

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

Fakulta hospodárskej informatiky

Evidenčné číslo: 103002/I/2016/1407225931

Transferové oceňovanie a transferová dokumentácia

Diplomová práca

Bratislava 2016

Bc. Tomáš Martanovič

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE

Fakulta hospodárskej informatiky

Transferové oceňovanie a transferová dokumentácia

Diplomová práca

Študijný program: Účtovníctvo

Študijný odbor: Účtovníctvo a audítorstvo

Školiace pracovisko: Katedra účtovníctva a audítorstva

Vedúci záverečnej práce: Ing. Lucia Ondrušová, PhD.

Bratislava 2016

Bc. Tomáš Martanovič

Čestné vyhlásenie

Čestne vyhlasujem, že záverečnú prácu som vypracoval samostatne a uviedol som všetku použitú literatúru.

Dátum: 24. 04. 2016

.....
(podpis študenta)

Pod'akovanie

Touto cestou by som chcel pod'akovať mojej školiteľke Ing. Lucii Ondrušovej, PhD., vedúcej diplomovej práce, za jej odborné vedenie, metodickú pomoc a cenné rady, ktoré mi poskytla pri vypracovávaní diplomovej práce.

ABSTRAKT

MARTANOVIČ, Tomáš: *Transferové oceňovanie a transferová dokumentácia*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva - Ing. Lucia Ondrušová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2016, 69 s.

Cieľom diplomovej práce je poskytnúť ucelený pohľad na riešenie problematiky transferového oceňovania, transferovej dokumentácie, vysvetliť princíp nezávislého vzťahu a charakterizovanie výberu vhodnej oceňovacej metódy. Diplomová práca je rozdelená do 3 kapitol. Obsahuje 6 tabuliek a 3 schémy. Prvá kapitola je zameraná na význam oceňovania v účtovníctve z pohľadu národnej a nadnárodnej úpravy a účtovnej dokumentácie, ktorá je ťažiskovým faktorom zabezpečenia zásady preukázateľnosti. Záver prvej kapitoly je venovaný analýze prameňov práva transferového oceňovania a transferovej dokumentácie. Druhá kapitola charakterizuje hlavný cieľ diplomovej práce, metodiku práce a metódy skúmania. Tretia kapitola obsahuje základnú charakteristiku závislých osôb, základné princípy transferového oceňovania vrátane princípu nezávislého vzťahu. Následné je opísaná analýza porovnateľnosti, jednotlivé metódy transferového oceňovania s uvedením praktických príkladov, výber vhodnej oceňovacej metódy a jej odsúhlasenie u správcu dane a obsahovú náplň jednotlivých druhov transferovej dokumentácie. Výsledkom riešenia danej problematiky je pochopenie, že pre splnenie princípu nezávislého vzťahu je nevyhnutné mať vypracovanú dokumentáciu transferového oceňovania v zákonom stanovenom rozsahu v ktorej sa zverejňujú informácie o použitej metóde transferového oceňovania.

Kľúčové slová: oceňovanie, dokumentácia, princíp nezávislého vzťahu, závislé osoby, transferové oceňovanie, metódy transferového oceňovania, transferová dokumentácia, výber správnej oceňovacej metódy.

ABSTRACT

MARTANOVIČ, Tomáš: *Transfer pricing and transfer documentation* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economics Informatics; Department of accounting and auditing - Ing. Lucia Ondrušová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2016, 69 p.

The objective of our thesis is to provide a complex view on the problematics of transfer pricing and transfer documentation and to explain the principle of independent relation and to describe the selection of proper pricing method. Diploma thesis is divided into 3 chapters. It contains 6 tables and 3 schemes. The first chapter focuses on the aim of the pricing in accounting according to national and international regulation of accounting documentation that is essential factor for observing the provableness principle. The conclusion of the first chapter is dealing with the analyses of sources of law for transfer pricing and transfer documentation. The second chapter describes the main objective of the diploma thesis, methods of work and research. The third chapter contains the basic characteristics dependent entities, main principles of transfer pricing including the independent relation principle. The chapter further deals with the analyses of the comparability, certain methods of transfer pricing with practical examples, selection of the proper pricing method and its approval by the tax authority and the purpose and content of the certain types of transfer documentation. The result of the research is apprehending the requirement of the transfer documentation in the form defined in law for observing the independent relation principle.

Key words: pricing, documentation, independent relation principle, dependent entities, transfer pricing, methods of transfer pricing, transfer documentation, selection of proper pricing method.

Obsah

Úvod.....	11
1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí.....	13
1.1 Oceňovanie v účtovníctve	13
1.1.1 Význam a harmonizácia oceňovania	13
1.1.2 Nadnárodná úprava oceňovania.....	14
1.1.3 Národná úprava oceňovania.....	16
1.2 Účtovná dokumentácia.....	22
1.2.1 Základná charakteristika vybraných účtovných záznamov	23
1.2.2 Archivácia účtovnej dokumentácie.....	26
1.3 Pramene práva transferového oceňovania.....	26
1.3.1 Vnútroštátne právo.....	27
1.3.2 Medzinárodné právo	28
2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania	31
3 Výsledky práce a diskusia.....	33
3.1 Základná charakteristika závislých osôb a ich vymedzenie v národnej legislatíve	33
3.1.1 Formálna závislosť.....	33
3.1.2 Faktická závislosť	36
3.2 Základné princípy transferového oceňovania	37
3.2.1 Analýza porovnateľnosti na účely transferového oceňovania	37
3.2.2 Faktory porovnateľnosti.....	38
3.3 Metódy transferového oceňovania	43
3.3.1 Tradičné transakčné metódy	46
3.3.2 Tradičné ziskové metódy	51
3.3.3 Predbežné odsúhlasenie metódy transferového oceňovania	57

3.4	Dokumentácia	59
3.4.1	Skrátená dokumentácia	60
3.4.2	Základná dokumentácia	60
3.4.3	Úplná dokumentácia	61
	Záver	65
	Zoznam použitej literatúry	67

ZOZNAM TABULIEK A SCHÉM

Tabuľka č 1 : Oceňovacie veličiny pri prvotnom vykázaní majetku a záväzkov

Tabuľka č 2 : Oceňovacie veličiny pri následnom ocenení majetku a záväzkov

Tabuľka č. 3: Prehľad otvárania a uzatvárania účtovných kníh

Tabuľka č 4: Členenie metód transferového oceňovania

Tabuľka č. 5 : Stanovenie transferovej ceny na základe metódy delenia zisku s aplikáciou reziduálnej analýzy.

Tabuľka č 6: Minimálny obsah pre daný typ transferovej dokumentácie

Schéma č 1 : Členenie účtovných záznamov

Schéma č 2: Členenie účtovných dokladov

Schéma č 3: Vzájomný vzťah členov štatutárnych orgánov

Úvod

V poslednom období je možné sledovať dynamický rozvoj spoločensko-ekonomických vzťahov, ktoré presahujú hranice štátov. Výsledkom tejto globalizácie je nielen rast svetového obchodu, ale aj zvýšenie tokov priamych investícií, v dôsledku čoho rastie objem medzinárodnej produkcie, zvyšuje sa počet nadnárodných spoločností a podobne. V súčasnosti existuje približne 70 000 nadnárodných spoločností, najmenej so 680 000 zahraničnými pobočkami. Takýto stav so sebou prináša nové otázky a problémy, ktorým musíme čeliť a na ktoré musíme reagovať. Osobitný význam má v tejto súvislosti otázka, ktorá sa týka daňovo-právnej regulácie, ktorej odpoveď musí zodpovedne reagovať na meniace sa podmienky s cieľom zabezpečiť fiškálne záujmy štátov. Dvojité zdanenie a daňové úniky preto predstavujú dôležitý predmet záujmu tak pre daňové subjekty ako aj pre jednotlivé štáty.

Problematickou oblasťou je oblasť transferového oceňovania ako potenciálny zdroj príjmov štátneho rozpočtu. Je tomu tak preto, že prostredníctvom spomenutých medzinárodných skupín podnikov je možné pohodlne previesť zdaniteľný zisk z jednej krajiny do druhej, daňovo priaznivejšej. Samozrejme zisk je možné previesť aj medzi prepojenými podnikmi, ktoré nepresahujú hranice štátu a to od ziskového podniku do podniku, ktorý dosiahol stratu respektíve čerpá daňové úľavy. A to je dôvodom, že od roku 2015 sa rozšírili pravidlá transferového oceňovania aj na tuzemské prepojené osoby, pričom je irelevantné, či ide o právnické alebo fyzické osoby. Z uvedeného jasne vyplýva, že kontrolóri finančných úradov sa pri kontrolách sústreďujú na správnosť stanovenia transferových cien a následnú správnosť a spravodlivosť prerozdelenia ziskov v nadnárodných spoločnostiach.

Cieľom našej diplomovej práce je charakteristika transferovej ceny a transferovej dokumentácie z teoretického hľadiska. V prvej časti sme sa zamerali na oceňovanie v účtovníctve, pretože ako také predstavuje jednu z najnáročnejších oblastí. Vymedzili sme nielen národnú ale aj nadnárodnú úpravu tejto problematiky s charakteristikou oceňovacích princípov vychádzajúcich zo všeobecne uznávaných účtovných zásad, ktoré sú jednotlivé účtovné jednotky pri stanovení ceny povinné dodržiavať. Súčasťou tejto časti sú definície jednotlivých oceňovacích veličín, ktoré sú rozčlenené z časového hľadiska, ale aj ich následné použitie, či už pri prvotnom alebo následnom ocenení. Ďalej sa v tejto časti

venujeme účtovnej dokumentácie, charakteristike vybraných účtovných záznamov až po jej archiváciu a to z dôvodu, že je ťažiskom zabezpečenia zásady preukázateľnosti. Nasledujúca podkapitola je venovaná prameňom práva transferového oceňovania a transferovej dokumentácie či už vnútroštátneho alebo medzinárodného práva.

Druhú časť našej diplomovej práce plne venujeme motivácií a zdôvodneniu výberu tejto témy, zosumarizovaniu zdrojov informácií, metód skúmania a metodických postupov uplatnených pri jej realizácii. Vymedzili sme si nielen hlavný cieľ ale aj čiastkové ciele, s ktorými sa zabezpečí naplnenie hlavného cieľa.

V tretej kapitole sme venovali pozornosť ťažiskovej problematike transferového oceňovania a transferovej dokumentácie. V jednotlivých podkapitolách sa venujeme vymedzeniu a charakteristike závislých osôb s rozdelením na ich formálnu a faktickú závislosť, základným princípom a analýze porovnateľnosti, metódam transferového oceňovania v členení na tradičné transakčné metódy a tradičné ziskové metódy, pričom sme pri jednotlivých metódach uviedli praktický príklad a spôsob ich výpočtu. V závere tejto kapitoly rozoberáme problematiku výberu vhodnej metódy transferového oceňovania, predbežnému odsúhlaseniu danej metódy a v neposlednej rade transferovej dokumentácii jej obsahu a rozsahu.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1 Oceňovanie v účtovníctve

Oceňovanie je problematika, ktorá je veľmi náročná a tvorí jednu z najdôležitejších oblastí účtovníctva. Účtovníctvo poskytuje informácie, ktorých úžitková hodnota je v značnej miere ovplyvnená od spôsobu ocenenia pri účtovnom zachytení jednotlivých hospodárskych operácií a od spôsobu, akým sa ocenené položky prezentujú v účtovnej závierke. Zvolený spôsob ocenenia majetku a záväzkov v danom systéme účtovníctva ovplyvňuje nielen vypovedaciu schopnosť finančných veličín, ale aj celkovú výšku aktív a pasív, výšku vlastného kapitálu a v neposlednom rade aj výšku nákladov vyjadrujúcich spotrebu, či zníženie aktív alebo zvýšenie pasív a teda aj výšku výsledku hospodárenia.

S dôrazom na tieto skutočnosti sa oceňovaním zaoberá nielen národná právna úprava ale aj nadnárodná právna úprava. V národnej právnej úprave je oceňovaniu venovaná samostatná časť v zákone č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších úprav (ďalej len „zákon o účtovníctve“). V nadnárodnej úprave sa oceňovaním zoberajú smernice rady Európskej Únie, IFRS (Medzinárodné štandardy finančného vykazovania) a US GAAP (Americké všeobecné uznávané účtovné zásady a princípy). V súvislosti s oceňovaním nemožno zabudnúť na Medzinárodné ohodnocovacie štandardy IVS (International Valuation Standards), ktoré boli vypracované za účelom poskytovania profesijných porovnávacích kritérií pre znalcov pôsobiacich na medzinárodných trhoch s majetkom.

1.1.1 Význam a harmonizácia oceňovania

Oceňovaním sa pre potreby účtovníctva rozumie priradovanie peňažnej čiastky jednotlivým zložkám majetku, záväzkov a rozdielu majetku a záväzkov, ktoré sú zaúčtované v účtovných knihách, vykazované a uvádzané v účtovnej závierke. Nesmiernou výhodou oceňovania v peňažných jednotkách je, že všetky druhy majetku a záväzkov prevádza na jednu spoločnú a sčítateľnú mernú jednotku. Účtovná jednotka má na výber z niekoľkých možných spôsobov ocenenia pri oceňovaní jednotlivých zložiek majetku a záväzkov, ktoré sa následne vykazujú v účtovných výkazoch a vzhľadom k okoliu tak prezentujú hodnotu spoločnosti. Z toho jasne vyplýva, že oceňovanie má priamy vplyv na stanovenie úžitkovej hodnoty informácií, ktoré používatelia týchto informácií využívajú pri svojom rozhodovaní. Problematika, ktorá sa týka oceňovania sa reguluje a uskutočňuje na nadnárodnej úrovni, ktorá následne predstavuje základ pre národnú právnu úpravu.

Najvyššou právnou úpravou týkajúcou sa oceňovania u nás je zákon o účtovníctve, následne opatrenia a metodické pokyny vydávané Ministerstvom financií Slovenskej republiky. Slovenská republika vstúpila do Európskej únie 1. mája 2004. V čase predvstupových opatrení Európskej únie a následne i po vstupe do Európskej únie sa harmonizuje národná legislatíva s členskými krajinami a postupne sa zapracovávajú jednotlivé smernice, nariadenia, rozhodnutia, odporúčania a stanoviská vydávané Radou a Komisiou EÚ do národnej právnej úpravy.¹

1.1.2 Nadnárodná úprava oceňovania

Smernice Európskej Únie - problematickú oblasť oceňovania upravuje smernica Európskeho parlamentu a rady 2013/34/EÚ v súlade s ktorou sú účtovné jednotky povinné pri oceňovaní dodržiavať tieto všeobecné zásady:

- Zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočností – táto zásada je implementovaná aj v zákone o účtovníctve v súlade s ktorým sa považuje za najvyšší princíp podvojného účtovníctva. Spočíva v tom, že účtovná jednotka je povinná účtovať tak, aby účtovná závierka poskytovala verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a o finančnej situácii účtovnej jednotky. Prostredníctvom tejto zásady sa zabezpečuje povinnosť účtovnej jednotky viesť účtovníctvo správne, úplne, zrozumiteľne, preukázateľne a spôsobom zaručujúcim trvalosť účtovných záznamov.
- going concern – predpoklad neobmedzeného trvania účtovnej jednotky,
- zabezpečiť kontinuitu v používaní oceňovacích veličín medzi jednotlivými účtovnými obdobiami,
- aktuálny princíp – náklady a výnosy je potrebné vykazovať v tom účtovnom období v ktorom vznikli, bez ohľadu na to, kedy nastanú výdavky respektíve príjmy, ktoré s nimi súvisia,
- individuálne oceňovanie jednotlivých položiek aktív a pasív,
- princíp bilančnej kontinuity - konečné zostatky všetkých účtov k poslednému dňu účtovného obdobia sa musia rovnať začiatočným stavom k prvému dňu bezprostredne nasledujúceho účtovného obdobia,
- uplatňovanie zásady opatrnosti:

¹ SOUKUPOVA, B. a kol. 2008: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava: Súvaha, 2008, s.99 ISBN 978-80-89265-08-4

- účtovná jednotka môže, vykazovať len tie zisky, ktoré k súvahovému dňu realizovala,
- účtovná jednotka musí zohľadniť k súvahovému dňu všetky predpokladané riziká a straty,
- účtovná jednotka musí zaúčtovať všetky odpisy, bez ohľadu na to, či dosiahla zisk respektíve stratu.

IFRS - oceňovanie v rámci *IFRS* nie je upravené samostatným štandardom ale rámcovo je upravené najmä v rámcovej osnove zostavovania a prezentácie účtovnej závierky. Špecifické prípady oceňovania sú upravené v príslušných štandardoch podľa konkrétnych oblastí, ktorým sú tieto štandardy venované. Na oceňovanie majetku a záväzkov môžu byť použité rôzne oceňovacie základne. Za hlavné rozhodovacie kritériu sa považuje to, aby používatelia účtovnej závierky dostali informácie, ktoré sú spoľahlivé, relevantné a správne. Účtovná jednotka má pri zostavovaní účtovnej závierky na výber tieto oceňovanie veličiny²:

- historické náklady – patria medzi najčastejšie používaný spôsob oceňovania. majetok je ocenený v sume peňažných prostriedkov vynaložených v čase obstarania zníženej o prípadne odpisy. Historické náklady predstavujú obstarávacie náklady, výrobné náklady a zostatkovú cenu. Záväzky sa vykazujú v sume rovnajúcej sa výške prospechu, ktorý vznikol účtovnej jednotke spolu s povinnosťou tento záväzok uhradiť.
- bežná cena – majetok sa oceňuje v sume, ktorú by musela účtovná jednotka v súčasnosti zaplatiť na obstaranie rovnakej zložky majetku. Záväzky sa oceňujú vo výške peňažných prostriedkov, ktoré sú nevyhnutné na ich úhradu v súčasnosti.
- súčasná hodnota očakávaných peňažných tokov – majetok sa oceňuje odúročenou sumou peňažných prostriedkov, ktoré by získala predajom majetku respektíve jeho používaním. Záväzky sa ocenia hodnotou, ktorú účtovná jednotka vynaloží v dobe splatnosti na ich úhradu – súčasnej diskontovanej hodnote budúcich peňažných výdavkov.
- realizačná hodnota – majetkom sa ocení v hodnote, ktorá zodpovedá peňažným prostriedkom, ktoré by získala účtovná jednotka v súčasnosti pri jeho predaji.

