

IZKUŠNJE FURS PRI IZVAJANJU VNAPREJŠNJIH CENOVNIH SPORAZUMOV

*Finančna uprava RS
Generalni finančni urad
Uprava za nadzor
Oddelek za transferne cene
Danuška Bobek – Gospodarič, inšpektor svetnik*

Vnaprejšnji cenovni sporazum (APA sporazum)

- APA sporazum je dogovor, s katerim se pred izvajanjem transakcij med povezanimi osebami določijo metodologija, kritične predpostavke in druga primerna merila za določanje transfernih cen za te transakcije in obdobje, za katero ta merila veljajo.
- Predmet APA sporazuma so lahko vse mednarodne transakcije med povezanimi osebami (16. člen ZDDPO-2), vključno s transakcijami v zvezi z obrestmi med povezanimi osebami (19. člen ZDDPO-2) in obrestmi od presežka posojil (32. člen ZDDPO-2), ter pripis dobička stalni poslovni enoti nerezidenta.
- APA sporazum se sklene v dobri veri in ob upoštevanju načel ZDavP-2 oziroma pravic in obveznosti, ki jih imata davčni organ in zavezanec po tem zakonu.
- Pravna podlaga: 14.a do 14.g člen ZDavP-2 ter 6.a do 6.h člen Pravilnika o izvajanju ZDaVP-2.

Kakšne vrste APA sporazumov poznamo?

- **Enostranski APA** sklene zavezanec z davčnim organom, dvostranski ali večstranski sporazum pa je dogovor med pristojnimi organi dveh ali več držav, sklenjen v postopku skupnega dogovarjanja.
- Enostranski APA sporazumi se običajno sklepajo v manj zapletenih primerih, ko se izvajajo samo preproste transakcije z omejenimi funkcijami in z malo tveganja ali ko države, med katerimi potekajo take transakcije, nimajo sklenjene konvencije.
- **Dvostranski APA** sporazum pomeni večjo pravno varnost za zavezanca, pri čemer se mora davčni organ na podlagi 25. člena konvencije posvetovati s pristojnim organom pogodbene države (pogoj: sklenjena konvencija).
- **Večstranski APA** sporazum omogoča zavezancu pravno varnost na področju transfernih cen v več kot dveh državah.

Priprave FURS na sklepanje APA sporazumov

- Sodelovanje pri pripravi zakonodaje.
- Delovni obiski v okviru programa Fiscalis (Velika Britanija, Avstrija, Nizozemska).
- Notranja navodila FURS za sklepanje APA sporazumov.
- Ustanovitev delovne skupine za sklepanje APA sporazumov, katere glavni cilje je zagotoviti izvajanje instituta APA sporazuma. Glavne naloge delovne skupine so:
 - vodenje postopkov za sklenitev APA sporazumov,
 - priprava predlogov APA sporazumov,
 - priprava potrebnih navodil za vodenje postopkov.
- Objave na spletnih straneh:

https://edavki.durs.si/EdavkiPortal/OpenPortal/CommonPages/Opdynp/PageD.aspx?category=apa_sporazum_po

Pogoji za sklenitev APA sporazuma

Za sklenitev APA sporazuma morajo biti izpolnjeni ti pogoji:

- davčni organ mora pred predložitvijo vloge opraviti razgovor z zavezancem, v katerem se oba strinjata o primernosti sklenitve APA sporazuma;
- zavezanec mora sodelovati med celotnim postopkom za sklenitev APA sporazuma;
- transakcija, ki je predmet APA sporazuma, mora imeti ekonomsko vsebino in resen namen izvedbe;
- zavezanec in davčni organ se morata strinjati o vsebini APA sporazuma in
- transakcija, ki je predmet APA sporazuma, mora imeti po sklenitvi zagotovljeno primerno časovno obdobje trajanja oziroma po sklenitvi sporazuma ne sme biti pred svojim iztekom.

Začetek postopka sklepanja APA sporazuma

- Postopek začne zavezanec za davek tako, da pri Fursu vloži pisno pobudo za sklenitev APA sporazuma, ki se jo lahko pošlje na elektronski naslov: gfu.fu@gov.si ali na poštni naslov: **Finančna uprava Republike Slovenije**
*Generalni finančni urad
Uprava za nadzor
Oddelek za transferne cene
Šmartinska cesta 55
1000 Ljubljana*
- Na podlagi pisne pobude za sklenitev APA sporazuma davčni organ opravi razgovor o možnosti sklenitve.
- Postopek obsega te glavne faze:
 - predpriprava,
 - predložitev vloge za sklenitev APA sporazuma,
 - sklepanje in podpis APA sporazuma ter
 - spremljanje izvajanja APA sporazuma.

