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

Evidenčné číslo: 103002/I/2017/3856071389

# TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE A TRANSFEROVÁ DOKUMENTÁCIA TRANSAKCIÍ REALIZOVANÝCH V RÁMCI TUZEMSKÝCH ZÁVISLÝCH OSÔB

Diplomová práca

**2017** **Bc. Margaréta Béresová**

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

# TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE A TRANSFEROVÁ DOKUMENTÁCIA TRANSAKCIÍ REALIZOVANÝCH V RÁMCI TUZEMSKÝCH ZÁVISLÝCH OSÔB

Diplomová práca

**Študijný program:** Účtovníctvo a audítorstvo

**Študijný odbor:** Účtovníctvo a audítorstvo

**Školiace pracovisko:** Katedra účtovníctva a audítorstva

**Vedúci záverečnej práce:** Ing. Lucia Ondrušová, PhD.

**Bratislava 2017** **Bc. Margaréta Béresová**

**Čestné vyhlásenie**

**Čestne prehlasujem, že diplomovú prácu som vypracovala individuálne a že som uviedla všetku použitú literatúru.**

**Dátum:** **.....**

**(vlastnoručný podpis)**

**Poďakovanie**

Touto cestou by som sa chcela veľmi pekne poďakovať vedúcej záverečnej práce Ing. Lucii Ondrušovej, PhD. za profesionálny prístup a užitočné pripomienky. Ďalej sa chcem poďakovať daňovému oddeleniu spoločnosti VGD Slovakia, s. r. o. za cenné rady a ochotu pomôcť pri tvorbe praktickej časti diplomovej práce.

V Bratislave, 20. 4. 2017

# ABSTRAKT

BÉRESOVÁ, Margaréta: *Transferové oceňovanie a transferová dokumentácia transakcií realizovaných v rámci tuzemských závislých osôb.* – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta hospodárskej informatiky; Katedra účtovníctva a audítorstva – Ing. Lucia Ondrušová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2017, 75 s.

Hlavným cieľom našej diplomovej práce je pochopiť ekonomickú a právnu podstatu transferového oceňovania, podrobne opísať jednotlivé princípy a mechanizmy transferového oceňovania. Záverečná práca nám pomôže porozumieť problematike medzinárodného zdanenia, ktorá úzko súvisí s transferovým oceňovaním. Prvá kapitola je venovaná legislatívnej úprave transferového oceňovania na národnej aj na nadnárodnej úrovni.

Diplomová práca obsahuje 3 kapitoly, 14 tabuliek, 10 schém a 8 príkladov. Do prvej kapitoly je zaradená aj problematika medzinárodného zdanenia a zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je Slovenská republika viazaná. Je dôležité porozumieť vhodnej aplikácii metód transferového oceňovania, vedieť ich správne aplikovať a pochopiť pravidlá pre vypracovanie transferovej dokumentácie ako nevyhnutný predpoklad pre dodržanie princípu nezávislého vzťahu.

Obsahom druhej kapitoly je popísanie cieľu práce, metodiky práce a metód skúmania.

Tretia kapitola diplomovej práce sa zaoberá princípmi transferového oceňovania, metódami transferového oceňovania a vypracovaním transferovej (skrátenej) dokumentácie pre tuzemské závislé osoby. Pre správne pochopenie tejto problematiky je dôležité si uvedomiť, že pre dodržanie princípu nezávislého vzťahu je potrebné vypracovať transferovú dokumentáciu nielen pre zahraničné závislé osoby ale od roku 2015 aj pre tuzemské závislé osoby, čo v konečnom dôsledku zaťaží daňové subjekty.

**Kľúčové slová**: kontrolovaná transakcia, princíp nezávislého vzťahu, transferové oceňovanie, závislé osoby, transferová dokumentácia.

# ABSTRACT

BÉRESOVÁ, Margaréta: *Transfer Pricing and Transfer Documentation of Transactions Made in the Domestic Related Parties* – University of Economics in Bratislava. Faculty of Economics Informatics; Department of Accountancy and Auditing – Ing. Lucia Ondrušová, PhD. – Bratislava: FHI EU, 2017, 75 p.

The thesis main objective is to comprehend both economic and legal fundaments of transfer pricing so as to give detailed description of transfer pricing principles and mechanism. The final thesis enables us to fully understand the matter of international taxation which is closely related to transfer pricing. The first chapter considers legislation of transfer pricing at both national and international level.

The thesis contains of 3 chapters, 14 tables, 10 schemes and 8 examples. In addition, there is the subject of international taxation and agreements related to avoiding double taxation which is the Slovak Republic fixed to. It is important to cope with the appropriate application of transfer pricing methods and the guidelines for preparing transfer documentation which is a necessary presumption to comply with the Arm´s lenght principle.

The matter of second chapter is the thesis aim description, methodology of work and research methods.

The thesis third chapter deals with the principles of transfer princing, methods of transfer pricing and processes of short transfer documentation, especially for domestic relatied parties. It is a means to help us understand the importance of processing the transfer pricing documentation in order to respect the Arm´s lenght principle, which needs to be drawn for foreign related parties as well as for domestic related parties since the beginning of 2015, what consequently ends up in deep obstruction within the business field.

**Key words:** controlled transaction, the Arm ´s lenght principle, transfer pricing, related parties, transfer documentation.

# OBSAH

**ÚVOD** ..... **11**

**1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí** ..... **13**

1. 1 Transferové oceňovanie a jeho ekonomická a právna podstata ..... 14

1.1.1 Zdanenie príjmu právnických osôb v nadväznosti na transferové oceňovanie ... 14

1.1.2 Oceňovanie z účtovného hľadiska ..... 15

1.1.3 Transferové oceňovanie vs. medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia ..... 17

1.2 Právna úprava transferového oceňovania v SR ..... 24

1.2.1 Legislatívny rámec transferového oceňovania v SR – právna úprava závislých osôb ..... 25

1.2.2 Schválené zmeny v právnej úprave transferového oceňovania od roku 2017 .... 32

1.2.3 Medzinárodná právna úprava transferového oceňovania ..... 34

1.2.4 Súvisiaca právna úprava závislých osôb v zákone o dani z pridanej hodnoty ... 35

**2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania** ..... **37**

**3 Výsledky práce a diskusia** ..... **39**

3.1 Základné princípy transferového oceňovania ..... 39

3.1.1 Princíp nezávislého vzťahu ..... 39

3.1.2 Princíp porovnateľnosti ..... 41

3.2 Akceptované metódy transferového oceňovania ..... 46

3.2.1 Metódy vychádzajúce z porovnania ceny ..... 47

3.2.2 Metódy vychádzajúce z porovnania zisku ..... 55

3.2.3 Ďalšie odvodené metódy a odsúhlasenie metódy správcom dane ..... 59

3.3 Transferová dokumentácia ..... 62

3.3.1 Dôvody zavedenia dokumentačnej povinnosti ..... 62

3.3.2 Obsah a štruktúra transferovej dokumentácie ..... 63

3.3.3 Postup pri vypracovaní skrátenej dokumentácie pre tuzemské závislé osoby .... 66

**Záver** ..... **72**

**Zoznam použitej literatúry** ..... **74**

# ZOZNAM TABULIEK A SCHÉM

**Tabuľka č. 1:** Oceňovacie veličiny v súlade s národnou legislatívou.

**Tabuľka č. 2**: Prehľad zmien v právnej úprave transferového oceňovania.

**Tabuľka č. 3:** Metóda následného predaja.

**Tabuľka č. 4**: Riešenie prípadovej štúdie na metódu následného predaja.

**Tabuľka č. 5:** Vplyv metódy následného predaja na daňové zaťaženie spoločností.

**Tabuľka č. 6:** Metóda delenia zisku.

**Tabuľka č. 7:** Výška poplatku pri odsúhlasení použitej metódy transferového oceňovania.

**Tabuľka č. 8:** Zhrnutie metód transferového oceňovania.

**Tabuľka č. 9**: Druhy transferovej dokumentácie.

**Tabuľka č. 10:** Skrátená dokumentácia a jej časti.

**Tabuľka č.11:** Úvod k transferovej dokumentácii.

**Tabuľka č. 12:** Popis skupiny a odvetvie pôsobenia.

**Tabuľka č. 13:** Popis daňovníka.

**Tabuľka č. 14:** Popis transakcií.

**Schéma č. 1:** Príklad na aplikáciu vzťahu závislých osôb.

**Schéma č. 2:** Aplikácia vzťahu blízkych osôb.

**Schéma č. 3**: Ekonomické prepojenie – nepriamy podiel.

**Schéma č. 4:** Ekonomické prepojenie – nepriamy odvodený podiel.

**Schéma č. 5:** Personálne prepojenie.

**Schéma č. 6:** Iné prepojenie.

**Schéma č. 7:** Únik zisku podľa pravidiel transferového oceňovania.

**Schéma č. 8:** Transfer zisku.

**Schéma č. 9:** Úmyselné vyrovnanie.

# ZOZNAM SKRATIEK

**C+ -** metóda zvýšených nákladov

**CP** – cenová prirážka

**CPM** – metóda porovnateľného zisku

**CUP -** metóda nezávislej trhovej ceny

**EHS** – Európske hospodárske spoločenstvo

**ES** – Európske spoločenstvo

**EÚ** – Európska únia

**EUR** – euro

**GPA** – metóda alokácie globálnych ziskov

**IAS** – Medzinárodné účtovné štandardy

**IFRS** – Medzinárodné štandardy finančného výkazníctva

**IÚZ** – individuálna účtovná závierka

**IT** – informačné technológie

**MF** – Ministerstvo financií

**N** – náklady závislej osoby

**NN** – náklady nezávislej osoby

**NNC** – nezávislá nákupná cena

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

**OR** – obchodné rozpätie

**OSN** – Organizácia spojených národov

**PC** – predajná cena

**PSM** – metóda delenia zisku

**RCM** – metóda návratnosti investovaného kapitálu

**RPM** – metóda následného predaja

**SR** – Slovenská republika

**TNNM** – metóda čistého obchodného rozpätia

**USA** – Spojené štáty americké

**VÚC** – vyšší územný celok

# ÚVOD

Pri písaní diplomovej práce vychádzame z platných právnych predpisov vzťahujúcich sa na zdaňovacie obdobie 2016. Vzhľadom na to, že od 1. 1. 2017 nastali významné zmeny v právnej úprave transferového oceňovania, v definovaní závislých osôb a v usmernení o určení obsahu transferovej dokumentácie sme následne zapracovali tieto zmeny do obsahovej náplne diplomovej práce.

Je faktom, že ešte nedávno sa problematika transferového oceňovania riešila ako fenomén, ktorý je výsledkom globalizácie, zvýšenej integrácie národného hospodárstva a technologického pokroku v jednotlivých krajinách. Narastajúci počet zahraničných spoločností na jednej strane predstavoval prílev kapitálu a pracovných príležitostí, ale na druhej strane bol spojený s odlivom ziskov, s nárastom počtu daňových problémov tak pre finančnú správu ako aj pre samotné nadnárodné spoločnosti. Problémy spôsobovala aj odlišnosť daňových zákonov v tuzemsku a v krajine pôvodu investora. Hlavným problémom, ktorému daňové subjekty čelili bolo vytvorenie ceny tovarov a služieb na daňové účely, ktorá by bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Cena transferu je dôležitá tak pre daňovníka ako aj pre správu daní, pretože od ceny sa odvíjajú ďalšie faktory ako príjmy a výdavky a tým aj zdaniteľný zisk v jednotlivých krajinách. Významným prelomovým obdobím bol rok 2015, kedy sa táto problematika preniesla zo zahraničných závislých osôb aj na tuzemské závislé osoby, čo v konečnom dôsledku znamenalo, že transferové oceňovanie postihuje všetky tuzemské závislé osoby, či už na základe blízkeho, ekonomického, personálneho alebo iného prepojenia. Je pochopiteľné, že účtovné jednotky majú záujem uzatvárať transakcie s účtovnými jednotkami, s ktorými majú priaznivé ekonomické vzťahy. V súčasnosti je naša daňová legislatíva postavená tak, že je nevyhnutné posudzovať závislosť medzi týmito účtovnými jednotkami a ako výsledok zákonnej povinnosti je nutné jej zdokumentovanie v transferovej dokumentácii. V opačnom prípade môžu byť účtovné jednotky sankcionované daňovým orgánom. Do roku 2015 sa kontrola dodržania transferových cien primárne zameriavala na zahraničné transakcie, kde sa posudzovali transakcie medzi materskými a dcérskymi spoločnosťami. V súčasnosti sa daňové orgány angažujú v prevažnej miere na kontrole tuzemských závislých osôb. Je štatisticky potvrdené, že počet daňových kontrol v oblasti transferového oceňovanie rapídne stúpa. Na Slovensku je stále mnoho subjektov, ktorým je táto problematika vzdialená, avšak nevedomosť zákona nikoho neospravedlňuje. V záujme predísť daňovým deliktom je

dôležité venovať pozornosť novelám právnych predpisov, ktorých frekvencia je v súčasnosti veľmi častá.

Cieľom diplomovej práce je charakterizovať transferové oceňovanie v širšom meradle, vysvetliť jej základné princípy a mechanizmy a následne sa venovať vypracovaniu transferovej dokumentácie s akcentom na tuzemské závislé osoby.

V prvej časti diplomovej práce sa zameriavame na definovanie oceňovania ako účtovnej kategórie, ktorá je nevyhnutná pri určení transferovej ceny tovarov a služieb. Následne sa zaoberáme zdaňovaním príjmov právnických osôb. V tejto časti diplomovej práce sa podrobne venujeme medzinárodnému dvojitému zdaneniu, ktoré úzko súvisí s problematikou transferového oceňovania. Táto časť diplomovej práce je venovaná legislatívnej úprave transferového oceňovania s dôrazom na právnu úpravu závislých osôb.

Druhá kapitola diplomovej práce je zameraná na určenie cieľa diplomovej práce, na charakteristiku metodiky práce a metód skúmania, ktoré sme pri písaní práce využívali.

V tretej kapitole záverečnej práce sa zameriavame na základné princípy transferového oceňovania, ich vysvetlenie a schematické znázornenie. Následne sa venujeme metódam transferového oceňovania, ktoré pre lepšie pochopenie bližšie analyzujeme na praktických príkladoch. Pre dodržanie princípu nezávislého vzťahu sme vypracovali transferovú dokumentáciu pre tuzemské závislé osoby, ktorá odzrkadľuje zákonné požiadavky na tuzemské závislé osoby a ktorá je dôkazovým materiálom pre daňové orgány.

# 1 Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

V nedávnej minulosti bolo jednoduché presúvať zisky z jednej účtovnej jednotky do druhej, resp. z účtovnej jednotky s vyšším daňovým zaťažením do inej účtovnej jednotky v krajine, kde celkové daňové zaťaženie bolo priaznivejšie a dosahovať tak medzinárodnú daňovú optimalizáciu. Postupom času dochádzalo k vylepšeniu a zdokonaľovaniu daňových predpisov, zvýšila sa efektivita výberu daní, zmena základov daní a ďalších vedľajších nástrojov správcov daní. Vzhľadom k tomu sa stávala daňová optimalizácia pomocou prelievania ziskov do daňových rajov zložitejšia a správca daní začínal byť v odhaľovaní takýchto účelovo založených štruktúr úspešnejší a opatrnejší.

V súčasnosti sa kladú reštriktívne otázky, ako „vhodne“ alokovať zisk tak, aby zdanenie spoločnosti bolo čo možno najnižšie, ako ušetriť na daniach, ako optimalizovať celkovú daňovú pozíciu nadnárodnej skupiny a aké možnosti poskytujú daňové raje. Tieto otázky sú predmetom záujmu vlastníkov a daňových poradcov rovnako intenzívne ako predtým. Vzhľadom na to, že transferové oceňovanie získava relatívne jasné pravidlá podporené príslušnou legislatívou, doterajšie transakcie vedúce k prelievaniu ziskov za pomoci transferových cien medzi prepojenými osobami sa stávajú čoraz menej realizovateľnými.

Otázky oceňovania v transakciách medzi spoločnosťami, ktoré sú súčasťou jedného nadnárodného koncernu, vznikali už v uplynulých desaťročiach. Globalizácia pôsobenia nadnárodných koncernov čoraz viac kládla otázky „spravodlivého“ ocenenia a pridelenia zisku a teda i zdaniteľného príjmu spoločnosti v tej ktorej krajine v rámci koncernu.

Daňové subjekty majú v praxi záujem produkovať zisk (základ dane) tam, kde je to pre nich daňovo výhodnejšie. Daňovú výhodnosť možno dosiahnuť napr. presunom zisku medzi osobami v rámci legislatívy jednej krajiny alebo presunom zisku medzi osobami cez hranice do krajiny s daňovo priaznivejšou legislatívou. Presun (transfer) zisku sa spravidla realizuje cez cielené oceňovanie výrobkov, služieb a iných plnení, napr. úrokov a tak vznikol pracovný názov – transferové oceňovanie.

Slovenská republika je podľa článku 1 Ústavy SR právny štát. K základným charakteristikám právneho štátu patrí právna istota a predvídateľnosť rozhodnutí súdov. V našich podmienkach sa už urobil veľký krok smerujúci k ustáleniu právnej úpravy transferového oceňovania.

## 1. 1 Transferové oceňovanie a jeho ekonomická a právna podstata

V súčasnosti slovenská právna úprava preberá osvedčené a zaručené metódy a postupy v oblasti transferového oceňovanie podľa vzoru OECD[1] a Európskej únie. Problematika transferového oceňovania má aj svoj právny rozmer, ktorý definuje do akej miery vie štát legislatívnymi predpismi a za pomoci daňových orgánov efektívne kontrolovať a vybrať dane v tuzemsku. Táto problematika má aj svoj mimoprávny rozmer, ktorý je spojený s morálkou, lojalitou a vlastenectvom každého daňového subjektu, ktorého sa táto problematika týka. Je na zvážení jednotlivých daňových subjektov, či budú konať v súlade s platnými právnymi predpismi alebo sa stanú obeťami nelegálneho zneužívania daňových zákonov.

### *1.1.1 Zdanenie príjmu právnických osôb v nadväznosti na transferové oceňovanie*

Dane z príjmov právnických osôb patria medzi historicky najmladší druh zdanenia. Z významných príjmových zdrojov štátneho rozpočtu sú novšie len príspevky na sociálne poistenie. Prvé dane, z ktorých sa neskôr vyvinuli dnešné dane z príjmov právnických osôb, boli dane hrubého výnosu.

Všeobecným dôvodom pre existenciu zdanenia príjmov právnických osôb je to, že spoločnosť(právnická osoba) má tiež ako fyzická osoba právnu subjektivitu a mala by preto rovnako platiť daň. Ďalším argumentom je , že právnická osoba má oproti fyzickej zákonnú výhodu limitovaného ručenia, čiže by za túto výhodu mala platiť formou dane. Ďalšou skutočnosťou je, že spoločnosti využívajú niektoré služby poskytované verejným sektorom a to buď zdarma, alebo za nižšie než trhové ceny, za čo by mali platiť cenu vo forme dane.

