

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA PODNIKOVÉHO MANAŽMENTU

Evidenčné číslo: 104002/I/2019/36069191763504132

**TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE, VÝZNAM A VPLYV NA
PODNIKATEĽSKÉ PROSTREDIE**

Diplomová práca

2019

Bc. Jakub Ivanič

EKONOMICKÁ UNIVERZITA V BRATISLAVE
FAKULTA PODNIKOVÉHO MANAŽMENTU

**TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE, VÝZNAM A VPLYV
NA PODNIKATEĽSKÉ PROSTREDIE**

Diplomová práca

Študijný program: Ekonomika podniku

Študijný odbor: Ekonomika a manažment podniku

Školiace pracovisko: Katedra podnikovohospodárska

Vedúci záverečnej práce: Iveta Kufelová, Ing., PhD.

Bratislava 2019

Bc. Jakub Ivanič

ZADANIE ZÁVEREČNEJ PRÁCE

Meno a priezvisko študenta: Bc. Jakub Ivanič
Študijný program: ekonomika podniku (Jednoodborové štúdium, inžiniersky II. st., denná forma)
Študijný odbor: 3.3.16 Ekonomika a manažment podniku
Typ záverečnej práce: Inžinierska záverečná práca
Jazyk záverečnej práce: slovenský
Sekundárny jazyk: anglický

Názov: Transferové oceňovanie, význam a vplyv na podnikateľské prostredie.

Anotácia: Záverečná práca je zameraná na vymedzenie podstaty transferového oceňovania, analýzu postupu a metód transferového oceňovania pri transakciách medzi závislými osobami v zmysle platných daňových zákonov s dopadom na podnikanie vo firme.

Vedúci: Ing. Iveta Kufelová, PhD.
Oponent: prof. Ing. Eleonora Fendeková, PhD.
Katedra: KPH FPM - Kat. podnikovohospodarska FPM
Vedúci katedry: prof. Ing. Štefan Majtán, PhD.
Dátum zadania: 31.08.2017

Dátum schválenia: 05.02.2017

prof. Ing. Štefan Majtán, PhD.
vedúci katedry

Pod'akovanie

Chcel by som sa úprimne poďakovať Ing. Ivete Kufelovej, PhD. za jej ochotu, trpezlivosť, odborné rady a podporu počas celej doby vypracovávania diplomovej práce. Tak isto by som sa chcel aj poďakovať všetkým osobám, ktoré mi poskytli cenné rady, podporu a skúsenosti v oblasti transferového oceňovania.

V Bratislave 1.5.2019

ABSTRAKT

IVANIČ, Jakub: *Transferové oceňovanie, význam a vplyv na podnikateľské prostredie*. – Ekonomická univerzita v Bratislave. Fakulta podnikového manažmentu; Katedra podnikovohospodárska. – Ing., Iveta Kufelová, PhD. - Bratislava: FPM EU, 2019, 68 s.

Cieľom záverečnej práce je zameranie sa na vymedzenie podstaty transferového oceňovania, analýzu postupu a metód transferového oceňovania pri transakciách medzi závislými osobami v zmysle platných daňových zákonov s dopadom na podnikanie vo firme a následnom aplikovaní zákonov do praxe. Práca je rozdelená do piatich kapitol. Obsahuje 10 tabuliek a 8 ilustrácií. Prvá kapitola je venovaná súčasnému stavu problematiky transferového oceňovania v rámci Slovenskej republiky na medzinárodnej úrovni, vymedzeniu základných pojmov, zaoberá sa Smernicou OECD, jednotlivými metódami transferového oceňovania a v neposlednom rade analýzou porovnateľnosti. Druhá kapitola je venovaná cieľom resp. hypotézam, ktoré chceme dosiahnuť. Tretia kapitola je venovaná metodike práce a metódam skúmania. Štvrtá kapitola sa venuje praktickej časti diplomovej práci, kde analyzujeme ciele a výsledky práce spojené s transferovým oceňovaním v danom podniku. Záverečná kapitola Diskusia opisuje výsledky práce a odporúčania. Výsledkom riešenia danej problematiky je výpočet základu dane z príjmov právnickej osoby pomocou metódy transferového oceňovania.

Kľúčové slová:

Transferové oceňovanie, transferová cena, princíp nezávislého vzťahu, závislé osoby, metódy transferového oceňovania, analýza porovnateľnosti, kontrolovaná transakcia.

ABSTRACT

IVANIČ, Jakub: *Transfer pricing its importance and the use in the business environment*. - University of Economics in Bratislava. Faculty of Business Management; Department of Business. - Ing., Iveta Kufelová, PhD. - Bratislava: FPM EU, 2019, 68 pages.

The aim of the master thesis is to focus on the definition of the principle of transfer pricing, analysis of the process and methods of transfer pricing in transactions between associated enterprises in accordance with applicable tax laws with impact on business in the company and subsequent application of laws into practice. The master thesis is divided into five chapters and contains 10 tables and 8 illustrations. The first chapter is devoted to the current status of transfer pricing in the Slovak Republic at the international level, the definition of basic terms, deals with the OECD statements, individual methods of transfer pricing and, last but not least, the analysis of comparability. The second chapter is devoted to the objectives and hypotheses of the master thesis. The third chapter is devoted to the methodology of work and methods of investigation. The fourth chapter is devoted to the practical part of the thesis, where we analyze the objectives and results of the work associated with transfer pricing in the company. The final chapter discusses the results of work and recommendations. The results of the master thesis of transfer pricing is the calculation of the company income tax base using the transfer pricing method.

Key words:

Transfer pricing, transfer price, The arm's length principle, associated enterprises, controlled transaction, transfer pricing methods, comparability analysis.

Obsah

Úvod	7
1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí	9
1.1 Transferové oceňovanie.....	9
1.2 Transferové ceny	10
1.3 Vznik transferového oceňovania	11
1.4 Právna úprava transferového oceňovania	13
1.4.1 Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov	14
1.4.2 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	19
1.4.3 Pokuty spojené s transferovým oceňovaním	20
1.5 Smernica OECD	22
1.5.1 Princíp nezávislého vzťahu „The Arm’s Length Principle“	23
1.5.2 Kontrolované a nekontrolované transakcie	24
1.5.3 Závislé a nezávislé osoby	26
1.6 Metódy transferového oceňovania	26
1.6.1 Tradičné transakčné metódy	28
1.6.2 Transakčné ziskové metódy	33
1.6.3 Odsúhlasenie použitia metódy ocenenia	36
1.7 Porovnávacía analýza	37
1.7.1 Charakteristické vlastnosti majetku alebo služby	38
1.7.2 Funkčná a riziková analýza	39
1.7.3 Zmluvné podmienky	40
1.7.4 Ekonomické prostredie	40
1.7.5 Podnikateľská stratégia	41
2. Cieľ práce	43
3. Metodika práce a metódy skúmania	44
4. Výsledky práce	46
4.1 Doklady pre transferové oceňovanie	47
4.2 Podnikateľská činnosť spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.	48
4.3 Funkčná a riziková analýza spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.	51
4.3.1 Funkčná analýza spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.	52
4.3.2 Riziková analýza spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.	54
4.3.3 Výsledky funkčnej a rizikovej analýzy	55
4.4 Výsledky transferového oceňovania spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.	58
5. Diskusia	62
Záver	65
Zoznam použitej literatúry	66

Úvod

Správne stanovenie transferových cien je téma, ktorá v poslednej dobe priťahuje väčšiu a väčšiu pozornosť jednotlivých štátov. Rozvoj ekonomík a príchod globalizácie uľahčili spoločnostiam cestu ako sa jednoducho spojiť a tak vytvoriť obrovské nadnárodné podniky. Tieto podniky rozmiestňujú svoje podnikateľské činnosti do rôznych častí sveta za účelom optimalizácie daňového zaťaženia. Prvé nápady ako optimalizovať daň vznikla v období prvej svetovej vojny, keď ľudia krajín postihnutých vojnou, prevádzali svoj majetok do zahraničia za účelom ochrany svojho majetku pred vysokým zdanením, pretože daňová politika jednotlivých krajín často krát siahala k vysokému zdaneniu, nakoľko mala účel naplniť štátnu pokladnicu a tak prekonať škody spôsobené vojnou.

Podobne konajú aj obchodné spoločnosti. Jedným z hlavných cieľov spoločností je dosahovanie zisku, ktorý však podlieha zdaneniu. Spoločnosti ako riešenie tejto situácie používajú alokovanie ziskov do krajín, ktoré podliehajú najmenším daňovým povinnostiam, čo krajiny považujú ako daňové úniky. Presun ziskov v rámci spoločností sa deje prostredníctvom vnútro podnikových transakcií. Avšak podľa platnej legislatívy, by mali transakcie vo vnútri skupiny prebiehať na takej istej cenovej úrovni a pri rovnakých podmienkach ako transakcie medzi podnikom a nezávislou osobou. S cieľom zamedziť takýmto daňovým únikom, sa postupom času vytvorila legislatívna úprava transferového oceňovania v Slovenskej republike, ktorá je zahrnutá v Zákone o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov. Základným východiskom pre Zákon o dani z príjmov bola hlavne Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. Základným pilierom transferového oceňovania je princíp nezávislého vzťahu, ktorý vyplýva zo Smernice OECD.

Cieľom tejto diplomovej práce je podrobné vysvetlenie pojmu transferové oceňovanie a pojmu transferové ceny, vznik a históriu transferového oceňovania, zhrnutie dôležitých noriem, úprav a nadriadení v rámci Slovenskej republiky a na úrovni Smernice OECD. V práci sa ďalej venujeme jednotlivým metódam transferového oceňovania a veľmi dôležitej porovnávacjej analýze. Jedným z hlavných cieľov diplomovej práce je dodržanie princípu nezávislého vzťahu v podniku. Tento princíp sme objasnili v teoretickej časti diplomovej práci a následne aplikovali do praktickej časti. Pri tomto celi sme sa zamerali hlavne na transakcie podniku realizované so zahraničnými závislými osobami. Ako druhý

hlavný cieľ diplomovej práce sme určili preverenie a zistenie skutočností, ktoré rozhodujú pri správnom určení dane z príjmov právnických osôb. Zamerali sme sa na preverenie správnosti uplatnenia položiek zvyšujúcich a znižujúcich výsledok hospodárenia pre zistenie základu dane z pohľadu transferového oceňovania.

Diplomová práca je rozdelená do piatich kapitol, pričom prvá kapitola je zameraná na Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí, kde sme opísali transferové oceňovanie a transferové ceny, následne sme sa venovali histórii transferového oceňovania, ktoré vyplýva zo Smernice OECD. Na Smernicu OECD nadväzuje legislatíva Slovenskej republiky, kde sme sa venovali jednotlivým zákonom. Následne sme vysvetlili princíp nezávislého vzťahu, kontrolované transakcie, venovali sme sa jednotlivým metódam transferového oceňovania a kapitolu sme zakončili vysvetlením dôležitej analýzy porovnateľnosti.

Druhá kapitola je zameraná na vymedzenie cieľov a jednotlivých hypotéz diplomovej práce. Hlavnými cieľmi sú dodržiavanie princípu nezávislého vzťahu a správne vypočítanie výsledku hospodárenia pre výpočet základu dane.

Tretia kapitola obsahuje použitú metodiku práce a použité metódy skúmania, ktoré boli aplikované za účelom spracovania vybranej témy transferového oceňovania.

Štvrtá kapitola je venovaná výsledkom práce. Kapitola obsahuje základne informácie o právnickej osobe na ktorej sme skúmali transferové oceňovanie, doklady ktoré nám spoločnosť poskytla na získanie údajov, podnikateľskú činnosť ktorú spoločnosť vykonáva, dôležitú funkčnú a rizikovú analýzu spoločnosti a výsledky transferového oceňovania v spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.

Posledná kapitola je zameraná na Diskusiu, v ktorej sa venujeme interpretácií výsledkov diplomovej práce, navrhnutí budúcich odporúčaní a riešení problematiky transferového oceňovania.

1. Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí

1.1. Transferové oceňovanie

Transferové oceňovanie je postup, ako stanoviť ceny pri transakciách, napríklad transfere tovaru alebo poskytnutí služby, pôžičky alebo úveru, medzi závislými osobami pre daňové účely tak, aby zodpovedali podmienkam nezávislého vzťahu, anglicky nazývaného „The Arm’s length principle“.¹ Hlavnou charakteristikou nezávislého obchodného vzťahu je to, že subjekty sledujú vlastné ciele a záujmy, to znamená, že ich cieľom je pre seba dosiahnuť čo najväčší zisk. Závislé osoby sledujú zväčša spoločný cieľ a snažia sa o čo najvyšší zisk pre skupinu, dôsledkom čoho môže byť neprimerané rozdelenie zisku a presúvanie väčšej časti zisku do krajiny s výhodnejším daňovým zaťažením. Toto si uvedomujú aj daňové authority, a preto prijímajú predpisy v oblasti transferového oceňovania a zvyšujú úsilie v oblasti ich vynútiteľnosti.

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 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. Samotná povinnosť oceňovať transakcie medzi zahraničnými závislými osobami pre účely daní na princípe nezávislého vzťahu bola v Slovenskej republike zakotvená v Zákone o dani z príjmov už pred rokom 2001. Konkrétne metódy aplikácie princípu nezávislého vzťahu sú v predmetnom zákone zadefinované od roku 2001. Od roku 2009 majú daňové subjekty navyše povinnosť viesť dokumentáciu o použitej metóde ocenenia.

S cieľom minimalizovať daňové úniky sa pravidlá transferového oceňovania vrátane povinnosti viesť dokumentáciu o použitej metóde ocenenia od začiatku roka 2015 rozšírili aj na tuzemské závislé osoby a zároveň im vzniká povinnosť prípravy dokumentácie k transferovému oceňovaniu, kde musí podnikateľ preukázať, že ceny uplatnené pre daňové účely sa nelíšia od tých, ktoré by boli dohodnuté pri porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných okolností. V prípade, že to podnikateľ neurobí, hrozí mu pokuta za nesplnenie povinnosti ako aj dorubenie dane a príslušných sankcií zo

¹ OECD. 2010. OECD smernica k transferovému oceňovaniu pre nadnárodné skupiny a správu daní, [online], 17.8.2010, 372 s., [cit. 1.2.2019], ISBN: 978-92-64-090187. Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010/the-arm-s-length-principle_tpg-2010-4-en#page2

strany správcu dane v prípade daňovej kontroly, čo v praxi často vedie k dvojitému zdaneniu a zdĺhavým sporom so správcom dane. V posledných rokoch sa počet daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie postupne zvyšuje a tým sa zvyšujú aj odborné skúsenosti pracovníkov finančnej správy, ktorí kontrolujú, či sú podmienky medzi závislými osobami nastavené pre daňové účely podobne, ako by boli pri nezávislých obchodných vzťahoch.²

Z vyššie spomenutého vyplýva, že téma transferové oceňovanie sa dotýka širokého spektra daňových subjektov, ktoré sa kvalifikujú ako závislé osoby. Súčasne platí, že táto problematika má významný dosah na početné zmluvné vzťahy daňových subjektov a v poslednom období je tejto téme venovaná zvýšená pozornosť.³

1.2 Transferové ceny

Transferové ceny považujeme ceny, za ktoré sa uskutočňujú obchodné transakcie závislých osôb. Z toho vypláva, že transferové ceny sú ceny použité v transakciách uskutočňovaných medzi blízkou, ekonomicky, personálne alebo inak prepojenou fyzickou alebo právnickou osobou a inou fyzickou alebo právnickou osobou. Výšku transferových cien v nadnárodných spoločnostiach spravidla určuje materská spoločnosť pre všetky dcérske spoločnosti patriace do skupiny, ktoré majú častokrát sídla v rôznych krajinách. Správne nastavené transferové ceny by mali byť stanovené v súlade s princípom nezávislého vzťahu.⁴

Pravidlá, ktoré platia pri transferovom oceňovaní upravujú nastavenie cien transakcií v rámci skupiny. Ich hlavným cieľom je, aby transakcie realizované v rámci skupiny spĺňali pre účely daní atribúty nezávislého obchodného vzťahu. Znamená to, že ceny vzájomne dohodnuté medzi závislými osobami by sa nemali líšiť od cien, ktoré by boli dohodnuté v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných okolností, ak by obchodní partneri neboli ekonomicky, personálne alebo inak prepojení. Pri porovnávaní sa berú do úvahy viaceré faktory, predovšetkým vlastnosti transferovaného majetku alebo služieb, ako príklad môžeme uviesť vlastnosti tovaru, jeho kvalita, resp. pri službách ich povaha a rozsah, vykonávané funkcie čo znamená výroba, montáž, výskum a vývoj, nákup

² ACCACE. Transferové oceňovanie v roku 2018, [online], 1.2018, 19 s. , [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <https://accace.sk/wp-content/uploads/sites/9/2018/01/2018-01-Transfer-Pricing-Slovakia-SK.pdf>

³ KOČIŠ, Michal. Transferové oceňovanie v roku 2018, [online], 4.3.2018 , [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/transferove-ocenovanie-v-roku-2018.htm>

⁴ SENEŠI, Norbert. Transferové ceny, [online], 10.9.2014, [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1579/category/dan-z-prijmov/article/transferove-ceny.xhtml>

a predaj, riziká ktoré spadajú na tento vzťah, môžu to byť trhové riziko, riziko straty investícií, finančné riziko alebo úverové riziko, zmluvné podmienky, ekonomické prostredie trhu a obchodná stratégia.

Podľa platnej legislatívy na Slovensku v oblasti dani z príjmov má každá závislá osoba povinnosť preukázať pri kontrolovaných transakciách (obchodné alebo finančné transakcie medzi závislými osobami) aplikovanú metódu transferového oceňovania a viesť o použitej metóde príslušnú dokumentáciu. Ak sa uplatňované ceny alebo podmienky v obchodných vzťahoch závislých osôb líšia od cien alebo podmienok používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu závislej osoby, má táto závislá osoba povinnosť upraviť o predmetný rozdiel základ dane. Dôvodom vzniku transferového oceňovania je snaha zamedziť presunu zdaniteľných ziskov na tie závislé subjekty, ktoré vykazujú daňové straty.

Ako členský štát OECD, Slovenská republika vychádzala pri definovaní metód na aplikáciu princípu nezávislého vzťahu v Zákone o dani z príjmov zo Smernice OECD a pri ich uplatňovaní používa Smernicu OECD ako výkladový prostriedok. Nakoľko sa v Slovenskej republike neuplatňuje skupinové zdaňovanie, s účinnosťou od 1.1.2015 je povinnosť rešpektovať pravidlá transferového oceňovania vrátane povinnosti viesť dokumentáciu o použitej metóde ustanovená aj pre tuzemské závislé osoby.

1.3 Vznik transferového oceňovania

Už od roku 1917 v Spojených štátoch amerických mali komisári z finančnej správy prístup k príjmom a výdavkom jednotlivých spoločností a mohli sa dožadovať konsolidovaných výkazov. Ustanovenie z roku 1928 komisárom povolilo vykonávať previerky účtov medzi závislými osobami s cieľom zabrániť daňovým únikom v štáte a zabezpečiť jasný obraz príjmov v jednotlivých podnikoch. Od roku 1935 predpisy začali používať normu nezávislého vzťahu „The Arm's length principle“.

Organizácia pre hospodársku výpomoc a rozvoj (OECD) podobne prijala princíp nezávislého vzťahu ako základ pre svoje usmernenie z roku 1979 pod názvom „Transfer Pricing and Multinational Enterprises“⁵ Princíp nezávislého vzťahu je definovaný v článku

⁵ CLIFTONLARSONALEN, Transfer pricing: History and Application of regulations, [online], 1.2013, 10 s., [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <https://www.claconnect.com/-/media/files/white-papers/whitepapertransferpricinghistoryandapplicationofregulationscliftonlarsonall.pdf>

9 Modelovej daňovej zmluvy OECD o príjmoch a o majetku a v článku 9 medzinárodných zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore daní z príjmov a z majetku. Tento článok sa zaoberá úpravami ziskov závislých osôb, ktoré možno vykonať na daňové účely, ak neboli transakcie medzi závislými osobami uzavreté na základe princípu nezávislého vzťahu.

Keďže problematika transferového oceňovania si vyžadovala ďalšie vysvetlenia a koordinovaný postup všetkých zmluvných štátov, Výbor pre daňové záležitosti pri OECD vydal dňa 27. júna 1995 Smernicu OECD, ktorá je všeobecne uznávaným doplnkovým výkladovým prostriedkom k článku 9 medzinárodných daňových zmlúv. Poskytuje návod, ako aplikovať princíp nezávislého vzťahu v transakciách medzi závislými osobami v rámci nadnárodnej skupiny podnikov.

Smernica OECD je chápaná ako výkladové pravidlo k článku medzinárodných daňových zmlúv. Primárne sa teda aplikuje na transakcie medzi podnikom jedného štátu a podnikom druhého štátu, to znamená medzi tuzemským a zahraničným daňovým subjektom. Predmetom skúmania podľa Smernice OECD sú transakcie medzi združenými podnikmi, ich ocenenie, resp. rozdelenie ziskov z nich plynúcich medzi združené podniky, ktoré sa na týchto transakciách podieľajú. Momentálne sa Smernica OECD sa používa aj pri posudzovaní transakcií tuzemských závislých osôb. Smernica OECD má tiež za úlohu zjednotiť postup daňových správ a združených podnikov pri riešení prípadov transferových cien, minimalizovať konflikty medzi nimi, predchádzať nákladným súdnym sporom a napomáhať pri uplatňovaní článku 9. Vyzýva tiež členské štáty OECD ku koordinácii v procesných postupoch pri aplikácii pravidiel transferového oceňovania.

Smernica OECD a rovnako aj všetky jej aktualizácie patria do skupiny dokumentov, ktoré je potrebné pri výklade medzinárodných zmlúv v zmysle Viedenského dohovoru o zmluvnom práve. Viedenský dohovor o zmluvnom práve bol v Slovenskej republike vyhlásený vyhláškou č. 15/1988 Zb. zo dňa 4. septembra 1987 uverejnenej v Zbierke zákonov. Slovenská republika k nemu pristúpila v roku 1994 na základe sukcesie.

Od svojho pôvodného vydania v roku 1995 bola Smernica OECD o transferovom oceňovaní niekoľkokrát doplnená a aktualizovaná. Nakoľko podlieha priebežným aktualizáciám, pri jej aplikácii treba vždy prihliadať na znenie platné v roku uskutočnenia analyzovanej transakcie. Posledná a najvýraznejšia aktualizácia Smernice OECD bola vydaná dňa 22. júla 2010, pričom spočívala s novelizácie kapitol I až III Smernice OECD, ktoré sa zaoberajú porovnateľnosťou pri transferovom oceňovaní a pridaním úplne novej

kapitoly IX, ktorá sa týka aspektov transferových cien v procesoch reštrukturalizácie podnikov. V rokoch 2015 a 2017 bola Smernica OECD revidovaná.

Smernica OECD bola na Slovensku vydaná ako metodická pomôcka pre správu daní, daňovníkov a platiteľov dane vo Finančnom spravodajcovi Ministerstva financií Slovenskej republiky. Vznikla v nasledovných častiach:

- I. časť vo Finančnom spravodajcovi MF SR č. 14/1997, pričom obsahuje kapitoly I. až V.,
- II. časť vo Finančnom spravodajcovi MF SR č. 20/1999, pričom obsahuje kapitoly VI. až VII. a prílohy 1 až 2,
- III. časť vo Finančnom spravodajcovi MF SR č. 3/2002, pričom obsahuje prílohu 3.⁶

Transferové oceňovanie je téma, ktorú Ministerstvo financií Slovenskej republiky momentálne rieši a snaží sa nájsť čo najlepšie interpretovanie Smernice OECD do slovenskej legislatívy tak, aby boli spojené všetky pravidlá a zamedzilo sa čo najviac daňovým únikom v krajine.

