерт-счетоводител.

5. Санкции

20. В някои държави членки вторичните корекции могат да подлежат на специфични санкции или да водят до санкции съгласно общия режим на санкции. В обобщения доклад на СФТЦ на ЕС относно санкциите⁸ вече е разгледан въпросът за различни режими за налагане на санкции в рамките на ЕС. В раздел 5 се посочва, че в повечето държави членки има възможност за въздържане от налагане на санкции (доколкото те не се разглеждат от държава членка като тежка санкция). Освен това той съдържа посланието, че санкциите следва да са съобразени с окончателните одобрени трансферни цени. Това заключение може също да се тълкува и като изискване санкциите да са свързани единствено с корекциите във връзка с трансферното ценообразуване т.е. с първичните корекции, а не с вторичните корекции.

R 9:

Когато се изисква вторична корекция, държавите членки следва да се въздържат от налагане на санкция по отношение на вторичните корекции.

21. В случай че все пак бъдат наложени санкции за вторични корекции, струва си да бъдат разгледани възможностите за промяна на тези санкции в рамките на ПВС, за да се гарантира премахването на двойното данъчно облагане, произтичащо от вторичните корекции.

⁷ Параграф 14, коментар на член 25 от МДК на ОИСР

⁸ Обобщаващ доклад на СФТЦ на ЕС относно санкциите, придружаващ Съобщението относно дейността на Съвместния форум на ЕС по трансферното ценообразуване през периода март 2007 г. — март 2009 г. (COM(2009)472 final).

R 10:

Когато в рамките на ПВС се премахват или намаляват данъчните последици от вторичните корекции, препоръчително е да се премахнат или да се намалят пропорционално и свързаните с тях санкции.

6. Процедура за премахване на двойното данъчно облагане

22. В своите отговори на въпросника за вторичните корекции (JTPF/018/REV1/2011) повечето държави членки, които прилагат вторични корекции, посочват, че не считат, че Арбитражната конвенция (АК) обхваща проблемите на двойното данъчно облагане, произтичащи от вторични корекции. Само няколко от тях смятат, че те попадат в обхвата на Арбитражната конвенция. Други държави членки посочват, че приложимостта на АК за вторичните корекции представлява нерешен за тях въпрос. Повечето държави членки, прилагащи вторични корекции, обаче изразяват готовност да ги разгледат в хода на ПВС. Поради това в случаите, когато не е възможно да се избегне двойно данъчно облагане в самото начало – например чрез прилагането на ДДМДД, в случай на (потенциално) двойно данъчно облагане, произтичащо от вторични корекции данъчно задълженото лице трябва да подаде две искания, а именно – искане по Арбитражната конвенция и искане за ПВС. Последното изисква във всеки отделен случай на договор, сключен между държавите членки, включващ разпоредба за ПВС, сравнима с член 25 от МДК на ОИСР (за предпочитане и с арбитражна клауза по член 25, параграф 5 от МДК на ОИСР).

R 11:

Тъй като данъчно задължените лица може да не са наясно с факта, че в някои случаи е необходима отделно искане, за да се избегне двойното данъчно облагане, произтичащо от вторични корекции, държавите членки, които не считат, че вторичните корекции могат да бъдат третирани съгласно Арбитражната конвенция, са насърчавани в своите насоки да посочват изрично факта, че за премахване на двойното данъчно облагане може да бъде необходимо отделно искане съгласно чл. 25 от МДК на ОИСР. От съображения за ефикасност е препоръчително данъчно задължените лица да подават двете искания в едно и също писмо.

ПРИЛОЖЕНИЕ II

ДОКЛАД ОТНОСНО УПРАВЛЕНИЕТО НА РИСКА ПРИ ТРАНСФЕРНО ЦЕНООБРАЗУВАНЕ

Обща информация

1. Съвместният форум по трансферното ценообразуване (СФТЦ) смята оценката на риска за важен аспект на трансферното ценообразуване и я включи в работната програма на СФТЦ за периода 2011—2015 г.⁹ Работата по този въпрос започна с представяне от страна на три държави членки¹⁰ и на неправителствени членове¹¹ относно техните подходи към управлението на риска. Беше създадена подгрупа, която да подготви обсъжданията. Още от самото начало бе сметено, че не е оптимално ограничаване на обхвата на проекта до оценка на риска. Ето защо обхватът беше разширен до „управление на риска при трансферно ценообразуване“, за да бъде обхванат целият процес, за да се гарантира, че в крайна сметка трансферните цени се определят в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. СФТЦ е информиран относно напредъка на работата на подгрупата на заседанията през октомври 2012 г. и февруари 2013 г.
2. Предвид изчерпателния материал за управлението на риска, който е вече публично достъпен (напр. чрез ОИСР¹²), както и с цел избягване на дублиране на работата, в доклада ще има препратки към съответните заключения в този материал и ще се обърне по-голямо внимание на конкретната ситуация в ЕС.
3. Предвид различните икономически ситуации, разнообразието от операции в рамките на многонационалните предприятия, различната правна и административна среда, както и различията в наличните ресурси в държавите членки, не е възможно да бъде разработен универсален подход за ефективно управление на риска, свързан с трансферните цени. Следователно целта на настоящия доклад е да представи най-добрите практики за ефективно управление на риска при трансферното ценообразуване с акцент върху онези аспекти, които са специфични за държавите членки и предприятията в ЕС. Държавите членки и данъчно задължените лица се насърчават да използват тези насоки в рамките на своите възможности и закони, за да се справят ефективно с рисковете във връзка с трансферното ценообразуване.

1. Преамбюл

4. За привеждането в действие и спазването на правилата за трансферно ценообразуване въз основа на принципа на сделката между несвързани лица в съответствие с член 9 от Модела на данъчна конвенция (МДК) на ОИСР може

⁹ Вж. документ JTRPF/016/2011/EN.

¹⁰ Нидерландия (заседание на СФТЦ от 26 октомври 2011 г., точка 6 от дневния ред), Австрия и Обединеното кралство (заседание на СФТЦ от 8 март 2012 г., точка 6, подточка ii) от дневния ред).

¹¹ Заседание на СФТЦ от 26 октомври 2011 г., точка 6 от дневния ред.