„Daňovníkmi dane z príjmov právnických osôb sú právnické osoby a subjekty, ktoré nie sú ani fyzickými osobami, ani právnickými osobami. Pritom daňovníci, majúci sídlo na území SR majú daňovú povinnosť tak z tuzemských, ako aj zahraničných príjmov. Ak má sídlo právnická osoba mimo slovenského štátneho územia, tak jej daňová povinnosť sa vzťahuje iba na príjmy plynúce zo zdrojov na tomto území.“ [2]

---

[1] OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development)* – Organizácia pre hospodársku spoluprácu a rozvoj zastrešuje 30 najrozvinutejších štátov so silnou ekonomikou, ktoré uznávajú princípy a hodnoty demokracie a trhovej ekonomiky. Sídli v Paríži.

[2] PAULIČKOVÁ, A. – GRÚŇ, Ľ. 2007. *Finančné právo na Slovensku*. 1. vyd. Bratislava*:* Eurounion, 2007, s. 74, ISBN 8088984948

„Daňová problematika je veľmi citlivou témou a zvyšovanie, alebo znižovanie daňových sadzieb je v mnohých prípadoch otázkou nielen ekonomickou, ale aj politickou. Autonómna realizácia daňovej politiky v kontexte EÚ má veľký význam. Daňová politika je totiž symbolom národnej suverenity, ktorá získala na dôležitosti od zavedenia jednotnej európskej meny. Členské štáty nemajú manévrovací priestor v menovej politike a priestor v rozpočtovej politike sa výrazne znížil. Daňová politika plní v jednotlivých členských štátoch dôležitú úlohu pri ovplyvňovaní podnikateľského prostredia a pri zvyšovaní konkurencieschopnosti celej ekonomiky“[3]

### *1.1.2 Oceňovanie z účtovného hľadiska*

Jedným z najzložitejších problémov v teórii a praxi účtovníctva a zdaňovania je problém oceňovania. Pre daňové subjekty je dôležitejšie daňové hľadisko, pretože majú záujem tvoriť zisk (základ dane) tam, kde je to pre nich daňovo výhodnejšie.

Oceňovanie z účtovného hľadiska upravuje Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „ zákon o účtovníctve) v piatej časti *„Spôsoby oceňovania“*, kde v § 24 definuje „deň ocenenia“[4]. V § 25 zákona o účtovníctve sa hovorí o oceňovacích veličinách, ktoré možno použiť na ocenenie majetku, záväzkov, nákladov a výnosov. K oceňovacím veličinám patria tieto:

- obstarávacia cena,
- vlastné náklady,
- menovitá hodnota a
- reálna hodnota.

Podľa tohto zákona je **obstarávacia cena** cenou, za ktorú možno majetok obstarať vrátane nákladov súvisiacich s obstaraním. [5] Túto cenu je možné použiť na ocenenie hmotného a nehmotného majetku a zásob, okrem toho majetku a zásob, ktorý je vytvorený vo vlastnej réžii. Obstarávacou cenou sa oceňujú aj pohľadávky pri odplatnom nadobudnutí alebo pohľadávky nadobudnuté vkladom do základného imania aj záväzky pri ich prevzatí.

---

[3] SIPKO, S. 2003. *Dane.* Bratislava: Grafis, 2003. 32s. ISBN 80-969025-12.
[4] „**deň ocenenia**“ je podľa zákona o účtovníctve: deň uskutočnenia účtovného prípadu, deň ku ktorému sa zostavuje účtovná závierka alebo iný deň v priebehu účtovného obdobia.
[5] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov § 25 ods. 6 písm. a).

**Vlastné náklady** sú náklady, ktoré vznikajú pri zásobách, hmotnom a nehmotnom majetku vytvoreného vlastnou činnosťou účtovnej jednotky (vo vlastnej réžii). Sú to priame náklady a časť nepriamych nákladov vynaložené na výrobnú alebo inú činnosť. Táto oceňovacia veličina sa používa na ocenenie hmotného a nehmotného majetku vytvoreného vo vlastnej réžii, zásob a príchovkov a prírastkov zvierat.

**Menovitá hodnota** je suma, na ktorú pohľadávka alebo záväzok znie. Je to cena, ktorá je uvádzaná na peňažných prostriedkoch a ceninách. Oceňujú sa ňou peňažné prostriedky a ceniny, pohľadávky a záväzky pri ich vzniku.

Novela zákona o účtovníctve od 1. januára 2016 zrušila reprodukčnú obstarávaciu cenu a nahradila ju **reálnou hodnotou,** resp. **vlastnými nákladmi**. Zároveň sa zmenila a doplnila definícia reálnej hodnoty. Zákon o účtovníctve v § 27 ods. 2 definuje reálnu hodnotu takto:

- trhová cena,
- hodnota zistená oceňovacím modelom, ktorý prevažne využíva informácie z transakcií alebo z kotácií na aktívnom trhu,
- hodnota zistená oceňovacím modelom, ktorý využíva prevažne informácie z transakcií alebo z kotácií na inom ako aktívnom trhu,
- posudok znalca, ak pre oceňovanú položku nie je možné zistiť jeho reálnu hodnotu podľa týchto bodov.

Správny výber oceňovacej veličiny je dôležitý z dôvodu zachovania základnej zásady podvojného účtovníctva, a tou je zásada verného a pravdivého zobrazenia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva a ich verná prezentácia.

Zhrnutie oceňovacích veličín znázorňuje nasledovná tabuľka.

Tabuľka č. 1: Oceňovacie veličiny v súlade s národnou legislatívou

| OCEŇOVACIE VELIČINY | | | |
|---|---|---|---|
| **Obstarávacia cena** | **Vlastné náklady** | **Menovitá hodnota** | **Reálna hodnota** |
| **POUŽITIE** | | | |
| *hmotný a nehmotný majetok (okrem majetku vytvoreného vlastnou činnosťou)* | *hmotný a nehmotný majetok vytvorený vlastnou činnosťou* | *peňažné prostriedky a ceniny* | *cenné papiere a podiely na základnom imaní (okrem CP do splatnosti)* |
| *zásoby (okrem zásob vytvorených vlastnou činnosťou* | *zásoby vytvorené vlastnou činnosťou* | *pohľadávky pri ich vzniku* | *deriváty* |
| *pohľadávky pri ich odplatnom nadobudnutí* | | *záväzky pri ich vzniku* | *komodity, drahé kovy* |
| *záväzky pri ich prevzatí* | | | |
| **ZÁSADA VERNÉHO A PRAVDIVÉHO OBRAZU** | | | |

Zdroj: *vlastné spracovanie*.

### *1.1.3 Transferové oceňovanie vs. medzinárodné zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia*

S nárastom medzinárodnej hospodárskej spolupráce sa zvyšuje účasť zahraničných fyzických a právnických osôb na hospodárskych činnostiach v tuzemsku, čo spôsobuje rozšírenie medzinárodného obchodu. Z týchto aktivít plynú zahraničným osobám príjmy, ktoré nemusia reinvestovať v tuzemsku, ale naopak často dochádza k ich transferu do zahraničia. Z tohto aspektu každý štát podrobuje zdaňovaniu tuzemské, ale aj zahraničné fyzické a právnické osoby. Vzťah daňovníka k štátnemu územiu, ktorý je podmienkou vzniku daňovej povinnosti, označujeme ako **daňová príslušnosť (daňový domicil).**

Daňová teória rozoznáva:

- **osobnú daňovú príslušnosť a**
- **vecnú daňovú príslušnosť.**

**Osobná daňová príslušnosť** vychádza zo skutočnosti, že osoba má na území štátu bydlisko, sídlo bez ohľadu na to, či zdroj týchto príjmov je v tuzemsku alebo zahraničí.

**Vecná daňová príslušnosť** je taká príslušnosť, ktorej podliehajú všetky príjmy iba z tuzemských zdrojov, bez ohľadu či príjemca má bydlisko alebo sídlo v zahraničí. Osoby, ktoré podliehajú na území štátu zdaneniu na základe osobnej daňovej príslušnosti označujeme ako daňových tuzemcov (rezidentov). Daňoví cudzozemci (nerezidenti) podliehajú tzv. obmedzenej daňovej povinnosti, ktorá sa vzťahuje iba na príjmy z tuzemských zdrojov, dochádza k uplatňovaniu vecnej príslušnosti.

„**Medzinárodné dvojité zdanenie** je široká problematika, pretože má negatívny dopad na medzinárodné podnikanie a investovanie, na výmenu tovarov a služieb a takisto na voľný pohyb kapitálu, technológií a osôb. Je nevyhnutné poznať príčiny medzinárodného dvojitého zdanenia, predchádzať jeho vzniku a zmierňovať jeho ekonomické a daňové dôsledky.“[6] „Dvojité zdanenie vzniká v prípade, ak rovnaký predmet dane (príjem, majetok) je podrobený dvojnásobnému alebo viacnásobnému zdaneniu tou istou alebo podobnou daňou. Vzniká situácia, kedy právnická osoba, ktorá je rezidentom jedného štátu a poberá príjmy zo zdrojov na území druhého štátu, podlieha zdaneniu týchto príjmov v obidvoch štátoch. Z uvedeného vyplýva, že dvojnásobné zdanenie toho istého príjmu na dvoch odlišných miestach výrazne znižuje daný príjem a rovnako znižuje motiváciu daňových subjektov o podnikanie.“[7]

Dvojité zdanenie je možné rozdeliť na:

- *vnútroštátne dvojité zdanenie a*
- *medzinárodné dvojité zdanenie.*

K **vnútroštátnemu dvojitému zdaneniu** na území jedného štátu dochádza vtedy, keď ten istý predmet dane je podrobený dvojnásobnému, či viacnásobnému zdaneniu rovnakou daňou, alebo daňou rovnakej povahy v rámci jedného právneho poriadku.

---

[6] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 14. ISBN 978-80-225-3772-8.

[7] BAŠTINCOVÁ, A. 2016. *Účtovníctvo a dane právnických osôb*: Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 100. ISBN 978-80-816-8398-5.

V daňovej praxi sa môžu vyskytnúť aj prípady, kedy sa dvojnásobné zdanenie uskutoční na základe toho istého vnútroštátneho daňového predpisu. Typickým príkladom vnútroštátneho dvojitého zdanenia je zdaňovanie dividend, či podielov na ziskoch spoločnosti. Spoločníci a akcionári musia z takto vyplatených dividend, či podielov na zisku spoločnosti opäť odviesť daň z príjmu napriek tomu, že už bol tento príjem v minulosti zdanený. Novela zákona o dani z príjmov od 1. 1. 2017 priniesla výrazné zmeny v zdaňovaní dividend a tantiém na území Slovenskej republiky. Táto zmena sa týka dividend vyplatených fyzickým osobám, ktoré majú obchodno – právny vzťah k spoločnosti alebo k družstvu a o dividendy vyplatené fyzickým osobám, ktorými sú zamestnanci bez účasti na základnom imaní obchodnej spoločnosti alebo družstva. Zdaňovanie sa týka dividend vyplatených zo zisku vytvoreného za účtovné obdobie začínajúce 1. 1. 2017 a neskôr. Zákon o dani z príjmov uvádza dva spôsoby zdaňovania dividend:

- *zdanenie zrážkou pri ich výplate* (zodpovednosť za zrazenie a odvedenie dane preberá platiteľ dividend),
- *zdanenie v daňovom priznaní* (zodpovednosť za zdanenie dividend preberá príjemca dividendy).[8]

Všeobecne sa uznáva, že dvojité zdanenie dividend môže mať negatívne účinky na finančné a investičné rozhodovanie spoločnosti a problematika dvojitého zdanenia v sebe obsahuje rozpor s daňovou neutralitou.

**Medzinárodné dvojité zdanenie** je výsledkom skutočnosti, že štát uplatňuje svoju daňovú suverenitu bez ohľadu na konkurujúce nároky iných štátov, tým, že podrobuje zdaneniu všetky príjmy z tuzemských a zahraničných zdrojov.

„V súčasnosti sa ustálilo používanie troch vzorových modelov zmlúv na zamedzenie dvojitého zdanenia:

- **modelová zmluva OECD**
- **modelová zmluva OSN**. [9]
- **modelová zmluva USA**.

*Modelová zmluva OECD* vychádza z predpokladu obojstranne vyváženého toku investícií a príjmov. Príjmy a majetok sa takto zdaňujú predovšetkým v krajine sídla alebo

[8] https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2965/category/dan-z-prijmov/article/zdanovanie-dividend-2017.xhtml

[9] **OSN** *(Organizácia spojených národov)* je medzinárodná organizácia združujúca väčšinu štátov na Zemi, ktoré sa zaviazali spolupracovať pri podpore zásad a cieľov vytýčených v jej Charte.

bydliska daňovníka. Je podkladom na uzatváranie bilaterálnych zmlúv členských štátov OECD.

Naproti tomu *modelová zmluva OSN* zohľadňuje vo väčšej miere potreby rozvojových krajín s cieľom podporiť ekonomický rast rozvojových krajín. Podľa tejto zmluvy sa príjmy a majetok zdaňujú vo väčšej miere v krajine ich zdroja. Obe zmluvy však majú v podstate zhodnú štruktúru, čo umožňuje oba systémy kombinovať"[10]

*Modelovú zmluva USA* uplatňujú USA vo vzťahu k iným štátom od roku 1996. Takisto sa týka zdaňovania príjmov. Základný princíp zdanenia právnických osôb je celosvetový princíp. Znamená to, že sa zdaňujú základy dane, ktoré dosiahli nielen právnické osoby v USA, ale aj americké právnické osoby sídliace mimo USA, t. j. zahraničné pobočky.

„Napriek existencii týchto modelových zmlúv krajiny pri uzatváraní svojich medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia nie sú nimi viazané a môžu si vzájomné vzťahy upraviť ľubovoľne. [11]

„Zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia teda nenahradzujú vnútroštátne daňové zákonodarstvo, pretože právo požadovať platenie dane sa môže opierať iba o ustanovenia vnútroštátneho daňového zákona. Ak určitý príjem alebo majetok nepodlieha podľa vnútroštátneho daňového zákona zdaneniu, nie je možné v tomto štáte takýto príjem zdaniť ani vtedy ak by to umožňovala zmluva o zamedzení dvojitého zdanenia"[12]

Medzinárodné právne dvojité zdaňovanie možno definovať podľa modelovej zmluvy OECD o zdaňovaní príjmov a majetku ako ukladanie porovnateľných daní v dvoch (alebo viacerých) štátoch na toho istého daňovníka, pokiaľ ide o rovnaký predmet zdanenia a rovnaké, resp. identické obdobie.

Modelová zmluva OECD sa skladá zo siedmych kapitol, ktoré sa venujú týmto oblastiam:[13]

- Kapitola I – rozsah zmluvy,
- Kapitola II – definície,

---

[10] PAULIČKOVÁ, A. – GRÚŇ, Ľ. 2007. *Finančné právo na Slovensku*. 1. vyd. Bratislava*:* Eurounion, 2007, s. 122, ISBN 8088984948

[11] BAŠTINCOVÁ, A. 2016. *Účtovníctvo a dane právnických osôb*: Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 106. ISBN 978-80-816-8398-5.

[12] PAULIČKOVÁ, A. – GRÚŇ, Ľ. 2007. *Finančné právo na Slovensku*. 1. vyd. Bratislava*:* Eurounion, 2007, s. 123, ISBN 8088984948

[13]https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplnkove_vykladove_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf

- Kapitola III – zdanenie príjmov,
- Kapitola IV – zdanenie kapitálu,
- Kapitola V – metódy vylúčenia dvojitého zdanenia,
- Kapitola VI – osobitné ustanovenia,
- Kapitola VII – záverečné ustanovenia.

**Kapitola I** sa venuje rozsahu zmluvy a skladá sa z dvoch článkov. Článok 1 definuje osoby, na ktoré sa zmluva vzťahuje a v článku 2 sa pozornosť venuje daniam, na ktoré sa zmluva vzťahuje. **Kapitola II** pozostáva zo všeobecných definícií, rieši otázky ako kto je rezident, čo je stála prevádzkareň. Hlavná časť pozostáva z **Kapitoly III – V**, ktoré upravujú, do akej miery môže každý z dvoch zmluvných štátov zdaňovať príjmy a kapitál a akým spôsobom sa má vylúčiť medzinárodné právne dvojité zdanenie. Po týchto kapitolách nasledujú osobitné ustanovenia - **Kapitola VI** a záverečné ustanovenia (nadobudnutie účinnosti a vypršanie zmluvy - **Kapitola VII.**

Pre účely vylúčenia dvojitého zdanenia ustanovuje Modelová zmluva OECD dve kategórie predpisov:

- **Články 6 až 21** vzťahujúce sa na rôzne druhy príjmov, príslušné práva k zdaňovaniu v štáte, v ktorom majú príjmy svoj zdroj, alebo v ktorom sa nachádza miesto vykonávania činnosti. **Článok 22** stanovuje to isté vzhľadom na majetok.
- **Článok 23 A, Článok 23 B** rieši skutočnosti, ktorými sa predíde dvojitému zdaneniu. V prípade niekoľkých položiek príjmov a majetku je výhradné právo zdanenia pridelené jednému zo zmluvných štátov. Druhému zmluvnému štátu je tak zabránené zdaňovať tieto položky, a tým je vylúčené dvojité zdanenie. Spravidla je toto výlučné právo zdanenia pridelené štátu, v ktorom sa nachádza sídlo. V prípade iných položiek príjmov a majetku nemá toto právo zdanenia výlučný charakter. Pokiaľ ide o dva druhy príjmov (dividendy a úroky), napriek tomu, že oba zmluvné štáty majú právo zdaniť tieto príjmy, je suma dane, ktorú možno uložiť v štáte zdroja príjmov, limitovaná. Pokiaľ tieto ustanovenia prideľujú štátu, v ktorom majú príjmy svoj zdroj alebo v ktorom sa nachádza miesto vykonávania činnosti, plné alebo čiastočné právo zdaniť príjmy, musí štát sídla povoliť **úľavu na dani**, čím sa predíde dvojitému zdaneniu.

*Modelová zmluva OECD* delí príjmy a majetok do troch kategórií v závislosti od prístupu ku každej z týchto kategórií v štáte, v ktorom majú príjmy svoj zdroj alebo v ktorom sa nachádza miesto vykonávania činnosti:

- príjmy a kapitál, ktoré možno zdaniť **bez akýchkoľvek obmedzení** v štáte, v ktorom majú príjmy svoj zdroj, alebo v ktorom sa nachádza miesto vykonávania činnosti (napr. príjem z nehnuteľného majetku, zisky stálych prevádzkarní, príjmy zo závislej činnosti)
- príjmy, ktoré môžu byť predmetom **obmedzeného** (limitovaného) zdanenia v štáte zdroja príjmov (dividendy, úroky, licenčné poplatky)
- príjmy a majetok, ktoré **nemožno zdaniť v štáte**, v ktorom majú príjmy svoj zdroj, alebo v ktorom sa nenachádza miesto vykonávania činnosti (autorské honoráre, dôchodky, štipendiá, zisky z prevádzkovania lodí a lietadiel).