² KAREŠ, L. – BOLGÁČ, L. – VÉPYOVÁ, M. 2003: *IAS – Medzinárodné účtovné štandardy*. Bratislava: Súvaha, 2003, s. 88, ISBN 80-88727-55-3.

Závazky sa ocenia v hodnote peňažných prostriedkov, ktoré budú potrebné na ich úhradu v priebehu podnikania.³

1.1.3 Národná úprava oceňovania

V Slovenskej republike je najvyššou právnou normou, ktorá upravuje oceňovanie zákon o účtovníctve a Opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva. Pre správne pochopenie problematiky oceňovania je potrebné si rozčleniť oceňovacie veličiny. Najbežnejšie triediace kritérium je z hľadiska času, na základe ktorého sa členia na ceny minulosti, ceny prítomnosti a ceny budúcnosti.

Ceny minulosti predstavujú sčítanie reálne vzniknutých nákladov. Medzi ceny minulosti patrí⁴:

- Obstarávacía cena – cena, za ktorú sa majetok obstaral vrátane nákladov súvisiacich s obstaraním a všetky zníženia tejto obstarávacej ceny,
- Vlastné náklady
 - pri zásobách vytvorených vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť, prípadne aj časť nepriamych nákladov, ktorá sa vzťahuje na výrobu alebo inú činnosť,
 - pri hmotnom majetku okrem zásob a nehmotnom majetku okrem pohľadávok vytvorenom vlastnou činnosťou priame náklady vynaložené na výrobu alebo inú činnosť a nepriame náklady, ktoré sa vzťahujú na výrobu alebo inú činnosť,
- Menovitá hodnota – ceny vyznačená na danom druhu majetku (peniaze, ceniny), alebo suma na ktorú pohľadávka alebo záväzok znie.

Ceny prítomnosti sa označujú ako aktuálne ceny, ktoré zodpovedajú podmienkam v

³ SOUKUPOVA, B. a kol. 2008: *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava: Súvaha, 2008, s. 155 ISBN 978-80-89265-08-4.

⁴ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §25 ods. 6.

súčasnosti, pričom v sebe premietajú aj zmenu kúpnej sily peňazí, kurzové rozdiely a zmeny trhových podmienok. Medzi ceny súčasností možno zaradiť:

- Trhová cena – suma peňažných prostriedkov, ktoré by podnik zinkasoval predajom oceňovaného majetku za bežných podmienok predaja alebo trhová cena záväzkov, ktorá predstavuje súhrn výdavkov potrebných na bežnú úhradu záväzkov.
- Reprodukčná obstarávacía cena – cena, za ktorú by bolo možné obstarat' majetok rovnakého druhu, kvality a rozsahu ku dňu ocenenie, t. j. v momente, kedy sa o tomto majetku účtuje. V súčasnosti, tak ako to vyplýva zo zákona o účtovníctve nie je možné túto cenu použiť a nahrádza ju reálna hodnota.
- Realizačná cena – cena, ktorá je výsledkom dohody medzi predávajúcim a kupujúcim a predstavuje momentálne dosiahnuteľnú cenu na trhu, za ktorú je možné oceňovaný majetok v súčasnosti predat', po odpočítaní priamych nákladov na jeho predaj. Predpokladom tejto ceny je dopyt, inak by bola táto cena nulová
- Reálna (objektívna) hodnota – suma, za ktorú je možné majetok vymeniť alebo záväzok vysporiadať v nezávislej transakcii medzi informovanými, dobrovoľne súhlasiacimi kupujúcimi a informovanými a dobrovoľne súhlasiacimi predávajúcimi. Reálna hodnota môže byť :
 - trhová cena – predstavuje záverečnú cenu vyhlásenú na burze v deň ocenenia, ak je trh s majetkom aktívnym trhom alebo najpočetnejšia cena ponuky na inom aktívnom trhu v deň ocenenia,⁵
 - hodnota určená oceňovacím modelom, ktorý používa prevažne informácie z operácií alebo z kotácií na aktívnom trhu, ak nie je cena podľa predošlého odseku známa, alebo informácie z iného ako aktívneho trhu, ak nie sú na aktívnom trhu použiteľné informácie,⁶
 - ocenenie posudkom znalca

Ceny budúcnosti – všetky druhy dopredu stanovených oceňovacích veličín, pričom je možné sem zaradiť všetky podoby plánovaných cien, akými sú pravdepodobné ceny na trhu, plánované kladné alebo záporné cashflow, vopred stanovené vlastné náklady. Medzi ceny budúcnosti patrí aj súčasná odúročená hodnota budúcich peňažných tokov, ktorá

⁵ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §27 ods. 3.

⁶ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §27 ods. 2 písm. b), c).

zohľadňuje časovú hodnotu peňazí. Princíp spočíva v tom, že majetok sa oceňuje v súčasnej diskontovanej hodnote budúcich peňažných príjmov, ktoré daný majetok v budúcnosti podľa očakávania prinesie. Záväzky sa oceňujú v súčasnej diskontovanej hodnote budúcich peňažných výdavkov, ktoré bude potrebné vynaložiť na ich úhradu v budúcnosti.

V súlade so zákonom o účtovníctve je účtovná jednotka povinná použiť oceňovaciu veličinu na vyjadrenie ceny majetku a záväzkov, a to v okamihu:

- „*ku dňu uskutočnenia účtovného prípadu spôsobmi podľa §25 – prvotné ocenenie,*
- *ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka, spôsobom podľa § 27 – následné ocenenie,*
- *k inému dňu v priebehu účtovného obdobia spôsobom podľa §27, ak sa to vyžaduje osobitný predpis“.*⁷

Deň uskutočnenia účtovného prípadu je definovaný ako deň, kedy došlo k splneniu dodávky, platby záväzku, započítania respektíve inkasa pohľadávky, prevzatia dlhu, prijatia respektíve poskytnutia preddavku, úhrady úveru alebo pôžičky a pod.⁸ Účtovná jednotka pri prvotnom oceňovaní musí postupovať podľa §25 zákona o účtovníctve. V tabuľke uvádzame prehľad oceňovacích veličín, ktoré sa používajú pri prvotnom ocenení:

⁷ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §24 ods. 1.

⁸ Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších prepisov, §2.

Tabuľka č 1 : Oceňovacie veličiny pri prvotnom vykázaní majetku a záväzkov⁹

Oceňovacia veličina	Druh majetku
Obstarávacia cena	➤ hmotný majetok (okrem hmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou). ➤ zásoby (okrem zásob vytvorených vlastnou činnosťou), ➤ podiely na základnom imaní obchodných spoločností, deriváty a cenné papiere, ➤ pohľadávky pri odplatnom nadobudnutí/pohľadávky nadobudnuté vkladom do základného imania, ➤ nehmotný majetok (okrem nehmotného majetku vytvoreného vlastnou činnosťou), ➤ záväzky pri ich prevzatí.
Vlastné náklady	➤ hmotný/nehmotný majetok a zásoby vytvorené vlastnou činnosťou, ➤ príchovky a prírastky zvierat.
Menovitá hodnota	➤ peňažné prostriedky a ceniny, ➤ pohľadávky/záväzky pri ich vzniku.
Reálna hodnota	➤ bezodplatne nadobudnutý majetok (okrem peňažných prostriedkov, cenín a pohľadávok ocenených menovitými hodnotami, ➤ majetok preradený z osobného vlastníctva do podnikania (okrem peňažných prostriedkov/cenín/pohľadávok ocenených menovitými hodnotami), ➤ hmotný/nehmotný majetok novozistený pri inventarizácii a v účtovníctve doteraz nezachytený. ➤ majetok, ktorý je obstaraný verejným obstarávateľom

⁹ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §25 ods..

	bezodplatne od koncesionára za plnenie vo forme koncesie na stavebné práce ➤ majetok a záväzky nadobudnuté vkladom alebo kúpou podniku alebo jeho časti a majetok a záväzky nadobudnuté zámenou (okrem účtovnej jednotky účtujúcej v sústave jednoduchého účtovníctva), ➤ cenné papiere a deriváty - v majetku fondu, určené na obchodovanie, určené na predaj u obchodníka s cennými papiermi (okrem NBS), ➤ podiely na základoch imaní obchodných spoločností, ktoré nemajú podobu cenných papierov a sú v majetku fondu, ➤ komodity, s ktorými sa obchoduje na verejnom trhu, ktoré sama nevyrobila a nadobudla ich za účelom ich ďalšieho predaj na verejnom trhu, ➤ drahé kovy v majetku fondu.
--	---

Zdroj: Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, §25

Pri následnom ocenení, t. j. ocenení, ktoré nasleduje po prvotnom vykázaní k súvahovému dňu (ku dňu, ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka) musí účtovná jednotka postupovať v súlade s § 27 zákona o účtovníctve. V tabuľke uvádzame prehľad oceňovacích veličín, ktoré sa používajú pri následnom ocenení:

Tabuľka č 2 : Oceňovacie veličiny pri následnom ocenení majetku a záväzkov¹⁰

Oceňovacia veličina – reálna hodnota	Použitie pri ocenení
Trhová cena	➤ komodity ➤ drahé kovy v majetku fondu (zákon o kolektívnom investovaní)

¹⁰ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, §27 ods. 1.

Reálna hodnota	➤ deriváty, ➤ cenné papiere a podiely na základnom imaní (okrem CP držaných do splatnosti), ➤ cenné papiere a podiely na základnom imaní v dcérskych účtovných jednotkách (okrem majetkovej účasti v realitnej spoločnosti a podielov na základnom imaní obchodných spoločností, ktoré nemajú podobu cenného papiera a sú nadobudnuté do majetku špeciálneho podielového fondu alternatívnych investícií, ➤ záväzky, ktoré sú súčasťou portfólia finančných nástrojov na obchodovanie, ➤ obchodné spoločnosti/družstvá zanikajúce bez likvidácie ➤ nehnuteľnosti v špeciálnom podielovom fonde nehnuteľností a nehnuteľností, v ktorých sú umiestnené prostriedky technických rezerv poisťovní.
----------------	--

Zdroj: Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov, §27

Účtovná jednotka musí pri výbere oceňovacej veličiny rešpektovať nielen vyššie spomenuté účtovné zásady ale aj oceňovacie princípy, ktoré je možné charakterizovať ako špeciálne pravidlá uplatňované pri výbere určitej ceny. Sú to najmä :

- realizačný princíp – nazýva sa aj výnosový princíp, pretože výnosy sú uznávané v tom účtovnom období, v ktorom príde k splneniu dodávky, pričom nezáleží či došlo k úhrade
- imparitný princíp – nazýva sa nerovnaký princíp a to z dôvodu rozdielneho posudzovania nerealizovaných strát a nerealizovaných ziskov. Nerealizované zisky sa neúčtujú a nevykazujú zatiaľ čo nerealizované straty musí účtovná jednotka zaúčtovať a vykázať vo výkazoch účtovnej závierky,
- princíp nižšej ceny – tento princíp vyplýva z imparitného princípu a jeho podstata spočíva v tom, že ak pri oceňovaní majetku možno vybrať z historických alebo bežných cien, uplatní sa vždy nižšia,

- princíp bežnej (momentálnej) ceny – jednotlivé zložky majetku sa oceňujú cenami aktuálne platnými na trhu, t. j. realizačnými cenami, trhovými respektíve burzovými cenami,
- princíp historickej ceny – označuje sa aj nákladový princíp. Ide o uplatňovanie zásady oceňovania v historických cenách a predpokladu stálej kúpnej sily peňazí. Majetok by mal byť ocenený v sume, ktorá bola vynaložená pri jeho obstaraní,
- princíp budúcej ceny – oceňuje sa na základe vopred určených oceňovacích veličín, od ktorých sa očakáva, že budú pravdepodobne platiť na trhu v budúcnosti. Nevýhodu princípu budúcej ceny je, že vzniká na základe odhadu a preto sú často krát nepresné,
- princíp pevných zúčtovacích cien – pri tomto princípe sa uplatňujú zásady oceňovania v historických cenách a uplatnenie zásady materiálnosti. Ide o modifikovaný princíp oceňovania v historických cenách, keď sa stanovia priemerné obstarávacie ceny, ktoré sú platné za určité obdobie a nimi sa príslušné druhy majetku oceňujú respektíve sa nimi môžu aj preceňovať.

1.2 Účtovná dokumentácia

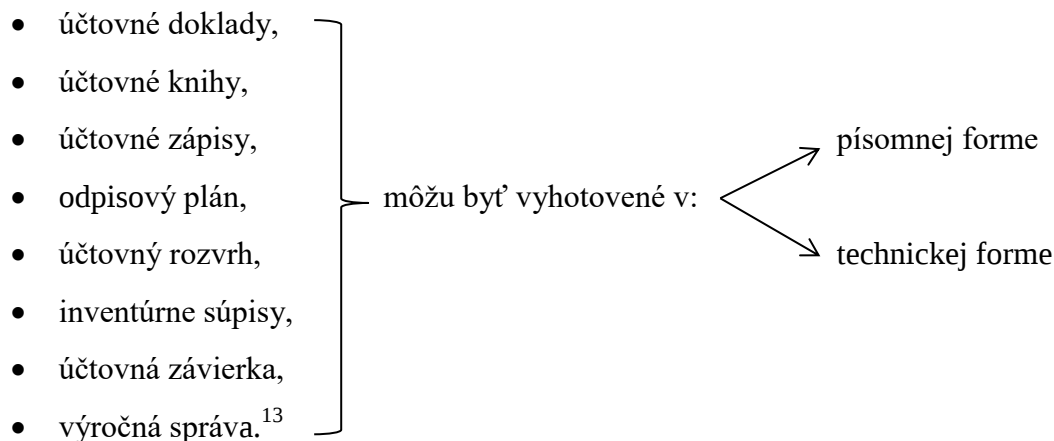
Účtovníctvo môžeme charakterizovať ako ucelený systém informácií o hodnotovej stránke a ekonomickej realite účtovnej jednotky v peňažnom vyjadrení.¹¹ Elementárna no dôležitá zásada, ktorú musí účtovná jednotka pri vedení účtovníctva dodržiavať je zásada preukázateľnosti. Táto zásada sa zabezpečuje hlavne prostredníctvom účtovnej dokumentácie, pričom jej význam a dôležitosť pre účtovníctvo sú dané aj tým, že ju upravuje nielen zákon o účtovníctve ale aj opatrenie Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva a opatrenie č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie.

V súlade so zákonom o účtovníctve sa účtovnou dokumentáciou rozumie súhrn všetkých účtovných záznamov. *„Účtovným záznamom sa rozumie údaj, ktorý je nositeľom informácie týkajúcej sa predmetu účtovníctva alebo spôsobu jeho vedenia. Každú*

¹¹ PATAKY, J. – HACHEROVÁ, Ž – KOČNER, M. 2008: *Základy účtovníctva 1*. Nitra: Slovenská poľnohospodárska univerzita, 2008, s. 13, ISBN 978-552-009-5.

informáciu týkajúcu sa predmetu účtovníctva alebo spôsobu jeho vedenia je účtovná jednotka povinná zaznamenávať len účtovnými záznamami. „¹²

Schéma č 1 : Členenie účtovných záznamov



Zdroj: vlastné spracovanie

1.2.1 Základná charakteristika vybraných účtovných záznamov

Účtovný doklad sa považuje za prvotný účtovný záznam hospodárskej a účtovnej operácie a zároveň predstavuje medzičlánok medzi účtovným prípadom a účtovným zápisom, ktorým sa zabezpečuje preukázateľnosť účtovníctva a účtovnej závierky. Každý účtovný doklad musí byť čitateľný, preukázateľným spôsobom dokazovať skutočnosť a účtovná jednotka je povinná zabezpečiť jeho trvalosť a zároveň neporušiť obsah. Každý účtovný zápis musí byť doložený príslušným účtovným dokladom, ktorý má presne stanovené náležitosti¹⁴:

- označenie účtovného dokladu – slovné a číselné,
- obsah daného účtovného prípadu s označením účastníkov,
- vyjadrenie množstva a cenu za mernú jednotku,
- dátum vyhotovenia účtovného dokladu,
- podpisový záznam osoby zodpovednej za účtovný prípad v účtovnej jednotke a podpisový záznam osoby zodpovednej za zaúčtovanie,

¹² Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §4 ods. 5.