¹² Проучване на ОИСР, Форум за данъчната администрация „Как да се справим ефективно с предизвикателствата на трансферното ценообразуване“ („How to deal effectively with the Challenges of Transfer Pricing“); 2012 г. Ръководство на ОИСР относно оценката на риска при трансферно ценообразуване (Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment), 2013 г.

да се окаже необходимо заделянето на голям обем ресурси от страна съответно на данъчните администрации и данъчно задължените лица. СФТЦ отчита, че наличните ресурси за целите на трансферното ценообразуване са ограничени и затова трябва да се използват ефективно. Съответно, понятието „**риск, свързан с трансферното ценообразуване**“, така както се използва в настоящия доклад, не се отнася само до риска от това трансферните цени да не бъдат определени в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица¹³, но също и до риска ресурсите да не бъдат разпределени ефективно, за да се гарантира, че трансферните цени се определят в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица

5. СФТЦ се стреми да намери практически решения за правилното функциониране на принципа на сделката между несвързани лица в ЕС. В съответствие с тази задача ролята на СФТЦ по отношение на управлението на риска, свързан с трансферното ценообразуване, се разглежда като подпомагаща държавите членки и данъчно задължените лица в координирането на дейностите, подсигурирането на прозрачност и работа на базата на съгласувани подходи.

R 1:

При управлението на риска, свързан с трансферното ценообразуване, се препоръчва спазването на следните общи принципи:

- За предпочитане е да се предприеме **подход на сътрудничество**, основаващ се на доверие и диалог. Подходът на сътрудничество се характеризира, наред с другото, с комуникация между данъчната администрация и данъчно задължените лица на ранен етап, т.е. още при обмислянето на възможността за данъчна проверка, подготовката за проверката или реалното начало на проверката. Чрез навременна комуникация може да се предотвратят недоразумения и неефективното разпределение на ресурсите, като помага да бъде обърнато внимание на най-важните аспекти, които допринасят за ефективното управление на риска. Подходът на сътрудничество предполага разкриване на информация и разбиране на фактите и обстоятелствата относно разглеждания случай от страна на данъчно задълженото лице.
- Заслужава си да бъдат положени усилия за открояване на аспектите, които са свързани с по-висок риск във връзка с трансферното ценообразуване в сравнение с други, както и за вземане под внимание на конкретните ресурси на МСП¹⁴.
- Ефективното управление на риска предполага също **разпределяне на ресурсите към областите с висок риск, свързан с трансферното ценообразуване**.
- Правните инструменти следва да бъдат достъпни за ефективно справяне със ситуации с висок риск, свързан с трансферното ценообразуване.

¹³ ОИСР определя трансферните цени, по-специално по отношение на прехвърлянето на рискове и нематериални активи, като един от ключовите области на напрежение в контекста на нейния проект „Намаляване на данъчната основа и прехвърляне на печалби“ (НДОПП).

¹⁴ Вж. документ JTPF/001/FINAL/2011/EN.

- За да се избегне ненужното заделяне на ресурси, е важно да се гарантира, че всички планирани действия са **целенасочени и уместни** с оглед на обстоятелствата по случая, като се вземат предвид наличните ресурси и създадените от тези действия тежести.

6. Следва обаче да се подчертае, че подходът на сътрудничество е валиден само когато става дума за **данъчно задължени лица, които са готови на сътрудничество**. Преценката за това, дали дадено данъчно задължено лице може да се разглежда като готово на сътрудничество, може да бъде направена например на базата на опита с предишни административни процедури (напр. данъчни проверки)¹⁵, прозрачност на дейността или на факта, че се води документация, която е в съответствие с Правилника за документацията във връзка с трансферното ценообразуване при свързани предприятия (ДТЦ на ЕС)¹⁶ и може да бъде предоставена на разположение на данъчната администрация.

2. Различните етапи при трансферното ценообразуване

7. Настоящата част от изложението е структурирана в съответствие с трите фази, през които обикновено минава документацията, свързана с трансферното ценообразуване:
 - първоначална фаза – периодът преди данъчната проверка по проблем, свързан с трансферното ценообразуване;
 - фаза на проверката – периодът от началото до края на проверката;
 - фаза на разрешаване на спора – периодът, през който данъчните органи и данъчно задължените лица се опитват да разрешат възникналите разногласия.

2.1 Първоначална фаза

8. Факт е, че държавите членки имат различни практики относно начина на организация на административните процедури и особено на проверките. В някои държави членки подборът за проверка на данъчно задължените лица се основава на общи критерии като размер, местоположение или отрасъл. Конкретният акцент на проверката, например трансферното ценообразуване, се определя на по-късен етап. Други държави членки имат процедура, при която данъчно задължените лица са специално подбирани за проверка за трансферно ценообразуване. Настоящият доклад не се си поставя изрично за цел да направи строго и универсално разграничение между различните стъпки. Следователно понятието „първоначална фаза“ в контекста на настоящия доклад следва да се разбира като периода преди сериозното заделяне на ресурси от страна на данъчната администрация, за да се проучи конкретно дали трансферните цени са определени в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, без значение дали това вече се счита за проверка (ревизия) или предварителна проверка в административната практика на държавите членки.

¹⁵ Вж. точка 19 и препоръка 10 по-долу.

¹⁶ Съобщение на Комисията COM(2005) 543, 10 ноември 2005 г.

9. Целта на първоначалната фаза е да се даде възможност на данъчната администрация да направи обоснована преценка за това, дали — в светлината на установения риск и наличните ресурси, е уместно по-нататъшно проучване (фаза на проверката) и, ако е така — къде да бъде поставен акцентът. Поради това данъчната администрация следва също така да бъде подготвена да не започва/продължава действията по отношение на въпросите на трансферното ценообразуване при провеждането на проверка, ако първоначалната фаза не установява риск или установява нисък риск, свързан с трансферното ценообразуване.
10. Принципно, с оглед на ефективното структуриране на първоначалната фаза, под внимание следва да бъдат взети следните аспекти:
- Необходимо е **известно количество информация**, за да се прецени дали е налице риск, свързан с трансферното ценообразуване, който изисква предприемането на действия. Тази информация може да бъде предоставена на разположение на данъчната администрация от различни източници, като например публични източници, констатации от предишни проверки, информация, изисквана автоматично (напр. в контекста на данъчната декларация) или конкретно (т.е. посредством издаването на специфични въпросници за трансферно ценообразуване)¹⁷.