1.4 Právna úprava transferového oceňovania

Transferové oceňovanie sa týka všetkých, ktorí v kalendárnom roku uskutočnili kontrolované transakcie medzi prepojenými osobami. V transferovom oceňovaní prepojené osoby nazývame závislé osoby. Transferové oceňovanie priamo súvisí s daňou z príjmu, a preto je transferové oceňovanie z právneho hľadiska sformované na Slovensku v zákone č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len, „Zákon o daní z príjmov“). Tento zákon môžeme považovať za najrelevantnejší a najkomplexnejší právny predpis, ktorý upravuje transferové oceňovanie na Slovensku. Samozrejme základným východiskom pre Zákon o daní z príjmov bola hlavne Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. Zo Smernice OECD do slovenskej legislatívy boli postupom času zakomponované všetky moderné inštitúty pravidiel transferového oceňovania.

⁶ FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 79/2014, Metodický pokyn k uplatňovaniu Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správy daní a legislatíve transferového oceňovania v SR

1.4.1 Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Zákon o dani z príjmov obsahuje všetky pravidlá transferového oceňovania. V tomto zákone sa nachádza definícia závislej osoby, obsahuje primárnu úpravu teda zvýšenie základu dane z príjmov a korešpondujúci úpravu teda zníženie základu dane z príjmov. Ďalej obsahuje definíciu princípu nezávislého vzťahu a povinnosť závislých osôb viesť dokumentáciu transferového oceňovania, ktoré sa tiež nazýva aj transferová dokumentácia.

Zákon o dani z príjmov obsahuje aj popis metód transferového oceňovania a detaily o odsúhlasení konkrétnej metódy transferového oceňovania zo strany správcu dane. Zákon upravuje aj podmienky daňovej kontroly transferového oceňovania, prezentácie dokumentácie transferového oceňovania a podrobnosti o ukladaní pokút pri nedodržaní zákona. V Tabuľke 1 potrebnšie opisujeme Zákon o dani z príjmov spojený s transferovým oceňovaním.

Tabuľka 1 Zákon o dani z príjmov

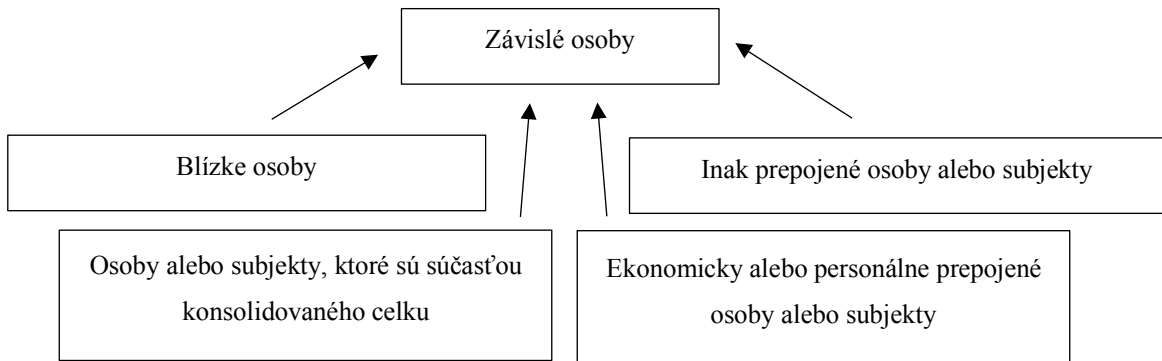
Zákl. ustanovenia	Obsah ustanovenia
§ 1 ods. 2	prednosť medzinárodnej zmluvy alebo dohody upravujúcej zdaňovanie pred zákonom o dani z príjmov
§ 2 písm. n) až r)	definícia závislých osôb na základe vzťahu blízkych osôb, ekonomického prepojenia, personálneho prepojenia, iného prepojenia alebo súčasti konsolidovaného celku
§ 2 písm. ab)	definícia kontrolovanej transakcie na účely transferového oceňovania
§ 17 ods. 5	primárna úprava (zvýšenie) základu dane z príjmov závislých osôb z dôvodu transferového oceňovania, možnosť závislej osoby zahrnúť do daňových výdavkov aj pomernú časť výdavkov na služby vynaložených inou osobou, voči ktorej je závislou osobou
§ 17 ods. 6	korešpondujúca úprava (zníženie) základu dane z príjmov závislých osôb pri zahraničných kontrolovaných transakciách a pri tuzemských kontrolovaných transakciách
§ 17 ods. 7	úprava základu dane z príjmov stálej prevádzkarne, možnosť stálej prevádzkarne požiadať správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania
§ 18 ods. 1	povinnosť použitia metódy transferového oceňovania pri vykonávaní primárnej úpravy základu dane z príjmov, definícia princípu nezávislého vzťahu, povinnosť vedenia dokumentácie transferového oceňovania

§ 18 ods. 2 a 3	vymedzenie metód transferového oceňovania vychádzajúcich z porovnávania ceny a vymedzenie metód transferového oceňovania vychádzajúcich z porovnávania zisku
§ 18 ods. 4 a 5	možnosť požiadať správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania
§ 18 ods. 6	náležitosti žiadosti o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania
§ 18 ods. 7	úhrada za podanie žiadosti o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania
§ 18 ods. 8	nedodržanie lehoty na podanie žiadosti o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania
§ 18 ods. 9	nemožnosť podať odvolanie proti rozhodnutiu o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania
§ 18 ods. 10	zrušenie alebo zmena rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania
§ 18 ods. 11	daňová kontrola pravidiel transferového oceňovania, predkladanie dokumentácie transferového oceňovania pri výkone daňovej kontroly
§ 18 ods. 12	uchovávanie dokumentácie transferového oceňovania
§ 18 ods. 13	predkladanie dokumentácie transferového oceňovania pri žiadosti o korešpondujúcu úpravu základu dane z príjmov a pri žiadosti o začatie procedúry vzájomných dohôd o zamedzení dvojitého zdanenia
§ 18a ods. 1	zvýšenie pokuty z dôvodu nevykonania primárnej úpravy základu dane z príjmov pri účelovom nedodržaní princípu nezávislého vzťahu
§ 18a ods. 2	nezvýšenie pokuty, ak daňovník nepodá odvolanie proti rozhodnutiu správcu dane z dôvodu nevykonania primárnej úpravy základu dane z príjmov pri účelovom nedodržaní princípu nezávislého vzťahu a zaplatí rozdiel dane oproti vyrubenej dani v lehote na podanie odvolania
§ 18a ods. 3	zníženie pokuty z dôvodu nevykonania primárnej úpravy základu dane z príjmov pri neúčelovom nedodržaní princípu nezávislého vzťahu, ak daňovník požiadal správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania

Zdroj: ADMIN, *Právna úprava transferového oceňovania v sr.* [online], 13.7.2018, [cit. 3.2.2019], Dostupné na: <https://profitransferoveocenovanie.sk/pravna-uprava-transferoveho-ocenovania-v-sr/>

Od roku 2018 Zákon o dani z príjmov podľa § 2 ods. n) až r) začal rozlišovať štyri druhy prepojených osôb, na ktorých vzájomné transakcie sa vzťahuje transferové oceňovanie. Tieto štyri druhy osôb môžeme vidieť na Ilustrácii 1, ktorá ich znázorňuje.

Ilustrácia 1 Druhy závislých osôb



Zdroj: Vlastné spracovanie podľa, § 2 písm. n) Zákona o dani z príjmov

Závislosť blízkych osôb je v Zákone o dani z príjmov zakotvená s odkazom na ustanovenia § 116 a § 117 Občianskeho zákonníka č. 40/1964 Z. z. §16, ktorý definuje blízke osoby nasledovne :

„Blízkou osobou je príbuzný v priamom rade, súrodenec a manžel, 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.“⁷

Zo zákona nám vyplýva, že ak tieto blízke osoby v kalendárnom roku uskutočnili medzi sebou transakcie a aspoň jedna z nich dosahuje príjmy podľa § 6 Zákona o dani z príjmov teda napríklad táto osoba podnikala, vykonávala samostatnú zárobkovú činnosť a tak ďalej, vzťahuje sa na tieto transakcie fyzických osôb povinnosť spraviť transferové ocenenie. V praxi to znamená napríklad transakciu medzi manželmi, ktorí sú živnostníci.

Ekonomické prepojenie vzniká, pokiaľ ma osoba priamo, nepriamo alebo odvodene aspoň 25% podiel na základnom imaní, hlasovacích právach, kontrole alebo zisku inej osoby. Rôzne spôsoby prepojenia sú vysvetlené nasledovne :

- priamym podielom – ide o podiel najmenej 25 % na základnom imaní, zisku alebo na hlasovacích právach inej právnickej osoby,
- nepriamym podielom – vypočíta sa súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi, pričom sa následne tento výsledok vynásobí stomi,

⁷ § 116 Občianskeho zákonníka č. 40/1964 Z. z

- nepriamym odvodeným podielom - vypočíta sa ako súčin nepriamych podielov. Tento podiel sa použije iba na výpočet výšky účasti jednej osoby na majetku alebo kontrole inej osoby, ak táto osoba má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb, z ktorých každý má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby. Ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50 % a viac, všetky osoby, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu.⁸

V praxi to znamená, napríklad vzťah konateľa spol. s r. o. alebo predsedu občianskeho združenia k občianskemu združeniu.

Ekonomické alebo personálne prepojenie nastáva medzi osobami, s ktorými je ekonomicky alebo personálne prepojená rovnaká osoba alebo sú prepojené osoby, ktoré sú blízkymi osobami. Sú to napríklad spoločnosti medzi otca a syna.

Iné prepojenie vzniká vtedy, pokiaľ sú transakcie účelovo vytvorené najmä na zníženie základu dane alebo zvýšenie daňovej straty. Toto prepojenie väčšinou vzniká na základe súčasti konsolidovaného celku medzi materskou a dcérskou účtovnou jednotkou, a takisto medzi dcérskymi účtovnými jednotkami navzájom.

Zistenie základu dane sa nachádza v §17 ods. 5 až 7 v Zákone o daní z príjmov a znie nasledovne.

„Súčasťou základu dane závislej osoby podľa § 2 písm. n) a r) je aj rozdiel, o ktorý sa ceny alebo podmienky v kontrolovaných transakciách líšia od cien alebo podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, pričom tento rozdiel znižuje základ dane alebo zvyšuje daňovú stratu.,“⁹ Pri určení tohto rozdielu sa postupuje podľa § 18 Zákona o daní z príjmov. Podľa tohto zákona, sa pri určení základu dane závislej osoby dovoľuje zahrnúť do daňových výdavkov aj pomerné množstvo výdavkov vynaložených inou osobou a to s nasledujúcimi podmienkami:

- tieto výdavky preukázateľne majú súvis s obsahom činnosti tejto závislej osoby,
- závislá osoba by musela sama znášať tieto výdavky alebo by si musela takú službu objednať u nezávislých osôb, keby jej ju neposkytla osoba, voči ktorej je závislou osobou,
- suma výdavkov alebo cena služby zodpovedá princípu nezávislého vzťahu,

⁸ § 2 písm. o) Zákona o daní z príjmov č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov

⁹ §17 ods. 5 Zákona o daní z príjmov č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov

- preukáže úhrnnú výšku výdavkov takto súvisiacich alebo vynaložených na túto službu a spôsob ich delenia medzi osoby dosahujúce úžitok z tejto služby.