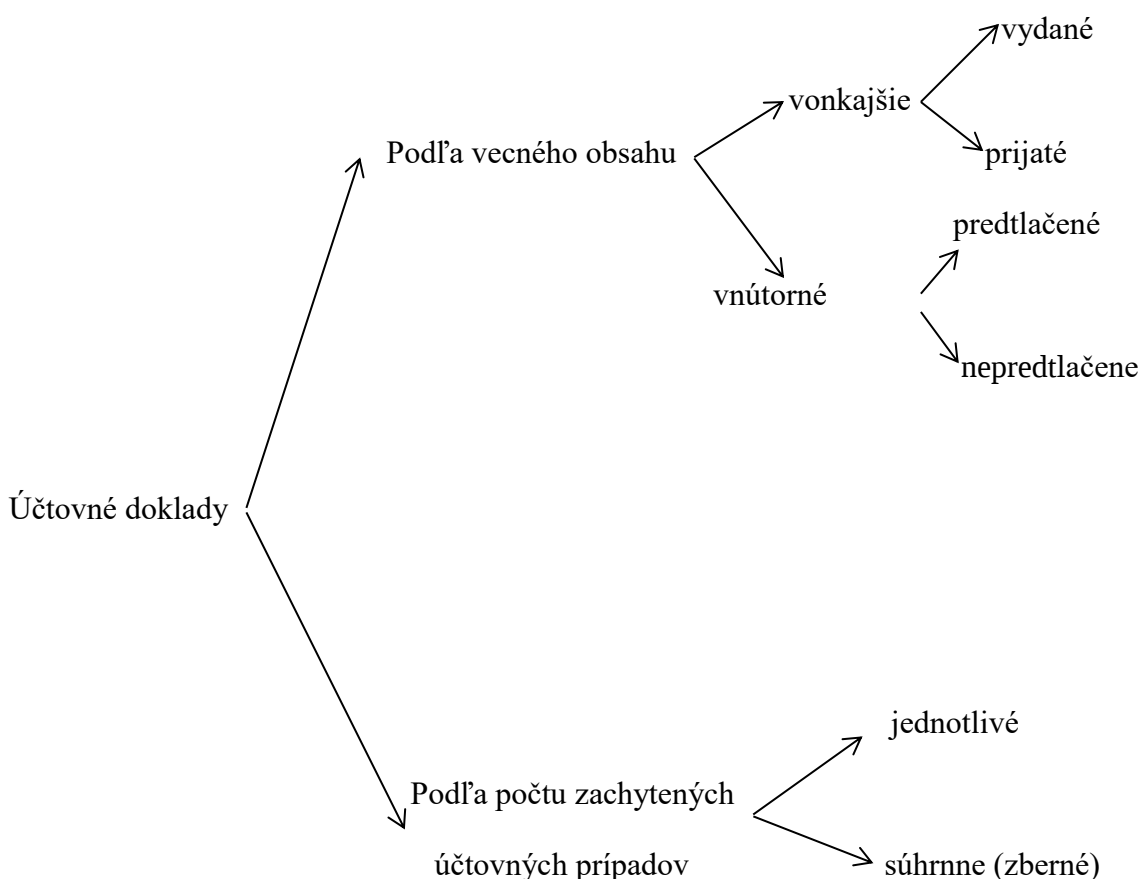
¹³ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, 4 ods. 6.

¹⁴ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §10 ods. 1.

- dátum zaúčtovania účtovného prípadu, ak nie je zhodný s dátumom vyhotovenia,
- určenie účtov na ktorých sa bude účtovať daný účtovný prípad, ak to nevyplýva z programového vybavenia.

Niektoré účtovné doklady plnia aj funkciu daňových dokladov a preto musia obsahovať IČO – identifikačné číslo organizácie, DIČ – daňové identifikačné číslo a IČ DPH – identifikačné číslo pre daň z pridanej hodnoty. V nasledujúcej schéme uvádzame základné členenie účtovných dokladov:

Schéma č 2: Členenie účtovných dokladov



Zdroj: Vlastné spracovanie

Účtovné zápisy a účtovné knihy- účtovná jednotka vykonáva účtovný zápis v účtovných knihách priebežne počas celého účtovného obdobia. Účtovné zápisy môžeme usporiadať z 2 hľadísk a to z časového a vecného. Z časového hľadiska sú účtovné zápisy usporiadané tak, ako za sebou nasledujú a na druhej strane z vecného hľadiska sa usporiadávajú systematicky a vecne. Každý účtovný zápis musí byť uskutočnený zrozumiteľne, prehľadne a spôsobom, ktorý zaručuje jeho trvalosť. Účtovné knihy sa líšia

v závislosti od uplatnenej účtovnej sústavy. Účtovné jednotky účtujúce v sústave podvojného účtovníctva používajú tieto účtovné knihy:

- denník – účtovné zápisy sú usporiadané zaradom, pričom v ňom musia byť zaúčtované všetky účtovné prípady v danom účtovnom období,
- „hlavná kniha, v ktorej sa účtovné zápisy usporadúvajú z vecného hľadiska systematicky a v ktorej sa preukazuje zaúčtovanie všetkých účtovných prípadov na účty majetku, záväzkov, rozdielu majetku a záväzkov, nákladov a výnosov v účtovnom období.“¹⁵ Všetky účtovné prípady zachytené v denníku musia byť zaúčtované aj na účtoch hlavnej knihy

Hlavná kniha obsahuje syntetické a analytické účty v súlade s účtovným rozvrhom a musí obsahovať najmä tieto údaje: stavy účtov ku dňu, ku ktorému sa otvára hlavná kniha, súhrnné obraty strany Má dať a strany Dal jednotlivých účtov a to minimálne na mesačnej báze, zostatky a stavy účtov k súvahovému dňu. Účtovná jednotka, ktorá je právnickou osobou musí otvárať respektíve uzatvárať účtovné knihy:

Tabuľka č. 3: Prehľad otvárania a uzatvárania účtovných kníh¹⁶

Účtovná jednotka – právnická osoba	
<u>Otváranie účtovných kníh:</u>	<u>Uzatváranie účtovných kníh:</u>
• ku dňu vzniku účtovnej jednotky,	• ku dňu zániku v prípadoch, ktoré ustanovuje osobitný predpis,
• k prvému dňu účtovného obdobia,	• k poslednému dňu účtovného obdobia,
• k rozhodnému dňu.	• ku dňu predchádzajúcemu rozhodnému dňu alebo vstupu do likvidácie alebo deň účinnosti vyhlásenia konkurzu.

Zdroj: Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §16 ods. 1 a 4

¹⁵ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §12 ods. 1

¹⁶ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §16 ods. 1 a 4

1.2.2 Archivácia účtovnej dokumentácie

K povinnostiam, ktoré musí účtovná jednotka dodržiavať je zabezpečiť účtovnú dokumentáciu proti strate, odcudzeniu, poškodeniu alebo zničeniu, zabezpečiť ochranu použitých technických prostriedkov, nosičov informácií a programového vybavenia pred ich zneužitím, zničením, poškodením, neoprávnenými zásahmi do nich a taktiež zamedziť prístup k nim.¹⁷ V zmysle §35 zákona o účtovníctve musí účtovná jednotka uschovať účtovnú dokumentáciu počas ustanovenej doby, pričom musí rešpektovať všeobecné predpisy o archívnictve. Účtovná dokumentácia sa archivuje takto:

- *„účtovná závierka, vrátane výkazov vybraných údajov z účtovnej závierky a výročná správa počas desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,*
- *účtovné doklady, účtovné knihy, zoznamy účtovných kníh, zoznamy číselných znakov alebo iných symbolov a skratiek použitých v účtovníctve, odpisový plán, inventúrne súpisy, inventarizačné zápisy, účtovný rozvrh počas piatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa týkajú,*
- *účtovné záznamy, ktoré sú nositeľmi informácie týkajúcej sa spôsobu vedenia účtovníctva a ktorými účtovná jednotka dokladuje formu vedenia účtovníctva počas piatich rokov nasledujúcich po roku, v ktorom sa naposledy použili,*
- *ostatné účtovné záznamy počas doby určenej v registratúrnom pláne účtovnej jednotky tak, aby neboli porušené ostatné ustanovenia tohto zákona a osobitných predpisov,*¹⁸
- v prípade ak účtovná jednotka má povinnosť overenia účtovnej závierky audítorom tak správa audítora je predmetom archivácie po dobu desiatich rokov nasledujúcich po roku, ktorého sa overenie audítorom týka,
- uchovanie účtovných záznamov počas piatich rokov sa vzťahuje aj na účtovné jednotky, ktoré sú pred zánikom, alebo pred skončením podnikania.

1.3 Pramene práva transferového oceňovania

Daňové právo predstavuje skupinu štátom ustanovených alebo štátom uznaných foriem práva, v ktorých sa nachádza charakteristika daňovo – právnych noriem. Tieto normy poskytujú pravidlá správania sa pre subjekty v oblasti daňovo – právnych vzťahov.

¹⁷ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §35 ods. 1.

¹⁸ Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších prepisov, §35 ods. 3.

Normatívne právne akty, ktoré môžeme označiť ako daňovo – právne predpisy sa členia na pôvodné a odvodené, medzinárodné zmluvy a právo Európskej únie. Právne normy, ktoré sú na našom území záväzné a aplikovateľné presahujú hranice vnútroštátneho zákonodarstva a normotvorby, a preto medzi pramene daňového práva je potrebné zahrnúť aj medzinárodné zmluvy, dohody a v súvislosti so vstupom Slovenskej republiky do EÚ aj právne záväzné akty Európskej únie. Porovnateľne možno vymedziť aj pramene práva transferového oceňovania, ktoré predstavuje dôležitú súčasť daňového práva.

1.3.1 Vnútroštátne právo

Postavenie a význam slovenskej legislatívy pre oblasť transferového oceňovania je umocnené jedným z najdôležitejších a všeobecne uznaných princípov súčasného zdaňovania, ktorý je vyjadrený aj v Ústave Slovenskej republiky konkrétne v čl. 59. Význam tohto princípu spočíva v tom, že dane je možné ukladať len zákonom a na základe zákona. Tento elementárny princíp daňového práva má pôsobnosť aj v oblasti transferového oceňovania, kde konečné dopady pôsobenia princípu nezávislého vzťahu sú viditeľné až v medziach vnútroštátneho daňového zákonodarstva. Prítomnosť princípu nezávislého vzťahu v slovenskej daňovej úprave je citeľný hneď po vzniku samostatného štátu v roku 1993. Išlo o všeobecné ustanovenie, ktoré si vyžadovalo uplatňovať trhové ceny na daňové účely, a to v prípade ak sa dohodnuté ceny líšili od trhových cien a daňové subjekty nevedeli túto odlišnosť obhájiť. Toto ustanovenie sa uplatňovalo na široko definovaný rozsah subjektov. Následným vývojom a viacerými novelizáciami, sa v súlade so zákonom č. 286/1992 o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov uplatňoval princíp nezávislého vzťahu v prípade, ak ceny medzi závislými osobami boli nižšie alebo vyššie ako ceny trhové. Právnu úpravou zákona 366/1999 Z. z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov sa uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu obmedzilo len na prípady, v ktorých ceny transakcií zapríčinili zníženie daňového základu v porovnaní zo stavom, ktorý by bol výsledkom uplatnenia trhových cien.

V zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení platnom do 31. decembra 2013 v §17 ods. 5 je ustanovené, že *„súčasťou základu dane zahraničnej závislej osoby je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil*

*základ dane*¹⁹. Neskoršia novelizácia zákona o dani z príjmov z roku 2014 precíznejšie ustanovuje, že súčasťou základu dane je taký rozdiel, v dôsledku ktorého sa znížil základ dane alebo sa zvýšila daňová strata. Výsledkom najaktuálnejšieho vývoja práva transferového oceňovania je rozšírenie jeho osobnej pôsobnosti. S účinnosťou od 1. januára 2015 sa tieto právne normy vzťahujú nielen na zahraničné závislé osoby ale aj na vzájomné transakcie medzi tuzemskými závislými osobami. Právno – aplikačné problémy týkajúce sa transferového oceňovania sú v praxi riešené prostredníctvom spravodajského orgánu Ministerstva financií SR. Ide o usmernenia, ktoré vychádzajú z princípov a zásad obsiahnutých v smernici OECD o transferovom oceňovaní, ako aj z Kódexu správania sa pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniku v EÚ. Problematika týkajúca sa dokumentácie o transferovom oceňovaní je uvedená v §18 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov zo 4. decembra 2003, pričom jej obsahovú náplň určuje Ministerstvo financií SR. Obsahová náplň dokumentácie bola ustanovená vydaním usmernenia Ministerstva financií SR v roku 2009 a následným usmernením v auguste 2014. Najaktuálnejšie usmernenie MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa §18 ods.1 zákona č. 595/2003 Z. z. bolo zverejnené v máji 2015 a reflektuje na vývoj vnútroštátnej právnej úpravy, týkajúcej sa predovšetkým rozšírenia pôsobnosti práva transferového oceňovania. V decembri 2013 vydalo Finančné riaditeľstvo SR metodický pokyn, ktorý sa týka aplikácie metód transferového oceňovania. Jeho cieľom je priblížiť podstatu jednotlivých metód transferového oceňovania definovaných v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v §18 ods. 2 a 3. a tiež vysvetliť ich následné použitie v konkrétnych situáciách. Obsahom tohto metodického pokynu je aj poukázanie na silné a slabé stránky uplatňovania jednotlivých metód.

1.3.2 Medzinárodné právo

Podstatnú časť právnej regulácie transferového oceňovania tvoria pramene medzinárodného práva. Z pohľadu formálneho prameňa práva ide predovšetkým o bilaterálne a multilaterálne medzinárodné zmluvy, v ktorých jednou zo zmluvných strán je Slovenská republika. Obsah medzinárodných zmlúv je zreteľne determinovaný materiálnymi prameňmi práva, ktorými sú Modelová zmluva OECD, komentár k Modelovej zmluve OECD a smernice OECD o transferovom oceňovaní. Slovenská republika uzavrela viacero medzinárodných zmlúv, pri ktorých sa dá spozorovať ich

¹⁹ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov §17 ods. 5.

daňovo – právnu relevanciu. Vo vzťahu k transferovému oceňovaniu ide najmä o medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenie a zabránení daňovým únikom, pričom významné sú aj tie zmluvy, ktorých predmetom je výmena daňových informácií alebo medzinárodná pomoc pri výkone jednotlivých činností správcov daní. Charakteristickým znakom medzinárodných daňových zmlúv je ich dvojstranný charakter, ktorý spočíva v dohode dvoch štátov o deľbe práva na zdanenie príjmov z cezhraničných podnikateľských aktivít do rámca ich jurisdikcií. Akákoľvek novelizácia medzinárodných zmlúv si vyžaduje značnú časovú náročnosť na jej odrazenie sa v zmluvnej praxi štátov a preto v poslednom období jednotlivé štáty pristupujú k zahrnutiu nevyhnutných zmien do obsahu zmlúv prostredníctvom nahradenia obsahu pojmov zakotvených v zmluve. Toto sa deje najmä aktualizáciou komentára OECD k modelovej zmluve a tiež vo vzťahu k smernici OECD o transferovom oceňovaní. Problematika určenia cien za transfery medzi závislými osobami sa v medzinárodných zmluvách riešia uplatňovaním princípu nezávislého vzťahu, ktorý je zakotvený v čl. 9 Modelovej zmluvy OECD ako aj vo väčšine bilaterálnych zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia uzatvorených Slovenskou republikou. OECD predstavila s cieľom zabezpečiť jednotné riešenie otázok týkajúcich sa medzinárodného zdaňovania Modelovú zmluvu o zdanení príjmu a majetku, ktorá bola publikovaná v roku 1963 a doplnená v roku 1977. Od tohto obdobia bola Modelová zmluva predmetom pravidelnej revízie a jej doterajšie znenie je výsledkom zmien z roku 2010. V roku 2014 OECD vydala aktualizáciu komentára k Modelovej zmluve, avšak tieto zmeny sa článku 9 podstatným spôsobom nedotýkajú. Od prvej publikácie Modelovej zmluvy v roku 1963 až do súčasného znenia je článok 9. venovaný problematike primárnej úpravy ziskov prepojených podnikov, ktorého podstata spočíva v úprave účtov podniku, ak tieto nezobrazujú skutočné zisky vznikajúce na území daného štátu.

Fiskálna komisia OECD schválila v roku 1979 správu o transferovom oceňovaní, ktorá riešila problémy v oblasti medzinárodných investícií a rastúcich medzinárodných ekonomických aktivít. Taktiež sa touto správou ustanovilo spoločné uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu pretože už v tom čase bolo konštatované, že uplatňovanie tohto princípu by bolo sprevádzané mnohými problémami ak by štáty uplatňovali rôzny prístup k tejto problematike. Následným vývojom bola táto správa aktualizovaná a na základe schválenia Rady OECD nanovo publikovaná v roku 1995 ako smernica OECD o transferovom oceňovaní pre správcov dane a nadnárodné spoločnosti, čím sa stala významným dokumentom ďalšieho rozvoja v tejto oblasti. Dôležitým obsahom tejto

smernice je nielen dlhodobé zotrvanie na princípe nezávislého vzťahu ale najmä ustanovenie metód na určenie cien medzi prepojenými osobami a tiež zakotvenie, ktoré pojednáva o spôsobe zostavenia a obsahu dokumentácie o transferovom oceňovaní. V priebehu niekoľkých nasledujúcich rokov bol obsah tejto smernice doplnený o aspekty transferového oceňovania akými sú napríklad oceňovanie nehmotného majetku, služieb poskytovaných v rámci skupiny, zdieľanie nákladov medzi spoločnosťami v skupine a podobne. V dôsledku vývoja transferového oceňovania boli vykonané úpravy kapitol I. až III. a formulácia novej kapitoly IX smernice o transferovom oceňovaní, ktoré boli schválené v júli 2010 Radou OECD. V súčasnej dobe sú výsledkom pokračujúceho vývoja predovšetkým práce na revízii VI. kapitoly smernice venujúcej sa problematike transferového oceňovania nehmotného majetku.