R 2:

Исканията за допълнителна информация трябва да бъдат балансирани между нуждите на данъчните администрации, като се вземат предвид техните различни подходи — от една страна, както и тежестта върху данъчно задължените лица — от друга страна. По-специално следва да бъдат взети под внимание следните аспекти:

- **каква информация е действително необходима за първоначалната фаза,**
- **какъв е най-подходящият момент за поискването на тази информация,**
- **каква е подходящата форма на искането за информация**
- **каква е тежестта, която произтича за данъчно задължените лица от искането.**

В по-общ план — разбирането на фактите и обстоятелствата често се счита за по-полезно, отколкото самите цифри.

- Получената информация трябва да бъде оценена с оглед на въпроса, дали тя **разкрива рискове във връзка с трансферното ценообразуване**, за които следва да се отделят повече ресурси. Ето защо е необходимо да се знае кои са факторите, които създават риск, свързан с трансферните цени, какви са обичайните сценарии, при които той се проявява, и как се оценява наличната

¹⁷ Вж. напр. глава 3 от Проучването на ОИСП, Форум за данъчната администрация: „Как да се справим ефективно с предизвикателствата на трансферното ценообразуване“ („Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“), както и глава 4 от Ръководството на ОИСП относно оценката на риска при трансферно ценообразуване (Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment)

информация по отношение на тези рискови фактори¹⁸. За тази цел би било от полза да има **организационна рамка**, която позволява вземането на решение за това, дали (при отчитане на риска и наличните ресурси) следва да се предприемат по-нататъшни стъпки.¹⁹ Например, някои държави членки сочат като положителен опита си със създаването на експертна група (експертен съвет) по въпросите на трансферното ценообразуване, която решава как да се процедира по конкретни въпроси и случаи във връзка с трансферното ценообразуване.

R 3 а:

Когато се разглежда прилагането на подходи, основани на риска, се препоръчва да бъдат разработени специфични критерии, които показват риска, свързан с трансферните цени.

R 3 б:

Препоръчва се създаване на подходяща административна организация, която позволява на данъчната администрация да направи добре обосновано решение относно това, дали допълнителни средства следва да бъдат използвани в определен случай/област на проверката.

- Някои държави членки имат добър опит с въвеждането на т.нар. **споразумение за съдействие за спазване**²⁰ с данъчно задължените лица, т.е. поддържане на връзка по въпросите на трансферното ценообразуване между данъчно задължените лица и данъчните администрации преди съставянето на данъчната декларация и дори преди извършването на операцията. Въз основа на натрупания опит данъчно задължените лица също приветстват този подход.

R 4:

¹⁸ Вж. напр. глава 2 от Проучването на ОИСП, Форум за данъчната администрация: „Как да се справим ефективно с предизвикателствата на трансферното ценообразуване“ („Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“), както и глава 4 от Ръководството на ОИСП относно оценката на риска при трансферно ценообразуване (Handbook on Transfer Pricing Risk Assessment)

¹⁹ Вж. Европейска комисия, Ръководство по управление на риска за данъчните администрации (Risk Management Guide for Tax Administrations, 2006 г.) „наричано по-долу „Ръководството на ЕК от 2006 г.“) http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf и глава 5 от проекта на ОИСП за Ръководство по оценка на риска във връзка с трансферното ценообразуване.

²⁰ Подобни подходи се прилагат например в Нидерландия и Обединеното кралство. Насоки по въпроса са предоставени от Европейската комисия в Ръководство за управление на риска в областта на съответствието, предназначено за данъчните администрации — 2010 г. (наричано по-долу „Ръководство на ЕК от 2010 г.“): http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/tax_cooperation/gen_overview/risk_management_guide_for_tax_administrations_en.pdf и глава 6 от Ръководството на ОИСП по оценка на риска във връзка с трансферното ценообразуване.

Макар да се признава, че поради различните нормативни бази на държавите членки подходът на споразумението за съдействие за спазване не се смята за подходящ навсякъде в ЕС, препоръчително е поне въвеждането на мерки, предвиждащи комуникация между данъчно задължените лица и данъчните администрации на ранен етап. Това би било особено полезно, когато данъчно задълженото лице установи аспекти на трансферното ценообразуване, в които може да се очаква възникване на административни проблеми или проблеми по същество.

11. Има и ситуации, в които е целесъобразно установеният от една данъчна администрация риск, свързан с трансферното ценообразуване, да бъде съобщаван на останалите данъчни администрации, които имат отношение по случая. Директивата на ЕС относно административното сътрудничество²¹ предвижда практическа рамка за ефективен и навременен обмен на такава информация още от етапа на оценката на риска. В тази първоначална фаза подробностите на предоставената информация обаче следва да бъдат доста ограничени, тъй като целта на обмена е предотвратяването на проблеми, които са последица от ранните и късните проверки, или за да бъде предвидена едновременна или съвместна проверка.

R 5:

Препоръчително е държавите членки да обменят информация във връзка с рисковете при трансферното ценообразуване въз основа на Директивата на ЕС относно административното сътрудничество (2011/16/ЕС), когато се очакват проблеми по същество или административни проблеми или когато съвместните действия на данъчните администрации биха могли да се разглеждат като подходяща реакция.

2.1 Фаза на проверката

12. За целите на настоящия доклад „фазата на проверката“ започва с решението да се ангажират сериозно ресурсите на данъчната администрация, за да се проучи конкретно дали трансферните цени са определени в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. На тази фаза е важно процедурата да бъде структурирана по възможно най-ефективния начин и наличните ресурси да се използват за извършване на проверка във възможно най-кратки срокове.
13. Установяването на ефективна процедура за проверка е логичен резултат от първоначалната фаза, т.е. определяне на областите, в които има риск, свързан с трансферните цени, който заслужава допълнително проучване. Освен това е важно да се установи работен план, който включва мерките, които вероятно ще бъдат предприети, както и сроковете, предвидени от двете страни — данъчната администрация и данъчно задължените лица. Създаването на подобен работен план може да спомогне, за да се гарантира ефективен процес, характеризиращ се с взаимно разбиране.

R 6:

²¹ Директива 2011/16/ЕС на Съвета от 15 февруари 2011 г. относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане и за отмяна на Директива 77/799/ЕИО, ОВ L 64, 11.3.2011 г.