Úpravu základu dane z príjmu závislých osôb medzi zahraničnou kontrolovanou transakciou a tuzemskou kontrolovanou transakciou upravuje § 17 ods. 6 Zákona o daní z príjmov. Úpravu základu dane závislej osoby na území Slovenskej republiky povolí správca dane, ak daňová správa štátu, s ktorým má Slovenská republika uzavretú zmluvu o zamedzení dvojitého zdanenia, vykonala úpravu základu dane závislej osoby v zahraničí, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu podľa § 18 ods. 1.¹⁰

Postup úpravy základu dane závislých osôb je vyjadrený v § 18 Zákona o daní z príjmov. Hlavnou zmenou, ktorú si môžeme všimnúť oproti zákonu z roku 2013 je, že v Zákone o dani s príjmom sa prestal uvádzať pojem „zahraničná“ závislá osoba. Od novely platnej od 1.1.2015 poznáme len pojem závislá osoba. §18 ods. 1 Zákona o daní z príjmov znie nasledovne :

„Pri zisťovaní spôsobu určenia cien a podmienok na účely § 17 ods. 5, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, sa použije metóda podľa ods. 2 alebo ods. 3, alebo ich vzájomná kombinácia, alebo iné metódy, ktoré nie sú uvedené v odsekoch 2 a 3.“ Týmto metódam sa budeme venovať podrobne v ďalšej kapitole a ich detailnejšiemu spracovaniu a vysvetleniu, pretože zákon ich popisuje veľmi stručne. Pokračovanie zákona :

„Použiť možno len takú metódu, ktorej použitie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Princíp nezávislého vzťahu je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v kontrolovaných transakciách medzi závislými osobami s podmienkami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností v príslušných obdobiach. Pri porovnávaní sa zohľadňujú činnosti vykonávané porovnávanými osobami, a to najmä výroba, montážne práce, výskum a vývoj, nákup a predaj a podobne, ako aj rozsah podnikateľských rizík, vlastnosti porovnávaného majetku alebo služby, dohodnuté zmluvné podmienky, ekonomické prostredie trhu a obchodná stratégia. Podmienky sú vzájomne porovnateľné, ak medzi nimi nie je zásadný rozdiel alebo ak možno vplyv týchto rozdielov odstrániť.“¹¹

¹⁰ §17 ods. 6 Zákona o daní z príjmov č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov

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

Zákon taktiež uvádza, že každý daňovník je povinný viesť o kontrolovaných transakciách a jednotlivej metóde dokumentáciu v rozsahu, ktoré mu určí Ministerstvo financií Slovenskej republiky.

1.4.2 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

Jednou z ďalších povinností daňovníka na základe vyššie uvedeného §18 ods. 1 Zákona o dani z príjmov je vedenie dokumentácie týkajúcej sa kontrolovaných transakcií a vybranej metódy transferového oceňovania. Dôvodom vedenia dokumentácie je zdokumentovanie princípu nezávislého vzťahu. Obsah a rozsah dokumentácie je ustanovený podľa Usmernenia 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 (ďalej len „*usmernenie MFSR o určení obsahu dokumentácie*“) platné od 16. júla 2016. Usmernenie MFSR o určení obsahu dokumentácie vychádza z princípov smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní a uznesením 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.¹²

Dokumentácia by sa mala vypracovať samostatne za každú kontrolovanú transakciu alebo spoločne za skupinu kontrolovaných transakcií. Avšak, pripraviť dokumentáciu za skupinu kontrolovaných transakcií je možné len v prípade, ak ide o viacero transakcií s tým istým členom skupiny, ktoré sú rovnakého druhu, sú porovnateľné alebo vzájomne podmienené alebo inak úzko prepojené. V tomto prípade, je potrebné v dokumentácii zdôvodniť, prečo sú jednotlivé transakcie spojené do skupiny kontrolovaných transakcií.¹³

Predloženie dokumentácie nastáva v prípade daňovej kontroly, žiadosti o korešpondujúce úpravy, žiadosti týkajúcej sa odsúhlasenia metódy transferového oceňovania, ktorej sa budeme venovať v nasledujúcej kapitole. Ako prameňom údajov o skupine, ktorej je členom daňovník, slúži Masterfile, ktorý je spravidla vypracovaný materskou spoločnosťou, podľa Kódexu správania pre dokumentáciu o transferovom

¹² 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

¹³ ACCACE. Transferové oceňovanie v roku 2018, [online], 1.2018, 19 s. , [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <https://accace.sk/wp-content/uploads/sites/9/2018/01/2018-01-Transfer-Pricing-Slovakia-SK.pdf>

oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii (Úradný vestník EÚ 2006/C 176/1)¹⁴ alebo výročná správa skupiny, interne a verejne dostupné informácie.

Rozsah dokumentácie podľa usmernenia MFSR o určení obsahu dokumentácie sa delí na tri druhy :

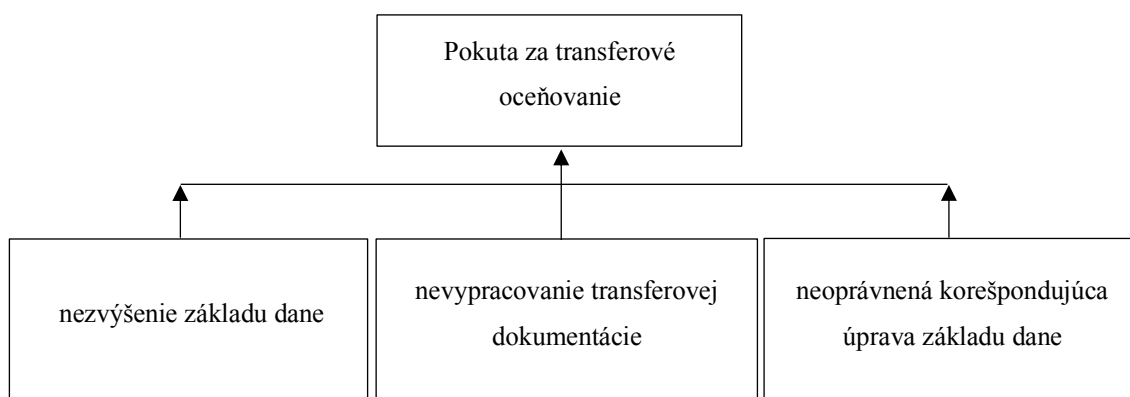
1. skrátená transferová dokumentácia,
2. základná transferová dokumentácia,
3. úplná transferová dokumentácia.

Každý druh transakcie sa podľa určitých pravidiel pridelí daňovníkovi a podľa potreby rozsahu ju daňovník musí vypracovať. Rozdiely medzi jednotlivými druhmi dokumentácie sú najmä vo veľkosti daňovníka a druhu jeho transakcií v rámci jeho závislého vzťahu s inými subjektmi.

1.4.3 Pokuty spojené s transferovým oceňovaním

Transferové oceňovanie môže byť predmetom daňovej kontroly až 11 rokov. Trend vývoja daňových kontrol zameraných na transferové oceňovanie je momentálne narastajúci. Závislým osobám môže byť uložená pokuta za transferové oceňovanie v súvislosti s neplnením si niektorej zo svojich povinností. V praxi sa u väčšiny prípadov môžeme stretnúť s niekoľkými druhmi pokút za transferové oceňovanie, ktoré môže daňový úrad uložiť závislým osobám. Tieto možnosti pokút sú znázornené v Ilustrácii 2 :

Ilustrácia 2 Pokuty za transferové oceňovanie



Zdroj: ADMIN, Pokuty za transferové oceňovanie. [online], 14.8.2018, [cit. 3.2.2019], Dostupné na: <https://profitransferoveocenovanie.sk/pokuty-za-transferove-ocenovanie/>

¹⁴ RADA EUROPSKEJ ÚNIE, 2006, Uznesenie Rady a zástupcov vlád členských štátov, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady z 27. júna 2006 kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii (DTO EÚ). [online], 28.7.2006, 7 s. , [cit. 3.2.2019], Dostupné na : https://www.finance.gov.sk/files/archiv/priloha-stranky/3530/44/http_eur-lex-europa.pdf

Výška pokuty za transferové oceňovanie je upravená predovšetkým v zákone č. 563/2003 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov (ďalej len „Zákon o správe daní“). Okrem neho je výška pokuty za transferové oceňovanie v súvislosti s osobitnými situáciami upravená aj v Zákone o daní z príjmov.

Pokuta za nezvýšenie základu dane z príjmov. Najdôležitejšou povinnosťou závislých osôb je upravovať v daňovom priznaní základ dane z príjmov, ktorá sa považuje ako primárna úprava základu dane z príjmov. Závislé osoby majú povinnosť základ dane z príjmov kvôli transferovému oceňovaniu zvyšovať vtedy, ak sa ich transferové ceny líšili od cien, ktoré by sa použili v porovnateľných transakciách nezávislých osôb, a tento rozdiel spôsobil zníženie základu dane alebo zvýšenie daňovej straty. Pokiaľ daňový úrad zistí pri daňovej kontrole, že daňovník základ dane z príjmov nezvýšil vôbec alebo ho zvýšil o nižšiu sumu, nasleduje uloženie pokuty a zvýšenie základu dane o príslušnú sumu. Pokuta za porušenie zákona pri takomto prípade bude vo výške trojnásobku základnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky ročne zo sumy, o ktorú správca dane rozhodnutím vydanom vo vyrubovacom konaní zvýšil daň uvedenú v daňovom priznaní. Ak trojnásobok tejto úrokovej sadzby nedosiahne 10 %, pokuta sa uloží vo výške 10 % ročne z vyrubenej sumy. Táto pokuta sa počíta za každý deň odo dňa nasledujúceho po dni uplynutia lehoty na podanie daňového priznania až do 15. dňa odo dňa doručenia oznámenia o daňovej kontrole.¹⁵

Pokuta za nevypracovanie transferovej dokumentácie. Daňový úrad si pri vykonávaní daňovej kontroly môže od daňovníka vyžiadať predloženie transferovej dokumentácie. Daňovník je povinný daňovému úradu predložiť transferovú dokumentáciu v lehote do 15 dní odo dňa doručenia výzvy. Ak tak daňovník nespraví, dopúšťa sa správneho deliktu podľa Zákona o správe daní, za ktorý nasleduje uloženie pokuty. Za nevypracovanie alebo chybné vypracovanie transferovej dokumentácie je daňovníkovi ukladaná pokuta vo výške od 60 eur do 3 000 eur. Podľa zákona o správe daní môže daňový úrad túto pokutu uložiť aj opakovane.¹⁶

Pokuta za neoprávnenú korešpondujúcu úpravu základu dane. Korešpondujúca úprava základu dane znamená zníženie základu dane z dôvodu transferového oceňovania. Daňovník ju má právo vykonať len v presne špecifikovaných prípadoch. Vo vzťahu k tuzemským kontrolovaným transakciám vtedy, ak vo vzťahu k vzájomným transakciám iná závislá osoba vykonala zvýšenie základu dane alebo jej základ dane zvýšil

¹⁵ § 155 ods. 5 Zákona 563/2003 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov

¹⁶ § 154 ods. 1 písm. d) Zákona o daní z príjmov

daňový úrad. Vo vzťahu k zahraničným kontrolovaným transakciám môže daňovník vykonať korešpondujúcu úpravu základu dane vtedy, ak mu to povolí daňový úrad. Dôležité je, že suma korešpondujúcej úpravy základu dane nesmie presiahnuť sumu primárnej úpravy základu dane inej závislej osoby. Pri zistení daňového úradu, že daňovník neoprávnene upravil svoj základ dane, daňový úrad ukladá pokutu v takým istý postupom ako pri prvom prípade, teda nezvýšenia základu dane.¹⁷

1.5 Smernica OECD

Smernica OECD o transferovom oceňovaní je medzinárodne uznávaným návodom na aplikáciu pravidiel transferového oceňovania. Tento dokument vo svojom anglickom znení obsahuje 608 strán. Smernica OECD o transferovom oceňovaní veľmi detailne vysvetľuje princíp nezávislého vzťahu, metódy transferového oceňovania, analýzu porovnateľnosti, prístupy daňových správ k transferovému oceňovaniu, vedenie transferovej dokumentácie. Taktiež rieši aj mnoho špecifických situácií, ktoré v praxi môžu nastať. Vysvetlenia sú doplnené mnohými ilustračnými príkladmi a aj prílohami. Smernica OECD obsahuje 9 kapitol, ktoré sú podrobnejšie opísane v Tabuľke 2 :

