

BG

BG

BG



ЕВРОПЕЙСКА КОМИСИЯ

Брюксел, 25.1.2011
COM(2011) 16 окончателен

**СЪОБЩЕНИЕ НА КОМИСИЯТА ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ, СЪВЕТА
И ЕВРОПЕЙСКИЯ ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛЕН КОМИТЕТ**

**относно работата на Съвместния форум на ЕС по трансферното ценообразуване
през периода април 2009 г. — юни 2010 г. и относно свързаните с тази дейност
предложения 1. Насоки относно вътрешногруповите услуги с ниска добавена
стойност и 2. Потенциални подходи към триъгълните случаи извън ЕС**

СЪОБЩЕНИЕ НА КОМИСИЯТА ДО ЕВРОПЕЙСКИЯ ПАРЛАМЕНТ, СЪВЕТА И ЕВРОПЕЙСКИЯ ИКОНОМИЧЕСКИ И СОЦИАЛЕН КОМИТЕТ

относно дейността на Съвместния форум на ЕС по трансферното ценообразуване през периода април 2009 г. — юни 2010 г. и относно свързаните с тази дейност предложения 1. Насоки относно вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност и 2. Потенциални подходи към триъгълните случаи извън ЕС

1. ВЪВЕДЕНИЕ

Общопризнат факт е, че засилената глобализация поражда практически проблеми както за многонационалните предприятия (МНП), така и за данъчните администрации (ДА), когато за данъчни цели се определят цените по трансгранични сделки между свързани предприятия. Възприетият от държавите-членки на Европейския съюз (ЕС) подход за правилно оценяване на цената по такива сделки е подходът, основан на принципа на сделката между несвързани лица¹. Принципът на сделката между несвързани лица се основава на съпоставка между условията, които се прилагат от свързани предприятия, и условията, които биха били приложени между независими предприятия.

Тълкуването и прилагането на принципа на сделката между несвързани лица обаче варира както между самите данъчни администрации, така и между данъчните администрации и предприятията. Това може да доведе до несигурност, увеличение на разходите и евентуално двойно данъчно облагане или дори необлагане и съответно оказва отрицателно въздействие върху безпрепятственото функциониране на вътрешния пазар.

С оглед разрешаване на този проблем Комисията сформира през октомври 2002 г.² Съвместния форум на ЕС по трансферното ценообразуване (СФТЦ), който представлява експертна група за намиране на практически решения на проблемите, произтичащи от прилагането на принципа на сделката между несвързани лица, по-специално в рамките на ЕС.

Настоящото съобщение представлява доклад за работата на СФТЦ за периода април 2009 г. — юни 2010 г., като представя заключения относно бъдещата работа на експертната група.

¹ Принципът на сделката между несвързани лица е регламентиран в член 9 от Примерната данъчна конвенция на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР). ОИСР разработи също така Насоки за трансферното ценообразуване за многонационалните предприятия и данъчните администрации.

² Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент и Икономическия и социален комитет: „Към вътрешен пазар без данъчни пречки — стратегия за предоставяне на дружествата на консолидирана корпоративна данъчна основа за дейностите им в ЕС“, COM(2001) 582 окончателен, 23.10.2001 г., стр. 21.

2. РЕЗЮМЕ НА ДЕЙНОСТИТЕ НА СЪВМЕСТНИЯ ФОРУМ НА ЕС ПО ТРАНСФЕРНОТО ЦЕНООБРАЗУВАНЕ

През периода април 2009 г. — юни 2010 г. СФТЦ заседава четири пъти. Водени бяха дискусии по два въпроса. Единият е свързан с вътрешногруповите сделки, а другият се отнася до разрешаването на спорове, свързани с въпросите на двойното данъчно облагане, когато в дадена сделка участва свързано предприятие, което е извън ЕС (триъгълни случаи извън ЕС). По всеки от тези въпроси беше изготвен доклад. Извършени бяха също така наблюдения за оценяване нивото на изпълнение на предходни инициативи на СФТЦ. Дискусиите, които са стартирали през периода, но все още не са приключили, обхващат въпроси, свързани с малките и средните предприятия и една специална вътрешногрупова схема, известна като „споразумение за разпределяне на разходите“. СФТЦ започна така също обсъждане на своята бъдеща работна програма.

2.1. Заключение на СФТЦ относно вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност

Отличителна характеристика на засилената глобализация на МНП е растежът на широка гама от вътрешногрупови услуги. Заедно с нарастването на този вид услуги се увеличиха и свързаните със спазването на законодателството ресурси, нужни за осигуряване спазването на принципа на сделката между несвързани лица. Също така ставаше все по-очевидно, че се увеличава броят на случаите на двойно данъчно облагане по отношение на такива услуги.

По-специално беше подчертано, че оценката на специфична категория вътрешногрупови услуги, класифицирани впоследствие като „вътрешногрупови услуги с ниска добавена стойност“, създава проблеми от гледна точка на принципа на сделката между несвързани лица. Същината на проблема се корени във възможността да бъдат отредени прекалено много ресурси за документиране и проверяване на тези услуги с ниска стойност, както и празнотата в съществуващите насоки относно този вид услуги. Следователно целта беше да се намери по-ефективно решение. В приложение I към доклада на СФТЦ се използва паралелен подход. Първо, като се поставят в контекст обхватът и задълбочеността на всяка оценка, която може да е необходима за определена категория вътрешногрупови услуги. Второ, докладът предоставя по-конкретни насоки как може да бъде извършена една оценка. Чрез комбинирания подход е създаден набор от насоки относно вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност.

Като се има предвид широката гама от вътрешногрупови услуги, в доклада се посочват някои параметри за вида на услугите, които биха били облагодетелствани от предложени в него подход.

В доклада са очертани някои основни принципи. Например: има възможност за приспадане на всички свързани разходи според националните законодателни разпоредби; трябва да се предоставя значима информация с добро качество и да се възприеме гъвкав подход при проверката на вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност.

След това в доклада се разглежда по-подробно как следва да се прилагат тези принципи и се дават насоки по въпроси, които обикновено създават трудности. Сред примерите за последното се числи анализирането на група разходи; определяне на разходите на акционерите и оценка на заплащането и документацията при сделка между несвързани лица.

Оценка, извършена в съответствие с насоките, може да е полезна така също и в други свързани области. Разрешаването например на спорове, свързани с двойното данъчно облагане, или евентуалното налагане на санкции, свързани с документацията по трансферното ценообразуване.

В доклада се стига до заключението, че предложените насоки в по-голяма степен ще улеснят оценката на определени вътрешногрупови услуги. Беше отбелязано, че някои предложени елементи могат да се прилагат също така и за оценката на други категории услуги. В заключение необходимостта да се наблюдават последиците от прилагането на насоките, ако те бъдат подкрепени от държавите-членки, беше определена като важно бъдещо действие на СФТЦ.

2.2. Заключения на СФТЦ относно триъгълните случаи извън ЕС

Триъгълните случаи включват сделка с трансферно ценообразуване между свързани предприятия от две държави-членки, където решения се вземат особено трудно поради сериозното въздействие, оказано от друго свързано предприятие в трета държава и довело до резултат от ценообразуването, който не отговаря на принципа на сделката между несвързани лица.

Могат да бъдат разграничени два отделни вида триъгълни случаи. Такива, които включват само свързани предприятия, намиращи се в държави-членки, и такива, които включват свързано предприятие, намиращо се извън ЕС. СФТЦ вече изготви доклад относно първия вид триъгълни случаи, който е включен в преработения Кодекс за поведение за ефективното прилагане на Арбитражната конвенция³. Докладът на СФТЦ в допълнение II се съсредоточава върху втория вид триъгълни случаи, известни като триъгълни случаи извън ЕС.

Най-напред докладът представя полезно определение на видовете триъгълни случаи. След това докладът продължава с изследване и предлагане на някои възможни подходи, които може да бъдат от полза при разрешаването на спорове, свързани с двойното данъчно облагане.

Диапазонът от възможни подходи включва: подобрения и разширяване на мрежата от данъчни спогодби; обратно действие на резултатите от дадено предварително ценово споразумение и гъвкаво прилагане на определени процедури, свързани с процедурата за взаимно съгласие.

Изготвянето на доклада е важно поради две причини. Първо, той представя прагматични предложения за справяне с текущия повдигнат въпрос. Второ,

³

Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент и Европейския икономически и социален комитет относно дейността на Съвместния форум на ЕС по трансферното ценообразуване през периода март 2007 г. — март 2009 г. и относно едно свързано с тази дейност предложение за преразгледан Правилник за ефективното прилагане на Арбитражната конвенция (90/436/ЕИО от 23 юли 1990 г.), COM(2009) 472 окончателен, стр. 7 и 10.

осигурява солидна основа, върху която да се структурират всички бъдещи дебати по темата с оглед на бъдещия опит.

2.3. Наблюдение

Текуща задача на СФТЦ е да наблюдава и управлява ефективното изпълнение на своите доклади.

Прегледът на статистическия доклад относно откритите случаи съгласно процедурата по Арбитражната конвенция (АК) разкри, че все още има множество нерешени случаи. От полза би било наличието на повече данни за по-добро идентифициране на причините за забавянето и в резултат на това форматът на доклада се преразглежда.

Беше направен отделен преглед за измерване на въздействието от прилагането на Кодекса на поведение към документацията за трансферните цени за свързани предприятия в Европейския съюз (ДТЦЕС). СФТЦ докладва, че приемането на Кодекса е признато като стандарт или отправна точка. Случаят е такъв дори когато МНП официално не попадат в обхвата на Кодекса, тъй като за тях той е доброволен.

Предложените подобрения на Кодекса включваха използването на един и същ език при изготвяне на докладите и по-голямо приемане на общоевропейски съпоставими елементи в оценката на ценообразуването.

Най-важното заключение обаче беше, че е имало нужда от повече време Кодексът да бъде установен, преди да бъде преразгледан. Имаше определен период от време между приемането на Кодекса през 2006 г. и неговото въздействие върху проверките. СФТЦ реши да разгледа въпроса отново след две или три години, когато ще бъде проведено второ наблюдение.

