

Anna Baštincová

DAŇOVÉ DÔSLEDKY TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA ZAHRANIČNÝCH ZÁVISLÝCH OSÔB

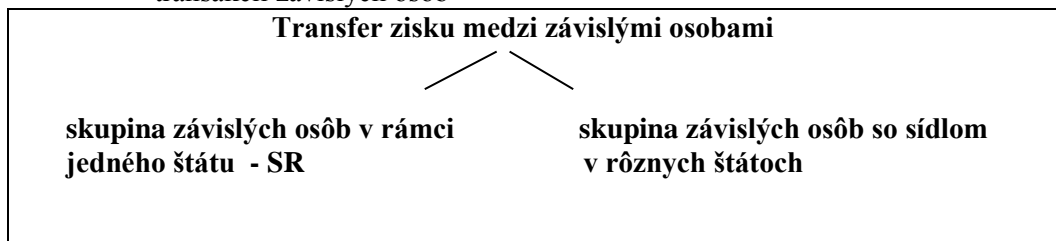
Úvod

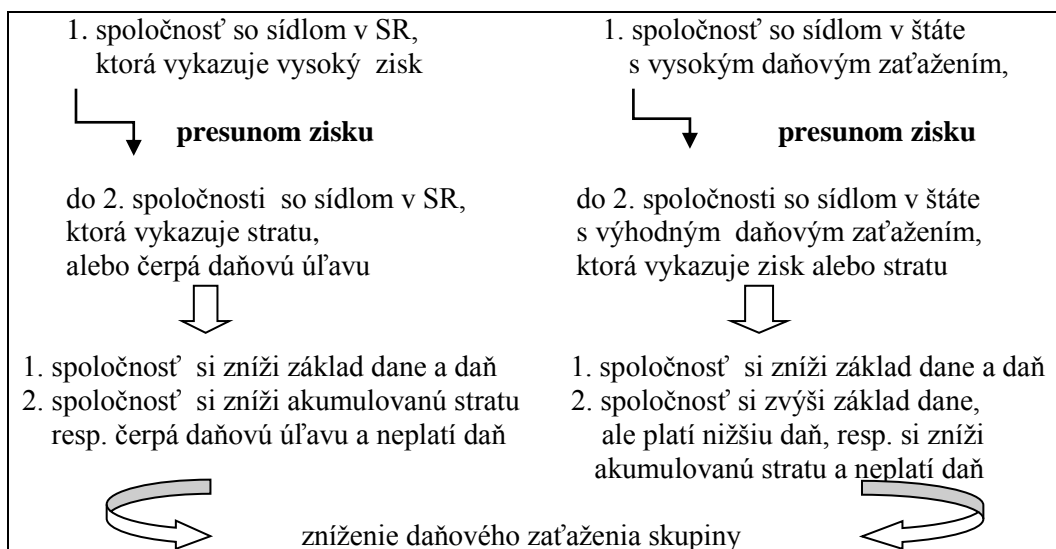
Globalizácia znamená predovšetkým rozvíjanie siete medzinárodných ekonomických vzťahov a rast počtu nadnárodných spoločností. Nadnárodné spoločnosti ako hlavní účastníci globálneho trhu majú tendenciu zdaniteľ zisk v štáte s najnižším daňovým zaťažením. Túto výhodu dosahujú umelým presunom zisku medzi členmi nadnárodnej skupiny, ktorí majú sídlo v rôznych štátoch, účelovým oceňovaním vzájomných obchodných a finančných transakcií. Úlohou transferového oceňovania je určiť správnosť stanovenia transferových cien, vykázanie objektívneho výsledku hospodárenia v závislosti od reálnych ekonomických prínosov a zabezpečenie spravodlivého rozdelenia ziskov medzi jednotlivých členov skupiny do príslušnej daňovej jurisdikcie.

1 ZÁKLADNÉ PRINCÍPY TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA

Cieľom každého podnikateľského subjektu je dosiahnuť z jednotlivých obchodných transakcií čo najvyšší zisk. Vytvorený zisk v každom štáte podlieha zdaneniu. Podnikatelia majú záujem zdaniteľ zisk v štáte s výhodným daňovým zaťažením, pretože úspora na daniach znamená aj možnosť investovania a ďalšieho rozvoja podnikania. Daňovú výhodnosť možno dosiahnuť aj presunom zisku medzi prepojenými osobami v rámci jurisdikcie jedného štátu alebo presunom zisku medzi prepojenými osobami cez hranice, t. j. z jedného štátu do iného štátu. V prvom prípade napr. tuzemská spoločnosť, ktorá vykazuje vysoký zisk, presunie časť zisku do inej tuzemskej spoločnosti, ktorá vykazuje stratu resp. čerpá daňovú úľavu. V druhom prípade prepojené spoločnosti, ktoré majú sídlo v rôznych štátoch, sa budú snažiť vykázat zisk v tom štáte, kde sa platí nižšia daň. Presun (transfer) zisku sa spravidla realizuje cez ciele oceňovanie výrobkov, tovarov, služieb a iných plnení, napr. úrokov. Odtiaľ vznikol názov "transferové oceňovanie". Uvedené vzťahy ilustruje nasledujúca schéma.

