**TRANSFERNE CENE**

**Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA sporazum)**

**Podrobnejši opis**

**KAZALO**

[1. KAJ JE APA SPORAZUM 3](#_Toc471305260)

[1.1 Zakaj je APA sporazum koristen 3](#_Toc471305261)

[1.2 Kdo lahko zaprosi za sklenitev APA sporazuma 3](#_Toc471305262)

[1.3 Vrste APA sporazumov 4](#_Toc471305263)

[1.4 Obveznost izmenjave sklenjenih APA sporazumov 4](#_Toc471305264)

[2. KAM NASLOVITI PISNO POBUDO IN VLOGO 4](#_Toc471305265)

[3. POGOJI ZA SKLENITEV APA SPORAZUMA 4](#_Toc471305266)

[4. POSTOPEK SKLEPANJA APA SPORAZUMA 5](#_Toc471305267)

[4.1 Razgovor pred oddajo vloge 5](#_Toc471305268)

[4.2 Vložitev vloge za sklenitev APA sporazuma 5](#_Toc471305269)

[4.3 Sklepanje in podpis APA sporazuma 5](#_Toc471305270)

[4.4 Kritične predpostavke 6](#_Toc471305271)

[4.5 Obveznost poročanja v času veljavnosti APA sporazuma 6](#_Toc471305272)

[5. PLAČILO 6](#_Toc471305273)

[6. PODALJŠANJE VELJAVNOSTI APA SPORAZUMA 7](#_Toc471305274)

[7. SPREMEMBE IN PRENEHANJE APA SPORAZUMA 7](#_Toc471305275)

1. KAJ JE APA SPORAZUM ?

S 1. 1. 2017 je pričel veljati [Pravilnik o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju Zakona o davčnem postopku](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=PRAV7927) (Uradni list RS, št. 85/16 z dne 28. 12. 2016), ki v členih 6. a do 6. h določa izvajanje in postopek sklepanja APA sporazuma.

APA sporazum je dogovor, s katerim se še pred izvajanjem transakcij med [povezanimi osebami](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4687) določijo metodologija, kritične predpostavke in druga primerna merila za določanje transfernih cen za določene transakcije, v določenem obdobju. Pristojni organ za vse vrste APA sporazumov je Finančna uprava RS.

1.1 Zakaj je APA sporazum koristen

Transferne cene in z njimi povezana mednarodna obdavčitev so v zadnjem obdobju pomembno področje delovanja FURS, prav tako pa v transakcije s povezanimi mednarodnimi družbami zaradi pojava globalizacije vstopa vse več družb. Področje mednarodne obdavčitve in transfernih cen (v nadaljevanju TC) je z delovanjem zainteresirane javnosti, gospodarstva, razvitih in tudi nerazvitih držav v okviru [projekta BEPS](http://www.oecd.org/ctp/beps-2015-final-reports.htm), ki ga vodi Organizacija za ekonomsko sodelovanje in razvoj (v nadaljevanju OECD) v obdobju velikih sprememb, ki bodo vplivale tako na spremembo mednarodne zakonodaje, kot na spremembo posameznih določb v nacionalnih zakonodajah mnogih držav, tudi Slovenije.

Za davčne zavezance in tudi za davčni organ take spremembe pomenijo velik izziv in tudi tveganje. Tveganje predvsem v smislu dvojne obdavčitve in tudi dvojne ne obdavčitve. Eden izmed zelo učinkovitih načinov uravnavanja tveganja, povezanega s transfernimi cenami in spremembami mednarodne in nacionalne davčne politike, so APA sporazumi. APA sporazum predstavlja instrument za obvladovanje tveganja transfernih cen za davčni organ, saj davčni zavezanec razkrije informacije o načinu in pravilni določitvi transfernih cen pri svojem poslovanju, prav tako pa na drugi strani predstavlja instrument za zagotavljanje stabilnejšega davčnega in ekonomskega okolja za multinacionalne družbe. APA sporazumi preprečujejo dodatne prilagoditve, dvojno obdavčitev in omogočajo vrednotenje transakcij skladno z neodvisnim tržnim načelom, kar posledično pomeni, da se dodana vrednost, torej dobički obdavčijo v državi, kjer so nastali. Skladno s tem APA sporazume v točkah 4.124 do 4.166 obravnavajo že [Smernice OECD](http://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-20769717.htm).