2.4. Актуализиране на текущата и бъдещата работна програма

Работната програма, която представлява основата на текущия мандат на СФТЦ, беше одобрена през септември 2007 г. Договорено беше разглеждането на пет теми. Първата — наблюдението — е текущ въпрос. По втората и третата точка от програмата бяха изготвени два доклада — единият относно подобренията в Арбитражната конвенция и другият относно вътрешногруповите услуги. Неотдавна започна работата по четвъртата и петата точка — малки и средни предприятия и схеми за участие в разходите — и се очаква да приключи през 2011 г.

Вписани бяха две резервни точки в допълнение към одобрените програмни точки: алтернативно разрешаване на спорове и оценка на риска. В Съобщението на Комисията за ефективното прилагане на Арбитражната конвенция⁴ се отбелязва, че е необходимо два въпроса да бъдат обсъдени

⁴

Съобщение на Комисията до Съвета, Европейския парламент и Европейския икономически и социален комитет относно дейността на Съвместния форум на ЕС по трансферното ценообразуване през периода март 2007 г. — март 2009 г. и относно едно свързано с тази дейност предложение за преразгледан Правилник за ефективното прилагане на Арбитражната конвенция (90/436/ЕИО от 23 юли 1990 г.), COM(2009) 472 окончателен, стр. 9.

допълнително: създаване на независим постоянен секретариат за прилагането на Арбитражната конвенция и взаимодействието между Арбитражната конвенция и член 25.5 от Примерната данъчна конвенция (ПДК) на ОИСР. Последните остава да бъдат разглеждани в бъдеще.

СФТЦ вече установи други три въпроса, които може да бъдат разгледани като бъдещи работни точки. Те са: въздействието на скорошните изменения на член 7 от ПДК на ОИСР, компенсаторни корекции и вторични корекции.

Накрая, Комисията проведе обществена консултация на тема „Конвенции за избягване на двойното данъчно облагане и вътрешния пазар: действителни примери на случаи на двойно данъчно облагане“ през май и юни 2010 г. Първоначалният преглед на отговорите предполага, че въпросите на трансферното ценообразуване остават основен елемент на опасенията по отношение на двойното данъчно облагане. Отговорите ще бъдат анализирани допълнително, като СФТЦ може да участва в разрешаването на посочените проблеми.

3. ЗАКЛЮЧЕНИЯ НА КОМИСИЯТА

Комисията продължава да счита експертната група на СФТЦ за ценен ресурс за справяне с въпросите на трансферното ценообразуване и за осигуряване на прагматични решения по редица въпроси на трансферното ценообразуване.

По-специално Комисията отбелязва, че докладът относно вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност е насочен пряко към решаването на една основна задача, определена от Комисията при създаването на СФТЦ, а именно — постигането на по-еднообразно прилагане на правилата за трансферно ценообразуване в рамките на Европейския съюз.

Комисията напълно подкрепя заключенията и предложенията на СФТЦ по отношение на вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност в приложените насоки. По-специално Комисията счита, че насоките представляват добро ръководство за по-целесъобразна оценка на определения вид услуги.

Комисията приканва Съвета да одобри предложените насоки относно вътрешногруповите услуги с ниска добавена стойност и държавите-членки бързо да приложат включените в насоките препоръки в своето национално законодателство или административни правила.

Комисията напълно подкрепя така също заключенията и предложенията на СФТЦ относно триъгълните случаи извън ЕС. В това отношение Комисията приветства факта, че СФТЦ е разгледал и проследил развитието на тези съвременни проблеми. Комисията счита, че използването на предложените в доклада подходи и процедурни съображения, когато това е възможно, ще допринесе за разрешаването на триъгълните случаи извън ЕС.

Комисията приканва Съвета да одобри предложени доклад относно триъгълните случаи извън ЕС и приканва държавите-членки да прилагат практики, съответстващи на подходите и процедурните съображения, които се

съдържат в доклада, в тяхното национално законодателство и административни правила.

Държавите-членки се приканват веднъж годишно да представят на Комисията доклади с информация за мерките, които предприемат в допълнение към настоящите насоки и тяхното функциониране на практика. Въз основа на тези доклади Комисията периодично ще преразглежда тези насоки.

В тази връзка Комисията отбелязва заключенията от наблюдението и очаква резултатите по въпросите от текущата работна програма на СФТЦ, свързани с малките и средните предприятия и схемите за участие в разходите.

Комисията смята също така, че мандатът на СФТЦ следва да бъде удължен след изтичане на настоящия мандат през март 2011 г.

Допълнение I

НАСОКИ ОТНОСНО ВЪТРЕШНОГРУПОВИ УСЛУГИ С НИСКА ДОБАВЕНА СТОЙНОСТ

I. ВЪВЕДЕНИЕ

1. В глава VII от Насоките на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР) за трансферното ценообразуване за многонационалните предприятия (МНП) и данъчните администрации (наричани по-долу „Насоките на ОИСР“) се разглеждат „въпроси, които са свързани с определянето, за целите на трансферното ценообразуване, дали услугите са предоставени от един член на група на МНП на други членове на тази група и, ако случаят е такъв, с определянето за тези вътрешногрупови сделки на цени, основани на принципа на сделката между несвързани лица“. Като цяло в главата след това се разглежда въпросът дали е предоставена услуга и какво трябва да е заплащането в рамките на групата за такава една услуга за данъчни цели с оглед постигане на съответствие с принципа на сделката между несвързани лица.
2. В Насоките на ОИСР се отчита широката гама от услуги, които могат да бъдат извършвани, както и широката гама от предоставяни или очаквани ползи вследствие извършването на такива услуги. Съвместният форум по трансферното ценообразуване (СФТЦ) счете за целесъобразно да допълни списъка с услуги, посочен в Насоките на ОИСР. В приложение 1 е представен списък на обичайно предоставяни вътрешногрупови услуги, които попадат или не попадат в обхвата на настоящия документ.
3. СФТЦ установи определени въпроси, които са важни за всеки проверяващ (терминът „проверяващ“ се отнася до данъкоплатеца или данъчната администрация, който или която упражнява контрол) при прилагане на насоките, тъй като се отнасят до услуги в рамките на групировката. Въпросите включват: засилващата се глобализация и свързаното централно предоставяне на услуги; нарастващото търсене на ресурси; възможността от „загуба“ на разходи, в смисъл че никоя данъчна администрация не ги признава; както и съзнанието, че някои видове предоставяни услуги представляват по-нисък риск от други, въпреки че това, изглежда, не е оказало въздействие върху прилагането на практика на Насоките на ОИСР от проверяващите.
4. Настоящият документ е съсредоточен върху това, как най-добре могат да бъдат решени тези въпроси. Разработката не се стреми нито да ограничи правото на някоя данъчна администрация да провежда ревизии нито на МНП да прави постъпки, основани на фактите и обстоятелствата по конкретния им случай, с цел обосноваване на включването или изключването на дадена услуга. Въпреки това се очаква, че ще са необходими по-малко пълни ревизии във връзка с вътрешногрупови услуги, които попадат в обхвата на настоящия документ.

II. ОБЩ ПРЕГЛЕД

5. Настоящият документ се основава на допускането, че МНП и данъчните администрации действат добросъвестно, и на недвусмисленото поддържане на прилагането на принципите на ОИСР при разглеждане на вътрешногрупови услуги. Следователно акцентът на разработката е поставен върху това, как проверяващият може по най-целесъобразен и ефективен начин да стигне до заключението, че при предоставянето на определени вътрешногрупови услуги е бил приложен принципът на сделката между несвързани лица.
6. Важно е предложенията в настоящата разработка да се прилагат кумулативно, тъй като на въпроси, които може да са от значение в началото на процеса, впоследствие може да бъде даден задоволителен отговор след предоставяне на определена информация на по-късен етап от процеса. Може например да има основателни въпроси относно предоставянето на дадена услуга, които след това се разрешават чрез информация, която е предоставена в текстовото описание. (Вж. раздел VI.)
7. Основните елементи или принципи на разработения в настоящия документ подход са следните:
 - i) всички разходи могат да бъдат разпределени, но националното законодателство не винаги разрешава пълно приспадане на тези разходи;
 - ii) съществуване на определени важни, критични допускания при определянето на съгласувана отправна точка за всяка проверка;
 - iii) предоставянето на кратка и целенасочена информация, чрез която да се определи видът на предоставените услуги и структурата, чрез която се предоставят тези услуги;
 - iv) гъвкавост при определяне на обхвата и задълбочеността на проверката, която се изисква за оценка на предоставяните услуги съобразно принципа на сделката между несвързани лица.

III. ОБХВАТ НА ДОКУМЕНТА

8. Изчерпателното определение на услугите, за които се прилага настоящият документ, не е нито възможно, нито желателно. Това е така поради обхвата на вътрешногруповите услуги и различното търговско въздействие, което могат да оказват услугите в контекста на определена търговска дейност. Освен това всеки опит за категорично изявление би ограничил гъвкавостта при прилагането на направените в настоящия документ предложения.
9. Възможно е обаче да се дадат определени параметри за вида на разглежданите вътрешногрупови услуги по отношение на общото естество на услугите, които следва да бъдат включени или изключени, и вида на структурата, чрез която услугите се разпределят и за тях се определя и начислява такса.