Metóda na zamedzenie dvojitého zdanenia je vlastne postup, akým je zahraničná daňová povinnosť zohľadnená pri vymeriavaní dane v štáte daňového domicilu. Tieto metódy sa používajú v súlade so znením zákona, alebo medzinárodnej zmluvy.

Na zamedzenie dvojitého zdanenia sa používajú rôzne metódy a ich rôzne varianty. Vo väčšine zmlúv, ktorými je Slovenská republika viazaná, sa uplatňujú tieto metódy:[14]

- **metóda zápočtu dane,**
- **metóda vyňatia príjmov**.

Metóda zápočtu dane spočíva v jednoduchom princípe, kedy sa oproti daňovej povinnosti v štáte, kde je daňový subjekt rezidentom započíta daňová povinnosť zo zahraničného príjmu voči štátu zdroja príjmu. Na základe miery tohto započítania rozoznávame dva varianty (metódy) zápočtu:

- **metódu úplného zápočtu** *(Full credit method)* – základný variant,
- **metódu jednoduchého zápočtu** *(Ordinary credit method)* – odvodený variant.

Pri **metóde úplného zápočtu** sa od vypočítanej dane z celkových príjmov odpočíta celá čiastka dane zaplatenej v zahraničí bez ohľadu na výšku sadzby dane v zahraničí.

[14] https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/_metody-na-zamedzenie-dvojiteho/

Oveľa vyváženejšou verziou zápočtovej metódy je **metóda jednoduchého zápočtu**. Svedčí o tom aj jej častý výskyt v zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia, v novších zmluvách uzatváraných Slovenskou republikou sa vyskytuje výhradne táto metóda. Jej podstata spočíva v tom, že daň zaplatená z určitého príjmu sa síce započítava proti dani zistenej v štáte daňového domicilu, avšak nie v plnej výške, ale s korekciou vzhľadom na zistenú výšku daňovej povinnosti. Tento variant sa využíva aj v Slovenskej republike a je zakomponovaný v tlačivách daňových priznaní.

**Metóda vyňatia** (*Exemption method)* je ďalšou metódou používanou k zamedzeniu dvojitého zdanenia. Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len *„zákon o dani z príjmov*) v § 45 umožňuje použiť túto metódu, ak daňovníkovi s neobmedzenou daňovou povinnosťou plynú príjmy zo závislej činnosti:[15]

- za prácu vykonávanú pre Európske spoločenstvá a orgány, ktoré boli preukázateľne zdanené v prospech všeobecného rozpočtu Európskej únie,
- zo zdrojov v zahraničí zo štátu, s ktorým Slovenská republika nemá uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a tieto príjmy boli v zahraničí preukázateľne zdanené,
- zo zdrojov v zahraničí zo štátu, s ktorým má Slovenská republika uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia a tieto príjmy boli v zahraničí preukázateľne zdanené, ak je tento postup pre daňovníka výhodnejší.

Štát sa zaviaže (či už v zmluve, alebo vo vlastnom zákone) nezdaňovať určité príjmy dosiahnuté zo zdrojov v zahraničí. Táto metóda sa používala predovšetkým v minulosti a dnes jej uplatnenie ustupuje. Môžeme ju nájsť zakotvenú predovšetkým v starších zmluvách o zamedzení dvojitého zdanenia. Používa sa v dvoch variantoch:

- **metóda úplného vyňatia** (*Full exemption method)*
- **metóda vyňatia s výhradou progresie** (*Exemption with progression*).

V prípade použitia **metódy úplného vyňatia** dochádza k tomu, že štát sa nepriznáva k príjmom svojho rezidenta zo zdrojov zo zahraničia žiadne daňové efekty. Tento príjem jednoducho nemá žiadny vplyv na daňové povinnosti poplatníka voči štátu, kde je daňovým rezidentom. To je veľmi výhodné pre daňového poplatníka, avšak veľmi nevýhodné pre štát,

[15] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 45 ods. 3 a) – c).

kde je daňovým rezidentom. Na druhej strane je to obľúbená praktika daňových rajov, ktoré týmto spôsobom motivujú jednotlivé subjekty, aby sa stali ich daňovými rezidentmi. Umožnia týmto subjektom nezdaňovať príjmy dosiahnuté v zahraničí a takto môže často dôjsť k dvojitému zdaneniu niektorých príjmov. Na území Slovenskej republiky sa táto metóda využíva v tlačivách daňových priznaní dane z príjmov právnických osôb.

**Metóda vyňatia s výhradou progresie** je používaná predovšetkým z dôvodu existencie progresívne kĺzavej sadzby dane. Pri úplnom vyňatí totiž nemá zahraničný príjem v štáte rezidenta žiadny dopad na výšku jeho daňovej povinnosti. To znamená, že pri výpočte dane sa tento príjem zo zahraničia vôbec v daňovom priznaní nezohľadní. Príjem zo zahraničia sa zahrnie do daňového priznania pre účely zistenia daňovej sadzby, ktorou sa zdania jeho celosvetové príjmy. Touto zistenou sadzbou sa však nezdaní celý takto zistený základ dane, ale základ dane znížený o príjem zo zahraničia, ktorý podlieha vyňatiu. Jej podstatou je, že v štáte príjemcu sa príjem zo zahraničia prizná na určenie sadzby.

## 1.2 Právna úprava transferového oceňovania v SR

Slovenská republika v oblasti pravidiel pre transferové oceňovanie medzi závislými osobami v princípe rešpektuje OECD pravidlá vyplývajúce zo Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „ Smernica OECD“) a Uznesenie Rady a zástupcov vlád členských štátov EÚ, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady EÚ z 27. júna 2006, o Kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii. Úprava transferového oceňovania v legislatíve Slovenskej republiky je vymedzená v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a v Usmernení Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/014283/2016-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/ 2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

### *1.2.1 Legislatívny rámec transferového oceňovania v SR – právna úprava závislých osôb*

Pre účely transferového oceňovania je nutné zadefinovať okruh daňovníkov, ktorí patria do „rizikovej“ skupiny, ktorá musí riešiť otázku transferového oceňovania a k nej vyhotovenej dokumentácie podľa pravidiel § 2 písm. n) až r).

Primárnym predpokladom pôsobenia transferového oceňovania na konkrétne obchodné vzťahy daňových subjektov je naplnenie predpokladov jeho osobnej pôsobnosti, a teda kvalifikácia dotknutých daňových subjektov ako závislých osôb.

Na účely zákona o dani z príjmov sa rozumie podľa § 2 písm. n) **závislou osobou**:

- *blízka osoba*
- *ekonomicky prepojená osoba,*
- *personálne prepojená osoba alebo*
- *inak prepojená osoba*.

Určenie závislosti, resp. nezávislosti konkrétnych daňových subjektov je primárnou otázkou, ktorá si vyžaduje odpoveď. Je dôležité podotknúť, že pravidlá transferového oceňovania sa neuplatnia na vzájomné transakcie medzi nezávislými osobami. Stanovenie závislosti, resp. nezávislosti si vyžaduje dôkladné preverenie, resp. vylúčenie všetkých foriem závislosti, čo vzhľadom na súčasnú daňovú legislatívu nie je také jednoduché. V prípade zistenia skutočnosti, že daňové subjekty sú nezávislé nie je potrebné skúmať ich vzájomné transakcie ani vyhotovovať dokumentáciu o transferovom oceňovaní.

*Schéma č. 1: Znázornenie vzťahu závislých osôb*

Zdroj: *vlastné spracovanie*.

V tomto prípade ide o situáciu, kedy fyzická osoba podnikateľ poskytuje služby vlastnej spoločnosti s ručením obmedzením, v ktorej je spoločníkom a zároveň konateľom.

V tomto prípade ide o závislý vzťah, ktorý bude nevyhnutné testovať na § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov.

**Blízke osoby** sú definované v § 116 a § 117 Občianskeho zákonníka Z. č. 40/1964 Zb. (ďalej len *„Občiansky zákonník"*) podľa ktorého blízkou osobou je:

- *príbuzný v priamom rade,*
- *súrodenec a*
- *manžel;*
- *iné osoby v pomere rodinnom alebo obdobnom.*

**Iné osoby** v pomere rodinnom alebo obdobnom sa pokladajú za osoby sebe navzájom blízke, ak by ujmu, ktorú utrpela jedna z nich, druhá dôvodne pociťovala ako vlastnú ujmu. Stupeň príbuzenstva dvoch osôb sa určuje podľa počtu zrodení, ktorými v priamom rade pochádza jedna od druhej a v pobočnom rade obidve od najbližšieho spoločného predka.

Ak pôjde teda o obchody medzi blízkymi osobami je hrozba rizika, že daňovník bude musieť testovať transferovú cenu a vedenie dokumentácie k nej. Transferové oceňovanie sa nebude týkať akéhokoľvek vzťahu medzi blízkymi osobami, ale iba takého, ktorý bude zakladať obchodný vzťah, t. j. pôjde o podnikateľov. Ak pôjde o vzťahy, ktoré budú medzi blízkymi osobami riešené na základe občianskeho práva, nejde o väzbu na § 17. ods. 5 a povinnosť transferového oceňovania, resp. vedenia transferovej dokumentácie.

*Schéma č. 2: Aplikácia vzťahu blízkych osôb*

Zdroj: *vlastné spracovanie*.

***Riešenie:***

*Na základe ilustračného príkladu analyzujeme, kedy bude tento vzťah viazaný na transferové oceňovanie a dokumentáciu. V prípade, ak je otec podnikateľ, t. j. upravuje základ dane podľa § 17 zákona o dani z príjmov, ktorý sa zaoberá „**všeobecnými***

***ustanoveniami o zisťovaní základu dane“***. *Ak by otec predával tovar ako súkromná osoba s príjmami podľa § 8 v ktorom sú uvedené „**ostatné príjmy**“ (ak nejde o príjmy podľa § 5 až 7 zákona o dani z príjmov) nemusel by riešiť otázku transferového oceňovania ani otázku dokumentácie. Rovnako musí túto otázku testovať aj dcéra. Ďalšou dôležitou skutočnosťou je významnosť transakcie*. Tejto problematike sa bližšie venujeme v kapitole 3. 3. Transferová dokumentácia.

Podľa § 2 písm. o) zákona o dani z príjmov sa **ekonomickým prepojením** rozumie účasť osoby na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby alebo v ktorých má táto osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel, pričom **účasťou na majetku alebo kontrole** sa rozumie viac ako 25 %:[16]

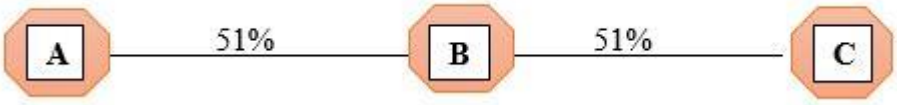
- *priamy podiel alebo*
- *nepriamy podiel alebo*
- *nepriamy odvodený podiel*

na základnom imaní alebo na hlasovacích právach, pričom:

- *nepriamy podiel* sa vypočíta súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi a takto vypočítaný výsledok sa vynásobí stomi a *nepriamy odvodený podiel* sa vypočíta súčtom nepriamych podielov;

*Nepriamy odvodený podiel* sa použije len na výpočet výšky účasti jednej osoby na majetku alebo kontrole inej osoby, ak táto jedna osoba má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb, z ktorých každá má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby; ak výška *nepriameho odvodeného podielu presahuje 50 %,* všetky osoby, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu.

*Schéma č. 3: Ekonomické prepojenie – (nepriamy podiel)*




Zdroj: *vlastné spracovanie.*

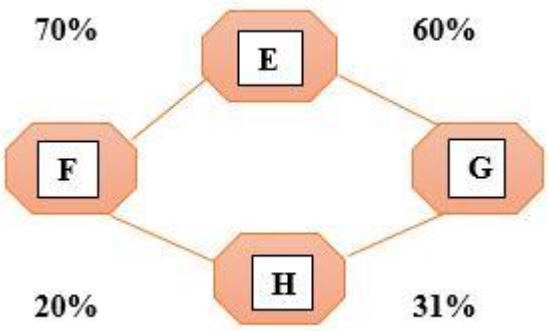
[16] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, § 2 písm. o).

**Spoločnosti A a C sú závislé osoby, pretože nepriamy podiel prostredníctvom spoločnosti B je 26,01 %.**

**(0,51 x 0,51 = 0,2601 x 100 = 26,01 %)**

*Spoločnosť A je materskou účtovnou jednotkou pre spoločnosť B, pretože má v účtovnej jednotke B 51% hlasovacích práv. Spoločnosť B je dcérskou účtovnou jednotkou pre spoločnosť A a zároveň materskou účtovnou jednotkou pre spoločnosť C, pretože má v nej 51% hlasovacích práv. Z týchto skutočností nám vyplýva ďalšia skutočnosť a to, že spoločnosť A a C sú závislé osoby a obchodovanie medzi nimi je posúdené ako závislý vzťah. Z tohto aspektu musia vyhotoviť transferovú dokumentáciu pre vzájomné obchody.*

*Schéma č. 4: Ekonomické prepojenie – (nepriamy odvodený podiel)*




***Výpočet nepriamych podielov***

E – F – H = 0,7 x 0,2 = 0,14 = 14% - nepriamy podiel

E – G – H = 0,6 x 0,31 = 0,186 = 18,6 % - nepriamy podiel

*Zdroj: spracované podľa odbornej literatúry Účtovníctvo vlastníckych transakcií 2016. ISBN: 978-80-8168-501-9.*

*Uvedená schéma znázorňuje vzájomný vzťah a usporiadanie majetkových podielov medzi spoločnosťami. Účtovná jednotka E vstupuje do obchodných vzťahov s účtovnou jednotkou H. Účtovná jednotka H je daňový rezident, ostatné účtovné jednotky sú zahraničné účtovné jednotky.*

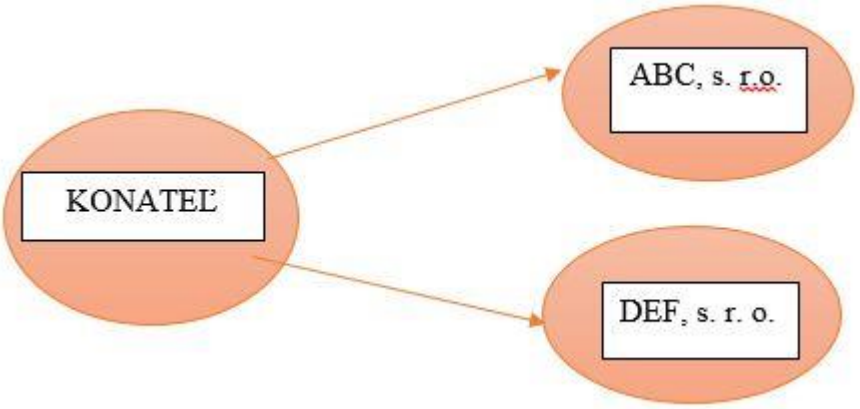
*V tomto prípade došlo k naplneniu znakov ekonomického prepojenia. Spoločnosť E má nepriamy odvodený podiel na spoločnosti H vo výške 32,6%. Nakoľko výška nepriameho podielu je viac ako 25% spoločnosti E a H sú závislé osoby prostredníctvom majetkovej*

*účasti. Spoločnosť H má povinnosť zahrnúť transakcie so spoločnosť E do transferovej dokumentácie a vyhotoviť ju v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Tento príklad nám ilustruje relevantnosť nepriameho odvodeného podielu ako samostatného spôsobu výpočtu majetkovej účasti. Ak by sme abstrahovali od tohto spôsobu výpočtu nemohli by sme takúto závislosť skonštatovať. Z tohto aspektu vyplýva dôležitosť informácií o vlastníckej štruktúre v rámci skupiny.*

Podľa § 2 písm. o) ods. 2 zákona o dani z príjmov **personálnym prepojením** sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov alebo členov dozorných orgánov obchodnej spoločnosti alebo družstva k tejto obchodnej spoločnosti alebo družstvu.[17]

*Schéma č. 5: Personálne prepojenie*

*Fyzická osoba Y je konateľom v spoločnosti ABC, s. r. o. aj v spoločnosti DEF, s. r. o. Otázkou je, či sú tieto dve spoločnosti závislé osoby a či musia byť ich vzájomné obchodné vzťahy uvedené v dokumentácii o transferovom oceňovaní.*




Zdroj: *vlastné spracovanie.*

*Z dikcie zákona o dani z príjmov vyplýva, že dva daňové subjekty môžu byť vzájomne personálne prepojené prostredníctvom tretej osoby. Tento zákon ustanovuje, že dve osoby sa považujú za závislé v tom prípade, ak sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby, čo je v tomto príklade splnené, nakoľko fyzická osoba Y je konateľom v oboch menovaných spoločnostiach.*

Podľa § 2 písm. p) zákona o dani z príjmov sa rozumie **iným prepojením** obchodný vzťah vytvorený len na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.

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

*Schéma č. 6: Iné prepojenie*

*Spoločnosť* ***Alfa*** *a* ***Beta*** *majú sídlo v Slovenskej republike, pričom nie sú blízke osoby a tiež ani vzájomne ekonomicky alebo personálne prepojené. Tieto spoločnosti uzatvoria medzi sebou kúpnu zmluvu, v ktorej je upravené, že spoločnosť Alfa predá spoločnosti Beta prístroj za dvojnásobnú cenu, ako uplatňuje vo vzťahu k nezávislým zákazníkom. Otázne je, či sa vzťahujú na túto transakciu pravidlá transferového oceňovania.*

*Ak by sa spoločnosti Alfa a Beta kvalifikovali ako závislé osoby prostredníctvom* ***iného prepojenia****, vzťahovala by sa na nich povinnosť viesť dokumentáciu o transferovom oceňovaní, ako aj povinnosť uplatňovať samotné pravidlá transferového oceňovania vyžadujúce úpravu základu dane daňového subjektu v prípade nesúladu transferovej ceny s princípom nezávislého vzťahu. Pri skúmaní povinností vyplývajúcich pre konkrétny daňový účel je potrebné preskúmať aj podmienky konkrétnych obchodných vzťahov s navonok nezávislými osobami. Pomôckou môžu byť podmienky zakotvené v rôznych zmluvách, ekonomické podmienky, história obchodných vzťahov a ďalšie špecifiká konkrétnej obchodnej transakcie. V prípade vyvrátenia kritéria tzv. inej závislosti (iného prepojenia) je potrebné prihliadať aj na daňovo – právne limitácie, napr. požiadavka, ktorá vyplýva z daňového poriadku na uprednostnenie obsahu právneho úkonu pred jeho formou.*

Zákon o dani z príjmov okrem definície tuzemských závislých osôb, či už blízkych osôb, alebo ekonomicky, personálne a inak prepojených osôb upravuje aj vzťah zahraničných závislých osôb. V § 2 písm. r) zákon o dani z príjmov definuje zahraničnú závislú osobu ako vzájomne prepojenú:

- *tuzemskú fyzickú osobu alebo*
- *tuzemskú právnickú osobu*

so zahraničnou fyzickou osobou alebo zahraničnou právnickou osobou spôsobom podľa písmena n)[18] **rovnako sa posudzuje aj vzťah** medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálou prevádzkarňou na území Slovenskej republiky.