Препоръчително е да се създаде работен план за проверката. Работният план следва да отразява както гледната точка и действията от страна на данъчната администрация, така и тези на данъчно задължените лица.

Приложението към настоящия доклад съдържа пример за такъв работен план.

R 7:

На фазата на проверката се препоръчва да се вземе предвид следното²²:

- **важно е установяването на общо разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани с операциите, които са подбрани за по-задълбочен преглед в контекста на стопанската дейност и отрасъла, в който работи данъчно задълженото лице, преди прилагане на правилата за трансферно ценообразуване. В тази връзка от полза може да бъде участието на експерти от отрасъла.**
- **Високата степен на сътрудничество между данъчно задълженото лице и данъчната администрация, например чрез установяване на ранен и постоянен диалог, се счита за полезно за целия процес. Ползотворни са и добре подготвените лични срещи. Като цяло, смята се за полезно и запазването на възможно най-малка разлика във времето между операцията и проверката или дори обсъждания в реално време.**
- **Както вече бе посочено в преамбюла, всички действия и искания трябва да бъдат целенасочени и да поддържат разумен баланс между ползата от исканата информация по разглеждания въпрос и тежестта, която създава искането както за данъчно задължените лица, така и за данъчната администрация.**

14. „Защитените зони“ и други мерки за опростяване могат при определени обстоятелства да допринесат за ефективното управление на рисковете, свързани с трансферното ценообразуване²³.
15. Друг аспект, който трябва да бъде отбелязан, е, че данъчно задълженото лице следва да е в състояние да докаже пред данъчната администрация с подходяща документация, че неговите трансферни цени са определени в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. Въпреки че държавите членки са приложили специфичните изисквания към документацията в различна степен, може да се заключи, че като се има предвид двустранният или многостранният характер на трансферното ценообразуване, от полза ще бъде утвърждаването на общи основни характеристики на документацията. Ползата за данъчно задълженото лице от тези основни характеристики би могла да бъде в посока намаляване на тежестите във връзка с привеждането в съответствие. Ползата за данъчната администрация се състои в това, че наличието на стандартизирана информация би улеснило международното сътрудничество и разработването на

²² За допълнителни указания вижте глава 5 от Проучването на ОИСР, Форум за данъчната администрация „Как да се справим ефективно с предизвикателствата на трансферното ценообразуване“ (“Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing”).

²³ Вж. Ръководството на ОИСР по трансферно ценообразуване, точка 4.125 в новия раздел относно защитените зони (<http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/Revised-Section-E-Safe-Harbours-TP-Guidelines.pdf>).

обща правила. В рамките на ДТЦ на ЕС, която беше разработен през 2006 г., вече се предвижда такава договорена рамка за документацията за трансферно ценообразуване. Воденето на документацията в съответствие с правилата на ДТЦ на ЕС и осигуряването на нейната достъпност също могат да бъдат разглеждани като показателни за готовността на данъчно задълженото лице да сътрудничи. ДТЦ на ЕС се състои от основен документ, съдържащ обща информация за предприятието и неговата система за трансферно ценообразуване, която е полезна и достъпна за всички държави членки. В допълнение към този основен документ е специфичната за отделните държави документация, която ще бъде на разположение на данъчните администрации, имащи законен интерес от подходящо данъчно третиране на операциите, обхванати от тази документация. Що се отнася до специфичната за отделните държави членки документация, необходимо е да се поддържа баланс между нуждата от информация и административната тежест, породена от изискванията. Следователно е важно също така документацията да се съсредоточи върху областите с по-висок риск и съответно да бъде по-слабо застъпена в областите с по-ниско равнище на риск.

R 8:

При разглеждането на подходи, основани на риска, в контекста на документацията се препоръчва да се вземе под внимание следното:

- **Количествените аспекти** — например по-ниски изисквания по отношение на документацията за операции с по-малки суми,
- **Качествени аспекти** — например по-ниски изисквания по отношение на документацията за операции с по-малки рискове,
- **Времени аспекти** — например да не се налагат изисквания на годишна база към документацията при непрекъснатост на операциите, когато фактите и обстоятелствата остават едни и същи,
- **Опростяване** за някои операции и в съответствие със заключенията от ОИСР относно „защитените области“ в преразгледаните параграфи 4.93–4.131 от РТЦ на ОИСР. В този контекст е също полезно да бъде направена препратка към наръчника на СФТЦ относно вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност²⁴ и споразуменията за разпределяне на разходите (СРР) за услуги, които не създават нематериални активи²⁵.

16. Друг важен аспект на трансферното ценообразуване е неговият двустранен или дори многостранен характер. Основателна първична корекция от една държава членка води до необходимостта от съответстваща корекция в друга държава, за да се избегне икономическото двойно данъчно облагане. Ако една държава членка реши да инвестира ресурси в проверки на дадено данъчно задължено лице/дадена област за проверка и това води до първична корекция, резултатът е, че и другата държава членка или държави членки трябва да инвестират ресурси, за да се определи дали тази корекция по принцип е оправдана и какъв е нейният размер. Другата държава или членки ще трябва да решат дали съответната корекция следва да бъде направена или евентуално икономическото двойно

²⁴ Съобщение на Комисията (СОМ(2011) 16 final) , 25 януари 2011 г.

²⁵ Съобщение на Комисията (СОМ(2012) 516 final) , 19 септември 2012 г.

данъчно облагане ще трябва да бъде премахнато при процедурата за взаимно споразумение (ПВС). Управлението на риска, свързан с трансферното ценообразуване, следователно е необходимо не само на държавата, обмисляща първична корекция, но също така и на други държави, които са засегнати от тази първична корекция. Съществува риск държавите членки да инвестират повече ресурси от необходимото, например поради времеви несъответствия или различно равнище на подробност на информацията. Проблемът се задълбочава при многостранните ситуации, когато корекциите се отнасят до повече от една държава членка. Координираните действия на ранен етап между участващите държави членки може да помогнат за справянето с тези проблеми. Директивата на ЕС за административно сътрудничество (2011/16/ЕС) предвижда **едновременни проверки (паралелни проверки)**²⁶. Едновременните проверки, а дори и **съвместните проверки**,²⁷ могат – като се има предвид многостранният характер на трансферното ценообразуване – да бъдат особено полезни в контекста на трансферното ценообразуване. Те може също така да бъдат от полза, ако съществува възможност данъчно задължените лица да предложат такива едновременни проверки в ситуации, в които проблемите са предвидими. Тази възможност може да се разглежда като преодоляване на разминаването между предварителни споразумения за ценообразуване (ПСЦ), които по принцип се прилагат само преди оценката, и ПВС, които на практика в повечето случаи са били извършени след оценка, въпреки че едновременните проверки са инструмент за обмен на информация, а инспекторите не може да имат пълномощия да договарят споразумения. За едновременните или съвместните проверки особено полезен е общ пакет документи, съобразен с ДТЦ на ЕС.

