

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE  
FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

Evidenčné číslo: 103002/I/2017/3610150237

**TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE**

**Diplomová práca**

**2017**

**Bc. Štefánia Gombitová**

**EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE**  
**FAKULTA HOSPODÁRSKEJ INFORMATIKY**

**TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE**

**Diplomová práca**

**Študijný program:** Účtovníctvo a audítorstvo

**Študijný odbor:** 6209 Účtovníctvo a audítorstvo

**Školiace pracovisko:** Katedra účtovníctva a audítorstva

**Vedúci záverečnej práce:** doc. Ing. Katarína Máziková, PhD.

**Bratislava 2017**

**Bc. Štefánia Gombitová**



### Čestné vyhlásenie

**Čestne vyhlasujem, že záverečnú (diplomovú) prácu som vypracovala samostatne, a že som uviedla všetku použitú literatúru.**

**Dátum:**

.....

(podpis študenta)

## **ABSTRAKT**

GOMBITOVÁ, Štefánia: *Transferové oceňovanie*. Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva. - Vedúci záverečnej práce: doc. Ing. Katarína Máziková, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2017, 72s.

Cieľom diplomovej záverečnej práce bolo priblížiť problematiku týkajúcu sa pravidiel a postupov v oblasti transferového oceňovania, a to prostredníctvom analýzy určovania závislosti osôb, analýzy porovnateľnosti, výberom vhodnej metódy až po zostavenie dokumentácie o transferovom oceňovaní a daňové vykazovanie transferových cien. Zároveň v prípadoch zistenia nejasností a nezrovnalosti bolo cieľom skonštruovať odporúčania pre ich možné odstránenie. Diplomová záverečná práca je rozdelená do troch kapitol. Obsahuje 18 schém, 3 obrázky a 7 tabuliek. Prvá kapitola diplomovej záverečnej práce sa venuje základným teoretickým vymedzením sféry transferového oceňovania v súlade s aktuálne platnou národnou i nadnárodnou legislatívou. V druhej kapitole sa charakterizuje cieľ diplomovej záverečnej práce vrátane použitých metód a zvolenej metodiky použitej v diplomovej záverečnej práci. V tretej kapitole sa aplikovali poznatky z teoretického základu diplomovej záverečnej práce na vybrané vyskytujúce sa situácie v praxi v oblasti určovania závislosti. Zároveň sa teoretické poznatky uplatnili v komplexnej modelovej štúdií, kde sa postupne analyzovala každá fáza transferového oceňovania, teda od určovania závislosti osôb, cez analýzu porovnateľnosti, skúmanie až po výber vhodnej metódy. Analyzoval sa obsah dokumentácie o transferovom oceňovaní, na základe ktorého sa poskytli vhodné odporúčania súvisiace s touto problematikou. V závere tretej časti sa rozobrala problematika transferového oceňovania a transferových cien v oblasti jeho vykazovania v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb.

### **Kľúčové slová:**

transferové oceňovanie, princíp nezávislého vzťahu, metódy transferového oceňovania, dokumentácia transferového oceňovania

## ABSTRACT

GOMBITOVÁ, Štefánia: *Transfer pricing*. University of Economics in Bratislava. Faculty of Informatics; Department of Accounting and Auditing. - Supervisor: doc. Ing. Katarína Máziková, PhD. - Bratislava: FHI EU, 2017, 72p.

The aim of final thesis was approach rules and process of the transfer pricing by analyzing the determination of dependence subjects, by comparability analysis, by selection of transfer pricing method up to processing of transfer pricing documentation and tax reporting of transfer pricing. In cases of deficiencies and incongruities, the aim was to make recommendations for their possible ablation. The final thesis is divided into three chapters. It contains 18 diagrams, 3 pictures and 7 tables. The first chapter of final thesis deals with the basic theoretical definitions of the transfer pricing in accordance with actual national and supranational legislation. In the second chapter is described the aim of final thesis, including the used methods and used methodology, which were used in final thesis. In the third chapter was applied the findings from the theoretical basis of final thesis on concrete situations in practice in the field of determination dependence of subjects. The theoretical knowledge was applied in complex model study too, where each phase of transfer pricing was applied, from the determination of dependence of subjects, through comparability analysis, examination and selections of adequate transfer pricing method. The content of transfer pricing documentation has been analyzed to provide adequate recommendations on this issue. There had been analyzed issue of transfer pricing and transfer prices questions in area of its tax reporting in tax return at the close of third chapter.

### **Key words:**

transfer pricing, arm's length principle, transfer pricing methods, transfer pricing documentation

# Obsah

<b>Úvod .....</b>	<b>8</b>
<b>1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí .....</b>	<b>10</b>
1.1 Príčiny zavedenia pravidiel transferového oceňovania.....	10
1.2 Základné vymedzenie problematiky transferového oceňovania .....	12
1.3 Nadnárodná a národná legislatívna úprava transferového oceňovania .....	14
1.4 Osobná pôsobnosť práva transferového oceňovania.....	18
1.5 Metodológia transferového oceňovania .....	22
1.5.1 Analýza porovnateľnosti pre potreby transferového oceňovania.....	23
1.5.2 Metódy transferového oceňovania .....	24
1.6 Dokumentácia o transferovom oceňovaní.....	26
<b>2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania .....</b>	<b>30</b>
<b>3 Výsledky práce a diskusia.....</b>	<b>32</b>
3.1 Analýza vybraných druhov osobnej pôsobnosti transferového oceňovania .....	36
3.2 Analýza porovnateľnosti a voľba metódy transferového oceňovania.....	45
3.3 Obsah dokumentácie o transferovom oceňovaní .....	65
3.4 Vykazovanie transferového oceňovania v daňovom priznaní k dani z príjmov .....	
právnických osôb .....	68
<b>Záver .....</b>	<b>70</b>
<b>Zoznam použitej literatúry .....</b>	<b>72</b>
<b>Zoznam príloh.....</b>	<b>73</b>

## **Zoznam skratiek**

**EÚ** – Európska únia

**IFRS** - Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva

**MF SR** – Ministerstvo financií Slovenskej republiky

**OECD** – Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj

**O.Z.** – Občianske združenie

**s.r.o.** – Spoločnosť s ručením obmedzeným

**US GAAP** – Všeobecne uznávané účtovné zásady

**ZO** – zdaňovacie obdobie

**ZOS** – závislé osoby

## Úvod

V spoločensko-ekonomickej súvislosti proces neustáleho rozvoja ekonomík rôznych krajín, činnosti medzinárodných organizácií a nadväzujúci rozmach globalizácie sú podnecujúcimi prostriedkami, ktoré vedú k jednoduchšiemu prepojeniu spoločností na nadnárodnej i národnej úrovni. Spomínané spoločnosti dislokujú svoje aktivity do rôznych iných miest, či už na území vlastnej krajiny alebo do území iných krajín.

Rozmiestňovanie rôznych činností spoločností je niekedy determinované faktormi, ktoré podporujú takéto rozhodnutia o umiestnení činností do iných pobočiek a prepojení. Jedným z takýchto faktorov môže byť i účelová daňová optimalizácia. Alokácia ziskov do krajín s čo najvhodnejším daňovým zaťažením, s prihliadnutím na iné determinanty podnecujúce danú alokáciu, vytvárajú takýmto spoločnostiam možnosti obchodovania medzi sebou v rámci vnútroskupinových transakcií. Hľadanie novej cesty úniku od vyššieho zdanenia však neplynie iba z interných vysporiadaní, ale i z externých, kedy sa spoločnosti, ktoré nie sú nijako majetkovo prepojené snažia o účelovú daňovú optimalizáciu vyhovujúcu obom stranám. Často sa to uskutočňuje prostredníctvom rôznych personálnych a možných iných prepojení.

Účelové znižovania daňových povinností a čerpanie rôznych daňových výhod sa deje už pri cenotvorbe a následnom ocenení daného podnikového transferu. Medzinárodná činnosť rôznych organizácií sa však snaží o zamedzenie takýchto prístupov a vyjadruje snahu o vytýčenie pravidiel a odporúčaní vedúcich k spravodlivej dislokácii a ocenenia daňových príjmov do fiškálnych pokladníc krajín, ktorej určujúcim elementárnym základom je nezávislý vzťah. Oceňovanie na základe nezávislého vzťahu podporuje následne i nezávislé, nezaujaté zdaňovanie. Z pohľadu legislatívnej úpravy jednotlivých štátov sa však tieto pravidlá, implementované a kvantifikované na základe ekonomických, trhových a iných podmienok jednotlivých štátov, od seba líšia. Na medzinárodnom poli však vznikajú všeobecne akceptovateľné princípy a pravidlá, ktoré dopomáhajú k určovaniu, posudzovaniu závislých osôb a transakcií medzi nimi. Uvedené pravidlá často v skrátenej verzii nazývame Transferové oceňovanie. Medzi najväčších prispievateľov v oblasti transferového oceňovania patrí Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj.

**Cieľom** diplomovej záverečnej práce bolo priblížiť a analyzovať problematiku transferového oceňovania, a to na základe jej teoretického vymedzenia v súlade s platnou reguláciou a jej praktickej realizácií na základe týchto regulácií s poukázaním na rôzne vznikajúce situácie a problémy. Následne v prípadoch, kde vznikali nejasnosti týkajúce sa tejto problematiky bolo cieľom skonštruovanie odporúčaní na ich prípadné budúce odstránenie.

V **prvej kapitole** diplomovej záverečnej práce sme sa zamierali na teoretické vymedzenie skutočností súvisiacich s problematikou transferového oceňovania, a to z pohľadu nadnárodných i národných regulácií, kde sme sa venovali príčinám vzniku pravidiel transferového oceňovania, elementárnemu vymedzeniu transferového oceňovania, princípu nezávislého vzťahu, právnej úprave transferového oceňovania, osobnej pôsobnosti transferového oceňovania, vymedzeniu metodológie a dokumentácie v súlade s reguláciami v riešenej oblasti. Prvá kapitola slúži na zorientovanie sa v skúmanej problematike prostredníctvom teoretického základu, a to postavenom na analýze a porovnávaní podmienok medzi nadnárodnými a národnými reguláciami v oblasti riešenej problematiky.

V **druhej kapitole** diplomovej záverečnej práci sme sa venovali vytýčeniu cieľa a opisu zvolených metód pri získavaní a spracovaní informácií v diplomovej záverečnej práci.

Záverečná **tretia kapitola** sa venovala transferovému oceňovaniu s aplikáciou na praktickú rovinu. V úvode tretej kapitoly boli vytýčené príčiny vzniku situácií, a to i v podobe praktických ukážok, ktoré viedli krajiny k zavedeniu pravidiel transferového oceňovania. V ďalšej podkapitole sme opísali a analyzovali určovanie závislosti na základe posudzovania osôb transakcií. V nasledujúcich podkapitolách sme na základe komplexnej modelovej štúdie priblížili analýzu porovnateľnosti a výber vhodnej metódy a opis ďalších metód. V uvedenej kapitole sme sa venovali i zostavovaniu dokumentácie o transferovom oceňovaní, a to na základe komplexného modelovej štúdie a predchádzajúcich analýz - v rozsahu minimálnych zákonných požiadaviek pre zvolený typ dokumentácie o transferovom oceňovaní. V závere kapitoly venujúcej sa daňovému výkazníctvu v oblasti transferového oceňovania správcovi dane sme si vysvetlili, kde sa ďalej takéto transakcie zverejňujú. V rámci celej kapitoly sme konštruovali odporúčania pre vznikajúce nejasnosti v oblasti regulácií, ktoré môžu v praxi priniesť ľahšie a zrozumiteľnejšie uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania.

# **1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí**

Na každom fungujúcom trhu od nepamäti prebieha výmena tovarov, služieb, výrobkov, majetkov, informácií a pod. na základe stanovenia ich ocenenia a následného určenia protihodnot. V počiatkoch sa prvé obchody realizovali na základe výmeny rôznych naturálií – tzv. barterový obchod. Už pri týchto „obchodných“ vzťahoch sa uskutočňovalo určovanie hodnoty veci danej výmeny, a to na základe faktorov, ktoré ju ovplyvňovali, napríklad kvalita, vzácnosť, veľkosť, hmotnosť a pod. S vývinom peňazí až do ich súčasnej podoby sa vyvíjala aj problematika oceňovania, ktorá dostávala i svoje teoretické základy z mnohých jej oblastí. Stanovenie správnej ceny a ocenenia je predmetom skúmania mnohých ekonomických vied. V súčasnej dobe sa dotýka najmä účtovníctva a výkazníctva ocenených transakcií. V oblasti účtovníctva nám na úrovni vnútroštátneho zákonodarstva stanovuje zákon č. 431/2002 o účtovníctve Z.z. v znení neskorších predpisov rôzne oceňovacie veličiny pre dané skupiny majetku a záväzkov. Podobne i na úrovni medzinárodnej a európskej legislatívy nám rôzne regulácie môžu po splnení určitých podmienok ovplyvňovať oceňovanie. Jednými z takýchto regulácií sú napríklad smernica Európskeho parlamentu a rady č. 2013/34/EÚ, ktorá hovorí o povinnosti pri oceňovaní dodržiavať jej ustanovené všeobecné zásady, ďalej sú to aj americké všeobecne uznávané účtovné zásady (US GAAP), resp. i Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva (IFRS) poukazujú na rôzne špecifické prípady oceňovania, ktoré sú jednotlivými štandardmi upravované. Niekedy však môžu nastať situácie, kedy je potrebné odhliadnuť od účtovných pravidiel a oceniť rôzne formy majetku a záväzkov tak, aby to bolo i v súlade s normami z oblasti daňových zákonov. Jednou z takýchto problematik je i oblasť transferového oceňovania.

## **1.1 Príčiny zavedenia pravidiel transferového oceňovania**

Vo všeobecnosti sa domnievame, že podnikajúce subjekty v praxi majú snahu vytvárať zisk tam, kde je to pre nich z rôznych hľadísk priaznivejšie. S uvedenou snahou zároveň prichádzajú i príslušné rozhodnutia, ktoré by pomohli uvedenému zisku dosiahnuť jeho čo najvyššiu úroveň. V tejto súvislosti často dochádzalo i k takým rozhodnutiam, ktoré sa týkali ovplyvňovania daňových povinností a tak priviedli k zvýšeniu maximálnej miery čistého zisku z rôznych transakcií. Výhodnosť, ktorú bolo možno v oblasti daňového zaťaženia docieľiť, sa často uskutočňovalo prostredníctvom optimalizácie dane, a

to na základe presunu (transferu) dosahovaného zisku medzi prepojenými, spriaznenými - závislými osobami.

Uvedený presun zisku v rámci riešenej problematiky sa zväčša realizoval prostredníctvom cieleného oceňovania výstupov – výrobkov, tovarov, služieb a iných plnení, a to napríklad spôsobom ocenenia produktov na úrovni ich výrobných nákladov, t. j. bez zisku a následne sa zisk vytvoril predajom, a to buď v krajine kupujúceho s výhodnejším zdaňovaním alebo sa zisk presunul v rámci tuzemských závislých osôb, kde sa úmyselne ovplyvňoval daňový základ. Práve takéto „presúvanie“ ziskov za účelom dosiahnutia výhody medzi závislými osobami bolo jednou z príčin vytvorenia pravidiel transferového oceňovania.<sup>1</sup>

Spomínané pravidlá transferového oceňovania teda majú snahu zabrániť uvedeným protiprávnym **daňovým únikom**, resp. i vyhýbaniu sa alebo optimalizácii daňovej povinnosti na prijateľnú úroveň v konaní v súlade s právom. Majú za cieľ regulovať a kontrolovať takéto transakcie, kde vzniká riziko snahy zaplatiť daň tam, kde to bude daňovo výhodnejšie.<sup>2</sup>

Ďalšou príčinou je úzka súvislosť problematiky transferového oceňovania a minimalizácie rizika **dvojitého zdanenia**. Týka sa to konkrétne skupín nadnárodných spoločností, kde kvôli rozdielnym zákonodarným podmienkam a požiadavkám môže dôjsť k značným vyšším nákladom, ako keby takýto subjekt fungoval ako samostatná jednotka a podliehal zdaneniu len v jednej krajine. V rámci toho vzniká potreba vyhnúť sa dvojitému, resp. viacnásobnému zdaneniu toho istého príjmu, ktoré by mohlo tvoriť rôzne administratívne náročné prekážky pri presune výrobkov, tovarov, služieb a kapitálu cez hranice, a to spôsobom takým aby sa neobmedzoval rozvoj svetového obchodu.<sup>3</sup>

Na základe uvedených problémov sa členské štáty Organizácie pre hospodársku spoluprácu a rozvoj (ďalej len „OECD“) rozhodli akceptovať prístup samostatných

---

<sup>1</sup> Ministerstvo financií Slovenskej republiky. 1997. Finančný spravodajca: Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. V elektronickej verzii. 1997, roč. 31, č. 14, **s. 549**.

<sup>2</sup> Kočiš, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 27**. ISBN 978-80-8168-226-1.

<sup>3</sup> Ministerstvo financií Slovenskej republiky. 1997. Finančný spravodajca: Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. V elektronickej verzii. 1997, roč. 31, č. 14, **s. 550**.

jednotiek, ktorý je založený na povinnosti zdanenia jednotlivých členov skupín v rámci spoločného podnikania nezávisle. Keďže však vzťahy medzi takýmito skupinami umožňujú zavedenie špeciálnych výhodnejších podmienok, aké by boli odlišné od podmienok, ktoré by sa dohodli medzi nezávislými spoločnosťami, na zabezpečenie správneho užívania uvedeného prístupu samostatných jednotiek členské krajiny OECD následne prijali tzv. **princíp nezávislého vzťahu**, ktorý sa odstraňuje vplyv špeciálnych výhodnejších podmienok obchodov na úrovni zisku.<sup>4</sup>

## 1.2 Základné vymedzenie problematiky transferového oceňovania

S pojmom transferového oceňovania je možnosť stretnúť sa na rozličných stupňoch skúmania daňového práva. Levey a Wrappe rozumejú pod týmto pojmom oceňovanie takých transakcií, ktoré prebiehajú medzi prepojenými osobami, kde sú ich predmetom nehmotný majetok, tovar, služby, nájmy alebo pôžičky. Na základe ich výkladu je cena transferu determinantom celkového rozloženia ziskov v rámci skupín prepojených osôb.<sup>5</sup>

Transferovým oceňovaním môžeme taktiež rozumieť „súhrn aktivít vykonávaných závislými osobami, ktorých cieľom je stanovenie cien v ich vzájomných, kvalifikovaných transferoch. Predmetom týchto transakcií môžu byť najmä hmotný a nehmotný majetok, služby, ako aj pôžičky a nájmy.“<sup>6</sup>

Vo svojej podstate je možné označiť transferové oceňovanie za takú činnosť daňových subjektov a správcov dane, ktorá smeruje k stanoveniu cien v transakciách uskutočňovaných medzi osobami v závislom vzťahu v súlade s tzv. **princípom nezávislého vzťahu**. Tento vzťah je východiskovým aspektom pri definovaní komplexu pravidiel transferového oceňovania, čo je dôvodom, že jeho vymedzenie je najdôležitejším pilierom tejto problematiky.

Plné znenie uvedeného princípu nájdeme ukotvený v čl. 9 ods. 1 Modelovej zmluvy OECD o zdanení príjmu a majetku, a to: „ Ak sa podnik jedného zmluvného štátu priamo

---

<sup>4</sup> Ministerstvo financií Slovenskej republiky. 1997. Finančný spravodajca: Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. V elektronickej verzii. 1997, roč. 31, č. 14, **s. 550**.

<sup>5</sup> LEVEY, M.M., WRAPPE, S.C. Transfer pricing: Rules, Compliance and Controversy. 3rd edition, Chicago: CCH Wolters Kluwer, 2010, **str. 1**. ISBN 978-0808021667

<sup>6</sup> Kočiš, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 31**. ISBN 978-80-8168-226-1.

alebo nepriamo podieľa na riadení, kontrole alebo na majetku podniku druhého zmluvného štátu alebo tie isté osoby sa priamo alebo nepriamo podieľajú na riadení, kontrole alebo na majetku podniku jedného zmluvného štátu i podniku druhého zmluvného štátu a ak sú v týchto prípadoch oba podniky vo svojich obchodných alebo finančných vzťahoch viazané podmienkami, ktoré sa dohodli alebo im boli uložené a ktoré sa líšia od podmienok, ktoré by sa boli dohodli medzi nezávislými podnikmi, možno akékoľvek zisky, ktoré by bez týchto podmienok dosiahol jeden z podnikov, ale vzhľadom na tieto podmienky ich nedosiahol, zahrnúť do ziskov tohto podniku a následne zdanit'<sup>7</sup> Takto zadefinovaná podstata princípu nezávislého vzťahu vyjadruje snahu o úpravu ziskov skupín nadnárodných spoločností, a to podľa podmienok, ktoré by sa uplatňovali medzi osobami s nezávislým vzťahom. Princíp nezávislého vzťahu teda považuje členov skupín nadnárodných spoločností za samostatne fungujúce jednotky.<sup>8</sup>

Zohľadnenie tohto princípu môžeme pozorovať i v podmienkach daňovo-právnej legislatívy Slovenskej republiky, kde pôsobenie princípu nezávislého vzťahu je vyjadrené v zákone č. 595/2003 o dani z príjmov Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z príjmov“) v § 17 ods. 5, ktorý hovorí, že: „Súčasťou základu dane závislej osoby podľa § 2 písm. n) a r) je aj rozdiel, o ktorý sa ceny alebo podmienky v kontrolovaných transakciách líšia od cien alebo podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, pričom tento rozdiel znižuje základ dane alebo zvyšuje daňovú stratu.“<sup>9</sup> Zmienka o potrebe uplatňovania princípu nezávislého vzťahu je vyjadrená v § 18 tohto zákona. Princíp nezávislého vzťahu sa od 1.1.2015 vzťahuje i na závislé osoby, medzi ktorými absentuje cezhraničný prvok. Ustanovenia rozšírenia osobnej pôsobnosti transferového oceňovania s účinnosťou od uvedeného dátumu vyjadrujú snahu o elimináciu a kontrolu transakcií uskutočňovaných na závislom vzťahu, ktoré by mohli nepriaznivo ovplyvňovať výšku daňovej povinnosti daňových subjektov.

S účinnosťou od 1.1.2017 sa implementoval do zákona o dani z príjmov i pojem **kontrolovaná transakcia**, ktorá nahradila pojem vzájomný obchodný vzťah. Kontrolovanou transakciou sa podľa nového § 2 písm. ab) zákona o dani z príjmov rozumie

---

<sup>7</sup> Ministerstvo financií Slovenskej republiky. 1997. Finančný spravodajca: Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. V elektronickej verzii. 1997, roč. 31, č. 14, **s. 557**.

<sup>8</sup> <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>

<sup>9</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 17 ods. 5

„právny vzťah alebo iný obdobný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami podľa písmen n) a r), pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom, pričom za kontrolovanú transakciu sa nepovažuje prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3, ak ide o nehnuteľnosť nezaradenú do obchodného majetku podľa písmena m), a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely.“<sup>10</sup> Vo všeobecnosti môžeme konštatovať, že kontrolovanou transakciou je teda finančná alebo obchodná transakcia medzi závislými osobami. Podrobnejšie si však budeme analyzovať právnu úpravu problematiky transferového oceňovania v nasledujúcich kapitolách.