V § 17 ods.5 zákona o dani z príjmov je uvedené, že súčasťou základu dane zahraničnej závislej osoby je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných

[18] Zákon o dani z príjmov § 2 ods. 3 písm. n) – „závislá osoba je blízka osoba alebo ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba.“

vzťahoch zahraničných závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane. Pri určení rozdielu sa použije postup podľa § 18.

Pri určení základu dane zahraničnej závislej osoby sa povoľuje zahrnúť do daňových výdavkov aj pomerná časť výdavkov (nákladov) na služby vynaložených inou osobou, voči ktorej je závislou osobou, ak:

a) *služba preukázateľne súvisí s predmetom činnosti tejto závislej osoby,*
b) *by si musela objednať túto službu u nezávislých osôb alebo takúto činnosť vykonať sama, keby jej ju neposkytla osoba, voči ktorej je závislou osobou,*
c) *cena služby zodpovedá princípu nezávislého vzťahu (§ 18 ods. 1),preukáže úhrnnú výšku výdavkov (nákladov) vynaložených na túto službu a spôsob ich delenia medzi osoby dosahujúce úžitok z tejto služby.*

V § 17 ods.6 je uvedené, že úpravu základu dane zahraničnej závislej osoby na území Slovenskej republiky povolí správca dane, ak daňová správa štátu, s ktorým má Slovenská republika uzavretú medzinárodnú zmluvu, vykonala úpravu základu dane závislej osoby v zahraničí, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu podľa § 18 ods. 1. Povolenie takejto úpravy správca dane písomne oznámi daňovníkovi.

Obsahovú náplň princípu nezávislého vzťahu, analýzu porovnateľnosti a vedenie transferovej dokumentácie podrobne definujú tieto usmernenia:

- Usmernenie MF SR č. MF/8288/2009 – 72, ktoré je publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 1/2009 za obdobie 2009 – 2013,
- Usmernenie MF SR č. MF/014283/2016-724, ktoré je publikované vo Finančnom spravodajcovi č. 22/2016 za obdobie 2016.

Definícia jednotlivých metód transferového oceňovania je zakotvená v zákone o dani z príjmov v § 18 ods. 2 a 3. Ide o :

- metódy vychádzajúce z porovnania cien,
- metódy vychádzajúce z porovnania zisku.

Tieto metódy sú obsiahnuté v ďalších kapitolách diplomovej práce.

### *1.2.2 Schválené zmeny v právnej úprave transferového oceňovania od roku 2017*

Novela zákona o dani z príjmov od 1. 1. 2017 priniesla výrazné zmeny v oblasti transferového oceňovania. Ide predovšetkým o zmeny v definícii závislých osôb a spresnenie definície ekonomického a personálneho prepojenia. Významnou zmenou v tejto oblasti je aj rozšírenie definície personálneho prepojenia aj na nepodnikateľské subjekty. Na spresnenie niektorých častí zákona o dani z príjmov sa zaviedol pojem „kontrolovaná transakcia“. Prehľad najdôležitejších zmien v právnej úprave transferového oceňovania v roku 2017 oproti roku 2016 uvádzame v nasledovnej tabuľke.

**Tabuľka č. 2: Prehľad zmien v právnej úprave transferového oceňovania**

| PREHĽAD ZMIEN V PRÁVNEJ ÚPRAVE TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA VO VZŤAHU K ZÁVISLÝM OSOBÁM | |
|---|---|
| **ROK 2017** | **ROK 2016** |
| **BLÍZKA OSOBA** – *rovnaká definícia ako v roku 2016* | **BLÍZKA OSOBA** – *príbuzní v priamom rade, súrodenec a manžel, iné osoby v pomere rodinnom alebo obdobnom.* |
| **EKONOMICKÉ PREPOJENIE** – *účasť osoby na majetku, kontrole alebo 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.* | **EKONOMICKÉ PREPOJENIE** – *účasť osoby na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby alebo v ktorých má táto osoba, priamy alebo nepriamy majetkový podiel.* |
| **PERSONÁLNE PREPOJENIE** – *vzniká tzv. „***účasťou na vedení.***" Účasťou na vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov alebo ďalších obdobných orgánov právnickej osoby k tejto právnickej osobe.* | **PERSONÁLNE PREPOJENIE** – *vzťah členov štatutárnych orgánov alebo členov dozorných orgánov obchodnej spoločnosti alebo družstva k tejto obchodnej spoločnosti alebo družstvu.* |
| **PRÍKLAD:** ***Transakcie medzi predsedom občianskeho združenia a občianskym združením podliehajú pravidlám transferového oceňovania od 1. 1. 2017.*** | |
| **INÉ PREPOJENIE** – **každý právny vzťah** *alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.* | **INÉ PREPOJENIE** – **obchodný** *vytvorený len na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.* |
| **KONTROLOVANÁ TRANSAKCIA** – *(nový pojem) – právny vzťah alebo iný obdobný vzťah medzi dvoma alebo viacerými závislými osobami, pričom aspoň jedna z osôb je daňovníkom podľa § 6 alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem z činnosti alebo z nakladania s majetkom.* | |
| **POZOR:** ***Kontrolovaná transakcia nahradí všetky doteraz používané pojmy: obchodný vzťah, finančný vzťah, služba, pôžička, úver.*** | |

*Zdroj: vlastné spracovanie.*

### *1.2.3 Medzinárodná právna úprava transferového oceňovania*

Za primárne východisko legislatívnych úprav transferového oceňovania vo svete je považovaná legislatívna úprava Spojených štátov amerických *(Sec.482 IRC).* USA ako prvý zahrnuli do daňových predpisov aj pravidlá transferového oceňovania. Vznikli nové regulačné opatrenia, ktoré boli sprevádzané prísnymi sankciami najmä v oblasti úmyselných úprav cien od tzv. princípu nezávislého vzťahu vyvolal prehodnotenie metód transferového oceňovania amerických aj zahraničných firiem. Výsledkom bolo vyššie daňové zaťaženie multinacionálnych skupín, ktoré odvádzali vyššie dane do štátnej pokladnice USA, ako pred prijatím týchto opatrení.[19]

Problematikou transferového oceňovania sa v medzinárodnom kontexte dôsledne zaoberá Organizácia pre ekonomickú spoluprácu a rozvoj (OECD). Rok 1979 bol veľmi významný, nakoľko OECD vydalo prvú správu, ktorá obsahovala komplexné smernice na transferové oceňovanie. Smernica opisovala základné metódy určenia transferovej ceny, ktoré sú z daňového hľadiska prijateľné. Následne v roku 1995 OECD publikovala dokument s názvom Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „Smernica“). Smernica je považovaná za všeobecne uznávaný doplnkový výkladový prostriedok k článku 9 s názvom „Prepojené podniky so zameraním na transferové oceňovanie“ zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktorými je Slovenská republika viazaná v zmysle Viedenského dohovoru o zmluvnom práve.

Jednotlivé zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia vychádzajú z modelovej zmluvy OECD v odbore daní z príjmov a majetku. Komentár článku 9 Modelovej zmluvy OECD v odbore daní z príjmov a majetku v odseku 1 uvádza, že smernica reprezentuje medzinárodne dohodnuté princípy a poskytuje návod pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu. Táto nová smernica mala za úlohu preklenúť rozdiely medzi USA a ostatnými krajinami OECD po vydaní tzv. americkej bielej knihy v roku 1988. Nová smernica o transferovom oceňovaní upravuje tieto oblasti:

- princíp nezávislého vzťahu (kapitola I),
- tradičné metódy (kapitola II),
- iné metódy (kapitola III),

[19] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 223. ISBN 978-80-225-3772-8.

- administratívne prístupy (kapitola IV) a
- dokumentácie (kapitola V).

Nová smernica bola od roku 1995 viackrát novelizovaná a doplnená. Druhé vydanie vyšlo v máji 1996 doplnilo pôvodnú verziu smernice o:

- otázky nehmotného majetku (kapitola VI) a
- služby (kapitola VII).[20]

V roku 1997 bola nová smernica rozšírená o kapitolu VIII, ktorá sa venuje metódam podielu na nákladoch (Cost Contribution Methods). V roku 2010 Rada OECD schválila novelizovanú smernicu o transferovom oceňovaní. Ide o najvýznamnejšiu a najrozsiahlejšiu zmenu od vydania pôvodnej verzie smernice v roku 1995. Táto smernica dynamicky reaguje na zmeny v ekonomickom prostredí a je návodom ako efektívne aplikovať princíp nezávislého vzťahu.

### *1.2.4 Súvisiaca právna úprava závislých osôb v zákone o dani z pridanej hodnoty*

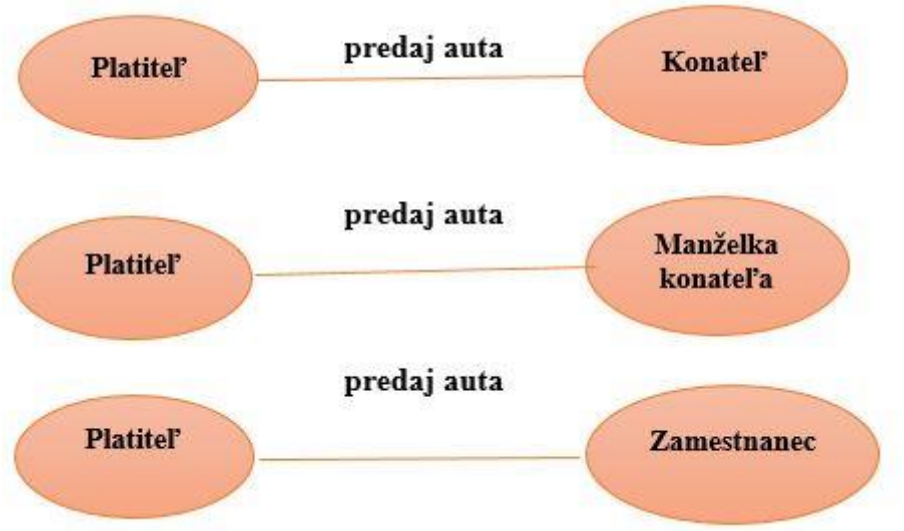
S problematikou transferového oceňovania sa spájajú aj ďalšie zákony, prostredníctvom ktorých si uvedomujeme nevyhnutnosť správneho určenia závislého vzťahu. V prípade obchodovania závislých osôb je dôležité venovať pozornosť dani z pridanej hodnoty, ktorú upravuje zákon č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty Z. z. v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o dani z pridanej hodnoty“). Daň z pridanej hodnoty patrí medzi všeobecné dane, pričom základom dane je cena tovaru alebo služby. Významnou skutočnosťou je, že nedovoleným znížením transferovej ceny sa znížia nielen výnosy pre účely dane z príjmov, ale aj základ dane pre účely výpočtu dane z pridanej hodnoty. Zákon o dani z pridanej hodnoty v § 22 ods. 8 a 9 definuje pravidlá pre oceňovanie trhovou hodnotou. „Trhová hodnota na voľnom trhu je suma, ktorú by kupujúci musel zaplatiť pri obstaraní príslušného tovaru alebo služby v tuzemsku na rovnakom obchodnom stupni nezávislému dodávateľovi za podmienok spravodlivej hospodárskej súťaže.“[21]V prípade, kedy sa trhová cena nedá zistiť, použije sa suma, ktorá nie je nižšia ako obstarávacie náklady. V § 22 ods. 9 zákona o dani z pridanej hodnoty sú definované osoby,

[20] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 225. ISBN 978-80-225-3772-8

[21] Zákon č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty Z. z. v znení neskorších predpisov, § 22 ods. 8.

ktoré majú osobitný vzťah k predávajúcemu, okrem majetkového a personálneho prepojenia tam patria aj zamestnanci.[22]

*Schéma č. 7: Závislý vzťah a daň z pridanej hodnoty*




*Zdroj*: vlastné spracovanie.

Vo všetkých uvedených prípadoch ide o naplnenie podmienok podľa § 22 ods. 8 a 9 zákon o dani z pridanej hodnoty. Z toho vyplýva, že ak nebola použitá trhová cena, musí platiteľ odviesť daň z pridanej hodnoty z trhovej ceny motorového vozidla (auta), bez ohľadu na to aká bola určená predajná cena. Na účely zistenia trhovej ceny slúži napríklad znalecký posudok, odborný posudok predajcu automobilov, informácie z internetu o podobných alebo rovnakých typoch motorových vozidiel.

Táto skutočnosť sa odvíja z ustanovenia § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov vo väzbe na § 18 zákona o dani z príjmov, z ktorého vyplýva, že súčasťou základu dane závislej osoby podľa § 2 písm. n) a r) je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami, pričom tento rozdiel znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu. V prípade, že by táto cena nebola dodržaná je povinnosť upraviť rozdiel v základu dane v daňovom priznaní.

[22] Zákon č. 222/2004 o dani z pridanej hodnoty Z. z. v znení neskorších predpisov, § 22 ods. 9.

# 2 Cieľ práce, metodika práce a metódy skúmania

Prvotným cieľom diplomovej práce je zhodnotiť postavenie transferového oceňovania ako nástroja harmonizácie zdaňovania príjmov právnických osôb v daňovom systéme Slovenskej republiky na základe teoretického konceptu a existujúcich legislatívnych podmienok aplikácie transferového oceňovania v podmienkach Slovenskej republiky.

Pre dodržanie prvotného cieľa bolo nevyhnutné splniť niekoľko parciálnych cieľov. Za parciálne ciele, ktoré umožňujú dosiahnutie hlavného cieľa sme si určili tieto:

- popis problematiky transferového oceňovania, jeho medzinárodnú úpravu a tiež legislatívnu úpravu v podmienkach Slovenskej republiky,
- charakterizovať oceňovanie z účtovného hľadiska v súlade s národnou legislatívou,
- definovať problematiku medzinárodného dvojitého zdanenia a spôsoby zamedzenia dvojitého zdanenia.
- identifikovanie závislých osôb a zdôraznenie najaktuálnejších zmien od 1. 1. 2017 v definovaní ekonomického, personálneho a iného prepojenia a ďalšie legislatívne zmeny,
- vymedzenie základných princípov transferového oceňovania a ich schematické znázornenie,
- analýza jednotlivých metód transferového oceňovania a ich aplikácia pomocou praktických príkladov,
- uvedenie praktického príkladu procesu zdokumentovania a preukázania splnenia princípu nezávislého vzťahu u účtovnej jednotky, ktorá je tuzemskou závislou osobou a vypracovanie skrátenej transferovej dokumentácie.

***Metodika práce a metódy skúmania***

Objektom skúmania diplomovej práce je tematika transferového oceňovania s dôrazom na oceňovanie, t. j. na výpočet transferovej ceny, ktorej aplikácia je nevyhnutná pre dodržanie princípu nezávislého vzťahu. Na splnenie vymedzených cieľov, či už prvotného alebo parciálnych, bolo nevyhnutné:

- zaobstarať a osvojiť si problematiku z informácií, ktoré sa týkajú transferového oceňovania,

- zadovážiť si slovenskú a zahraničnú odbornú literatúru v knižnej, časopiseckej alebo v eletronickej (internetovej) podobe,
- následne zo získanej literatúry vyselektovať podstatné informácie, spracovať ich do textovej, prípadne do tabuľkovej podoby alebo schematickej podoby.

Pri písaní diplomovej práce sme použili tieto metódy skúmania:

- *metódu analýzy,*
- *metódu syntézy,*
- *metódu abstrakcie,*
- *metódu dedukcie,*
- *metódu komparácie (porovnávania).*

*Metóda analýzy* je vedecká metóda a jej úlohou je vyčleniť z celej škály faktov a súvislostí hlavné a podstatné fakty, ktoré môžu vysvetliť príčiny vzniku a priebehu udalosti. Túto metódu sme využili pri písaní každej jednej myšlienky v záverečnej práci. Tejto metóde predchádza dôkladné naštudovanie knižných a elektronických zdrojov a následne schopnosť selektovania údajov podľa dôležitosti.

*Syntéza u*možňuje vnímať vzťahy medzi faktami, charakter vzájomných súvislostí medzi nimi. Túto metódu sme využili pri pasáži dvojitého zdanenia, kde opisujeme jej vzájomnú súvislosť s transferovým oceňovaním. Známou vedeckou metódou, ktorá je veľmi využívaná je *metóda abstrakcie*. Môžeme ju definovať ako odhliadnutie, myšlienkové odlučovanie vlastností, súvislostí a vzťahov, ktoré sťažujú prenikanie do skúmaného problému. Túto metódu sme využili pri vytváraní schém na pochopenie vzťahu závislých osôb a pri tvorbe fiktívnych príkladov na výpočet metód transferovej ceny.

*Metóda dedukcie* dopĺňa doteraz spomínané metódy. Dedukcia vychádza zo všeobecných predpokladov a vzťahuje ich na jednotlivé všeobecné alebo čiastkové závery. Dedukciu ako vedeckú metódu sme využili pri vlastných čiastkových záveroch ale aj v samotnom závere, kde deklarujeme dôležitosť dodržania princípu nezávislého vzťahu.

Ďalšou metódou, ktorú môžeme začleniť do kategórie logických metód je *metóda komparácie (porovnávania).* Porovnávanie môžeme charakterizovať ako proces zisťovania znakov zhody a odlišnosti skúmaného predmetu. Táto metóda má veľký význam pri objasňovaní procesov zmien, avšak porovnávať môžeme iba vzájomne súvisiace javy jedného druhu. Túto metódu sme využili pri komparácií zmien v právnej úprave transferového oceňovania v kontexte závislých osôb v roku 2017 oproti roku 2016.

# 3 Výsledky práce a diskusia

Táto kapitola je zameraná na pochopenie základných princípov transferového oceňovania, ktoré si podrobne rozanalyzujeme a vysvetlíme. Následne sa budeme venovať metódam transferového oceňovania, ktoré si priblížime na čiastkových príkladoch z reálnej účtovnej a daňovej praxe. V závere tejto kapitoly si zadefinujeme druhy transferovej dokumentácie a povinnosti účtovných jednotiek v súvislosti s transferovou dokumentáciou a upozorníme aj na legislatívne zmeny od začiatku zdaňovacieho obdobia 2017.