10. Въпреки че би било полезно някои елементи от настоящия документ да се прилагат към пълната гама вътрешногрупови услуги, те са насочени по-специално към определени видове предоставяни услуги, отколкото към други.
11. Услугите, върху които се съсредоточава настоящият документ, представляват онзи вид услуги, които анализаторите описват по най-различни начини: „лепилото, което скрепява корпоративната структура, за да може тя да изпълнява основните си функции“ или „услуги от административен характер, допълнителни спрямо стопанската дейност на получателя“, или „услуги на разположение на всички и лесни за придобиване“. Основната характеристика на услугата е, че макар да е необходима, тя е с рутинен характер и не генерира висока добавена стойност нито за доставчика, нито за получателя. В обхвата на настоящия документ се разграничават услугите, които въпреки че са с ниска добавена стойност, все пак могат да генерират голям оборот и могат да бъдат включени в този подход, и услугите, които са с висока добавена стойност, въпреки че не е задължително да генерират голям оборот, които не попадат в обхвата на настоящия документ.
12. Документът не се спира върху услугите с пряко начисляване на такса, при които съответните факти и обстоятелства като цяло са очевидни сами по себе си. В разработката не се разглеждат така също услугите, които по своя характер са с висока добавена стойност. Какво означава „висока добавена стойност“ зависи от услугата, доставчика и получателя. Би било изключение обаче, ако подходът на настоящата разработка послужи за нуждите на проверяващ при разглеждане на услуги с характер на иновационни научни изследвания и развойна дейност, интелектуална собственост, финансови операции или други услуги, които представляват съществен търговски механизъм. Аналогично за дейност, която по своята същност разчита на възможността за привличане на високо възнаграждение, свързано с излагането на голям риск, не попада в предвидените параметри. По-специално в документа не се разглеждат схемите за участие в разходите.
13. Важно е също така да се отбележи разграничението между механизмите за пряко начисляване на такса за услугите и доставка и по-сложните схеми. Не се очаква една единична централно представяна услуга с ниска добавена стойност, за която се начислява такса на няколко свързани предприятия чрез лесна за определяне схема за разпределяне, да породи проблеми. Следователно настоящият документ се съсредоточава върху комплексните услуги с ниска добавена стойност, които често се предоставят въз основа на един договор и обикновено са свързани с група разходи и схеми за разпределяне.

IV. РЕВИЗИИ И ЦЕНТРАЛНО ПРЕДОСТАВЯНИ ВЪТРЕШНОГРУПОВИ УСЛУГИ

14. Съвсем основателно един проверяващ може да пожелае да се увери, че всяко предоставяне на услуги отговаря на принципите на ОИСР; че всички съответни разходи са включени, несъответстващите разходи са изключени и принципът на сделката между несвързани лица е приложен. Изискваното ниво на увереност може да се постигне по различни начини в зависимост от конкретните обстоятелства по случая и общия подход на данъчната администрация към ревизиите на трансферното ценообразуване.

15. В настоящия документ се предлагат алтернативни подходи към разрешаването на тези проблемни случаи, чрез които може да се постигне подходящо ниво на увереност, че принципът на сделката между несвързани лица е бил спазен. Освен това се търси и баланс между наличните ресурси, разходите за спазване на изискванията и евентуалното ниво на корекции.
16. Ясно е, че една пълна ревизия по даден конкретен случай ще удовлетвори нуждите на всеки проверяващ, но разработеният в настоящия документ подход цели разработването на по-целесъобразен начин за постигане на същия резултат в по-голямата част от случаите, които се срещат често в областта, обхваната от настоящия документ.
17. Като пълна противоположност на подхода на пълната ревизия, някои данъчни администрации са предприели дейности по изграждане на връзки с МНП. Желаният резултат е постигането на по-добро разбиране на възгледите на другата страна и изграждането на доверие. Механизмът за постигането на това е чрез несвързан с ревизия, открит и текущ диалог между данъчните администрации и МНП. Затова, в контекста например на централно предоставяните вътрешногрупови услуги, дадена данъчна администрация може да поиска (извън ревизията) обяснение за начина, по който МНП управлява своята система. МНП участва в открит диалог с данъчната администрация, за да осигури пълното разбиране на структурата, подкрепено при необходимост с актуална информация. Препоръчва се също така информацията да се актуализира на редовни срещи. Резултатът от това може да бъде, че данъчната администрация ще счете определени елементи на стопанската дейност на МНП за съответстващи на изискванията и следователно представляващи нисък риск. Ако в последствие обаче бъде счетено, че е целесъобразно извършването на ревизия, тогава проблемните области могат да бъдат третирани по-ефективно. Освен това някои основни въпроси (например дали дадена услуга е предоставена) може да не се проверяват, освен може би чрез уверение, основано на нивото на доверие и увереност, които са изградени във взаимоотношенията между данъчната администрация и МНП.
18. Въпреки това, като се отчита, че описаният по-горе подход все още не е широко развит в Европа и че подходът на пълна ревизия няма да подобри сегашната ситуация, се препоръчва спазване на съдържащите се по-долу насоки, когато е целесъобразно извършването на допълнително изследване на централно предоставяните вътрешногрупови услуги.

V. СЪЩЕСТВЕНИ ДОПУСКАНИЯ

19. Те са:
- а) въпросните услуги представляват търговски сделки с нисък риск и ниска добавена стойност;
 - б) предоставената услуги отговаря на стандарта на ОИСП за сделка между несвързани лица, по-специално въпросните услуги са предоставени и на получателя е доставена икономическа или търговска стойност;

- в) даденото МНП разполага със своя собствена система за управление и одитни процедури и всички предоставени услуги са обект на този процес на управление;
 - г) при поискване се предоставя информация с добро качество.
20. Приема се, че някои или всички горепосочени съществени допускания могат да бъдат проверявани в хода на процеса.

VI. ТЕКСТОВО ОПИСАНИЕ

21. С оглед на фактите и обстоятелствата по даден случай проверяващият, въз основа на своето ниво на опит и познания за конкретното разглеждано МНП, може да възприеме различни подходи при изискването на това, което счита за достатъчно подкрепяща информация, за да се потвърди, че дадена предоставена услуга отговаря на принципа на сделката между несвързани лица. Достъпът до достатъчна информация с добро качество е съществено важен за вземането на информирано решение. В настоящия документ се предлага представяне на текстово описание, което в голяма степен ще отговори на това изискване за осигуряване на информация.
22. Предвид рутинния характер и ниската добавена стойност на услугите текстовото описание дава достатъчна увереност на проверяващия, че — от гледна точка на доставчика — услугата е била предоставена и че — от гледна точка на получателя — услугата носи икономическа или търговска стойност, а получателят, ако беше независим, би платил за тази дейност или иначе сам би извършил услугата. Следователно въпросът дали дадена услуга е била предоставена не следва да е спорен въпрос.
23. Точното съдържание и обемът на текстовото описание може да варират, като се има предвид обаче, че изчерпателното текстово описание се предвижда да бъде относително кратък документ. Особено важно е да се запази балансът между нивото на изискваната информация, естеството на разглежданата услуга като такова с нисък риск и евентуалните разходи за спазване на изискванията. По целесъобразност ще бъдат обхванати всички или част от следния неизчерпателен списък с теми:
- а) може да бъдат изискани данни за някои индикативни съотношения (например за направените разходи за вътрешногрупови услуги в сравнение с общите разходи за дейността или за дела на оборота от предоставени вътрешногрупови услуги спрямо общия оборот), като част от усилията за определяне на контекста на предоставените услуги. Всички такива съотношения ще трябва да бъдат тълкувани в контекста на отрасъла на свързаното предприятие;
 - б) обяснение на предоставянето на услуги в рамките на общия контекст на дейността на МНП, за да се разберат мотивите както на доставчика, така и на получателя. Например в резултат на икономии от мащаба може да се окаже по-ефективно услугите на едно дъщерно дружество, свързани със заплащането на труда и с управлението на човешките ресурси, да се предоставят централизирано. Освен това от икономическа гледна точка

може да е по-целесъобразно достъпът до информационни услуги да бъде „по заявка“;

- в) съгласуване на приоритетната политика на МНП по трансферното ценообразуване с услугите, които действително се предоставят централно;
- г) отчет за вида предоставени услуги и на кого са предоставени;
- д) данни за ползата или очакваната полза за получателите. Ползата, която се извлича от определени услуги, ще бъде очевидна сама по себе си (например заплащане на труда). За други услуги, при които ползата не е толкова непосредствено явна, може да са необходими допълнителни обяснителни коментари. Например, ако има услуги по насърчаване на продажбите в целия свят, каква полза има отделното дъщерно дружество от тази услуга?
- е) обяснение за структурата, чрез която се предоставят услугите. Може да има една централна единица, която предоставя услугите, или, алтернативно, различните дъщерни дружества предоставят вътре в групата конкретни услуги. Отново може да се използва комбинация от две системи, а взаимодействието между тези системи ще трябва да бъде разбрано;
- ж) описание на стандарта на групата във връзка с начина, по който е свързан с нейния подход към одита и по който се прилага към услугите. Например определянето на преките и косвените разходи за включване в групата разходи; въведените предпазни мерки за гарантиране на последователното прилагане на схемата за разпределяне за конкретна услуга; гарантиране, че услугите не се дублират;
- з) описание на начина, по който е структурирана всяка група разходи;
- и) описание на схемата(-ите) за разпределяне;
- й) доказателство, че приложеният размер на надценката отговаря на принципа на сделката между несвързани лица или съответно защо не се прилага надценка;
- к) описание на начина на отчитане на услугите, включително системата за фактуриране, датите за разплащане, начините на плащане и предвидените в бюджета разходи спрямо действителни им размери;
- л) описание на начина на отразяване в системата за предоставяне на услуги на сливанията или придобиванията;
- м) обяснение как новите услуги се включват в системата и как се прекратява дадена услуга;
- н) как се третират услугите по поръчка;
- о) как се поддържа и актуализира системата за предоставяне на услуги;

п) документация, която може да бъде предоставена.

24. Горепосочената информация може да бъде предоставена или предадена по редица начини. Естествено, може да бъде предоставено специално писмено текстово описание. Ако е целесъобразно, част от информацията може да бъде предоставена устно. Според случая е възможно прегледът на писмени договори да даде представа за по-широкия контекст и да предостави по-голямата част от информацията във всяко текстово описание. Може да се използва всеки от подходите или някаква комбинация между тях. Важното в случая е, че резултатът е разбиране на начина, по който функционира всяка система за предоставяне на услуги.
25. След получаване на текстовото описание следващият етап е да се разгледа какви допълнителни подробни обяснения са евентуално необходими и как следва да се предоставят.