### **1.3 Nadnárodná a národná legislatívna úprava transferového oceňovania**

Problematika transferového oceňovania z pohľadu nadnárodnej právnej úpravy je v značnej miere priblížená v rôznych zmluvách, smerniciach a iných dokumentoch, ktoré vo veľkej miere ovplyvňovali vnútroštátne zákonodarstvo pri jej implementácii. Často dostačujúce riešenie akýchkoľvek otázok, ktoré sú spojené s problematikou transferového oceňovania, si teda vyžaduje využívať nielen vnútroštátne zákonodarstvo, ale i dostupné pramene medzinárodného práva a práva Európskej únie.

V ďalších častiach tejto kapitoly sme si rozobrali významné medzníky vo vývoji v oblasti transferového oceňovania a formou tabuliek sme analyzovali súčasnú právnu úpravu a formálne pramene týkajúce sa danej oblasti transferového oceňovania, a to na nadnárodnej i národnej úrovni. Uvedenú analýzu sme realizovali prostredníctvom troch skupín, ktoré sú výsledkom doterajšieho vývoja oblasti zdaňovania príjmov a nadväzujúcej potreby právneho vymedzenia transferového oceňovania.

#### **Medzinárodné právo**

Významnú časť právnej úpravy transferového oceňovania tvoria formálne pramene medzinárodného práva. Charakteristickým znakom tejto skupiny je prvý významný medzník v oblasti transferového oceňovania, a to prvé vymedzenie princípu nezávislého vzťahu v roku 1963, kedy OECD prvýkrát publikovala návrh Modelovej zmluvy o zdanení príjmu a majetku, ktorá sa v čl. 9 venovala oblasti prepojených podnikov. Ten bol doplnený v roku

---

<sup>10</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 2 písm. ab)

1977, kedy sa rozhodlo o vložení druhého odseku čl. 9, ktorý poukázal na úpravu ziskov v záujme predchádzať prípadom ekonomického dvojitého zdanenia. V nasledujúcich rokoch uvedená Modelová zmluva podstúpila pravidelné revízie. Reakciou na potrebu podrobnejšej regulácie v dôsledku problémov vznikajúcich v oblasti rastúcich medzinárodných ekonomických činností a medzinárodných investícií, bolo v roku 1979 schválenie Správy o transferovom oceňovaní Fiškálnou komisiou OECD, kde sa zakotvilo uplatňovanie princípu založeného na nezávislom vzťahu. Následným vývojom bola však uvedená správa aktualizovaná v r. 1995 schválením Radou OECD, kedy bola nanovo publikovaná ako Smernica OECD o transferovom oceňovaní, kde ukotvila metódy určenia cien transferu a spôsob zostavenia a obsah dokumentácie o transferovom oceňovaní. V ďalších rokoch bol obsah tejto smernice doplnený o reguláciu ďalších problémov oblasti transferového oceňovania.<sup>11</sup>

Výsledkom doterajšieho vývoja problematiky transferového oceňovania sú mnoho ďalších formálnych prameňov, odporúčaní a projektov v rozoberanej oblasti. Na jej stručné zhrnutie a predmet niektorých právnych úprav poukážeme v prílohe č. 1 - Súčasná medzinárodná úprava oblasti transferového oceňovania.

Na základe prílohy č. 1 - Súčasná medzinárodná úprava oblasti transferového oceňovania, ktorá poukazuje na aktuálny stav právnej regulácie na medzinárodnej úrovni je možné konštatovať, že problematika transferového oceňovania je významnou v celosvetovom meradle a princíp nezávislého vzťahu je globálne akceptovaným princípom (zakotvenie i v Modelovej zmluve Organizácie spojených národov). Pri problematike transferového oceňovania sa však naďalej stretávame s rôznymi spornými situáciami, ktoré si vyžadujú ďalšiu pozornosť v podobe regulácií, odporúčaní a pod.

## **Právo Európskej únie**

Narastajúca významnosť právnej úpravy oblasti transferového oceňovania nachádza odozvu i Európska únia vo svojej činnosti. Vnútorne zloženie práva Európskej únie nám umožňuje rozlišovať medzi primárnym právom, sekundárnym právom, rozhodnutiami Súdneho dvora Európskej únie, právnymi zásadami a taktiež zmluvnými prameňmi ako sú medzinárodné zmluvy, ktoré sú uzavreté medzi členskými krajinami Európskej únie

---

<sup>11</sup> Kočiš, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 81-85**. ISBN 978-80-8168-226-1.

navzájom a prípadne medzi tretími štátmi a Európskou úniou.<sup>12</sup>

Právo Európskej únie môžeme označiť za právny poriadok, ktorý má osobitnú povahu, kde jedným z elementárnych atribútov uvedeného právneho systému je jeho samostatné autonómne postavenie, a to či už vo vzťahu k medzinárodnému alebo vnútroštátnemu zákonodarstvu.

Na základe toho, že ide o problematiku, ktorá značne vplýva na štátne rozpočty, na pôde Európskej únie sa významnou udalosťou stalo v roku 2001 kreovanie tzv. spojeného fóra pre transferové oceňovanie, ktoré svojimi odporúčaniami so snahou o zjednotenie aplikácie pravidiel tejto oblasti v rámci Európskej únie, výrazným spôsobom dopomohla k mnohým reguláciám. Jeho doposiaľ jedným z najdôležitejších výsledkov bolo „prijatie legislatívne nezáväzného odporúčania k povinnej dokumentácii v rámci Európskej únie v novembri 2005“<sup>13</sup> Taktiež revidovanie kódexu správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii v roku 2009 bolo značne ovplyvnené výsledkami aktivít tohto fóra, kde jeho správy o sankciách a o transferovom oceňovaní boli pri uvedenej revízií zohľadnené<sup>14</sup>. V prílohe č. 2 - Súčasná právna úprava Európskej únie oblasti transferového oceňovania sme sa pozreli na súčasnú právnu úpravu Európskej únie, ktorá sa týka riešenej problematiky transferového oceňovania.

### **Vnútroštátne právo**

Integráciou Slovenskej republiky v európskom priestore, ale i samotnou prebiehajúcou globalizáciou svetového obchodu je významne ovplyvňované vnútroštátne právo Slovenskej republiky. V jeho historickom vývoji môžeme určiť viacero významných medzníkov, ktoré mali podstatný vplyv na jeho terajšiu podobu. Medzi najvýznamnejšie sa zaraďuje zriadenie samostatného štátu 1.1.1993, kde sa vnútroštátne právo muselo adaptovať novým podmienkam. Nastala komplexná a rozsiahla premena daňového systému, vo forme veľkého počtu novelizácií a implementovania nových daňovo-právnych úprav ako celkov najmä v oblasti dani z príjmov. Už pri vzniku Slovenskej republiky bol prítomný v legislatíve princíp nezávislého vzťahu, kde išlo o ustanovenie, ktoré si vyžadovalo

---

<sup>12</sup> Kočiš, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 65.** ISBN 978-80-8168-226-1.

<sup>13</sup> <http://www.etrend.sk/firmy/transferove-ocenovanie-prichadzaju-presne-pravidla.html>

<sup>14</sup> Kočiš, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 87.** ISBN 978-80-8168-226-1.

uplatňovanie trhových cien pre účely dane, a to v prípade ak sa dohodnuté ceny nezhodovali s trhovými a takúto odlišnosť nebolo možné obhájiť.<sup>15</sup>

Postupným vývojom sa doplnením zákona č. 286/1992 o daniach z príjmov zákonom č. 173/1998 Z.z. z 19. 05. 1998 prvýkrát v § 23 v ods. 7 a § 23a spomína pojem závislosti zahraničných osôb, teda uplatňovanie princípu nezávislého vzťahu. Ich podstatou bolo ustanovenie o tom, že ak ceny medzi zahraničnými osobami v závislom vzťahu boli nižšie, resp. vyššie ako trhovú cenu, musí ich správca dane upraviť metódami a spôsobmi ustanovenými podľa osobitného predpisu.<sup>16</sup>

Vstup Slovenskej republiky do OECD v roku 2000 sa značne podpísal aj na uvedenej úprave princípu nezávislého vzťahu, kedy sa zákonom č. 366/2009 o dani z príjmov v jeho prvej verzii obmedzilo jeho uplatňovanie v prípadoch, v ktorých ceny transakcií medzi zahraničnými závislými osobami znižovali základ dane v porovnaní s podmienkami, kedy by sa uplatňoval princíp nezávislého vzťahu.<sup>17</sup>

V nasledujúcich rokoch prebehlo mnoho novelizácií, doplnení a úprav v slovenskej legislatíve v oblasti transferového oceňovania, no poslednou najpodstatnejšou novelizáciou bolo rozšírenie jeho osobnej pôsobnosti v zákone o dani z príjmov v znení platnom od 01.01.2015 na vzájomné kontrolované transakcie medzi tuzemské závislé osoby. Od tohto dátumu sa začali postupne implementovať pravidlá transferového oceňovania do zákona o dani z príjmov. Ustanovenia prinášali mnoho vznikajúcich nejasností, ktoré sa však každým rokom slovenská jurisdikcia snaží i v roku 2017 odstrániť novelizáciou zákona o dani z príjmov a s účinnosťou od 1.1.2017 prináša mnoho nových ustanovení i zmien.

Doterajší vývoj oblasti transferového oceňovania dospel teda do aktuálnej podoby jej regulácie v jurisdikcii Slovenskej republiky, ktorú sme si v stručnosti spracovali v prílohe č. 3 - Súčasná právna úprava v SR oblasti transferového oceňovania.

Od vzniku Slovenskej republiky prebehlo k početným významným reguláciám v oblasti transferového oceňovania, ktoré vyústilo do neustále pokračujúcej snahy skonkretizovať povinnosti a postupy v oblasti transferového oceňovania a tým dosiahnuť

---

<sup>15</sup> Kočiš, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 51-57**. ISBN 978-80-8168-226-1.

<sup>16</sup> <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/1992/286/19990101.html>

<sup>17</sup> <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/1999/366/20000101.html>

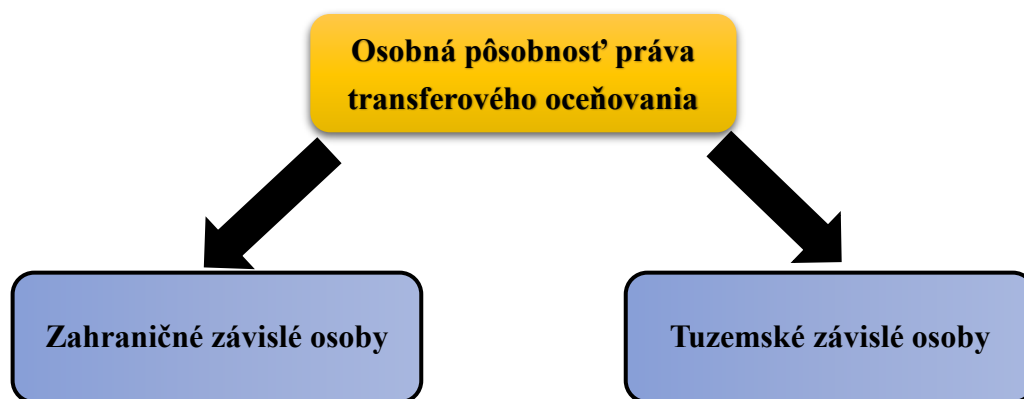
komplexnosť pravidiel transferového oceňovania, jednoznačnosť a prehľadnosť ustanovení týkajúcich sa problematiky transferového oceňovania.

#### 1.4 Osobná pôsobnosť práva transferového oceňovania

Oblasť transferového oceňovania sa vzťahuje na transakcie, ktoré sa uskutočňujú medzi osobami, medzi ktorými absentuje nezávislý vzťah. V takýchto obchodných vzťahoch závislých osôb sa neuzatvárajú obchody na základe trhových komerčných podmienok, pretože obe strany nesledujú svoje záujmy (kupujúci má snahu minimalizovať kúpnu cenu, resp. náklady, predávajúci ju naopak maximalizovať, s cieľom čo najvyššieho výnosu, tzn. zisku z daného obchodu), ale konajú za účelom zjednotenia voči fiškálnym štátnym záujmom, resp. záujmom iných osôb.

S účinnosťou od 1. januára 2015 sa pravidlá práva transferového oceňovania v Slovenskej republike vzťahujú už nielen na **zahraničné závislé osoby**, ale i na **tuzemské závislé osoby**. Uvedeným rozšírením osobnej pôsobnosti transferového oceňovania došlo k sprísneniu povinností vyplývajúcich z preukázateľnosti dodržiavania princípu nezávislého vzťahu značného množstva daňových subjektov.<sup>18</sup>

Schéma č. 1 - Osobná pôsobnosť práva transferového oceňovania



Zdroj: Vlastné spracovanie

#### Základná charakterizácia závislých osôb v národnej legislatíve

Na finančné a obchodné transakcie medzi subjektmi, medzi ktorými prevláda nezávislý vzťah, vplýva mnoho faktorov, ktoré majú priamy i nepriamy dopad na ceny

<sup>18</sup> Zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení platnom od 1.1.2015, § 17 ods. 5 a § 18

a ziskovosť daných transakcií ako napríklad kvalita poskytovaného tovaru, resp. služby, konkurencia, preferencie, právne regulácie a pod. Môžeme konštatovať, že tieto nezávislé transakcie uskutočňované medzi nezávislými osobami a ich „výsledky“ sú ovplyvňované prirodzenými trhovými silami, kde ide o jediný cieľ - dosiahnuť čo najvyššiu úroveň zisku z predaja u predávajúcej strany, resp. čo najvýhodnejšiu kúpu na strane kupujúceho.

V určitých transakciách však môžu nastať situácie, kedy uvedené prirodzené trhové mechanizmy nebudú ovplyvňovať ceny a ziskovosť z daných transakcií. Tie budú stanovené medzi osobami, ktoré budú mať záujem medzi sebou poskytovať také ceny, ktoré nezodpovedajú tým, s ktorými sa bežne obchoduje na trhu. Na takéto osoby a takéto transakcie sa vzťahuje metodológia transferového oceňovania, ktorá o nich hovorí ako o spriaznených, prepojených, teda **závislých osobách**.

Špecifické definovanie závislých osôb ponúka zákon o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktorý uvádza, že **závislou osobou** sa rozumie „blízka osoba alebo ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba;“<sup>19</sup> Zákon o dani z príjmov zároveň definuje **zahraničnú závislú osobu**, pod ktorou môžeme rozumieť vzájomné prepojenie:

- a) tuzemskej fyzickej osoby so zahraničnou fyzickou osobou spôsobom podľa § 2 písm. n);
- b) tuzemskej fyzickej osoby so zahraničnou právnickou osobou spôsobom podľa § 2 písm. n);
- c) tuzemskej právnickej osoby so zahraničnou právnickou osobou spôsobom podľa § 2 písm. n);
- d) tuzemskej právnickej osoby so zahraničnou fyzickou osobou spôsobom podľa § 2 písm. n);
- e) medzi fyzickou osobou, ktorá má v SR trvalý pobyt alebo sa na území SR obvykle zdržiava a jej stálymi prevádzkarňami v zahraničí, kde toto prepojenie sa uskutočňuje podľa § 2 písm. n);

---

<sup>19</sup> Zákon č. 595/2003 o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 2 písm. n)

- f) medzi právnickou osobou, ktorá má v SR sídlo, resp. miesto skutočného vedenia a jej stálymi prevádzkarňami v zahraničí, kde toto prepojenie sa uskutočňuje podľa § 2 písm. n)
- g) medzi fyzickou osobou, ktorá nemá v SR trvalý pobyt ani sa na území SR obvykle nezdržiava alebo fyzickou osobou, ktorá sa v SR obvykle zdržiava na zákonom určené účely, ktorých zdroj je v tuzemsku a jej stálou prevádzkarňou v tuzemsku, kde toto prepojenie sa uskutočňuje podľa § 2 písm. n)
- h) medzi právnickou osobou ktorá nemá v SR sídlo, resp. miesto skutočného vedenia a jej stálou prevádzkarňou v tuzemsku, kde toto prepojenie sa uskutočňuje podľa § 2 písm. n)
- i) medzi stálymi prevádzkarňami uvedených daňovníkov, kde toto prepojenie sa uskutočňuje podľa § 2 písm. n).<sup>20</sup>

Základným predpokladom uplatnenia problematiky transferového oceňovania je teda vzájomná závislosť medzi dvoma subjektmi. Z toho vyplýva, že pravidlá transferového oceňovania sa nebudú vzťahovať na vzájomné vzťahy medzi osobami, resp. subjektami, ktoré sa neklasifikujú ako závislé (prepojené) osoby. V takomto prípade to znamená, že podmienky vo vzájomných transakciách budú v súlade s princípom nezávislého vzťahu a preto nie je potrebné ďalej skúmať vzájomné transakcie prostredníctvom pravidiel transferového oceňovania.

Zákon o dani z príjmov pri definovaní **závislosti blízkych osôb** vychádza z ustanovení zákona č. 40/1965 Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov, ktorý za blízkou osobu považuje príbuzného v priamom rade (napríklad otec, syn, vnuk), súrodenca, manžela. Za blízke osoby môžeme považovať i iné osoby, ktoré sú v rodinnom, resp. obdobnom pomere, za toho predpokladu, že ak utrpí jeden z nich ujmu, druhá dôvodne pociťuje ujmu ako vlastnú (napríklad družka).<sup>21</sup>

Zákon o dani z príjmov zároveň vysvetľuje **ekonomické a personálne prepojenie osôb**, medzi ktorými sa nachádza vzájomný vzťah. Rozumieme ním účasť osoby (viac ako

---

<sup>20</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 2 písm. r)

<sup>21</sup> Zákon č. 40/1965 Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov, § 116

25 % priamého, nepriamého alebo nepriamého odvodeného podielu na základnom imaní, resp. na hlasovacích právach) na „majetku, kontrole alebo na vedení inej osoby alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby alebo jej blízkej osoby alebo v ktorých má táto osoba alebo jej blízka osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel.“<sup>22</sup>

**Iným prepojením** sa podľa zákona o dani z príjmov rozumie „právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.“<sup>23</sup>

Oproti roku 2016 sa doplnilo v definíciách ekonomického, personálneho a iného prepojenia množstvo zmien, čím sa výraznejšie rozšírila oblasť pravidiel transferového oceňovania na subjekty, ktoré v minulosti boli otázne z hľadiska ich zaradenia k závislým subjektom. Zároveň podľa nášho názoru sa v dôsledku týchto zmien v niektorých prípadoch, ktoré sme si bližšie analyzovali v tretej kapitole diplomovej záverečnej práce, príliš sprísnilo pravidlá určovania závislosti osôb, a to napr. pri rozšírení personálneho prepojenia i na nepodnikateľov, čo v praxi môže vytvárať dojem šikany zo strany slovenskej jurisdikcie.

### **Základná charakterizácia závislých osôb v nadnárodnej legislatíve**

Koncept závislosti spôsobom, akým ho ustanovuje právna úprava Slovenskej republiky, je nevyhnutné doplniť o priblíženie účinkov medzinárodných zmlúv. Na základe uvedeného bolo teda za potrebné pýtať sa na vzťah čl. 9 Modelovej zmluvy OECD, ktorý je preberaný do textov zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a práva vnútroštátneho. Na základe uvedeného, vo vzťahu k osobnej pôsobnosti pravidiel transferového oceňovania v čl. 9 v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia nachádzame len všeobecnú zmienku, že ak:

- a) „sa podnik jedného zmluvného štátu zúčastňuje priamo alebo nepriamo na riadení, kontrole alebo na majetku podniku druhého zmluvného štátu, alebo
- b) tie isté osoby sa priamo alebo nepriamo zúčastňujú na riadení, kontrole alebo na majetku podniku jedného zmluvného štátu i podniku druhého zmluvného štátu,

---

<sup>22</sup> BAŠTINCOVÁ, A. 2016. Účtovníctvo a dane právnických osôb. Prvé vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2016. **s. 90**. ISBN 978-80- 8168-398- 5.

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

a ak v týchto prípadoch sú oba podniky vo svojich obchodných a finančných vzťahoch viazané podmienkami, ktoré si dohodli alebo im boli uložené a ktoré sa líšia od podmienok, ktoré by si dohodli nezávislé podniky, môžu byť akékoľvek zisky, ktoré by dosiahol jeden z nich, keby neboli tieto podmienky, ale vzhľadom na tieto podmienky ich nedosiahol, zahrnuté do ziskov tohto podniku a následne zdanené.<sup>24</sup>

Ako z uvedeného ustanovenia vyplýva, uvedená zmienka nevymedzuje ďalej bližšiu definíciu osôb, na ktoré sa toto ustanovenie má uplatniť. Modelová zmluva OECD to prenecháva na vnútroštátnu právnu úpravu.

## 1.5 Metodológia transferového oceňovania

Pre dosiahnutie podmienok princípu nezávislého vzťahu v transakciách medzi závislými osobami je potrebné uplatniť aplikáciu metodológie transferového oceňovania pre stanovenie takých cien transferu, aby boli v súlade s týmto princípom. Metodológiou transferového oceňovania môžeme preto rozumieť taký systém navzájom na seba pôsobiacich postupov, ktorými sa dosiahne stanovenie takej ceny za transfery medzi závislými osobami, ktoré by boli porovnateľné s cenami v obchodných a finančných vzťahoch medzi nezávislými osobami.

Metodológia transferového oceňovania zahŕňa predovšetkým postupy:

1. **analýzu porovnateľnosti** podmienok v transakciách, ktoré majú závislý i nezávislý charakter;
2. výber vhodnej **metódy transferového oceňovania** a následne jej aplikáciu do podmienok súladných s princípom nezávislého vzťahu.<sup>25</sup>

Správne uplatnenie postupov metodológie transferového oceňovania vedie k stanoveniu takých cien transferu, ktoré sa požadujú v zmysle dodržiavania požiadaviek a podmienok princípu nezávislého vzťahu, teda sú stanovené i v súlade s nadväzujúcimi reguláciami tejto oblasti.

---

<sup>24</sup>[https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Doplňkove\\_vykla\\_dove\\_prostriedky/MZ\\_k1\\_k10\\_final.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplňkove_vykla_dove_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf)

<sup>25</sup> KOČIŠ, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 146**. ISBN 978-80-8168-226-1.

### 1.5.1 Analýza porovnateľnosti pre potreby transferového oceňovania

Analýza porovnateľnosti významným spôsobom vplýva na výber vhodnej metódy transferového oceňovania. Je východiskovým bodom správneho stanovenia cien transferu súladného s dodržaním princípu nezávislého vzťahu.