Schéma 1: Dosiachnutie daňovej výhodnosti pri uskutočňovaní obchodných a finančných transakcií závislých osôb





Zdroj: vlastné spracovanie

Hlavným účelom transferového oceňovania je zabezpečiť spravodlivé ocenenie kontrolovaných transakcií, ktoré by odrážalo skutočné ekonomické prínosy účastníkov danej transakcie. To je možné dosiahnuť uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu.

Na ekonomické účely možno transferové oceňovanie definovať ako sumu účtovanú jedným segmentom organizácie za dodaný produkt alebo poskytnutú službu inému segmentu tej istej organizácie¹. Transferové oceňovanie je metodika, ktorá slúži na stanovenie, zdokumentovanie a preverenie cien v kontrolovaných transakciách tak, aby zodpovedali princípu nezávislého vzťahu. Princíp nezávislého vzťahu (Arm's length principle) je medzinárodne uznávanou normou, dohodnutou členskými štátmi OECD, ktorá je teoretickým základom transferového oceňovania. Dáva štátom právo zvýšiť základ dane o rozdiel, ktorý vznikne, ak sa ceny resp. zisky použité v kontrolovaných transakciách ich daňových subjektov líšia od cien a ziskov, ktoré by dosiahli v porovnateľných nekontrolovaných transakciách za porovnateľných okolností². Transakciou je akýkoľvek obchodný alebo finančný vzťah medzi zmluvnými stranami. Môže ísť o nákup alebo predaj výrobkov, tovarov, služieb, poskytovanie úverov a pôžičiek, poskytovanie práva na používanie hmotného a nehmotného majetku v prospech inej osoby. Špecifiká rôznych druhov transakcií majú významný vplyv na postupy používané v transferovom oceňovaní.

Kontrolovanou transakciou je transakcia uskutočnená medzi ekonomicky, personálne alebo inak prepojenými osobami. Uvedená prepojenosť medzi zmluvnými stranami umožňuje v kontrolovanej transakcii ovplyvňovať výšku transferovej ceny. Na

¹ HORNGREN, C. T. – STRATTON, W. O. – SUNDEN, G.L. 1996. *Introduction to Management Accounting*. Prentice Hall Inc., 1996.

² KURTIŠOVÁ LUKNÁROVÁ, D. 2009. Transferové oceňovanie I. Bratislava : Verlag Dashofer, 2009.

daňové účely by sa mala kontrolovaná transakcia uskutočniť za cenu, ktorá zodpovedá princípom nezávislého vzťahu, kedy zmluvné strany (napr. kupujúci a predávajúci) konajú vo svoj vlastný prospech a vo svojom konaní nie sú podriadené inštrukciám alebo rozhodnutiam inej osoby.

Transferová cena je cena transakcií dohodnutá medzi závislými osobami. Typickým príkladom sú transferové ceny transakcií uskutočnené medzi členmi nadnárodných spoločností (nadnárodnej skupiny). Ide o skupinu minimálne dvoch kapitálovo prepojených, ale právne samostatných podnikov, z ktorých každý má sídlo v inom štáte.

Nezávislé osoby pod vplyvom trhových komerčných podmienok konajú tak, že obhajujú svoje záujmy, teda predávajúci má záujem maximalizovať svoju predajnú cenu (výnosy) a kupujúci má záujem minimalizovať svoju kúpnu cenu (náklady). V prípade závislých osôb však tento prirodzený trhový regulátor nefunguje, pretože kupujúci aj predávajúci sledujú konkrétny spoločný záujem (napr. maximalizáciu zisku, minimalizáciu daňového zaťaženia). Dosiadnutiu maximálne možného zisku, ktorý sleduje skupina závislých osôb ako celok, preto niekedy obetuje ziskovosť jednotlivých členov skupiny.

Transferové ceny bezprostredne vplyvajú na výšku zisku vytvoreného členom nadnárodnej skupiny v štáte, v ktorom pôsobí. Ak členovia nadnárodnej skupiny obchodujú za ceny, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu (nie sú v súlade s trhovými cenami), potom príjem resp. výnos vykázaný členom nadnárodnej skupiny v konkrétnom štáte nezodpovedá jeho skutočným ekonomickým prínosom. To vedie k deformácii ziskov - v jednom štáte je vytvorený neprimerane vysoký zisk a v inom štáte neprimerane nízky zisk. Na odstránenie uvedených deformácií slúži Modelová zmluva OECD o zamedzení dvojitého zdanenia. Tvorí východiskovú bázu pre bilaterálne zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvárané nielen medzi členskými štátmi OECD navzájom, ale aj medzi členskými a nečlenskými štátmi. Princíp nezávislého vzťahu je súčasťou aj Modelovej zmluvy OSN o zamedzení dvojitého zdanenia. Jednotlivé štáty tento princíp implementujú vo svojich vnútroštátnych daňových predpisoch, ide teda o celosvetovo akceptovaný princíp.