Predpriprava (pisna pobuda)

- V pisni pobudi za sklenitev APA sporazuma mora zavezanec navesti svoje podatke (firmo, naslov in davčno številko) ter pooblaščenca, če bo pobudo predložil po njem.
- Predstaviti mora povezane osebe, ki sodelujejo v transakcijah, ki bodo predmet sporazuma, in navesti, katero vrsto sporazuma želi skleniti (enostranskega, dvostranskega ali večstranskega).
- Zavezanec mora predstaviti svoje poslovanje ter poslovanje skupine mednarodnih podjetij, ki ji pripada, in njeno organizacijsko strukturo.
- Na kratko mora opisati in vrednostno ovrednotiti transakcije, ki bodo predmet APA sporazuma ter za vsako posamezno transakcijo predlagati ustrezno metodo za določanje transfernih cen.
- Pri vložitvi pisne pobude za sklenitev dvostranskega ali večstranskega APA sporazuma mora davčni organ pri pristojnem organu države povezane osebe oziroma povezanih oseb pridobiti informacijo, ali obstaja interes za sklenitev sporazuma, in z odgovorom pristojnega organa države povezane osebe oziroma povezanih oseb seznaniti zavezanca.

Predpriprava (predhodni razgovor)

- Na podlagi pisne pobude davčni organ in zavezanec opravita razgovor, katerega glavni namen je izmenjava stališč o ciljih in namenu sklenitve APA sporazuma.
- Na njem se dogovorita o vrsti, primerni metodologiji za določitev transferne cene, vrsti in obsegu dokumentacije ter analizah, potrebnih za sklenitev sporazuma.
- Poleg tega določita tudi rok za predložitev vloge, čas, potreben za sklenitev, in čas veljavnosti sporazuma in se dogovorita o drugih pomembnih dejstvih in okoliščinah.
- Lahko se opravi več tovrstnih razgovorov, vse dokler niso izmenjana vsa stališča in dosežena soglasja o glavnih vprašanjih, ki so ključna za uspešen dogovor.

Vloga za sklenitev APA sporazuma (1)

Po uspešno opravljenem razgovoru vloži zavezanec pri davčnem organu pisno vlogo za sklenitev APA sporazuma, ki mora vsebovati:

- navedbo davčnega organa, kateremu pošilja vlogo,
- podatke o zavezancu (firmo, naslov sedeža in davčno številko predlagatelja sporazuma ter kontaktne podatke osebe odgovorne za izvajanje sporazuma),
- navedbo pooblaščenca, če se vloga vlaga po njem,
- podatke o povezanih osebah, ki sodelujejo v transakcijah, ki so predmet sporazuma (firmo, naslov sedeža, davčno številko in državo povezane osebe),
- vrsto, obseg in vrednost transakcij, ki so predmet sporazuma,
- vrsto sporazuma (enostranski, dvostranski ali večstranski),
- čas veljavnosti sporazuma,
- navedbo dejstev in okoliščin, dogovorjenih na razgovoru ter drugih dejstev in okoliščin, pomembnih za sklenitev sporazuma.

Vloga za sklenitev APA sporazuma (2)

Če zavezanec predloži vlogo za sklenitev dvostranskega ali večstranskega APA sporazuma, mora vloga vsebovati tudi:

- navedbo člena konvencije, ki ureja postopek skupnega dogovarjanja in omogoča vnaprejšnje cenovno dogovarjanje,
- ali je v zvezi s predmetom APA sporazuma (transakcijo) odprt ali zaključen postopek nadzora v državi povezane osebe,
- ali je bila v zvezi s transakcijo, ki je predmet APA sporazuma, že oblikovana rešitev v postopku skupnega dogovarjanja (MAP postopki),
- ali bo predmet APA sporazuma vplival na povezane osebe iz držav, ki ne sodelujejo pri takem dogovarjanju,
- ali je zavezanec ali njegova povezana oseba obvestil(a) pristojni organ druge države o nameri sklenitve APA sporazuma in
- ali je bil v zvezi s transakcijo, ki je predmet APA sporazuma, tak sporazum že sklenjen.