O analýze porovnateľnosti hovorí aj OECD v jednej zo svojich príručiek v zmysle takom, že aplikácia princípu nezávislého vzťahu sa deje na základe porovnávania podmienok v transakciách kontrolovaných s podmienkami nekontrolovaných transakcií uskutočňujúcich sa medzi nezávislými osobami. V zmysle uvedeného vymedzenia sa transakcie považujú za porovnateľné v prípade, ak:

- neexistuje medzi nimi rozdiel, ktorý by mal za následok podstatné ovplyvnenie porovnávaných podmienok, alebo
- môžu byť vykonané úpravy, ktoré by eliminovali účinok takýchto rozdielov.<sup>26</sup>

Na základe uvedeného ceny v transakciách majú byť obdobné ako ceny v transakciách nekontrolovaných, ktoré sú určované okolnosťami a faktormi pôsobiacimi na trhu v určitej situácii. Je preto nutné analyzovať porovnateľnosť, z hľadiska toho, či vplyv faktorov je zohľadnený i v transakciách kontrolovaných.<sup>27</sup>

OECD spomína päť faktorov porovnateľnosti (v súvislosti s analýzou porovnateľnosti):

- a) **vlastnosti majetku alebo služby, ktoré sa prevádzajú** – rozdielnosť v charakteristike predmetu transakcie ovplyvňuje najvýraznejšie spoľahlivosť uplatnenia metódy porovnateľnej ceny nekontrolovanej, v menšej miere ostatné cenové metódy;
- b) **funkcie, ktoré vykonávajú zmluvné strany, vrátane znášaných rizík a majetku** – transferová cena má zohľadňovať činnosti vykonávané osobami prijímajúcimi

---

<sup>26</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paríž: OECD PUBLISHING., 2010. **s. 41.**, ods. 1.33. ISBN 978-92-64-09003-0.

<sup>27</sup> KUTIŠOVÁ LUKNÁROVÁ, D. 2010. Transferové oceňovanie II. – transakcie. Bratislava: Verlag Dashofer, 2010 **s. 7.** ISSN: 1335-843X.

odplatu, kde do úvahy je nutné vziať i znášané riziká a majetok, ktorý sa využíva na tento účel;

- c) ***zmluvné podmienky*** – ich skúmanie sa má uskutočniť predovšetkým z pohľadu, či sa realizujú dojednané práva a plnia dojednané povinnosti, pričom sa vychádza z porovnania s transakciou nekontrolovanou, kde možno očakávať v prípadoch, keď existuje výhodnosť medzi zúčastnenými stranami, modifikáciu zmluvných podmienok;
- d) ***ekonomické podmienky, ktoré sa vzťahujú na posudzované osoby*** – dôležitosť tohto faktora vychádza zo zohľadnenia ekonomických podmienok v možnej odlišnosti cien transferu na jednotlivých trhoch;
- e) ***obchodné stratégie, ktoré uskutočňujú posudzované osoby*** – pri tomto faktore je potrebné brať do úvahy subjektívne podmienky činnosti posudzovaných subjektov, pretože obchodná stratégia napríklad ako snaha o preniknutie na trh môže spôsobiť dočasne nižšie ceny ako sú ceny obvyklé na konkrétnom trhu pri porovnateľných výrokoch, služieb a pod.<sup>28</sup>

Analýze porovnateľnosti a jej faktorom sa venuje v menšej miere ako OECD i zákon o dani z príjmov, ktorý hovorí o tom, že podmienky dohodnutých finančných a obchodných vzťahov medzi závislými osobami sú porovnateľné vtedy, ak medzi nimi neexistuje zásadný rozdiel, resp. ak možno odstrániť vplyv tých rozdielov. Rovnaký paragraf tohto zákona sa venuje i faktorom analýzy porovnateľnosti, kde ich ale bližšie ďalej nerozvíja.<sup>29</sup>

Z uvedeného rozboru faktorov analýzy porovnateľnosti vyplýva ich významnosť pri realizovaní spoľahlivej analýzy porovnateľnosti. Bližšie sa budeme venovať analýze porovnateľnosti v tretej kapitole diplomovej záverečnej práce.

### *1.5.2 Metódy transferového oceňovania*

Metódy transferového oceňovania tvoria popri analýze porovnateľnosti nasledovnú

---

<sup>28</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paríž: OECD PUBLISHING., 2010. **s. 43-51.**, ods. 1.33. ISBN 978-92-64-09003-0.

<sup>29</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 18 ods. 1

významný postup metodológie transferového oceňovania. Účelom metód podľa OECD je poskytnutie prostriedku overenia súladu podmienok v transakciách kontrolovaných s princípom nezávislého vzťahu.<sup>30</sup>

Z pohľadu vnútroštátnej legislatívy konkrétne zákona o dani z príjmov je stanovenie metód z výberu, ktorý nám ponúka v § 18 ods. 2 a 3, najmä za účelom zistenia zdaniteľného rozdielu z transferového oceňovania, ktorý má byť zahrnutý do základu dane podľa § 17 ods. 5. Zákon o dani z príjmov však v § 18 ods. 1 uvádza nadradenosť podmienky súladnosti s princípom nezávislého vzťahu. Zákon o dani z príjmov, ktorý výslovne pomenúva metódy transferového oceňovania ich rozdeľuje na metódy transferového oceňovania, ktoré vychádzajú buď z porovnávania cien alebo zisku.

Tabuľka č. 1 - Konkretizácia metód transferového oceňovania podľa zákona o dani z príjmov

Metódy transferového oceňovania	Konkretizácia metód
<i>Vychádzajúce z porovnávania cien</i>	Metóda nezávislej trhovej ceny
	Metóda následného predaja
	Metóda zvýšených nákladov
<i>Vychádzajúce z porovnávania zisku</i>	Metóda delenia zisku
	Metóda čistého obchodného rozpätia

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zakotvenie metód v zákone o dani z príjmoch má svoj pôvod v smernici OECD o transferovom oceňovaní. Tá o nich pojednáva podobných, avšak názornejším a obsiahlejším spôsobom.

V tretej kapitole sme sa metódam transferového oceňovania venovali ešte podrobnejšie, a to z hľadiska ich charakterizácie, posúdenia, výberu a následného stanovenia cien prostredníctvom výpočtov, ktoré sme aplikovali na komplexnej modelovej štúdií.

### **Odsúhlasenie použitia metódy transferového oceňovania v SR**

Stanovenie niektorých transferových cien súladných s princípom nezávislého vzťahu

<sup>30</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paríž: OECD PUBLISHING., 2010. **s. 59.**, ods. 2.1. ISBN 978-92-64-09033-0.

na základe použitia niektorých z metód transferového oceňovania si vyžaduje značnú odbornú i časovú náročnosť. Preto zákon o dani z príjmov poskytuje možnosť odsúhlasenia metódy transferového oceňovania, resp. iného spôsobu určenia ceny správcovi dane, kde je umožnené podanie žiadosti (najneskôr do 60 dní pred začiatkom zdaňovacieho obdobia, ktorého sa stanovenie cien týka) správcovi dane, aby vydal rozhodnutie o odsúhlasení použitia metódy transferového oceňovania. K žiadosti sa pripája i tzv. dokumentácia o transferovom oceňovaní, ktorej sa budeme venovať v nasledujúcej podkapitole. Pri rozhodnutí správcu dane o odsúhlasení metódy oceňovania (ďalej len „rozhodnutie“) v tejto veci existuje možnosť jeho vydania na päť nasledujúcich zdaňovacích období, ak nedôjde k zmene podmienok na uplatňovanie odsúhlasenej metódy transferového oceňovania v konkrétnom prípade. V uvedenom prípade, ak daňovník požiada alebo aj nepožiada o zmenu (prípadne zrušenie), môže správca dane zrušiť alebo pozmeniť vydané rozhodnutie. Zrušiť takéto rozhodnutie môže i v prípade aj vstupné údaje poskytnuté daňovníkom boli nepravdivé alebo nepresné. Dôležité je uviesť, že takáto činnosť správcu dane je voči žiadateľovi (daňovníkovi) spoplatnená.<sup>31</sup>

Podľa nášho názoru poplatok správcu dane za uvedenú službu sú relatívne neprimerane vysoké a častokrát služby odsúhlasenia spôsobu určenia ceny si „bežní“ daňovníci vedúce menšie spoločnosti nemôžu dovoliť. To sa týka i nastaveného sankcionovania v oblasti transferového oceňovania v slovenskej jurisdikcii, ktoré by mohli mať v niektorých prípadoch pre subjekty devastačné účinky.

## **1.6 Dokumentácia o transferovom oceňovaní**

Dokumentáciu o transferovom oceňovaní (ďalej len „dokumentácia“) je možné označiť za „formalizovaný nástroj zabezpečenia súladu transferových cien v kontrolovaných transakciách s princípom nezávislého vzťahu a jeden zo základných pilierov režimu transferového oceňovania.“<sup>32</sup>

Z pohľadu vnútroštátnej právnej úpravy nám dokumentáciu najnovšie Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/014283/2016 – 724 724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších

---

<sup>31</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 18 ods. 4 a 5

<sup>32</sup> KOČIŠ, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. **s. 194**. ISBN 978-80-8168-226-1.

predpisov (ďalej len „usmernenie MF SR 2016“) vymedzuje ako súbor údajov, informácií, a skutočností preukazujúcich a vysvetľujúcich spôsoby tvorby cien daňového subjektu v kontrolovaných transakciách.<sup>33</sup> Povinnosť vedenia dokumentácie nám však primárne vymedzuje zákon o dani z príjmov, ktorý ustanovuje, že o použitej metóde musí daňovník viesť dokumentáciu, pričom jej obsah určí usmernenie MF SR.<sup>34</sup> Prvé usmernenie týkajúce sa obsahu dokumentácie vydalo MF SR už v roku 2009 a od r. 2014 sa neustále každý rok aktualizuje. Nové usmernenie MF SR 2016 ako i tie z predchádzajúcich rokov, vychádza z členenia subjektov do troch skupín na základe definovaných kritérií. V závislosti od uvedeného sa rozlišuje medzi troma formami dokumentácie, ktoré sa odlišujú rozsahom informácií - medzi **skrátenu dokumentáciou, základnou dokumentáciou a úplnou dokumentáciou**.<sup>35</sup> Ďalej sa základná a úplná dokumentácia počítajú s členením na **všeobecnú** (poskytuje prehľad o skupine závislých osôb) a **špecifickú** (poskytuje osobité informácie o daňovníkovi) dokumentáciu. Čo je obsahom jednotlivých typov dokumentácií sme si uviedli prostredníctvom tabuľky v tretej časti diplomovej záverečnej práce.

O tom kto je povinný viesť ktorú dokumentáciu ustanovuje usmernenie MF SR 2016, pričom základným kritériom je veľkosť závislých daňovníkov. Najnovšie usmernenie MF SR 2016 je vydané so zreteľom na ustanovenia smernice OECD o transferovom oceňovaní, ktorá o dokumentácií pojednáva v kapitole V.

Podľa usmernenia MF SR **skrátenu dokumentáciu** vedie daňovník, ktorý je fyzickou osobou a tiež daňovník, ktorý je mikro účtovnou jednotkou podľa zákona č. 431/2002 Z.z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“). Osobitne ustanovuje i to, že túto formu dokumentácie vedú daňovníci i vo vzťahu k kontrolovaným tuzemským transakciám s výnimkou transakcií, ktoré sú vo vzťahu k zahraničným stálym prevádzkarňam; ak však uvedení daňovníci uskutočňujú i kontrolované zahraničné transakcie uplatnia sa tieto podmienky vo vzťahu ku kontrolovaným tuzemským transakciám len na časť dokumentácie. Taktiež osobitne do tejto skupiny zatrieduje i daňovníkov, ktorí sú konsolidujúcimi účtovnými jednotkami a taktiež konsolidujúcimi

---

<sup>33</sup> [http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s\\_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801](http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801)

<sup>34</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 18 ods. 1

<sup>35</sup> [http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s\\_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801](http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801)

účetnými jednotkami podľa zákona o účtovníctve, konkrétne podľa § 22a (účtovníctve (ďalej len „daňovníci podľa § 22a zákona o účtovníctve“)), a to pre kontrolované tuzemské transakcie s osobami inými, ktoré sú konsolidovanou alebo konsolidujúcou účtovnou jednotkou podľa tohto paragrafu alebo s osobami s priamou, resp. nepriamou účasťou štátu, vyššieho územného celku alebo obce na majetku, vedení, resp. kontrole, ktoré nie sú konsolidovanou účtovnou jednotkou (ďalej len „daňovníci s priamou, resp. nepriamou účasťou“) podľa tohto paragrafu. Osobitne o týchto daňovníkoch s priamou, resp. nepriamou účasťou hovorí v ďalšom odseku toto usmernenie MF SR 2016, že vedú túto skrátenú dokumentáciu ak existujú kontrolované tuzemské transakcie medzi nimi a inými daňovníkmi s priamou, resp. nepriamou účasťou alebo s daňovníkmi podľa § 22a zákona o účtovníctve.<sup>36</sup>

**Úplnú dokumentáciu** vedú podľa usmernenia MF SR:

„ a) daňovníci, ktorí vykazujú výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo, s výnimkou daňovníkov uvedených v bode 3 písm. b), c) a d) tohto článku,

b) daňovníci, ktorí uskutočňujú transakcie so závislými osobami, ktoré sú daňovníkmi nezmluvného štátu, okrem daňovníkov podľa bodu 3 písm. a) tohto článku; ak títo daňovníci uskutočňujú transakcie aj vo vzťahu k závislým osobám, ktoré sú daňovníkmi zo zmluvného štátu, uplatní sa toto pravidlo len na časť dokumentácie vo vzťahu k transakciám s daňovníkmi nezmluvného štátu,

c) daňovníci, ktorí žiadajú správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia,

d) daňovníci, ktorí žiadajú o úpravu základu dane, s výnimkou daňovníkov, ktorí žiadajú úpravu základu dane z príjmov (ďalej len „základ dane“) vo vzťahu k tuzemským kontrolovaným transakciám,

e) daňovníci, ktorí v zdaňovacom období od základu dane odpočítavajú daňovú stratu prevyšujúcu sumu 300.000 eura taktiež daňovníci, ktorí v dvoch po sebe nasledujúcich zdaňovacích obdobiach od základu dane odpočítavajú daňovú stratu prevyšujúcu sumu 400.000 eur, s výnimkou daňovníkov uvedených v bode 3 písm. c) tohto článku,

f) daňovníci, ktorí v zdaňovacom období uplatňujú úľavu na dani.<sup>37</sup>

---

<sup>36</sup> [http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s\\_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801](http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801)

<sup>37</sup> [http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s\\_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801](http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801)

Vedenie **základnej dokumentácie** usmernenie MF SR 2016 ukladá daňovníkom, ktorí nevedú skrátenú ani úplnú dokumentáciu.<sup>38</sup>

### **Ďalšie povinnosti vyplývajúce z vedenia dokumentácie v podmienkach SR**

Finančné riaditeľstvo, resp. správca dane sú v určitých odôvodnených prípadoch oprávnení vyzvať daňovníka, aby **v lehote do 15 dní odo dňa doručenia tejto výzvy mu povinne predložil dokumentáciu** v štátnom jazyku, resp. ak o to požiada správcu dane, resp. finančné riaditeľstvo o predloženie tejto dokumentácie v jazyku inom ako štátnom.<sup>39</sup>

Zároveň je povinne túto dokumentáciu daňovník **uchovávať** počas obdobia, až kým nezanikne právo vyrubenia dane. Lehoty na právo vyrubenia dane sa pohybujú **od piatich až do desiatich rokov** od konca roku vzniku povinnosti podania daňového priznania alebo od konca roka, v ktorom bol daňovník povinný zaplatiť daň bez povinnosti podania daňového priznania.<sup>40</sup>

---

<sup>38</sup> [http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s\\_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801](http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_LoadDocument.aspx?categoryId=10700&documentId=14801)

<sup>39</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 18 ods. 6

<sup>40</sup> Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 331/2011 Z.z., § 69

## 2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Oblasť oceňovania patrí k jedným z najdôležitejších aspektov fungovania obchodných, finančných a iných ekonomických vzťahov. Účtovníctvo si zakladá prostredníctvom správneho ocenenia každej transakcie na vernom a pravdivom obraze vykazovaných skutočností. Avšak zároveň aj oblasť daňovníctva sa snaží dosiahnuť najvernejšie, pravdivé a nezávislé oceňovanie transakcií pre potreby vyčíslenia daňovej povinnosti v danej krajine, bez možnosti daňovníkov, si takúto daňovú povinnosť znížiť o závislé ceny, ktoré by ju z pohľadu daňovníka účelovo optimalizovali na jemu prijateľnú úroveň.

**Cieľom** diplomovej záverečnej práce je poskytnúť bližší pohľad na riešenú problematiku, jej podrobnejšiu analýzu v teoretickej i praktickej rovine na základe vymedzení právnej regulácie v oblasti transferového oceňovania so zdôraznením rôznych vznikajúcich situácií a nejasností, v ktorých prípade ich výskytu diplomová záverečná práca v nasledujúcej kapitole upozorní a odporúča možné riešenia pre ich odstránenie.

Pre dosiahnutie vytýčeného cieľa sme zvolili **metodiku** rozdeľujúcu túto prácu na tri základné časti, v ktorej každá z nich - chronologicky na teoretickom, metodickom i praktickom skúmaní riešenej problematiky - viedla k opodstatneným zisteniam v tretej praktickej časti práce a na zhrnutí týchto zistení do záveru diplomovej záverečnej práce. V **prvej kapitole** sme teoreticky priblížili danú problematiku z hľadiska právnej úpravy. V **druhej kapitole** sme vymedzili cieľ, metodiku a metódy skúmania, získania a spracovávania informácií, ktoré sú použité v diplomovej záverečnej práci. **Tretia kapitola** práce bola založená na skúmaní, analýze a zistení nedostatkov v uplatňovaní zákonných pravidiel v praxi.

V diplomovej záverečnej práci sme využívali i **metódy**, ktorých snahou bolo, podobne ako pri zvolenej metodike, dospieť k dosiahnutiu vytýčeného cieľa. Pre verné, pravdivé a aktuálne zobrazenie a analýzu riešenej problematiky sa súčasne využíva oblasť regulácie, a to na nadnárodnej úrovni, ktorá vychádza zo všeobecne platných medzinárodných princípov a postupov oblasti transferového oceňovania, ale i z národnej úrovni, vychádzajúcej prvotne z nadnárodných úprav implementovaných do aktuálne platného slovenského zákonodarstva upravujúceho danú problematiku.

Pri získavaní informácií z uvedených zdrojov v zozname použitej literatúry, použitých pri písaní prvej kapitoly diplomovej záverečnej práce sme využívali **metódu pozorovania**, na ktorej základe sme si zhrnuli a následne našťudovali potrebnú odbornú literatúru pre jej dôkladné vypracovanie, ktoré sa dielo na základe aplikácie **metódy selekcie**, pri ktorej z objemu získaných a našťudovaných informácií z riešenej problematiky sme vyseletovali najdôležitejšie informácie pre pochopenie a oboznámenie riešenej problematiky v diplomovej záverečnej práci.

V tretej kapitole tejto diplomovej práce sme si analyzovali na praktických príkladoch i komplexnej modelovej štúdií vybrané prípady, kde sme využili **metódu analýzy**, na ktorej základe sme danú teoretickú problematiku podrobnejším spôsobom analyzovali a následne aplikovali na príkladoch, pri ktorých je možnosť ich vzniku v praxi. V rámci analýzy sme pracovali aj s databázou AMADEUS, z ktorej budeme čerpať výsledky získavania požadovaných údajov.

V celej diplomovej záverečnej práci sme pracovali aj pomocou **grafického a tabuľkového zobrazenia** výsledkov, kde sme vytvorili niekoľko názorných schém, tabuliek a obrázkov, na základe ktorých bola snaha o zjednodušenie vysvetlenia, pochopenia a prehľadnosti riešenej problematiky v práci.

V závere diplomovej záverečnej práce sme v značnej miere pracovali s **metódou indukcie**, ktorá dopomohla k zhrnutiu a zhodnoteniu výsledkov našej snahy k dosiahnutiu stanoveného cieľa diplomovej záverečnej práce.

### 3 Výsledky práce a diskusia

Niektoré uskutočňované transakcie medzi rôznymi subjektmi neprebiehajú na základe bežných trhových podmienok. Kupujúci má snahu obstarat' tovar, výrobok, služby, resp. kapitál čo najvýhodnejšie a predávajúci má snahu získať z určitej transakcie čo najvyšší čistý zisk pri čo najnižších nákladoch. Snaha o maximalizáciu zisku spomínaných ekonomických subjektov však častokrát motivuje aj k minimalizácii daňových nákladov. Uvedené transakcie sa tak môžu uskutočňovať za účelom získania daňovej výhody, a to prostredníctvom transferov ziskov a optimalizácie daňových nákladov na čo najpriateľnejšiu úroveň. Presuny ziskov sa môžu uskutočňovať tak v rámci tuzemska ako i v rámci závislých vzťahov so zahraničím.

V schéme č. 2 - Príklad cieleného presunu zisku s dopadom na daňovú povinnosť medzi tuzemskými závislými osobami (r. 2015) sme poukázali na presun zisku v rámci tuzemska a ako takýto presun môže ovplyvňovať výšku daňovej povinnosti. Dosiachnutie daňovej výhodnosti z titulu presunu zisku korporačne medzi krajinami vysvetľuje príklad prostredníctvom schémy č. 3 – Príklad cieleného presunu zisku medzi krajinami s dopadom na daňovú povinnosť.

Schéma č. 2 - Príklad cieleného presunu zisku s dopadom na daňovú povinnosť medzi tuzemskými závislými osobami (r. 2015)

Pred presunom:

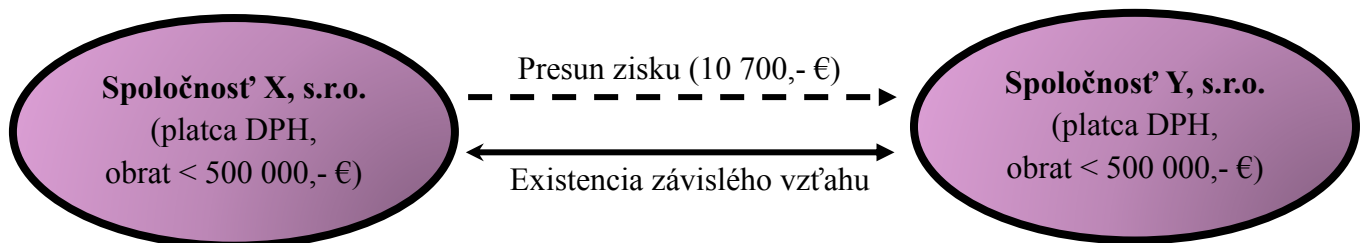
Zisk: 15 000,- €

Daň (22 %): 3 300,- €

Strata: - 6 400,- €

Daň: 960,- € (daň. licencia)

**Spolu daň pred presunom: 4 260,- €**



Po presune:

Zisk: 4 300,- €

Daň: 960,- € (daň. licencia)

Zisk 4 300,-

Daň: 960,- (daň. licencia)

**Spolu daň po presune: 1 920,- €**

Zdroj: Vlastné spracovanie

Zo schémy č. 2 - Príklad cieleného presunu zisku s dopadom na daňovú povinnosť medzi tuzemskými závislými osobami (r. 2015) pozorujeme presun zisku. Presun zisku sa môže uskutočňovať prostredníctvom rôznych foriem, napríklad prostredníctvom cieleného daňovo výhodného ocenenia predávaných tovarov, služieb, ale i prostredníctvom poskytnutých, či prijatých pôžičiek a pod. Na základe schémy č. 2, v prípade spoločnosti X, s.r.o., ktorá je platcom DPH a dosiahla v roku 2015 obrat nižší ako 500 000,- €, je daňová povinnosť pred presunom zisku vo výške 3 300,- €. Po presune zisku vo výške 10 700,- € je daňová povinnosť v spoločnosti X optimalizovaná na jej minimálnu výšku, teda výšku daňovej licencie 960,- € a v spoločnosti Y presun zisku neovplyvnil daňovú povinnosť a ostáva taktiež na jej minimálnej výške 960,- €. Presun zisku teda zapríčinil pokles daňovej povinnosti až o 2 340,- €. Obdobné situácie privádzajúce k optimalizácii daní prostredníctvom presunov ziskov medzi osobami, ktoré sú spriaznené, prepojené, teda závislé, prispeli k zavedeniu zmeny legislatívneho rámca v oblasti transferového oceňovania s účinnosťou od 01.01.2015 v Slovenskej republike, a to prostredníctvom rozšírenia osobnej pôsobnosti transferového oceňovania i na tuzemské závislé osoby.