Postup pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu je podrobne spracovaný v Smernici OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy³. Smernica pozostáva z troch častí. Prvá časť obsahuje definíciu nezávislého vzťahu ako medzinárodne akceptovaného konsenzu, návod, ako aplikovať princíp nezávislého vzťahu, akým spôsobom vykonať analýzu porovnateľnosti a popis jednotlivých metód na určenie, či sú podmienky stanovené v obchodných vzťahoch medzi závislými osobami v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Obsahuje aj niektoré používané prístupy na elimináciu a riešenie sporov v oblasti transferového oceňovania a základné požiadavky na dokumentáciu predkladanú na posúdenie, či sú realizované transakcie v súlade

³ angl. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax administrations bola po odsúhlasení Radou OECD publikovaná 13.7.1995. Od roku 1995 bola niekoľkokrát novelizovaná. Tieto zmeny zohľadňujú meniace sa ekonomické podmienky a praktické poznatky z uplatňovania princípu nezávislého vzťahu.

s princípom nezávislého vzťahu. Druhá časť smernice obsahuje osobitné podmienky pri transfere nehmotného majetku a pri poskytovaní služieb v rámci skupiny nadnárodných spoločností ako aj postup pri uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu pri tzv. dohodách o príspevkoch na náklady uzatváraných v rámci skupiny nadnárodných spoločností. Tretia časť smernice obsahuje postup pre vypracovanie opatrení predchádzajúcich oceneniu podľa procedúry vzájomných dohôd.

I keď uvedená smernica nie je v SR právne záväzná, obsahuje návod a odporúčania, akým spôsobom preveriť, či podmienky transakcie realizovanej medzi závislými osobami sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Používa sa ako "príručka" pri uplatňovaní vnútroštátnych daňových predpisov v oblasti transferového oceňovania.

2 PRÁVNA ÚPRAVA TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA V SR

Právny rámec transferového oceňovania v SR tvorí :

- zákon o dani z príjmov⁴,
- medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia v odbore dane z príjmov a z majetku, ktorými je SR viazaná,
- smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy.

Zákon o dani z príjmov vo vzťahu k transferovému oceňovaniu obsahuje tieto základné oblasti regulácie:

- a) identifikáciu závislých osôb,
- b) princíp nezávislého vzťahu,
- c) metódy transferového oceňovania,
- d) povinnosť viesť dokumentáciu o transferovom oceňovaní a jej rozsah.

2.1 Identifikácia závislých osôb

Transferové oceňovanie sa uplatňuje v transakciách uskutočňovaných medzi závislými osobami. Modelová zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia ponecháva definíciu závislých osôb v plnom rozsahu na vnútroštátne predpisy zmluvných štátov. Preto sú medzi jednotlivými štátmi výrazné rozdiely v definovaní závislých osôb. Podľa zákona o dani z príjmov závislými osobami sú:

- blízke osoby alebo
- ekonomicky a personálne prepojené osoby alebo
- inak prepojené osoby.

Blízkymi osobami v zmysle Občianskeho zákonníka sú predovšetkým príbuzní v priamom rade (t. j. dieťa, rodič, prarodič), súrodenec a manžel resp. manželka.

Ekonomickým alebo personálnym prepojením je účasť osoby na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby, alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby, alebo v ktorých má táto osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel. Účasťou na majetku alebo kontrole sa rozumie viac ako 25% priamy alebo nepriamy podiel resp. nepriamy odvodený podiel na základnom imaní alebo

⁴ zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

na hlasovacích právach. Účasťou na vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov a členov dozorných orgánov obchodnej spoločnosti alebo družstva k tejto obchodnej spoločnosti alebo družstvu.

Iným prepojením osôb sa rozumie obchodný vzťah vytvorený predovšetkým za účelom zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty. Týka sa napr. tuzemskej fyzickej osoby alebo právnickej osoby, ktorá uskutočňuje transakcie s osobou sídliacou v daňovom raji alebo v niektorej z krajín so zvýhodneným daňovým režimom, ktoré nezodpovedajú štandardným podmienkam princípu nezávislého vzťahu.

Zahraničnou závislou osobou je vzájomne prepojená tuzemská fyzická alebo právnická osoba so zahraničnou fyzickou alebo právnickou osobou ekonomicky, personálne alebo inak, resp. ide o blízke osoby. Za vzťah zahraničných závislých osôb sa považuje aj vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálou prevádzkarňou na území SR. Identifikáciu zahraničnej závislej osoby naznačuje nasledovná schéma.

Schéma 2: Identifikácia zahraničnej závislej osoby



Zdroj: vlastné spracovanie na základe zákona o dani z príjmov SR

Stálu prevádzkareň podľa zákona o dani z príjmov tvorí:

- miesto, prostredníctvom ktorého je činnosť daňovníka na území SR organizovaná a riadená, napr. pobočka, kancelária, dielňa, pracovisko, miesto predaja. Miesto alebo zariadenie na výkon činnosti je považované za trvalé, ak sa k výkonu činnosti využíva sústavne alebo pravidelne, ak doba výkonu presiahne 6 mesiacov,
- miesto vykonávania stavebných projektov a montážnych projektov, t. j. stavenisko, ak trvá dlhšie ako 6 mesiacov,

- c) osoba, ktorá koná v mene daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou a sústavne alebo opakovane prerokováva alebo uzatvára v jeho mene zmluvy na základe jeho pokynov.