Sklenjeni APA sporazum davčnemu zavezancu zagotavlja, da bo davčni organ sklenjen APA sporazum spoštoval in ne bo zahteval dodatnih prilagoditev za transakcije, ki so predmet konkretnega APA sporazuma, če bo davčni zavezanec tekom obdobja veljave sklenjenega APA sporazuma izpolnjeval vse zakonske določbe in določbe APA sporazuma. Kot je določeno v 14. f členu [Zakona o davčnem postopku (ZDavP-2)](http://www.pisrs.si/Pis.web/pregledPredpisa?id=ZAKO4703), sklenjen APA sporazum ne omejuje pravic davčnega organa pri izvrševanju njegovih pooblastil.

1.2 Kdo lahko zaprosi za sklenitev APA sporazuma?

Instrument APA sporazuma je namenjen vsem družbam, ki vstopajo v transakcije s povezanimi osebami in so zavezanci po zakonu, ki ureja davek od dohodkov pravnih oseb. Še posebej je primeren za multinacionalne družbe, ki se čutijo kot pomemben del družbe in imajo v svoji strategiji poleg zavez, kot so skrb za okolje, skrb za zaposlene, skrb za stranke in skrb za dobiček, zapisano tudi zavezo za izpolnjevanje zakonsko določenih davčnih obveznosti in so v postopku pripravljene korektno razkriti in pojasniti vsa dejstva in okoliščine povezane transakcije, ki bo predmet APA sporazuma.

1.3 Vrste APA sporazumov

Davčni zavezanec lahko zaprosi za sklenitev enostranskega, dvostranskega ali večstranskega sporazuma. APA sporazum je sporazum med davčnim organom in davčnim zavezancem. Dvostranski ali večstranski APA sporazum je sklenjen na podlagi dogovora v postopku skupnega dogovarjanja s pristojnim organom druge države, ki ga potrdi in podpiše še davčni zavezanec in se posledično z njim sklene (izvedbeni sporazum) dvostranski ali večstranski APA, ki upošteva vse stranke v dogovoru.

Dvostranski in večstranski APA sporazumi že zaradi vpletenosti dveh ali več držav zagotavljajo, da so dogovori glede transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom, torej, da so dobički pravilneje razporejeni med vse vpletene države. Zelo priporočljiv je v primeru zapletenih in kompleksnih transakcij, kjer so uporabljena unikatna neopredmetena sredstva in se za transakcije zelo težko najde primerljive družbe ali primerljive nepovezane transakcije.

Enostranske APA sporazume se uporablja v primerih, če z državo povezane osebe ni sklenjena pogodba o izogibanju dvojnega obdavčevanja ali v primeru, ko gre za transakcije manjše vrednosti in ni težko najti metode za določitev transferne cene ali neodvisnih primerljivk in bi dvostranski ali večstranski APA sporazum, glede na pridobljeno gotovost, lahko pomenil večje stroške, kot pa koristi.

1.4 Obveznost izmenjave sklenjenih APA sporazumov

Da države ne bi sklepale za druge države škodljivih sporazumov, je bila v Sloveniji na podlagi Direktive 2015/2376/EU sprejeta zakonodaja, ki določa obvezno izmenjavo vnaprejšnjih cenovnih stališč s čezmejnim učinkom in APA sporazumov. Implementirana je v 248 a. členu ZDavP-2 in določa obveznost poročanja posameznih podatkov o izdanem APA sporazumu drugemu pristojnemu organu države članice in Evropski komisiji. Prav tako se je Slovenija v okviru [Ukrepa 5](http://www.oecd.org/tax/countering-harmful-tax-practices-more-effectively-taking-into-account-transparency-and-substance-action-5-2015-final-report-9789264241190-en.htm) zavezala tudi za izmenjavo APA sporazumov z državami OECD.