Tabuľka 2 Obsah smernice OECD

Číslo kapitoly	Názov kapitoly
Kapitola I	Princíp nezávislého vzťahu (The Arm's Length Principle)
Kapitola II	Metódy pre stanovenie prevodných cien (Transfer Pricing Methods)
Kapitola III	Porovnávací analýza (Comparability Analysis)
Kapitola IV	Administratívne prístupy k predchádzaniu a riešeniu sporov transferového oceňovania (Administrative Approaches to Avoiding and Resolving Transfer Pricing Disputes)
Kapitola V	Dokumentácia (Documentation)
Kapitola VI	Osobitné podmienky pre transfer nehmotného majetku (Special Considerations for Intangible Property)
Kapitola VII	Osobitosti služieb v rámci skupiny (Special Considerations for Intra-Group Services)
Kapitola VIII	Dohody o príspevkoch na náklady (Cost Contribution Arrangements)
Kapitola IX	Aspekty prevodných cien týkajúce sa podnikových reštrukturalizácií (Transfer Pricing Aspects of Business Restructuring)
Sedem príloh	
Odporúčanie Rady týkajúce sa stanovovania transferových cien medzi združenými podnikmi (Council Recommendation on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises)	

Zdroj: OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris, OECD Publishing, 7.2017. 608 s. ISBN:978-92-64-26273-7

¹⁷ ADMIN, Pokuty za transferové oceňovanie. [online], 14.8.2018, [cit. 3.2.2019], Dostupné na: <https://profitransferoveocenovanie.sk/pokuty-za-transferove-ocenovanie/>

Každý z členských štátov OECD má právo slobodnej voľby, akým spôsobom premietne pravidlá transferového oceňovania do svojej vnútroštátnej daňovej legislatívy. Preto niektoré štáty prevzali rozhodujúce princípy a zásady do svojich vnútroštátnych daňových predpisov, zatiaľ čo iné sa vo svojich vnútroštátnych daňových predpisoch na Smernicu OECD len odvolávajú. V slovenskej daňovej legislatíve je problematika transferového oceňovania rámcovo implementovaná do príslušných vnútroštátnych daňových predpisov.

1.5.1 Princíp nezávislého vzťahu „The Arm’s Length Principle“

Princíp nezávislého vzťahu je obsahom kapitoly I v Smernici OECD, ktorá zdôrazňuje jeho význam ako medzinárodnej normy, výklad princípu nezávislého vzťahu v kontexte článku 9 Modelovej zmluvy OECD. Kapitola obsahuje taktiež návod ako aplikovať princíp nezávislého vzťahu, popisuje význam pojmu porovnateľný, faktory určujúce porovnateľnosť a vysvetľuje dôležitosť vykonania porovnávej analýzy. Výklad princípu nezávislého vzťahu znie nasledovne:

„Ak sú medzi dvoma podnikmi v ich obchodných alebo finančných vzťahoch stanovené podmienky, alebo sú im uložené, ktoré sa líšia od tých, ktoré by existovali medzi nezávislými podnikmi, potom akékoľvek zisky, ktoré by jeden z podnikov dosiahol, keby nebolo týchto podmienok, avšak z dôvodu týchto podmienok ich nedosiahol, môžu byť zahrnuté do ziskov tohto podniku a následne zdanené“¹⁸

Princíp nezávislého vzťahu predstavuje predpoklad, na základe ktorého je možné identifikovať podmienky transakcií závislých osôb, ktoré by zodpovedali podmienkam porovnateľných transakcií nezávislých osôb. Inými slovami povedané, na základe princípu nezávislého vzťahu je možné zistiť, akú cenu alebo aké podmienky by medzi sebou dohodli nezávislé osoby, keby uskutočnili takú istú transakciu, akú uskutočnili závislé osoby.

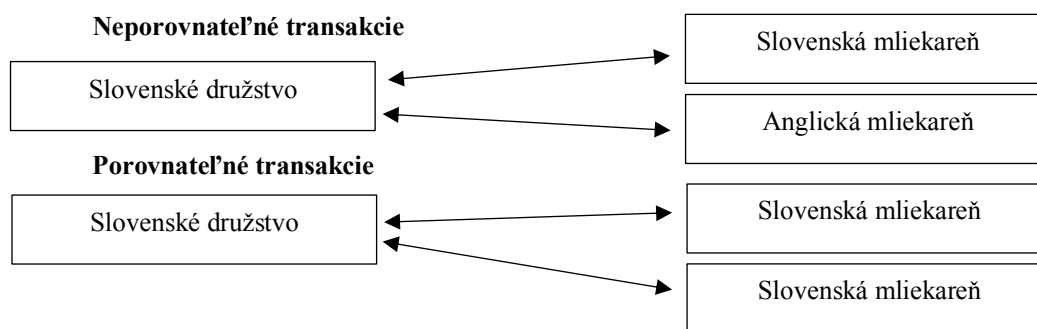
Pokiaľ ide o úpravu ziskov vzhľadom na podmienky, ktoré by platili medzi nezávislými podnikmi v porovnateľných transakciách a v porovnateľných okolnostiach to znamená, v porovnateľných nekontrolovaných transakciách, princíp nezávislého vzťahu sa riadi prístupom, ktorý považuje členov skupiny ako samostatné entity a nie ako neoddeliteľné časti jednotného podnikania. Keďže prístup samostatných entít zaobchádza s členmi nadnárodných skupín ako s nezávislými subjektmi, pozornosť sa zameriava na povahu transakcií medzi týmito členmi a na to, či sa ich podmienky líšia od podmienok,

¹⁸ OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Article 9 of the OECD Model Tax Convention. Paris, OECD Publishing, 7.2017. 61 s. ISBN: 978-92-64-26512-7

ktoré by sa dosiahli v porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Takáto analýza kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií, ktorá sa označuje ako analýza porovnateľnosti, je základom uplatňovania zásady nezávislého trhu.

Princíp nezávislého vzťahu sa musí aplikovať tak, aby bola medzi transakciami závislých osôb a nezávislých osôb zabezpečená porovnateľnosť. Podmienky sú vzájomne porovnateľné vtedy, ak medzi nimi nie je zásadný rozdiel alebo ak možno vplyv týchto rozdielov úpravami odstrániť. Ak napríklad poľnohospodárske družstvo a syrárň ako závislé osoby zo Slovenska medzi sebou obchodujú s mliekom, nie je pre túto transakciu porovnateľný predaj mlieka medzi nezávislými osobami z Anglicka. Ekonomické prostredie na Slovensku a v Anglicku je rozdielne a môže mať zásadný vplyv na cenu mlieka. Pre takúto transakciu môže byť porovnateľná transakcia taká, ak by družstvo predávalo mlieko aj iným odberateľom, než len mliekarni, s ktorou je prepojená.¹⁹ Grafické znázornenie môžeme vidieť na Ilustrácii 3.

Ilustrácia 3 Rozdiel medzi transakciami



Zdroj: vlastné spracovanie

V takomto prípade by transakcie „družstvo – závislá mliekareň“ a „družstvo – nezávislá mliekareň“ boli porovnateľné. Princíp nezávislého vzťahu by bol dodržaný, pretože žiadny rozdiel medzi týmito transakciami nie je podstatný a nemôže ovplyvniť cenu.

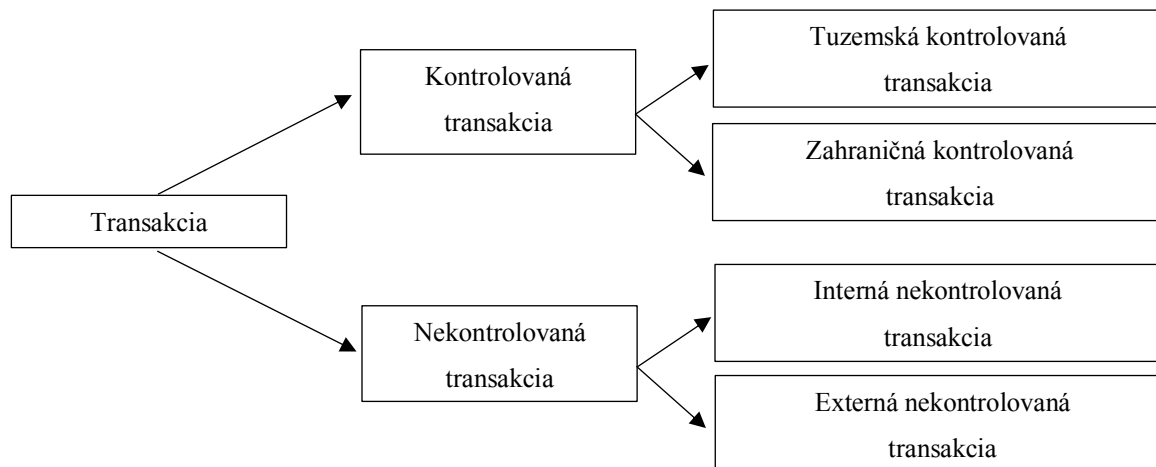
1.5.2 Kontrolované a nekontrolované transakcie

V transferovom oceňovaní sú pojmy kontrolované a nekontrolované transakcie často používané, nakoľko je transferové oceňovanie založené na porovnávaní cien stanovených v kontrolovaných transakciách s cenami nekontrolovaných, teda nezávislých transakcií. Pokiaľ je možné kontrolované a nekontrolované transakcie považovať za porovnateľné, ich

¹⁹ ADMIN, Princíp nezávislého vzťahu. [online], 3.8.2018, [cit. 4.2.2019], Dostupné na <https://profitransferoveocenovanie.sk/princip-nezavisleho-vztahu/>

ceny by sa mali rovnať. Pokiaľ nastane prípad, že kontrolovaná transakcia sa odlišuje od nezávislej, rozdiel ceny sa musí dorovnať nezávislej transakcii. Nasledujúca Ilustrácia 4 graficky znázorňuje delenie transakcií v rámci transferového oceňovania:

Ilustrácia 4 Druhy transakcií transferového oceňovania



Zdroj: vlastné spracovanie, podľa OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017 s.24

Kontrolovaná transakcia je právny vzťah alebo iný obdobný vzťah medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami, pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 Zákona o dani z príjmov alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem alebo výnos z činnosti alebo z nakladania s majetkom. Zákon o dani z príjmov navyše dodáva, že pri posudzovaní kontrolovanej transakcie sa berie do úvahy skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu. Kontrolované transakcie sa v transferovom oceňovaní ďalej členia na tuzemské kontrolované transakcie a zahraničné kontrolované transakcie.

Tuzemská kontrolovaná transakcia je transakcia medzi závislými osobami, z ktorých obe sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou.

Zahraničná kontrolovaná transakcia je transakcia medzi závislými osobami, z ktorých jedna je daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a druhá je daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou. Tuzemská kontrolovaná transakcia je tak napríklad transakcia medzi firmami, ktoré majú sídlo na Slovensku. A zahraničná kontrolovaná transakcia je tak napríklad transakcia medzi firmou so sídlom na Slovensku a firmou so sídlom v Česku.

Nekontrolovaná transakcia je každá transakcia, ktorá nie je kontrolovanou transakciou. Nekontrolovaná transakcia je aj taká transakcia, ktorú uskutočnia závislé osoby. Kontrolovaná transakcia nie je prenájom, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3 Zákona

o dani z príjmov, ak ide o nehnuteľnosť nezaradenú do obchodného majetku podľa § 2 písm. m) Zákona o dani z príjmov a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobné účely. Nekontrolované transakcie sa v transferovom oceňovaní členia na interné nekontrolované transakcie a externé nekontrolované transakcie.

Interná nekontrolovaná transakcia je pre daňovníka transakcia, ktorú uskutočňuje práve tento daňovník s inou nezávislou osobou.