Problematika transferového oceňovania sa podľa zákona o dani z príjmov od 1.1.2015 vzťahuje nielen na zahraničné, ale aj na tuzemské závislé osoby, čím sa súčasne rieši otázka nediskriminácie postavenia tuzemských a zahraničných osôb.

2.2 Princíp nezávislého vzťahu

Princíp nezávislého vzťahu, vymedzený v zákone o dani z príjmov, je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v obchodných alebo finančných vzťahoch medzi zahraničnými závislými osobami s podmienkami, ktoré by si medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných vzťahoch a za porovnateľných okolností. Pri porovnávaní sa zohľadňujú najmä činnosti vykonávané porovnávanými osobami, a to výroba, montážne práce, výskum a vývoj, nákup a predaj, rozsah podnikateľských rizík, vlastnosti predávaného majetku alebo služby, dohodnuté zmluvné podmienky, ekonomické prostredie trhu, obchodná stratégia. Podmienky sú vzájomne porovnateľné, ak medzi nimi nie je významný rozdiel, alebo ak možno vplyv týchto rozdielov odstrániť.

Cena predávaného tovaru alebo poskytovanej služby medzi nezávislými spoločnosťami zvyčajne závisí od takých objektívnych faktorov, akými sú kvalita, poskytovaná záruka, dodacie podmienky, konkurenčné prostredie a stupeň nasýtenosti trhu týmto tovarom alebo službou, existencia substitučného tovaru alebo služby a pod. Iná situácia môže nastať, ak medzi sebou obchodujú závislé spoločnosti, ktoré sú členmi tej istej nadnárodnej skupiny. Vo väčšine prípadov je snahou maximalizácia zisku resp. minimalizácia daňovej povinnosti nadnárodnej skupiny ako celku a to umelým presunom ziskov do štátu s nižším daňovým zaťažením. V tomto prípade nie je možné zohľadňovať izolovane len vnútroštátnu daňovú legislatívu, ale je potrebné túto problematiku posudzovať v medzinárodnom kontexte.

Porovnávanie si vyžaduje podrobne preskúmať podstatu kontrolovaných aj nekontrolovaných transakcií, predovšetkým preverenie transferovej ceny použitej v kontrolovanej transakcii, pretože nezávislé trhové ceny závisia od mnohých činiteľov a ovplyvňujú ich rôzne faktory. Všeobecne platí, že cena tovaru kalkulovaná spolu s dopravou a montážou je vyššia ako cena tovaru bez týchto služieb, tovar vysokej kvality má omnoho vyššiu cenu, ako tovar priemernej resp. nízkej kvality, tovar, ktorý sa predáva pod známou a hodnotnou obchodnou značkou sa zvyčajne predáva za vyššiu cenu v porovnaní s výrobkom, ktorý je identický, ale sa predáva pod neznámou obchodnou značkou atď.

Po preverení výšky transferovej ceny použitej v kontrolovanej transakcii, je potrebné uskutočniť analýzu porovnateľnosti danej transakcie, identifikovať jej podstatu, ohodnotiť jednotlivé a kombinované transakcie s použitím údajov za viac rokov, osobitne posudzovať stratové kontrolované transakcie, príp. zistiť vplyv štátnej politiky na tvorbu ceny a pod.

Analýza porovnateľnosti vychádza zo známych faktorov, akými sú charakter majetku alebo služieb, vykonávané funkcie, znášané riziká, zmluvné podmienky, obchodná stratégia a i. Uskutočnenie analýzy porovnateľnosti by malo viesť k získaniu

relevantných údajov a k výberu najvhodnejšej transferovej metódy v závislosti od danej transakcie. Na získanie informácií potrebných na hodnotenie porovnateľných transakcií majú vplyv nielen interné, ale hlavne externé porovnateľné transakcie, získané z externých zdrojov napr. z externých databáz. K externým databázam, ktoré možno využívať pri hľadaní porovnateľných transakcií patrí európska databáza AMADEUS, ktorá je všeobecne uznávaným a používaným nástrojom pre komparáciu. Obsahuje informácie finančného i nefinančného charakteru o európskych spoločnostiach, ktoré spĺňajú určité veľkostné kritériá. Medzi finančné údaje patria predovšetkým vybrané položky účtovnej závierky a medzi nefinančné informácie patria údaje o identifikácii spoločnosti, o vlastnickej štruktúre, počte zamestnancov, o odvetví podnikania a pod. Ďalším zdrojom informácií o porovnateľných transakciách môžu byť lokálne databázy, napr. DIANE vo Francúzsku, MARKUS v Nemecku, FAME vo Veľkej Británii, JADE v Japonsku.

Súčasťou analýzy porovnateľnosti je aj analýza funkcií vykonávaných testovaným subjektom a analýza predpokladaných rizík. Tvoria východisko pre určenie charakterového profilu kontrolovanej spoločnosti a na základe ich výsledkov je zvolená vhodná metodika tvorby transferových cien.