Vloga za sklenitev APA sporazuma (3)



Zavezanec mora k vlogi priložiti tudi:

- letna poročila povezanih oseb, s katerimi potekajo transakcije, ki so predmet sporazuma, iz katerih so razvidni premoženjsko in finančno poslovanje ter poslovni izid, vključno z davčnimi obračuni, za tri predhodna davčna obdobja, ki so že zaključena,
- splošno in posebno dokumentacijo iz 382/1 ZDavP-2 v obsegu, pomembnem za sklenitev sporazuma,
- navedbo in opis kritičnih predpostavk, njihov vpliv na izbrano metodologijo za določanje transfernih cen in kako bi lahko njihova sprememba ogrozila celovitost predlagane metodologije.

Davčni organ mora v **treh mesecih** od predložitve vloge pisno obvestiti zavezanca, ali bo začel postopek sklenitve APA sporazuma, in zoper to odločitev ni mogoča pritožba.

Kritične predpostavke (1)



- Zelo pomembno je, da se davčni organ in zavezanec podrobno dogovorita o kritičnih predpostavkah, ki pomembno vplivajo na določitev transferne cene v transakciji.
- APA sporazum se v glavnem nanaša na transakcije v prihodnosti in na tiste, do katerih morda še sploh ni prišlo, zato opis kritičnih predpostavk omogoča prilagodljivost pogojev, določenih v sporazumu.
- Namen opredelitve kritičnih predpostavk je, da se tako zavezanec kot davčni organ zaščitita pred tveganjem, da bi sporazum povzročil izide, ki niso v skladu z neodvisnim tržnim načelom.
- Kot kritične se štejejo predpostavke, ki pomembno vplivajo na določitev transferne cene in se določijo glede na predmet določenega sporazuma, gospodarsko okolje, vrsto posla in metodologijo za določanje transfernih cen.
- Kritične predpostavke, ki lahko vplivajo na transakcije, ki so predmet sporazuma, mora zavezanec razkriti že v predhodnem informativnem razgovoru, podrobno pa jih mora opisati v vlogi za sklenitev sporazuma.

Kritične predpostavke (2)

Najbolj pogosto uporabljene kritične predpostavke:

- Zakoni o obdavčenju, Zakon o davčnem postopku, mednarodne pogodbe o izogibanju dvojnega obdavčevanja ter drugi predpisi, ki se nanašajo na predmet in vsebine APA sporazuma, ne bodo spremenjeni v smislu, da bo vsebina APA sporazuma z njimi v nasprotju.
- Poslovne dejavnosti povezanih oseb ostanejo glede na transakcije, ki so predmet APA sporazuma, skladne z opisom v tem APA sporazumu in vlogi za sklenitev APA sporazuma.
- Funkcije, uporabljena sredstva in prevzeta tveganja povezanih oseb, ki sta udeleženi v transakcijah, ki so predmet APA sporazuma, ostanejo skladne z opisom v tem APA sporazumu in vlogi za sklenitev APA sporazuma.
- Finančne in davčno računovodske metode in klasifikacije, vključno z metodami dodelitve stroškov povezanih oseb v zvezi z zajetimi transakcijami ostanejo skladne z opisom v tem APA sporazumu in so skladne s predpisi o obdavčenju.
- Finančni odhodki se obravnavajo izven poslovnega dobička in niso predmet tega APA sporazuma.
- Ne bo znatnih poslabšanj trga zaradi terorističnih aktivnosti, vojn, katastrof ali večjih konjunkturnih motenj.

Kritične predpostavke (3)

- Način izdelave analize primerljivosti (iskalni kriteriji, izločitveni kriteriji, primerljivke in opravljene prilagoditve) bo ostal v bistvu enak, kot pri analizi primerljivosti, ki je v prilogi tega APA sporazuma.
- Transakcije med davčnim zavezancem in drugimi povezanimi osebami v tretjih državah, ki vplivajo na poročanje o poslovnem izidu zajetih transakcij, se vodijo v skladu z neodvisnim tržnim načelom.

Primer: Kakšne kritične predpostavke bi bilo primerno uporabiti pri določanju obrestne mere?