VII. СПЕЦИФИЧНИ ОБЛАСТИ

26. С текстовото описание ситуацията ще бъде обяснена и също така ще бъде предоставено определено ниво на детайлизация. Някои области са по-важни от други за вземането на обосновано решение и се предлагат допълнителни насоки:

VII.1. Предоставена ли е услуга?

27. От съществена важност е проверяващият да се увери, че — от гледна точка на доставчика — услугата е била предоставена и — от гледна точка на получателя — услугата носи икономическа или търговска стойност с оглед подобряване на неговата търговска позиция, а получателят би платил за дейността или иначе сам би извършил услугата.
28. Невинаги е възможно да се даде неопровержимо доказателство, което свързва определено свързано предприятие с ползата, която е извлечена от дадена услуга. Трябва да се направи разумно тълкуване на наличните сведения, подкрепено от евентуалните твърдения на МНП. Трябва да се има предвид принципът, че всички разходи могат да бъдат разпределени и следователно, ако за даден разход за услуга се счита, че не е причислим към едно конкретно свързано предприятие, той трябва да бъде разпределен на друго при спазване на съответното национално законодателство, което може да не разрешава пълно приспадане на тези разходи.
29. Както е посочено по-горе, степента на сигурност, която проверяващият изисква, за да приеме, че предоставянето на дадена услуга отговаря на принципа на сделката между несвързани лица, ще варира при различните случаи. Предвид на рутинния характер, обичайното предоставяне и ниската добавена стойност на услугите, в съчетание със съответното текстово описание, проверката на предоставяните услуги от вида, разглеждан в насоките в настоящия документ, не следва да бъде спорен въпрос.

VII.2. Групи разходи

30. Една област, която обикновено създава проблеми, е количественото и качественото съдържание на дадена група разходи.
31. Всеки проверяващ ще иска определено ниво на увереност, което ще варира в зависимост от конкретните обстоятелства по случая, че всички съответни разходи са включени в групата, а неподходящите разходи са изключени. Преди разглеждане на въпроса с надценката и разпределянето е необходимо да се гарантира, че са изключени разходите на акционерите и разходите, свързани с услугите с пряко начислявана такса (т.е. общо разходи минус разходи на акционерите, минус пряко начислявани разходи е равно на разходите, които следва да бъдат разпределени). Важно е също така да се разбере естеството на разходите, които остават в групата. Разходите могат да се състоят от преки и непреки разходи, както и всички съответни разходи за дейността на предприятието като цяло (напр. надзорни, общи и административни), доколкото те вече не са отчетени в категориите разходи.
32. В настоящия раздел от Насоките с различни нива на детайлизация се очертават предложените подходи за проверка на група разходи. След това в раздела се разглеждат по-подробно определени специфични аспекти, свързани с проверката на група разходи.
33. Подходите са съсредоточени върху постигане на баланс между съответното ниво на увереност и необходимото ниво на детайлизация. Може да се възприеме всеки един от описаните подходи, както самостоятелно, така и в съчетание, като, разбира се, могат да бъдат възприети и други подходи, които са приложими в същата степен за постигане на съгласие относно състава на група разходи.
34. Даден проверяващ може да реши да ползва оценка на високо ниво на група разходи, като оцени интегритета на системите за счетоводство и одит. Този подход изисква добро разбиране на системите, на които разчита МНП, за да проверява интегритета на своята група разходи. Ще са необходими обяснения на одитните критерии, на стандарта при прилагане на тези критерии и на обосновката на нивата на прилаганите надценки и схеми за разпределяне. Този подход има ясни връзки с предвидения по-горе текущ диалог с МНП.
35. За постигане на нивото на увереност, което изисква, друг проверяващ може да реши да направи някакво допълнително избирателно/произволно изследване на разходите. Този подход представлява разширение на първия по отношение на това, че все още се изисква цялостно разбиране на процедурите при създаването на група разходи, но за целесъобразно се счита провеждането на допълнително ограничено проучване.
36. Трети проверяващ може да счете за целесъобразно да събере малко повече данни, отколкото се предлага при горните два подхода. В такъв случай ще се изисква по-подробно описание на начина, по който се управлява групата разходи. В контекста на настоящия документ обаче би било по-скоро изключение да се извършва пълна ревизия на групата разходи. Въпреки това, с оглед на постигане на цялостно разбиране, може да се отправи искане за по-подробни данни в някои свързани области.

37. В зависимост от това, чрез кой от горните подходи може по най-целесъобразния начин да се разгледат фактите и обстоятелствата по случая, може да бъде изискана цялата или част от следната информация за групата разходи, доколкото вече не е предоставена в някое текстово описание:
- а) одитния стандарт на дружеството/групата, който важи за групата разходи, например прагове на същественост, степен на доказване;
 - б) обяснение на метода на осчетоводяване на разходите, който се използва при отнасянето на преки и непреки разходи към групата разходи. Когато съществуват центрове за предоставяне на комплексни услуги, ще е необходимо описание на начина, по който се третира разходите;
 - в) основата, върху която разходите, определени като разходи на акционерите, изрично са изключени от групата. Може например да се представи отделен анализ на тези разходи за целите на изчерпателността;
 - г) описание и анализ на елементите в групата разходи (например информационни технологии, счетоводство, човешки ресурси);
 - д) произхода на всяка прилагана надценка и определяне на разпределените разходи без надценка;
 - е) описание и анализ на разпределените разходи. Посочването на подробности тук ще е от особена важност, когато разходи за предоставяни в световен мащаб услуги се разпределят на отделни свързани предприятия;
 - ж) равнение на общите разходи от групата към общите разпределени разходи, за да се гарантира, че разпределените разходи не са повече от общите разходи.

VII.3. Фактуриране

38. Обръща се внимание също така на това, което може да бъде описано като основателни очаквания при извършване на критичен анализ на всяка група разходи.
39. Често няма да има фактури на разположение, когато разпределените разходи са вътрешно разделени преки или непреки разходи. При такива обстоятелства ще е необходимо обяснение за използваните логика и процес, за да се получат разпределените разходи. При липса на данни в абсолютни числа е необходима преценка дали е целесъобразно даден разход да бъде включен в групата разходи или не и дали сумата представлява справедливо отражение на направения разход.
40. Когато има фактури, те често отразяват смесица от външни разходи на трети страни, както и вътрешни разходи в смесена крайна фактура. Крайният разход правилно е представен в една крайна фактура, въпреки че тази фактура е резултат от фактурирани преди това разходи, направени от няколко дружества, които допринасят за крайната предоставена услуга. Например свързано предприятие А, което осигурява рутинна поддръжка на информационните

системи, може да възложи изпълнението на определени елементи от тази поддръжка на свързано предприятие Б. Свързано предприятие Б може, от своя страна, да възложи дейности на независимо предприятие В. Фактурата, включена в групата разходи на А, ще бъде предоставената от свързано предприятие Б. В този вид сценарий, въпреки че е разумен вариант да бъде изисквана фактура и нейният произход да бъде проследен, би било неоснователно да се очаква категорична разбивка по елементи на която и да било фактура между Б и В и, евентуално, по-нататък. Това се дължи не на последно място на факта, че фактура, издадена от едно независимо предприятие на друго, обикновено не би довела до (или не би ли било задължително възможно да осигури) разбивка по произход и елементи на тази фактура.

VII.4. Разходи на акционерите

41. В националното законодателство, административните процедури и съдебната практика няма много определения или друга информация относно дейностите, които представляват разход на акционерите.
42. В Насоките на ОИСП се посочват определени дейности, които представляват дейности на акционерите. Приложение 2 съдържа неизчерпателен списък, който включва съществуващите елементи, посочени от ОИСП, и допълнителни услуги, които СФТЦ прегледа и призна за такива, които обикновено се класифицират като разходи на акционерите. Класификацията винаги ще зависи от конкретните факти и обстоятелства.
43. Въпреки това има основен сравнителен тест, който може да се прилага при вземане на решение дали даден разход всъщност е разход на акционерите.
44. Следният откъс от параграф 7.9 от Насоките на ОИСП съдържа ясно становище по този въпрос: *„В малък брой случаи вътрегрупова дейност може да се извършва по отношение на членове на групата, дори ако тези членове на групата нямат нужда от дейността (и не биха искали да заплащат за нея, ако бяха независими предприятия). Въпросната дейност е такава, която член на групата (обикновено дружеството майка или регионален холдинг) извършва единствено благодарение на своя дял в собствеността на един или повече други членове на групата, т.е. в качеството си на акционер. При този вид дейност не е обосновано дружествата получатели да плащат такса за услугата“.*
45. Изисква се преценка, когато дейността служи не само за изпълнение на задължение на акционера, но също така предоставя допълнителна полза. Даден член на съвета на директорите на дружеството майка може да изпълнява задължения, свързани с дела на това дружество майка в собствеността на други членове на групата. Тази дейност обикновено би била класифицирана като разход на акционерите. След като разходът на даден акционер бъде определен, не е уместно този разход да се начислява, било то пряко или чрез група разходи.
46. При изпълнението на тези задължения обаче първоначално за целите на акционерите може да се окаже, че членът на съвета на директорите ще изпълни задълженията по такъв начин, че се предоставя допълнителна услуга и се

получава полза, която надвишава ползата, съответстваща на дела в собствеността на дружеството майка.

47. В такъв случай възниква въпросът действително ли е предоставена допълнителна услуга. Съображенията в отговор на този въпрос включват: ползата за цялата група ли е или за определено дъщерно дружество, как следва да се разпределят разходите и приложена ли е правилната цена съгласно принципа на сделката между несвързани лица? Отговорът е в разпределянето на разходите отчасти към дружеството майка и отчасти към дъщерните дружества. Това разпределяне се обуславя от вида на отрасъла, вида на дружеството и предоставената услуга, което от своя страна води до заключението, че единствено приложим може да бъде подходът на база конкретен случай.