Cieľom **funkčnej analýzy** je snaha identifikovať a porovnať ekonomicky významné činnosti a zodpovednosť, ktorú preberá alebo by mala preberať nezávislá alebo prepojená spoločnosť. Cena transakcie medzi dvoma nezávislými spoločnosťami spravidla berie do úvahy funkcie, ktoré dané spoločnosti vykonávajú. Pritom je rozhodujúce, aký majetok v týchto činnostiach používajú a riziká, ktoré znášajú. Na voľnom trhu sa predpokladá, že vyššie riziko a väčšie množstvo vykonávaných funkcií sa prejaví vyšším ziskom. Pre zahraničné závislé osoby však tieto axiómy nemusia vždy platiť pri uskutočňovaní vnútrokupinových transakcií.

Funkčná analýza spočíva v zbere, spracovaní a vyhodnocovaní informácií potrebných na overenie ceny kontrolovaných transakcií a selekciu tých nekontrolovaných transakcií, ktoré nie sú pre danú kontrolovanú transakciu relevantné. Jej úlohou je identifikovať všetky činnosti, ktoré sa spájajú s príslušnou transakciou. Hodnotí, kde a ktorá zmluvná strana vytvára vyššiu hodnotu v procese nákupu, predaja alebo výroby. Medzi typické funkcie, v ktorých je potrebné vykonávať funkčnú analýzu patria výskum a vývoj, nákup, výroba a distribúcia, služby, úvery a financovanie, marketing a reklama.

Ďalším faktorom je analýza rizík. Pri nezávislej obchodnej transakcii platí zásada, že zmluvná strana, ktorá berie na seba väčšie riziko, očakáva aj vyšší výnos. Ak jeden člen skupiny znáša v transakcii riziko a z celkového zisku má úžitok iný člen, nie je to v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Riziká, ktoré je potrebné porovnávať v každej vzniknutej transakcii, musia byť reálne a merateľné. Typické riziká, ktoré je potrebné pri analýze brať do úvahy sú:

- trhové riziko, ktoré zahŕňa kolísanie vstupných nákladov a výstupnej ceny, kolísanie ponuky a dopytu,
- investičné riziko a v rámci neho aj riziko straty investície, riziko investovania do výskumu a vývoja, marketingu,
- riziko vyplývajúce z používaného majetku (nehnutelností, zariadení, zásob),
- finančné riziko vyvolané kolísavosťou výmenného kurzu meny a úverové riziko kolísavosťou úrokovej sadzby,

- politické riziko a i.

Adekvátne analýza rizík si vyžaduje porovnať a vyhodnotiť údaje za dlhšie časové obdobie, za obdobie niekoľkých rokov. Pri porovnávaní dvoch subjektov je potrebné sa uistiť, či sú riziká porovnateľné, alebo či ich možno upraviť tak, aby boli porovnateľné. Z uvedených súvislostí rezultuje záver, že viac funkcií a vyššia miera rizika dáva spoločnosti právo na vyšší ziskový potenciál a naopak, spoločnosť s obmedzenými funkciami a rizikami má nárok na nižší zisk. Funkčná analýza a analýza rizík sú základom pre určenie porovnateľných transakcií, podľa ktorých sa určí rozpätie výnosov pri týchto transakciách medzi závislými osobami a zabezpečenie primeraného zisku príslušnej jurisdikcii.

2.3 Metódy transferového oceňovania

Na základe uskutočnených analýz funkcií a rizika sa vykoná funkčný profil preverovanej spoločnosti, ktorý tvorí východisko pre výber adekvátnej metódy transferového oceňovania. Existuje niekoľko uznávaných metód transferového oceňovania a množstvo rôznych kritérií, ktoré umožňujú určiť, či cena kontrolovanej transakcie je stanovená v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Podľa zákona o dani z príjmov sa pri zisťovaní opodstatnenosti rozdielu v cenách použije niektorá z metód vychádzajúcich z porovnávanie ceny alebo zisku alebo ich vzájomná kombinácia, resp. iné metódy.

Metódy, ktoré vychádzajú z porovnávanie ceny sú:

- a) metóda nezávislej trhovej ceny - CUP,
- b) metóda následného predaja - RPM,
- c) metóda zvýšených nákladov - C+.

Metóda nezávislej trhovej ceny (Comparable uncontrolled price method) je založená na porovnávaní ceny prevodu majetku alebo služby dohodnutej medzi zahraničnými závislými osobami s porovnateľnou nezávislou trhovou cenou dohodnutou medzi nezávislými osobami. Ak je medzi týmito cenami rozdiel, cena dohodnutá medzi zahraničnými závislými osobami sa nahradí nezávislou trhovou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných podmienok. Táto metóda je typická tým, že si vyžaduje vysoký stupeň porovnateľnosti transferovaného tovaru alebo služby, zmluvných, ekonomických a trhových podmienok. Môže byť použitá pre široký rozsah transakcií týkajúcich sa transferu hmotného majetku, služieb, licenčných poplatkov za používanie nehmotného majetku, úrokových mier na poskytnuté alebo vypožičané finančné prostriedky. Najvhodnejšie je aplikovateľná pri transfere výrobkov s nízkym stupňom spracovania.