17. Ползата от едновременните проверки не се ограничава до фазата на проверката, но може да повлияе и върху фазата на разрешаване на спора. Например, ако се извършва едновременна проверка, информацията може да бъде поискана във връзка с него, така че и двете данъчни администрации да разполагат достатъчно рано с възможността да посочат информацията, която може да им е необходима като минимум при по-късно искане за ПВС. Следователно може да бъде избегнато забавянето на началото на 2-годишния срок по член 7 от Арбитражната конвенция (АК).
18. Следва да се признае, че при реализацията на едновременните и съвместните проверки първоначално ще има предизвикателства от правно и практическо естество. Следователно би било полезно разработването и подобряването на

²⁶ Член 12 от Директивата относно административното сътрудничество в областта на данъчното облагане от 15 февруари 2011 г. (2011/16/ЕС) предоставя възможност за паралелни проверки. При **паралелните проверки** две или повече държави членки се споразумяват да проверяват едновременно **на собствените си територии** едно или повече лица, които представляват общ или допълващ се интерес за тях, с оглед обмен на така получената информация. В настоящия доклад се използва терминът „едновременна проверка“, който следва да се разбира като паралелна проверка по смисъла на Директивата.

²⁷ Съгласно параграф 7 от Доклада за 2010 г. на ОИСР, Форум за данъчната администрация, **съвместната проверка** може да бъде определена като обединяване на усилията на две или повече държави за формиране на **единен проверяващ екип** за проверяване на въпрос(и) / операции (и) на едно или повече свързани данъчно задължени лица (юридически и физически лица), извършващи трансгранична стопанска дейност, вероятно включваща трансгранични операции с участието на свързани дружества, учредени в участващите държави и в които държавите имат общ или допълнителен интерес; данъчно задълженото лице прави съвместно представяне и споделя информация с държавите, а екипът включва представители на компетентните органи от всяка държава.

действащата нормативна база и практическите насоки за двустранните или многостранните проверки за трансферно ценообразуване. Предполага се, че СФТЦ обмисля възможността да се заеме в бъдеще с тази дейност.

R 9 а:

Предвид двустранния или многостранен характер на трансферното ценообразуване, препоръчва се в съответните случаи да се разгледа възможността за паралелни проверки по Директивата относно административното сътрудничество (2011/16/ЕС) или за съвместни проверки, но да се вземе предвид фактът, че особено в началото капацитетът и опитът на една от двете или и на двете данъчни администрации може да бъде ограничен.

R 9б:

Когато данъчно задълженото лице смята, че се очертават сериозни проблеми в областта на трансферното ценообразуване между държавите членки и/или сериозни несъответствия във времето, се препоръчва да бъде подадена молба за ПСЦ или да се подsigури възможност за информиране на участващите данъчни администрации, както и да бъдат предложени едновременни или съвместни проверки.

19. За данъчната администрация е от полза да знае дали става въпрос за данъчно задължено лице, на което може да се разчита за сътрудничество. Показателен за определянето на данъчно задължените лица, които са готови на сътрудничество, може да се смята опитът при предишни проверки. Този опит може да е от полза не само за данъчните администрации във връзка с бъдещите производства, но също така и за данъчно задължените лица, които биха имали обратна информация и евентуално стимул за подобряване на положението, ако е необходимо.

R 10:

Както вече беше подчертано в преамбюла, ефективната комуникация е от полза за данъчно задължените лица и за данъчните администрации. Ето защо е удачно и двете страни на различните фази на проверката да обсъждат не само съдържанието, но също и процеса на проверяване. Това е особено валидно в началото и в края на проверката.

2.1 Фаза на разрешаване на спора

20. Дори и ако всички участващи страни действат по най-добрия начин, ще има случаи, в които не е възможно да се стигне до споразумение. Разногласията биха могли да бъдат между данъчно задълженото лице и данъчната администрация, или, например в случай на едновременни или съвместни проверки — участващите данъчни администрации може да не достигнат до едни и същи заключения. В тези случаи е важно да се вземе решение дали въпросът може да бъде решен в рамките на фазата на проверката или следва да се пристъпи към

фазата на разрешаване на спора.²⁸ В настоящия доклад „фазата на разрешаване на спора“ означава допълнителни производства (по съдебен път или чрез ПВС), ако данъчно задълженото лице поиска прибягване към подобни действия. Решението за започване на фазата за разрешаване на спора не следва да се отлага ненужно.

21. Докато съдебните производства и ПВС започват след постъпване на искане от данъчно задължено лице, то за разрешаването на спора е необходимо изрично решение в случай, че не може да бъде предоставено едностранно облекчение. Някои държави членки имат положителен опит с разглеждане на случая и спорните моменти от **трето лице**, за да се направи преценка, дали случаят предполага прибягване до съдебно производство/ПВС. Тази процедура може да бъде изцяло вътрешна или да включва и външни лица²⁹.
22. Ако не е възможно случаят да бъде разрешен по взаимно съгласие, важно е наличието на ефективен механизъм за разрешаване на спорове. В рамките на ЕС Арбитражната конвенция (АК) и Правилника за ефективно прилагане на Арбитражната конвенция предвиждат такъв механизъм. Въпреки че този механизъм функционира добре, СФТЦ установи редица области, в които са необходими по-нататъшни подобрения³⁰.

R 11:

Препоръчително е да се създаде административна рамка, която да гарантира, че решението за започване на фаза за разрешаване на спорове се взема своевременно и ефективно. Държавите членки и данъчно задължените лица следва да гарантират правилното функциониране на Арбитражната конвенция, като се следват указанията в Правилника. Като се има предвид натоварването, произтичащо от ПВС, държавите членки могат да разгледат също и възможността за прилагането на механизми за алтернативно разрешаване на спорове.