VII.5. Схеми за разпределяне

48. Два особено важни коментара от Насоките на ОИСП относно схемите за разпределяне са:

„При всеки метод на непряко начисляване следва да се отчитат търговските характеристики на отделния случай (например схемата за разпределяне е от значение според обстоятелствата), да се съдържат предпазни мерки срещу манипулиране и да се спазват разумните счетоводни принципи, както и да се дава възможност за начисления или разпределения на разходи, съизмерими с действителните или очакваните ползи за получателя на услугата.“ (ОИСП 7.23).

„С оглед спазване на принципа на сделката между несвързани лица избраният метод на разпределяне трябва да води до резултат, отговарящ на това, което съпоставими независими предприятия биха били готови да приемат.“ (ОИСП 7.24).

49. Прилагането на схема за разпределяне, която е очевидна сама по себе си, за единично предоставяне на услуга не следва да поражда за проверяващия ненужни проблеми, например услуга във връзка със заплащането на труда, разпределена според броя на персонала.
50. Предоставянето на повече от една услуга по един договор може да изисква прилагане на няколко различни схеми за разпределяне. При вземането на решение за използване на дадена схема за разпределяне ще се прилагат различни обосновки в зависимост от специфичните обстоятелства. Въпреки това не би било логично да се прилагат различни схеми за разпределяне към различни получатели на едни и същи услуги.
51. Важното е всяка схема за разпределяне да може да бъде обоснована и да се прилага последователно (и да се преразглежда редовно). Необходим е баланс между прецизността на схемата и тежестта, която би била създадена, ако се настоява за прилагането на сложна схема, която осигурява незначително подобрене спрямо схемата, която е по-лесно приложима в практиката.

52. Очертаният по-горе прагматичен подход е, че без значение за каква схема за разпределяне ще бъде взето решение, тя трябва да може да бъде обоснована и прилагана последователно.
53. Докато прилагането на някоя конкретна схема за разпределяне ще зависи от фактите и обстоятелствата по конкретния случай, следните схеми са за обща употреба:
- а) информационни системи: брой персонални компютри;
 - б) софтуер за управление на предприятието (напр. SAP): брой лицензи;
 - в) човешки ресурси: брой на персонала;
 - г) здраве и безопасност: брой на персонала;
 - д) развитие на ръководството: брой на персонала;
 - е) данъци, счетоводство и т.н.: оборот или сума на баланса;
 - ж) маркетингови услуги: оборот;
 - з) управление на автомобилния парк: брой автомобили.
54. Следва да се отбележи, че могат да се използват така също и по-сложни схеми за разпределяне.
55. Възможно е в миналото да е била одобрена схема за разпределяне, която отразява условията на сделка между несвързани лица и съответната цена. Настоящите насоки не изискват автоматично преразглеждане на схема, която вече е въведена.

VII.6. „Услуги по поръчка“ (ОИСР 7.16—7.17)

56. Друга област, която може да изисква допълнително внимание, е третирането на известните под различни имена „договори по поръчка“, „рамкови договори“ или „стендбай договори“. В ситуации с трети страни обикновено се предвижда дадена услуга да се използва, както и когато бъде поискана. Резултатът от това има три аспекта. Ако е определена цена единствено за потенциалния достъп до дадена услуга, каква би била евентуалната допълнителна цена, ако услугата действително бъде поръчана, и какви са последиците, ако услугата не е използвана през дадена година?
57. Първо, трябва да има инфраструктура, която да предлага и да изпълнява задълженията по даден договор по поръчка. В някои случаи може да е разумно да се предвиди заплащане, което да покрие разходите по инфраструктурата и да включва и надценка. По същия начин в други случаи може да е разумно потребителят да заплаща цена за потенциалния достъп до инфраструктурата, но не и допълнителна такса, когато бъде задействано договореното предоставяне на услугата по поръчка. Това може да бъде съпоставено със ситуацията, при която се изисква определена услуга, надхвърляща стандартната услуга по поръчка. В този случай е целесъобразно пряко начисляване на отделна допълнителна такса.

58. Даден член на групата може да не поиска предоставянето на услугата по поръчка през дадена година, но това не означава задължително, че няма да закупи услугата следващата година. Това не означава автоматично така също, че той ще има право на намаление на годишната такса, защото услугата не е използвана през дадена година. Таксата ще зависи в по-голяма степен от усещането на доставчика за риск и склонността на ползвателя към поемане на рисковете на годишна база.

VII.7. Начисляване на такса в съответствие с принципа на сделката между несвързани лица

59. Както често е казвано, трансферното ценообразуване е по-скоро изкуство, а не точна наука, като това твърдение позволява известна степен на преценка относно нивото на изискваните доказателства за оценяване на дадена трансферна цена, както и да се удостовери дали конкретен метод представлява разумна оценка на цена, съответстваща на принципа на сделката между несвързани лица (ОИСР 1.12—1.13 и 1.68—1.69).

VII.8. Методика

60. В миналото може да е била одобрена методика, различна от описаните в Насоките на ОИСР, която отразява принципа на сделката между несвързани лица и съответната цена (ОИСР 1.68). Не е предвидено настоящите насоки да заместят който и да било такъв метод.
61. Ако лесно може да бъде установена подходяща съпоставима неконтролирана цена (СНЦ) за предоставянето на дадена услуга, това би било най-целесъобразният път към разрешаване на проблема. Например ако разглежданата услуга е предоставяна на независими трети страни или подобна услуга е получена от трета страна.
62. Що се отнася до вътрешногруповите услуги обаче, по-често не могат да бъдат намерени подходящи СНЦ. Въпреки че по-принцип всеки от другите методи на ОИСР може да е подходящ за проверка дали предоставянето на дадена услуга отговаря на принципа на сделката между несвързани лица, в настоящия документ се отбелязва, че методът на себестойността би бил най-често следваният метод (ОИСР 7.31).

VII.9. Съображения, свързани с надценките

63. Тъй като за услугите с ниска добавена стойност, които се разглеждат в настоящия документ, обикновено имат само умерена надценка, относително по-важно е да се определи правилно себестойността.
64. След като себестойността на дадена услуга бъде определена, тогава е целесъобразно да се обмисли каква надценка ще се прилага евентуално върху тази себестойност. В Насоките на ОИСР се отчита, че невинаги се прилага надценка (ОИСР 7.33 и 7.36). Всъщност в Насоките се отива още по-далеч, като се предполага, че макар по принцип да може да е подходящо прилагането на надценка, въз основа на анализ на разходите и ползите данъчната администрация може да реши да не проучва въпроса отвъд разпределянето на разходите. (ОИСР 7.37).

65. В случаи, в които е целесъобразно да се използва надценка, тя обикновено ще е умерена и опитът показва, че обичайните договорени надценки са в границите на 3—10 %, често около 5 %. Все пак това зависи от фактите и обстоятелствата, които могат да обусловят различна надценка.
66. Характерът на услугите, които се разглеждат в настоящите насоки, би предположил задълбочен анализ на петте критерия за съпоставимост, включително функционалния анализ, заедно с дейността по окачествяване и сравняване, обхващаща количествена и качествена проверка на потенциалните елементи за сравнение с оглед определяне на подходяща надценка, може да се окаже подход, който отнема твърде много ресурси. Следователно може да бъде предвидено, че проверяващият ще прибегне до по-ограничено търсене на информация, за да оцени предоставената за разглеждане надценка. По-ограниченото търсене на информация обаче трябва, разбира се, да премине теста за сделка между несвързани лица. При възприемане на окончателно становище проверяващият може в по-голяма или по-малка степен да вземе предвид следния неизчерпателен списък:
- а) мотивите и данните, които доставчикът на услугата е използвал при определяне на надценката;
 - б) опитът и познанията на проверяващия относно надценките, които обикновено е срещал за вида на услугите, разглеждани в настоящите насоки;
 - в) повече данни, които са на разположение от статистически изследвания;
 - г) публикувана информация за практика /опит, например от някои данъчни администрации.
67. Понякога се прилага една и съща надценка за различни услуги, предоставени по един и същ договор. Това може да е приемлив подход, ако може да се докаже, че отделните услуги биха имали сходна надценка и се очаква, че евентуалната разлика ще е минимална.

VIII. Документация

68. В Насоките на ОИСР (параграф 5.4) се посочват принципите на предпазливото управление, които биха ръководили процеса на определяне дали трансферното ценообразуване отговаря на данъчните изисквания и степента на всяко изисквано равнище на подкрепяща документация за трансферното ценообразуване.
69. Тази тема е отразена в точка 2.3.1 от доклада на СФТЦ относно документацията за трансферното ценообразуване в Европейския съюз, в която се казва:
- „Принципът на предпазливото стопанско управление, базиран на икономически принципи, предполага, че видът на доказателствата, които биха били подходящи във връзка със сделка с голяма стойност, може да е напълно различен от вида на доказателствата, които биха били

подходящи във връзка със сделка, при която общата стойност е значително по-малка“.

70. При прилагането на този принцип към услугите, върху които се съсредоточават настоящите насоки, може да няма на разположение документация, в това число писмени договори. Въпреки това липсата на писмена документация не следва да е решаващ фактор за непризнаване на предоставените услуги на или ползите, а по-скоро следва да е елемент от всеки общ фактологичен модел, върху който се базира дадено решение (ОИСП 7.18).
71. Логично е, като се има предвид кумулативният характер на този подход — разглеждане на рутинни услуги, приемане на определени критични допускания, предоставяне на текстови описания и обяснения на група разходи, — че целта, поради която се изисква подкрепяща документация, вече е изпълнена.
72. Въпреки това може да е полезно да се повтори какво може да съдържа един комплект полезна и съгласувана документация:
- а) текстово описание, както подробно е посочено по-горе;
 - б) договори в писмен вид;
 - в) група разходи, както подробно е посочено по-горе;
 - г) доказателства за използването на методика на ОИСП;
 - д) проучване по въпроса дали е приложена цена, основана на принципа на сделката между несвързани лица;
 - е) система за фактуриране и фактури — вж. текстовото описание.
73. Следва да се отбележи, че информацията от един източник (напр. договор в писмен вид) може да обхваща информация, изисквана от друг източник (напр. текстово описание). Широката употреба на компютърни системи дава възможност също така да се получи обобщена подробна информация, което може да предотврати необходимостта от по-обширна първична документация.