Schéma č. 3 - Príklad cieleného presunu zisku medzi krajinami s dopadom na tuzemskú daňovú povinnosť (rok 2015)

Pred presunom:

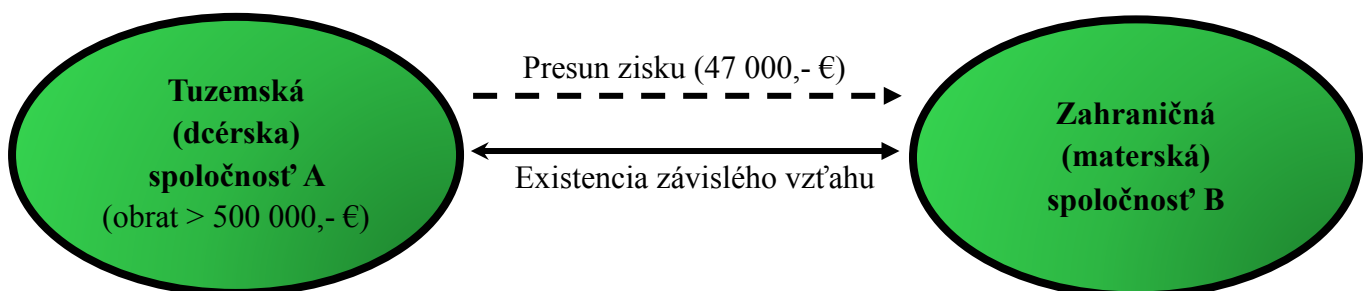
Zisk: 60 000,- €

Daň (22 %): 13 200,- €

Zisk: 0,- €

Daň (5 %): 0,- €

**Spolu daň pred presunom: 13 200,- €**



Po presune:

Zisk: 13 000,- €

Daň: 2 880,- € (daň. licencia)

Zisk 47 000,- €

Daň: 2 350,- €

**Spolu daň po presune: 5 230,- €**

Zdroj: Vlastné spracovanie

V schéme č. 3 - Príklad cieleného presunu zisku medzi krajinami s dopadom na tuzemskú daňovú povinnosť (rok 2015) poukazuje na presun zisku medzi tuzemskou dcérskou účtovnou jednotkou a zahraničnou materskou účtovnou jednotkou. Presúvanie ziskov v podobe rôznych transakcií do krajín s výhodnejšou daňovou sadzbou (napríklad do daňových rajov – krajiny s výhodnejšími daňovými podmienkami) prináša výhodnosť v podobe ponechania zisku po naplánovanom optimalizovanom zdanení, v jeho čo najvyššej možnej výške spoločnosti. Na takéto transakcie z pohľadu jednotlivých krajín sa hľadí ako na „nespravodlivé“ krátenie príjmu plynúcich do ich fiškálnych rozpočtov. Negatívne dopady v praxi sú pri spomínaných „nespravodlivých“ transferov zreteľné - zatiaľ čo by napríklad rozvojové krajiny mohli investovať získateľné verejné príjmy do rozvoja svojej krajiny, musia kvôli zámerne ovplyvňovaným závislým transferom čeliť daňovým stratám. Problematické transfery ziskov však v konečnom dôsledku postihujú tuzemských daňových poplatníkov, nakoľko ak prebiehajú presuny ziskov do iných jurisdikcií, bremeno daňových poplatkov ostáva na nich. Uvedená situácia tak motivuje i samotných tuzemských daňových poplatníkov k optimalizácii daňového bremena spôsobom obdobných presunov medzi tuzemskými závislými osobami (schéma č. 2 - Príklad cieleného presunu zisku s dopadom na daňovú povinnosť medzi tuzemskými závislými osobami).

Na základe uvedeného je princíp nezávislého vzťahu a naň nadväzujúce pravidlá transferového oceňovania celosvetovo uznávanými princípmi z oblasti zdaňovania majetkov a príjmov. Podľa nášho názoru je oblasť medzinárodného transferového oceňovania v praxi často vnímaná ako oblasť s vysokou administratívnou záťažou, avšak na druhej strane pravidlá transferového oceňovania poskytujú výhodnosť v oblasti dvojitého zdanenia, ktoré môže častokrát spôsobiť oveľa vyššie administratívne náklady a možné daňové zaťaženia v dvoch či viacerých krajinách, ako by ich takéto osoby nevyužívali.

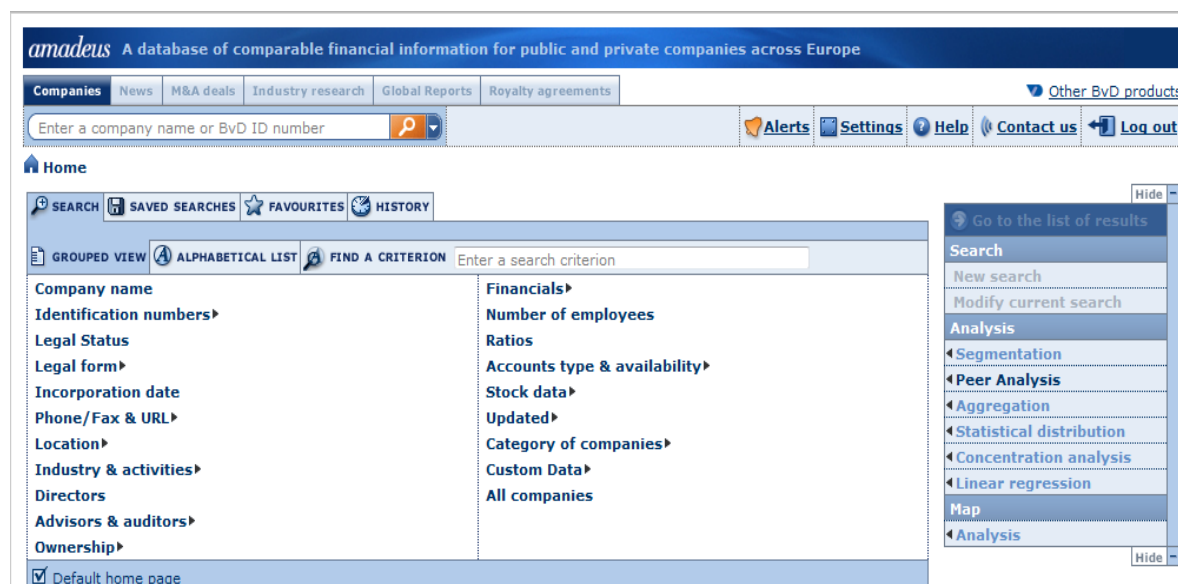
Zo spomínaných príčin vzniku pravidiel transferového oceňovania vyplýva ich dôležitosť v daňovej oblasti, teda v oblasti štátnych príjmov. Mnohé krajiny sa snažia z týchto dôvodov o čo najprimeranejšiu implementáciu problematiky transferového oceňovania, a to s prihliadaním na jej súčasné legislatívne, trhové a iné podmienky, do právnej legislatívy. Na základe uvedených problémov vznikajúcich v oblasti zdaňovania si v nasledujúcich podkapitolách tretej časti tejto práce analyzujeme pravidlá transferového oceňovania v praktickej rovine. Poukážeme na rozličné vybrané situácie vznikajúce v oblasti určovania závislosti osôb a problémy vyskytujúce sa v tejto oblasti. Na základe komplexnej modelovej štúdie sme sa zamerali i na analýzu porovnateľnosti, aplikáciu vybraných metód

transferového oceňovania, kde sme využili k posúdeniu závislosti, resp. nezávislosti transferov modelovej spoločnosti **databázu AMADEUS**, ktorá sa využíva na porovnávanie kontrolovaných transakcií.

Databáza AMADEUS je pomerne často využívanou komerčnou paneurópskou databázou, ktorá obsahuje výrazné množstvo detailných obchodných a finančných informácií o súkromných, ale i verejných spoločnostiach. AMADEUS je aktualizovaná každý mesiac a v podstatnej miere jej využitie prevažuje i v slovenskej správe daní pri daňových kontrolách.

AMADEUS obsahuje databázu európskych spoločností, a to konkrétne finančné údaje a informácie o viac než približne 21 miliónov spoločností v Európe.<sup>41</sup> Autorom tejto databázy je spoločnosť Bureau van Dijk Electronic Publishing. Okrem finančných informácií obsahuje i informácie o právnej forme, roku založenia, manažmente, akcionárov a mnoho ďalších informácií.<sup>42</sup>

Obrázok č. 1 - Vstupné okno AMADEUS



Zdroj: databáza AMADEUS

Okrem spomínaných častí v tretej kapitole diplomovej záverečnej práce sme analyzovali aj obsah vybraného typu dokumentácie o transferovom oceňovaní spolu s odporúčaniami, ktoré sa týkajú dokumentácie o transferovom oceňovaní. Zároveň sme

<sup>41</sup> <http://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/company-information/international-products/amadeus>

<sup>42</sup> <http://www.bvdinfo.com/en-gb/about-us/brochure-library/brochures/amadeus>

v záverečnej časti tretej kapitoly diplomovej záverečnej práce zobrazili vykazovanie oblasti transferového oceňovania v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb.

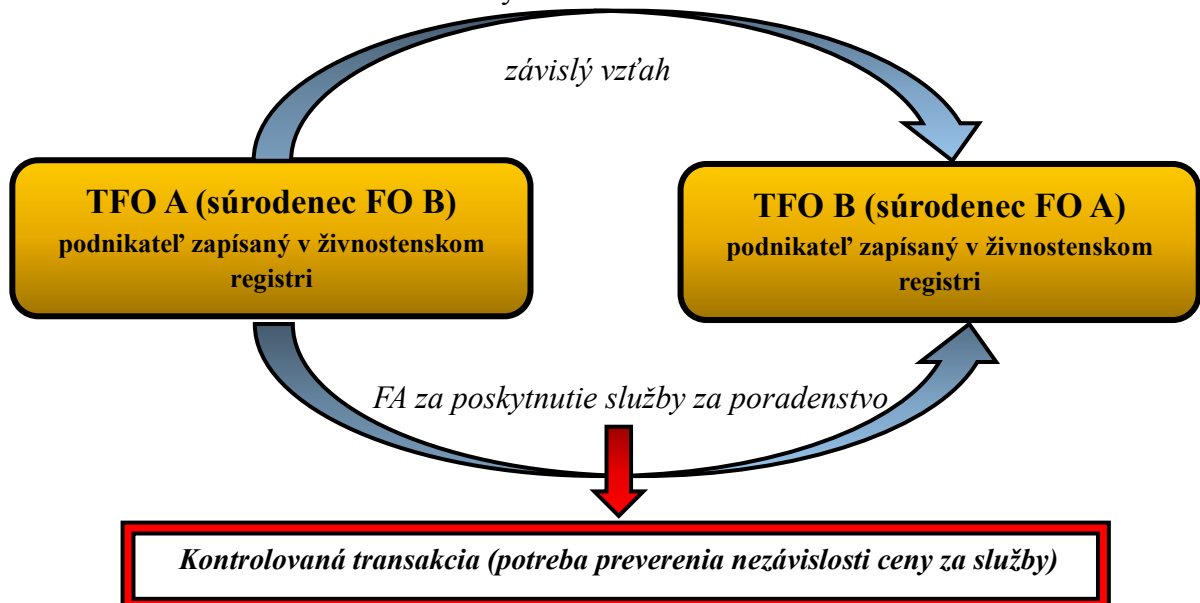
### 3.1 Analýza vybraných druhov osobnej pôsobnosti transferového oceňovania

V tejto podkapitole analyzujeme pomocou schém a vysvetlení závislé osoby vymedzené v zákone o dani z príjmov, ale i z pohľadu medzinárodnej úpravy riešenej problematiky podľa OECD, kde sme poukázali na rôzne vybrané situácie, ktorých možnosť vzniku v praxi je veľmi pravdepodobná. Pri analýze a pri možných zisteniach, kde môžu objaviť otázky riešiteľnosti pri určovaní závislosti osôb, poukážeme na vhodné odporúčania týkajúce sa možných zistených nedostatočných údajov a informácií pre určovanie závislosti jednotlivých typov zákonne vymedzených osôb.

#### Závislosť medzi blízkymi osobami

Všeobecné zásady pre zistenie závislého vzťahu medzi blízkymi osobami nám ako sme už spomínali v prvej časti tejto práce poskytuje zákon o dani z príjmov odkazujúci na ich konkrétnejšie vymedzenie v Občianskom zákonníku. Pomocou dvoch nasledujúcich schém sme si analyzovali závislosť medzi blízkymi osobami v rámci tuzemských blízkych fyzických osôb, a to i v kombinácii s inou formou prepojenia.

Schéma č. 4 – Závislosť medzi blízkymi osobami



Zdroj: Vlastné spracovanie

Poznámka : TFO – Tuzemská fyzická osoba

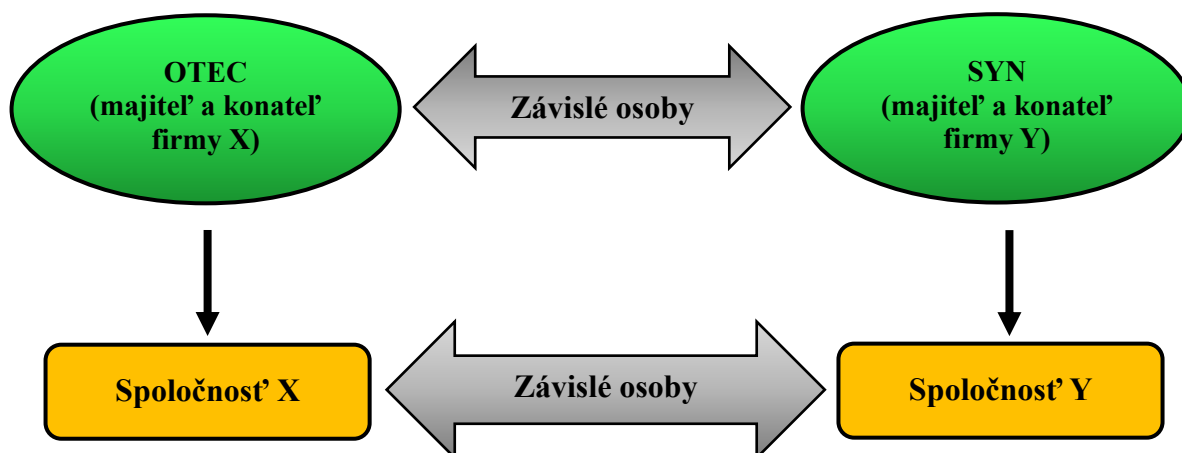
Schéma č. 4 – Blízka osoba zobrazuje fyzickú osobu - podnikateľa, ktorá poskytla svojmu súrodencovi (taktiež fyzická osoba - podnikateľ) službu za poradenstvo. Na základe definície blízkych osôb v § 116 Občianskeho zákonníka a vymedzení závislých osôb v § 2 ods. n) zákona o dani z príjmov môžeme konštatovať, že tieto osoby spĺňajú podmienky závislého vzťahu a budú sa v tejto situácii uplatňovať postupy a princípy transferového oceňovania. Opačná situácia by nastala, ak by tieto fyzické osoby mali status nepodnikateľov, aj napriek tomu, že spĺňajú definíciu blízkych osôb podľa Občianskeho zákonníka. V tomto prípade, by sa pravidlá transferového oceňovania neuplatňovali, keďže § 17 ods. 1 zákona o dani z príjmov neuvádza takéto osoby do rozsahu osôb, ktoré majú povinnosť zisťovania základu dane podľa § 17 až § 29 zákona o dani z príjmov, teda nebudú sa na ne vzťahovať ani pravidlá a princípy transferového oceňovania.

Pri určovaní závislosti blízkych osôb sa však v praxi môžu vyskytnúť viaceré problémy. Napríklad pri preukazovaní miery pocitu možnej ujmy, o ktorom hovorí pri vymedzení blízkych osôb § 116 Občianskeho zákonníka, a to v prípadoch, keď takýmito osobami nie sú príbuzní v priamom rade ani osoby v inom rodinnom pomere, je takáto závislosť pomerne ťažko zistiteľná a dokázateľná. Napriek tejto skutočnosti je možné považovať súčasné vymedzenie blízkych osôb v rámci oblasti transferového oceňovania za dostatočné - bez potreby nevyhnutnej modifikácie, vzhľadom na to, že sťažná dokázateľnosť pocitu možnej ujmy nesúvisí s nedostatočnosťou vymedzenia, skôr vyplýva zo súkromných pomerov daných osôb.

V úprave zákona o dani z príjmov platného v zdaňovacom období 2016, však vznikali otázky pri určovaní závislosti takých prepojení, pri ktorých figurujú aj blízke osoby. Nejasnosť vyplývala najmä z nejednoznačnosti výkladu, a to či kombinácie blízkych osôb a personálneho prepojenia spadajú do predmetu transferového oceňovania. Ošetrovanie uvedenej situácie prebehlo novelizáciou zákona o dani z príjmov s účinnosťou od 1.1.2017, kde sa doplnil § 2 písm. o) o slová „jej blízkej osoby“. Odstránila sa tak pochybnosť, či spoločnosti ekonomicky a personálne prepojené blízkymi osobami sa považujú za závislé.

V schéme č. 5 – Určovanie závislosti v kombinácií s ekonomickým resp. personálnym prepojením a blízkych osôb sme si znázornili jednu z možných vznikajúcich situácií a následne sme ju analyzovali.

Schéma č. 5 – Určovanie závislosti v kombinácií s ekonomickým, resp. personálnym prepojením a blízkych osôb



Zdroj: Vlastné spracovanie

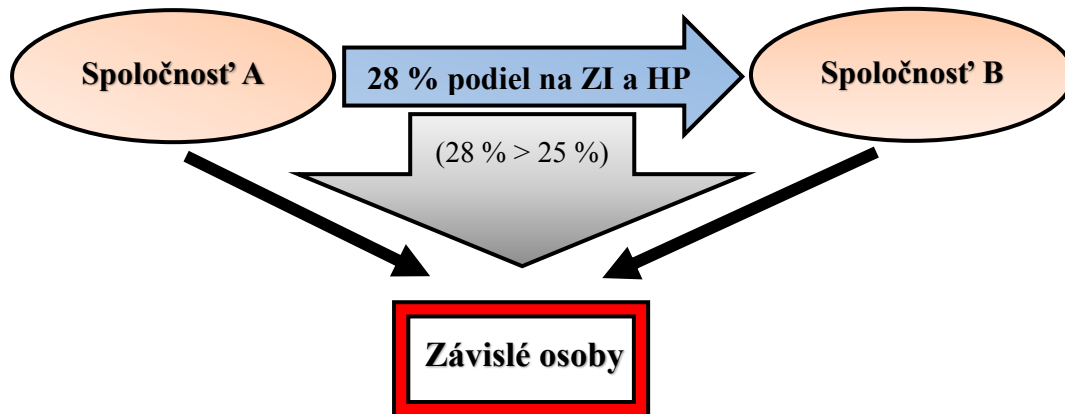
Určenie závislosti, resp. nezávislosti uvedených firiem je v prípade schémy č. 5 - Určovanie závislosti v kombinácií s ekonomickým, resp. personálnym prepojením a blízkych osôb je v tomto prípade jasne vymedzené zákonom, to znamená, že existuje závislý vzťah medzi osobami - otcom a synom a transakcie medzi spoločnosťami, v ktorých majú ekonomické, resp. personálne prepojenie sú predmetom transferového oceňovania.

### **Ekonomicky prepojené závislé osoby**

Určenie závislosti z hľadiska **ekonomického prepojenia osôb**, ktoré sme si vymedzili už v prvej časti diplomovej záverečnej práce, sa podľa zákona o dani z príjmov deje na základe existencie účasti na majetku a kontrole, a to za splnenia kvantitatívnej podmienky - **25 % podielaní sa na základnom imaní alebo hlasovacích právach**. Zákon o dani z príjmov takéto vymedzenie vzhľadom na rôznu formu účasti i ďalej viac rozvíja, komplikuje a stanovuje ďalšie vecné i kvantitatívne podmienky pre určenie závislosti, resp. nezávislosti.

Ak hovoríme o forme účasti priamej – **priamom podiele**, ktorý je založený na bezprostrednom vzťahu dvoch osôb (subjektov), kedy jedna z týchto osôb vlastní tento podiel na základnom imaní, resp. na hlasovacích právach druhej osoby, je zákonom o dani z príjmom z hľadiska určovania ich závislosti kvantifikovaný na najmenej 25 % vrátane.

Schéma č. 6 – Priamy podiel a určenie závislosti



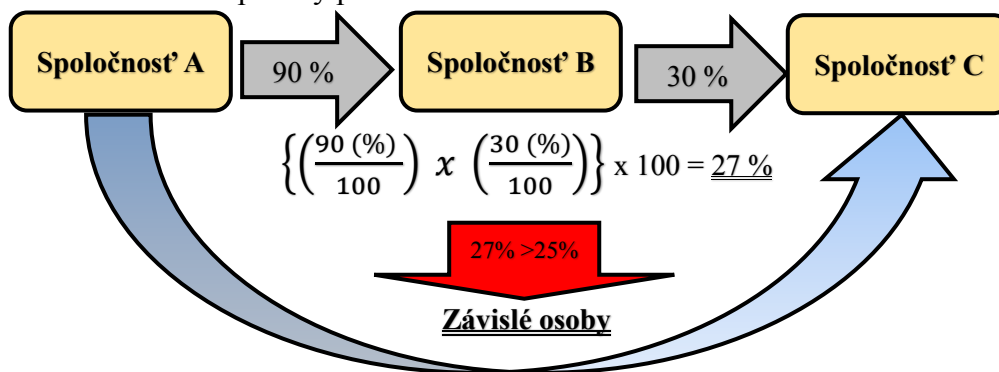
Zdroj: Vlastné spracovanie

Poznámka: ZI – základné imanie, HP – hlasovacie práva

Zo schémy č. 6 – Priamy podiel a určovanie závislosti, môžeme usúdiť, že dané spoločnosti sú závislými osobami, a to vzhľadom na výšku 28 % priameho podielu spoločnosti A v spoločnosti B. Vo všeobecnosti sa môže jednať napríklad o tuzemskú materskú spoločnosť, ktorá má viac než 25 % podiel na majetku a kontrole v dcérskej účtovnej jednotke založenej napríklad v zahraničí.