3. Оценка

23. Трудностите, срещани с управлението на риска в областта на трансферното ценообразуване, се различават и се променят с течение на времето. Данъчно задължените лица и данъчните администрации могат да се сблъскат с нови проблеми и структури. Поради това СФТЦ е съгласна след определен период от време да направи оценка на опита от прилагането на подходи, основани на риска. Опит ще се обменя на равнище СФТЦ.

²⁸ Вж. глава 6 от Проучването на ОИСП, Форум за данъчната администрация: „Как да се справим ефективно с предизвикателствата на трансферното ценообразуване“ („Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“).

²⁹ Вж. глава 6, раздел „Алтернативни способи за разрешаване на спорове“ от Проучването на ОИСП, Форум за данъчната администрация: „Как да се справим ефективно с предизвикателствата на трансферното ценообразуване“ („Dealing Effectively with the Challenges of Transfer Pricing“).

³⁰ Вж. документ JTPF/020/REV1/2012/EN.

4. Заключение

24. Прилагането на принципа на сделката между несвързани лица предполага и риска трансферните цени да не са в съответствие с него. Възможно е и да не се отделят достатъчно ресурси за осигуряване на съответствие. Една от предпоставките за разрешаване на този проблем е наличието на ясни насоки, отчитащи развитието на съвременната икономика и сложността на глобалните операции на мултинационалните предприятия. Подходите, основани на риска, са насочени към високорисковите случаи, включително данъчно задължени лица, които не сътрудничат на данъчните органи. За тази цел е важно да се направи оценка на рисковете, към тях да се приложи активен подход чрез проверки и въвеждане на механизми за ефективно и навременно разрешаване на спорове. В доклада се подчертава, че в допълнение към общоприложимите инструменти, ситуацията за данъчните администрации и данъчно задължените лица в ЕС се подобрява чрез осигуряването на специални инструменти за ефективен обмен на информация, общи работни процедури за проверките като цяло, както и чрез прилагането на координирани подходи, общ стандарт за документацията и ефективен механизъм за разрешаване на спорове. Комбинацията и действителното прилагане на тези инструменти допринася за ефективното справяне с рисковете, свързани с трансферното ценообразуване.

Допълнение: Работен план за проверките във връзка с трансферното ценообразуване

Обяснителна бележка към работния план за проверките във връзка с трансферното ценообразуване

Този работен план за проверките във връзка с трансферното ценообразуване е пример за различните стъпки, през които обикновено преминава проверката във връзка с трансферното ценообразуване (която не е всеобхватна) от страна на данъчно задълженото лице, както и от страна на данъчната администрация. Той следва да се разбира по-скоро като информативно ръководство, отколкото като предписателни правила. Следва да се признае, че предложената структура не може да се впише в нормативната база и административната практика на всички държави членки и данъчно задължени лица. Основна презумпция на работния план е, че документацията е добре подготвена — както се изисква от местните данъчни органи — и е налична, както и че е налице и добре обучен персонал и от двете страни.

Обобщението на стъпките на първия слайд представя преглед на различните стъпки, които обикновено се предприемат, както и тяхната последователност. Следващите слайдове доразвиват тези стъпки в повече подробности.

По-специално, първите стъпки за уведомяване и подготовка на проверката може да се различават в някои държави членки или в случаи, когато трансферното ценообразуване е само част от проверката, а не цел на проверката. В колкото се може по-голяма степен подготовката вече трябва да е част от първоначалната фаза. Освен това не всяка стъпка, която се предлага в работния план, трябва да се извършва за всеки отделен случай, а някои стъпки, като например искане за информация, ако е необходимо, могат да бъдат повторени. Може би има смисъл от редовно провеждане на допълнителни междинни заседания, които да се провеждат редовно по време на проверката.

Графикът на различните етапи ще трябва да бъде адаптиран към фактите и обстоятелствата по случая, а различните стъпки следва да са предварително съгласувани, доколкото това е възможно. Също така, съответните лица, които отговарят за различните стъпки, може да варират в съответствие с организационната структура на данъчно задълженото лице и данъчната администрация.

По принцип, проверката във връзка с трансферното ценообразуване на готови на сътрудничество данъчно задължени лица следва да се характеризира с взаимно разбиране, прозрачност, навременност и целенасочени действия и от двете страни.



II. Фаза на проверката: подробно представяне на стъпките

Данъчна
администрация

Данъчно
задължено лице

Може да
се комби-
нира
или
разделя

<p>Подготовка на проверката (очаква се поне частично да бъде включена в първоначалната фаза)</p> <ul style="list-style-type: none"> - Приоритет на първоначалните области на проверка - Предварителна представа за материалите, за които се очаква да бъдат налични (документация) - План за организиране на проверката (кой какво прави) - Предвиждане на срокове във връзка с фактите и обстоятелствата по случая
<p>Уведомяване за проверката</p> <ul style="list-style-type: none"> - Подбор на проверителите - Определяне на обхванатите субекти - Определяне на обхванатите години - Определяне на обхванатите данъци и обсега - Определяне на мястото и времето на извършване на проверката - Първоначално искане за обща информация



<p style="text-align: center;">Получаване на уведомление за проверка</p> <ul style="list-style-type: none"> - Информирание на съответните заинтересовани лица на местно и централно равнище в зависимост от размера и формата на организацията: - централизирани МНП: напр. директор за данъчните операции/данъчен директор по трансферно ценообразуване/данъчен директор за риск и отчитане – децентрализирани МНК/МСП: напр. директор за местните данъци /главен финансов директор /централен данъчен отдел - Ако все още не е на разположение — искане за писмено потвърждение за обхвата на проверката от данъчните власти, по-конкретно: 1. обхванати субекти 2. обхванати години 3. обхванати данъци 4. специфични операции и области на внимание (ако все още не е получено уведомление) - Искане на потвърждение за очаквана процедура и срокове за събиране на информация и отчитане
<p style="text-align: center;">Получаване на информация за (първоначалния) обхват</p> <ul style="list-style-type: none"> - Направете преглед на конкретните местни правни задължения за предоставяне на информация и документи и водете бележки - Договорете се със съответните заинтересовани лица за това кой ще извърши проверката - Подгответе електронна таблица, която показва печалбата и загубата (предприятие, приравнено към местно, приравнено към данъчна декларация) за годините, обхванати от проверката плюс три години преди тях и три години след тях (ако вече са минали) и споделете информацията със съответните заинтересовани лица - Обсъдете стратегията за съдържанието със съответните заинтересовани лица - Определете изискваните източници на информация и подсигурете подкрепа - Обмислете областите, които представляват интерес (потенциални трудности) и се подгответе в необходимата степен