Pri **metóde následného predaja** (Resale price method) sa cena prevodu majetku nakúpeného zahraničnou závislou osobou prepočíta na nezávislú trhovú cenu z ceny, za ktorú táto zahraničná závislá osoba majetok opätovne predáva nezávislej osobe, zníženej o obvyklú výšku obchodného rozpätia u porovnateľných nezávislých predajcov v porovnateľných transakciách. Obvyklým obchodným rozpätím (maržou) je suma, z ktorej by si nezávislý predajca pokryl svoje náklady na predaj tovaru vrátane iných prevádzkových nákladov a pritom dosiahol primeraný zisk. Metóda následného predaja sa používa v prípadoch, keď zahraničná závislá osoba tovar nakúpený od niektorého člena nadnárodnej skupiny predáva nezávislej osobe.

Prepočty obchodného rozpätia vychádzajú z hrubého zisku. Vhodne zvolené obchodné rozpätie by sa malo meniť (rást) v závislosti od rastu objemu hmotného a nehmotného majetku vkladaneho do transakcie, vykonávanými funkciami (skladovanie výrobku, distribúcia) a znášaným rizikom (obchodné riziko, marketing, záruky a pod.).

Pri aplikácii **metódy zvýšených nákladov** (Cost plus method) sa nezávislá trhovacia cena vypočíta zo skutočných priamych a nepriamych nákladov majetku alebo služby prevádzaných medzi zahraničnými závislými osobami zvýšených o sumu cenovej prirážky uplatňovanej tým istým dodávateľom vo vzťahu k nezávislým osobám alebo o sumu cenovej prirážky, ktorú by uplatňovala nezávislá osoba v porovnateľnom obchode za porovnateľných podmienok. Cenová prirážka je suma, o ktorú sa zvyšujú náklady. K priamym a nepriamym nákladom sa pripočíta taká cenová prirážka, aby sa dosiahol primeraný zisk. Metóda zvýšených nákladov sa používa v prípadoch, keď zahraničná závislá osoba (dodávateľ tovaru, služieb) prevádza tento majetok alebo poskytuje služby niektorému členovi nadnárodnej skupiny.

Pri metóde zvýšených nákladov je potrebné rozlíšiť náklady vynaložené na výrobu výrobku alebo poskytnutie služby na priame a nepriame. Keďže sa jednotlivé súčasti nákladov môžu počas dlhšieho obdobia výrazne meniť, je vhodné tieto údaje na účely prepočtu za jednotlivé obdobia spriemerovať. V praxi sa niekedy používa pri výpočtoch aj agregácia priamych a nepriamych nákladov (na báze historických údajov). Táto metóda sa používa najmä v prípadoch, ak je predmetom transakcie predaj polotovarov alebo hotových výrobkov, ktoré neobsahujú vysoký podiel nehmotného majetku. Výška cenovej prirážky sa úmerne mení v závislosti od funkcií vykonávaných výrobcom, znášaných rizík a podielu pridanej hodnoty.

Metódy, ktoré vychádzajú z porovnávaní zisku sú:

- metóda delenia zisku - PSM,
- metóda čistého obchodného rozpätia - TNMM.

Tieto metódy sa podľa Smernice o transferovom oceňovaní považovali za tzv. metódy poslednej možnosti, pretože ich aplikácia sa odporúčala až vtedy, keď nebolo možné použiť tradičné metódy vychádzajúce z porovnávaní ceny. Vzhľadom na značné problémy pri použití metód transferového oceňovania založených na cene, členské štáty OECD postupne prehodnotili tento prístup a po revízii sa obidve skupiny metód považujú za rovnocenné.

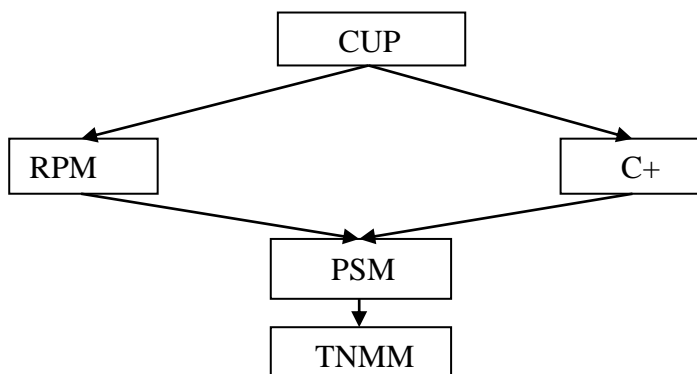
Metóda delenia zisku (Profit split method) vychádza z takého delenia predpokladaného zisku dosiahnutého závislými osobami, aké by očakávali nezávislé osoby pri spoločnom podnikaní pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu. Ziskom, ktorý sa delí medzi zmluvné strany - účastníkov transakcie, môže byť buď celkový zisk dosiahnutý z transakcie alebo reziduálny zisk, t. j. zisk, ktorý nemožno v prvej fáze výpočtov jednoznačne prisúdiť žiadnej zo zmluvných strán ako aj zisk vznikajúci použitím jedinečného nehmotného majetku v rámci konkrétnej transakcie. Pri delení zisku je potrebné určiť, či sa delenie zisku týka jedného výrobku alebo agregovaných výrobkov, vyčíslit' zisk, ktorý má byť rozdelený medzi zmluvné strany, zabezpečiť, aby účtovníctvo zmluvných strán bolo založené na rovnakej báze z hľadiska použitej meny a účtovných štandardov.