Ne bi bilo utemeljeno trditi, da bo obrestna mera za kratkoročna posojila, kakršna bi bila dogovorjena med nepovezanimi osebami, za posojila med povezanimi družbami mednarodne skupine podjetij ostala v fiksnem znesku 6 % za prihodnja tri leta.

Verodostojneje bi bilo napovedati, da bo obrestna mera znašala libor, povečan za določen odstotek.

*Napoved pa bo še zanesljivejša, če se doda primerna kritična predpostavka, vezana na boniteto družbe (na primer, da se bo dodatek na libor spremenil, če se bo spremenila boniteta).**

* Točka 4.136 smernic OECD o transfevnih cenah.

Sklepanje in podpis



- Davčni organ in zavezanec v fazi sklepanja sporazuma sodelujeta in se usklajujeta glede vseh določb sporazuma in ga po doseženem dogovoru podpišeta.
- **APA sporazum vsebuje in določa zlasti:** uvod, stranke sporazuma, obveznosti in roke, ki jih morajo izpolnjevati stranke sporazuma, in posledice neizpolnjevanja (na primer določila o prenehanju veljavnosti), začetek veljavnosti sporazuma in časovno obdobje veljavnosti, navedbo zakonov o obdavčenju in drugih predpisov, na katerih temelji sporazum, predmet sporazuma, kritične predpostavke, na katerih temelji sporazum, parametre za sprejemljive odmike od posameznih kritičnih predpostavk in način izvajanja s tem povezanih morebitnih prilagoditev zaradi sprememb kritičnih predpostavk, podrobnosti o metodologijah za določitev transferne cene, obveznost hrambe dokumentacije o poročanju v času veljavnosti sporazuma, določila o spremembi sporazuma.
- Za sklenitev APA sporazuma je ključno, da zavezanec aktivno sodeluje in davčni organ odkrito in pošteno seznani z vsemi dejstvi in okoliščinami, ki bi utegnili vplivati na odločitev.
- Če davčni organ ugotovi, da ni vzajemnega zaupanja, lahko prekine postopek za sklenitev sporazuma.

Plačilo v zvezi z APA sporazumom



- Davčni zavezanec **za sklenitev APA sporazuma plača 15.000,00 EUR** v 30 dneh od prejema pisnega obvestila davčnega organa, da bo začel postopek sklenitve APA sporazuma.
- Za **podaljšanje veljavnosti sklenjenega APA sporazuma plača davčni zavezanec 7.500,00 EUR**. Za podaljšanje veljavnosti sporazuma gre v primerih, ko so dejstva in okoliščine glede predmeta APA sporazuma enake (možna uporaba iste metode za določitev TC, ipd.), kot v sporazumu, ki bo prenehal veljati. Davčni zavezanec odda vlogo za podaljšanje veljavnosti sporazuma vsaj pol leta pred potekom obstoječega, trenutno veljavnega sporazuma.
- Če se dejstva in okoliščine bistveno razlikujejo od dejstev in okoliščin v veljavnem APA sporazumu (spreminja se npr. sama transakcija ali metoda za določitev TC), se vloga za podaljšanje APA sporazuma, s strinjanjem zavezanca za davek, obravnava kot vloga za nov APA sporazum.
- V primeru, da do sklenitve APA sporazuma ne pride zaradi razlogov, ki niso na strani davčnega zavezanca, se mu vrne pavšalni znesek v **višini 5.000,00 EUR**.
- Vse stroške v zvezi s sklenitvijo APA sporazuma nosi davčni zavezanec.

Avtomatična izmenjava med državami članicami

Pristojni organi morajo pristojnim organom drugih držav članic EU in Evropski komisiji sporočati podatke o sklenjenih APA sporazumih (248.a člen ZDavP-2), in sicer:

- identifikacijo osebe, ki ni fizična oseba, in skupine oseb, ki ji ta oseba pripada;
- povzetek vsebine sporazuma, vključno s splošnim opisom poslovnih dejavnosti ali transakcij ali niza transakcij, ki ne sme povzročiti razkritja poslovne, industrijske ali poklicne skrivnosti oziroma poslovnega procesa niti razkritja informacij, ki bi bilo v nasprotju z javnim redom;
- datum izdaje, začetka in konca veljavnosti sporazuma;
- vrsto sporazuma;
- znesek transakcije ali niza transakcij, ki so predmet sporazuma;
- opis meril in opredelitev metod, ki se uporabljajo za določanje transference cen, ali samo transferno ceno;
- imena morebitnih drugih držav članic, ki bi jih verjetno zadeval sporazum;
- imena vseh oseb, ki niso fizične osebe, v morebitnih drugih državah članicah, na katere bi verjetno vplival sporazum.