Встъпително заседание

- Определете времето, мястото и участниците в заседанието
- Постигнете съгласие относно организацията на проверката, напр. лица за контакт, начини за искане и подаване на информация
- Направете план на процеса на проверка (с какво се започва, дали документите се подават един след други или едновременно)
- Обсъдете какъв тип информация се очаква да бъде предоставена и може да бъде предоставена
- Уговорете сроковете, които следва да бъдат спазвани
- Представяне от страна на данъчно задълженото лице относно дружеството, актуални промени, обяснение на постигнатите резултати и изпълнените задачи



Подготовка на искането за информация

- Преглед на информацията от данъчно задълженото лице относно дружеството, актуални промени, обяснение на постигнатите резултати и изпълнените задачи
- Направете оценка дали може и трябва да бъде поискана допълнителна информация и каква да бъде тя
- Разгледайте сроковете за подаване на информация и вземете под внимание времето, с което разполагат данъчно задължените лица (напр. празници или други натоварени периоди от годината)

Оценка на получената информация

- Проверете пълнотата на получената информация
- Обмислете възможността за искане на още информация
- Поискайте обяснение за техническа информация, свързана с конкретния отрасъл, т.е. информация, която не е свързана с данъците
- Обмислете възможността за посещения на място
- Разгледайте възможността за размяна на мнения и констатации с други колеги или специалисти
- Постигнете съгласие с данъчно задълженото лице относно фактите

Получаване на искане за информация

- Преглед на съобразността на поисканата информация с правните задължения. Ако случаят не е такъв, обсъдете със съответните заинтересовани лица дали тя може да бъде поискана или не
- Постигнете съгласие с данъчните органи (ако е приложимо) относно конкретните срокове за представяне на информацията
- Съберете информация
- Постигнете съгласие относно представянето на информация
- Постигнете съгласие със съответните заинтересовани лица относно предоставянето на информация
- Подайте / представете информация на данъчните органи

Повторете, ако е необходимо



Междинно заседание

Данъчна администрация

Данъчно задължено лице



Данъчна администрация



Подгответе окончателния доклад за проверката

- Поставете случая под необходимото вътрешно управление



Данъчно задължено лице

Получаване на окончателния доклад от проверката

- Информирайте съответните заинтересовани лица
- Анализирайте и документирайте в консултация със съответните заинтересовани лица въздействието на доклада от одита и наличните алтернативи, ако не сте съгласни с доклада за проверката
- Споделете със съответните заинтересовани лица въздействието от доклада за проверката и препоръките по отношение на решението за приемане или отхвърляне
- Подгответе и документирайте решението дали да приемете или да отхвърлите (със съответните отговорни лица)

ПРИЛОЖЕНИЕ III

ДОКЛАД ОТНОСНО КОМПЕНСАТОРНИТЕ КОРЕКЦИИ

1. Обща информация

1. В съответствие с работната програма на Съвместния форум на ЕС по трансферното ценообразуване (СФТЦ) за периода 2011—2015 г. (док. JTRPF/016/2011/EN) на заседанието на СФТЦ от 9 юни 2011 г. държавите членки (ДЧ) постигнаха общата позиция, че във връзка с компенсаторните корекции би било полезно да се направи равностметка на ситуацията във всяка от държавите членки до 1 юли 2011 г., да се изготви преглед и да се направи преценка, дали е необходима допълнителна работа по този въпрос (док. JTRPF/015/2011/EN).
2. Секретариатът изготви въпросник за данъчните администрации на държавите членки, който бе изпратен на адресатите на 30 юни 2011 г. Отговорите на държавите членки на въпросника на СФТЦ относно компенсаторните корекции (док. JTRPF/019/REV1/2011/EN) и допълнително представените становища на неправителствените членове на СФТЦ (док. JTRPF/006/2013/EN) и държавите членки бяха от полза за СФТЦ в разискванията относно компенсаторните корекции, които доведоха до изготвянето на проектодоклад (JTRPF/009/2013/EN) за заседанието на СФТЦ през юни 2013 г.
3. Настоящият доклад отразява разискванията на СФТЦ през юни и ноември 2013 г. относно компенсаторните корекции. Той предлага насоки за практическото решаване на въпроси, възникнали от прилагането на различни подходи към компенсаторните корекции от страна на държавите членки. Ценовите корекции и теоретичните въпроси остават извън обхвата на настоящия доклад.

2. Определение

4. В речника на Ръководството по трансферно ценообразуване на ОИСР — РТЦ) понятието „компенсаторна корекция“ се определя като „корекция, при която данъчно задълженото лице отчита трансферна цена за данъчни цели, която според данъчно задълженото лице е цена при спазен принцип на сделката между несвързани лица за контролирана операция, въпреки че тази цена се различава от сумата, която е действително фактурирана между свързаните предприятия. Тази корекция се прави преди подаване на данъчната декларация.“

3. Обхват на доклада

5. Отговорите на държавите членки на въпросника на СФТЦ относно компенсаторните корекции (документ JTRPF/019/REV1/2011/EN) показват, че държавите членки прилагат различни подходи по отношение на компенсаторните корекции. Признава се, че тези разлики често се основават на различното разбиране за по-фундаменталните принципи на трансферното ценообразуване, например — въпросът със сроковете и използването на

информация, свързана с едновременни неконтролирани операции³¹, достъпността на съпоставима информация и качеството на референтните проучвания, направени въз основа на търговските бази данни³², както и неподходящо използване на ретроспективен подход в трансферното ценообразуване³³.

6. Насоките в настоящия доклад не следва да се разглеждат като показателни за вижданията на СФТЦ относно тези основни принципи. Целта на настоящия доклад по-скоро е да предостави практическо решение за проблемите, описани в раздел 4.1 по-долу, които възникват от различните подходи, прилагани от държавите членки. Освен това приемането на компенсаторните корекции не следва да бъде тълкувано като ограничаващо възможността данъчната администрация да направи корекция на по-късен етап.
7. Препоръките в настоящия доклад са приложими към компенсаторните корекции, които се правят във финансовите отчети и са обяснени в документацията за трансферното ценообразуване на данъчно задълженото лице.