IX. СЪОБРАЖЕНИЯ СЛЕД ПРОВЕРКАТА

74. За да се осигури възможност за извършване на бъдещи справки, се препоръчва в края на този процес текстовото описание да се превърне в досие и да се предвиди схема за редовни актуализации.
75. Като продължение на темата за ефективното използване на ресурсите, би било нецелесъобразно да се пренебрегва установеното при предходна проверка. Може да бъде одобрена процедура за уведомяване само при изключение от правилото, съгласно което важи съществуващото положение, като се приема евентуално подходящо коригиране на цените, освен ако данъчната администрация бъде уведомена за обратното.

76. Данъчната администрация следва да разгледа въпроса дали обменът на информация би бил подходящ, а МНП може да сметат за целесъобразно да посветят на тази конкретна област един раздел от политиката си относно документацията за трансферното ценообразуване в Европейския съюз.
77. В съответствие с Правилника относно документацията за трансферното ценообразуване в ЕС държавите-членки не следва да налагат санкция, свързана с документацията, когато данъкоплатците спазват добросъвестно, по разумен начин и в разумни срокове своето задължение за предоставяне на горепосочената информация.
78. Проверката може да доведе до корекция. Ако корекцията е следствие от непризнаването на определен разход, следва да се изяснят причините за това решение, така че разходите да могат да бъдат преразпределени и да се запази принципът, че всички разходи могат да бъдат разпределени.
79. След това корекцията може да послужи за основа на процедура за взаимно съгласие по спогодба за избягване на двойното данъчно облагане и/или по Арбитражната конвенция. В този случай би било целесъобразно да се привлече вниманието на компетентните органи върху факта, че са приложени насоките. При липса на нови елементи може да е обосновано приемането на корекцията без допълнителни проверки.

X. ЗАКЛЮЧЕНИЯ

80. СФТЦ стигна до заключението, че при спазване на настоящите насоки ще бъде по-лесно да се извършва оценка и да се приема, че принципът на сделката между несвързани лица е спазен в повечето случаи, които попадат в обхвата на настоящите насоки.
81. СФТЦ отчита, че настоящият доклад е изрично насочен към услугите с ниска добавена стойност, но някои от съществените допускания и елементи може да се прилагат също така при по-сложни услуги с висока добавена стойност.
82. СФТЦ редовно ще наблюдава ефекта от тези насоки, по-специално за да гарантира, че посочените надценки остават актуални.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1: Списък на обичайно предоставяните вътрешногрупови услуги, които могат или не могат да попаднат в обхвата на настоящия документ

А. Услуги в областта на информационните технологии, например:

- A.1. изграждане, разработване и управление на информационната система;
- A.2. проучване, разработване, инсталиране и периодична/извънредна поддръжка на софтуера;
- A.3. проучване, разработване, инсталиране и периодична/извънредна поддръжка на хардуерната система;
- A.4. генериране и предаване на данни; и
- A.5. услуги по оказване на техническа помощ във връзка с информационните системи.

Б. Услуги в областта на човешките ресурси, например:

- B.1. законодателни, договорни, административни, социалноосигурителни и фискални дейности, свързани с обичайното и извънредното управление на персонала;
- B.2. подбор и наемане на персонала;
- B.3. подпомагане при определяне на плановете за професионално развитие;
- B.4. подпомагане при определянето на схемите за възнаграждения и надбавки (включително плановете за опции за акции);
- B.5. определяне на процеса на оценяване на персонала;
- B.6. обучение на персонала;
- B.7. осигуряване на персонал за ограничен период от време;
- B.8. координация на съвместното използване на персонал на временна или постоянна база и управление на съкращенията.

В. Маркетингови услуги , например:

- V.1. проучване, развитие и координация на маркетинговите дейности;
- V.2. проучване, развитие и координация на насърчаването на продажбите;
- V.3. проучване, развитие и координация на рекламните кампании;
- V.4. пазарни проучвания;
- V.5. разработване и управление на интернет страници;

- В.6. публикуване на списания, разпространявани сред клиентите на дъщерното дружество (дори да касае цялата група).

Г. Правни услуги, например:

- Г.1. подпомагане на изготвянето и преразглеждането на договори и споразумения;
- Г.2. текущи правни консултации;
- Г.3. изготвяне и на становища по правни и данъчни въпроси и възлагане на поръчки за такива становища;
- Г.4. съдействие в изпълнението на законоустановени задължения;
- Г.5. съдействие при съдебни процеси;
- Г.6. централизирано управление на връзките със застрахователни компании и брокери;
- Г.7. данъчни консултации;
- Г.8. проучвания на трансферното ценообразуване; и
- Г.9. защита на нематериални активи.

Д. Счетоводни и административни услуги, например:

- Д.1. съдействие при изготвянето на бюджета и оперативни планове, водене на задължителните книги и сметки;
- Д.2. съдействие при изготвянето на периодични финансови отчети, годишни и извънредни баланси или отчети (различни от консолидирания финансов отчет);
- Д.3. съдействие за изпълнение на данъчните задължения, като попълване на данъчни декларации, изчисление и заплащане на данъци и т.н.; обработка на данни;
- Д.4. одит на сметките на дъщерното дружество и управление на процеса на фактуриране.

Е. Технически услуги, например:

- Е.1. подпомагане във връзка със съоръжения, машини, оборудване, процеси и т.н.;
- Е.2. планиране и изпълнение на обичайни и извънредни дейности по поддръжката на помещения и съоръжения;
- Е.3. планиране и изпълнение на обичайни и извънредни дейности по преустройство на помещения и съоръжения;

- Е.4. трансфер на ноу-хау;
- Е.5. предоставяне на насоки за нововъведения при продуктите;
- Е.6. планиране на производството за свеждане до минимум на излишния капацитет и за ефективно удовлетворяване на търсенето;
- Е.7. съдействие в планирането и извършването на капиталови разходи;
- Е.8. наблюдение на ефективността; и
- Е.9. инженерни услуги.

Ж. Услуги в областта на контрола на качеството, например:

- Ж.1. осигуряване на политики по качеството и стандарти на производство и предоставяне на услуги;
- Ж.2. съдействие за получаване на сертификати за качество (напр. ISO 9000); и
- Ж.3. разработване и прилагане на програми за удовлетвореност на клиентите.

З. Други услуги:

- З.1. услуги в областта на стратегията и развитието на предприятието, ако има връзка със съществуващо дъщерно дружество или такова, което предстои да бъде учредено;
- З.2. корпоративна сигурност;
- З.3. научни изследвания и развойна дейност;
- З.4. управление на недвижимо имущество и съоръжения;
- З.5. логистични услуги;
- З.6. управление на стоково-материалните запаси;
- З.7. консултиране във връзка със стратегията за транспорта и разпространението;
- З.8. услуги по складиране;
- З.9. услуги по закупуване и снабдяване със суровини;
- З.10. управление на дейностите за намаляване на разходите;
- З.11. услуги по опаковане.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2: Неизчерпателен и незадължителен списък на разходите на акционерите (текстът в курсив е от Насоките на ОИСР)

От състоялата се на заседанието на СФТЦ през март 2009 г. дискусия може да се заключи, че обикновено разходите, включени в следната таблица, могат да се считат за направени в полза на дружеството майка. Въпреки това СФТЦ стигна до заключението, че анализът винаги ще изисква повдигането на следващите въпроси във връзка с всеки от посочените разходи: от полза за цялата група ли е, само за дружеството майка ли е от полза, следва ли да се разпредели на дъщерните дружества или следва ли да се счита, че е от полза за определено дъщерно дружество? Следователно може да се възприеме само подход, основан на конкретния случай.

	Описание на разходите, които следва да се считат за разходи на акционерите	Коментари
а.	<i>Разходи за дейности, свързани с правната структура на самото дружество майка (вж. Насоките на ОИСР, параграф 7.10, буква а)</i>	Обикновено разходи на акционерите, но вж. по-долу
а.1.	<i>Разходи за събрания на акционерите на дружеството майка, в това число рекламни разходи</i>	Разходи на акционерите
а.2.	<i>Разходи за емитиране на акции на дружеството майка</i>	Разходи на акционерите
а.3.	Разходи на съвета на директорите на дружеството майка, свързани със законоустановените задължения на даден директор като член на съвета на директорите.	В Доклада на ОИСР от 1984 г. се приема, че членовете на съвета на директорите могат да изпълняват дейности, които са в полза на дъщерните дружества, така че само част от разходите, свързани със съвета на директорите, може да се считат за разходи на акционерите. Случаят може да е такъв, когато един или повече директор(и) има(т) квалификации и умения, които надхвърлят обикновената функция, свързана с дяловото участие, като включват компетентност и умения, които се отнасят до дейността на дъщерните дружества. <u>Заключения на СФТЦ:</u> Подходът, основан на конкретния случай, винаги е целесъобразен, защото даден директор или член на съвета на директорите може да

		изпълнява дейности (отчасти или изцяло) конкретно в полза на едно (няколко) дъщерно(-и) дружество(-а) и следователно може да е необходимо да се разпределят разходите.
а.4.	Разходи на дружеството майка за спазване на данъчното законодателство (данъчни декларации, счетоводна отчетност и т.н.)	Разходи на акционерите
б.	<i>Разходи, свързани с изискванията за отчитане на дружеството майка, в това число с консолидирането на отчетите (вж. Насоките на ОИСП, параграф 7.10, буква б)</i>	Разходи на акционерите
б.1.	Разходи за консолидирания финансов отчет на дружеството майка;	Разходи на акционерите
б.2.	Разходи за консолидираните финансови отчети на групата	<u>Заключения на СФТЦ:</u> Целеви разходи: всички разходи, които са необходими за консолидирането на всяко едно ниво. Разходите може да се отнасят до дружеството майка или до дъщерното дружество и въпросът е кой има полза от тях. Може да има полза и за дъщерните дружества, но консолидирането е дейност на групата като такава. Някои членове обясниха, че на практика местните разходи за дъщерните дружества не се прехвърлят на дружеството майка, защото би било твърде скъпо тези разходи да бъдат определени и отделени.
б.3.	Разходи за прилагане и спазване на изискванията за трансграничното консолидиране за данъчни цели. Данъчното законодателство на някои държави-членки предвижда трансгранично консолидиране за данъчни цели, което изисква от дружеството майка да събира информация от дъщерните дружества и да спазва официални изисквания	Разходи на акционерите Въпреки че в редки случаи дъщерното дружество може да извлече полза от консолидирането, като премахване на данъци, удържани при източника, които в противен случай биха били наложени в държавата на дружеството майка върху плащанията, извършени от