2. KAM NASLOVITI PISNO POBUDO IN VLOGO

1. Elektronski naslov: [gfu.fu@gov.si](mailto:gfu.fu@gov.si)

Pisno na naslov: FINANČNA UPRAVA REPUBLIKE SLOVENIJE

Generalni finančni urad

Uprava za nadzor

Oddelek za transferne cene

Šmartinska 55

1000 Ljubljana

3. POGOJI ZA SKLENITEV APA SPORAZUMA

Zakon posredno in neposredno določa pogoje za sklenitev sporazuma. Na tem mestu je potrebno poudariti razliko med pogoji za pristop k sporazumu, torej pogoji za oddajo pisne pobude oziroma oddajo vloge in pogoji, da je na podlagi sprejete vloge in izvedenega postopka APA sporazum podpisan. Prvi imajo za posledico pisno obvestilo davčnega organa o sprejeti vlogi za sklenitev APA sporazuma in poziv za plačilo. Tu gre predvsem za formalne pogoje, kot so:

* da davčni zavezanec vstopa v transakcije s povezanimi osebami,
* da je davčni zavezanec po ZDDPO-2,
* da je bil opravljen sestanek v zvezi s sklenitvijo APA sporazuma, pred oddajo vloge,
* da ima transakcija ekonomsko vsebino in resen namen izvedbe,
* da ima transakcija zagotovljeno primerno časovno trajanje in ne gre za transakcijo pred iztekom.

Drugi pogoji pa se nanašajo na končen podpis APA sporazuma in morajo biti doseženi skozi celoten postopek sklepanja, do končnega podpisa APA sporazuma ter pomenijo neke vrste načela postopka. Ti pogoji so:

* aktivno sodelovanje davčnega zavezanca na sestankih,
* sodelovanje davčnega zavezanca s predlaganjem ustrezne dokumentacije,
* vse druge oblike komuniciranja, ki pripomorejo k podpisu APA sporazuma,
* konstruktivno sodelovanje na vseh področjih za dosego APA sporazuma,
* soglasje davčnega organa in davčnega zavezanca o vsebini (primerni metodi, merilih, kritičnih predpostavkah…) APA sporazuma in podpis APA sporazuma.

4. POSTOPEK SKLEPANJA APA SPORAZUMA

4.1 Razgovor pred oddajo vloge

Davčni zavezanec pred oddajo vloge za APA sporazum vloži pisno pobudo za sklenitev APA sporazuma. Na razgovoru se davčni zavezanec in davčni organ pogovorita o vseh vprašanjih povezanih z nameravanim APA sporazumom (vrsta, predmet, obdobje, rok za predložitev vloge …). Davčni organ priporoča oddajo vloge pred začetkom davčnega obdobja, v katerem bo pričel veljati APA sporazum.

4.2 Vložitev vloge za sklenitev APA sporazuma

Davčni zavezanec formalno pisno vlogo za sklenitev APA sporazuma vloži po opravljenem razgovoru z davčnim organom, v katerem sta se obojestransko seznanila in uskladila glede pomembnih vprašanj, povezanih z APA sporazumom, kot to določa četrti odstavek 6. b člena Pravilnika o spremembah in dopolnitvah Pravilnika o izvajanju ZDavP-2.

Davčni organ v roku treh mesecev od vložitve vloge pisno obvesti davčnega zavezanca, ali bo začel postopek sklenitve APA sporazuma. V primeru, da je vloga sprejeta, davčnega zavezanca obvesti tudi o roku (30 dni od prejetega obvestila) in načinu plačila. V primeru, ko je vloga zavrnjena, davčni organ davčnega zavezanca seznani z razlogi za odločitev, zoper katero pritožba ni mogoča.

4.3 Sklepanje in podpis APA sporazuma

APA sporazum mora biti izdan skladno z veljavnimi predpisi o obdavčenju in ZDavP-2. Izdan je za obdobje največ 5 let, z možnostjo podaljšanja. Za postopek sklepanja APA sporazumov je nujno nemoteno in konstruktivno sodelovanje davčnega zavezanca in davčnega organa. To pomeni, da morajo biti tok posredovanja informacij in dokumentacije ter pogovori o aktualnih odprtih vprašanjih nemoteni. Učinkovito komuniciranje in organizacija sta odločilna za uspešno zaključitev APA postopka.