## 3. 1. Základné princípy transferového oceňovania

Pre relevantný a správny výber a aplikáciu metód kontroly transferového oceňovania treba rešpektovať základné princípy:

- princíp nezávislého vzťahu – **The Arm´s Length Principle,**
- princíp porovnateľnosti,
- pravidlá výberu najsprávnejšej metódy.

### *3.1.1 Princíp nezávislého vzťahu*

Historický pôvod tohto princípu vychádza z dvoch zdrojov. Tento princíp sa vo vybraných európskych štátoch používal ako základ na úpravu príjmu akcionárov, ktorí dostávali od spoločnosti nezvyčajné (neobvyklé) príjmy. Tieto príjmy neboli klasifikované ako dividendy. Svoje špecifické postavenie využili majoritní akcionári, ktorí získavali úžitky zo svojho špeciálneho postavenia. V tejto súvislosti úprava zdaniteľného základu evokovala myšlienku, že tieto príjmy sú v skutočnosti dividendy vyplácané ako skrytá distribúcia ziskov. Tieto transakcie potom nie sú odpočítateľné od daňového základu dotknutej spoločnosti. Táto filozofia bola aplikovaná v Rakúsku, Nemecku, Luxembursku, Holandsku, Švajčiarsku.

Druhý zdroj pôvodu princípu nezávislého vzťahu sa týka špecifických opatrení na usmerňovanie transferového oceňovania na medzinárodnej úrovni. Tieto opatrenia boli prvýkrát aplikované v čase druhej svetovej vojny v USA a vo Veľkej Británii. Zameriavali

sa na zabránenie daňových únikov, ktoré boli úzko spojené s presunom zisku do zahraničia cez nadhodnocovanie a podhodnocovanie cezhraničných obchodných transakcií.

Ceny, ktoré sú stanovené pre transakcie v rámci podnikovej kombinácie, resp. skupiny podnikov, by mali byť na účely výpočtu základu dane z príjmov obdobné ako ceny aplikované medzi nezávislými stranami pri obdobných podmienkach a transakciách na trhu. To znamená, že transakcie medzi prepojenými (závislými) osobami by mali byť uskutočňované tak, ako by ich uskutočňovali nezávislé osoby.

**„Nezávislá (trhová, obvyklá) cena** je cena, ktorá by bola dohodnutá nezávislými stranami pri porovnateľnej transakcii za porovnateľných podmienok. Je dôležitá na determináciu zdaniteľného zisku v každej krajine.“[23]

Na stanovenie správneho zdaniteľného základu je nevyhnutné prepočítať uskutočnené obchodné (transferové) transakcie s využitím princípu nezávislého vzťahu. Tento zdaniteľný základ uskutoční daňovník až po konzultovaní s daňovými orgánmi tak, že aplikuje niektorú z metód transferového ocenenia. Súčasné zložité obchodné podmienky nám bránia v stanovení len jednej ceny, ktorá by bola reprezentatívnou vzorkou princípu nezávislého vzťahu. Veľmi často sa určuje obchodné rozpätie alebo rozsah nezávislých cien, ktoré zodpovedajú požiadavkám princípu nezávislého vzťahu.

„Princíp nezávislého vzťahu predstavuje medzinárodnú normu pre ocenenie transferu na ktorej sa dohodli členské štáty OECD, že budú používať skupiny nadnárodných spoločností a správy daní pre daňové účely. Definícia princípu nezávislého vzťahu podľa Modelovej zmluvy OECD článku 9 odseku 1 je zakomponovaná do Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, ktorá je publikovaná vo Finančnom spravodajcovi 14/1997 v časti 1.

V prípade, ak navzájom obchodujú dve nezávislé spoločnosti, podmienky ich komerčných a finančných vzťahov sú spravidla ovplyvnené trhovými silami. V prípade, ak spolu obchodujú prepojené spoločnosti, ich komerčné vzťahy nemusia byť ovplyvnené trhovými silami, hoci sa prepojené spoločnosti snažia ovplyvniť dynamiku trhových síl vo svojom vzájomnom obchodovaní. Ak ocenenie transferu neberie do úvahy trhové sily a princíp nezávislého vzťahu, môže dôjsť k deformácii daňových výnosov a daňových povinností.“[24]

---

[23] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 219 - 220. ISBN 978-80-225-3772-8.

[24] Finančný spravodajca 14/1997, Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. 1. časť

Hlavný dôvod prijatia princípu nezávislého vzťahu je fakt, že zabezpečuje rozsiahlu rovnoprávnosť zdanenia nadnárodných spoločností a nezávislých spoločností. V snahe zabezpečiť rovnakú úroveň zdanenia pre prepojené a nezávislé spoločnosti bráni vytváraniu daňových zvýhodnení, resp. znevýhodnení. Výsledným efektom je podpora rastu medzinárodného obchodu a rozvoj v oblasti zahraničných investícií. Efektivitu princípu nezávislého vzťahu potvrdzuje daňová prax najmä v oblastiach predaja a nákupu komodít a úverovania finančných prostriedkov. Avšak, existujú aj prípady pri ktorých efektivita tohto princípu klesá , napr. nadnárodné spoločnosti podnikajúce v integrovanej produkcii vysoko špecializovaného tovaru, v oblasti jedinečného nehmotného majetku a v oblasti poskytovania špecializovaných služieb. Možné ťažkosti pri aplikácii tohto princípu môžu nastať v prípade, ak sa prepojené spoločnosti zapájajú do obchodov, ktoré by nezávislé spoločnosti nikdy neuzavreli. Odchýliť sa od princípu nezávislého vzťahu môže mať vážne daňové dopady a to najmä riziko dvojitého zdanenia. Cieľom členských štátov OECD je vytvoriť harmonizovaný vzťah medzi podnikateľskou sférou a správou daní, čo zabezpečí optimálne daňové podmienky a zabráni dvojitému zdaneniu.

### *3.1.2 Princíp porovnateľnosti*

**Dôvod** na skúmanie porovnateľnosti je fakt, že aplikácia princípu nezávislého vzťahu spravidla vychádza z porovnania priebehu kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií. Užitočnosť z porovnania sa dosiahne v prípade, ak sú dostatočne porovnateľné príslušné ekonomické ukazovatele, ktoré sa porovnávajú.

Daňový subjekt musí porovnať obchodné a finančné transakcie uskutočnené medzi závislými osobami s obchodnými a finančnými transakciami v nezávislom vzťahu. Porovnateľné podmienky sú také, ak neexistuje významný rozdiel medzi týmito transakciami, t. j. medzi obchodnými vzťahmi závislých a nezávislých osôb. Analýza porovnateľnosti priamo vyplýva zo Smernice o transferovom oceňovaní.

Pri analýze porovnateľnosti je potrebné pochopiť ako skonštatujú prípadné transakcie nezávislé spoločnosti. Porovnateľnosť znamená, že žiadna diferencia medzi porovnávanými prípadmi nemôže významne ovplyvniť podmienky, ktoré daná metóda skúma (cena alebo obchodné rozpätie).

**Faktory,** z ktorých analýza porovnateľnosti vychádza sú:

- charakter majetku alebo služieb,
- analýza funkcií, miera vykonávaných funkcií, znášané riziká (vrátane miery využívania majetku)
- zmluvné podmienky,
- ekonomické podmienky,
- podnikateľská (obchodná) stratégia.

Pri **charaktere majetku alebo služby** sa dôraz kladie najmä vtedy, keď porovnávam cenu produktu alebo cenu služby. Rozdiely v konkrétnych charakteristikách majetku alebo služieb často vyplývajú, aj keď len čiastočne z rozdielov v ich hodnote na voľnom trhu. Preto porovnanie týchto vlastností môže byť užitočné pri stanovení porovnateľnosti kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií. Vo všeobecnosti platí, že podobnosť transferového majetku alebo služieb bude mať väčší význam pri porovnaní cien kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií, ako pri ziskovej marže. Na porovnateľnosť môžu mať vplyv rozličné faktory ako je:

- kvalita,
- dostupnosť,
- povaha a rozsah služby,
- typ majetku.

Princípom **analýzy funkcií** je vyjadriť vzťah v rámci kontrolovaných subjektov na jednotlivých úkonoch celého procesu, t. j. zadefinovanie funkcií jednotlivých „článkov“ závislej transakcie, ktorý vlastne vyjadruje aj mieru podielu jednotlivých účastníkov na zisku. Funkčná analýza zahrňuje záznam postupu (toku) výrobku alebo služby v rámci organizácie počnúc návrhom, výskumom a vývojom cez výrobu a testovanie až po marketing a predaj tretím stranám, alebo jeho interné využitie.

Cena transakcie medzi dvoma nezávislými spoločnosťami zvyčajne zohľadňuje funkcie, ktoré dané spoločnosti vykonávajú. Funkčná analýza identifikuje ekonomicky významné činnosti a zodpovednosť, resp. riziko znášané zúčastnenými stranami. Medzi riziká, ktoré treba brať do úvahy patria:

- trhové riziko,

- riziko straty spojené s investíciami do majetku, strojov a vybavenia, prípadne s jeho používaním,
- riziko úspechu alebo zlyhania pri investovaní do výskumu a vývoja,
- riziko nepredajnosti tovaru,
- finančné riziko (menové, úrokové)
- úverové riziko (platobné riziko odberateľov).

Z logiky princípu analýzy výsledkom by malo byť následne aj právo na určitú mieru zisku podľa toho aké riziko, ktorý daný článok na seba preberá. Je rozdiel, ak napr. distribučná spoločnosť preberá na seba marketingové a aj reklamné služby ako skutočnosť, že je len súčasťou reťazca, pričom dostane svoju fixnú odmenu bez akéhokoľvek rizika.

Všeobecná definícia rizika je jednoduchá. Je to neistota, t. j. aký bude výstup vyplývajúci z podnikateľského rozhodnutia alebo činnosti. Zvýšené riziko znamená zvýšenú neistotu či väčší počet možných výstupov. Riziko je dôležitý faktor. Ak spoločnosť berie na seba väčšie riziko očakáva vyšší zisk. Ak jedna časť firmy podstúpi v transakcii riziko a z výsledného zisku tohto rizika profituje iná časť, nie je to v súlade s princípom transferového oceňovania.

*Prípadová štúdia č. 1: Funkčná analýza.*

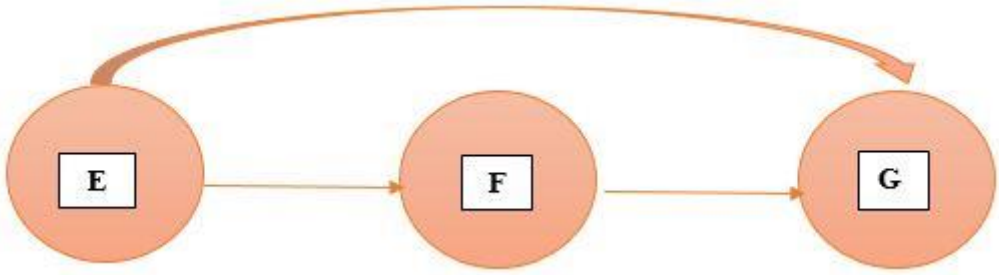
*Máme tri spoločnosti ( v rámci kontrolovaných transakcií) a to spoločnosť E, F, G, pričom reálna ekonomická pridaná hodnota ( t. j. väzba na funkčnú analýzu ekonomických aspektov ako je využívanie majetku, marketing, vývoj a riziká je nasledovná:*

- *Spoločnosť E– 50%*
- *Spoločnosť F – 35%*
- *Spoločnosť G – 15%*

*Zisková marža je však delená pomerom:*

- *Spoločnosť E – 10%*
- *Spoločnosť F – 20%*
- *Spoločnosť G – 70%*

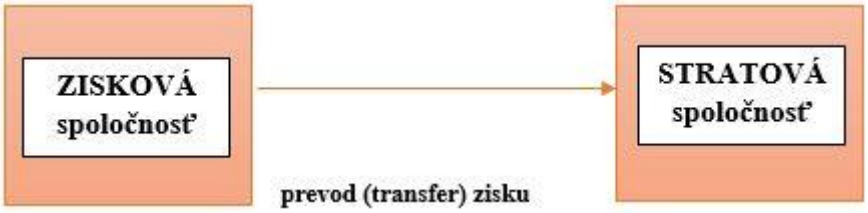
*Schéma č. 8: Únik zisku podľa pravidiel transferového oceňovania*




Zdroj: *vlastné spracovanie.*

*Dôvodom takéhoto konania je práve optimalizácia zisku do krajín, kde je výhodnejšie daňové prostredie (napr. rôzne daňové raje). Môže ísť aj o iné ekonomické zvýhodnenia, ktoré vedú k odlivu daní zo štátu, kde je najväčšia pridaná hodnota v danom reťazci. Práve tieto aspekty sú dôvodom sledovania a skúmania funkčnej analýzy.*

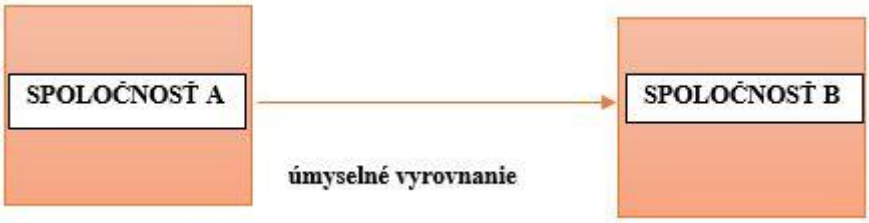
*Schéma č. 9: Transfer zisku.*




*Zdroj: vlastné spracovanie.*

*Zisková spoločnosť a stratová spoločnosť sú kontrolované subjekty. Zisková spoločnosť prevedie svoj zisk do stratovej spoločnosti pričom ekonomická pridaná hodnota vôbec nekorešponduje s týmto obchodným vzťahom (funkčná analýza). Účelom je len zníženie daňového zaťaženia ziskovej spoločnosti.*

*Schéma č. 10: Úmyselné vyrovnanie.*




Zdroj: vlastné spracovanie.

*Spoločnosť A poskytne určité náhrady spoločnosti B (napr. vo forme licenčných poplatkov alebo know how), ktoré vedú k optimalizácii a podľa smernice je povinná skúmať, či takéto obchodné vzťahy sú teda na úrovni nezávislého vzťahu.*

Analýzou funkcií sa určí v rámci kontrolovanej transakcie, v akom rozsahu sa podieľa na predmetnom obchode jednotlivý člen kontrolovanej skupiny, pričom systém funguje tak, že sa určia všetky ekonomické funkcie, riziká, majetok a pridelí sa im jednotlivá váha pre každý subjekt v skupine, ktorý sa podieľa na predmetnej transakcii.

Analýza funkcií má veľký vplyv na rozhodnutie kontrolovaných subjektov pri výbere metódy transferového oceňovania.

Príklad na činnosti, ktoré môžu byť vykonávané v kontrolovanej skupine rôznymi členmi podľa ich váhy angažovanosti (váhu je možné určiť stupnicou zodpovednosti jednotlivých účastníkov skupiny):

- výskum a vývoj,
- marketing,
- odbyt,
- administratíva,
- výroba,
- propagácia,
- distribúcia,
- kalkulácie a cenotvorba.

Pri nezávislom obchodovaní **zmluvné podmienky** vo všeobecnosti formálne alebo neformálne definujú zodpovednosť, riziko a zisk, ktoré sa majú rozdeliť medzi stranami. Preto by mala byť analýza zmluvných podmienok súčasťou vyššie uvedenej analýzy funkcií. Podmienky transakcie môžu byť dohodnuté v komunikácii medzi stranami a to nielen vo forme písomnej zmluvy. Ak podmienky nie sú zachytené písomnou formou, zmluvné vzťahy strán musia byť odvodené od správania sa nezávislých spoločností a ekonomických princípov, ktoré vo všeobecnosti upravujú vzťahy medzi nezávislými spoločnosťami.

Analýza **ekonomických podmienok** vychádza z faktu, že nie každý trh je rovnaký a preto nemusí platiť pravidlo princípu rovnakých služieb a majetku musí byť rovnaká cena. Preto je možné analyzovať napr:

- kúpyschopnosť zákazníkov,
- analýza trhu,

- náklady na jednotlivé služby a majetok,
- politika štátu,
- konkurencieschopnosť.

Pri analýze kontrolovaných subjektov je nutné skúmať aj **obchodné stratégie,** spôsob a schémy prenikania na trhy. Príkladom môže byť spoločnosť, ktorá sa snaží vstúpiť na trh alebo zvýšiť svoj podiel na trhu, je ochotná dočasne znášať zvýšené marketingové náklady, čo má dopad na nižší zisk spoločnosti. V rámci obchodných stratégii je takisto nutné analyzovať mieru rizika tejto obchodnej stratégie s ktorou sú spojené aj zvýšené náklady, napr. uvedenie výrobku na trh.

Analýza porovnateľnosti má poskytnúť informácie o jednotlivých kontrolovaných subjektoch v rámci obchodnej transakcie, ktoré majú určiť, či metóda transferového oceňovania definuje, resp. spĺňa väzbu na nezávislý vzťah. V prípade vzniku rozdielov, aby bolo možné upraviť tieto rozdiely na daňové účely. Samozrejme rozsah analýzy závisí aj od skutočnosti, v ktorej skupine daňovníkov sme (či máme povinnosť viesť skrátenú dokumentáciu, základnú alebo úplnú). Čím je transakcia rizikovejšia, tým by mala byť analýza uskutočnená podrobnejšie, aby daňový subjekt preukázal, že cena je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

## 3.2. Akceptované metódy transferového oceňovania

Metódy transferového oceňovania sú upravené v zákone o dani z príjmov. Ich použitím dochádza k úprave základu dane závislých osôb o rozdiel, o ktorý sa líšia ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch medzi závislými osobami od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch. Na zistenie tohto rozdielu sa aplikuje niektorá z metód transferového oceňovania, alebo kombinácia viacerých metód, pričom je možné použiť len takú metódu, ktorej aplikácia je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Metódy transferového oceňovania možno členiť na:[25]

1. tradičné metódy (sú založené na porovnávaní cien transakcií)
    - metóda nezávislej trhovej ceny – CUP,
    - metóda následného predaja – RPM,

[25] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 238. ISBN 978-80-225-3772-8.

- metóda zvýšených nákladov – C+.

2. ziskové metódy (založené na porovnávaní zisku):
    - metóda delenia zisku - PSM,
    - metóda čistého obchodného rozpätia - TNMM
3. ďalšie odvodené metódy:
    - metóda porovnania ziskov – CPM,
    - metóda návratnosti investovaného kapitálu – RCM,
    - metóda alokácie globálnych ziskov – GPA.

Jednotlivé metódy charakterizujeme v nasledovných podkapitolách a následne ich aplikujeme na praktických príkladoch.