**Nepriamy podiel** okrem kvantifikácie podmienky pre určenie závislosti na 25 %, má v zákone o dani z príjmov i vymedzenie jeho výpočtu, ktorý sme si už uviedli v prvej časti diplomovej záverečnej práce. Zároveň je potrebné poznamenať, že zákon o dani z príjmov nelimituje pri posudzovaní závislosti počet „medzistupňov,“ ktoré sa nachádzajú v početnejších štruktúrach prepojení. V schéme č. 7 – Nepriamy podiel a určovanie závislosti si zobrazíme situáciu, ktorá si vyžaduje posúdenie závislosti na základe výpočtu nepriameho podielu a názorne predvedieme techniku takéhoto výpočtu na vzorovej situácii.

Schéma č. 7 - Nepriamy podiel a určovanie závislosti



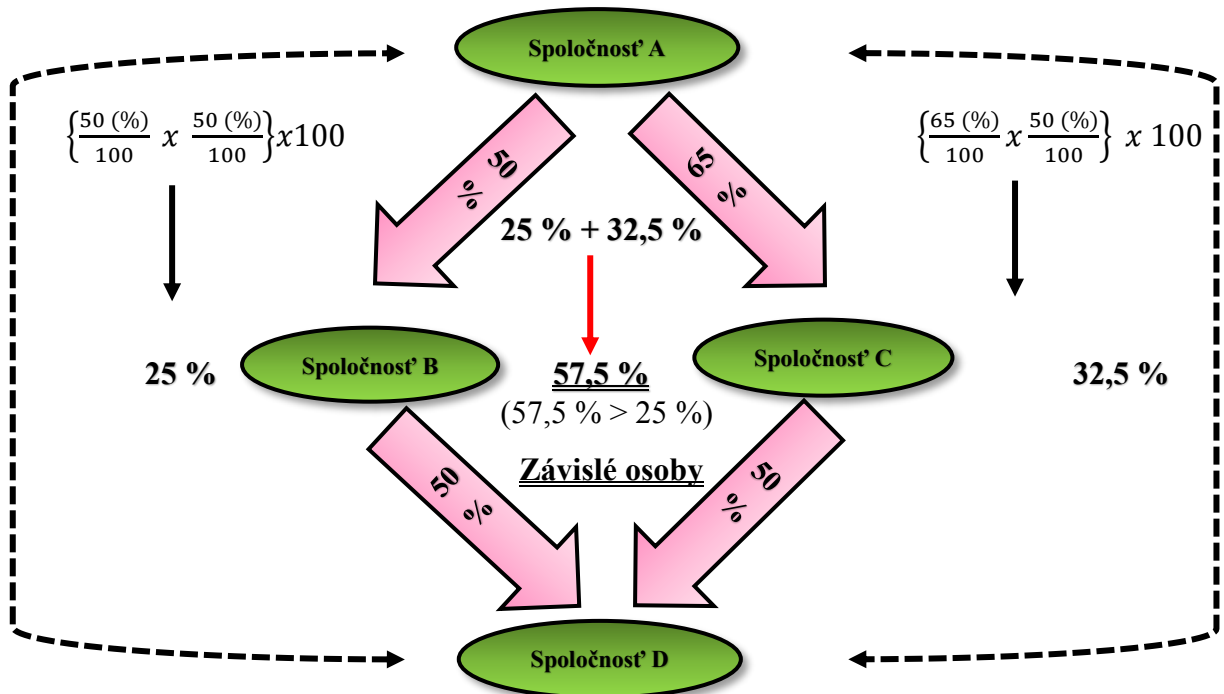
Zdroj: Vlastné spracovanie

V schéme č. 7 – Nepriamy podiel a určovanie závislosti môžeme pozorovať, že spoločnosť A má v spoločnosti B jednoznačný priamy podiel na základnom imaní a hlasovacích právach vo výške 90 %, čo hovorí o tom, že v prípade transakcií uskutočnenými medzi spoločnosťou A a spoločnosťou B, sa tieto budú považovať za závislé osoby, ktoré sú povinné postupovať podľa pravidiel transferového oceňovania. Okrem tejto skutočnosti, spoločnosť B, má 30 % podiel na základnom imaní a hlasovacích právach v spoločnosti C. Z tohto titulu, je potrebné preskúmať uvedenú štruktúru z hľadiska možnej ekonomickej prepojenosti (závislosti) transakcií, ktoré môžu byť uskutočňované medzi spoločnosťou A a spoločnosťou C. V tomto prípade sme prostredníctvom výpočtu ustanoveného v zákone o dani z príjmov vyčíslili nepriamy podiel vo výške 27 %, čo presahuje hranicu 25 %, pri ktorej presiahnutí označujeme subjekty takéhoto podielu za závislé osoby. Z toho vyplýva, že v prípade schémy č. 6 – Nepriamy podiel a určovanie závislosti, sú spoločnosť A a spoločnosť C posudzované pre potreby transferového oceňovania ako závislé osoby.

Zákon o dani z príjmov ustanovuje v súvislosti s určením účasti danej posudzovanej osoby na majetku, resp. kontrole inej posudzovanej osoby okrem priameho a nepriameho podielu aj tzv. **nepriamy odvodený podiel**. Technika výpočtu a určovania závislosti je oproti predchádzajúcim dvom formám účasti pomerne náročnejšia. Náročnosť výpočtu nepriameho odvodeného podielu vyplýva predovšetkým zo zložitosti, resp. „prepletenosti“ niektorých typov štruktúr skupín. Pri určovaní závislosti na základe nepriameho odvodeného podielu však nie je dôležitý len výsledok výpočtu, ale je potrebné brať do úvahy i skutočnosť, či je splnená podmienka kontroly (resp. aj vedenia v prípade možného personálneho prepojenia) jednou osobou nad vzájomným vzťahom medzi osobami, ktoré sú ňou vedené, alebo v ktorých má tá istá osoba priamy alebo nepriamy podiel. Ak nastane situácia, že táto podmienka nie je splnená, je potrebné ďalej preskúmať, či je možné takéto osoby považovať za závislé. V tejto súvislosti a v tejto situácii zákon o dani z príjmov vymedzuje ďalšiu hranicu pre jednoznačné určenie osôb za závislé. Tá vyplýva z výsledku súčtu nepriamych podielov ( teda nepriamy odvodený podiel), ktorý musí prevyšovať 50 %, aby sa osoby posudzovali ako závislé osoby. V schéme č. 8 – Nepriamy odvodený podiel a určovanie závislosti si uvedieme prípad, kedy uvedená podmienka je splnená a je pre označenie osôb za závislé je potrebné dosiahnuť hranicu 25 %. V schéme č. 9 – Nesplnená podmienka kontroly pri určovaní závislosti na základe nepriameho odvodeného podielu si uvedieme prípad, kedy dôjde k nesplneniu podmienky kontroly, čo vedie k úsudku, že dané

spoločnosti i napriek výsledku súčtu, ktorý presahuje zákonnú hranicu 25 %, sa nebudú dané subjekty považovať za závislé osoby z dôvodu, ktorý sme si už uviedli vyššie.

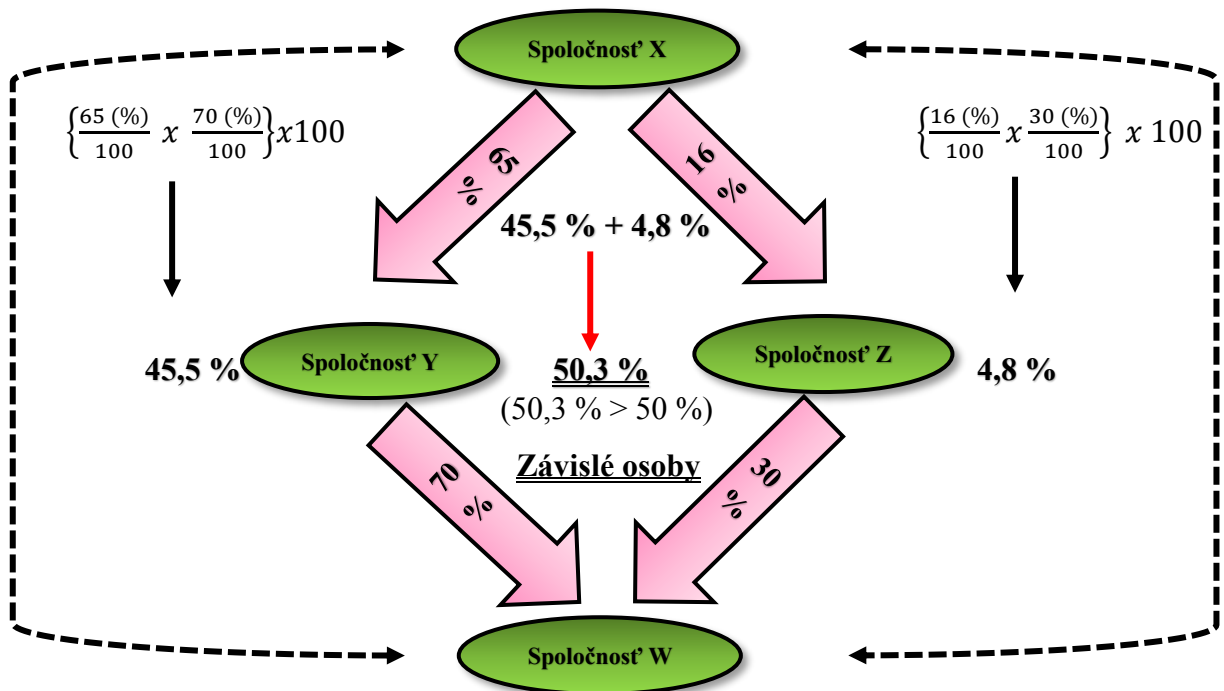
Schéma č. 8 – Nepriamy odvodený podiel a určovanie závislosti



Zdroj: Vlastné spracovanie

Zo schémy č. 8 – Nepriamy odvodený podiel a určovanie závislosti je zrejme, že spoločnosť A má v spoločnostiach B a C, priame podiely, ktoré presahujú zákonom o dani z príjmov ustanovenú hranicu 25 %. Na základe toho je možné konštatovať, že je dodržaná podmienka kontroly (resp. vedenia v prípade možného personálneho prepojenia) spoločnosťou A nad spoločnosťou B, kde má až 50 % priamy podiel a nad spoločnosťou C, kde má 65 % priamy podiel. Výpočtom nepriamych podielov prostredníctvom spoločnosti B (25 %) a prostredníctvom spoločností C (32,5 %) ich súčtom sme dospeli k záveru, že spoločnosť A a spoločnosť D v prípade transakcií medzi nimi, sú závislé osoby, vzhľadom na to, že súčet nepriamych podielov prostredníctvom spoločností B a C je vyšší ako 25 % hranica stanovená zákonom o dani z príjmov.

Schéma č. 9 - Nesplnená podmienka kontroly pri určovaní závislosti na základe nepriameho odvodeného podielu



Zdroj: Vlastné spracovanie

Na základe schémy č. 9 - Nesplnená podmienka kontroly pri určovaní závislosti na základe nepriameho odvodeného podielu, kde spoločnosť X nespĺňa podmienku kontroly v prípade spoločnosť Z, keďže disponuje len 15 % podielom na základnom imaní, resp. hlasovacích právach. V tejto súvislosti je teda potreba ďalšieho skúmania, či je možnosť vyhodnotiť spoločnosť X a spoločnosť W ako závislé osoby. Ďalšie skúmanie spočíva vo vyčíslení nepriamych podielov prostredníctvom spoločnosti Y, kde nepriamy podiel je vyčíslený na úroveň 45,5 % a prostredníctvom spoločnosti Z, kde nepriamy podiel je vyčíslený na úrovni 4,8 %. Po súčte vyčíslených nepriamych podielov sa dostávame k záveru, že i napriek nízkej účasti spoločnosti X na spoločnosti Z, presahujú zákonnú hranicu 50 %, z čoho vyplýva, že dané spoločnosti X a W budú považované za závislé osoby.

Ak by pri každej z možných foriem účasti nastal opačný prípad, teda ak by výsledky výpočtov **nepresiahli** zákonom o dani z príjmov ustanovené hranice pre určovanie závislosti, tieto osoby by z hľadiska ich ekonomickej prepojenosti **neboli posudzované** ako závislé osoby a nemali by povinnosť postupovať podľa pravidiel transferového oceňovania. Pri takomto preverovaní závislosti je však potrebné brať do úvahy aj možnú existenciu personálnych alebo iných prepojení, ktorá by i napriek neexistencii ekonomickej prepojenosti mohla priviesť k záveru, že tieto osoby sú závislé.

## Personálne prepojenie závislých osôb

Uplatňovanie pravidiel transferového oceňovania sa vzťahuje i na základe personálnej prepojenosti závislých osôb. Zákon o dani z príjmov hovorí v tejto súvislosti o účasti jednej osoby na vedení druhej osoby, resp. ako o tejto osobe alebo jej blízkej osobe, ktoré môžu mať účasť na vedení osôb medzi ktorými existuje vzájomný vzťah. V hneď ďalšom písmene zákon o dani z príjmov bližšie definuje účasť na vedení, kde za závislé osoby považuje vzťahy osôb vystupujúcich ako členov štatutárnych alebo dozorných orgánov obchodnej spoločnosti, resp. družstva a tej istej obchodnej spoločnosti, resp. k tomu istému družstvu, v ktorých takéto osoby pôsobia. Zákon o dani z príjmov na nich v podstate prihliada podobným spôsobom, ako na blízke osoby. Taktiež vyjadruje akúsi blízkosť (zaujatosť) osoby k subjektu, v ktorom má určitú formu pôsobnosti.<sup>43</sup> Na základe toho je možné, že bez uplatňovania pravidiel transferového oceňovania, by takéto osoby vystupujúce vo vzťahu k subjektom, v ktorom majú určité pôsobenia, mohli využiť zvýhodnenie v podobe nižších/vyšších cien transferov, a to či už za účelom daňového zvýhodnenia alebo iného zvýhodnenia. V schéme č. 10 – Personálne prepojenie konateľa spoločnosti a spoločnosti a v schéme č. 11 – Personálne prepojenie spoločností prostredníctvom rovnakého konateľa sme si znázornili dve rôzne situácie vznikajúce v súvislosti s personálnym prepojením osôb.

Schéma č. 10 – Personálne prepojenie konateľa spoločnosti a spoločnosti

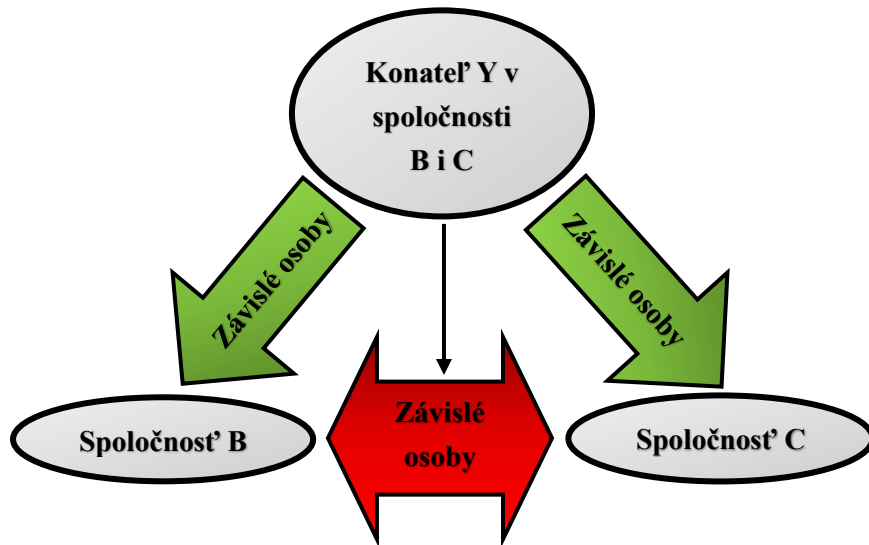


Zdroj: Vlastné spracovanie

Zo znázornenej situácii v schéme č. 10 - Personálne prepojenie konateľa spoločnosti a spoločnosti vyplýva prepojenie spoločnosti A s osobou - konateľom X, ktorý pôsobí v tejto spoločnosti. Medzi týmito osobami je vzájomný závislý vzťah, ktorý by v prípade transakcií uskutočňovaných medzi nimi viedol k uplatňovaniu pravidiel transferového oceňovania.

<sup>43</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 2 písm. o)

Schéma č. 11 – Personálne prepojenie spoločností prostredníctvom rovnakého konateľa

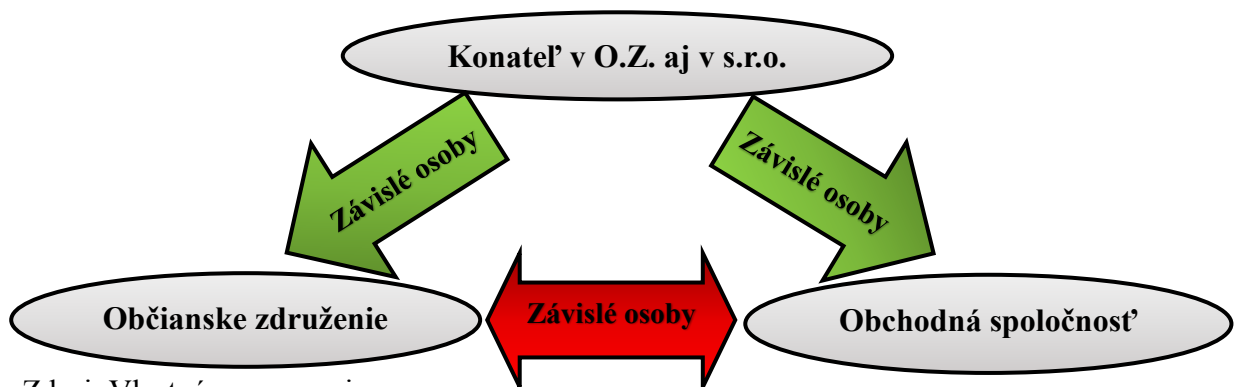


Zdroj: Vlastné spracovanie

V schéme č. 11 – Personálne prepojenie spoločností prostredníctvom rovnakého konateľa je zobrazená situácia, kedy je tá istá osoba konateľom v dvoch rôznych spoločnostiach. Medzi konateľom a danými spoločnosťami existuje závislý vzťah. Závislý vzťah existuje i v prípade spoločnosti B a C, keďže na ich vedení sa podieľa tá istá osoba, čo zodpovedá a je v súlade zákonnej podmienky vedenia tej istej osoby na dvoch, či viacerých osôb, medzi ktorými existuje vzájomný vzťah.

V rámci personálneho prepojenia je vhodné spomenúť najnovšiu novelizáciu zákona o dani z príjmov, kde sa definícia personálneho prepojenia rozšírila na všetky právnické osoby, t. j. aj nepodnikateľov. V schéme č. 12 – Určenie závislosti medzi občianskym združením a obchodnou spoločnosťou s rovnakým konateľom poskytujeme príklad personálneho prepojenia medzi právnickými osobami podnikateľmi a nepodnikateľmi.

Schéma č. 12 - Určenie závislosti medzi občianskym združením a obchodnou spoločnosťou s rovnakým konateľom

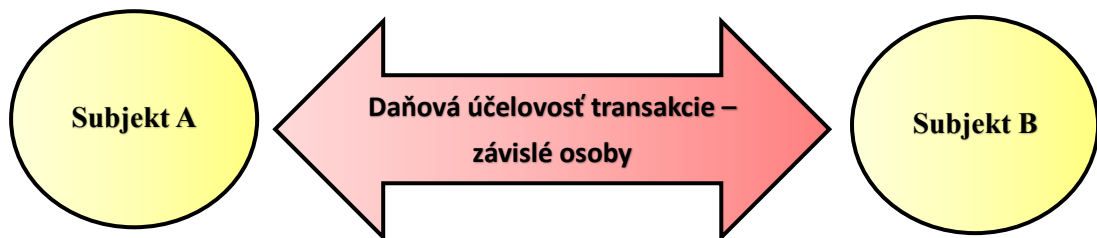


Zdroj: Vlastné spracovanie

## Iné prepojenie závislých osôb

Vymedzenie iného prepojenia spočíva najmä v jeho účelovosti vzťahujúcej sa predovšetkým na optimalizáciu daní, a to bez ohľadu na prepojenie v rámci blízkych osôb, ekonomické, či personálne prepojenie. Ide o jediné prepojenie, pri ktorom jeho dokázanie sa zaobíde bez ďalšieho skúmania ostatných možných prepojení. Toto prepojenie je však v praxi často ťažko zistiteľné a dokázateľné najmä ak neexistujú ostatné spomínané prepojenia, a to vzhľadom na to, že je potrebné preskúmať subjektívne znaky a fakty iného prepojenia. V schéme č. 13 – Iné prepojenie, sme si načrtli všeobecnú schému pre prípad iného prepojenia.

Schéma č. 13 – Iné prepojenie



Zdroj: Vlastné spracovanie

Z vyššie uvedeného teda možno konštatovať, že iné prepojenie vo svojom definičnom kritériu absentuje požiadavkou pre naplnenie kvantitatívnych formálnych znakov určovania závislosti a rozhodujúcim pre toto prepojenie sa stáva charakter a účel obchodného vzťahu medzi osobami, ktoré sa posudzujú.

Z hľadiska takýchto formálnych i faktických vymedzení je dôležité spomenúť i medzinárodnú úpravu OECD, ktorá vo svojej definícii v čl. 9 Modelovej zmluvy, ktorý je zároveň zakotvený v rovnakej podobe v medzinárodných zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, kde sa vymedzuje určenie závislosti len všeobecne, bez kvantitatívnych kritérií a taktiež sa vzťahuje na účelovosť transakcie, teda na iné prepojenie v slovenskom legislatívnom znení.

### 3.2 Analýza porovnateľnosti a voľba metódy transferového oceňovania

Ako sme si už v prvej časti diplomovej záverečnej práce spomínali, kľúčom k výberu správnej metódy transferového oceňovania a pre stanovenie správnej, resp. k daným situáciám najvhodnejšej transferovej ceny pre daňové účely. Analýza porovnateľnosti slúži v podstate na obhajobu použitej metódy a na jej základe stanovenej

ceny transferu v prípade požadovaného predloženia dokumentácie určenému správcovi dane a následne vykonanej daňovej kontroly tejto dokumentácie a jej zhodnotenia, či boli použité ceny, ktoré zodpovedajú nezávislým vzťahom. Pre túto skutočnosť ju mnohí daňovníci vo väčšej miere obsiahnu i vo svojej dokumentácii o transferovom oceňovaní, aj napriek skutočnosti, že nie je pre určité typy dokumentácií o transferovom oceňovaní povinná.