2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Cieľ práce

Primárnym cieľom diplomovej práce je poskytnúť komplexný pohľad na riešenie problematiky transferového oceňovania, transferovej dokumentácie, výber správnej oceňovacej metódy a vysvetliť princíp nezávislého vzťahu, ktorý sa považuje za teoretický základ transferového oceňovania, a to na základe analýzy právnej úpravy transferového oceňovania z pohľadu Slovenskej republiky a z pohľadu OECD.

K splneniu vymedzeného cieľa bolo potrebné splniť niekoľko čiastkových cieľov. Za čiastkové ciele, ktoré umožňujú dosiahnutie hlavného cieľa sme si stanovili tieto:

- vypracovať komplexný teoretický prehľad o oceňovaní,
- analyzovať národné aj nadnárodné právne predpisy, zákony a nariadenia, ktoré sa týkajú oceňovania,
- charakterizovať z teoretického hľadiska účtovnú dokumentáciu a spôsoby jej archivácie,
- analyzovať pramene práva transferového oceňovania v členení na vnútroštátne a medzinárodné právo,
- identifikovať závislé osoby a ich vymedzenie v národnej legislatíve,
- teoreticky určiť základné pojmy, ktoré sa vzťahujú na problematiku transferového oceňovania,
- analyzovať jednotlivé metódy transferového oceňovania s uvedením praktických príkladov,
- priblížiť výber vhodnej metódy transferového oceňovania a jej predbežné odsúhlasenie,
- analyzovať transferovú dokumentáciu, ktorej cieľom je zdokumentovať proces tvorby cien v obchodných vzťahoch medzi blízkymi, ekonomickými a personálne prepojenými osobami.

Metodika práce a metódy skúmania

Predmetom skúmania našej diplomovej práce je transferové oceňovanie, transferová cena a transferová dokumentácia, ktorá predstavuje formalizovaný nástroj zabezpečenia súladu transferových cien v kontrolovaných transakciách s princípom nezávislého vzťahu.

Na dosiahnutie nami vytýčeného hlavného cieľa a čiastkových cieľov bolo nevyhnutné:

- zadovážiť si a naštudovať podstatné zdroje informácií, ktoré sa týkajú oceňovania a dokumentácie pre potreby účtovníctva,
- získať a vyhodnotiť nielen domácu, ale aj zahraničnú odbornú literatúru koncentrujúcu sa na danú problematiku vo forme knižnej a časopiseckej literatúry, ale aj internetových zdrojov,
- uplatniť metódy vedeckého skúmania, najmä:
 - *metódu analýzy* – predstavuje proces reálneho resp. myšlienkového rozkladu skúmaného objektu na menšie časti, ktoré sa následne stávajú predmetom ďalšieho skúmania. Pre potreby našej diplomovej práce sme ju využili pri zbere informácií, ich triedení, analýze a vyhodnocovaní právnych aspektov transferového oceňovania na národnej a nadnárodnej úrovni a pri analýze porovnateľnosti kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií, ktorá výrazným spôsobom ovplyvňuje voľbu konkrétnej metódy transferového oceňovania,
 - *metódu syntézy* – metóda nadväzujúca na metódu analýzy a predstavuje myšlienkové spojenie poznatkov získaných analytickými metódami v jeden celok. Použili sme ju pri vyvodzovaní úsudkov,
 - *metódu abstrakcie* - myšlienkové oddelenie nepodstatných náležitostí od tých podstatných. Uvedenú metódu vedeckého skúmania sme aplikovali pri teoretických východiskách oceňovania a dokumentácie,
 - *metódu dedukcie* – logické odvodzovanie zo všeobecných poznatkov, ktorá bola využitá pri formulácii hlavného cieľa a čiastkových cieľov,
 - *metódu komparácie* - dáva možnosť určiť spoločné a rozdielne prvky javov a procesov a jej využiteľnosť sa našla hneď na niekoľkých miestach diplomovej práce, napríklad pri vymedzení silných a slabých stránok jednotlivých metód transferového oceňovania, pri komparácii danej problematiky z pohľadu národnej a nadnárodnej legislatívy.

3 Výsledky práce a diskusia

3.1 Základná charakteristika závislých osôb a ich vymedzenie v národnej legislatíve

Obchodné a finančné transakcie medzi osobami, ktoré sú v nezávislom vzťahu ovplyvňuje veľa faktorov, ktoré majú priamy dopad na cenu a ziskovosť ako napríklad preferencie, konkurencia, právne regulácie. Cieľom jednotlivých nezávislých subjektov je získať čo najvyšší zisk z transakcie pre seba.

Pri transakciách medzi závislými osobami sú transferové ceny určované z vnútra organizácie a nemusia vždy odrážať výšku vynaložených nákladov, konkurenčné sily a znášané riziká. Transferovou cenou sa rozumie cena vynaložená za služby, tovary, nehmotný majetok a pod. medzi spriaznenými osobami. Prepojené spoločnosti spravidla sledujú konkrétny spoločný záujem ako je maximalizácia zisku, prienik na trh, minimalizácia daňového zaťaženia a preto niekedy obetujú ziskovosť jednotlivých členov pre prospech celej skupiny. Predmetom týchto transakcií sú predovšetkým hmotný a nehmotný majetok, služby, ako aj pôžičky a nájmy.²⁰

3.1.1 Formálna závislosť

Sledujúc osobnú pôsobnosť noriem transferového oceňovania, formálnou kontrolou rozumieme také definovanie vzájomného vzťahu daňových subjektov, pri ktorých sa rozhodujúcim faktorom považujú kvantitatívne znaky resp. znaky ktoré umožňujú ich splnenie prostredníctvom navonok identifikovateľných kritérií. Predovšetkým ide o zadefinovanie vzťahu závislých osôb.²¹

Pojem závislé osoby je definovaný v zákone o daní z príjmov ako²²:

- blízke osoby alebo
- ekonomicky a personálne prepojené osoby alebo

²⁰ LUKNÁROVÁ, K. D. 2009. *Transferové oceňovanie I. legislatíva, princípy, metódy a dokumentácia v príkladoch*. Bratislava : Verlag Dashofer, 2009. s. 892. ISSN 1335-843X.

²¹ KOČIŠ, M. 2015. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2015. s. 104. ISBN 978-80-8168-226-1.

²² Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §2 písm. n).

- inak prepojené osoby.

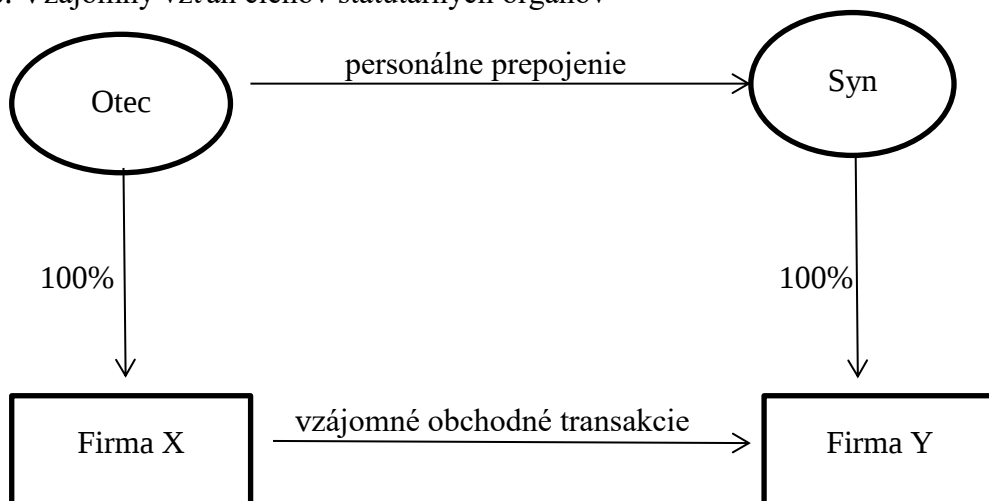
Blízke osoby sa považujú v zmysle Občianskeho zákonníka č. 40/1964 Zb. v znení neskorších predpisov predovšetkým za osoby, ktoré sú príbuzné v priamom rade, súrodenci, manželia a tiež iné osoby v rodinnou alebo obdobnom pomere ak by ujmu, ktorú utrpela jedna z nich, druhá pocítovala ako vlastnú ujmu.

Spoločenstvo osôb, ktoré patria do kategórie ekonomického alebo personálneho prepojenia je definované v zákone o dani z príjmov v §2 písm. o) ako účasť ma majetku, kontrole alebo vedení inej osoby respektíve vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré podliehajú kontrole alebo vedeniu tej istej osoby, alebo v ktorým ma táto osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel, pričom účasť na

1. „majetku alebo kontrole sa rozumie viac ako 25% priamy alebo nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní alebo na hlasovacích právach, pričom nepriamy podiel sa vypočíta súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi a takto vypočítaný výsledok sa vynásobí stomi a nepriamy odvodený podiel sa vypočíta súčtom nepriamych podielov; nepriamy odvodený podiel sa použije len na výpočet výšky účasti jednej osoby na majetku alebo kontrole inej osoby, ak táto jedna osoba má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb, z ktorých každá má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50%, všetky osoby, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu,
2. vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov alebo členov dozorných orgánov obchodnej spoločnosti alebo družstva k tejto obchodnej spoločnosti alebo družstvu.“²³ Takouto účasťou na vedení sa rozumie vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod vedením tej istej osoby. Pre lepšie pochopenie ilustrujeme takýto vzťah v nasledujúcej schéme.

²³ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §2 písm. o).

Schéma č 3: Vzájomný vzťah členov štatutárnych orgánov



Zdroj: Vlastné spracovanie

V zákone o dani z príjmov je zahraničná závislá osoba definovaná ako vzájomne prepojená tuzemská fyzická alebo právnická osoba so zahraničnou fyzickou alebo právnickou osobou. Rovnakým spôsobom je posudzovaný aj vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, tiež aj vzťah daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálou prevádzkarňou na území Slovenskej republiky a vzťah medzi stálymi prevádzkarňami daňovníkov, ktorí sú vzájomne prepojení²⁴.

Stálou prevádzkarňou je:

- 1) kancelária, dielňa, pobočka, pracovisko, miesto predaja, technické zariadenia alebo miesto prieskumu a ťažby prírodných zdrojov. Ide teda o miesto, prostredníctvom ktorého je činnosť daňovníka na území SR organizovaná a riadená a toto miesto respektíve zariadenie sa využíva na výkon činnosti sústavne alebo opakovane. V prípade ak ide o jednorazovú činnosť, miesto alebo zariadenie v ktorom sa činnosť vykonáva sa považuje za trvalú ak doba výkonu presiahne šesť mesiacov.
- 2) stavenisko, miesto stavebných projektov a montážnych projektov len ak činnosť vykonávaná na nich presiahne šesť mesiacov.
- 3) činnosť, ktorá je vykonávaná na území Slovenskej republiky týkajúca sa poskytovania služieb daňovníkom alebo osobami pre neho pracujúcimi, pričom

²⁴ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §2 písm. r).

výkon tejto činnosti presiahne šesť mesiac a to buď súvisle alebo v niekoľkých obdobiach v akomkoľvek období dvanásť po sebe nasledujúcich mesiacov

- 4) osoba, ktorá koná v mene daňovníka s obmedzenou daňovou povinnosťou a sústavne alebo opakovane uzatvára respektíve prerokováva v jeho mene zmluvy na základe splnomocnenia. Daňovník znáša podnikateľské riziko za výsledok činnosti ktoré vykonáva splnomocnená osoba.²⁵

3.1.2 *Faktická závislosť*

Druhá závislosť je v platnej a účinnej právnej úprave vymedzená kritériami, ktoré je možné charakterizovať ako faktické, a teda nezávislé od naplnenia formálnych znakov. Tento koncept faktickej závislosti dopĺňa v slovenskej právnej úprave už vyššie spomenuté kritériu formálnej závislosti. Podľa § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov sa za závislé osoby považujú aj inak prepojené osoby. Iným prepojením sa rozumie obchodný vzťah ktorý je vytvorený predovšetkým za účelom zníženia základu dane respektíve zvýšenia daňovej straty. Jedná sa o napr. tuzemskú fyzickú osobu alebo právnickú osobu, ktorá realizuje transakcie s osobou sídliacou v niektorej z krajín so zvýhodneným daňovým režimom alebo v daňovom raji. Pri tejto definícií absentuje požiadavka na naplnenie formálnych znakov a rozhodujúcim je charakter obchodného vzťahu, ktorý je medzi posudzovanými osobami. Týmto ustanovením sa má zabezpečiť právna istota pre správcov dane ako aj pre daňovníkov, keďže je jednoznačne vymedzené, že aj obchodný vzťah, ktorého hlavným zámerom je zníženie základu dane alebo zvýšenie daňovej straty sa bude považovať za závislý vzťah. Ako už bolo spomenuté cieľom podnikateľského subjektu je dosiahnuť z každej obchodnej alebo finančnej transakcie čo najvyšší zisk. Tento zisk však podlieha v každom štáte zdaneniu a preto majú daňovníci záujem ho zdaniť čo najvýhodnejšie a to transferom zisku do spoločností, ktoré dosiahli stratu, čerpajú daňové úľavy alebo sa nachádzajú v štáte s nižším daňovým zaťažením. Takýto transfer zisku sa uskutočňuje cez cielené oceňovanie vzájomných transakcií medzi závislými osobami pri predaji respektíve nákupe výrobkov, tovarov, služieb. Odtiaľ pochádza názov „transferové oceňovanie“.

²⁵ Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §16 ods. 2.

3.2 Základné princípy transferového oceňovania

Transferové oceňovanie predstavuje metodiku, ktorá slúži na stanovenie, zdokumentovanie a preverenie cien v kontrolovaných transakciách, ktoré uskutočňujú prepojené osoby tak, aby zodpovedali podmienkam nezávislého vzťahu. Ako je už vyššie spomenuté princíp nezávislého vzťahu je medzinárodne uznávanou normou, dohodnutou členskými štátmi OECD. Jeho prvú formuláciu je možné spozorovať už v činnosti Ligy národov v 30. rokoch minulého storočia a ktorý bol zakotvený aj v čl.9 modelovej zmluvy OECD z roku 1977, ktorá pojednáva o dvojitom zdaňovaní. Neskôr sa tento princíp premietol aj do prvého formalizovaného vyjadrenia pravidiel transferového oceňovania, ktoré boli vydané v roku 1979 v správe OECD s názvom *Transferové oceňovanie a nadnárodné spoločnosti* a natrvalo sa stal prítomný v opatreniach medzinárodného spoločenstva štátov pri regulácii problematiky transferového oceňovania.²⁶

Princíp nezávislého vzťahu je zohľadnený aj v podmienkach právneho poriadku Slovenskej republiky. Pôsobenie tohto princípu je v súčasnej platnej a účinnej právnej úprave vyjadrené v §17 ods. 5 zákona o dani z príjmov z ktorého vyplýva, že ceny ktoré sú vzájomne dohodnuté medzi závislými osobami by sa nemali líšiť od cien, ktoré boli dohodnuté medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahov za porovnateľných okolností. Tento princíp sa v dôsledku vývoja daňového práva v Slovenskej republike uplatňuje aj medzi závislými osobami, pri ktorých chýba cezhraničný prvok.²⁷

3.2.1 Analýza porovnateľnosti na účely transferového oceňovania

Vplyv noriem, ktoré sa týkajú transferového oceňovania založeného na princípe nezávislého vzťahu sú primárne determinované uplatnenou metodológiou stanovenia transferových cien medzi závislými osobami. Touto metodológiou sa rozumie systém vzájomne na seba vplývajúcich postupov, medzi ktoré predovšetkým patrí:

1. Analýza porovnateľnosti kontrolovaných a nekontrolovaných transakcii

²⁶ KOČIŠ, M. 2009. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2015. s. 35. ISBN 978-80-8168-226-1.

²⁷ Zákona č.595/2003 Z. z o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §17 ods5.

2. Výber metódy transferového oceňovania a uplatnenie jej výsledkov na podmienky skúmanej transakcie.

Analýza porovnateľnosti významným spôsobom ovplyvňuje voľbu konkrétnej metódy transferového oceňovania a zároveň predstavuje východiskový bod stanovenia transferovej ceny. Ich správne stanovenie je spojené s výberom metódy transferového oceňovania a jej následnou aplikáciou takým spôsobom, ktorý bude v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Význam tejto metodológie je daný predovšetkým jej vplyvom na možnosť vzniku dvojitého zdanenia respektíve daňových únikov. Dvojité zdanenie môže nastať v tejto súvislosti napríklad aplikáciou rozdielných východísk pre uplatnenie metód transferového oceňovania správcami dane dvoch štátov. Naopak pri účelovom postupe daňových subjektov v priebehu uskutočňovania analýzy porovnateľnosti môže byť výsledkom daňový únik.

3.2.2 Faktory porovnateľnosti

Ako sme už spomínali v zmysle smernice OECD je uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu založené na porovnávaní podmienok v kontrolovaných transakciách s podmienkami transakcií medzi nezávislými osobami.