Izkušnje Furs

- V letu 2017 sta bili podani dve vlogi za sklenitev enostranskega APA sporazuma.
- Prvi APA sporazum je bil podpisan decembra 2018, drugi je še v fazi sklepanja.
- Transakcije, ki so predmet APA sporazumov se nanašajo na:
 - **stopnjo franšiznine**, ki jo zavezancu zaračunava povezana oseba,
 - **prodajo trgovskega blaga**, ki ga zavezanec kupuje od povezane osebe (predlagana metoda določanja transference cen je bila metoda stopnje čistega dobička (TNMM) - EBIT v primerjavi s poslovnimi prihodki). Določen je bil način izdelave analize primerljivosti (iskalni kriteriji, izločitveni kriteriji, primerljivke in opravljene prilagoditve).

Prednosti APA sporazumov

- Eden od glavnih ciljev APA sporazumov je predvsem zagotovitev pravne varnosti na področju transfernih cen.
- Za mednarodna podjetja je kljub bolj zapletenim in dolgotrajnim postopkom bolje, da se odločijo za sklenitev dvostranskega ali večstranskega APA sporazuma. Ta že zaradi vpletenosti dveh ali več držav zagotavlja, da so dogovori glede transfernih cen v skladu z neodvisnim tržnim načelom, torej da so dobički pravilneje razporejeni med vse vpletene države.
- Sklepanje APA sporazumov je priporočljivo za kompleksne transakcije, ki se nanašajo na spremembo poslovnega modela ter neopredmetena sredstva, predvsem neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost – HTVI.

Neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost (Hard to Value Intangibles–HTVI)

- Izraz neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost zajema neopredmetena sredstva ali pravice do uporabe neopredmetenih sredstvih, za katere:
 - v času njihovega prenosa med povezanimi podjetji ne obstajajo zanesljive primerljivke (edinstveni patenti, software, razne aplikacije za pametne telefone...),
 - v času sklenitve transakcije je zelo težko napovedati, kako uspešna bo njihova uporaba, ker so projekcije prihodnjih denarnih tokov ali dohodka, za katerega se pričakuje, da bo pridobljen iz prenesenega neopredmetenega sredstva zelo negotove. Prav tako so negotove tudi predpostavke, ki se uporabljajo pri vrednotenju neopredmetenih sredstev.
- Dejstvo je, da so davčne uprave v primerih prenosa neopredmetenih sredstev med povezanimi osebami v veliki meri odvisne od informacij, ki jim jih zagotovijo zavezanci, za katere pa je zelo težko oceniti, ali so zanesljive in na njihovi podlagi proučiti, ali so bila neopredmetena sredstva v povezanih transakcijah prenesena po previsoki ali prenizki vrednosti.
- Ali je bila cena v transakciji prenosa neopredmetenega sredstva v skladu z neodvisnim tržnim načelom, se lahko ugotovi šele na podlagi rezultatov v letih po prenosu neopredmetenih sredstev.

Neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost (Hard to Value Intangibles–HTVI)

- Na podlagi OECD Smernic (2017) lahko davčne uprave cene v transakcijah, ki se nanašajo na neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost, presojuje na podlagi dogodkov, ki so že nastali (ex post).
- Nove določbe OECD Smernic so bile implementirane, kot posledica ugotovitev davčnih uprav, da so mednarodne skupine podjetij pogosto razvijale neopredmetena sredstva v državah z visoko kvalificirano delovno silo, ko pa je bilo le to razvito, pa so ga za nizko ceno prodale povezanemu podjetju v državi z davčno zelo ugodnim okoljem, kjer so se potem akumulirali visoki dobički, ki so nastali zaradi uporabe istega neopredmetenega sredstva. S takšnim načinom poslovanja so mednarodna podjetja na nivoju skupine ustvarila velike dobičke, države pa so ostale brez davčnih prihodkov, ki bi jim pripadali.
- Razliko med vrednostjo v času prenosa (ex-ante)* in kasneje ugotovljeno vrednostjo (ex-post)*, na podlagi novega pristopa v smernicah OECD, zavezanec ne bo mogel več v celoti pripisati ugodnejšemu razvoju dogodkov oziroma uspehu neopredmetenega sredstva, ki je bila večja od pričakovane.