Externá nekontrolovaná transakcia je pre daňovníka transakcia, ktorú uskutočňujú nezávislé osoby, z ktorých ani jednou nie je tento daňovník.

1.5.3 Závislé a nezávislé osoby

Dve osoby sa považujú za závislé osoby, pokiaľ sú vo vzájomnom vzťahu a obidve osoby spĺňajú podmienky uvedené v článku 9 OECD Modelovej zmluvy. Tieto podmienky sú nasledovné. Ako závislé osoby, anglicky „Associated enterprises“ označujeme subjekty ak sa:

- jeden subjekt priamo alebo nepriamo podieľa na riadení, kontrole alebo je súčasťou kapitálového prepojenia druhého podniku, alebo
- tie isté osoby sa priamo alebo nepriamo podieľajú na vedení, kontrole alebo sú súčasťou kapitálového prepojenia, čo znamená, že obidve spoločnosti sú pod spoločnou kontrolou.²⁰

Nezávislé osoby „Independent enterprises“ označujeme také osoby, ktoré nemajú medzi sebou žiadny vzťah, čo znamená že nie sú závislé osoby.

1.6 Metódy transferového oceňovania

Metódy transferového oceňovania sú upravené v § 18 Zákona o dani z príjmov. Pomocou aplikácie metód transferového oceňovania dochádza k úprave základu dane závislých osôb navýšením 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 vyššie spomínaného rozdielu sa použije niektorá z metód transferového oceňovania alebo ich kombinácia, pričom možno použiť len

²⁰ OECD. 2014. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014, [online], článok 9 s. M-26. 15.7.2014. 2289 s., [cit. 5.2.2019], ISBN: 978-92-64-23902-1, Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page50

takú metódu, ktorej použitie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Metódy transferového oceňovania majú v transferovom oceňovaní dve hlavné funkcie:

- zisťujú, či ceny použité v transakciách závislých osôb zodpovedali cenám použitým v porovnateľných transakciách nezávislých osôb,
- zisťujú rozdiel, o ktorý sa ceny použité v transakciách závislých osôb líšili od cien použitých v porovnateľných transakciách nezávislých osôb.

Pre ich dôležitosť majú daňovníci možnosť požiadať daňový úrad aj o odsúhlasenie používania konkrétnej metódy transferového oceňovania. Tejto téme sa budeme venovať v ďalšej kapitole.

Metódy transferového oceňovania sú konkrétne definované v § 18 ods. 2 a ods. 3 Zákona o dani z príjmov. Ustanovenie § 18 ods. 2 vymedzuje metódy, ktoré vychádzajú z porovnávania ceny a ktoré nazývame aj tradičné transakčné metódy. K tradičným transakčným metódam patria nasledovné metódy:

- metóda nezávislej trhovej ceny,
- metóda následného predaja,
- metóda zvýšených nákladov.

V ustanovení § 18 ods. 3 sú uvedené metódy, ktoré vychádzajú z porovnávania zisku, sú to transakčné ziskové metódy. Transakčnými ziskovými metódami sú:

- metóda delenia zisku,
- metóda čistého obchodného rozpätia.²¹

Obsahovú náplň a použitie metód transferového oceňovania upravuje aj Smernica OECD v Kapitole II.. Pri výbere príslušnej metódy transferového oceňovania je potrebné zamerať sa na nájdenie najvhodnejšej metódy pre konkrétny prípad, najmä s prihliadnutím na špecifiká príslušnej transakcie. Pre účel výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania posudzujeme v zmysle Smernice OECD nasledovné kritériá:

- silné a slabé stránky zvolenej metódy,
- vhodnosť zvolenej metódy v kontexte s povahou kontrolovanej transakcie, ktorú zistíme vykonaním funkčnej a rizikovej analýzy,

²¹ § 18 ods. 2 a ods. 3 Zákona o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov

- dostupnosť porovnateľných nezávislých informácií potrebných pre analýzu porovnateľnosti,
- stupeň porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami vrátane úrovne úprav potrebných pre odstránenie rozdielov medzi týmito transakciami.

Žiadna z metód transferového oceňovania nie je vhodná a aplikovateľná v každej situácii. Nie je potrebné preukazovať, že použitie príslušnej metódy nie je vhodné za daných okolností a podmienok, a tiež nie je potrebné analyzovať a testovať ostatné metódy transferového oceňovania. Je postačujúce, ak sa na základe analýzy faktorov porovnateľnosti vylúčia tie metódy, ktorých použitie nie je vhodné.

1.6.1 Tradičné transakčné metódy

Transakčné metódy rozdeľujeme na priame a nepriame. V prípade priamej metódy, teda metóda nezávislej trhovej ceny, dochádza k porovnávaniu priamo ceny kontrolovanej a nekontrolovanej transakcie. Opakom toho nepriame metódy, teda metódy následného predaja a metóda zvýšených nákladov, sa používajú pokiaľ dochádza k úprave ceny kontrolovanej transakcie nepriamo, pomocou využitia ďalších ukazovateľov, ako napríklad marže hrubého alebo čistého zisku.²²

a) Metóda nezávislej trhovej hodnoty

Metóda nezávislej trhovej ceny, anglicky nazývaná CUP „Comparable Uncontrolled Price“ alebo aj CUT „Comparable Uncontrolled Transaction“ je definovaná v §18 ods. 2 písm. a) Zákona o daní z príjmov.

Metóda nezávislej trhovej ceny vychádza z porovnávania ceny produktu alebo služby dohodnutou medzi závislými osobami s cenou porovnateľného produktu alebo služby dohodnutou medzi nezávislými osobami. Ak je medzi porovnávanými cenami rozdiel, upraví sa závislá cena tým spôsobom, že sa nahradí nezávislou cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v porovnateľných transakciách za porovnateľných podmienok.

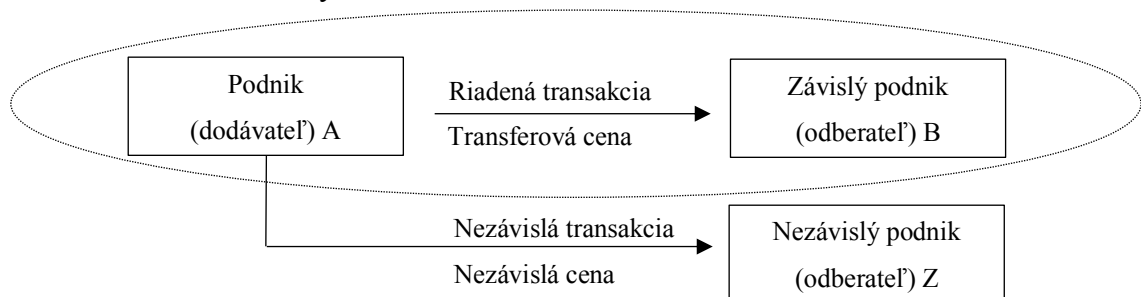
Použitie tejto metódy si vyžaduje vysokú úroveň porovnateľnosti. Pre použitie metódy je nevyhnutná produktová zhoda v posudzovanom tovare alebo službe, pričom následne sa pomocou analýzy porovnateľnosti skúma porovnateľnosť zmluvných

²² FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 21/2013/MP, Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania, s.2

podmienok, trhového a ekonomického prostredia v kontrolovanej a nekontrolovanej transakcii. Metóda sa môže použiť pri transakciách s hmotným majetkom napríklad pri surovinách, nehmotným majetkom napríklad pri licenčných poplatkoch alebo aj pri finančných transakciách napríklad pri úrokových sadzbách. Pri aplikácii metódy je vhodné použiť interné porovnateľné nekontrolované transakcie a aj externé porovnateľné nekontrolované transakcie, ak je možné vykonať primerané úpravy za účelom odstránenia zásadných rozdielov, ktoré ovplyvňujú cenu transferu. Ak v rámci analýzy porovnateľnosti máme k dispozícii internú porovnateľnú nekontrolovanú transakciu, je použité metódy nezávislej trhovej ceny pomerne jednoduché a presné.

Príklad na metódu nezávislej trhovej hodnoty je veľmi jednoduchý. Podnik A vyrába lepidlá a predáva ich svojej závislej osobe, podniku B za dohodnutú cenu 100 EUR za 10 kusov. Avšak rovnaké lepidlá predáva aj nezávislej osobe, podniku Z, ale cena je 200 EUR za 10 kusov týchto lepidiel. Ilustrácia 5 tento obchod znázorňuje.

Ilustrácia 5 Príklad metódy CUP



Zdroj: vlastné spracovanie

Pri týchto transakciách treba posúdiť, či sa jedná o úplne rovnaké druhy lepidiel a či boli dodané za úplne rovnakých dodacích podmienok. Pokiaľ sa zistí zhoda medzi riadenou teda kontrolovanou transakciou a nezávislou teda nekontrolovanou, cena za ktorú predáva podnik A lepidlá podniku B, by sa mala upraviť na 200 EUR a tým sa zvýšiť základ dane spoločnosti A.

Metóda CUP je najviac odporúčaná metóda, napriek tomu najmenej používaná, pretože pri tejto metóde je ťažké nájsť porovnateľnú alebo rovnakú nezávislú transakciu pri dodržaní prísnych podmienok porovnateľnosti. Na druhej strane pokiaľ je dostupná porovnateľná transakcie tak metóda CUP je najspoľahlivejšia a najpohodlnejšia na aplikáciu princípu nezávislého vzťahu.

b) Metóda následného predaja

Metóda následného predaja, anglicky nazývaná RPM „Resale Price Method“ je upravená v § 18 ods. 2 písm. b) Zákona o daní z príjmov. Pri aplikácii tejto metódy sa cena prevodu majetku nakúpeného závislou osobou prepočítava na nezávislú trhovú cenu pričom sa vychádza z ceny, za ktorú táto závislá osoba predmetný majetok predáva nezávislej osobe a cena sa znižuje o obvyklú výšku obchodného rozpätia to znamená marže, čiže percentuálneho rozdielu medzi predajnou a nákupnou cenou majetku porovnateľných nezávislých predajcov.

Podmienkou pre použitie metódy je zhoda vo vykonávaných funkciách a znášaných rizikách porovnávaných subjektov. Ak predajca ovplyvní transakciu tak, že pridá k nej významnú hodnotu napríklad ďalej spracúva nakúpený tovar, metódu nie je možné použiť. Metódu je možné použiť aj v prípade, ak existujú rozdiely v predmete transakcie, pretože tovarové rozdiely majú menší vplyv na výšku obchodnej marže ako na cenu. Metódu následného predaja využívame najmä pri distribútoroch produktov. Pri aplikácii metódy vychádzame z faktov, že poznáme nezávislú predajnú cenu a poznáme porovnateľnú obchodnú maržu uplatňovanú v porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Následne na základe toho prepočítame závislú nákupnú cenu na nezávislú nákupnú cenu podľa nasledujúceho vzorca :

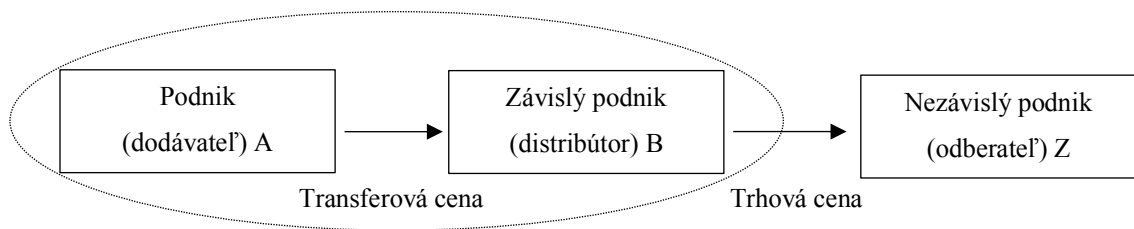
$$NNC = PC - (OR_n \times PC) \quad , \text{ ak } OR_n = \frac{PC_n - NC_n}{PC_n}$$

kde:

- NNC je nezávislá nákupná cena, t.j. cena, za ktorú by bol tovar nakúpený od nezávislej osoby.
- PC je predajná cena, za ktorú je tovar predávaný nezávislej osobe.
- OR_n je obchodné rozpätie (marža) uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu.
- PC_n je nezávislá predajná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu.
- NC_n je nezávislá nákupná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu.