Pri dvostranskem in večstranskem APA sporazumu je za sklenitev potrebno izvesti še postopek skupnega dogovarjanja (v nadaljevanju MAP) z drugo državo, kjer davčni zavezanec ne sodeluje neposredno, je pa seznanjen z morebitnim sprejetim dogovorom v MAP. Sprejet dogovor v MAP je, s strinjanjem vseh strank v postopku sklepanja APA sporazuma, podlaga za sklenitev dvostranskega ali večstranskega APA sporazuma.

V primeru, da dogovor v MAP ni sklenjen, ali da se zavezanec ne strinja z dogovorom sprejetim v MAP, se z davčnim zavezancem lahko sklene enostranski APA sporazum, ki pa ne odpravlja tveganja dvojne obdavčitve in ne zavezuje druge države, da ne bo opravila dodatnih prilagoditev za transakcije, ki so predmet APA sporazuma.

Davčni organ in davčni zavezanec podpišeta APA sporazum, ko se uskladita o vseh določbah APA sporazuma, kar je mogoče le s korektnim odnosom in dobrim medsebojnim sodelovanjem.

4.4 Kritične predpostavke

Ker se APA sporazum nanaša na transakcije v prihodnosti, je v njem potrebno opredeliti kritične predpostavke, ki lahko vplivajo na ceno in pogoje transakcij.

Namen opredelitve kritičnih predpostavk je, da ščitijo vse stranke APA sporazuma pred tveganjem, da APA sporazum ne bi odražal neodvisnega tržnega načela. Določitev in natančna opredelitev predpostavk zagotavljata, da so pogoji in okoliščine transakcij, ki so predmet APA sporazuma v dogovorjenih mejah. Morebitni določeni primerni okviri predpostavk preprečujejo, da bi bilo treba že ob majhni spremembi kritičnih predpostavk spreminjati APA sporazum ali da bi ta prenehal veljati. Če so kritične predpostavke kršene, torej se spremenijo tako, da bistveno vplivajo na primernost izbrane metodologije za določitev transfernih cen, se APA sporazum spremeni, sicer preneha veljati.

4.5 Obveznost poročanja v času veljavnosti APA sporazuma

Davčni zavezanec mora enkrat letno poročati o veljavnosti kritičnih predpostavk in opravljenih prilagoditvah. Poročilo mora oddati hkrati s predložitvijo obračuna za davek od dohodkov pravnih oseb, vendar v ločenem dokumentu. Davčni zavezanec je v roku 30 dni od ugotovitve spremembe kritičnih predpostavk, ki niso skladne z merili, določenimi v APA sporazumu, dolžan obvestiti davčni organ.

5. PLAČILO

Davčni zavezanec v zvezi s sklenitvijo APA sporazuma opravi plačilo v višini 15.000 EUR v 30 dneh od prejema pisnega obvestila davčnega organa, da bo začel postopek sklenitve APA sporazuma. Davčni zavezanec v primeru preklica APA sporazuma ni upravičen do vračila plačila. Plačilo za podaljšanje APA sporazuma znaša 7.500 EUR. Če do sklenitve APA ne pride zaradi razlogov, ki niso na strani davčnega zavezanca, se mu vrne pavšalni znesek v višini 5.000 EUR.

6. PODALJŠANJE VELJAVNOSTI APA SPORAZUMA

APA sporazum se lahko podaljša, če so okoliščine glede predmeta sporazuma nespremenjene. Davčni zavezanec lahko 6 mesecev pred potekom veljavnosti obstoječega APA sporazuma davčnemu organu poda pisno pobudo za njegovo podaljšanje.

7. SPREMEMBE IN PRENEHANJE APA SPORAZUMA

V primeru, da APA sporazum ne odraža več neodvisnega tržnega načela, ker so kršene kritične predpostavke ali se te spremenijo tako, da bistveno vplivajo na primernost izbrane metodologije za določitev transferne cene, se mora ta spremeniti.

Davčni zavezanec in davčni organ o spremembah lahko skleneta dodatek k APA sporazumu, kjer se določi tudi datum učinkovanja sprememb. Če se o spremembi ne uspeta uskladiti, APA sporazum preneha veljati z določenim dnem, o čemer davčni organ seznani davčnega zavezanca.

APA sporazum preneha veljati tudi s pretekom obdobja veljavnosti ali če davčni zavezanec davčnemu organu, v času veljavnosti APA sporazuma, ne poroča o izvajanju APA sporazuma.