4. Компенсаторни корекции

4.1 Общи положения

8. Като цяло, извършената на по-късен етап корекция на трансферните цени, определени към момента на операцията, засяга важния теоретичен въпрос в областта на трансферното ценообразуване, дали при
 - от данъчно задължените лица следва да се изисква да водят документация за трансферното ценообразуване, от която да е видно, че те са положили достатъчно усилия, за да се съобразят с принципа на сделката между несвързани лица в момента на извършване на вътрешногруповите операции въз основа на информация, която е достъпна за тях в този момент (**ex-ante** **подход, или подход за определяне на цените в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица**)³⁴, или дали
 - данъчно задължените лице могат или следва да проверяват реалния резултат от контролираните си операции, за да се докаже, че условията на тези операции са били в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица (**ex-post** **подход, или подход за проверка на резултата в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица**)³⁵.
9. Държавите членки, които следват логиката на ex-ante подхода, биха изисквали данъчно задължените лица да положат достатъчно усилия за определяне на трансферните цени към момента на извършване на операцията. Ако цените са били определени по начин, по който биха действали трети страни, и въз основа на информацията, достъпна в подобаваща степен за трети страни към момента

³¹ РТЦ 3.68

³² 3.30 и сл. РТЦ

³³ РТЦ 3.73

³⁴ РТЦ 3.69

³⁵ РТЦ 3.70

на извършване на операцията, тези цени и икономическият резултат са обвързващи.

10. Държавите членки, които следват аргументацията на ex-post подхода, като цяло биха позволявали или дори биха изисквали данъчно задължените лица да проверяват и, ако е необходимо, да коригират своите трансферни цени в края на годината преди счетоводното приключване или при подаване на данъчната декларация³⁶. Следването на подхода ex-post може също така да означава, че към момента на проверката могат да бъдат използвани най-добрите налични данни (напр. данни, отнасящи се до времето, когато операцията е била предприета).
11. Когато и двете държави членки приложат ex-post подход и изискат компенсаторни корекции, може да възникнат проблеми и дори риск от двойно данъчно облагане или от двойно необлагане по отношение на следното:
 - моментът, в който такава корекция следва/може да се направи (в края на годината, счетоводно приключване, подаване на данъчната декларация),
 - данните, които следва да се използват за определяне на необходимостта от корекция и самата корекция,
 - дали корекцията може да бъде направена и в двете посоки (нагоре и надолу) и
 - на каква цена следва да бъде направена корекцията (в случай на диапазони — напр. най-близкия квантил, медиана и др.).
12. Ако операциите, подлежащи на преразглеждане, са между две свързани страни, които се намират в две държави членки, една от които следва подхода ex-ante, а другата — подхода ex-post със задължението да бъдат отразени промените в счетоводните книги, възниква спорът, дали подобна корекция може да бъде направена изобщо.
13. Насоките в РТЦ на ОИСР по тези въпроси понастоящем са твърде ограничени. И двата подхода — за определяне на цените в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица и за проверка на резултата в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица — се приемат за прилагани от държавата членка. В случай на спор ОИСР препраща към процедурата за взаимно съгласие (ПВС)³⁷.
14. Възможно е обаче ПВС все още да не е налична или все още да не предоставя решение за конфликта на ранен етап, например в момента, в който данъчно задълженото лице трябва да подаде своята данъчна декларация.
15. За справяне с тези проблеми или със свързаните с тях практически трудности държавите членки се споразумяват относно условията, при които компенсаторните корекции, подети от данъчно задълженото лице, следва да бъдат приети във връзка с данъчната декларация. Решението дали данъчно

³⁶ 4.38/4.39 РТЦ

³⁷ 3.71 от РТЦ и 4.39 от РТЦ

задълженото лице да бъде задължено да извърши такава корекция, е оставено на преценката на държавите членки.

4.2 Практическо решение за компенсаторните корекции в ЕС

16. За справяне с практическите проблеми, произтичащи от ситуацията, описана в раздел 4.1 по-горе, държавите членки се споразумяват, че: i) печалбите на свързани предприятия във връзка с търговските или финансовите отношения между тях трябва да се изчисляват симетрично, т.е. предприятията, участващи в дадена операция, следва да използват една и съща цена за съответните операции и ii) компенсаторните корекции по инициатива на данъчно задълженото лице следва да се приемат само ако са изпълнени изброените по-долу условия. Това означава, че ако засегнатата държава членка има по-малко предписателни правила относно компенсаторните корекции, то се прилагат тези по-малко предписателни правила; освен това настоящият доклад не насърчава държавите членки да въведат допълнителни условия за компенсаторните корекции спрямо приложимите към момента. Условията са следните:

- Преди съответната операция или поредица от операции данъчно задълженото лице е положило достатъчно усилия за постигане на резултати, съобразени с принципа на сделката между несвързани лица. Това обикновено се описва в документацията за трансферното ценообразуване на данъчно задълженото лице.
- Данъчно задълженото лице прави корекцията симетрично във финансовите отчети и на двете засегнати държави.
- Данъчно задълженото лице прилага един и същ подход последователно във времето.
- Данъчно задълженото лице прави корекцията преди подаване на данъчна декларация.
- Данъчно задълженото лице има възможност да обясни поради какви причини прогнозата му не съответства на постигнатите резултати, когато това се изисква от националното законодателство на поне една от засегнатите държави членки.

17. В случай че реалният резултат е извън диапазона на резултатите в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица, определен за цели при определяне на цената към момента на операцията, следва да бъде направена корекция към най-подходящата точка в диапазона на резултатите в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица. В този контекст полезни могат да бъдат насоките в параграфи 3.55 и сл. от РГЦ. Приемат се както изразяващи се в увеличение корекции, така и изразяващи се в намаление корекции.

18. Приемането на корекцията по горепосочения начин следва да се разглежда като практическо решение на въпросите, възникващи при прилагането на компенсаторни корекции, и не следва да се разглежда като становище на държавите членки във връзка с основните принципи, посочени в раздел 3, параграф 6 по-горе. Освен това то не следва да бъде тълкувано като

ограничаващо възможността на данъчната администрация да направи корекция на по-късен етап (например при проверка) и няма отражение върху ПДС.