	като извършване на данъчни корекции на сметките на чуждестранните дъщерни дружества с оглед изчисляване на консолидирания доход за данъчни цели на дружеството. Тези разходи се правят единствено в полза на дружеството майка;	дружеството майка.
б.4.	Разходи за одит на дружеството майка	Разходи на акционерите
в.	<i>Разходи по набиране на средства за придобиване на дялови участия на дружеството майка (вж. Насоките на ОИСП, параграф 7.10, буква в)</i>	Разходи на акционерите
г.	<i>Разходи за управленски и контролни дейности (мониторинг), свързани с управлението и защитата на инвестициите в дялови участия, освен ако независима страна би била склонна да плати за извършването или да извърши сама тези дейности:</i>	Обикновено следва да се считат за разходи на акционерите
г.1.	Разходи за провеждания от дружеството майка одит на сметките на дъщерното дружество, ако се извършва единствено в интерес на дружеството майка;	Разходи на акционерите Въпреки това, ако одитът е в интерес също така на дъщерното дружество, дейността отчасти е вътрешногрупова услуга: случаят е такъв, когато одитът е задължителен съгласно законодателството на държавата, в която е учредено дъщерното дружество, когато одитният доклад се публикува заедно с финансовия отчет на дъщерното дружество или се публикува на уебсайта на дъщерното дружество, или по принцип се използва от дъщерното дружество (напр. предоставя се на банка, когато дъщерното дружество кандидатства за заем, или се използва от ръководството на самото дъщерно дружество).
г.2.	Разходи за изготвянето и одитирането на финансовите отчети на дъщерното дружество в съответствие със счетоводните принципи на държавата	Разходи на акционерите, освен ако тази дейност има положителен ефект за дейността на самото дъщерно дружество, а не просто защото е част

	на дружеството майка (напр. Общоприетите счетоводни принципи на САЩ)	от групата. Случаят може да е такъв, когато финансовият отчет, изготвен при прилагане на счетоводните принципи на дружеството майка, се използва от самото дружество майка за услуги за дружеството майка, като пазарен анализ, изготвяне на бюджета и т.н. . .
г.3.	Разходи за информационни технологии	<u>Заключения на СФТЦ:</u> Тези разходи рядко са в полза единствено на дружеството майка. Следователно е необходим подход, основан на конкретния случай.
г.4.	Разходи за общ преглед на работата на филиалите, ако не е свързан с предоставянето на консултантски услуги на дъщерните дружества	<u>Заклучение на СФТЦ:</u> Тези разходи могат да се извършват единствено за дружеството майка и в този случай са само разходи на акционерите. В много случаи обаче това може да помогне за подобряване на управлението така също на дъщерното дружество и следователно ще изисква разпределяне.
д.	Разходи за реорганизация на групата, за придобиване на нови членове или за прекратяване на поделение	<u>Заклучения на СФТЦ:</u> В ОИСП понастоящем се обсъжда реструктурирането на предприятията и бъдещите заключения на ОИСП може да са от полза. Предложен беше подход, основан на конкретния случай, защото реструктурираното дружество също би могло да има пряка полза. Коментари на ОИСП: ОИСП отбелязва, че формулировката в Насоките за трансферното ценообразуване, параграф 7.12, е „разходи за анализиране на въпроса дали да се реорганизира групата, да се придобият нови членове или да се прекрати дадено поделение“, и че това е значително по-тесен обхват. Становището на ОИСП е да не се третира разходите за реструктуриране, например

		отписване на активи, прекратяване на трудови договори и т.н., като разходи на акционерите или като услуга, а по-скоро да се разглежда на база конкретен случай кое дружество следва да поеме тези разходи, в зависимост по-специално от правата и другите активи на страните. В проекта на ОИСП за обсъждане относно аспектите на трансферното ценообразуване по отношение на реструктурирането на предприятия се разглежда въпросът кое предприятие в рамките на групата на МНП следва да поеме разходите за реструктуриране и като начало ОИСП заключава, че в зависимост фактите и обстоятелствата на случая това може да бъде реструктурираното дружество, друго дружество от групата, което има полза от преместването на дейността, дружеството майка, няколко дружества от групата и т.н.
е.	Разходи за първоначална регистрация на фондовата борса на дружеството майка и разходи за дейностите, свързани с котирането на дружеството майка на фондовия пазар през годините след първоначалната регистрация (напр. изготвяне на документите, които се изискват от надзорния орган на фондовия пазар).	Разходи на акционерите
ж. ж.1.	Разходи на дружеството майка за връзка с инвеститорите Разходи за пресконференции и друга комуникация с i) акционерите на дружеството майка, ii) финансови анализатори, iii) фондове и iv) други акционери на дружеството майка;	Разходи на акционерите
з.	Проучване и прилагане на капиталовата структура на дъщерните дружества	Подход, основан на конкретния случай
и.	Разходи за увеличаване на акционерния капитал на дъщерното	Подход, основан на конкретния случай

	дружество	
й.	Друга дейност, определена като дейност на акционерите: Дейности, свързани с приемането и прилагането на уставни правила и правила на поведение по отношение на „корпоративното управление“ от самото дружество майка или групата като цяло	Разходи на акционерите

Допълнение II

ДОКЛАД ЗА ТРИЪГЪЛНИТЕ СЛУЧАИ ИЗВЪН ЕС

1. ПРЕАМБЮЛ

1. В съответствие с проведените дискусии на Съвместния форум по трансферното ценообразуване (СФТЦ) на неговите заседания на 23 октомври 2007 г. и на 21 февруари 2008 г. една подгрупа беше помолена допълнително да обсъди въпроса, свързан с триъгълните случаи на трансферно ценообразуване. Подгрупата заседава в Брюксел на 15 януари 2008 г., 29 април 2008 г., 8 юли 2008 г. и 23 януари 2009 г.
2. Настоящият доклад се основава на работата на подгрупата, отчетена на пленарното заседание през март 2009 г.
3. В настоящия доклад на СФТЦ се правят някои незадължителни предложения по отношение разрешаването на спорове, свързани със случаите на трансферно ценообразуване в случай на триъгълно трансферно ценообразуване извън ЕС, което е определено по-долу, без да се засяга въпросът дали тези случаи могат да бъдат обхванати отчасти или изцяло от Арбитражната конвенция на ЕС или не.
4. Целта не е дейността на компетентните органи по триъгълни случаи извън ЕС да предостави по-голяма сигурност, отколкото за триъгълните случаи в ЕС, нито определението на случаите извън ЕС да води до отказ от прилагане на Арбитражната конвенция само защото има участие на държава извън ЕС.

2. ОПРЕДЕЛЕНИЕ НА ТРИЪГЪЛНИТЕ СЛУЧАИ (В КОНТЕКСТА НА ПРОЦЕДУРАТА ЗА ВЗАИМНО СЪГЛАСИЕ — ПВС)

5. За да се фокусират по-добре обсъжданията на СФТЦ, беше предложено да се приеме определение на триъгълните случаи, което е предвидено да не е нито твърде обширно, нито твърде тясно. Това прието определение дублира включеното в доклада за триъгълни случаи от ЕС.
6. За целите на настоящия документ триъгълен случай е случай, при който две държави — страни по ПВС, не могат напълно да разрешат даден случай на двойно данъчно облагане, възникнало във връзка с трансферно ценообразуване, чрез прилагане на принципа на сделката между несвързани страни, защото свързано предприятие [съгласно определението в Арбитражната конвенция], разположено в трета държава и идентифицирано и от двата компетентни органа на държави-членки на ЕС (чрез доказателства, основани на сравнителен анализ, в това число функционален анализ, и други фактически елементи), е имало значително влияние, като е допринесло за резултат, несъответстващ на принципа на сделката между несвързани лица, в поредица от съответни сделки или търговски/финансови отношения, и който е признат за такъв от данъкоплатеца, подложен на двойното данъчно облагане и искащ ПВС.
7. Могат да бъдат разграничени два вида случаи:

- случаи, в които всички засегнати свързани предприятия са разположени в ЕС (наричани по-долу „триъгълни случаи в ЕС“),
- случаи, в които свързаното предприятие, определено за източник на резултатите, които не съответстват на принципа на сделката между несвързани лица, в поредица от съответни сделки или търговски/финансови отношения, е разположено извън ЕС (наричани по-долу „триъгълни случаи извън ЕС“).

3. ПОТЕНЦИАЛНИ ПОДХОДИ КЪМ ТРИЪГЪЛНИТЕ СЛУЧАИ ИЗВЪН ЕС

3.1. Мрежа от спогодби

3.1.1. Подобряване и разширяване на мрежата от спогодби

8. Когато липсва спогодба за избягване на двойното данъчно облагане (СИДДО) или когато СИДДО не съдържа клауза за процедура за взаимно съгласие (ПВС), тогава няма ясен процес, който да улесни премахването на двойното данъчно облагане. С оглед на разрешаването на тази ситуация от съществено значение е обширната мрежа от спогодби, съдържащи ефективна клауза за ПВС, между държавите-членки на ЕС и държави, които не са членки на ЕС.