### *3.2.1. Metódy vychádzajúce z porovnania ceny*

**Metóda nezávislej trhovej ceny** (angl. *Comparable uncontrolled price method*) je definovaná v § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov ako metóda pri ktorej sa porovnáva cena prevodu majetku alebo služby dohodnutá medzi závislými osobami s porovnateľnou nezávislou trhovou cenou dohodnutou medzi nezávislými osobami. V prípade, ak je medzi týmito cenami rozdiel, cena dohodnutá medzi spriaznenými osobami sa nahradí nezávislou trhovou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných podmienok.“[26] Táto metóda vychádza z porovnávania ceny produktu alebo služby, ktorá je dohodnutá medzi závislými osobami s cenou porovnateľného produktu, resp. služby dohodnutou medzi nezávislými osobami za porovnateľných podmienok. Označuje sa za priamu a jednostrannú metódu, pretože pri jej použití sa priamo porovnávajú ceny produktov a služieb a jednostranná je preto, lebo sa testuje pri nej iba jedna strana transakcie.

Táto metóda porovnáva cenu určenú na trhu s cenou v rámci kontrolovaných subjektov. V minulosti sa kládol tejto metóde veľký význam a preto daňový subjekt musel dokazovať, prečo neuplatnil túto metódu, ale napríklad metódu delenia zisku. Novelou smernice došlo k zrovnoprávneniu metód, t. j. je na rozhodnutí daňového subjektu akú metódu si vyberie a ktorú bude deklarovať v rámci svojej transferovej dokumentácie.

[26] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov, v znení neskorších predpisov, §18, ods.2, písm. a).

Pri výbere metódy však hrá úlohu dostupnosť informácií na porovnanie (zhromažďovanie údajov v rámci analýzy), ktoré následne vedú k použitiu najvýhodnejšej metódy pre daňovníka.

Metóda nezávislej trhovej ceny je využiteľná v prípade:

- ak podnik nakupuje a predáva ten istý porovnateľný tovar, službu závislej osobe a súčasne nezávislej osobe (máme k dispozícii vnútorné porovnateľné údaje),
- pri finančných vzťahoch (napríklad úrokové sadzby z úverov),
- ak ide o tovary, ktoré sú predmetom obchodovania na komoditnom trhu,
- ak ide o bežné tovary a rutinné služby (nie špecifické, výnimočné na trhu).

Môžu nastať aj prípady, kedy je použite tejto metódy limitované. Ide o nehmotný majetok, ako sú patenty a licencie, kde je každá transakcia jedinečná a žiadne dve nie sú identické.

*Prípadová štúdia č. 2: Metóda nezávislej trhovej ceny.*

*Existuje spoločnosť Gama Austria, s. r. o. so sídlom v Rakúsku a tiež jej dcérska spoločnosť Gama Slovakia, s. r. o. so sídlom na Slovensku. Obidve spoločnosti sú riadené tými istými fyzickými osobami. Na základe majetkovej a personálnej prepojenosti ide o závislé osoby podľa § 2 písm. n) zákona o dani z príjmov.*

*Spoločnosť Gama Slovakia, s. r. o. predáva tovar svojim odberateľom za jednotkovú cenu 1000 €/ks. Úplné vlastné náklady sú 800 € a obchodné rozpätie je 200 €. Spoločnosť Gama Slovakia, s. r. o. predáva ten istý tovar svojej materskej spoločnosti Gama Austria, s. r. o. za jednotkovú cenu 800 €/ks, čiže na úrovni úplných vlastných nákladov.*

*Daňový úrad požiadal spoločnosť Gama Slovakia, s. r. o. o relevantné vysvetlenie, ktoré by preukázalo rozdielne podmienky pri predaji tovaru pre nezávislých odberateľov a materskú účtovnú jednotku.* ***Skutočný dôvod na použité rozdielne ocenenie tovaru bol fakt, že spoločnosť Gama Austria, s. r. o. so sídlom v Rakúsku vykazovala prechodne celkovú daňovú stratu,*** *teda bolo výhodnejšie produkovať čiastkový zisk v tejto spoločnosti z tohto obchodu. V zmysle §17 ods. 5 zákona o dani z príjmov bude musieť spoločnosť Gama Slovakia, s. r. o. o tento rozdiel (1000 € - 800 € = 200 €) zvýšiť základ dane.*

*Prípadová štúdia č. 3: Metóda nezávislej trhovej ceny.*

1. *Spoločnosť A vyrába kvalitné víno odrody Alibernet, ktoré predáva distribútorovi spoločnosti B (zahraničnej závislej osobe) za cenu 8 € za fľašu.*
2. *Prepravné náklady z ceny fľaše vína predstavujú 2 €.*
3. *Nezávislý výrobca vína spoločnosť C predáva nezávislému distribútorovi spoločnosti D víno porovnateľnej kvality odrody Alibernet, vyrábanej rovnakým technologickým postupom za cenu 12,50 € za fľašu. Prepravné náklady za cenu fľaše vína predstavujú 2,50 €.*

***Riešenie: Aká má byť transferová cena?***

***1.*** Cena po odpočítaní prepravných nákladov:
8 € - 2 € = 6 €/fľaša.

***2.*** Cena po odpočítaní prepravných nákladov:
12,50 € - 2,50 € = 10 €/fľaša.

***3.*** **Cena v súlade s princípom nezávislého vzťahu:**
10 € + 2 € = 12 €/ fľaša.

Vzhľadom na to, že pri **metóde nezávislej trhovej ceny** sa transferová cena stanovuje porovnaním ceny dohodnutej medzi zahraničnými závislými osobami (A – B) s porovnateľnou cenou medzi nezávislými osobami (C – D) sme stanovili transferovú cenu 12 €/fľaša. Táto skutočnosť vyplýva z princípu nezávislého vzťahu.

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

zahraničná závislá osoba tovar nakúpený od niektorého člena nadnárodnej skupiny predáva nezávislej osobe.“[27]

Táto cena (opakovaná predajná cena) sa potom zredukuje o príslušné hrubé obchodné rozpätie (marža opakovanej predajnej ceny), ktoré predstavuje sumu, z ktorej sa bude snažiť tento predajca pokryť svoje náklady na predaj a prevádzkové náklady a z hľadiska vykonaných funkcií realizovať príslušný zisk (berúc do úvahy použitý majetok a predpokladané riziko). To, čo zostane po odpočítaní hrubého obchodného rozpätia možno považovať po oprave, ktorý pokrýva ostatné náklady viažuce sa na nákup produktu (napr. colné povinnosti), za nezávislú cenu, za pôvodný transfer majetku medzi prepojenými spoločnosťami. **Táto metóda je pravdepodobne najvhodnejšia pri aplikácii na marketingové operácie alebo distribučné činnosti, ktoré sú určené len na predaj.**

Problém tejto metódy spočíva v skutočnosti zistenia obchodného rozpätia používaného v nezávislých vzťahoch. Príkladom môže byť distribučná odmena, ktorú používa štandardne distribútor alebo určité percento z predajnej ceny.

**Vzorec:**

**NNC = PC – (OR x PC)**

**NNC - nezávislá nákupná cena**

**PC – predajná cena**

**OR - obchodné rozpätie, uplatňované v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu.**

*Prípadová štúdia č. 4: Metóda následného predaja*

*Spoločnosť A1 založila spoločnosť A2 v inom štáte za účelom distribúcie a predaja tovaru v danej krajine. Spoločnosť mala nasledovné náklady, zisk a predajnú cenu:*

[27] BAŠTINCOVÁ, A. 2016. *Účtovníctvo a dane právnických osôb*: Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 95. ISBN 978-80-816-8398-5.

**Tabuľka č. 3: Metóda následného predaja.**

| Ukazovateľ | Spoločnosť A1 | Spoločnosť A2 |
|---|---|---|
| Výrobné náklady (kúpna cena) | 1000 | 1100 |
| Náklady na distribúciu | 20 | 30 |
| Predajná cena | 1100 | 1400 |
| Zisk | 80 | 270 |
| Sadzba dane | 20% | 10 % |
| Daň | 16 | 27 |

Zdroj: vlastné spracovanie.

*Na základe dostupných údajov a analýzy trhu bolo zistené, že distribútori používajú štandardnú ziskovú maržu* ***13%****. Táto informácia je veľmi dôležitá pre správne určenie obvyklej ceny, t. j. na základe nezávislého obchodného vzťahu.*

***Riešenie:***

**Tabuľka č. 4: Riešenie prípadovej štúdie na aplikáciu metódy následného predaja.**

| *Ukazovateľ* | *Spoločnosť A1* | *Po úprave* | *Spoločnosť A2* | *Po úprave* |
|---|---|---|---|---|
| *Výrobné náklady (kúpna cena)* | *1000* | *1000* | *1100* | *1218* |
| *Náklady na distribúciu* | *20* | *20* | *30* | *30* |
| *Predajná cena* | *1100* | *1218* | *1400* | *1400* |
| *Zisk* | *80* | *198* | *270* | *152* |
| *Sadzba dane* | *20%* | *20 %* | *10 %* | *10 %* |
| *Daň* | *16* | *39,60* | *27* | *15,20* |

Zdroj: vlastné spracovanie.

*Spoločnosť A1 so sídlom na území SR je výrobcom tovaru x, ktorý dodáva závislej osobe spoločnosti A2 so sídlom v zahraničí za jednotkovú cenu 1 100 p. j. Spoločnosť A2 tento tovar bez akýchkoľvek úprav predáva ďalej nezávislému odberateľovi A3 za jednotkovú*

*cenu 1 400 p. j. Zisková prirážka v porovnateľných obchodoch medzi nezávislými osobami je 13%.*

*Výpočet transferovej ceny dohodnutej medzi závislými osobami A1 a A2 by mal byť nasledovný:*

**[ 1400 – (13% x 1 400)] = 1 218 p. j.**

**Tabuľka č. 5: Vplyv metódy následného predaja na daňové zaťaženie spoločností.**

| Ukazovateľ | A1 | A2 | Súčet |
|---|---|---|---|
| Daň pre úpravou | 16 | 27 | 43 |
| Daň po úprave | 39,60 | 15,20 | 54,80 |
| Rozdiel | +23,60 | -11,80 | +11,80 |

*Zdroj: vlastné spracovanie.*

*Z uvedených výpočtov vyplýva, že použitie vypočítanej transferovej ceny (1 218 p. j.) vplýva na výšku zisku závislých osôb A1 a A2. Determinuje aj výšku daňového zaťaženia, ktoré je po kumulácii jednotlivých daňových povinností pri odlišných daňových sadzbách v konečnom dôsledku vyššie o 11,80 p. j. Pre dodržanie princípu nezávislého vzťahu je nevyhnutné takto postupovať, aby sa dodržala nezávislosť pri uskutočňovaní obchodných transakcií.*

Príslušné obchodné rozpätie opakovanej predajnej ceny sa najjednoduchšie určí tam, kde predajca nepridáva produktu žiadnu podstatnú hodnotu (rovnaký princíp platí aj pre metódu zvýšených nákladov alebo čistého obchodného rozpätia). Naopak metódou opakovanej predajnej ceny sa dospeje zložitejšie k nezávislej cene, ak sa tovar pred predajom ďalej spracováva.

**„Metóda zvýšených nákladov (Cost Plus Method – C+)** meria nezávislú transferovú cenu zvýšením nákladov daňovníka o primeranú obchodnú prirážku, ktorá je odvodená od obchodného rozpätia realizovaných nekontrolovaných transakcií. Obchodné rozpätie reprezentuje hodnotu produkčných funkcií vrátane operatívneho zisku adekvátneho k investovanému kapitálu a predpokladanej rizikovosti podnikania. Metóda sa využíva v typových situáciách, kde jedna zo strán má úlohu zmluvného partnera, ktorého tržby sú

zložené z nákladov a ziskovej prirážky, pričom riziká a väčšina ziskov alebo strát patrí druhej zmluvnej strane.“ [28]

Metóda zvýšených nákladov vychádza z nákladov na transferovaný majetok alebo služby poskytované príslušnému odberateľovi, ktoré vznikli dodávateľovi majetku (alebo služieb) v kontrolovanej transakcii. Táto metóda vychádza zo zisku, ktorý sa vypočíta z priamych a nepriamych nákladov. Do výpočtu štandardne nevstupujú prevádzkové náklady, ak by však v nezávislom obchodnom vzťahu boli zohľadnené tieto skutočnosti, potom kontrolovaný subjekt pri určení nezávislého vzťahu musí zohľadniť túto skutočnosť a následne vyjadriť maržovú prirážku z takejto hodnoty nákladov.

Problém v praxi v tom, že je ťažko získať nákladovú základňu u nekontrolovaných subjektov.

*Prípadová štúdia č. 5: Metóda zvýšených nákladov*

*Spoločnosť Time, s. r. o. je domáci výrobca časového mechanizmu do hodín pre voľný trh. Spoločnosť Time, s. r. o. predáva tento produkt svojej zahraničnej dcérskej spoločnosti Clock. Spoločnosť Time, s. r. o. má 5 % zvýšenie hrubého zisku vzhľadom na výrobnú prevádzku. Spoločnosť X, Y a Z sú nezávislí domáci výrobcovia časových mechanizmov do hodín na voľnom trhu. Spoločnosť X, Y a Z obchodujú s nezávislým odberateľom. Spoločnosti X, Y a Z majú zvýšenie hrubého zisku vzhľadom na ich výrobnú prevádzku v rozsahu od 3% do 5%. Spoločnosť Time, s. r. o. vykazuje náklady na vedenie, administratívu a všeobecné náklady ako sú prevádzkové náklady a teda tieto náklady sa nezohľadnia v nákladoch predávaného tovaru. Zvýšenie hrubého zisku spoločnosti X, Y a Z však zohľadňuje náklady na vedenie, administratívu a všeobecné náklady ako súčasť nákladov predávaného tovaru. Preto sa musí zvýšenie hrubého zisku spoločnosti X, Y a Z upraviť tak, aby bolo zhodné s účtovaním.*

[28] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 242. ISBN 978-80-225-3772-8.

**Metóda zvýšených nákladov vychádza zo základného vzorca:**

$$CP = \frac{PC - NN}{NN}$$

kde:

a) **PC – predajná cena**
b) **NN – náklady nezávislej osoby**
c) **CP – cenová prirážka uplatňovaná v nezávislom vzťahu**
d) **N – náklady závislej osoby**

Potom predajná cena sa vypočíta ako:

**PC = N +(CP x N)**

*Prípadová štúdia č. 6: Metóda zvýšených nákladov*

*Spoločnosť Home, a. s. so sídlom v Českej republike má dcérsku spoločnosť Home Bratislava, a. s. so sídlom v Slovenskej republike. Obe spoločnosti sú riadené tými istými fyzickými osobami. Ide o závislé osoby podľa § 2 písm. n) zákona o dani z príjmov, a to na základe personálnej prepojenosti.*

*Predmetom činnosti spoločnosti Home Bratislava, a. s. je výroba a predaj elektromotorov do domácich spotrebičov. Ide o typovo štandardné výrobky zoradené do výkonového radu (výkon je meraný v kW). Cenová politika spoločnosti Home Bratislava, a. s. je taká, že cena elektromotorov sa odvíja od ich výkonov, pričom základný rad elektromotorov s výkonom 10 kW stojí 200 €/ks.*

*Home Bratislava, a. s. predávala svoje výrobky v rôznej cene. V štandardnej cene 200 €/ks viacerým nezávislým odberateľom, ale v cene 100 €/ks svojej materskej spoločnosti. Táto odchýlka znížila základ dane, preto daňový úrad požiadal spoločnosť o odôvodnenie.*

***Riešenie (odôvodnenie):***

*Nižšie jednotkové ocenenie pre zahraničnú materskú spoločnosť vyplýva z faktu, že išlo o nedokončené výrobky. V rámci kooperácie prepojených účtovných jednotiek bude materská účtovná jednotka na tieto výrobky ešte montovať elektronický riadiaci systém. Na*

*elektromotoroch predaných iným nezávislým odberateľom bol riadiaci systém už namontovaný.*

***Daňový úrad si overil vecnú správnosť vysvetlenia, pričom konštatoval, že riadiaci systém predstavuje rozdiel v ocenení (200 – 100 = 100 €/ks). Daňový úrad akceptoval odôvodnenie spoločnosti ako opodstatnené. Rozdiel v ocenení sa dostatočne ekonomicky, vecne a technicky odôvodnil (vrátane výrobnej kalkulácie), nakoľko porovnávať možno ceny výrobkov v rovnakom technickom prevedení (v stupni dokončenia).***

### *3.2.2 Metódy vychádzajúce z porovnania zisku*

Ziskové metódy vychádzajú z porovnania zisku, ktorý plynie z konkrétnej kontrolovanej transakcie. V súčasnosti sa už neuplatňuje hierarchický postup pri výbere metódy transferového oceňovania, všetky sú rovnocenné. Použitie týchto metód je vhodné, najmä ak neexistuje dostatok spoľahlivých údajov pre vykonanie analýzy porovnateľnosti, alebo ak je predmetom kontrolovanej transakcie dodanie jedinečného produktu alebo služby, prípadne transakcia zahŕňa nehmotné aktíva vysokej hodnoty, napr. obchodné meno, ochranná známka.

„**Metóda delenia zisku** je upravená v § 18 ods. 3 písm. a) zákona o dani z príjmov. Vychádza z takého delenia predpokladaného zisku dosiahnutého z kontrolovanej transakcie medzi závislými osobami, aké by očakávali nezávislé osoby pri spoločnom podnikaní pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu. Je to dvojstranná metóda, pri jej použití je dôležité mať informácie o oboch zmluvných stranách transakcie. Pre použitie tejto metódy delenia zisku je nevyhnutné, aby sa v rámci transakcie dosiahol agregovaný (kombinovaný zisk), ktorý má byť predmetom delenia. Delenie týchto ziskov sa môže realizovať aj na základe agregovaného kľúča.“[29]

Pri metóde delenia zisku sa najskôr určí zisk (predpokladaný alebo skutočný), ktorý má byť rozdelený medzi prepojené spoločnosti z kontrolovaných transakcií. Potom sa zisky medzi prepojenými spoločnosťami rozdelia na ekonomicky prípustnom základe, ktorý približuje delenie zisku, ktorý by sa objektívne očakával a odzrkadlil v nezávislých dohodách (joint venture). Kombinovaný zisk môže byť celkový zisk z transakcií alebo reziduálny (zvyškový) zisk, ktorý má za cieľ reprezentovať zisk, ktorý sa nedá jednoznačne

[29] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p., §18, ods.3, písm. a).

prisúdiť jednej strane (zisk plynúci z vysoko hodnotného, niekedy unikátneho nehmotného majetku). Príspevok každej spoločnosti vychádza z analýzy funkcií a analýzy používania majetku. Medzi kritériá externého trhu patrí, napr. percentuálne delenie zisku alebo návratnosť sledovaná u nezávislých spoločností s porovnateľnými funkciami. Silnou stránkou tejto metódy je skutočnosť, že sa nespolieha priamo na porovnanie transakcií v nezávislom vzťahu a preto sa použije, napr. vtedy, ak neexistuje porovnateľnosť v nezávislom vzťahu. Slabou stránkou tejto metódy je práve skutočnosť získavania dostatočných informácií na porovnanie, pretože čím menej informácií je z externého prostredia, tým je delenie zisku subjektívnejšie.