Na jednoduchom príklade vysvetlíme použitie metódy RPM a jej výpočet. Podnik A predáva lepidlá závislej osobe podniku B za cenu 100 EUR za 10 kusov. Podnik B následne distribuuje tento tovar nezávislému podniku Z v cene 200 EUR za 10 kusov, ako môžeme vidieť na Ilustrácii 6.

Ilustrácia 6 Príklad metódy RPM



Zdroj: vlastné spracovanie

Obchodná marža u nezávislých distribútorov v porovnateľných transakciách a za porovnateľných podmienok je vo výške 20%. Pokiaľ použijeme metódu následného predaja, vzorec na výpočet nezávislej ceny je nasledovný:

$NNC = 200 - (0,2 \times 200)$, výsledkom je nezávislá predajná cena, ktorá by mala byť použitá medzi podnikom A a podnikom B a teda 160 EUR za 10 kusov.

Výhodou spôsobu výpočtu nezávislej ceny pomocou metódy RPM je, že táto metóda sa riadi pomocou trhovej ceny, ktorá sa riadi dopytom a núti distribútorov dosahovať primerané zisky. Nevýhodami tejto metódy sú, že táto metóda je jednostranná a je možné, že niekedy pri výpočte porovnateľnosti vypočítame ako výsledok extrémne hodnoty.

c) Metóda zvýšených nákladov

Ako poslednou metódou tradičných transakčných metód je Metóda zvýšených nákladov, anglicky nazývaná C+ „Cost plus method“. V Zákone od dani z príjmov je upravená v ustanovení § 18 ods. 2 písm. c). Pri tejto metóde sa nezávislá trhovú cenu vypočíta zo skutočných priamych alebo nepriamych nákladov vynaložených na výrobu produktu (majetku alebo služby), ktorý je predmetom kontrolovanej transakcie medzi závislými osobami. Tieto náklady sa navýšia o sumu cenovej prirážky, ktorú dodávateľ uplatňuje vo vzťahu k nezávislým odberateľom alebo o sumu cenovej prirážky, ktorú by uplatňovala nezávislá osoba v porovnateľnom obchode za porovnateľných podmienok.

Zjednodušene môžeme cenovú prirážku definovať ako rozdiel medzi nákladmi vynaloženými na výrobu výrobku alebo služby a jeho predajnou cenou u výrobcu alebo poskytovateľa služby

Metóda zvýšených nákladov je jednostranná metóda a predmetom porovnania pri jej uplatnení je výška cenovej prirážky, ktorú si uplatňuje závislá osoba k svojim nákladom. Do nákladovej základne sa zahŕňajú priame aj nepriame náklady a to tie, ktoré bezprostredne súvisia s kontrolovanou transakciou. Pri aplikácii metódy je potrebné venovať zvýšenú pozornosť porovnateľnosti nákladov, napríklad pri úpravách na zabezpečenie

porovnateľnosti treba zohľadniť rozdiely vo vlastníctve používaného majetku. Upravenú predajnú cenu (nezavislú trhovú cenu) vypočítame na základe nasledujúceho vzorca :

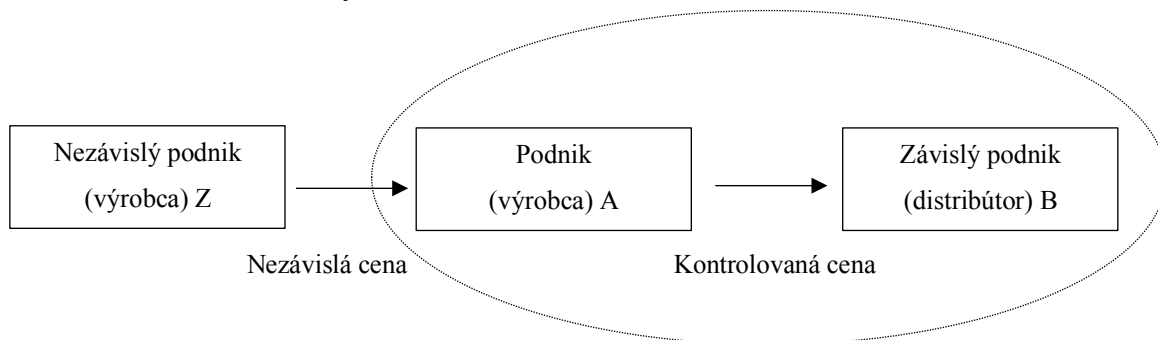
$$PCu = N + (CPn \times N) \quad , \text{ ak } CPn = \frac{PCn - Nn}{Nn}$$

kde:

- PCu je predajná cena upravená na základe princípu nezávislého vzťahu.
- N sú náklady závislej osoby.
- CPn je cenová prirážka uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom vzťahu.
- PCn je nezávislá predajná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom vzťahu.
- Nn sú náklady uplatňované v porovnateľnom nezávislom vzťahu.

Na jednoduchom príklade si vysvetlíme výpočet nezávislej ceny pomocou metódy C+. Podnik A vyrába lepidlá. Priame a nepriame náklady na výrobu 10 kusov lepidiel sú vo výške 100 EUR. Na základe funkčnej a rizikovej analýzy podnik A považujeme ako zmluvného výrobcu. Podnik A predáva svoju produkciu závislej osobe, podniku B. Cena za 10 kusov lepidiel je 110 EUR. Vzťah môžeme vidieť na Ilustrácii 7 :

Ilustrácia 7 Príklad metódy C+



Zdroj: vlastné spracovanie

Výpočtom nám vychádza, že cenová prirážka vo vzťahu k vynaloženým nákladom je vo výške 10%. Avšak nezávislí zmluvní výrobcovia ako napríklad podnik Z dosahujú v porovnateľných transakciách zvyčajne 20 % cenovú prirážku. Teda pri použití metódy zvýšených nákladov by predajná cena 10 kusov lepidiel mala byť upravená podľa nasledovného výpočtu : $PCu = 100 + (0,2 \times 100)$, čo znamená že predajná cena sa má byť 120 EUR za 10 kusov lepidiel, aby bolo dodržané pravidlo nezávislého vzťahu.

Metóda sa používa najmä pri transakciách, ktorých predmetom je výroba a predaj polotovarov alebo hotových produktov (tovarov alebo služieb), ktoré neobsahujú vysokú

pridanú hodnotu napr. vo forme unikátneho nehmotného majetku. Zvyčajne sa využíva na ocenenie dlhodobých kontraktov napr. pri zmluvnej výrobe. Výška cenovej prirážky závisí od vykonávaných funkcií a znášaných rizík a podielu hmotného a nehmotného majetku na transakcii.²³

1.6.2 Transakčné ziskové metódy

Transakčné ziskové metódy vychádzajú z porovnania zisku, ktorý sme dosiahli z konkrétnej kontrolovanej transakcie. Napriek tomu, že použitie tradičných transakčných metód je jednoduchšie, ziskové metódy sú častejšie využívané. V prípade ak nie sú k dispozícii údaje alebo nie sú v dostatočnej kvalite, prichádzajú do úvahy ziskové metódy. Od tradičných metód sa ziskové metódy odlišujú tým, že namiesto ceny alebo hrubej marže sa porovnáva dosiahnutý zisk v rámci kontrolovaných transakcií. Problematické býva hlavne zadefinovanie pojmu zisk, ktorý môže byť chápaný rôzne.

a) Metóda delenia zisku

Metóda delenia zisku, anglicky nazývaná Profit Split „Transaction profit split method“ je upravená v § 18 ods. 3 písm. a) Zákona o daní s príjmov. Metóda vychádza zo zisku dosiahnutého v rámci kontrolovaných transakcií medzi spojenými osobami a tento zisk sa snaží alokovať medzi združené podniky na základe toho, ako prispel daný podnik k vytvoreniu zisku, to znamená že je rozdelený na ekonomicky platnom základe. Rozdelenie sa deje na báze analýzy zásluh alebo zbytkovej analýzy, ktoré slúžia ako alokačný kľúč k rozdeleniu ziskov. Príslušné rozdelenie by malo odrážať podmienky akoby sa zisk delil medzi nespojené osoby. Táto metóda sa vyznačuje skúmaním oboch strán transakcie a preto ide o tzv. dvojstrannú metódu. Metóda rozdelenia zisku berie do úvahy skutočné rozdelenie funkcií a zodpovedností medzi združenými podnikmi a môže odrážať všetky unikátne charakteristiky podnikania. Tým pádom táto metóda zabezpečuje, že ani jednej strane nebude pridelený extrémny a nepravdepodobný výsledok. Na druhej strane, metódu nie je možné využiť ak jedna strana transakcie vykonáva iba jednoduchú funkciu a nemá významný prínos.²⁴

Kombinované zisky, ktoré majú byť rozdelené v rámci metódy delenia zisku, sú zisky závislých osôb z kontrolovaných transakcií, v ktorých sú závislé osoby

²³ FINANČNÉ RIADITELSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 21/2013/MP, Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania, s.5

²⁴ RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualiz. a rozšir. vyd. str.328 Olomouc :Anag, 2012, 487 s. ISBN 978-80-72-63724-9

zúčastnené. Kombinované zisky na rozdelenie by mali zahrňovať iba tie zisky, ktoré vznikajú zo skúmaných kontrolovaných transakcií. Existuje niekoľko prístupov, ako odhadnúť rozdelenie ziskov, na ktorom by sa dohodli nezávislé osoby. Ako príklady si uvedieme dva z týchto prístupov a to kontribučnú analýzu a reziduálnu analýzu.

1. *Kontribučná analýza:* Pomocou kontribučnej analýzy sú kombinované zisky rozdelené medzi závislé osoby na základe primeraného priblíženia rozdelenia zisku, aké by nezávislé osoby očakávali z účasti v takýchto transakciách. Takéto rozdelenie môže byť podporené porovnateľnými údajmi, ak sú k dispozícii napríklad podľa databázy Amadeus. V prípade, že takéto údaje absentujú, je rozdelenie zisku často založené na relatívnej hodnote funkcií každej zo závislých osôb zúčastňujúcej sa kontrolovaných transakcií so zohľadnením ich používaného majetku a predpokladaných rizík. V prípade, keď je možné relatívnu hodnotu prínosov merať priamo, nemusí byť nevyhnutné odhadovať skutočnú trhovú hodnotu prínosov každej zo zúčastnených strán.
2. *Reziduálna analýza:* Reziduálna analýza rozdeľuje kombinované zisky zo skúmaných kontrolovaných transakcií v dvoch fázach. V prvej fáze je každému zúčastnenému pridelená nezávislá odmena za jeho nejedinečné prínosy v súvislosti s kontrolovanými transakciami. Táto počiatočná odmena by spravidla bola stanovená na základe aplikácie jednej z metód transferového oceňovania vychádzajúcich z porovnávania ceny alebo metódy čistého obchodného rozpätia s ohľadom na odmenu porovnateľných transakcií medzi nezávislými osobami. A táto odmena by teda všeobecne nezohľadňovala odmenu, ktorá by plynula z jedinečného a hodnotného prínosu zúčastnených strán. V druhej fáze by akýkoľvek reziduálny zisk, ktorý by zostal po rozdelení v rámci prvej fázy, bol rozdelený medzi strany na základe analýzy skutočností a okolností tak, ako by bol tento reziduálny zisk rozdelený medzi nezávislé osoby.