3.1.2. Включване на член 25, параграф 5 от Примерната данъчна конвенция (ПДК) на Организацията за икономическо сътрудничество и развитие (ОИСР)

9. Процедурата за взаимно съгласие в най-новите СИДДО не *изисква* от компетентните органи да постигнат съгласие за премахване на двойното данъчно облагане, а само да положат всички *усилия* за разрешаване на случая. Когато след полагане на всички усилия компетентните органи не могат да постигнат съгласие, може да има двойно данъчно облагане или данъчно облагане, което не съответства на спогодбата за избягване на двойното данъчно облагане. Тази ситуация е основна причина за безпокойството на данъкоплатците и компетентните органи. Последните промени в работата на ОИСР по член 25, параграф 5 от ПДК въвежда вариант за задължителен арбитраж.
10. В съответствие с параграф 64 от коментара на ОИСР по тази разпоредба, параграф 5 на член 25 „...е [следователно] разширение на процедурата за взаимно съгласие, което служи за подобряване на ефективността на тази процедура, като гарантира, че, когато компетентните органи не могат да постигнат съгласие по един или повече въпроси, което не позволява разрешаването на даден случай, разрешаването на случая все пак ще е възможно чрез предаване на тези въпроси на арбитраж...“.
11. Следователно, доколкото двустранните СИДДО ще включват такава клауза, ефективността на ПВС ще бъде повишена.
12. Би било полезно също така, ако държавите-членки на ЕС могат да посочат, при договарянето или преразглеждането на своите спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, дали ще предложат включването на член 25, параграф 5 от ПДК на ОИСР или не.

13. Бяха обсъдени също така някои практически аспекти от включването на новия член 25, параграф 5. Беше счетено, че при прилагане на член 25, параграф 5 от ПДК на ОИСР в двустранните спогодби за избягване на двойното данъчно облагане, компетентните органи биха могли да се сблъскат с трудности при прилагането, ако липсват ясни правила (напр. как да се сформира консултативна комисия, как да се подбират членовете, как да бъдат споделени разходите, езикът, който ще се използва, как да се избере една точка от множество и т.н.). Това би могло да доведе до много дълги процедури, като има и риск от отклонение в крайна сметка от процеса на арбитраж съгласно член 25, параграф 5. Посоченият в модела начин на прилагане обаче („модел на споразумение за арбитраж“), който е включен в приложение към актуализацията на Коментара на ОИСР по член 25, може да е полезен в това отношение.

3.2. Подход за разрешаване, основан на конкретния случай

14. Предлагат се следните начини за разрешаване, но се подчертава, че фактите и обстоятелствата по конкретните случаи в крайна сметка ще определят дали предложеното решение е целесъобразно.

3.2.1. Разрешаване на случая без обратно действие: предварителни споразумения за ценообразуване (ПСЦ)

15. Един от подходите може да бъде сключването на ПСЦ във връзка със сделките, за да се избегне възникването на проблема през следващите години. Освен това като сключват ПСЦ, компетентните органи биха могли да се договорят да прилагат резултата от ПСЦ за предходните години, обхванати от текущи ПВС, чрез официално или неофициално споразумение, като се вземат предвид възможностите, които дава националното право.
16. Що се отнася до въпроса за потенциалното обратно действие, подгрупата, посочена в точка 8.3 от Насоките за ПСЦ в ЕС, включи приложение към Съобщението на Комисията до Съвета, Европейския парламент и Европейския икономически и социален комитет относно работата на Общия форум на ЕС за трансферните цени при процедурите по предотвратяване и разрешаване на спорове и във връзка с насоките за предварителните ценови споразумения в рамките на ЕС (COM (2007) 71 окончателен) от 26 февруари 2007 година, което гласи:

„8.3. Обратно действие

58. В случаите, в които е предвидено във вътрешното законодателство, обратното действие може да бъде взето предвид като вариант за разрешаване или предотвратяване на спорове на по-ранен етап.

Обратното действие следва да бъде само вторичен резултат от ПСЦ и следва да бъде прилагано единствено когато е целесъобразно с оглед на фактите при конкретния случай. За да бъде целесъобразно прилагането на обратно действие, следва да са налице факти и обстоятелства от по-ранен период, сходни на тези в ПСЦ.

Обратното действие на ПСЦ следва да бъде прилагано единствено със съгласието на данъкоплатеца.

Данъчната администрация може да прибегне до обичайните вътрешни мерки, ако в рамките на процедурата за ПСЦ открие информация, която би повлияла на данъчното облагане от предишни периоди. Данъчните администрации обаче следва да предупредят данъкоплатеца за всяко готвено действие от такъв характер, за да му дадат възможност да изясни евентуалните несъответствия, преди да направи данъчна преоценка за предишни периоди.“

За допълнителна информация вж. параграф 77 от доклада за ПСЦ.

3.2.2. Член 25, параграф 3 от ПДК на ОИСР

17. Когато член 25, параграф 3 от ПДК на ОИСР е включен в съответните спогодби между страните, би могло да се тълкува, че с него се разширява обхватът на член 25, като се включват спорове, свързани с корекции на трансферното ценообразуване в случай на триъгълни случаи на трансферно ценообразуване извън ЕС, и се предлага вариант за тристранен подход към премахване на това двойно данъчно облагане. Не всички СИДДО обаче се придържат към формулировката на ПДК, позволяваща такова тълкуване.
18. В тези случаи би могло да се включи отделен и конкретен (двустранен или многостранен) протокол или (допълнителна) спогодба за разрешаване на тези случаи. Въпреки това одобрението на този протокол или (допълнителна) спогодба би могло да наложи приемане чрез законодателните органи, което може да отнеме значителен период от време.

3.2.3. Разширение на АК за включване на трета държава

19. Може да се окаже полезно да се проучи на базата на конкретния случай дали разпоредбите на АК могат да бъдат разширени, за да включат трета държава, въз основа на членове 35 и 36 от Виенската конвенция за правото на договорите, с които се допуска приемане на такива правила или задължения от третата държава. Компетентните органи могат да пожелаят да разгледат възможностите за използване на този инструмент за обвързване на третата държава така също в производството. Това разширение би било обвързващо единствено за компетентните органи, които са свързани с конкретния случай.
20. Членове 35 и 36 от Виенската конвенция за правото на договорите гласят:

„Член 35: Договори, предвиждащи задължения за трети държави

Задължение за трета държава възниква от разпоредба на договор, ако страните по договора имат намерение да направят от тази разпоредба средство за създаване на задължение и ако третата държава изрично поеме това задължение в писмена форма.

Член 36: Договори, предвиждащи права за трети държави

Право за трета държава възниква от разпоредба на договор, ако страните по договора имат намерение посредством тази разпоредба да предоставят такова право на трета държава или на група държави, към която тя принадлежи, или на всички държави и ако третата държава се съгласява с това. Нейното съгласие ще се предполага дотогава, докогато липсва доказателство за обратното, ако договорът не предвижда друго.

Държавата, ползваща се от правото по точка 1, е длъжна да зачита условията за ползуване от това право, предвидени от договора или установени в съответствие с договора.“

3.3. Процедурни съображения

3.3.1. Ролята на данъкоплатеца

21. СФТЦ признава ключовата роля на данъкоплатеца в триъгълните случаи извън ЕС.
22. Въпреки че ПВС по същество е процедура между данъчните администрации, с оглед на специфичния характер на триъгълните случаи може да се предвиди по-голямо участие на данъкоплатците в ПВС, например чрез предоставяне на поискана допълнителна информация и разяснение на фактите.
23. В този контекст трябва да се добави също така, че първо данъкоплатецът следва да определи търговското(-ите) или финансовото(-ите) отношение(-я), водещи до двойно данъчно облагане. Данъкоплатецът трябва да направи всеобхватен анализ на всички свързани факти и да представи доводи, подкрепени от доказателства, въз основа на които държавите — страни по съответната спогодба, следва да започнат съответната процедура. Възприемането на понятията на Правилника относно документацията за трансферното ценообразуване за свързани предприятия в ЕС може да бъде доста полезно.
24. Възможно най-скоро данъкоплатецът следва да уведоми компетентните органи, че в случая има друга страна или страни по сделките от трета държава или държави, които не са държави-членки на ЕС. Всъщност без тази информация разрешаването на случая би било невъзможно поради различните крайни срокове. В интерес и на данъчните администрации, и на данъкоплатеца или данъкоплатците е да си сътрудничат за постигане на бързо разрешаване на случая. Това предполага своевременен обмен на информация и предоставяне на документация от всички заинтересовани лица (в това число данъчните администрации).

3.3.2. Координирани действия между компетентните органи на държавите-членки на ЕС

25. В определен триъгълен случай извън ЕС участието на компетентните органи на държавите извън ЕС е от съществено значение за премахване на двойното данъчно облагане. Компетентните органи на държавите-членки на ЕС следва да се договорят как да обсъдят случая и кой е в най-подходящо положение да осъществи първия контакт със съответния компетентен орган на държава извън ЕС, за да бъде започнато ефективно прилагане на ПВС.

3.3.3. Удължаване на двугодишния срок

26. Когато е целесъобразно, за да се даде достатъчно време на свързаните със случая компетентни органи да постигнат адекватно и приемливо решение, може да се прибегне до позоваване на член 7, параграф 4 — т.е. по взаимно съгласие и със съгласието на съответните свързани предприятия могат да бъдат удължени двугодишните срокове по член 7, параграф 1. Ако се избере прилагането на този вариант, горещо се препоръчва страните да се договорят също така предварително за срока на удължението на двугодишния срок, а не да приемат удължаване с неопределен срок. По този начин правата на данъкоплатеца ще бъдат запазени и данъчните органи ще могат да постигнат справедливо разрешение, макар че то ще отнеме повече време от обичайното по член 7 от АК.

4. ЗАКЛЮЧЕНИЕ

27. СФТЦ смята, че в светлината на практическия опит, придобит до настоящия момент, той е постигнал най-високите възможни резултати от дискусията. Този въпрос обаче може отново да бъде включен в работната програма на СФТЦ, ако положението в бъдеще се промени с натрупването на опит в тази област от страна на държавите и предприятията.
- 28.