V legislatívnej úprave transferového oceňovania Slovenskej republiky sa analýza porovnateľnosti spomína len okrajovo, neustanovuje žiadny špecifický postup alebo proces jej uskutočnenia. Aktualizovaná Smernica OECD o transferovom oceňovaní v kapitole III však poskytuje odporúčané všeobecné nezáväznú kroky postupov a procesov analýzy porovnateľnosti. Sú rozdelené do deviatich bodov:

1. Determinácia obdobia, za ktoré sa bude uskutočňovať;
2. uskutočnenie širokospektrálnej analýzy okolností daňovníka, ktoré majú súvis s kontrolovanou transakciou;
3. pochopenie posudzovanej kontrolovanej transakcie, založené najmä na funkčnej analýze s cieľom výberu najvhodnejšej porovnateľnej nezávislej transakcie, resp. subjektu, voľby najvhodnejšej metódy transferového oceňovania v závislosti od daných okolností posudzovaného daňovníka, výber finančných ukazovateľov, ktoré budú použité pri testovaní a stanovenie významných faktorov porovnateľnosti, ktoré je potrebné brať pri analýze do úvahy;
4. preskúmanie existencie internej nekontrolovanej porovnateľnej transakcie;
5. v prípade neexistencie internej nekontrolovanej porovnateľnej transakcie, stanovenie dostupných zdrojov informácií o externej nekontrolovanej porovnateľnej transakcie, resp. subjektu a posúdenie ich spoľahlivosti;
6. voľba najvhodnejšej metódy transferového oceňovania, v prípade použitia finančných ukazovateľov, ak ich zvolená metóda vyžaduje;
7. určenie potenciálnej nekontrolovanej a porovnateľnej transakcie, resp. subjektu, stanovenie ich kľúčových vlastností, ktoré musia spĺňať, aby sa transakcia mohla považovať za potenciálne porovnateľnú, a to pri zohľadňovaní relevantných faktorov porovnateľnosti;
8. stanovenie a realizácia úprav, ktoré by boli potrebné pre zabezpečenie porovnateľnosti;

9. interpretovanie a následné použitie nazhromaždených údajov a preverenie dodržiavania nezávislého vzťahu.<sup>44</sup>

Pre účely pochopenia analýzy porovnateľnosti a jej jednotlivých krokov sme následne sformulovali komplexnú modelovú štúdiu, kde sme postupne spĺňali relevantné kroky v rámci vzťahov a transakcií fiktívnej spoločnosti použitej v tejto práci.

## **Komplexná modelová štúdia**

### ***Identifikácia daňovníka***

Slovenská dcérska spoločnosť EngiSRGo, s.r.o. je členom skupiny EngiCorporate od roku 2015, od kedy v rámci nej pôsobí ako poskytovateľ služieb v oblasti zákazkovej výroby a montáže strojárskych techník. Okrem zákaziek v rámci skupiny, poskytuje takéto služby i tretím nezávislým stranám.

### ***Širokospektrálna analýza odvetvia pôsobenia daňovníka***

#### *Podniková analýza*

Smernica OECD o transferovom oceňovaní odporúča široké analyzovanie podmienok v odvetví, kde daňovník pôsobí. Zároveň odporúča porozumenie kontrolovaných závislých transakcií. Z nasledujúcej analýzy je možné identifikovať podstatné porovnateľné znaky, ktoré budú využívané v analýze porovnateľnosti.

Od roku 2015 sú spriaznenými osobami členovia skupiny EngiCorporate, s ktorými EngiSKGo, s.r.o. uskutočňovala kontrolované transakcie v podobe poskytovaných služieb zákazkovej výroby a montáže, a to:

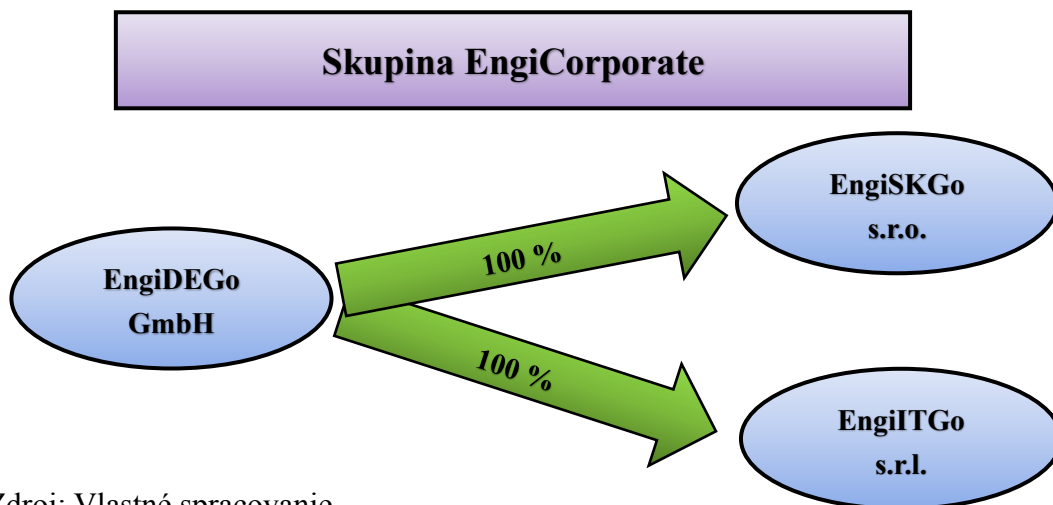
- EngiDEGo GmbH (Nemecko);
- EngiITGo s.r.l. (Taliansko).

Skupina EngiCorporate tvoria tri spoločnosti v rámci skupiny. Celkový počet zamestnancov prekročil 1050 v rámci skupiny a polovica z nich je zamestnaná v Nemecku. Každá zo spoločností je v spôsobe ako podniká na trhu nezávislá.

---

<sup>44</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paríž: OECD PUBLISHING., 2010. **s. 108-109.**, ods. 3.4. ISBN 978-92-64-09033-0

Schéma č. 14 – Štruktúra skupiny EngiCorporate s majetkovým podielom materskej spoločnosti



Zdroj: Vlastné spracovanie

Skupina EngiCorporate podniká v gumárenskom priemysle s početným spektrom strojov, ktoré sa zameriavajú predovšetkým na kľúčové fázy výroby a spracovania gumených výrobkov. Okrem toho skupina vyvíja a vyrába stroje, súčiastky a systémy na spracovanie gumárenských výrobkov.

Spoločnosť EngiDEGo GmbH pôsobiaca v Nemecku je materskou spoločnosťou, ktorá vlastní v oboch svojich dcérskych spoločnostiach 100 % podiel. Zároveň je organizačnou časťou skupiny. Zaoberá sa technologickými riešeniami v tejto oblasti.

Spoločnosť EngiITGo s.r.l. pôsobiaca v Taliansku je dcérskou spoločnosťou, ktorej 100 % podiel vlastní materská spoločnosť. V rámci skupiny navrhuje a následne dodáva technologicky vyspelé zariadenia a stroje pre gumársky priemysel.

Spoločnosť EngiSKGo s.r.o. je členom skupiny EngiCorporate a jej 100 % vlastníkom je jej materská účtovná jednotka. Jej produkty pokrývajú širokú škálu súčiastok a strojov od malých jednoduchých častí až po kompletne jednotky. Produkty spoločnosti EngiSKGo s.r.o. sa vyrábajú a poskytujú pre gumárenský priemysel. Významné produkty spoločnosti EngiSKGo, s.r.o.:

- Zákazková výroba a montáž – strojov, zariadení, súčiastok, kalibrov, foriem a pod. pre gumárenský priemysel.
- Konštrukčné služby – zhotovovanie výkresovej konštrukčnej dokumentácie strojov a zariadení.

Stratégiou spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. je docielenie zabezpečenia dlhodobého rozvoja a udržania technickej technologickej vybavenosti na špičkovej úrovni, a to takej ktorá je konkurencieschopná v porovnaní s ostatnými spoločnosťami, ktoré sú úspešné v tomto odvetví.

Spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. sa snaží udržiavať svoje obchodné vzťahy so zákazníkmi i dodávateľmi na vysokej úrovni. Má 3 významných dodávateľov a 4 významných zákazníkov.

### *Analýza výrobného odvetvia*

Spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. pôsobí v odvetví strojárenského priemyslu, ktorý je charakteristický dlhším životným cyklom produktov. Toto odvetvie je náročné na kvalitu surovín, dodávateľských vzťahoch a kvalifikovanej pracovnej sily v uvedenej oblasti. Výroba produktov je taktiež kapitálovo náročná. Má majetok v celkovej hodnote 20 000 000,- € (platné k 31.12.2016). Materiálové požiadavky v rámci každej zákazky tvoria v priemere 40 – 50 % hodnoty zákazky. Za základné bariéry vstupu do odvetvia strojárského spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. považuje:

- Dostupnosť vybavenia pre zabezpečenie výroby
- Nárast konkurencie v strojárskom odvetví
- Nedostatočný počet kvalifikovanej pracovnej sily

Spoločnosti sú však poskytované systematicky investície do nových technológií, ktoré skupine EngiCorporate poskytujú výhodnosť z najnovších výrobných zariadeniach a efektívnosť, čo je predpokladom pre neustály progres v strojárskom odvetví.

V danom odvetví konkurujú EngiSKGo, s.r.o. najmä spoločnosti z východnej Európy z pohľadu lacnejšej pracovnej sily. V západnej Európe konkurencia vyplýva z lepšej dopravnej infraštruktúry a z kvality produktov. Hlavní ukazovatelia konkurencieschopnosti – cena, kvalita, technologická úroveň, lepší poskytovaný servis zákazníkom.

### ***Funkčná a riziková analýza***

V tejto časti sa identifikujú funkcie a riziká spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. v rámci skupiny EngiCorporate, a to v súvislosti s kontrolovanými transakciami.

Po zadefinovaní všetkých transakcií v rámci skupiny je potrebné analyzovať povahu týchto

transakcií, a to prostredníctvom vykonania funkčnej analýzy, ktorá určí, akou pridanou hodnotou každá zo závislých osôb prispieva ku konkrétnej transakcii. Jej súčasťou je posúdenie funkcií aké vykonáva, aký majetok používa a aké predpokladané riziká znáša každá závislá osoba v súvisi s danou transakciou.

Spoločnosť EngiSKGo s.r.o. poskytuje služby v oblasti zákazkovej výroby a montáže spoločnostiam zo skupiny EngiCorporate a zároveň i tretím nezávislým stranám. Spoločnosti v rámci skupiny si objednávajú takéto služby na základe objednávky a EngiSKGo s.r.o. predstavuje zákazkového výrobcu pre skupinu. Spoločnosť EngiDEGo GmbH ako materská spoločnosť prijíma všetky strategické rozhodnutia, ktoré sa týkajú činnosti EngiSKGo, s.r.o..

Spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. plní tieto funkcie v rámci skupiny:

1. Strategické plánovanie – v rámci činností pre skupinu funguje na samostatnom autonómnom základe v určených medziach a zodpovedá predovšetkým za prevádzkové rozhodnutia, ktoré bezprostredne súvisia so zabezpečením výrobného procesu. Strategické rozhodnutia sa dejú na úrovni materskej spoločnosti, ktorá plánuje celý rozpočet pre skupinu a schvaľuje investície v skupine, ale i na úrovni podniku, týkajúce sa jej budúceho vývoja v oblasti poskytovania zákazkovej výroby a montáže pre nezávislé osoby, kde vystupuje ako samostatný subjekt.
2. Ľudské zdroje – Nábor pracovníkov, uzatváranie pracovných zmlúv i dohôd a zabezpečovanie školení je v kompetencii spoločnosti EngiSKGo, s.r.o.
3. Investície – na základe toho, že strategické rozhodnutia o výrobe, resp. nákupe výrobných zariadení sa dejú na úrovni materskej spoločnosti, spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. zodpovedá predovšetkým len za prevádzkovanie obstaraných výrobných zariadení a strojov a rozhoduje len o bežných režijných nákladoch (resp. výdavkov).
4. Výskum a vývoj – tieto aktivity realizuje materská účtovná jednotka, ktorá sa zaoberá distribúciou produktov skupiny. Výrobne postupy sa preberajú v prípade novej zákazky, ktoré sú riadené objednávateľom zo skupiny závislých osôb. Výsledky výskumu a vývoja sú potom využívané spoločnosťou EngiSKGo, s.r.o., nakoľko je výrobnou jednotkou skupiny závislých osôb vyrábajúcou na základe objednávky a presných inštrukcií objednávateľa. Výskum a vývoj teda plne financuje materská spoločnosť. Pri zákazke pre členov skupiny sa spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. nepodieľa na nákladoch na

výskum a vývoj, a to i napriek tomu, že ich výsledky využíva pri výrobných postupoch. V prípade zákazky pre nezávislé osoby sa spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. môže podieľať na tejto činnosti za predpokladu osvojenia a zefektívnenia technologického procesu, a to tak aby sa cena zákazky optimalizovala.

5. Marketingové aktivity – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. v rámci poskytovania služieb závislým osobám neuskutočňuje žiadne marketingové aktivity, keďže zákazky sú zadávané závislými objednávateľmi. Nakoľko sa však takéto služby poskytujú i nezávislým osobám, spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. realizuje funkcie predaja a marketingu, a to na lokálnej úrovni s cieľom vyhľadávania nových zákazníkov.
6. Nákupný proces – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. realizuje nákup niektorých druhov materiálu v rámci skupiny závislých osôb, ktorý sa odvíja od náročnosti zákazky a od požiadaviek objednávateľa zákazky na kvalitu materiálu. Nákup materiálu sa však môže uskutočniť od skupiny závislých osôb, ale len v prípade lepších cenových podmienok ako by ich získala od svojich lokálnych dodávateľov, to znamená, že nákup materiálu pre „závislé“ zákazky nie je determinovaný nákupom od skupiny závislých osôb, teda zodpovedá za vyhľadávanie surovín a materiálu, ktoré sú potrebné pre daný výrobný proces. Pri niektorých zákazkách si objednávateľ prepraví suroviny a materiál na spracovanie spoločnosťou EngiSKGo, s.r.o.. Avšak v prípade objednávok od nezávislých osôb zodpovedá 100 % za obstaraný materiál.
7. Výroba – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. vyrába, kontroluje a finalizuje svoje výrobky a v rámci skupiny sa dá považovať len za poskytovateľa služieb zákazkovej výroby, ktorý ponúka svoje odborné znalosti iba pri vykonávaní niektorých výrobných funkcií. Okrem nich vykonáva i obchodné aktivity s nezávislými osobami, kedy samostatne vo vlastnom mene im ponúka svoje výrobné kapacity. Zároveň zodpovedá za výrobný proces a jeho zlepšovanie. Nerozhoduje však o výbere produktu, nakoľko i voči nezávislým osobám vystupuje ako zákazkový výrobca na základe ich objednávky. Vie určiť priame a nepriame náklady týkajúce sa výroby pre závislé i nezávislé osoby. Náklady, ktoré sa vzťahujú k jednotlivým strojom, na ktorých je zákazka uskutočňovaná je ich spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. schopná prisúdiť k jednotlivým druhom výrobkov, či už pre závislé alebo nezávislé osoby.
8. Skladovanie – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. je vlastníkom surovín a materiálov obstaraných od nezávislých alebo závislých osôb podľa výhodnosti, požiadaviek od

„zadávateľ“ a rozpracovanosti produktov. Väčšia miera výroby je priamo naviazaná na objednávku materiálu, preto sa v zásade neskladuje veľký počet surovín ani hotových výrobkov.

9. Predaj – na základe toho, že spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. vystupuje ako zmluvný výrobca v rámci skupiny závislých osôb, zabezpečuje iba výrobu produkcie, teda nie konečný predaj zákazníkom. V prípadoch nezávislých objednávateľov zákazky spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. zabezpečuje okrem samotného výrobného procesu i proces získavania zákazníka a súvisiaci predaj.
10. Dizajn – závisí od objednávateľov, buď zo skupiny alebo od nezávislých zákazníkov, ktorí zodpovedajú za požadovaný dizajn objednaných produktov.
11. Distribúcia a preprava – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. spravidla zabezpečuje prepravu surovín a hotových výrobkov prostredníctvom nezávislých tretích osôb a len vo výnimočných prípadoch ich zabezpečuje predajca. Spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. znáša náklady na prepravu surovín a iných vstupov, no náklady na prepravu hotových výrobkov znáša predajca.
12. Kvalita, záruka a popredajné služby – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. plne zodpovedá za kvalitu vstupných i výstupných produktov, za zaistenie kvality výroby, za spĺňanie medzinárodných úprav v oblasti produktov a v rámci nich vykonávaných skúšok.

Čo sa týka rizikovej analýzy, vzhľadom na uvedené je spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. vystavená trhovému, ale i operatívne (prevádzkovému) riziku. Uskutočnenie rizikovej analýzy realizujeme prostredníctvom tabuľky č. 2 – Prehľad rizík spoločnosti EngiSKGo, s.r.o..

Tabuľka č. 2 - Prehľad rizík spoločnosti EngiSKGo, s.r.o.

Konkretizácia rizika	Závislý vzťah		Nezávislý vzťah	
	EngiSKGo	EngiCorporate	EngiSKGo	Nezávislé osoby
<b>Trhové riziká:</b>				
- riziko nepredajnosti výrobkov	X	100 %	100 %	X
- riziko zmeny trhovej ceny výstupu	50 %	50 %	100 %	X
- riziko zmeny trhovej ceny vstupu	X	100 %	100 %	X
<b>Operatívne riziká:</b>				
- riziko výskumu a vývoja	X	100 %	25 %	75 %
- riziko spojené s dopravou výrobkov	50 %	50 %	100 %	X
- riziko držania nadbytočných zásob	100 %	X	100 %	X
- riziko spojené so zastaraním zásob	100 %	X	100 %	X
- iné skladovacie riziká (napr. škoda na zásobách)	100 %	X	100 %	X
- riziko nekvality výstupu	100 %	X	100 %	X
- riziko znečistenia životného prostredia	100 %	X	100 %	X
- riziko neinkasovateľnosti pohľadávok zákazníkov	X	100 %	100 %	X

Zdroj: Vlastné spracovanie

Poznámka: 100 % - nesie riziko samostatne

75 % - nesie riziko vo väčšej miere než druhý subjekt

50 % - spoločnosti nesú rovnaký podiel rizika

25 % - nesie riziko v menšej miere než druhý subjekt

x - nenesie žiadne riziko

### Analýza majetku

Hmotný majetok – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. vlastní výrobné priestory a výrobné zariadenia.

Nehmotný majetok – spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. využíva v rámci svojej činnosti know-how skupiny EngiCorporate alebo nezávislých osôb v oblasti poskytovania služieb zákazkovej výroby a montáže. Vlastní taktiež svoj výrobný know-how, ktorý nadobudla pri vykonávaní vlastnej výrobnéj činnosti ešte historicky, pred vstupom do skupiny

EngiCorporate. V prípadoch nových zákaziek sa preberajú výrobné postupy riadené objednávateľmi, a to či už závislými alebo nezávislými. Výsledky výskumu a vývoja sa následne používajú spoločnosťou EngiSKGo, s.r.o., nakoľko je výrobnou jednotkou skupiny, ktorá uskutočňuje výrobný proces na základe objednávky a presných inštrukcií objednávateľa. Spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. nevlastní tieto práva na duševné vlastníctvo, ktoré sa vzťahuje na obchodné značky skupiny, ako i patentov, ktoré sú výsledkom výskumu a vývoja skupiny.

***Výber najvhodnejšej metódy pre stanovenie ceny transferu na základe analýzy každej z metód, vrátane skúmania a posudzovania interných a externých nekontrolovaných porovnateľných transakcií***

Zo Smernice OECD vyplýva, že voľba metódy by mala vždy cieľiť na nájdenie najvhodnejšej metódy pre daný prípad. V súlade s ňou, by mal proces výberu metódy brať do úvahy silné i slabé stránky metódy ako sú:

- z pohľadu podstaty kontrolovanej transakcie vhodnosť metódy;
- dostupnosť vierohodných údajov a informácií, najmä u nezávislých porovnateľných spoločnostiach, ktoré sú potrebné k aplikácii vybranej metódy, resp. ďalších metód;
- stupeň porovnateľnosti medzi nekontrolovanými a kontrolovanými transakciami, a to vrátane spoľahlivosti úprav porovnateľnosti, kde môže vzniknúť možnosť potreby pre elimináciu rozdielov medzi týmito transakciami.<sup>45</sup>

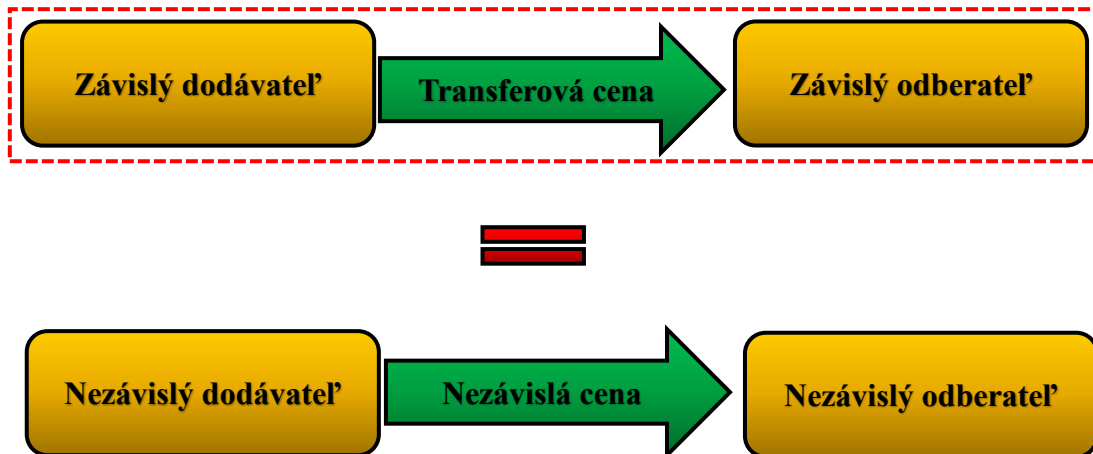
Pre stanovenie ceny transferu bola ako prvá braná do úvahy **metóda nezávislej trhovej ceny**. Uvedená metóda je vo všeobecnosti najjednoduchšia pre výpočet transferovej ceny a najlepšie vystihuje princíp nezávislého vzťahu. Predpokladom však je čo najvyššia miera porovnateľnosti, čo môže byť problémom v prípade unikátnych transakciách nemožné. V opačnom prípade, teda ak existuje možnosť nájdenia porovnateľných transakcií táto metóda by mala mať prednosť pred ostatnými. Platí tu teda vzťah uvedený v schéme č. 15 – Metóda nezávislej trhovej ceny – externá porovnateľná cena, že transferová cena sa rovná cene nezávislej.