Pri metóde delenia zisku môže ísť o:

- kontribučnú analýzu delenia zisku
- reziduálnu analýzu delenia zisku
- dostatočnú analýzu delenia zisku

Pri kontribučnej analýze sa zisk prisudzuje podľa stupňa účasti jednotlivých členov kontrolovanej skupiny. Reziduálna (zvyšková) analýza delenia zisku, kedy sa zabezpečí dostatočný zisk vo väzbe na návratnosť investícií podľa pravidiel nezávislého vzťahu a následne zvyškový zisk alebo strata sa rozdelia podľa faktov a skutočností, ako by si ho delili nezávislé spoločnosti. Metóda delenia zisku však môže byť určená aj iným možným spôsobom (dostatočnou analýzou), ktorá by preukazovala skutočnosti nezávislého vzťahu.

*Prípadová štúdia č. 7: Metóda delenia zisku.*

*Spoločnosti vyrábajú (firma Delta) a distribuujú (firma Zeta) spoločný produkt, ktorý je neporovnateľný na trhu z dôvodu kvality (majú vyvinutý druh materiálu, ktorý konkurencia nemá). Stanovili si kľúč delenia reziduálu k nákladovosti 2:3, pretože spoločnosť Delta vynaložila na vývoj 3 milióny eur a spoločnosť Zeta vynaložila na posilnenie značky výdavky 4,5 miliónov eur čo vyjadruje* ***pomer 2:3.*** *V rámci nezávislého vzťahu bolo analýzou určené, že nezávislý distribútor má maržu 4% a výrobca má prirážku k výrobným nákladom 15%.* ***Výpočet transferovej ceny pri aplikácii metódy delenia zisku na základe reziduálnej analýzy je nasledovný***:

**Tabuľka č. 6: Metóda delenia zisku.**

| **Predajná cena voči nezávislým odberateľom (spoločné tržby)** | **10 mil.** |
|---|---|
| Výrobné náklady (spoločné) | 5 mil. |
| Prevádzkové náklady (spoločné) | 2 mil. |
| Prevádzkový zisk | 3 mil. (10 mil. – 5 mil. – 2 mil.) |
| Zisk spoločnosti Delta (pri 15% nej rentabilite výrobných nákladov) | 0,75 mil (15 % x 5 mil) |
| Zisk spoločnosti Zeta (pri 4% nej rentabilite tržieb) | 0,4 mil ( 4 % x 10 mil.) |
| Čistý zisk spolu | (0,75 mil. + 0,4 mil.) = 1,15 mil. |
| Reziduálny zisk na rozdelenie | 3 – 1,15 = 1,85 mil |
| Podiel spoločnosti Delta na reziduálnom zisku | 0,74 mil. (2/5 x 1,85 mil.) |
| Podiel spoločnosti Zeta na reziduálnom zisku | 1,11 mil (3/5 x 1,85 mil.) |
| Čistý zisk spoločnosti Delta | **1,49** mil (0,75 mil. + 0,74 mil. ) |
| Čistý zisk spoločnosti Zeta | **1,51** mil (0,4 mil. + 1,11 mil.) |
| ***Transferová cena (predajná cena – čistý zisk spoločnosti Zeta– prevádzkové náklady spoločnosti Zeta*** | ***10 mil. – 1,51 mil. - 4,5 mil. = 3,99 mil.*** |

**Zdroj:** *spracované podľa https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1580/category/dan-z-prijmov/article/transferove-ocenovanie-metody.xhtml.*

Z tejto prípadovej štúdie vyplýva, že čistý zisk spoločnosti Delta (výrobca) je 1,49 mil., nakoľko sme v zadaní tejto prípadovej štúdie avizovali, že v rámci nezávislého vzťahu má výrobca 15% prirážku k výrobným nákladom. Analogicky spoločnosť Zeta (distribútor) dosahuje zisk 1,51 mil., pretože v rámci nezávislého vzťahu má distribútor 4 % maržu. Vzhľadom na to, že uplatňujeme reziduálnu (zvyškovú) analýzu delenia zisku , kedy sa zabezpečí dostatočný zisk vo väzbe na návratnosť investícií podľa pravidiel nezávislého vzťahu, čo znamená, že najprv sme zohľadnili ziskovú prirážku nezávislého výrobcu (15%) a maržu nezávislého distribútora (4%) a následne zvyškový zisk sme rozdelil podľa zadania prípadovej štúdie v pomere 2:3 k vynaloženým nákladom.

„**Metóda čistého obchodného rozpätia** je definovaná v § 18 ods. 3 písm. b) zákona o dani z príjmov. Metóda analyzuje výšku ziskovej prirážky v kontrolovanej transakcii vo vzťahu k nákladom, tržbám alebo inej základni, ktorú porovnáva so ziskovou prirážkou, ktorá sa používa v nezávislej transakcii. Táto metóda je charakteristická tým, že je založená na porovnaniach na úrovni čistého zisku.“[30]

Táto metóda vychádza z rovnakých princípov ako metóda zvýšených nákladov alebo metóda následného predaja. Pri tejto metóde sa však nevychádza z hrubého zisku ale z čistého zisku, t. j. upraveného o prevádzkové náklady. Táto metóda má silnú stránku v tom, že nie je taká citlivá ako v prípade metódy zvýšených nákladov, kedy sa vychádza z hrubého zisku, ale v tomto prípade môže byť hrubý zisk rôzny, ale čisté obchodné rozpätie je nemenné. Slabou stránkou je skutočnosť, že spoločnosť nemusí mať dostatok informácií na správne posúdenie čistého obchodného rozpätia, pretože vyžaduje informácie o nezávislom čistom obchodnom rozpätí, ktoré môže byť ťažko dostupné.

Využite tejto metódy je rovnaké ako pri metóde následného predaja a metóde zvýšených nákladov v prípadoch, kde nie je možné nájsť údaje o hrubom zisku.

Metóda je jednostranná a možno ju použiť len pri jednotlivých transakciách alebo viacerých rovnakých transakciách. Ak daňový subjekt vykonáva viac rôznych typov transakcií, je potrebné skúmať každú transakciu a s ňou spojené funkcie zvlášť. Túto metódu je vhodné aplikovať po dôslednej funkčnej a rizikovej analýze. Pri aplikácii tejto metódy je odporúčané vychádzať z rôznych ukazovateľov ziskovosti, ako napr. čistý zisk k tržbám, čistý zisk k nákladom, čistý zisk k majetku. Pred aplikáciou tejto metódy je potrebné overiť si, či zvolený ukazovateľ poskytuje spoľahlivé vyjadrenie ziskovosti daňového subjektu a či sú k dispozícii adekvátne údaje o porovnateľných subjektoch.

[30] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v z. n. p., §18, ods.3, písm. b).

*Prípadová štúdia č. 8: Metóda čistého obchodného rozpätia.*

*Účtovná jednotka 123 Poprad, s. r. o. so sídlom na Slovensku je vlastnená zahraničnou účtovnou jednotkou v rozsahu 70% hlasovacích práv. Podľa § 2 písm. n) zákona o dani z príjmov ide o závislé osoby na základe majetkovej prepojenosti.*

*Účtovná jednotka 123 Poprad, s. r. o. predáva svoj tovar nezávislým odberateľom za jednotkovú cenu 1000 €/ks. Úplné vlastné náklady predstavujú sumu 800 €/ks, teda spoločnosť dosahuje štandardne rentabilitu úplných vlastných nákladov vo výške 20%. Účtovná jednotka 123 Poprad, s. r. o. ten istý tovar predáva svojej zahraničnej materskej spoločnosti za jednotkovú cenu 840 €/ ks, čo predstavuje 5 % rentabilitu úplných vlastných nákladov. Tento stav pretrváva v časovom období posledných troch rokov.*

***Odôvodnenie na použité ocenenie tovaru je také, že materská účtovná jednotka má daňové prázdniny v domovskej krajine, teda bolo výhodnejšie produkovať zisk v materskej účtovnej jednotke z tohto obchodu. Na základe uvedeného musí spoločnosť 12 Poprad, s. r. o. rozdiel (1000 € - 840 € x predané množstvo) zahrnúť do základu dane a zdaniť.***

### *3.2.3 Ďalšie odvodené metódy a odsúhlasenie metódy správcom dane*

Okrem spomínaných metód existujú aj ďalšie odvodené metódy, ku ktorým možno zaradiť:

- metódu porovnateľného zisku,
- metódu návratnosti investovaného kapitálu,
- metódu alokácie globálnych ziskov.

**Metóda porovnateľného zisku (Comparable Profit Method – CPM)** je metóda, ktorá patrí medzi ziskové metódy aplikované v Spojených štátoch amerických. Využíva pri transakciách s hmotným aj nehmotným majetkom. V porovnaní s tradičnými metódami, ktoré vychádzajú z princípu porovnávania nekontrolovanej ceny, resp. transakcie, pri tejto metóde sa porovnáva úroveň ziskovosti nekontrolovaných daňových subjektov vykonávajúcich obdobné transakcie v porovnateľných podmienkach. Stanovuje sa tzv. indikátor úrovne ziskovosti. Počíta sa ako pomer zisku k vynaloženým nákladom za skúmané zdaňovacie obdobie a za dve predchádzajúce obdobia v prípade nezávislého podniku. Táto metóda v určitých prípadoch povoľuje využitie štatistických údajov. Pre

námietky európskych štátov k možnosti využitia štatistických údajov bola táto metóda vypustená zo Smernice OECD.

„**Metóda návratnosti investovaného kapitálu (Return on Capital Method – RCM)** vychádza z metódy porovnateľného zisku, kde sa za podstatného ukazovateľa vyberá ukazovateľ návratnosti investovaného kapitálu. Tento ukazovateľ sa v spojených podnikoch porovnáva s návratnosťou kapitálu v nezávislých podnikoch, ktoré uskutočňujú rovnaké alebo podobné aktivity a ktoré vyžadujú rovnaké alebo podobné kapitálové investície.“[31]

**„Metóda alokácie globálnych ziskov (Global Profits Allocation – GPA)** sa neopiera o princíp obvyklých cien. Čistý zisk, ktorý plynie z uskutočnených obchodných transakcií, sa priraďuje jednotlivým zainteresovaným podnikom na základe ich príspevku k dosiahnutému čistému zisku. Základňou tejto metódy sú spravidla celkové náklady alebo mzdové náklady.“[32]

**Odsúhlasenie použitej metódy transferového oceňovania** upravuje § 18 ods. 4 a 5 zákona o dani z príjmov. Odsúhlasenie použitej metódy transferového oceňovania sa prvotne realizuje podaním žiadosti o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy ocenenia. Táto žiadosť sa doručuje písomne správcovi dane a je nevyhnutné ju podať v zákonom stanovenej lehote. Výrazné zmeny nastali aj v tejto oblasti a to v spôsobe určovania výšky poplatku za žiadosť o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy ocenenia. V roku 2016 sa poplatok určoval percentom podľa predpokladanej výšky obchodného podielu. Od 1. 1. 2017 je výška poplatku za podanie takejto žiadosti fixná. Prehľad porovnania poplatkov uvádzame v nasledovnej tabuľke:

[31] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 245. ISBN 978-80-225-3772-8.
[32] LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 245. ISBN 978-80-225-3772-8.

**Tabuľka č. 7: Výška poplatku pri odsúhlasení použitej metódy transferového oceňovania.**

| VÝŠKA POPLATKU ZA ŽIADOSŤ O VYDANIE ROZHODNUTIA O ODSÚHLASENÍ POUŽITIA METÓDY TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA | | |
|---|---|---|
| **Typ odsúhlasenia použitia metódy správcom dane** | **2017** | **2016** |
| *Jednostranné odsúhlasenie* | 10 000 EUR | 4 000 – 30 000 EUR |
| *Odsúhlasenie na základe uplatnenia zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenia* | 30 000 EUR | 5 000 – 30 000 EUR |

*Zdroj: vlastné spracovanie.*

Preverovanie správnosti použitej metódy a sumy rozdielu s daňovou kontrolou, lehotu na predloženie dokumentácie a jazyk, v ktorom sa má dokumentácia vyhotoviť, upravuje § 18 ods. 6 zákona o dani z príjmov. Doba uchovávania transferovej dokumentácie je upravená v § 18 ods. 7 zákona o dani z príjmov, ktorý odkazuje na § 69 zákona č. 563/2009 o správne daní (daňový poriadok). Predkladanie transferovej dokumentácie pri žiadosti o odsúhlasenie použitia metódy transferového oceňovania, pri žiadosti procedúry vzájomných dohôd a Arbitrážnu konvenciu (Dohovor 90/436/EHS z 23. júla 1990 o zamedzení dvojitého zdanenia v súvislosti s úpravou zisku združených podnikov upravuje § 18 ods. 8 zákona o dani z príjmov.

Do konca roku 2014 mali povinnosť používať tzv. „transferové ceny“ len zahraničné závislé osoby, avšak od januára 2015 sa v rámci novelizácie zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov ustanovilo transferové oceňovanie pre účely dane z príjmov aj na tuzemské závislé osoby.

Zhrnutie uvedených metód transferového ocenenia znázorňuje tabuľka:

**Tabuľka č. 8: Zhrnutie metód transferového oceňovania.**

| METÓDY TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA | | |
|---|---|---|
| **TRADIČNÉ METÓDY** | **ZISKOVÉ METÓDY** | **ĎALŠIE ODVODENÉ METÓDY** |
| *metóda nezávislej trhovej ceny* | *metóda delenia zisku* | *metóda porovnateľného zisku* |
| *metóda následného predaj* | *metóda čistého obchodného rozpätia* | *metóda návratnosti kapitálu* |
| *metóda zvýšených nákladov* | | *metóda alokácie globálnych ziskov* |

Zdroj*: vlastné spracovanie.*

## 3.3 Transferová dokumentácia

Táto podkapitola je členená na tri časti. Prvá časť sa zaoberá dokumentačnou povinnosťou závislých osôb, dôvodmi zavedenia tejto povinnosti a novelou zákona o dani z príjmov v oblasti transferovej dokumentácie. Druhá časť popisuje druhy transferovej dokumentácie, ich štruktúru a obsah. Tretia časť tejto podkapitoly je venovaná zostaveniu skrátenej transferovej dokumentácie a uvedeniu jej vzorových častí na reálnom príklade z daňovej praxe pre názorné vysvetlenie a lepšie pochopenie danej problematiky.

### *3.3.1 Dôvody zavedenia dokumentačnej povinnosti*

Dokumentácia k transferovému oceňovaniu sa odvíja zo zákonných požiadaviek a to z § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov vo väzbe na § 18 zákona o dani z príjmov. Súčasťou základu dane závislej osoby podľa § 2 písm. n) až r) je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu. Pri určení rozdielu sa použije postup podľa § 18. Práve na porovnávanie nezávislej ceny je nutné vyhotovenie transferovej dokumentácie, ktorá má definovať väzbu na dodržanie tohto

ustanovenia. V prípade, že by táto cena nebola dodržaná je povinnosť upraviť rozdiel v základe dane na príslušnom riadku daňového priznania pre právnické osoby. Týmto spôsobom sa zabezpečí zdanenie obvyklej ceny. Problém je v tom, že daňovník musí vykonať úkony k tomu, aby zadokumentoval, či transakčná cena pri kontrolovaných transakciách je trhová alebo nie, čo je technicky veľmi náročné.

Cieľom transferovej dokumentácie je preukázať, že ceny používané v obchodných vzťahoch medzi závislými osobami sú stanovené na báze nezávislého vzťahu. Čím je väčšia frekvencia uzatvárania rizikových obchodov, tým je vhodnejšie mať podrobnejšiu analýzu obchodného vzťahu, tzn. viesť podrobnejšiu transferovú dokumentáciu.

*Významnou zmenou v oblasti transferovej dokumentácie je vydanie nového Usmernenia Ministerstva financií č. MF/014283/2016 – 724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Toto usmernenie nahrádza usmernenie MF SR Slovenskej republiky č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie používanej daňovníkom.*

### *3.3.2 Obsah a štruktúra transferovej dokumentácie*

Obsah transferovej dokumentácie v súčasnosti upravuje Usmernenie MF SR č. MF/014283/2016-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktoré je zverejnené na webovom portáli Ministerstva financií vo Finančnom spravodajcovi č. 22/2016. Novelizované usmernenie sa skladá zo 7 Článkov a to:[33]

- **Článok 1** - Úvodné ustanovenie,
- **Článok 2 –** Všeobecné zásady,
- **Článok 3 –** Skrátená dokumentácia,
- **Článok 4** – Základná dokumentácia,
- **Článok 5** – Úplná dokumentácia,
- **Článok 6 –** Špecifické pravidlá,
- **Článok 7** – Prechodné a záverečné ustanovenia.

[33] Usmernenie MF SR č. MF/014283/2016-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, Článok 1.

***Článok 1*** vymedzuje obsah dokumentácie používanej daňovým subjektom, t. j. závislou osobou, ktorá vykonáva kontrolované transakcie za predpokladu dodržania princípu nezávislého vzťahu.