Podmienky sa považujú za porovnateľné, ak medzi nimi nie je rozdiel, ktorý by mohol podstatne ovplyvniť porovnávané podmienky, alebo ak je možné vykonať úpravy, ktoré by vplyv týchto rozdielov odstránilo. Jednou z primárnych povinností prepojených osôb je sledovanie cien a podmienok, za ktoré sa medzi nimi uskutočňujú kontrolované transakcie.

Pri komparácií transakcií medzi závislými a nezávislými osobami je za účelom stupňa porovnateľnosti potrebné porovnať atribúty porovnávaných transakcií²⁸. V zákone o dani z príjmov je stanovené že: „*Pri porovnávaní sa zohľadňujú najmä činnosti vykonávané porovnávanými osobami, a to ich výroba, montážne práce, výskum a vývoj, nákup a predaj a podobne, rozsah ich podnikateľských rizík, vlastnosti porovnávaného majetku alebo služby, dohodnuté zmluvné podmienky, ekonomické prostredie trhu, ako aj obchodná stratégia*“²⁹. V prípade ak sa ceny v obchodných a finančných vzťahoch prepojených osôb líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami sa majú podľa čl.9 ods.1 modelovej

²⁸ LUKNÁROVÁ, K.D. 2010. *Transferové oceňovania II – transakcie*. Bratislava: Verlag Dashofer 2010, s 7. ISSN: 1335-843X.

²⁹ Zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov §18 ods.1.

zmluvy OECD ktorékoľvek zisky, ktoré neboli dosiahnuté len následkom existencie týchto rozdielnych podmienok zahrnúť do ziskov tohto podniku a následne aj zdaňť a zároveň sa členovia skupiny nadnárodných spoločností nepovažujú za nedeliteľné časti jednej ucelenej spoločnosti, ale za separátne hospodáriace jednotky. Podľa slovenskej právnej úpravy v prípade existujúcich rozdielov medzi závislou a nezávislou transakciou je podľa §17 ods.5 zákona o dani z príjmov: „*Súčasťou základe dane závislej osoby je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu*“³⁰

V súvislosti s analýzou porovnateľnosti sa v smernici OECD hovorí o piatich faktoroch porovnateľnosti, medzi ktoré patria:

- vlastnosti prevádzaného majetku alebo služby,
- funkcie vykonávané zmluvnými stranami vrátane využívaného majetku a znášaných rizík,
- zmluvné podmienky,
- ekonomické okolnosti ktoré sa vzťahujú na posudzované osoby,
- obchodné stratégie uskutočňované týmito osobami.

Slovenská právna úprava analýzy porovnateľnosti je založená na pravidlách, ktoré sú obsiahnuté v smernici OECD.

Charakter predmetu transakcie - predmet transakcie vyjadruje jej prvotnú charakteristiku a najjasnejšie ju identifikuje s ohľadom na ostatné kontrolované transakcie posudzovanej osoby, ako aj s ohľadom na nekontrolované transakcie medzi nezávislými osobami. Práve tento faktor porovnateľnosti stojí na začiatku procesu výberu metódy transferového oceňovania a podstatným spôsobom ovplyvňuje jeho výsledok. Bežne sa tento faktor označuje aj ako charakteristika majetku alebo služby, čo vyjadruje obsahovú šírku možných predmetov kontrolovaných transakcií. Podľa smernice OECD význam tohto faktora je predovšetkým v jeho spôsobilosti vplývať na stanovenie transferovej ceny na otvorenom trhu. V prípade ak ide o hmotný majetok tak dôležitou charakteristikou sú jeho fyzické vlastnosti, kvalita, spoľahlivosť, dostupnosť a objemové vyjadrenie. Pri službách je

³⁰ Zákona č.595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §17 ods5.

najdôležitejšia najmä povaha a rozsah poskytovaných služieb a pri nehmotnom majetku je relevantná povaha daného právneho vzťahu (napr. licenčná zmluva alebo odplatný prevod nehmotného majetku) a charakter nehmotného majetku (môže ísť o patent, know-how, ochrannú známku a pod.). Dôležitosť charakteru prevádzaného majetku respektíve služby na trhovú cenu sa odzrkadľuje v jeho pôsobení na metódy transferového oceňovania, ktoré sú diferencované v závislosti od miery ich citlivosti na tento faktor. V smernici OECD sa uvádza, že odlišnosť v charaktere majetku a služby najvýraznejším spôsobom ovplyvňuje spoľahlivosť uplatnenia metódy porovnateľnej nekontrolovanej ceny a v menšej miere vplýva na ostatné cenové metódy a metódy založené na porovnávaní zisku.³¹

Funkcie a riziká - Za jadro analýzy porovnateľnosti sa považuje zohľadnenie vplyvu vykonávaných funkcií a rizík znášaných závislými osobami v kontrolovaných transakciách. Transferová cena by mala zohľadňovať činnosti vykonávané osobou, ktorá práma odplatu, pričom do úvahy sa berie tiež majetok využívaný na tento účel a znášané riziká.³² Funkcie, ktoré sú vykonávané porovnávanými osobami sú v zákone o dani z príjmov ustanovené v §18 podľa ktorého sa zohľadňujú ich činnosti ako napríklad výroba, montážne práce, výskum a vývoj, nákup a predaj. Riziká sú brané do úvahy v požiadavke na zohľadnenie podnikateľských rizík, no zároveň zákon o dani z príjmov sa im bližšie nevenuje. Takisto sa nevenuje bližšia pozornosť ani vplyvu majetku využívaného v kontrolovanej transakcii na stanovenie transferovej ceny. Pri opise funkcií posudzovaných osôb sa v smernici OECD nachádza v porovnaní so zákonom o dani z príjmov navyše aj zmienka o dizajne, servise, doprave, marketingu, financovaní a manažmente. Ide teda o výpočet príkladov možných činností, ktoré sú dôležité z pohľadu transferového oceňovania, pričom dôraz sa kladie na určenie tých funkcií, ktoré sú v predmetnom prípade rozhodujúce. Smernica OECD navyše ponúka aj demonštratívny výpočet potenciálnych rizík znášaných závislými osobami, medzi ktoré sú zaradené trhové riziko, riziko investície do výskumu a vývoja, úverové riziko, finančné riziko, riziko straty a pod.

Z pohľadu majetku ktorý je využívaný niektorou zo strán kontrolovanej transakcie sa v smernici zdôrazňuje hlavne význam hodnoteného nehmotného majetku a finančných

³¹ OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 15. September 2009, ods. 1.40 – 1.41.

³² OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 15. September 2009, ods. 1.42.

aktív, pričom treba brať do úvahy aj charakteristiku majetku týkajúcu sa jeho veku, trhovej hodnoty, polohy, dostupnosti prostriedkov jeho právnej ochrany a pod. Z uvedeného vyplýva, že smernica OECD opisuje rôznorodosť aspektov vstupujúcich do analýzy funkcií, rizík a majetku využívaného v kontrolovanej transakcii a zároveň pri analýze porovnateľnosti by sa mala pozornosť venovať predovšetkým tým funkciám a rizikám, ktoré sa vzťahujú na kontrolovanú transakciu a následne môžu mať vplyv na posudzovanú transferovú cenu.³³

Zmluvné podmienky - dôležitosť zohľadnenia zmluvných podmienok kontrolovaných transakcií v analýze porovnateľnosti vyjadruje jednak §18 ods1. zákona o dani z príjmov, ako aj smernica OECD. Zatiaľ čo vo vnútroštátnej právnej úprave sa tento faktor porovnateľnosti nijako neopisuje, v smernici OECD sa nachádza všeobecné vymedzenie jeho významu pri určení transferových cien. Zmluvné podmienky, ktoré sú dojednané závislými osobami v ich transakciách sú charakterizované ako vyjadrujúce rozloženie zodpovednosti, rizík a výhod. Ide teda o práva a povinnosti medzi zmluvnými stranami a preto predstavujú základ pre realizáciu vyššie opisovanej rizikovej a funkčnej analýzy. Preverenie zmluvných podmienok sa má vykonať najmä z pohľadu, či zmluvné strany plnia dojednané povinnosti a realizujú dojednané práva. Východiskom je komparácia s nekontrolovanou transakciou, kde je možné očakávať modifikáciu zmluvných podmienok len vtedy, ak je to výhodné pre obidve zakomponované strany.³⁴

Osobitným problémom, ktorý vystupuje do popredia práve v súvislosti s týmto faktorom je náročnosť poznania dojednaní medzi nezávislými osobami. Táto otázka je rozhodujúca v prípadoch, keď sú nedostupné informácie o externých porovnateľných transakciách, ktoré slúžia na účely komparácie. Výsledkom absencie alebo len čiastočnej dostupnosti informácií týkajúcich sa nekontrolovanej transakcie môže byť zníženie spoľahlivosti zahrnutia takejto transakcie do analýzy porovnateľnosti, pričom mieru jej výpovednej hodnoty pre stanovanie transferovej ceny bude potrebné vyhodnotiť aj z ohľadom na spoľahlivosť ostatných faktorov porovnateľnosti tak, aby sa dodržal princíp nezávislého vzťahu. Zo smernice OECD jednoznačne vyplýva, že pri analýze porovnateľnosti je potrebné dosiahnuť rovnovážny stav medzi jej spoľahlivosťou

³³ KOČIŠ, M. 2009. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2015. s. 150 - 153. ISBN 978-80-8168-226-1.

³⁴ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* ISBN 978-92-6407-527-6. 15. September 2009, ods. 1.52 - 153.

a administratívnou záťažou daňových subjektov, ktorá súvisí s realizáciou tejto komparácie.³⁵

Ekonomické podmienky - kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií majú okrem svojich praktických dopadov aj ďalší význam a to, že ide o vyjadrenie úzkej prepojenosti ekonomických a právnych aspektov transferového oceňovania. *“Ekonomické podmienky posudzovaných transakcií tu vstupujú do právneho vyjadrenia pravidiel transferového oceňovania a stávajú sa tak právne relevantnými skutočnosťami, ktoré je potrebné zohľadňovať pri stanovení právne súladnej transferovej ceny”*³⁶

O význame ekonomických podmienok na účely transferového oceňovania je v zákone o dani z príjmov skutočne len stručná zmienka, naproti tomu v smernici OECD je táto problematika rozpracovaná podrobnejšie. Významnosť zohľadnenia uvedeného faktora porovnateľnosti predovšetkým spočíva v možnej rozdielnosti transferových cien na jednotlivých trhoch. Podľa smernice OECD sú základnými charakteristikami týchto trhov predovšetkým ich geografická poloha, rozsah ekonomickej súťaže a postavenie predávajúcich a kupujúcich, veľkosť, nákupná sila zákazníkov, dostupnosť substitučných tovarov a služieb, úroveň ponuky a dopytu, náklady na výrobu vrátane nákladov na pôdu, prácu a kapitál, povaha a rozsah právnej regulácie, prepravné náklady, čas uskutočnenia transakcie a pod.³⁷ Vyhodnotenie jednotlivých ekonomických trhov musí byť založené na individuálnom základe, čo bezpochyby zvýši náročnosť uskutočnenia analýzy porovnateľnosti a komplexnosť procesu stanovenia transferových cien. Z uvedeného vyplýva, že charakteristika porovnávaných transakcií si bude z dôvodu zohľadnenia ich ekonomických podmienok vyžadovať osobitný prístup pre jednotlivé porovnávané transakcie.

Podnikateľské stratégie - posledným faktorom porovnateľnosti sú podnikateľské stratégie, ktoré majú ekonomickú povahu a vyznačujú sa svojou právnou dôležitosťou. Zatiaľ čo ekonomické podmienky sa chápu za faktor objektívnej povahy, tak pri podnikateľských stratégiách je potrebné venovať pozornosť subjektívnym podmienkam

³⁵ OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 15. September 2009, ods. 1.7.

³⁶ KOČIŠ, M. 2009. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2015. s. 154. ISBN 978-80-8168-226-1.

³⁷ OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. 15. September 2009, ods. 1.55.

činnosti posudzovaných daňových subjektov. Rovnako ako v prípade ekonomických podmienok tak aj tu môžeme pozorovať len stručnú zmienku o tomto faktore v zákone o dani z príjmov. Rozsiahlejší rozbor podnikateľskej stratégie je v smernici OECD podľa ktorej sú rozhodujúcimi prvkami predovšetkým inovácie a vývoj produktov, stupeň diverzifikácie a odolnosť voči riziku, vplyv zmien v politickej oblasti, plánované zmeny v právnej úprave, ktoré sa týkajú zamestnávania zamestnancov, trvanie obchodných vzťahov a ďalšie skutočnosti nadväzujúce na výkon podnikateľskej činnosti daného subjektu³⁸

V súvislosti s podnikateľskými stratégiami sa osobitným spôsobom v smernici OECD zdôrazňuje najmä problematika prenikania podnikateľských subjektov na nové trhy, s čím je spojené aj dočasné zníženie tržieb s cieľom ich budúceho navýšenia. Podnikateľské aktivity takéhoto typu sú spojené aj s vyššími nákladmi na marketing, ktorých znášanie je možné očakávať predovšetkým tými členmi skupiny závislých osôb, ktoré nesú zodpovednosť za rozvoj trhu v danom regióne. Realizovanie podnikateľských stratégií je dôležité najmä z pohľadu správcov dane, pretože v ich dôsledku sa dočasne zníži základ dane daňových subjektov, pričom jeho zodpovedajúce navýšenie v budúcnosti je neisté.

Z tohto rozboru faktorov porovnateľnosti jednoznačne vyplýva významnosť ich postavenia pri realizácii spoľahlivej analýzy porovnateľnosti. Odhliadnuc od týchto faktorov zohráva pri analýze porovnateľnosti významnú úlohu aj spôsob vysporiadania sa s osobitosťami, ktoré súvisia so zabezpečením spoľahlivosti analýzy porovnateľnosti, so závislým vzťahom spriaznených osôb, ako aj s dostupnosťou informácií ktoré sú jednoznačne potrebné k realizácii tejto analýzy.

3.3 Metódy transferového oceňovania

Okrem analýzy porovnateľnosti je ďalšou veľmi dôležitou oblasťou práve stanovenie metódy transferového oceňovania. Ich cieľom dať k dispozícii nástroj overenia súladnosti podmienok kontrolovaných transakcií s princípom nezávislého vzťahu. Ako sme už spomínali základ dane sa navýši o rozdiel, o ktorý sa líšia ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch medzi závislými osobami od cien, ktoré sú uplatňované medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch. Na určenie tohto rozdielu

³⁸ OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ISBN 978-92-6407-527-6. 15. September 2009, ods. 1.59.

sa použije niektorá z metód transferového oceňovania respektíve ich kombinácie, však pri vyčíslení spomenutého rozdielu sa môže použiť len taká metóda, ktorej použitie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.³⁹

Pre správne pochopenie metód transferového oceňovania je potrebné si vysvetliť nasledujúce pojmy:

- *transakcia* – predstavuje ktorýkoľvek obchodný alebo finančný vzťah medzi zmluvnými stranami.
- *kontrolovaná transakcia* – transakcia, ktorú vykonáva osoba s inou osobou s ktorou je ekonomicky, personálne alebo iným spôsobom prepojená,
- *nekontrolovaná transakcia* – transakcia medzi navzájom nezávislými spoločnosťami, ktorá sa člení na:
 - internú nekontrolovanú transakciu - transakcia závislej osoby s nezávislou osobou, ktorá je porovnateľná s kontrolovanou transakciou,
 - externú nekontrolovanú transakciu – realizovaná medzi dvoma nezávislými osobami, porovnateľná s kontrolovanou transakciou člena závislej skupiny.

V súlade so zákonom o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z. v znení neskorších predpisov sa môžu uplatniť viaceré druhy metód transferového oceňovania. Značnú časť týchto metód zákon o dani z príjmov výslovne pomenúva a opisuje ich elementárnu charakteristiku, no zároveň však pripúšťa aj využitie metód, ktoré nie sú priamo v tomto zákone uvedené. V §18 ods. 2 a 3 zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z. z. sú pomenované jednotlivé metódy, ktoré sa rozdeľujú na metódy vychádzajúce z porovnávania ceny a metódy, ktoré vychádzajú z porovnávania zisku. Každá skupina sa vyznačuje svojimi osobitosťami a majú svoj základ v rôznych ekonomických ukazovateľoch. Metódy vychádzajúce z porovnania ceny sa označujú aj ako tradičné transakčné metódy, ku ktorým patria metóda nezávislej trhovej ceny, metóda následného predaja a metóda zvýšených nákladov. Metódy, ktoré vychádzajú z porovnania zisku sa prezývajú aj ako transakčné ziskové metódy a patria sem metóda delenia zisku a metóda čistého obchodného rozpätia.⁴⁰

³⁹https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Medzinarodne_zdanovanie/MP_k_uplatnovaniu_metod_TP.pdf

⁴⁰ KOČIŠ, M. 2009. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2015. s. 172. ISBN 978-80-8168-226-1.