*Ex-ante pristop pri določanju transfernih cen pomeni, da se cene presojuje na podlagi možnih napovedi dogodkov v prihodnosti.

*Ex post pristop pri določanju transfernih cen pomeni, da se cene presojuje na podlagi dogodkov, ki so že nastali.

Kdaj se ne sme uporabljati ex-post pristop?

V skladu s Smernicami OECD (točka 6.193), se EX-POST pristop ne sme uporabljati v primeru transakcij, ki vključujejo prenos ali uporabo neopredmetenega sredstva, ki mu je težko določiti vrednost, kadar velja vsaj ena izmed v OECD Smernicah naštetih predpostavk, med katerimi je tudi predpostavka, da je v zvezi s transakcijo prenosa neopredmetenega sredstva, ki mu je težko določiti vrednost, **sklenjen dvostranski ali večstranski APA sporazum, ki velja za zadevno obdobje med državami, kjer imajo sedež prevzemniki in prenosniki.**

Primer: Neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost in določitev cene na podlagi dogodkov, ki so že nastali (ex-post) (1)

Družba X je registrirala patent za zdravilo in z licenčno pogodbo odstopila pravico za proizvodnjo in trženje zdravila novoustanovljeni povezani družbi Y za nadomestilo 5 milijonov EUR letno. V dokumentaciji o transfernih cenah je obrazložila finančno napoved (ex-ante) o določitvi cene v času transakcije, ki jo je utemeljila na projekcijah, da bo prodaja dosegla največ 100 milijonov EUR letno. Po petih letih je znašala prodaja zdravila 1.000 milijonov EUR letno.

Kako je z obdavčitvijo? Ali je nadomestilo v višini 5 milijonov EUR v skladu z neodvisnim tržnim načelom? Ali lahko davčne uprave v takih situacijah cene v transakcijah presojujejo na podlagi dogodkov, ki so že nastali (ex-post), in prilagodijo ceno v transakciji?

Na podlagi dejstev primera je ugotovljeno, da je zavezanec pripravil dokumentacijo v skladu s točkami 6.186 – 6.195 OECD Smernic ter upošteval vsa bistvena tveganja v izračunih, s katerimi je določil ceno (po verjetnosti njihovega nastanka). Upošteval je tudi razumno predvidljive dogodke, vključno z obrazložitvijo, kolikšna je verjetnost, da se ti dogodki pojavijo.

Primer: Neopredmetena sredstva, ki jim je težko določiti vrednost, in določitev cene na podlagi dogodkov, ki so že nastali (ex-post) (2)

Prav tako je dokazal, da je bil večji obseg prodaje posledica veliko večjega povpraševanja po zdravilu zaradi velike pandemije gripe, ki je ni mogel predvideti.

V takih primerih bi morala davčna uprava upoštevati razloge za prodajo tako velike količine zdravil, ki jo je povzročil tako nepričakovani dogodek, ki je bil v času transakcije zelo malo verjeten ter sprejeti ceno v transakciji, ki jo je določil zavezanec za davek.

Če pa ni drugih dokazov, ki bi pojasnjevali nepredvidene (visoke) finančne rezultate, obstaja velika verjetnost, da cena v transakciji ni bila določena v skladu z neodvisnim tržnim načelom, in v takem primeru lahko davčni organ določi ceno v transakciji na podlagi dogodkov, ki so že nastali (ex-post) in zavzame stališče, da nadomestilo v višini 5 milijonov EUR na leto ni v skladu z neodvisnim tržnim načelom in bi moralo biti višje.

EX-POST pristopa pa davčni organ ne sme uporabljati v primeru, da je bil sklenjen dvostranski ali večstranski APA sporazum, ki velja za zadevno obdobje med državami, kjer imajo sedež prevzemniki in prenosniki neopredmetenega sredstva, ki mu je težko določiti vrednost.



Hvala za vašo pozornost!