Metóda čistého obchodného rozpätia (Transactional net margin method) zisťuje výšku ziskovej prirážky v kontrolovanej transakcii vo vzťahu k nákladom, tržbám alebo inej základni, ktorú porovnáva so ziskovou prirážkou používanou v nezávislej transakcii. Je to metóda založená na porovnaní na úrovni čistého zisku. Porovnanie na úrovni čistého zisku môžu byť založené na skúmaní jednej transakcie alebo na agregácii transakcií.

Existuje značné množstvo prepočtov vo forme ukazovateľov ziskovosti, ktoré možno použiť pri aplikovaní metódy čistého obchodného rozpätia. Použitelnosť týchto ukazovateľov závisí od podmienok daného prípadu a od hodnovernosti údajov o porovnatelnom subjekte. Pri meraní ziskovosti je často potrebné použiť viac ako jeden ukazovateľ. Údaje možno čerpať z komerčných databáz.

Pri výbere metód transferového oceňovania je potrebné vziať do úvahy niekoľko faktorov, predovšetkým: podstatu kontrolovaných transakcií, dostupnosť a hodnovernosť údajov, stupeň porovnateľnosti kontrolovanej a nekontrolovanej transakcie, akékoľvek ďalšie známe relevantné okolnosti. Vo všeobecnosti platí zásada postupu od najjednoduchšej metódy, ktorou je metóda nezávislej trhovej ceny k najzložitejšej, ktorou je metóda čistého obchodného rozpätia. Uvedený postup vyplýva aj z hierarchie metód uvedených v zákone o dani z príjmov - je ilustrovaný na nasledujúcej schéme.

Schéma 3: Postup pri výbere metódy stanovenia transferovej ceny



Zdroj: DVOŘAČEK, J. - TYLL, L. 2010. Outsourcing a offshoring podnikateľských činností. Praha : C. H. Beck, 2010.

Na záver tejto časti možno konštatovať, že žiadna z metód transferového oceňovania nie je použiteľná v každej situácii. Pri výbere vhodnej metódy je potrebné preferovať tú metódu, ktorá najvernejšie vystihuje špecifiká konkrétnej transakcie a daňovník dokáže adekvátne preukázať a zdokumentovať jej aplikáciu.

2. 4. Dokumentácia transferového oceňovania

Účelom dokumentácie je zachytiť a preukázať proces ocenenia vzájomných obchodných vzťahov závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery

t. j. kontrolované transakcie a iné skutočnosti, ktoré majú vplyv na oceňovanie týchto transakcií. Dokumentácia predstavuje

- súbor informácií a relevantných údajov, ktoré preukazujú a zároveň vysvetľujú spôsob tvorby cien závislých osôb v kontrolovaných transakciách,
- dostatok dôkazov o tom, že ceny použité v kontrolovaných transakciách boli stanovené v súlade s princípom nezávislého vzťahu; každý subjekt, ktorý vykonáva kontrolované transakcie by mal byť schopný tieto skutočnosti správcovi dane preukázať.

Podľa zákona o dani z príjmov o použitej metóde transferového oceňovania je daňovník povinný viesť dokumentáciu, ktorej obsah určilo Ministerstvo financií SR formou usmernenia. Usmernenie o určení obsahu dokumentácie o metóde ocenenia používanej daňovníkom s účinnosťou od 1.1.2015 určuje tri druhy dokumentácie, jej obsah a daňovníkov, ktorí sú povinní viesť príslušnú dokumentáciu, ak uskutočňujú kontrolované transakcie. Ide o tieto druhy dokumentácie, ich obsah a daňovníkov:

druh dokumentácie	povinnosť viesť dokumentáciu
úplná dokumentácia - všeobecná - špecifická	daňovníci, ktorí - zostavujú účtovnú závierku podľa IFRS, - uskutočňujú transakcie so závislými osobami z nezmluvných štátov, - žiadajú o odsúhlasenie použitia metódy ocenenia daňový úrad, - žiadajú o úpravu základu dane
skrátená dokumentácia	fyzické osoby, mikro účtovné jednotky
základná dokumentácia - všeobecná - špecifická	ostatní daňovníci

Všeobecná dokumentácia obsahuje súbor informácií poskytujúcich celkový prehľad o skupine závislých osôb; **špecifická dokumentácia** - bezprostredne nadväzuje na všeobecnú dokumentáciu, obsahuje osobitné informácie týkajúce sa daňovníka.

Obsah dokumentácie závisí od okolností a podmienok jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka, od použitej metódy ocenenia; obsahuje informácie samostatne za každú kontrolovanú transakciu alebo spoločne za skupinu kontrolovaných transakcií (t. j. viacero transakcií s tým istým členom skupiny, ktoré sú rovnakého druhu, uzatvorené za porovnateľných podmienok, vzájomne úzko prepojené, porovnateľné z hľadiska využívaného majetku, funkcií, rizík), obsahuje informácie o transakciách významného charakteru, vedie sa za príslušné zdaňovacie obdobie.