Metódy transferového oceňovania je možné členiť aj z hľadiska subjektov, na ktoré sa uplatňujú. V metodickom pokyne Finančného riaditeľstva SR sa uvádza členenie na⁴¹:

- jednostrannú metódu, ktorá skúma iba jednu zo zmluvných strán, zvyčajne tú, ktorá znáša nižšie riziko a vykonáva menej komplexné funkcie. Na testovanie si môžeme zvoliť domáci alebo zahraničný subjekt. Ak si zvolíme domáci subjekt, o druhej zmluvnej strane je nutné poznať len údaje, ktoré sú potrebné pre výkon funkčnej a rizikovej analýzy. Naopak ak si zvolíme ako skúmanú stranu zahraničný subjekt, tak k analýze a skúmaniu je nevyhnutné poznať všetky podstatné finančné ukazovatele a podklady,
- dvojstrannú metódu, ktorá preskúmava obidve zúčastnené strany transakcie a ich prínos k predpokladanému dosiahnutému zisku. Naakumulovaný zisk sa potom delí medzi prepojené osoby v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Ďalším možným členením je členenie na priame a nepriame metódy transferového oceňovania. Podstatou priamej metódy je, že sa porovnáva priamo cena kontrolovanej transakcie a cena nekontrolovanej transakcie. Nepriame metódy spočívajú v tom, že sa cena kontrolovanej transakcie upraví nepriamo, použitím ďalších ukazovateľov, napr. marže hrubého respektíve čistého zisku.⁴² Pre ilustráciu sme toto členenie metód vyjadrili pomocou tabuľky nasledovne:

⁴¹https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Medzinarodne_zdanovanie/MP_k_uplatnovaniu_metod_TP.pdf

⁴²Tamže.

Tabuľka č 4: Členenie metód transferového oceňovania

Metóda:	Tradičná/Zisková	Jednostranná/Dvojstranná	Priama/Nepriama
Nezávislej trhovej ceny	Tradičná	Jednostranná	Priama
Následného predaja	Tradičná	Jednostranná	Nepriama
Zvýšených nákladov	Tradičná	Jednostranná	Nepriama
Delenia zisku	Zisková	Dvojstranná	Nepriama
Čistého obchodného rozpätia	Zisková	Jednostranná	Nepriama

Zdroj: Vlastné spracovanie

3.3.1 Tradičné transakčné metódy

Do skupiny tradičných transakčných metód transferového oceňovania patria metóda nezávislej trhovej ceny, metóda následného predaja a metóda zvýšených nákladov.

Metóda nezávislej trhovej ceny v zmysle § 18 ods. 2 písm. a) zákona o daní z príjmov je metódou vychádzajúcou z porovnávania ceny: „metóda nezávislej trhovej ceny, pri ktorej sa porovnáva cena prevodu majetku alebo služby dohodnutá medzi závislými osobami s porovnateľnou nezávislou trhovou cenou dohodnutou medzi nezávislými osobami; ak je medzi týmito cenami rozdiel, cena dohodnutá medzi závislými osobami sa nahradí nezávislou trhovou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby

*v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných podmienok.*⁴³

V smernici OECD je táto metóda uvedená pod názvom metóda porovnateľnej nekontrolovanej ceny (comparable uncontrolled price method - CUP) no napriek tomu obdobne uvádza, že rozdiel medzi cenami uplatňovanými v kontrolovaných a nekontrolovaných transakciách, je indikátorom nesúladu s princípom nezávislého vzťahu a nutnosti nahradenia ceny kontrolovanej transakcie za cenu nekontrolovanej transakcie. Ak existuje možnosť identifikácie porovnateľnej nekontrolovanej transakcie, tak táto metóda predstavuje najpriamejšiu a najspoľahlivejšiu možnosť uplatnenia princípu nezávislého vzťahu ale môže dôjsť k prípadom kedy je ťažšie nájsť medzi nezávislými transakciami takú, ktorá by bola primeraným spôsobom podobná kontrolovanej transakcii tak, aby žiadny rozdiel nemal podstatný vplyv na cenu. V smernici OECD je vo vzťahu k tejto metóde uvedené, že napríklad aj minimálny rozdiel v charaktere prevádzaného majetku v kontrolovanej a nekontrolovanej transakcii môže mať podstatný vplyv na výslednú transferovú cenu. Takýto prípad si vyžaduje vykonať úpravy, ktorých rozsah a spoľahlivosť následne interferuje spoľahlivosť analýzy porovnateľnosti prostredníctvom tejto metódy. Pri vyhodnocovaní porovnateľnosti je potrebné neprihliadať len na faktor, ktorý je spojený s predmetom transakcie ale na všetky faktory porovnateľnosti.⁴⁴

V súvislosti s uplatnením metódy nezávislej trhovej ceny a teda nahradením kontrolovanej ceny takou cenou, akú by použili nezávislé osoby, zákon o daní z príjmov výslovne neodkazuje na použitie interných alebo externých porovnateľných transakcií. Z tohto ustanovenia jasne vyplýva, že je možné uplatniť obidve tieto skupiny porovnateľných transakcií. Táto metóda sa považuje za základnú a preferovanú metódu pre stanovenie transferových cien.

Príklad

Dodávateľ, ktorým je spoločnosť DYP s. r. o. so sídlom na území Slovenskej republiky sa zaoberá výrobou a predajom pamäťových kariet. Svoje výrobky predáva spriaznenej spoločnosti BCA a. s. so sídlom v zahraničí za jednotkovú cenu 60 eur. Presne rovnaký typ pamäťových kariet predáva nespriaznenej spoločnosti YXZ s. r. o. so sídlom

⁴³ Zákon č.595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov, §18 ods. 2 písm. a).

⁴⁴ OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ISBN 978-92-6407-527-6. 15. September 2009, par. 2.14.

tiež v zahraničí za jednotkovú cenu 90 eur. Za predpokladu, že oba predaje sa uskutočňujú v tom istom čase, na tej istej úrovni výrobného reťazca a za podobných podmienok, transferová cena medzi prepojenými spoločnosťami by mala byť nahradená cenou použitou pri predaji pamäťových kariet neprepojenej spoločnosti tak aby sa dodržal princíp nezávislého vzťahu. Iná skutočnosť nastane v prípade, ak by spoločnosť DYP s. r. o. predávala 1000ks svojich výrobkov prepojenej spoločnosti za 50 €/ks a súčasne predáva 400 kusov výrobkov neprepojenej spoločnosti za 95 €/ks. Závislé osoby môžu argumentovať, že na tento predaj sa nevzťahuje transferové oceňovanie z dôvodu, že sa predávajú rozdielne objemy pamäťových kariet. Preto je potrebné vykonať analýzu pomocou ktorej sa preskúmajú transakcie s podobnými výrobkami a určí sa typická objemová zľava.

Metóda následného predaja je ďalšou metódou, ktorá vychádza z porovnávania zisku definovaná v § 18 ods. 2 písm. b) zákona o dani z príjmov: „metóda následného predaja, pri ktorej sa cena prevodu majetku nakúpeného závislou osobou prepočíta na nezávislú trhovú cenu z ceny, za ktorú táto závislá osoba majetok opätovne predáva nezávislej osobe, zníženú o obvyklú výšku obchodného rozpätia porovnateľných nezávislých predajcov.“⁴⁵

V smernici OECD je uvedená pod názvom metóda opakovanej predajnej ceny (OPC). Princíp tejto metódy vychádza z prevodu majetku medzi dvoma prepojenými osobami, ktorý je následne transferovaný na nezávislú osobu.

Metóda opakovej predajnej ceny je popísaná ako majúca základ v cene prevodu predmetného tovaru nespriaznenej osobe, však táto cena sa zníži o primerané hrubé obchodné rozpätie. Táto cena potom predstavuje sumu, ktorá má pokryť náklady na predaj a prevádzkové náklady predajcu a z hľadiska vykonaných funkcií realizovať príslušný zisk. Berie sa v úvahu nielen rozsah funkcií ktoré vykonáva predajca, ale aj znášané riziká, využívaný majetok a určuje sa vhodná úroveň zisku tohto predajcu. Zostatok ktorý ostane po odpočítaní hrubého obchodného rozpätia sa po úprave, ktorá pokrýva ostatné náklady na nákup produktu (napr. clo) môže považovať, za nezávislú cenu. Stanovenie obchodného rozpätia opakovanej predajnej ceny sa najjednoduchšie stanoví vtedy, kde predajca podstatným spôsobom nezhodnotí produkt a naopak výpočet tejto metódy je zložitejší ak sa tovar pred transferom spracováva respektíve zapracováva do komplikovanejšieho

⁴⁵ Zákona č.595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §18 ods. 2 písm. b).

produktu a tým sa stráca alebo transformuje jeho identita. Táto metóda je oveľa presnejšia ak sa realizuje v krátkom časovom horizonte po nadobudnutí tovaru predajcom, pretože čím viac času uplynie medzi prvotným nákupom tovaru a jeho následným predajom, tým je vyššia pravdepodobnosť, že nastanú zmeny na trhu, zmeny výmenných kurzov, nákladov a pod. Smernica pripúšťa pri použití tejto metódy tak interné, ako aj externé porovnateľné informácie.⁴⁶

Smernica OECD sa v porovnaní so zákon o dani z príjmov zaoberá aj vplyvu jednotlivých faktorov porovnateľnosti na porovnávané ekonomické ukazovatele. V nadväznosti na spomínanú charakteristiku metódy porovnateľnej nekontrolovanej ceny sa v smernici uvádza, že na rozdiel od tejto metódy je pri metóde opakovanej predajnej ceny menej pravdepodobne, že pri prevádzanom produkte by ich rozdiely vplývali na porovnávanú ziskovú maržu v takom rozsahu, v akom sú schopné ovplyvniť transferovú cenu.⁴⁷

Táto metóda je aplikovateľná ak poznáme nezávislú predajnú cenu a poznáme porovnateľnú obchodnú maržu. Následne sa prepočíta závislá cena na nezávislú cenu podľa vzorca:

$$NNC = PC - (OR_n * PC) \qquad OR_n = (PC_n - NC_n) / PC_n$$

kde: NNC – nezávislá nákupná cena

PC – nezávislá predajná cena

OR_n – obchodné rozpätie v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu

PC_n – nezávislá predajná cena v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu

NC_n – nezávislá nákupná cena v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu

Príklad

Dodávateľ DYP s. r. o. so sídlo v tuzemsku sa zaoberá výrobou pamäťových kariet, ktoré predáva závislej osobe BCA a. s. za 65 €/ks. Spoločnosť BCA a. s. bez akýchkoľvek úprav následne predáva pamäťové karty nespriaznenému odberateľovi v cene 80 €/ks. Priemerná zisková marža, ktorú dosahujú nezávislí distribútori v porovnateľných

⁴⁶ OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations ISBN 978-92-6407-527-6. 15. September 2009, par. 2.21 – 2.22.

⁴⁷ KOČIŠ, M. 2009. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2015. s. 175. ISBN 978-80-8168-226-1.

transakciách a za porovnateľných podmienok je 15 % z predajnej ceny. Uplatnením tejto metódy s aplikáciou uvedeného vzorca by predajná cena medzi spoločnosťami DYP s. r. o. a BCA a. s. mala byť 68 €/ks

$$NNC = 80 - (15\% \text{ z } 80) = 68 \text{ €/ks}$$

Metóda zvýšených nákladov je v zmysle § 18 ods. 2 písm. c) zákona o dani z príjmov metódou vychádzajúcou z porovnávania ceny: *“metóda zvýšených nákladov, pri ktorej sa nezávislá trhovú cena vypočíta zo skutočných priamych a nepriamych nákladov majetku alebo služby prevádzanej medzi 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.”*⁴⁸

Rovnakým spôsobom charakterizuje metódu zvýšených nákladov aj smernica OECD, avšak pri komparácii závislých a nezávislých transakcií sú ako dôležité faktory porovnateľnosti uvádzané do popredia vykonávané funkcie a trhové podmienky. Navyše táto metóda sa označuje ako najvhodnejšia pre prípady kedy dochádza k predaju polotovarov medzi spriaznenými osobami, ktoré uzavreli dohodu o spoločných pracoviskách, o dlhodobých dodávkach a v prípade, kedy je predmetom kontrolovanej transakcie poskytovanie služieb. Pri uplatňovaní porovnateľných transakcií sa uprednostňuje využitie interných komparátorov a externé nekontrolované transakcie sa odporúča uplatniť ako dodatočné usmernenie pre stanovenie transferovej ceny. V tejto metóde je dôležité zohľadniť tie okolnosti ktoré môžu mať vplyv na spoľahlivosť jej výsledkov. Predovšetkým ide o identifikáciu nákladov na majetok alebo službu, ktoré nemajú dostatočnú väzbu na dosahovaný zisk hodnotenej závislej osoby. Spomenutá situácia môže nastať účinkom využitia nehmotného majetku v kontrolovanej transakcii, čoho výsledkom môže byť nutnosť výberu inej metódy transferového oceňovania. Ďalšie faktory, ktoré môžu ovplyvniť spoľahlivosť dosiahnutých výsledkov sú prípadne rozdiely v obsiahnutí rôznych druhov nákladov do základne pre výpočet hrubej prirážky a tiež aj odlišnosť účtovných postupov medzi dotknutými štátmi. Nezávislú trhovú cenu môžeme vypočítavať nasledovne:

⁴⁸ Zákon č.595/2003 Z. z o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §18 ods. 2 písm. c).

$$PC_u = N + (CP_n \times N)$$

$$CP_n = (PC_n - N_n) / N_n$$

kde: PC_u – predajná cena upravená v súlade s princípom nezávislého vzťahu

N – náklady závislej osoby

CP_n – cenová prirážka v nezávislom vzťahu

PC_n – nezávislá cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom vzťahu

N_n – náklady v porovnateľnom nezávislom vzťahu

Príklad

Spoločnosť DYP s. r. o. so sídlo na území Slovenskej republiky sa zaoberá výrobou a predajom pamäťových kariet, pričom priame a nepriame náklady na výrobu jedného výrobku sú 80 €. Pamäťové karty predáva spriaznenej osobe, firme BYZ s. r. o. so sídlo v tuzemsku za 88 €/ks. Obchodná marža v spriaznenej transakcii je 10% [(88-80)/80]. Spoločnosť DYP s. r. o. dodáva tie isté pamäťové karty za porovnateľných podmienok nezávislej spoločnosti EDF za cenu 104 €/ks, a teda obchodná marža, ktorú dosahuje je 30% [(104-80)/80]. Z toho vyplýva, že spoločnosť DYP by mala predávať prepojenej osobe firme BYZ pamäťové karty za cenu 104 €/ks [80 + (80 * 0,30)].

3.3.2 Tradičné ziskové metódy

Metóda delenia zisku je upravená v §18 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov. nasledovne: „*metóda delenia zisku, ktorá vychádza z takého delenia predpokladaného zisku dosiahnutého závislými osobami, aké by očakávali nezávislé osoby pri spoločnom podnikaní pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu*“⁴⁹

Smernica OECD charakterizuje jej východisko ako identifikáciu ziskov posudzovaných prepojených osôb, ktoré je možné nazvať ako tzv. kombinované zisky. Navyše smernica v porovnaní s úpravou zákona o dani z príjmov uvádza, že túto metódu je potrebné uplatniť obdobne aj na prípadné straty dosiahnuté týmito osobami. Delenie ziskov alebo strát sa ma riadiť rovnakými pravidlami, ktoré by sa uplatňovali medzi nezávislými osobami podľa princípu nezávislého vzťahu. Vo všeobecnosti môžeme stanoviť niekoľko pravidiel, na základe ktorých by sa mal určiť kombinovaný zisk a jeho následne delenie

⁴⁹ Zákona č.595/2003 Z. z o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §18 ods. 3 písm. a).

medzi posudzované osoby. Smernica OECD odporúča dať do popredia predovšetkým potrebu:

- konzistencie rozdelenia ziskov s funkčnou a rizikovou analýzou kontrolovanej transakcie,
- konzistencie určenia výšky kombinovaných ziskov, ako aj faktorov, ktorými má byť ich rozdelenie riadené,
- konzistencie postupu delenia ziskov s možnými prístupmi akými sú napríklad kontribučná analýza, reziduálna analýza alebo iný zvolený prístup,
- zabezpečenie spoľahlivého overenia dosiahnutého výsledku.⁵⁰

Metóda delenia zisku je významná predovšetkým tým, že je možné ju uplatniť na komplexné prípady kontrolovaných transakcií, ktoré sú charakteristické jedinečnými a cennými prínosmi zakomponovaných závislých osôb, napríklad v podobe využitia jedinečného nehmotného majetku. Silnou stránkou tejto metódy je, že zohľadňuje špecifické okolnosti prepojených spoločností, ktorá absentujú v prípade nespriaznených spoločností, pričom sa stále dodržiava princíp nezávislého vzťahu. Druhou silnou stránkou metódy delenia zisku je jej dvojstranný charakter, v dôsledku ktorého je menej pravdepodobné, že by niektorá strana kontrolovanej transakcie mala vysoký zisk, pretože sa hodnotia obe strany transakcie. Naopak slabými stránkami tejto metódy je zložitý prístup k informáciám o kontrolovanej transakcii od zúčastnenej závislej strany, čo sťažuje možnosť určenia kombinovaných ziskov respektíve nákladov a negatívny vplyv na túto metódu majú aj rozdiely v účtovných postupoch medzi dotknutými štátmi.⁵¹

Príklad: Uplatnenie metódy delenia zisku využitím kontribučnej analýzy.

Dodávateľ DYP s. r. o. so sídlo v tuzemsku sa zaoberá výrobou pamäťových kariet. Táto spoločnosť vyvinula špeciálnu technológiu, vďaka ktorej je možné prenášať a prehrávať hudbu z týchto kariet, ale zabraňuje jej kopírovaniu a ďalšiemu šíreniu a túto technológiu pri výrobe aj použila. Predaj týchto výrobkov sa zabezpečuje prostredníctvom prepojenej spoločnosti BCA a. s., ktorá zabezpečuje ich propagáciu. Spoločnosť DYP predala tieto pamäťové karty spoločnosti BCA za 100 000 € pričom jej náklady boli

⁵⁰ KOČIŠ, M. 2009. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava: Verlag Dashofer, 2015. s. 178. ISBN 978-80-8168-226-1.