***Z Článku 2*** citovaného usmernenia vyplýva, že transferová dokumentácia je súbor informácií, podkladov a dokumentov predkladajúcej účtovnej jednotky, ktoré preukazujú skutočnosť, že ceny transakcií účtované tejto spoločnosti, závislej spoločnosti alebo v skupine podnikov sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Definuje daňovníkov a ich povinnosť vedenia príslušnej dokumentácie. V Článku 2 bode 2 sú vymedzení daňovníci, ktorí vedú *základnú dokumentáciu*. V Článku 2 bode 3 sú vymedzení daňovníci, ktorí vedú *skrátenú dokumentáciu*. V Článku 2 bode 4 sú vymedzení tí daňovníci, ktorú vedú *úplnú dokumentáciu*. Treba podotknúť, že spomínaný Článok 2 v bode 3 bol doplnený o písm. d) v porovnaní s predchádzajúcim Usmernením MF SR č. *MF/011491/2015-724* o určení obsahu dokumentácie. *Zmeny sa týkajú daňovníkov s priamou alebo nepriamou účasťou štátu, obce, VÚC, ktorí nie sú konsolidovanou účtovnou jednotkou a majú povinnosť viesť skrátenú dokumentáciu.*

Druhy dokumentácií uvádza nasledovná tabuľka:

**Tabuľka č. 9: Druhy transferovej dokumentácie.**

| *Typ dokumentácie* | *Vymedzenie daňovníkov* | *Príslušný článok usmernenia MF SR č. MF/014283/2016-724.* |
|---|---|---|
| ***Základná*** | *Daňovníci, okrem daňovníkov uvedených v bode 3 a 4 tohto článku.* | ***Článok 2 bod 2*** |
| ***Skrátená*** | *Fyzické osoby*<br>*Mikro účtovné jednotky* | ***Článok 2 bod 3 písm. a)*** |
| | *Tuzemské závislé osoby (s výnimkou tých, ktorí vedú úplnú dokumentáciu)* | ***Článok 2 bod 3 písm. b)*** |
| | *Konsolidujúce účtovné jednotky alebo konsolidované účtovné jednotky podľa §22 a) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve pre tuzemské kontrolované transakcie* | ***Článok 2 bod 3 písm. c)*** |
| | *Daňovníci s priamou alebo nepriamou účasťou štátu, obce, VÚC, ktorí nie sú konsolidovanou účtovnou jednotkou* | ***Článok 2 bod 3 písm. d)*** |
| ***Úplná*** | *Daňovníci, ktorý vykazujú v IÚZ výsledok hospodárenia podľa IFRS* ***(výnimka bod 3 písm. b, c, d)*** | ***Článok 2 bod 4 písm. a)*** |
| | *Daňovníci, ktorý uskutočňujú transakcie so závislými osobami z nezmluvného štátu* ***(výnimka bod 3 písm. a)*** | ***Článok 2 bod 4 písm. b)*** |
| | *Daňovníci, ktorý žiadajú správcu dane o* ***vydanie rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia*** | ***Článok 2 bod 4 písm. c)*** |
| | *Daňovníci, ktorí žiadajú* ***o úpravu základu dane z príjmov*** *( výnimka tuzemské kontrolované osoby)* | ***Článok 2 bod 4 písm. d)*** |
| | *Daňovníci, ktorí v zdaňovacom období* ***odpočítajú daňovú stratu väčšiu ako 300 tis. EUR*** *, tiež daňovníci, ktorý v dvoch po sebe nasledujúcich obdobiach odpočítajú daňovú stratu väčšiu* ***ako 400 tis. EUR (výnimka bod 3 písm. b, c, d)*** | ***Článok 2 bod 4 písm. e)*** |
| | *Daňovníci, ktorí v zdaňovacom období uplatňujú úľavu na dani.* | ***Článok 2 bod 4 písm. f)*** |

Zdroj*: vlastné spracovanie.*

***Článok 3*** citovaného usmernenia obsahuje úvodné informácie o právnej forme jednotlivých členov skupiny, popis organizačnej a vlastníckej štruktúry, popis kontrolovaných transakcií a údaje o:

- popise transakcie,
- spôsobe stanovenia ceny,
- toku výrobkov, tovarov, služieb a majetku,
- toku dokumentov (faktúra, objednávka),
- toku informácií,
- faktoroch ovplyvňujúcich cenu transakcie, obchodné podmienky,
- popise funkcií, rizík a miery využívania majetku jednotlivých účastníkov transakcie.

***Článok 4*** sa podrobne venuje základnej dokumentácii. Určuje obsah základnej dokumentácie a člení ju na všeobecnú a špecifickú časť**.** ***Článok 5*** je zameraný na obsah úplne dokumentácie. Úplná dokumentácia sa takisto skladá zo všeobecnej a špecifickej dokumentácie.

***Nový je Článok 6*** v porovnaní s predchádzajúcim usmernením z roku 2015, ktorý zaviedol špecifické pravidlá pre daňovníkov, ktorí sú závislými osobami z dôvodu ekonomického prepojenia na základe priamej alebo nepriamej účasti štátu, obce alebo vyššieho územného celku.

***Článok 7*** deklaruje, že toto usmernenie sa použije pri predložení dokumentácie za zdaňovacie obdobie začínajúce najskôr od 1. januára 2015, na základe výzvy správcu dane doručenej po 15. 7. 2016.

### *3.3.3 Postup pri vypracovaní skrátenej dokumentácie pre tuzemské závislé osoby*

Vzor skrátenej dokumentácie si ukážeme na prípadovej štúdii číslo 9.

*Prípadová štúdia č. 9: Skrátená dokumentácia pre tuzemské závislé osoby*

Daňový subjekt ABC, s. r. o. so sídlom vo Zvolene je zmluvným výrobcom drobných komponentov do poľnohospodárskych strojov. V rámci svojej podnikateľskej činnosti vykazuje zisk, nečerpá žiadne daňové úľavy. Účtovná jednotka je mikro účtovnou

jednotkou. Za predmetné zdaňovacie obdobie uskutočňuje nasledovné transakcie so závislými osobami:

- ***výroba a predaj výrobkov a tovaru spriaznenej osobe*** **–** spoločnosti DEF, s. r. o. so sídlom v Bratislave. Celková fakturovaná suma tejto spoločnosti na základe analytickej evidencie účtu 602 – Tržby z predaja služieb a 604 – Tržby za tovar je 1 500 000,- EUR.
- ***nákup vnútro skupinových služieb od materskej spoločnosti*** AAA, s. r. o. so sídlom v Bratislave. Celková fakturovaná suma za služby od tejto spoločnosti je na základe analytickej evidencie účtu 518 – Ostatné služby je 90 000,- EUR, pričom z tejto sumy manažérske služby predstavujú 30 000,- EUR, IT služby 30 000,- EUR a marketingové služby 30 000,- EUR.
- ***vnútro skupinová pôžička prijatá od materskej spoločnosti*** AAA, s. r. o. Hodnota istiny je 500 000,- EUR, úroková sadzba predstavuje 6,5 %. Hodnota úrokov, ktoré sa platia spriaznenej osobe a vzťahujú sa k tomuto zdaňovaciemu obdobiu na základe analytickej evidencie účtu 562 - Úroky je 15 000,- EUR.

Daňovník vypracováva dokumentáciu za zdaňovacie obdobie 2015.

**Tabuľka č. 9: Skrátená dokumentácia a jej časti.**

| SKRÁTENÁ DOKUMENTÁCIA – časti: | |
|---|---|
| • **Úvod** | • **Popis daňovníka** |
| • **Popis skupiny** | • **Popis transakcií** |
| • **Záver** | |

Zdroj: *vlastné spracovanie.*

**Tabuľka č. 10: Úvod k transferovej dokumentácii.**

# ÚVOD

1. ***Účel dokumentácie:***

   Je zdokumentovanie transakcií na základe povinnosti viesť dokumentáciu v zmysle § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov a v zmysle požiadaviek Usmernenia MFSR č. MF/014283/2016 – 724 o určení obsahu dokumentácie.

2. ***Stručná analýza posudzovaného subjektu podľa Usmernenia MFSR č. MF/014283/2016 – 724 o určení obsahu dokumentácie.***

   - spoločnosť je mikro účtovnou jednotkou,
   - spoločnosť neuskutočňuje transakcie so zahraničnými závislými osobami iba s tuzemskými,
   - spoločnosť vykazuje zisk zo svojej podnikateľskej činnosti,
   - spoločnosť nečerpá daňové úľavy.

3. ***Zhodnotenie:***

   - spoločnosť má povinnosť viesť za konkrétne zdaňovacie obdobie 2015 ***skrátenú dokumentáciu*** v zmysle Usmernenia MFSR č. MF/014283/2016 – 724 o určení obsahu dokumentácie.

*Zdroj: vlastné spracovanie.*

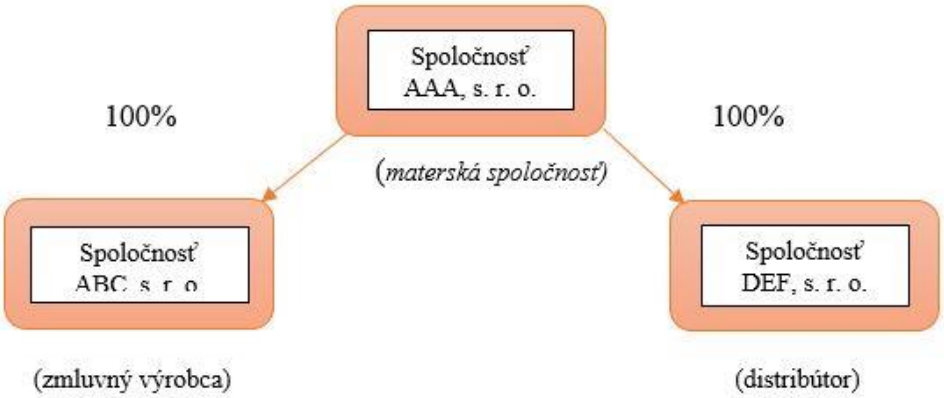
**Tabuľka č. 11: Popis skupiny a odvetvie pôsobenia.**

## POPIS SKUPINY A ODVETVIE PÔSOBENIA

- Skupina pôsobí v automobilovom priemysle na slovenskom trhu

**Základné činnosti jednotlivých členov skupiny a percentuálne prepojenie medzi jednotlivými členmi:**

- V skupine pôsobí materská spoločnosť, ktorá je nositeľom strategických rozhodnutí celej skupiny a koordinuje činnosť svojich dvoch dcérskych spoločností. Materská spoločnosť je 100% - ným vlastníkom spoločnosti ABC, s. r. o., ktorá v skupine plní funkciu zmluvného výrobcu a spoločnosti DEF, s. r. o., ktorá v skupine plní funkciu distribútora výrobkov, ktoré vyrobí spoločnosť ABC, s. r. o.




Zdroj: *vlastné spracovanie*.

**Tabuľka č. 12: Popis daňovníka.**

## POPIS DAŇOVNÍKA

- Právna forma spoločnosti ( spoločnosť s ručeným obmedzením),
- Sídlo spoločnosti (Zvolen),
- Dátum vzniku (dátum zápisu do Obchodného registra),
- Počet zamestnancov,
- Predmet činnosti (z výpisu z Obchodného registra)

Zdroj: *vlastné spracovanie*

**Tabuľka č. 14: Popis transakcií.**

## POPIS TRANSAKCIÍ

| Typ transakcie | Názov závislej osoby | Objem transakcie za zdaňovacie obdobie |
|---|---|---|
| *výroba a predaj výrobkov a tovaru* | Spoločnosť DEF, s. r. o., Rázusova 2, Zvolen | 1 500 000,- |
| *manažérske služby* | Spoločnosť AAA, s. r. o., Zámocká 11, Bratislava | 30 000,- |
| *IT služby* | Spoločnosť AAA, s. r. o., Zámocká 11, Bratislava | 30 000,- |
| *marketingové služby* | Spoločnosť AAA, s. r. o., Zámocká 11, Bratislava | 30 000,- |
| *úroky z vnútro skupinovej pôžičky* | Spoločnosť AAA, s. r. o., Zámocká 11, Bratislava | 15 000,- |

*Zdroj: vlastné spracovanie.*

**Tabuľka č. 15: Záver transferovej dokumentácie.**

| |
|---|
| *Na záver môžeme prehlásiť, že daňový subjekt ABC, s. r. o. postupoval v súlade s Usmernením MF SR č. MF/014283/2016-724 o určení obsahu dokumentácie a vychádzal z princípov a zásad stanovených smernicou OECD o transferovom oceňovaní.* |

Zdroj: vlastné spracovanie.

# Záver

Žijeme v období, kedy na Slovensku aktívne podniká 387 tisíc živnostníkov a 235 tisíc obchodných spoločností a preto si myslíme, že je opodstatnené venovať pozornosť závislosti medzi týmito subjektami – transferovému oceňovaniu tuzemských závislých osôb. Už to nie je len o globalizácii a raste svetového obchodu, o priamych zahraničných investíciách. Problematika transferového oceňovania sa nám stáva čoraz bližšou a týka sa nás čoraz viac. Legislatívna úprava sa progresívne sprísňuje v neprospech podnikateľského prostredia. Dôkazom je i rok 2017, kedy sa do legislatívnej úpravy závislých osôb – do ekonomického, personálneho a iného prepojenia, zakomponoval vzťah „blízkej osoby“. V konečnom dôsledku to spôsobí výrazný nárast zainteresovaných daňových subjektov do okruhu tejto problematiky.

Podnetom pre výber tejto témy záverečnej práce bola jej dôležitosť v súčasnosti a potreba informovania daňových subjektov. Na druhej strane stoja daňové orgány, ktoré reprezentujú štátne záujmy a touto cestou sa snažia chrániť pred daňovými únikmi. Neustálym zvyšovaním daňových kontrol a vyrubovaním sankcií zabezpečujú zvýšenie príjmov do štátneho rozpočtu.

Hlavným cieľom diplomovej práce bolo podať komplexný pohľad na problematiku transferového oceňovania, priblížiť si súvislosti medzi medzinárodným zdanením a transferovým oceňovaním, vysvetliť princípy a mechanizmy transferového oceňovania a ako výsledný efekt vypracovať skrátenú transferovú dokumentáciu pre tuzemské závislé osoby.

Na dosiahnutie hlavného cieľa sme postupovali nasledovne. V prvej kapitole diplomovej práce sme uviedli zdanenie príjmu právnických osôb a zamerali sme sa na oceňovanie, ako nevyhnutnú kategóriu pre schopnosť určiť transferovú cenu vo väzbe na príslušnú legislatívu. Následne sme si definovali vnútroštátne a medzinárodné dvojité zdanenia a hlbšie sme sa zamerali na modelové zmluvy OECD, ktorými je Slovenská republika viazaná.

Druhá kapitola bola zameraná na stanovenie primárneho cieľa a na odvodené ciele. Popísali sme si metodiku práce a jednotlivé metódy skúmania, ktoré sme využili pri písaní diplomovej práce.

Tretia kapitola bola zameraná na identifikáciu princípov transferového oceňovania, na výber vhodnej metódy pre výpočet transferovej ceny a následne na vypracovanie transferovej dokumentácie.

Dospeli sme k názoru, že základný princíp transferového oceňovania je princíp nezávislého vzťahu a používania cien v obchodných závislých vzťahoch. Tento princíp je postavený na porovnávaní cien, na čo slúži práve transferová dokumentácia.

Treba pripomenúť, že pre správne určenie transferovej ceny je v prvom rade dôležitá analýza porovnateľnosti, aby sme dokázali porovnať ceny tovarov a služieb v rámci kontrolovanej transakcie s cenami tovarov a služieb v nekontrolovaných transakciách. Ak sú transakcie porovnateľné, potom by mali byť ceny a ziskové marže oboch transakcií rovnaké. Ak transakcie nie sú porovnateľné, potom treba vykonať úpravy na zabezpečenie porovnateľnosti. V mnohých prípadoch je určenie nezávislej ceny náročné, vyžaduje si vysoké náklady. Čím sú transakcie rizikovejšie, tým podrobnejšiu dokumentáciu treba vypracovať.

Prostredníctvom metód transferového oceňovania sme si ukázali ich aplikáciu v rozličných situáciách. Neexistuje jednoznačný návod pre výber správnej metódy. Táto voľba je ponechaná na daňové subjekty a možnosti získania relevantných informácií.

V závere tretej kapitoly diplomovej práce sme sa zamerali na transferovú dokumentáciu s dôrazom na dokumentáciu tuzemských závislých osôb. Pre jednoduchšiu aplikáciu sme si vybrali skrátenú dokumentáciu, pri ktorej nie je nutné použiť výpočet metódy transferového oceňovania. Z usmernenia o určení dokumentácie vyplýva, že tuzemské závislé osoby môžu použiť aj úplnú dokumentáciu. Obsah dokumentácie odzrkadľuje účel dokumentácie, stručnú analýzu subjektu, popis transakcií a záver.

Treba podotknúť, že problematika transferového oceňovania sa bude neustále sprísňovať a okruh zainteresovaných daňovníkov v tomto zdaňovacom období enormne stúpne, preto je dôležité neustále sledovať legislatívne zmeny a tomu prispôsobiť obsah transferovej dokumentácie.

# Zoznam použitej literatúry

## 1. Knižné publikácie


- BAŠTINCOVÁ, A. 2016. *Účtovníctvo a dane právnických osôb*: Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 100. ISBN 978-80-816-8398-5.
- LÉNÁRTOVÁ, G. 2014. *Medzinárodné zdanenie*: Bratislava: Ekonóm, 2014. s. 14. ISBN 978-80-225-3772-8.
- MÁZIKOVÁ, K. a kol. 2016. Účtovníctvo vlastníckych transakcií: Bratislava: Wolters Kluwer, 2016. s. 236. ISBN 978-80-8168-501-9.
- PAULIČKOVÁ, A. – GRÚŇ, Ľ. 2007. *Finančné právo na Slovensku*. 1. vyd. Bratislava*:* Eurounion, 2007, s. 74, ISBN 8088984948
- SIPKO, S. 2003. *Dane.* Bratislava: Grafis, 2003. 32s. ISBN 80-969025-12


## 2. Zákony a normy


- Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov.
- Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- Finančný spravodajca 14/1997.
- Finančný spravodajca č. 1/2009.
- Finančný spravodajca č. 22/2016.
- Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/014283/2016-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

## 3. Internetové zdroje


- CIBUĽA T., 2016. *Právne predpisy pre medzinárodné zdaňovanie* [online]. 2016 [cit. 2016-11-16].
  Dostupné na internete:
  *<https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Doplnkove_vykladove_prostriedky/MZ_k1_k10_final.pdf>*
- EKONOMICKÁ KANCELÁRIA, 2016. *Transferové oceňovanie usmernenie od 15. 7. 2016* [online]. 2016
  Dostupné na internete:
  *<http://www.eknitra.sk/aktualita-423/transferove-ocenovanie-usmernenie-od1572016/>*
- FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, 2015. *Metódy na zamedzenie dvojitého zdanenia oceňovania* [online]. 2015 [cit. 2015-07-01].
  Dostupné na internete:
  *<https://www.slovensko.sk/sk/agendy/agenda/_metody-na-zamedzenie-dvojiteho/>*
- PASTIERIK, V. 2015. *Transferové oceňovanie: ekonomická podstata a prehľad právnej úpravy* [online]. 2015 [cit. 2015-04-29].
  Dostupné na internete:
  *<http://www.danovecentrum.sk/odborne-clanky/transferove-ocenovanie-ekonomicka-podstata-a-prehlad-pravnej-upravy.htm>*
- SENEŠI N., 2014. *Metódy transferového oceňovania* [online]. 2014 [cit. 2014-09-10].
  Dostupné na internete:
  *<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1580/category/dan-z-prijmov/article/transferove-ocenovanie-metody.xhtml>*
- SOLÍKOVÁ V., 2016. *Zdaňovanie podielov na zisku (dividend) sa od roku 2017 mení*. [online]. 2016 [cit. 2016-11-26].
  Dostupné na internete:
  *<https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/2965/category/dan-z-prijmov/article/zdanovanie-dividend-2017.xhtml>*