Záver

Hlavným účelom transferového oceňovania je zabezpečiť spravodlivé ocenenie kontrolovaných transakcií uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu a to porovnávaním

kontrolovanej transakcie s nekontrolovanou transakciou pri zohľadnení všetkých relevantných faktorov vplyvujúcich na cenu. Výsledkom takéhoto porovnávania je zistenie, či cena v kontrolovanej transakcii je stanovená správne, či nie je potrebné vykonať úpravu (zvýšenie) základu dane v súlade so zákonom o dani z príjmov a príslušnou zmluvou o zamedzení dvojitého zdanenia.

Kľúčové slová

transferové oceňovanie, závislé osoby, kontrolovaná transakcia, nekontrolovaná transakcia, princíp nezávislého vzťahu

Klasifikácia JEL

M 41

LITERATÚRA

- [1] DVOŘAČEK, J. – TYLL, L. 2010. *Outsourcing a offshoring podnikateľských činností*. Praha : C. H. Beck, 2010. ISBN 978-80-7400-010-2.
- [2] HAMAEKERS, H. 1992. The Arm's Length Principle and the Role of Comparables. In *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 1992.
- [3] HARUMOVÁ, A. 2013. Aplikácia metód transferového oceňovania. Kunovice: EPI, s.r.o. In *Sborník IX. mezinárodní konference "Vysoká škola jako facilitátor rozvoje společnosti a regionu"*, 2013.
- [4] HORNGREN, C. T. – STRATTON, W.O. – SUNDEN, G. L. 1996. *Introduction to Management Accounting*. Prentice Hall Inc., 1996.
- [5] KURTIŠOVÁ LUKNÁROVÁ, D. 2009. *Transferové oceňovanie I*. Bratislava : Verlag Dashofer, 2009. ISSN 1335-843X.
- [6] LÉNARTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*. Bratislava : Ekonóm, 2014. ISBN 978-80-225-3772-8.
- [7] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
- [8] Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy (FS 14/1997, FS 20/1999, FS 3/2002).
- [9] Usmernenie MF SR č. MF/8120/2014-721 o určení obsahu dokumentácie o metóde ocenenia používanej daňovníkom podľa zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [10] <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/SK/TXT/HTML/?uri=OJ:C2005:160:FULL>.

RESUMÉ

Príspevok je zameraný na aktuálne otázky a problémy oceňovania cezhraničných obchodných a finančných transakcií závislých osôb v rámci nadnárodnej a národnej daňovej legislatívy SR. Obsahuje analýzu princípov transferového oceňovania ako sú princíp nezávislého vzťahu, obvyklej trhovej ceny a princíp porovnateľnosti pomocou funkčnej analýzy a analýzy rizík. Zaoberá sa metódami transferového oceňovania, ktoré

sú potrebné k objektívnemu stanoveniu nezávislej ceny a dokumentáciou transferového oceňovania.

Úlohou transferového oceňovania je stanovenie a preverenie cien v obchodných a finančných transakciách medzi závislými (personálne, kapitálovo a inak prepojenými) osobami na základe princípu nezávislého vzťahu. Transferové ceny nie sú stanovené na voľnom trhu, preto sa môžu líšiť od cien dohodnutých medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách a za porovnateľných podmienok. Pravidlá transferového oceňovania obsahujú základné metódy oceňovania, ktoré by mali dodržiavať členovia nadnárodných spoločností pri uskutočňovaní vnútrokupinových transferov. Medzi najčastejšie metódy transferového oceňovania patria tradičné transakčné metódy oceňovania, ktoré sú založené na porovnávaní cien a transakčné ziskové metódy oceňovania na základe porovnania zisku. Hlavným problémom uplatňovania uvedených metód je porovnateľnosť cien. Základnými faktormi porovnateľnosti sú charakter majetku alebo služby, funkcie, znášané riziká a ekonomické prostredie, v ktorom sa transakcia uskutočnila.

SUMMARY

The contribution is focused on current issues and valuation problems of cross-border trade and financial transactions of foreign dependants within international and national taxlegislation Slovak republic. It contains an analysis of the transfer pricing principles such as the independent relation principle, principle of the usual price and the principle of comparability using the tools of functional analysis and risk analysis. It deals with the methods of transfer pricing needed for setting an independent price and gives details on transfer pricing documentation.

The role of transfer valuation is establishment and verification of prices between dependants (personel, capital and otherwise related) entities on the basic of arm's-length principle. Transfer prices do not arise on the free market, therefore, may vary from the prices agreed between the independent entities. Transfer valuation rules contain the basic methods of transfer valuation, which taxpayers who are doing buseness by transnational corporations should follow. Between the most commonly used transfer valuation methods are traditional transfer valuation methods which are based od comparison of prices and transational profit methods of transfer valuation based on a comparison of profits. The main problem of the application of these methods becomes comparability of prices of comparison subjects. The essential factors are nature of the property or services, functions, risk and economic environment in which the transaction took place.

Kontakt

prof. Ing. Anna Baštincová, CSc., Katedra účtovníctva a audítorstva, Fakulta hospodárskej informatiky, Ekonomická univerzita v Bratislave, Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2/672 95 758, email: anna.bastincova@euba.sk