---

<sup>45</sup> Organisation for Economic Co-operation and Development. 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paríž: OECD PUBLISHING., 2010. **s. 59.**, ods. 2.2. ISBN 978-92-64-09033-0

Schéma č. 15 – Metóda nezávislej trhovej ceny – externá porovnateľná cena

Skupina



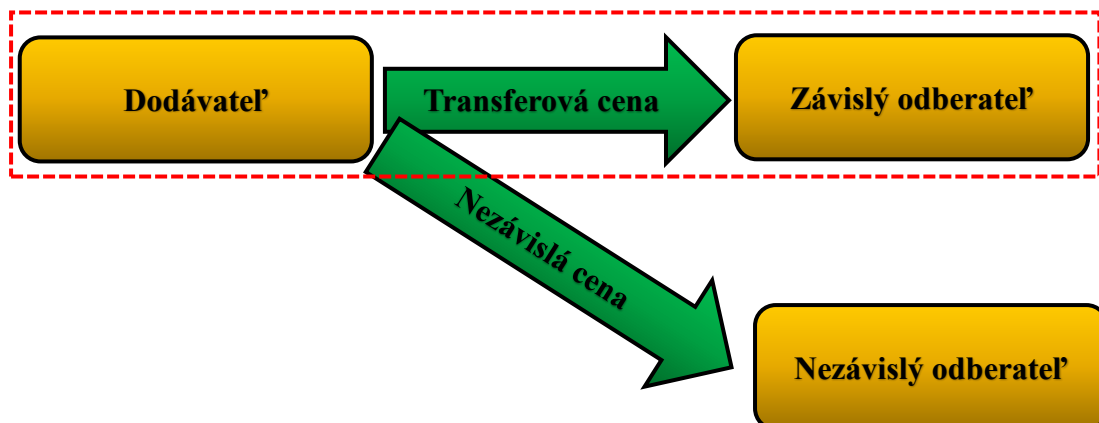
Zdroj: Vlastné spracovanie

V schéme č. 15 - Metóda nezávislej trhovej ceny – externá porovnateľná cena sa použila uvedená metóda na báze externej porovnateľnej ceny.

Môže však nastať prípad zobrazený v schéme č. 16 – Metóda nezávislej trhovej ceny – interná porovnateľná cena, kde táto metóda môže byť používaná i na báze vnútornej porovnateľnej ceny. Ten môže nastať, keď posudzovaná spoločnosť obchoduje nie len so svojimi závislými spoločnosťami, ale i s nezávislými. Cena, ktorá sa následne dosiahne pri nezávislom odberateľovi sa považuje za najvhodnejšiu stanovenú cenu pri danej transakcii v takomto obchodnom vzťahu. Aj tu však platí podmienka porovnateľnosti transakcií za podobných obdobných podmienok, prípadne aj podmienok s identifikovateľnými rozdielmi, ktoré sa dajú odstrániť.

Schéma č. 16 – Metóda nezávislej trhovej ceny – interná porovnateľná cena

Skupina



Zdroj: Vlastné spracovanie

V prípade spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. môžeme v rámci externých porovnateľných cien konštatovať, že takáto transakcia je teoreticky možná, avšak v tomto odvetví nastáva problém so získavaním požadovaných finančných cien, informácií a údajov, ako i nájdením rovnakých, či veľmi podobných porovnateľných transakcií, čo vždy vylučuje možnosť použitia tejto metódy.

V rámci interných porovnateľných cien, ak by spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. poskytovala za rovnakých, resp. veľmi podobných porovnateľných podmienok poskytovania služieb zákazkovej výroby a montáže i nezávislým osobám ako ich poskytuje závislým osobám, alebo opačne, teda ak by sa zo závislej skupiny prijímali rovnaké, resp. veľmi podobné porovnateľné podmienky poskytovania služieb zákazkovej výroby a montáže ako ich poskytuje i nezávislým osobám, mohla by sa eventuálne akceptovať táto metóda. Avšak rozhodnutie odmietnutia tejto metódy v rámci interných porovnateľných cien vyplýva z výsledkov vykonania funkčnej a rizikovej analýzy, ktorá jednoznačne neakceptuje formuláciu porovnateľnosti služieb v rámci skupiny a služieb poskytovaných nezávislým osobám.

Najzásadnejšie rozdiely, na základe ktorých stojí konštatovanie neexistencie internej porovnateľnej ceny, je možné na základe funkčnej a rizikovej analýzy vidieť v rozdielnostiach pri:

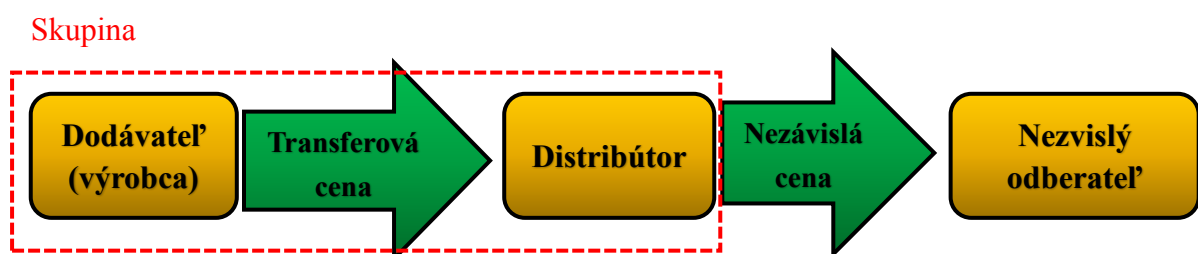
- strategických rozhodnutiach kde spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. uskutočňuje iba operatívne (prevádzkové) rozhodnutia v rámci zákaziek pre závislú skupinu a strategické rozhodnutia sa robia len na úrovni materskej spoločnosti, kde plánuje a schvaľuje možnosti investícií v skupine. Pre nezávislé osoby však vystupuje spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. ako samostatný autonómny subjekt poskytujúci služby zákazkovej výroby a montáže, kde prijíma strategické rozhodnutia ohľadom budúceho vývoja v oblasti poskytovania takýchto služieb nezávislým osobám.
- vývoji a výskume kde spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. môže vykonávať túto činnosť pre nezávislé osoby, čo sa týka osvojenia a zefektívnenia technologických procesov, avšak v prípade závislej skupiny sa spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. nepodieľa na nákladoch na výskum a vývoj, i napriek tomu, že ich výsledky využíva vo svojich výrobných postupoch.

- prípadoch, kedy je zákazka zadaná nezávislou osobou spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. zabezpečuje okrem samotnej výroby i proces získavania zákazníka a súvisiaci predaj, kde na úrovni skupiny takáto možnosť neexistuje a v prípadoch, kde spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. zodpovedá za 100 % obstaraného materiálu v rámci objednávok od nezávislých osôb, kde v rámci skupiny to nie je možné jednoznačne tvrdiť.
- marketingových aktivitách, ktoré vykonáva spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. len za účelom získania zákaziek od nezávislých osôb.

Na základe vyššie uvedeného je možné stále trvať na neexistencii externých a interných porovnateľných informácií, čo vzhľadom na tento fakt **nie je možné považovať metódu nezávislej trhovej ceny** založenú na interných a externých porovnateľných transakciách za **spol'ahlivú** metódu pre stanovenie ceny transferu.

Po tomto vyhodnotení bola následne uvažovaná **metóda následného predaja**, ktorá vychádza z ceny, za ktorú je produkt, ktorý závislá osoba nakúpila od inej závislej osoby, predaný nezávislému podniku. Pri tejto metóde sa cena pri opätovnom predaji znižuje o predajnú maržu pokrývajúcu predajné i ostatné náklady na distribúciu produktu a primeraný zisk – spolu tzv. hrubé obchodné rozpätie. Pre jeho určenie je možné vychádzať zo zvyčajného obchodného rozpätia, ktorého daný podnik dosahuje pri podobných nezávislých transakciách, resp. je možné použiť údaje pre porovnateľné transakcie medzi dvoma inými, navzájom nezávislými a porovnateľnými spoločnosťami. Táto metóda sa odporúča pri marketingových operáciách, sprostredkovateľských a distribučných činnosti.<sup>46</sup>Znázornili sme ju aj na schéme č. 17 – Metóda následného predaja.

Schéma č. 17 – Metóda následného predaja



Zdroj: Vlastné spracovanie

Poznámka: Transferová cena = nezávislá cena – marža pre distribútora

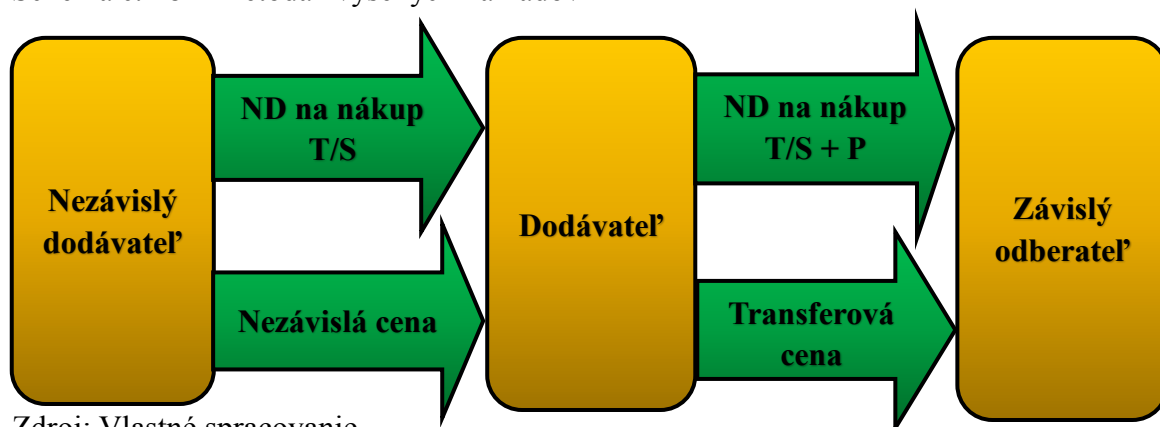
<sup>46</sup> <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

Zo schémy č. 17 – Metóda následného predaja vyplýva, že dodávateľ predáva distribútorskej závislej spoločnosti tovar, ktorý je potom ďalej predávaný bez významnej zmeny nezávislej osobe. Transferová cena sa potom vypočíta tak, ako je to uvedené pri tejto schéme v poznámke.

V prípade spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. je **metódu následného predaja** možné úplne **vylúčiť**, vzhľadom na to, že nezastáva úlohu distribútora, keďže pôsobí na lokálnom trhu i ako samostatná jednotka poskytujúca aj služby zákazkovej výroby a montáže priamo nezávislým osobám, preto nemá táto metóda náplň pre účely stanovenia transferových cien medzi spoločnosťou EngiSKGo, s.r.o. a jej závislými osobami.

Ďalšie uvažovanie patrí **metóde zvýšených nákladov**, ktorá je používaná u výrobcov a poskytovateľov služieb (na rozdiel od metódy následného predaja). Tá vychádza z nákladov predávajúceho pri plnení sledovanej transakcie, kde sa tieto náklady navýšia o ziskovú prirážku zvyčajnú pre danú transakciu na trhu. Vysvetľujeme ju i v schéme č. 18 – Metóda zvýšených nákladov.

Schéma č. 18 – Metóda zvýšených nákladov



Zdroj: Vlastné spracovanie

Poznámka: ND – Náklady dodávateľa, T – Tovar, S- Služba, P – Prirážka dodávateľa

Zo schémy č. 18 – Metóda zvýšených nákladov vyplýva, že dodávateľ nakupuje od svojho nezávislého dodávateľa tovary a služby za nezávislú cenu. K týmto nákladom na obstaranie tovaru, resp. služby sa pripočíta zisková prirážka, ktorá by mala pokryť všetky ďalšie náklady, ktoré na danú transakciu dodávateľ vynaložil o primeraný zisk, vyskytujúci sa na trhu. Zisková prirážka dodávateľa sa má stanoviť s prihliadaním na ziskovú prirážku, ktorú táto firma dosahuje u porovnateľných nezávislých transakcií a zvyčajnú ziskovú prirážku na trhu v danom odvetví podnikania, pretože ak by bola stanovená vysoko, malo by to za príčinu, že zisky tvorené odberateľom by sa touto transakciou previedli dodávateľovi.

V opačnom prípade, teda ak by bola stanovená prirážka nízka spôsobila by transfer ziskov od dodávateľa k odberateľovi. V takýchto prípadoch ani jeden prípad by nespĺňal princíp nezávislého vzťahu.<sup>47</sup>

V prípade spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. sa metóda zvýšených nákladov považuje za najrelevantnejšiu z transakčných metód. Spĺňa postavenie dodávateľa, ktorý z väčšej časti nakupuje pre zákazky závislých osôb od nezávislých dodávateľov. Na základe toho by táto metóda mala byť relevantná, avšak stretávame sa tu s podobným problémom, ako pri metóde nezávislej trhovej ceny v rámci externých porovnateľných transakcií, a to že po analýze dostupných finančných údajov nie je možné získať dostatočné údaje a informácie o hrubých ziskových prirážkach porovnateľných spoločností, preto sa **metóda zvýšených nákladov** v prípade spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. **nepoužije**. V tomto prípade nastáva nutnosť skúmania ziskových metód transferového oceňovania.

V súvislosti s odmietnutím predchádzajúcich transakčných metód sa následne ďalej skúma možnosť použitia **metódy delenia zisku**, ktorá je odporúčaná v prípadoch, keď spolu posudzované transakcie úzko súvisia natoľko, že nemôžu byť posudzované jednotlivo alebo v prípadoch, keď obe strany majú pre transakciu hodnotový prínos. Jej východiskom je zisk, ktorý vyplýva z posudzovaných transakcií celej skupiny spoločností spolu, to znamená identifikovateľný zisk, ktorý sa snaží metóda objektívne rozdeliť medzi členov skupiny. Delenie sa deje na základe funkčnej a rizikovej analýzy, kde sa porovnávajú činnosti a riziká jednotlivých podnikov v skupine a následne sa stanovujú podiely na celkovom identifikovateľnom zisku, ktorý sa zrealizoval v rámci posudzovanej transakcii. Keďže sa vychádza z rozloženia funkcií v skupine, môže byť teda použitá v prípade, ak nemáme k dispozícii údaje o porovnateľných transakciách medzi nezávislými osobami.

V prípade spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. sa však **metóda delenia zisku** musí **vylúčiť**, vzhľadom na to že ide o riadené transakcie, v ktorej jedinečné prínosy plynú väčšinou len z jednej strany (EngiSKGo, s.r.o.) a táto metóda sa využíva skôr pri posudzovaní dvoch spoločností, kde v EngiSKGo, s.r.o. existujú posudzované transakcie v rámci celej skupiny EngiCorporate.

Pre skúmanie a hľadanie vhodnej metódy nám v tomto prípade ostáva už len **metóda čistého obchodného rozpätia**, ktorá má podobný princíp ako metóda následného

---

<sup>47</sup> <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

predaja a metóda zvýšených nákladov, avšak na rozdiel od týchto transakčných metód pracuje s čistou ziskovou prirážkou (čistého zisku), to znamená pracuje sa s čistým ziskovým rozpätím, ktoré dosahujú porovnateľné spoločnosti na trhu.

Metóda čistého obchodného rozpätia sa stanovuje buď vo vzťahu k:

- nákladom – kde sú používané úplne náklady vrátane režijných nákladov
- tržbám – predovšetkým za účelom stanovenia trhových cien nákupov od závislej osoby za účelom jej ďalšieho predaja nezávislým osobám
- inej relevantnej základni – napríklad aktívami.

Pri stanovení ukazovateľa čistého zisku pre aplikáciu tejto metódy, by mali byť však zahrnuté len tie finančné informácie, ktoré sa priamo, resp. nepriamo dotýkajú posudzovanej transakcie, a ktoré majú prevádzkovú povahu.<sup>48</sup>

V prípade spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. sa usúdilo, že použitie **metódy čistého obchodného rozpätia** by bolo najrelevantnejšie, vzhľadom na to, že už relevantná pre tento podnik bola metóda zvýšených nákladov, ktorá sa jej výrazne podobá, kde však spoločnosť nedocielila získanie informácií o hrubých ziskových prirážok, no v prípade čistých ziskových prirážok sa jej to podarilo na základe použitia databázy AMADEUS, ktorá slúži na získavanie finančných ale aj iných informácií, a ktorý v tejto práci budeme považovať za relevantný zdroj požadovaných informácií.

#### ***Určovanie a posúdenie potenciálnej porovnateľnej ceny na základe vyhľadávania porovnateľného nezávislého subjektu a determinácia obdobia***

V tejto časti analýzy porovnateľnosti bude spracovaný spôsob vyhľadania nezávislých porovnateľných subjektov, ktorých finančné informácie slúžia pre posúdenie transferovej ceny pomocou metódy čistého obchodného rozpätia. Primárnym zdrojom dát bola spomínaná databáza AMADEUS.

Pre vyhľadávanie porovnateľných nezávislých spoločností boli za základné vyhľadávacie kritéria v databáze AMADEUS zvolené:

- aktivita – kde sme stanovili kritérium výberu len aktívnych spoločností.

---

<sup>48</sup> <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

- geografické faktory – pre nedostatočné množstvo porovnateľných dát na lokálnom trhu (Slovensko) bolo zvolené za relevantný trh 28 členských krajín Európskej únie.
- relevantný trh – zo vzorky spoločností pôsobiacich v Európskej únii bolo potrebné nájsť také, ktoré podnikajú v rovnakom odvetví ako spoločnosť EngiSKGo, s.r.o.. Za relevantný trh bol zvolený NACE Rev. 28.41 – Výroba kovoobrábacích strojov. Výber je však nutné spresniť pomocou ďalších kritérií.
- akcionári – keďže cieľom je zistenie nezávislej ceny bolo nutné z vyhľadávanej vzorky firiem vylúčiť také, ktoré obchodujú so svojimi materskými spoločnosťami. To znamená, že po vylúčení spoločností, ktoré boli vlastnené viac než 25 % podielom akejkoľvek majetkovej úcasti materskej spoločnosti, ostali len nezávislé spoločnosti s nezávislými transakciami.
- dcérske spoločnosti – taktiež je nutné vylúčiť spoločnosti, ktoré obchodujú so svojimi dcérskymi spoločnosťami. To znamená, že po vylúčení spoločností vlastníacich z viac než 25 % iné spoločnosti, vo vzorke zostanú iba nezávislé osoby s nezávislými transakciami.
- typ účtu – pri ktorom je vhodné voliť parameter spoločností „With no recent accounts,“ u ktorých sú dostupné aktuálne údaje (je to zárukou, že vyhľadávané spoločnosti nemajú výkazy staršie ako z roku 1997).

#### *Kvantitatívna analýza v databáze AMADEUS*

Zo vzorky sa ďalej vylúčili všetky spoločnosti, ktoré sú malého rozsahu a ponechali len spoločnosti, ktoré sú stredného, veľkého a veľmi veľkého rozsahu. Zároveň sme pri výbere špecifikovali požiadavku týkajúcu sa existencie a dostupnosti „cost plus margin“ u hľadaných spoločností za roky 2013, 2014, 2015. Na základe výberu a uvedenej analýzy dosiahla vzorka 41 spoločností.

#### *Kvalitatívna analýza v databáze AMADEUS*

V závere vyhľadávacích stratégií sa vybraná vzorka 41 spoločností podrobila kvalitatívnej analýze, kde sme jednotlivo skúmali, či ziskovosť každej zo spoločností je pri viacerých rokoch kladná. Na základe tejto analýzy bolo vyradených 25 spoločností z dôvodov uvedených v tabuľke č.3 – Dôvody vyradenia spoločností v rámci kvalitatívnej analýzy.

Tabuľka č. 3 - Dôvody vyradenia spoločností v rámci kvalitatívnej analýzy.

Dôvody vylúčenia spoločnosti	Počet vylúčených spoločností
Odlíšny produkt alebo služba	12
Ďalší popis nebol známy	8
Príliš vysoký záber	5

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe exportu z AMADEUS

Po konečnej úprave vzorky sme dospeli k vzorke 16 nezávislých spoločností, ktoré sú porovnateľné so spoločnosťou EngiSKGo, s.r.o.

*Posúdenie potenciálnej nezávislej ceny na základe výberu ukazovateľa ziskovosti a kalkulácie nezávislej ceny*

Na základe zvolenej metódy stanovenia ceny bola za ukazovateľ ziskovosti (UZ) stanovená zisková prirážka k nákladom na úrovni prevádzkového výsledku hospodárenia, ktorá bude kvantifikovaná u vybranej vzorky porovnateľných spoločností na základe vzťahu:

$$UZ = \frac{\text{Prevádzkový výsledok hospodárenia}}{\text{Prevádzkové náklady}}$$

Je potrebné však prihliadať i na to, že účtovné výkazy a v nich obsiahnuté členenie nákladov vybranej vzorky porovnávaných spoločností nie je rovnaké ako vo výkazoch spoločnosti EngiSKGo, s.r.o.. Vzhľadom na túto skutočnosť, sme vyjadrili prevádzkové náklady ako rozdiel prevádzkových výnosov a prevádzkového výsledku hospodárenia a pre výpočet ukazovateľa ziskovosti (UZ) použijeme na základe uvedeného tento vzťah:

$$UZ = \frac{\text{Prevádzkový výsledok hospodárenia}}{\text{Prevádzkové výnosy} - \text{prevádzkový výsledok hospodárenia}}$$

Takýmto spôsobom bude zvyčajná zisková prirážka použitá pri výpočte transferovej ceny (TC), kde bude použitý tento vzorec:

$$TC = \text{Súčet prevádzkových nákladov súvisiacich s výrobou} \times (1 + UZ)$$

Pre vykonanie ďalšej ziskovej analýzy je potreba tvorby obchodného rozpätia. Pri stanovovaní obchodného rozpätia budeme vychádzať z teórie štatistiky, ktorá vo všeobecnosti hovorí, že výsledky zistených ukazovateľov ziskovosti by boli v podstate bežne rozprestreté okolo mediánu. Výsledky, ktoré budú vyššie, resp. nižšie ako medián sú

práve tak reprezentatívne ako samotná hodnota mediánu, preto je možné konštatovať, že neexistuje žiadny dôvod prečo sa pohybovať len na tomto jedinom bode – mediánu.<sup>49</sup> Z toho taktiež vyplýva, že body, ktoré budú ležať na opačných (extrémnych) stranách krivky, v tom prípade tieto hodnoty sa nebudú považovať za reprezentatívne pre stanovenie nezávislého vzťahu. Keďže už v samotnom názve metódy sa spomína slovo rozpätie a na základe vyššie uvedeného, využijeme pre túto ziskovú analýzu tzv. medzikvartilové rozpätie, ktoré bude určené intervalom <dolný kvartil ; horný kvartil>.

Na základe výberu štatistickej metódy sme následne vykonali na vybranej vzorke 16 spoločností kvalitatívnu analýzu, kde sa individuálne preskúmalo, či sa prirážka k nákladom nevychýľuje a či je vhodná k posúdeniu so spoločnosťou EngiSKGo, s.r.o.. Výsledky kvalitatívnej analýzy uvádzame v tabuľke č. 4 – Vylúčenie zo vzorky na základe výsledku kvalitatívnej analýzy, kde uvádzame dôvody vylúčenia a počet spoločností priradených k jednotlivým dôvodom ich vylúčenia.