⁵¹ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations* ISBN 978-92-6407-527-6. 15. September 2009, par. 2.114.

80 000 €. Spoločnosť BCA a. s. tieto pamäťové karty predala nezávislým odberateľom za 250 000€ a jej celkové náklady predstavovali 170 000 €. Úhrnný zisk z predaja pamäťových kariet je 100 000€. V prípade, že by išlo o nezávislé spoločnosti, delili by si tento zisk v pomere 3:2 a preto zisk pripadajúci na spoločnosť DYP s. r. o. by mal byť vo výške 60 000 € a zisk pripadajúci na spoločnosť BCA a. s. by mal byť vo výške 40 000 €. Transferová cena pre túto transakciu by mala byť stanovená na úrovni 140 000 € [80 000 (náklady spoločnosti DYP) + 60 000 (pomerná časť zisku pripadajúca na spoločnosť DYP)].

Uplatnenie metódy delenia zisku využitím reziduálnej analýzy.

Dodávateľ DYP s. r. o. so sídlo v tuzemsku sa zaoberá výrobou pamäťových kariet. Táto spoločnosť vyvinula špeciálnu technológiu, vďaka ktorej je možné prenášať a prehrávať hudbu z týchto kariet, pričom sa ale zabraňuje jej kopírovaniu a ďalšiemu šíreniu a túto technológiu pri výrobe aj použila. Na vývoj novej technológie bolo potrebné vynaložiť 20 000€. Predaj týchto výrobkov sa zabezpečuje prostredníctvom prepojenej spoločnosti BCA a. s., ktorá zabezpečuje ich propagáciu. Spoločnosť BCA vykonala špeciálnu marketingovú kampaň na uvedenie tohto produktu, ktorá stála túto spoločnosť 30 000 €. Pomer vynaložených nákladov spoločností DYP s. r. o. a BCA a. s. je 2:3. Celkové prevádzkové náklady spoločnosti BCA a. s. boli 40 000€ a spoločnosti DYP s. r. o. boli 30 000€. Výrobcovia štandardných pamäťových kariet dosahujú rentabilitu nákladov vo výške 10% a nezávislí predajcovia týchto pamäťových kariet dosahujú 5% rentabilitu tržieb. V nasledujúcej tabuľke uvádzame výpočet transferovej ceny na základe metódy delenia zisku s uplatnením reziduálnej analýzy:

Tabuľka č. 5 : Stanovenie transferovej ceny na základe metódy delenia zisku s aplikáciou reziduálnej analýzy.

Položka	Súhrnné údaje závislých spoločností (v €)
Predajná cena voči nezávislým odberateľom	200 000
Výrobné náklady	100 000
Prevádzkové náklady	70 000

Prevádzkový zisk	30 000 (200 000 - 100 000 - 70 000)
Zisk spoločnosti DYP (pri 10% rentabilita výrobných nákladov)	10 000 (0,10 * 100 000)
Zisk spoločnosti BCA (pri 5% rentabilite tržieb)	10 000 (0,05 * 200 000)
Čistý zisk	20 000 (10 000 + 10 000)
Reziduálny zisk na rozdelenie	10 000 (30 000 – 10 000 – 10 000)
Podiel spoločnosti DYP na reziduálnom zisku	4 000 (2/5 * 10 000)
Podiel spoločnosti BCA na reziduálnom zisku	6 000 (3/5 * 10 000)
Čistý zisk spoločnosti DYP	14 000 (10 000 + 4 000)
Čistý zisk spoločnosti BCA	16 000 (10 000 + 6 000)
Transferová cena transakcie (predajná cena - čistý zisk spoločnosti BCA – prevádzkové náklady spoločnosti BCA)	144 000 (200 000 – 16 000 – 40 000)

Zdroj: Metodický pokyn MF SR k aplikácii metód transferového oceňovania

Posledná zákonom pomenovaná metóda v §18 ods. 3 písm. b) je :*“metóda čistého obchodného rozpätia, ktorá zisťuje výšku ziskovej prirážky z obchodného vzťahu alebo finančného vzťahu medzi závislými osobami vo vzťahu k nákladom, tržbám alebo inej základni, ktorú porovnáva so ziskovou prirážkou používanou vo vzťahu k nezávislým osobám*“⁵²

Metóda čistého obchodného rozpätia je do istej miery podobná s metódou následného predaja a metódou zvýšených nákladov, ktoré sú tak isto založené na pomenovaní vybraných finančných ukazovateľov. Preto smernica OECD odporúča pri tejto metóde zohľadniť veľmi podobné skutočnosti ako pri už menovaných metódach. Ako východisko na komparáciu sa používajú interné porovnateľné transakcie a vonkajšie

⁵² Zákona č.595/2003 Z. z o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, §18 ods. 3 písm. b).

komparátory sa zohľadňujú až ako sekundárny nástroj, ktorý sa používa pri absencii prvej skupiny nezávislých transakcií. V tejto metóde sa zdôrazňuje úloha funkčnej analýzy pre výber porovnateľnej transakcie a v porovnaní s metódou delenia zisku sa nejaví ako vhodnejšia v prípadoch jedinečných príspevkov, no môže byť dobrým nástrojom pre porovnateľnosť ak tento príspevok je možné pripísať len jednej z dotknutých závislých osôb. Medzi dôležité výhody tejto metódy patrí jednostrannosť, ktorá umožňuje skúmať ekonomické ukazovatele len u jednej strany, čo uľahčuje analýzu porovnateľnosti. Ďalšou zo silných stránok metódy čistého obchodného rozpätia je, že na rozdiel od ceny, ktorá sa používa v metóde nezávislej trhovej ceny je čisté obchodné rozpätie menej ovplyvnené odlišnosťami v transakciách a môže byť tolerantnejšia k určitým rozdielom funkcií medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami ako obchodné rozpätie hrubého zisku. Táto metóda má však aj nevýhody, ktoré spočívajú v tom, že čisté obchodné rozpätie daňovníka je ovplyvnené faktormi, ktoré buď neovplyvňujú respektíve veľmi slabo vplývajú priamo na cenu alebo hrubé obchodné rozpätie, čo v konečnom dôsledku sťažuje presné a spoľahlivé vymedzenie nezávislého čistého obchodného rozpätia. Relatívnou nevýhodou je aj možná nedostupnosť porovnateľnej spoločnosti v čase realizácie kontrolovanej transakcie. S už spomenutou výhodou jednostrannosti tejto metódy sa spája aj nevýhoda, pretože tento jednostranný pohľad sa môžu javiť ako negatívum, a to v prípadoch ktoré si vyžadujú analýzu ekonomických ukazovateľov obidvoch zúčastnených závislých osôb.

Príklad

Dodávateľ, ktorým je spoločnosť DYP s. r. o. so sídlom na území Slovenskej republiky sa zaoberá výrobou a predajom pamäťových kariet. Svoje výrobky predáva spriaznenej spoločnosti BCA a. s., ktorá ich následne predáva nezávislej spoločnosti PDC s. r. o. a dosahuje tržby 200 000 €. Spoločnosť BCA a. s. nakúpala pamäťové karty za 140 000 € a náklady súvisiace s predajom sú vo výške 10 000 €. Čistý zisk spoločnosti BCA a. s. z tejto transakcie je 50 000 € čo predstavuje rentabilitu tržieb 25% ($50\,000 / 200\,000$). Ostatní predajcovia pamäťových kariet dosahujú v porovnateľných transakciách rentabilitu tržieb vo výške 15%. Výška čistého zisku spoločnosti BCA a. s. by teda mal byť 30 000 € ($200\,000 * 0,15$) a transferová cena medzi prepojenými spoločnosťami DYP s. r. o. a BCA a. s. by mala byť na úrovni 160 000€ ($200\,000 - 30\,000$ (rentabilita tržieb) – 10 000 (náklady súvisiace s predajom)).

Výber vhodnej metódy transferového oceňovania.

Pri výbere konkrétnej metódy transferového oceňovania je potrebné nájsť najvhodnejšiu metódu pre konkrétny prípad a to s prihliadnutím na špecifiká danej transakcie. Rozsah, v akom právna úprava zasahuje do výberu metódy, ovplyvňuje nielen schopnosť priblíženia sa k nezávislej nekontrolovanej cene v podmienkach globalizovaného trhu, ale výrazným spôsobom ovplyvňuje možnosti ktoré sú dané daňovníkom pri nastavení politiky transferového oceňovania v rámci skupiny prepojených osôb. V jednotlivých štátoch je zakotvená rôzna hierarchia metód transferového oceňovania, čo môže prispieť k odlišnému daňovo – právnomu posúdeniu tej istej kontrolovanej transakcie, výsledkom čoho je odlišnosť v úprave základu dane v dvoch rozličných štátoch. Toto zakotvenie hierarchie metód má veľmi úzky súvis so vznikom prípadov daňových únikov respektíve dvojitého zdanenia. Na medzinárodnej úrovni boli do revízie smernice OECD v roku 2010 preferované metódy ktoré boli založené na porovnaní ceny pred metódami založenými na porovnávaní zisku. Súčasné znenie smernice ustanovuje potrebu nájdania najvhodnejšej metódy pre konkrétnu transakciu, pričom je potrebné posúdiť kritéria ako: silné a slabé stránky zvolenej metódy, vhodnosť zvolenej metódy určenú prostredníctvom funkčnej analýzy posudzovaného daňového subjektu, dostupnosť porovnateľných nezávislých informácií potrebných pre analýzu porovnateľnosti a ich spoľahlivosť. Ani jedna metóda nie je aplikovateľná a vhodná v každej situácii, pričom nie je nutné preukazovať nevhodnosť danej metódy na posudzovanú transakciu.

V Slovenskej právnej úprave sa v zákone o daní z príjmov č 595/2003 Z. z. s účinnosťou do 31. decembra 2013 uplatňovala hierarchia metód transferového oceňovania, ktorá si vyžadovala rovnako ako smernica OECD uprednostňovanie metód založených na porovnávaní ceny. Po novelizácii zákona sa na zistenie rozdielu základu dane podľa §17 ods. 5 použije niektorá z tradičných transakčných metód alebo niektorá zo ziskových metód alebo ich vzájomná kombinácia. V prípade ak je použitie tradičných transakčných metód a tradičných ziskových metód rovnako spoľahlivé, naďalej majú prednosť tradičné transakčné metódy. Na určenie rozdielu základu dane sa podľa zákona o daní z príjmov môže použiť aj iná v zákone nepomenovaná metóda. V súlade so smernicou je taktiež možné použiť metódu ktorá nie je v nej popísaná, avšak daňovník musí zdôvodniť tento výber na základe argumentov a princípov. Táto zmena je

v dôvodovej správe k zákonu zdôvodnená revíziou smernice OECD z roku 2010, ktorou sa ustúpilo od prísneho uplatňovania hierarchie metód.

3.3.3 Predbežné odsúhlasenie metódy transferového oceňovania

Aplikácie noriem transferového oceňovania je možné označiť ako komplexný a cieľavedomý proces realizácie a aplikácie práva. Otázky, ktoré vznikajú v súvislosti s transferovým oceňovaním a osobitosť obchodných vzťahov medzi prepojenými osobami si vyžadujú vysokú mieru odbornej a časovej náročnosti stanovenia transferových cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Táto skutočnosť je zohľadnená v zákone o dani z príjmov s účinnosťou od 1. januára 2014 a je zvýraznená sprísnením povinnosti daňovníkov, ktorý musia predkladať dokumentáciu o transferovom oceňovaní správcovi dane respektíve Finančnému riaditeľstvu SR do 15 dní od jej vyžiadania. Preto sa v tejto časti zameriavame na identifikáciu tých inštitútov práva transferového oceňovania, ktoré sú schopné znižovať mieru náročnosti stanovenia transferových cien a súčasne prispievať k efektívnosti uplatňovania noriem transferového oceňovania.

Podľa § 18 ods. 4 zákona o dani z príjmov má daňovník právo požiadať správcu dane o odsúhlasenie použitia konkrétnej metódy, pričom daňový subjekt môže použiť len takú metódu, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Túto žiadosť je potrebné podať najneskôr 60 dní pred začiatkom dotknutého zdaňovacieho obdobia a prílohou k tejto žiadosti je dokumentácia o transferovom oceňovaní. Rozhodnutie správcu dane o odsúhlasení metódy ocenenia je vydávané na najviac päť zdaňovacích období, čo vytvára priestor pre jednotné riešenie transferového oceňovania dotknutého daňovníka v dlhšom časovom horizonte.

Správca dane ešte pred vydaním rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia musí vykonať rad úkonov na základe, ktorých bude schopný posúdiť či daňovníkom navrhnutá metóda je z hľadiska opodstatnenosti a vhodnosti správna pre oceňovanie budúcej transakcie so závislou osobou. Pri vykonávaní týchto úkonov správca dane posudzuje kritéria, akými sú napr. faktory porovnateľnosti, úpravy potrebné na zabezpečenie porovnateľnosti a faktory, ktoré sú schopné v budúcnosti ovplyvniť náležité použitie zvolenej metódy. Toto rozhodnutie je možné vydať, len v prípade ak v predmetnej veci je dosiahnutá zhoda medzi daňovým subjektom a správcom dane. Takýto proces sa v medzinárodnej daňovej terminológii označuje „opatrenie predchádzajúce oceneniu“ a ide o doplnkový nástroj, ktorý poskytuje daňovému subjektu stupeň istoty, že ním stanovená

transferová cena v budúcich transakciách je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Z hľadiska počtu zainteresovaných daňovníkov a daňových správ sa delia na jednostranné, dvojstranné alebo viacstranné.

Samotné uzatvorenie tohto opatrenia je zložitý proces, ktorý pozostáva z niekoľkých fáz a jeho úspešnosť závisí od zodpovedného prístupu daňovníka k nahromadeniu informácií a prípravy dokumentácie, kooperáciou medzi daňovníkom a správcom dane a v neposlednom rade aj od dohody kompetentných orgánov. Tento proces sa začína na podnet daňovníka a je len v jeho kompetencií, ktoré transakcie zahŕňa do žiadosti o odsúhlasenie použitia metódy oceňovania, pričom samotný proces má šesť nasledujúcich fáz:⁵³

- v prvej fáze je úlohou daňovníka zhromaždiť všetky potrebné údaje o transakcii respektíve skupine transakcií, ktoré sú predmetom žiadosti, informácie o organizačnej štruktúre prepojenej skupiny, vyhotoví analýzu porovnateľnosti a spracuje si potrebnú dokumentáciu a stratégiu výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania pre vybraný druh transakcii,
- následnou nepovinnou fázou, ktorá môže predchádzať oficiálnemu predloženiu žiadosti, je predbežné rokovanie medzi daňovníkom a správcom dane,
- tretiu fázu predstavuje oficiálne písomné podanie žiadosti o odsúhlasenie metódy ocenenia daňovníkom, ktorej prílohou je aj potrebná dokumentácia.
- štvrtá fáza je analýza a vyhodnotenie. V tejto fáze správca preverí predložené údaje a ostatné dôležité informácie, prípadne požiada daňovníka o doplnenie ďalších relevantných informácií,
- piatou fázou je samotné vydanie rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia. Výsledkom tejto fázy môže byť aj oznámenie o nevyhovení žiadosti daňovníka o odsúhlasenie metódy ocenenia,
- poslednou fázou je sledovanie podpísaného opatrenia predchádzajúceho oceneniu respektíve jeho prepracovanie alebo samotné zrušenie tohto opatrenia.

⁵³ Metodický pokyn k odsúhlasovaniu použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania podľa §18 ods. 4 a 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

3.4 Dokumentácia

Povinnosťou daňovníka, ktorý uskutočňuje transakcie so závislými osobami je viesť o použitej metóde transferového oceňovania dokumentáciu, ktorej minimálny rozsah vymedzilo Ministerstvo financií Slovenskej republiky usmernením č MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa §18 ods.1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Ako sme už spomínali účelom transferového oceňovania je stanovenie cien kontrolovaných transakcií tak aby zodpovedali princípu nezávislého vzťahu, pričom dokumentácia o transferovom oceňovaní predstavuje nezastupiteľný formalizovaný nástroj zabezpečenia a jeden z predpokladov dosiahnutia tohto účelu. Cieľom transferovej dokumentácie je zdokumentovať proces tvorby cien v obchodných vzťahoch daňovníka vrátane stanovenia cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery s blízkymi, ekonomicky, personálne respektíve inak prepojenými osobami, vrátane iných skutočností, ktoré majú vplyv na oceňovanie týchto transakcií. Podľa MF SR predstavuje dokumentácia „súbor informácií, údajov a skutočností, ktoré preukazujú a vysvetľujú spôsob tvorby cien daňovníka v kontrolovaných transakciách“⁵⁴. Dokumentácia sa musí vypracovať za všetky kontrolované transakcie a to buď samostatne alebo spoločne za skupinu kontrolovaných transakcií. Skupinou kontrolovaných transakcií sa rozumie viacej kontrolovaných transakcií uskutočnené voči tomu istému členovi prepojenej skupiny, ktoré sú rovnakého druhu a uzatvorené za porovnateľných podmienok, vzájomne prepojené a podmienené, porovnateľné z hľadiska využívaného majetku, funkcií a rizík.

Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-721 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov obsahuje pravidlá pre daňovníkov, ktorí sú závislou osobou podľa §2 písm. n) zákona o dani z príjmov a tak tiež pre daňovníkov, ktorí vykonávajú transakcie so stálou prevádzkarňou v rozsahu vymedzenom v §2 písm. r) zákona o dani z príjmov. Koncepcia usmernenia vychádza z princípov a zásad uvedených v smernici OECD o transferovom oceňovaní a z uznesenia Rady z 27. júna 2006, o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii. Toto usmernenie vychádza z členenia daňovníkov do troch skupín na základe

⁵⁴ Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-721 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov.

preddefinovaných kritérií a v závislosti od toho rozlišujeme tri formy dokumentácie, ktoré sú vzájomne odlišné rozsahom vyžadovaných informácií:

- skrátená dokumentácia,
- základná dokumentácia,
- úplná dokumentácia o transferovom oceňovaní.

3.4.1 *Skrátená dokumentácia*

Zavedením skrátenej dokumentácie je vidieť zámer umožniť daňovníkom zostaviť redukovanú transferovú dokumentáciu tak aby vnútroštátne požiadavky na obsah dokumentácie nespôsobovali neprimeranú záťaž pre daňovníkov, čo v konečnom dôsledku vyplýva aj z ustanovenia smernice OECD o transferovom oceňovaní. Takáto redukovaná transferová dokumentácia sa vzťahuje na daňovníkov, ktorí sú fyzickými osobami a tiež na daňovníkov, ktorí sú mikro účtovnými jednotkami v súlade so zákonom o účtovníctve. Vedenie skrátenej dokumentácie majú nielen vo vzťahu k zahraničným závislým transakciám ale aj vo vzťahu k tuzemským kontrolovaným transakciám. Tento redukovaný režim dokumentácie sa však nevzťahuje na tuzemské závislé osoby, ak žiadajú o odsúhlasenie metódy transferového oceňovania, ak v zdaňovacom období uplatňuje stanovenú výšku daňovej straty a v prípade uplatnenia úľavy na dani. Vo vzťahu k týmto prípadom sú aj oni povinné viesť úplnú dokumentáciu. Okrem vyššie uvedeného majú skrátenú dokumentáciu viesť ja daňovníci vymedzení v §22a ods. 1 až 3 zákona o účtovníctve, ktorý predstavujú účtovné jednotky verejnej správy, za ktoré zostavuje konsolidovanú účtovnú závierku správca kapitoly štátneho rozpočtu, obec alebo vyšší územný celok. Možnosť vypracovania skrátenej dokumentácie pri vybraných transakciách tuzemských závislých osôb je možné vnímať ako výsledok nižšej miery rizika presúvania zisku v čisto tuzemských kontrolovaných transakciách.

3.4.2 *Základná dokumentácia*

Nutnosť vypracovať základnú dokumentáciu o transferovom oceňovaní je v usmernení MF SR charakterizované ako všeobecné pravidlo, ktorému sú podriadené závislé osoby, ktoré nevedú skrátenú dokumentáciu alebo úplnú dokumentáciu. Základná dokumentácia pozostáva z členenia na všeobecnú dokumentáciu (tzv. *masterfile*) a špecickú dokumentáciu (tzv. *country – specific documentation*). Obsah základnej dokumentácie je podľa nového usmernenia s malými úpravami totožná s požiadavkami

usmernenia z roku 2014. V súvislosti so základnou dokumentáciou je vhodné uviesť, že nové usmernenie sa uplatňuje na zdaňovacie obdobia začínajúce najsôr 1. januára 2015. Z toho vyplýva, že vo vzťahu k minulým zdaňovacím obdobiam je potrebné vychádzať z predchádzajúceho usmernenia.

3.4.3 Úplná dokumentácia

Úplná dokumentácia o transferovom oceňovaní je z pohľadu svojho obsahu, ako aj v komparácii s ostatnými druhmi dokumentácie, najucelenejším súborom informácií o skupine prepojených osôb a o špecifických podmienkach konkrétneho daňovníka. Úplnú verziu dokumentácie vedú tí daňovníci, ktorí vykazujú výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo s výnimkou transakcií medzi tuzemskými prepojenými osobami a daňovníkov podľa §22a zákona o účtovníctve. Okrem vyššie uvedených daňovníkov majú viesť dokumentáciu v úplnom znení aj daňovníci uskutočňujúci transakcie so závislými osobami, ktorí sú daňovníkmi nezmluvného štátu s výnimkou fyzických osôb a mikro účtovných jednotiek. Ak daňovník požiada správcu dane o odsúhlasenie metódy transferového oceňovania, daňovníci žiadajúci o korešpondujúcu úpravu základu dane, daňovník, ktorý v posudzovanom zdaňovacom období od základu dane odpočítava daňovú stratu prevyšujúcu 300 000 eur alebo za dve po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobie odpočítava od základu dane daňovú stratu viac ako 400 000 eur a daňovník uplatňujúci si úľavu na dani je povinný vyhotoviť úplnú dokumentáciu týkajúcu sa transferového oceňovania.

Usmernenie z roku 2015 sprísňuje náležitosti transferovej dokumentácie pre uvedené skupiny daňovníkov, pre ktoré tak vzniká dodatočná záťaž pri vypracovávaní dokumentácie a zvýšenú pozornosť budú musieť venovať aj príprave analýzy porovnateľnosti za účelom preukázania dodržania princípu nezávislého vzťahu v kontrolovaných transakciách. Rovnako ako základná dokumentácia aj táto verzia sa člení na všeobecnú dokumentáciu (tzv. *masterfile*) a špecifickú dokumentáciu (tzv. *Country – specific documentation*), avšak na rozdiel od základnej dokumentácie si úplná dokumentácia vyžaduje komplexnejší prehľad o aktivitách v rámci skupiny prepojených osôb a tiež aj širší popis činnosti posudzovaného daňovníka.

Prehľad minimálne vyžadovaného obsahu pre každý typ dokumentácie o transferovom oceňovaní sme ilustrovali v nasledujúcej tabuľke:

Tabuľka č 6: Minimálny obsah pre daný typ transferovej dokumentácie

	Informácia	Úplná	Základná	Skrátená
Všeobecná časť	Identifikácia a právna forma jednotlivých členov skupiny, popis organizačnej a vlastníckej štruktúry skupiny	✓	✓	✓
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím	✓	x	x
	Popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie v rámci skupiny, identifikácia hospodárskeho odvetvia, obchodné vzťahy a aktivity skupiny v hospodárskom odvetví	✓	x	x
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím	✓	x	x
	Plánovaná obchodná stratégia, predpokladané aktivity v budúcnosti, projekty a ciele skupiny	✓	x	x
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím	✓	x	x
	Všeobecný popis funkcií, ktoré vykonávajú jednotliví členovia skupiny a ich predpokladané riziká	✓	✓	x
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím	✓	x	x
	Informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu cien s princípom nezávislého vzťahu.	✓	x	x
Špecifická časť	Identifikácia a právna forma daňovníka, popis jeho organizačnej a vlastníckej štruktúry.	✓	✓	x
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím.	✓	x	x
	Popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie daňovníka.	✓	✓	x

	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím.	✓	x	x
	Identifikácia hospodárskeho odvetvia, obchodné vzťahy a aktivity daňovníka v hospodárskom odvetví.	✓	✓	x
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím.	✓	x	x
	Plánovaná obchodná stratégia a podnikateľský zámer, predpokladané aktivity v budúcnosti a ciele daňovníka.	✓	x	x
	Zoznam kontrolovaných transakcií, popis jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka, ktorými sú identifikácia zmluvných strán kontrolovanej transakcie, peňažné vyjadrenie hodnoty transakcie a ďalšie info. kontrolovanej transakcie.	✓	✓	✓
	Prehľad o nehmotnom majetku, ktorý vlastní alebo využíva daňovník, spôsob a rozsah jeho využívania.	✓	x	x
	Zoznam opatrení predchádzajúcich oceneniu, ktoré má odsúhlasené daňovník.	✓	x	x
	Zoznam dohôd o príspevkoch na náklady, na ktorých sa podieľa daňovník a akékoľvek iné rozhodnutia ovplyvňujúce oblasť transferového oceňovania.	✓	x	x
Špecifická časť	Informácie o vnútro - skupinových finančných transakciách, cash – poolingové vzťahy, garancie a využitie derivatívnych a iných finančných nástrojov vrátane hybridných nástrojov.	✓	x	x
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím	✓	x	x
	Všeobecný popis funkcií, ktoré vykonáva daňovník, majetok, ktorý využíva a jeho predpokladané rizika	✓	✓	x

	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím	✓	x	x
	Popis systému transferového oceňovania daňovníka obsahujúci informácie týkajúce sa výberu, spôsobu uplatňovania metód/y transferového oceňovania a určenia ceny kontrolovaných transakcií.	✓	✓	x
	Interné/externé porovnateľné údaje nezávislých osôb, analýzy porovnateľnosti (informácie o faktoroch určujúcich porovnateľnosť)	✓	x	x
	Informácie o peňažnom/nepeňažnom plnení, ktoré bolo za daňovníka poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od zahraničnej závislej osoby, aj príjemcovia sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou na území SR, okrem tých plnení vyplácaných za klinické skúšanie	✓	✓	✓
	Iné informácia, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu.	✓	x	x

Zdroj: Vlastné spracovanie

Záver

V súčasnej dobe rozsiahlej globalizácie sa stávame svedkami vzniku veľkého počtu nadnárodných korporácií, rastu svetového obchodu a priamych investícií, čoho výsledkom je prerozdeľovanie zisku v rámci skupiny prepojených podnikov prostredníctvom predaja výrobkov, tovarov a služieb za účelom zníženia svojej daňovej povinnosti. Tento fakt má negatívny dopad na príjmy do štátnych rozpočtov daných krajín a preto sa dotknuté štáty snažia o elimináciu takého transferu a to prijatím pravidiel oceňovania takýchto druhov transakcií na medzinárodnej úrovni a ich následnú implementáciu do právnej regulácie na národnej úrovni.

Fiskálna komisia OECD schválila v roku 1979 správu o transferovom oceňovaní, ktorá riešila problémy v oblasti medzinárodných investícií a rastúcich medzinárodných ekonomických aktivít. Uvedenou správou sa ustanovilo spoločné uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu, ktorý je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v obchodných resp. finančných vzťahoch medzi závislými osobami s podmienkami, ktoré si medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností. Táto správa prešla v dôsledku času rôznymi aktualizáciami, ale princíp nezávislého vzťahu ostal nezmenený..

Hlavná motivácia výberu tejto témy diplomovej práce bola jej aktuálnosť, pretože rozvíjajúce sa nadnárodné spoločnosti prinášajú okrem nesporných výhod aj problémy, týkajúce sa medzinárodného zdaňovania. Túto skutočnosť si uvedomujú aj jednotlivé vlády, ktoré sa snažia o zjednotenie a zdokonalenie medzinárodných legislatívnych noriem upravujúcich transferové oceňovanie.

Hlavným cieľom diplomovej práce bolo poskytnúť ucelený prehľad a charakteristiku transferového oceňovania, transferovej dokumentácie a princípu nezávislého vzťahu. Za účelom realizácie týchto cieľov sme v prvej kapitole rozoberali nie len problematiku oceňovania z pohľadu národnej a nadnárodnej úpravy ale aj charakteristiku oceňovacích veličín v členení z hľadiska času. Vymedzili sme spôsob oceňovania jednotlivých druhov majetku pri prvotnom a následnom ocenení, nakoľko sú základným prvkom transferového oceňovania, charakterizovali sme účtovnú dokumentáciu a vymedzili sme daňovo – právne predpisy, ktoré sa vzťahujú k transferovému oceňovaniu.

V druhej kapitole sme si stanovili hlavný cieľ a čiastkové ciele, ako aj metód vedeckého skúmania, ktoré sme využili v diplomovej práci.

V úvode poslednej kapitoly diplomovej práce sme rozoberali elementárnu charakteristiku závislých osôb ako predstaviteľov nadnárodných spoločností, základné princípy transferového oceňovania až po analýzu porovnateľnosti. Dospeli sme k názoru, že faktory ako vlastnosť prevádzaného majetku, funkcie vykonávané zmluvnými stranami, zmluvné podmienky, obchodné stratégie a ekonomické okolnosti, ktoré sa vzťahujú na posudzované osoby, majú vplyv na výber vhodnej metódy transferového oceňovania. Následne sme roznalyzovali jednotlivé metódy transferového oceňovania s uvedením praktických príkladov ich uplatnenia a zhrnuli sme pravidlá výberu adekvátnej metódy, ktorej úlohou je prispieť k správne mu určenie nezávislej ceny. Poukázali sme na možnosť predbežného odsúhlasenia metódy transferového oceňovania a identifikáciu tých inštitútov práva transferového oceňovania, ktoré sú schopné znižovať mieru náročnosti stanovenia transferových cien a súčasne prispieť k efektívnosti uplatňovania noriem transferového oceňovania.

Záver tejto kapitoly sme venovali transferovej dokumentácii ako nezastupiteľnému a formalizovanému nástroju preukázateľnosti, na základe ktorého je možné určiť a vysvetliť spôsob tvorby cien daňovníka v kontrolovaných transakciách a vyčíslit' prípadný rozdiel, ktorý ovplyvní základ dane. Obsah transferovej dokumentácie odráža okolnosti a podmienky jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka a predovšetkým použitú metódu transferového oceňovania.

Z nášho skúmania vyplýva, že určenie nezávislej trhovej ceny môže byť pri absencii databázy údajov o spoločnostiach s podobnou podnikateľskou činnosťou problematické, časovo náročné a vysoko nákladové.

Zoznam použitej literatúry

Knižné publikácie

1. BAŠTINCOVÁ, A. 2009. *Dlhodobý hmotný majetok z účtovného a daňového hľadiska*. Bratislava : Iura Edition, 2009. 124s. ISBN 978-80-8078-199-6.
2. BABČÁK, V a kol. 2010. *Daňové právo a jeho rozvoj v národnom a medzinárodnom kontexte*. Košice : Univerzita Pavla Jozefa Šafárika, 2010. 188s. ISBN 9-788070-978504.
3. JANHUBA, J. 2005. *Základy teorie účetnictví*. Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze, 2005. 216s. ISBN 80-245-0852-4.
4. KAREŠ, L. – BOLGÁČ, L. – VÉPYOVÁ, M. 2003. *IAS – Medzinárodné účtovné štandardy*. Bratislava : Súvaha, 2003. 87s. ISBN 80-88727-55-3.
5. KOČIŠ, M. 2015. *Úvod do práva transferového oceňovania*. Bratislava : Verlag Dashofer, 2015. 245s. ISBN 978-80-8168-226-1.
6. KUBICOVÁ, J. 2009. *Medzinárodné zdaňovanie, prvá časť*. Bratislava : Vydavateľstvo Ekonóm, 2009. 273 s. ISBN 978-80-225-2664-7.
7. LÉNARTOVÁ, G. – DOPRIAK, R. – PODOLINSKÝ, V. 2003. *Medzinárodné zdanenie*. Bratislava : Vydavateľstvo Ekonóm, 2003. 236s. ISBN 80.225-1692-9.
8. LUKNÁROVÁ, K. D. 2009. *Transferové oceňovanie I. - legislatíva, princípy, metódy a dokumentácia v príkladoch*. Bratislava : Verlag Dashofer, 2009. 91s. ISSN 1335-843X.
9. LUKNÁROVÁ, K. D. 2010. *Transferové oceňovanie II. - transakcie*. Bratislava : Verlag Dashofer, 2010. 79s. ISSN 1335-843X
10. PATAKY, J. – HACHEROVÁ, Ž – KOČNER, M. 2008. *Základy účtovníctva 1*. Nitra : Slovenská poľnohospodárska univerzita v Nitre, 2008. 213s. ISBN 978-552-009-5.
11. SOUKUPOVÁ, B a kol. 2008. *Účtovníctvo vo finančnom riadení*. Bratislava : Súvaha, 2008. 296s. ISBN 978-80-89265-08-4.

Internetové zdroje

1. BENKO, J. 2014. *Transferové oceňovanie* [online]. 2014 [cit. 2015-09-12]. Dostupné na internete:
<<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1531/category/dan-z-prijmov/article/transferove-ocenovanie.xhtml>>
2. CSÉFALVAY, F. 2014. *Daňové správy* [online]. 2014 vol.7 [cit. 2016-01-29] Dostupné na internete:
<[http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_news_07_14_SK/\\$FILE/EY%20Danove%20spravy%2007_14%20SK.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Tax_news_07_14_SK/$FILE/EY%20Danove%20spravy%2007_14%20SK.pdf)>
3. KOČIŠ, M. 2010. *Transferové ceny – oceňovanie včera a dnes*. In *Dny práva*. [online]. 2010. [cit. 2015-04-05] Dostupné na internete:
<[https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/03_ekonomicke_aspekty/Kocis_Michal_\(4290\).pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/03_ekonomicke_aspekty/Kocis_Michal_(4290).pdf)>

Zákony, smernice a nariadenia

1. *Zákon č. 40/1964 Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov*
2. *Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov*
3. *Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*
4. *Opatrenia Ministerstva financií SR č. 23054/2002-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva*
5. *Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania*
6. *Metodický pokyn k odsúhlasovaniu použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania podľa § 18 ods. 4 a 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*
7. *Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky Č. MF/8120/2012-721 o určení obsahu dokumentácie o metóde ocenenia používanej daňovníkom podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*
8. *OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. September 2009. ISBN 978-92-6407-527-6.*
9. *Finančný spravodajca č. 14/1997*

10. Finančný spravodajca č. 20/1999

11. Finančný spravodajca č. 3/2002