Tabuľka č. 4 – Vylúčenie zo vzorky na základe výsledku kvalitatívnej analýzy

Dôvody vylúčenia spoločnosti	Počet vyradených spoločností
Záporná prirážka k nákladom	2
Nulová prirážka k nákladom	3

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe výsledkov databázy AMADEUS

Po vylúčení týchto spoločností na základe zadaných kritérií vychýlenia prirážky k nákladom sa z počtu 16 spoločností skresal výsledok vykonanou kvalitatívnou analýzou na počet 11 spoločností. U týchto 11 spoločnostiach bola teda stanovená zisková prirážka k nákladom na základe vzorca výpočtu:

$$UZ = \frac{\textit{Prevádzkový výsledok hospodárenia}}{\textit{Prevádzkové výnosy} - \textit{prevádzkový výsledok hospodárenia}}$$

Ako sme už uviedli, za účelom zvýšenia spoľahlivej analýzy sa využíva medzikvartilové rozpätie požadovaných dát u identifikovaných porovnateľných spoločností, kde sa stanovuje zisková prirážka k nákladom v rokoch 2013 – 2015, ktorú si uvádzame v nasledujúcej tabuľke č. 5 – Rozpätie ziskovosti na relevantnom trhu.

<sup>49</sup> Pacáková V. 2009. Štatistické metódy pre ekonómov. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2009. ISBN 978-80-8078-284-9.

Tabuľka č. 5 – Rozpätie ziskovosti na relevantnom trhu

Ukazovateľ	Zisková prirážka k nákladom
Horný kvartil	6,35 %
Medián	4,15 %
Dolný kvartil	1,95 %

Zdroj: Vlastné spracovanie na základe výsledkov databázy AMADEUS

Zo zistených rozpätí v tabuľke vyplýva, že pokiaľ je zisková prirážka k nákladom nezávislých porovnateľných osôb, ktorá vykonáva činnosť výroby kovoobrábacích strojov v rozmedzí <1,95 % ; 6,35 %> odpovedá to princípu nezávislého vzťahu.

Následne je preto potrebné porovnať i na trhu stanovenú zvyčajnú čistú ziskovú prirážku k nákladom s hodnotou tejto prirážky dosahovanej v prípade spoločnosti EngiSRGo, s.r.o., a to na základe tabuľky č. 6 – Percento čistej ziskovej prirážky v spoločnosti EngiSKGo, s.r.o..

Tabuľka č. 6 – Percento čistej ziskovej prirážky v spoločnosti EngiSKGo, s.r.o..

Ukazovateľ	Zisková prirážka k nákladom
Tržby z predaja vlastných výrobkov a služieb	17 100 000,00 €
Prevádzkové náklady	16 000 000,00 €
Výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti	1 100 000,00 €
Čistá zisková prirážka k prevádzkovým nákladom	6,88 %

Zdroj: Vlastné spracovanie

Na základe tejto tabuľky môžeme vyjadriť konečnú interpretáciu výsledku celej analýzy porovnateľnosti, a to že ak porovnáваме čistú ziskovú prirážku k nákladom EngiSKGo, s.r.o. so zisteným intervalovým rozpätím čistej ziskovej prirážky k nákladom na trhu zistíme, že spoločnosť EngiSKGo, s.r.o. dosahuje hodnoty mierne nad výsledný interval medzikvartilového rozpätia. To znamená, že ziskovosť spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. nie je nižšia ako ziskovosť porovnávaných nezávislých spoločností, ale naopak mierne vyššia, z čoho vyplýva že **princíp nezávislého vzťahu je dodržaný** v plnej miere medzi posudzovanými závislými osobami, ktoré uskutočňovali kontrolované transakcie.

### 3.3 Obsah dokumentácie o transferovom oceňovaní

Zákon o dani z príjmov ukladá v § 18 ods. 1 povinnosť vedenia transferovej dokumentácie o kontrolovaných transakciách, ktoré sa uskutočňujú medzi závislými osobami a o použitej metóde transferového oceňovania, a to pre účely zistenia spôsobu, akým daňovník určil ceny a podmienky, ktoré by sa uskutočňovali medzi nezávislými osobami v nezávislých porovnateľných transakciách. Zároveň poveruje ministerstvo určením rozsahu a obsahu dokumentácie o transferovom oceňovaní a použitej metóde transferového oceňovania.<sup>50</sup>

Rozsah informácií v transferovej dokumentácii, ktorý je požadovaný usmernením MF SR 2016, je ustanovený ako minimálny. Daňovníci, povinní vedenia dokumentácie o transferovom oceňovaní, majú teda možnosť uviesť aj ďalšie informácie, ktoré slúžia k preukázaniu súladnosti určených cien s princípom nezávislého vzťahu. Ďalšie informácie, nad rámec stanovených požiadaviek však môže požadovať predložiť i samotný správca dane a to za rovnakým účelom – overenia súladnosti použitých cien na nezávislom základe.

Usmernenie MF SR rozlišuje medzi tromi typmi dokumentácií – úplnou, základnou a skrátenou dokumentáciou o transferovom oceňovaní. Závisí od mnohých kritérií v akom minimálnom rozsahu podľa príslušného typu dokumentácie ju majú daňovníci viesť, a to napríklad od veľkosti daného daňovníka, či transakcie uskutočňované daňovníkom prebiehajú len v tuzemsku alebo i cezhranične, či daňovník požiadal o odsúhlasenie spôsobu určenia ceny alebo aj od uplatňovania daňových úľav a pod.

Minimálny rozsah povinného obsahu jednotlivých foriem transferovej dokumentácie, ktoré usmernenie MF SR 2016 vyžaduje, sme si spracovali z dôvodu prehľadnosti a jednoduchosti poukázania na obsah jednotlivých transferových dokumentácií ale i na ich do nasledujúcej tabuľky č. 7 – Minimálny rozsah obligatórneho obsahu jednotlivých foriem dokumentácie.

---

<sup>50</sup> Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 18 ods. 1

Tabuľka č. 7 - Minimálny rozsah obligatórneho obsahu jednotlivých foriem dokumentácie

Požadované informácie	Forma dokumentácie o transferovom oceňovaní				
	Skrátená	Základná		Úplná	
		Všeobecná	Špecifická	Všeobecná	Špecifická
Identifikácia, právna forma jednotlivých členov skupiny, popis (celosvetovej) vlastnickej a org. štruktúry.	✓	✓	X	✓	X
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	✓	X
Popis obchod. stratégie a podnik. činnosti v rámci skupiny, identifikácia hosp. odvetvia, aktivity skupiny v odvetví hospodárstva a obchod. vzťahy.	X	X	X	✓	X
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	✓	X
Plán. obchod. stratégie, predpokl. aktivity, ciele a projekty.	X	X	X	✓	X
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	✓	X
Všeob. popis funkcií vykonávajúce jednotliví členovia skupiny vrátane predpokladaných rizík.	X	✓	X	✓	X
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	✓	X
Identifikáciu, právnu formu daňovníka, popis konkrétnej vlastnickej a organizačnej štruktúry	X	X	✓	X	✓
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	X	✓
Popis obchod. stratégie a podnikat. činnosti daňovníka, vrátane identifikácie hospod. odvetvia, obchod. vzťahov a aktivít daňovníka v hosp. odvetví.	X	X	✓	X	✓
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	X	✓
Podnikateľský zámer a plánovaná obchodná stratégia, predpokladané aktivity v budúcnosti, ciele a projekty daňovníka.	X	X	X	X	✓
Všeob. popis funkcií vykonávajúcich daňovníkom, majetok, ktorý využíva a jeho predpokl. riziká.	X	X	✓	X	✓
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	X	✓
Zoznam kontrolovaných transakcií, ich jednotlivý popis - identifikácia zmluvných strán takejto transakcie, jej peňažné vyjadrenie a ďalšie info. o nej.	✓	X	✓	X	✓
Prehľad o nehmot. majetku, ktorý daňovník vlastní, resp. využíva, rozsah a spôsob jeho využívania.	X	X	X	X	✓
Zoznam opatrení, ktoré predchádzali oceneniu odsúhlasenému daňovníkovi, napr. odsúhlasenie metódy ocenenia.	X	X	X	X	✓
Zoznam dohôd o príspevkoch na náklady, na ktorých sa daňovník podieľa a akékoľvek iné rozhodnutia, ktoré ovplyvňujú oblasť transferového oceňovania.	X	X	X	X	✓
Info o vnútrogrupinových finančných transakciách, cash-poolingové vzťahy, garancie, využitie derivátových a iných finančných nástrojov vrátane hybridných nástrojov	X	X	X	X	✓
Vrátane zmien v porovnaní s predchádz. ZO.	X	X	X	X	✓
Popis systému transferového oceňovania daňovníka, ktorý obsahuje info týkajúce sa spôsobu, výberu uplatňovania metód a určenia cien kontrolovaných transakcií.	X	X	✓	X	✓
Externé i interné porovnateľné údaje nezávislých osôb, analýza porovnateľnosti.	X	X	X	X	✓
Info. o peňažnom i nepeňažnom plnení, ktoré boli za daňovníka poskytnuté poskytovateľovi zdravot. starostlivosti, jeho zamestnancovi, zdravot. pracovníkovi od zahraničnej ZOS, v prípade ak ich príjemcovia sú daňovníkmi s neobmedz. daňovou povinnosťou v SR; okrem uvedených plnení, ktoré sú vyplácané na klinické skúšanie.	✓	X	X	X	✓
Iné info. prispievajúce k preukázaniu použítých cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu.	X	X	X	✓	✓

Zdroj: Vlastné spracovanie

## **Odporúčania vzťahujúce sa pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní**

Podľa nášho názoru vzhľadom na to, že zostavovanie dokumentácie o transferovom oceňovaní je po rozšírení osobnej pôsobnosti i na tuzemské osoby teda i pre malých daňovníkov (avšak nie len pre nich) pomerne časovo a administratívne náročné a keďže takáto dokumentácia o transferovom oceňovaní sa zostavuje len pre účely preukázania nezávislého vzťahu v transakciách, ktoré boli zdaňované správcovi dane a tento správca dane nenesie ani žiadne finančné zaťaženie v oblasti jej zostavovania si myslíme, že takéto náklady daňovníkov by mal aspoň z časti niesť správca dane, keďže zostavená dokumentácia o transferovom oceňovaní slúži len pre jeho potreby zistenia správnosti odvedenej dane v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Na základe uvedeného odporúčame, aby prostredníctvom webovej stránky finančnej správy konkrétne katalógu elektronických formulárov, bola pridaná pevná elektronická forma minimálne skrátenej a základnej dokumentácie o transferovom oceňovaní s možnosťou pridávania textových odsekov (kde sa uvedú dodatočné informácie k Usmernením MF SR požadovaným informáciám) so zároveň možným pripájaním iných než textových súborov (napríklad súbory vo formáte pdf.) k týmto pridaným textovým odsekom. Spomínaná forma by však nebola záväzná a daňovníci by mali aj naďalej možnosť zostavovať dokumentáciu o transferovom oceňovaní podľa vlastne navrhutej formy. Inými slovami povedané odporúčame len zostavenie elektronického formulára takého, ktorý by obsahoval všetky Usmernením MF SR požadované informácie. Uvedené odporúčanie nesie so sebou výhody i pre daňovníkov i pre správcu dane. Výhodu pre daňovníkov vidíme najmä z hľadiska šetrenia času, financií a oveľa menej náročného zostavovania takejto dokumentácie. Pre správcu dane výhodnosť vidíme najmä v prilákaní daňovníkov, ktorý doteraz nepoužívali elektronické podávanie dokumentov prostredníctvom portálu finančnej správy, čo značí menšiu administratívnu záťaž.

Zároveň sa nám naskytá otázka, či pre povinnosť zostavovania dokumentácie o transferovom oceňovaní by nebolo vhodné stanovenie hranice (nevýznamných) súm, a to takých, do výšky ktorých by kontrolované transakcie a obchody boli od vykazovania a obhajovania pre ich jednoduchosť oslobodené. Dôvodom je, že na zostavenie príslušnej dokumentácie o transferovom oceňovaní by sa vynaložili značne vyššie náklady ako na samotnú kontrolovanú transakciu. Názorným príkladom môže byť napr. predaj telefónu vo výške 50,- € spoločnosti, v ktorej osoba predávajúca telefón pôsobí ako konateľ. Uvedené ohraničenie by bolo vhodné určiť v závislosti od povinnosti vedenia určitej dokumentácie

a od veľkosti výnosov, majetku a pod. danej posudzovanej spoločnosti. Hranicu významnosti súm by bolo vhodné uvádzať v takýchto prípadoch i v samotných interných smerniciach účtovných jednotiek a v poznámkach účtovnej závierky.

### 3.4 Vykazovanie transferového oceňovania v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb

Transakcie, ktoré sú uskutočňované medzi závislými osobami sa okrem dokumentácie o transferovom oceňovaní musia vyplniť i v rámci daňových výkazov v oblasti dani z príjmu.

Ak hovoríme o právnických osobách, ktoré uskutočňujú takéto transakcie, je ich potrebné uviesť i v daňovom priznaní k dani z príjmov právnickej osoby. Potrebné v tlačive daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb, je zaškrtnúť na prvej strane tlačiva políčko pri texte „Ekonomické, personálne alebo iné prepojenie podľa § 2 písm. n) zákona so závislými osobami“ ako sme to názorne vyznačili na obrázku č. 2 – Oznámenie závislého vzťahu v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb.

Obrázok č. 2 – Priznanie existencie závislého vzťahu v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb

<input type="checkbox"/> Uplatnenie osobitného spôsobu zahmovania kurzových rozdielov do základu dane podľa § 17 ods. 17 zákona	<input checked="" type="checkbox"/> Ekonomické, personálne alebo iné prepojenie (vyznačí sa x) podľa § 2 písm. n) zákona so závislými osobami
<input type="checkbox"/> Ukončenie uplatňovania osobitného spôsobu zahmovania kurzových rozdielov do základu dane podľa § 17 ods. 17 zákona	<input type="checkbox"/> Platiteľ dane z pridanej hodnoty k poslednému dňu zdaňovacieho obdobia
<input type="checkbox"/> Daňovník s obmedzenou daňovou povinnosťou (nerezident) podľa § 2 písm. e) tretieho bodu zákona a podľa príslušného článku zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia	<input type="checkbox"/> Ročný obrat za zdaňovacie obdobie presiahol 500 000 eur
<input type="checkbox"/> Započítanie daňovej licencie podľa § 46b ods. 5 zákona	<input type="checkbox"/> Polovičná výška daňovej licencie podľa § 46b ods. 3 zákona
	<input type="checkbox"/> Neplatenie daňovej licencie podľa § 46b ods. 7 zákona

Zdroj: Daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb

Vykazovanie samotných kontrolovaných transakcií sa uskutočňuje v tabuľke I daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb, ktoré sú zahrnuté už vo výsledku hospodárenia pred zdanením na riadku 100 daňového priznania. Tabuľku I si zobrazíme na obrázku č. 3 - Vykazovanie transakcií závislých osôb v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb.

Obrázok č. 3 - Vykazovanie transakcií závislých osôb v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb

I - Transakcie závislých osôb podľa § 2 písm. n) zákona (k r. 100 II. časti)			
Druh transakcie		Položky ovplyvňujúce r. 100	
		Výnosy (Predaj) 1	Náklady (Nákup) 2
Úvery a pôžičky	1		
Služby	2		
Licenčné poplatky	3		
Druh transakcie		Položky ovplyvňujúce r. 100	Doplňujúce údaje
		Výnosy (Predaj) 1	Obstarávacia cena 2
Nehmotný majetok	4		
Hmotný majetok	5		
Finančný majetok	6		
Zásoby materiálu, výrobkov a tovaru	7		

Zdroj: Daňové priznanie k dani z príjmov právnických osôb

V tabuľke I daňového priznania k dani z príjmov právnických môžeme sumu transakcií zatriediť podľa druhu transakcie. Určenie doplnenia sumy do príslušného riadku sa deje i na základe toho, či sa jednalo o transakcie predaja alebo nákupu.

Uvedené vykazovanie o závislých transakciách v rámci daňového priznania právnických osôb je však pre správcu dane iba kvantitatívnou informáciou o existencii takýchto transakcií. Správca dane si však môže vyžiadať pre overenie dodržovania princípu nezávislého vzťahu v takýchto transakciách dokumentáciu o transferovom oceňovaní.

## Záver

Transferové oceňovanie patrí v dnešnej prebiehajúcej globalizácii, ktorá prispieva k expanzii siete ekonomických vzťahov na národnej i nadnárodnej úrovni, k závažnej téme v oblasti oceňovania transferov. Cieľom pravidiel transferového oceňovania je zabrániť využívaniu výhod transakcií medzi závislými osobami, napríklad vnútrogrupinových transakcií, ktoré prekračujú často aj hranice štátov, čo častokrát spôsobuje jurisdikciám nemalé daňové straty. Zároveň sa snaží zabrániť dvojitému zdaneniu a poskytuje tak spravodlivé prerozdelenie daňových príjmov. Jej primárnou úlohou je teda určenie korektnosti a správnosti stanovených transferových cien, vykázanie objektívneho výsledku hospodárenia v závislých vzťahoch na základe reálnych ekonomických prínosov a zabezpečenie spravodlivého prerozdelenia ziskov medzi príslušných účastníkov závislého vzťahu do príslušného daňového územia. Na základe uvedeného sa problematikou transferového oceňovania začali vo výraznej miere venovať nielen nadnárodné spoločenstvá a organizácie, ale aj jednotlivé štáty, ktoré sa snažia o reguláciu ovplyvňovania „výhodných“ transferov i medzi spriaznenými subjektmi na území danej jurisdikcie.

**Cieľom** diplomovej záverečnej práce bolo priblížiť a analyzovať pravidlá transferového oceňovania na základe jej teoretického i praktického vymedzenia na základe príslušných regulácií. Zároveň našim cieľom bolo poukázať na rôzne objavujúce sa otázky v tejto oblasti a v prípade ich vzniku poskytnúť možné riešenia spomínaných nejasností, ktoré by tieto nesprávnosti mohli v budúcnosti odstrániť.

Teoretický aspekt transferového oceňovania bol stručne rozpracovaný **v prvej časti** diplomovej záverečnej práce. K tejto časti boli prínosom najmä spracované právne úpravy do príloh, pre ľahšie zorientovanie sa v legislatíve upravujúcej oblasť transferového oceňovania.

**Druhá časť** diplomovej záverečnej práce sa venovala vytýčeniu cieľa vrátane opisu zvolených metód a metodiky pri spracovaní diplomovej záverečnej práce. Prínos druhej časti je možné vidieť v oboznámení postupov a metód spracovávaní diplomovej záverečnej práce.

**V tretej časti** diplomovej záverečnej práce sa aplikovali získané teoretické poznatky na praktické situácie v oblasti určovania závislosti osôb. Následne sme teoretické poznatky v oblasti analýzy porovnateľnosti a dokumentácie o transferovom oceňovaní aplikovali aj na komplexnú modelovú štúdiu, na ktorej boli tieto súčasťou činnosti transferového oceňovania

analyzované na spoločnosti EngiSKGo, s.r.o. V rámci obsahu dokumentácie o transferovom oceňovaní, sme spracovali prehľadnú tabuľku a poskytli ďalšie odporúčania vzťahujúce sa na dokumentáciu o transferovom oceňovaní, ktoré sa týkali výhod v prípade elektronizácie určitých typov dokumentácií do podoby prednastavených formulárov určených na ich dopĺňanie požadovanými informáciami. Zároveň sa poskytlo odporúčanie z hľadiska stanovenia významností súm, do výšky ktorých by boli kontrolované transakcie, resp. obchody od zostavovania dokumentácie o transferovom oceňovaní a obhajovania z dôvodu ich jednoduchosti oslobodené. V závere uvedenej kapitoly sme analyzovali vykazovanie transferového oceňovania v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb.

## Zoznam použitej literatúry

### Knižné odborné zdroje

- [1] MÁZIKOVÁ, K., ONDRUŠOVÁ, L., SENEŠI, N. 2016. Účtovníctvo vlastníckych transakcií. Prvé vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer s. r. o., 2016. 236 s. ISBN 978-80-8168-501-9.
- [2] BAŠTINCOVÁ, A. 2016. Účtovníctvo a dane právnických osôb. Prvé vydanie. Bratislava: Wolters Kluwer s. r. o., 2016. 260 s. ISBN 978-80-8168-398-5.
- [3] BEDNÁROVÁ, B., ŠLOSÁROVÁ, A. 2015. Oceňovanie ako metodický prostriedok účtovníctva. Bratislava: Wolters Kluwer s. r. o., 2015. 214 s. ISBN 978-80-8168-314-5.
- [4] KOČIŠ, M. 2015. Úvod do práva transferového oceňovania. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2015. 246 s. ISBN 978-80-8168-226-1.
- [5] LEVEY, M.M., WRAPPE, S.C. Transfer pricing: Rules, Compliance and Controversy. 3rd edition, Chicago: CCH Wolters Kluwer, 2010, 912 s. ISBN 978-08-080-2166-7
- [6] ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. 2010. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administration. Paríž: OECD PUBLISHING., 2010. 371 s. ISBN 978-92-64-09003-0.
- [7] KUTIŠOVÁ LUKNÁROVÁ, D. 2010. Transferové oceňovanie II. – transakcie. Bratislava: Verlag Dashofer, 2010. 79 s. ISSN: 1335-843X.
- [8] PACÁKOVÁ, V. 2009. Štatistické metódy pre ekonómov. Bratislava: Wolters Kluwer s.r.o., 2009. 411 s. ISBN 978-80-8078-284-9.

### Právne normy

- [9] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [10] Zákon č. 40/1965 Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov
- [11] Zákon č. 563/2009 Z.z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení zákona č. 331/2011 Z.z.

### **Internetové zdroje právnych noriem, iných predpisov a dokumentov**

- [12] <http://www.oecd.org/berlin/publikationen/43324465.pdf>
- [13] <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>
- [14] <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/1992/286/19990101.html>
- [15] <https://www.slov-lex.sk/pravne-predpisy/SK/ZZ/1999/366/20000101.html>
- [16] [https://www.financnasprava.sk/\\_img/pfsedit/Dokumenty\\_PFS/Profesionalna\\_zona/Dane/Doplncove\\_vykladove\\_prostriedky/MZ\\_k1\\_k10\\_final.pdf](https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplncove_vykladove_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf)
- [17] [http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s\\_Load-Document.aspx?categoryId=10700&documentId=14801](http://www.finance.gov.sk/Components/CategoryDocuments/s_Load-Document.aspx?categoryId=10700&documentId=14801)

### **Ostatné internetové zdroje**

- [18] <http://www.etrend.sk/firmy/transferove-ocenovanie-prichadzaju-presne-pravidla.html>
- [19] <http://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/company-information/international-products/amadeus>
- [20] <http://www.bvdinfo.com/en-gb/about-us/brochure-library/brochures/amadeus>

### **Časopisy v elektronickej verzii**

- [21] Ministerstvo Finančí Slovenskej republiky. 1997. Finančný spravodajca: Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. V elektronickej verzii. 1997, roč. 31, č. 14, s. 546-622.

## **Zoznam príloh**

Príloha č. 1 – Súčasná medzinárodný úprava oblasti transferového oceňovania

Príloha č. 2 – Súčasná právna úprava Európskej únie oblasti transferového oceňovania

Príloha č. 3 – Súčasná právna úprava v SR oblasti transferového oceňovania

Príloha č. 4 – Vzor dokumentácie o transferovom oceňovaní spoločnosti EngiSKGo, s.r.o