Veľkou výhodou tejto metódy je jej využitie v situáciách, keď porovnateľná transakcia medzi nezávislými osobami nie je k dispozícii. Rozdelenie zisku môže vychádzať z vykonávaných aktivít alebo podstupovaného rizika, ktoré sú unikátne a odrážajú zásluhy jednotlivých článkov na transakciách. V prípade, že sú k dispozícii porovnateľné nezávislé transakcie, rozdelenie zisku v prípade spojených osôb je možné oprieť sa o tieto údaje. Naopak, úskalie tejto metódy spočíva v jej zložitej aplikovateľnosti. Pri jej aplikácii je nutné myslieť nato, že je založená na dvojstrannom skúmaní nákladov a výnosov.

b) Metóda čistého obchodného rozpätia

Metóda čistého obchodného rozpätia, anglicky nazývaná TNMM „Transactional net margin method“ je definovaná v § 18 ods. 3 písm. b) Zákona o daní z príjmov. Metóda zisťuje výšku ziskovej prirážky z obchodného alebo finančného vzťahu medzi závislými osobami vo vzťahu k stanovenej základni (napr. náklady, tržby) a porovnáva ju so ziskovou prirážkou používanou vo vzťahu k nezávislým osobám. Metóda je jednostranná a možno ju použiť len pri jednotlivých transakciách alebo viacerých rovnakých transakciách. Ak spoločnosť vykonáva viac rôznych typov transakcií, je potrebné skúmať každú transakciu a s ňou spojené funkcie osobitne. Metódu je teda možné aplikovať až po dôslednom vykonaní funkčnej a rizikovej analýzy.

Metódu TNMM si vysvetlíme na jednoduchom príklade: Podnik B predáva automobily nezávislému podniku Z. Dodávateľom automobilov je podnik A, ktorý je závislý s podnikom B. Z predaja automobilov má podnik B tržby vo výške 20 mil. EUR. Dodávateľovi za tovar zaplatil podnik B 12 mil. EUR. Prevádzkové náklady na distribúciu a predaj automobilov boli pre podnik B 5 mil. EUR. Z toho nám vypláva, že čistý zisk podniku B sú 3 mil. EUR ($20 \text{ mil.} - 12 \text{ mil.} - 5 \text{ mil.} = 3 \text{ mil. EUR}$). Ukazovateľ marže čistého zisku k tržbám z predaja je 15% ($3 \text{ mil.} / 20 \text{ mil.}$). Avšak porovnateľní nezávislí distribútori dosahujú maržu čistého zisku k tržbám vo výške 10%. Na základe tohto údaju je povinný podnik B upraviť transferovú cenu, teda nákupnú cenu so závislým podnikom A (dodávateľom) na 13 mil. EUR za dodané automobily a tak si upraviť zisk na 2 mil. EUR.

Pri aplikovaní metódy čistého obchodného rozpätia je možné použiť rôzne ukazovatele ziskovosti, napr. čistý zisk k tržbám, čistý zisk k nákladom, čistý zisk k majetku. Pritom je však potrebné overiť si, či zvolený ukazovateľ poskytuje spoľahlivé vyjadrenie ziskovosti daňového subjektu a či sú k dispozícii hodnoverné údaje o porovnateľných subjektoch. V praxi sa využívajú na vyhľadávanie porovnateľných ukazovateľov a údajov rôzne komerčné databázy, pričom je potrebné nájsť dostatočnú vzorku porovnateľných údajov, aby pri ich testovaní nedošlo k skresleniu konečného výsledku. Použitie metódy je obmedzené napr. aj vtedy, ak zmluvné strany transakcie vlastnia cenný nehmotný majetok alebo ich príspevok k transakcii má unikátny charakter.²⁵

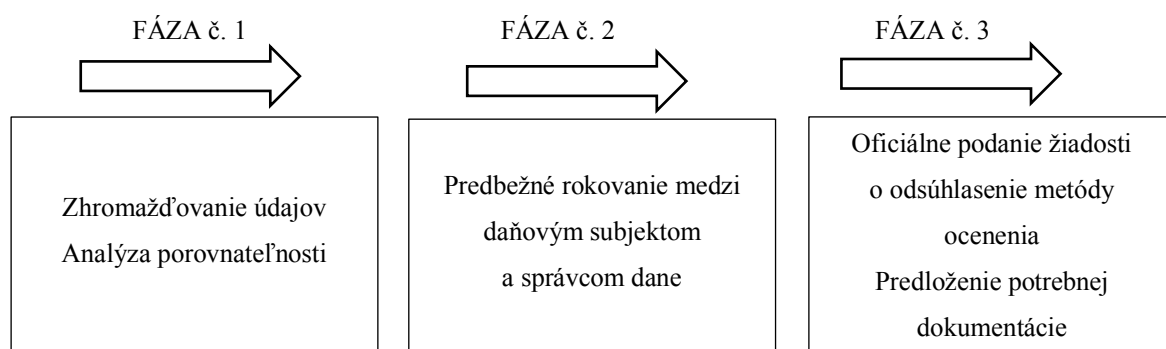
²⁵ FINANČNÉ RIADITELSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 21/2013/MP, Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania, s. 7

1.6.3 Odsúhlasenie použitia metódy ocenenia

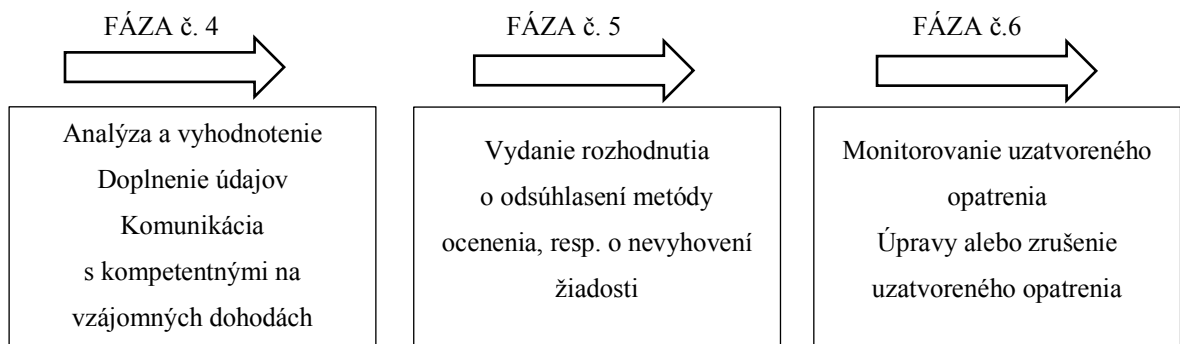
V podmienkach slovenskej daňovej správy je odsúhlasenie metódy ocenenia umožnené na základe ustanovenia § 18 ods. 4 Zákona o daní z príjmov . V zmysle predmetného ustanovenia daňovník môže písomne požiadať správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania uvedenej v § 18 ods. 2 alebo 3. Zákona o daní z príjmov. Správca môže vydať rozhodnutie o odsúhlasení metódy ocenenia najviac na päť zdaňovacích období. Na žiadosť daňovníka, podanú najmenej 60 dní pred uplynutím lehoty uvedenej v rozhodnutí v rozhodnutí o odsúhlasení metódy ocenenia, správca dane môže vydať rozhodnutie o odsúhlasení metódy ocenenia najviac na päť ďalších zdaňovacích období, ak daňovník preukáže, že nedošlo k zmene podmienok, na základe ktorých bolo predchádzajúce rozhodnutie o odsúhlasení metódy ocenenia vydané. Žiadosť musí byť doložená príslušnou dokumentáciou o transferovom oceňovaní a obsahovať ďalšie náležitosti predpísané Zákomom o dani z príjmov.

Tento proces sa medzinárodnej daňovej terminológii nazýva opatrenie predchádzajúce oceneniu teda OPO, preložené anglického originálu „Advance Pricing Agreement“ a predstavuje doplnkový nástroj na riešenie otázok transferového oceňovania, ktorý poskytuje daňovníkovi patričný stupeň istoty, že spôsob tvorby transferových cien jeho budúcich transakcií je v súlade s princípom nezávislého vzťahu.²⁶ Postup pri procese odsúhlasovania metódy transferového oceňovania je znázornený na Ilustrácii 8.

Ilustrácia 8 Proces odsúhlasenia metódy transferového oceňovania



²⁶ FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 35/2016, Metodický pokyn k uplatňovaniu ustanovení § 17 ods. 7 a § 18 ods. 4 a 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o daní z príjmov v znení neskorších predpisov , s. 5



Zdroj: FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Odbor medzinárodného zdaňovania a právnej podpory. Metodický pokyn k odsúhlasovaniu použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania podľa § 18 ods. 4 a 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov s.4

Daňovník môže požiadať správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania ešte pred uskutočnením obchodu so závislou osobou. Týmto spôsobom si môže overiť, či postupuje správne a či je ním navrhovaný spôsob ocenenia danej transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Žiadosť sa predkladá miestne príslušnému správcovi dane. Podanie žiadosti je spoplatnené, pričom úhrada je splatná bez výzvy, to znamená pri podaní žiadosti. Výška poplatku bola s účinnosťou od 1.1.2017 zmenená a je stanovená paušálne v závislosti od toho či sa žiada jednostranné odsúhlasenie správcom dane, výška poplatku 10 000 EUR, alebo odsúhlasenie na základe medzinárodných daňových zmlúv, dvojstranné alebo viacstranné opatrenie predchádzajúce oceneniu, kde výška poplatku je 30 000 EUR.²⁷

1.7 Porovnávací analýza

Pre stanovenie transferovej ceny zodpovedajúcej princípu trhového odstupu je nevyhnutné previesť porovnávaciu analýzu, anglicky nazývanú „Comparability Analysis“ alebo aj označovanú ako „benchmarking“. Výsledky tejto porovnávej analýzy sa následne zohľadnia pri výbere najvhodnejšej metódy v oblasti transferového oceňovania. Podobne ako princíp trhového odstupu sa aj porovnávací analýza drží prístupu samostatnej i daňovej jednotky.²⁸ Podstata porovnávej analýzy, ktorej základom je odstavec 1 článku 9 Modelovej zmluvy OECD, spočíva v porovnaní podmienok medzi podmienkami stanovenými či uloženými medzi združenými podnikmi, to je v riadených transakciách a podmienkami, ktoré by boli stanovené medzi na trhu nezávislými podnikmi v nezávislých

²⁷ FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Odbor medzinárodného zdaňovania a právnej podpory, Informácia k vydávaniu rozhodnutí o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania podľa § 18 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na ustanovenie § 53c 28 Ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých ustanovení v znení neskorších predpisov, s.1

transakciách. Pre účely určenia stupňa skutočnej porovnateľnosti je nevyhnutné porovnávať vlastnosti transakcií alebo podnikov, ktoré by ovplyvnili podmienky transakcií realizovaných v súlade s princípom trhového odstupu a preto je dôležité posúdiť nasledujúcich vlastností, resp. faktorov určujúcich zrovnateľnosť.²⁹ Faktory určujúce porovnateľnosť sú nasledovné:

- charakteristické vlastnosti majetku alebo služby,
- funkčná a riziková analýza,
- zmluvné podmienky,
- ekonomické prostredie,
- podnikateľské stratégie.

Predmetom porovnávania kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií je päť základných skupín faktorov, ktorá väčšinou majú vplyv na cenu.

1.7.1 Charakteristické vlastnosti majetku alebo služby

Rozdiely v charakteristických črtách, teda vlastnostiach majetku alebo služieb vo väčšine prípadov vplyvajú na voľnom trhu na ich cenu. Preto porovnanie nižšie uvedených charakteristík majetku alebo služieb môže byť užitočné pri stanovení porovnateľnosti kontrolovaných a nekontrolovaných transakcií. Ide o nasledovné charakteristiky.

Pri prevode hmotného majetku:

- základné údaje o majetku,
- jeho fyzikálne vlastnosti,
- kvalita a spoľahlivosť
- dostupnosť,
- objem zásob.

Pri poskytovaní služieb:

- povaha služieb,
- rozsah služieb.

Pri prevode nehmotného majetku:

- forma transakcie (licencia alebo predaj),
- druh vlastníckych práv (patent, obchodná značka, know - how),
- trvanie a stupeň ochrany,

²⁹ OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris, OECD Publishing, 7.2017 Bod 1.38 – 1.63 str. 46 . ISBN:978-92-64-26273-7

- predpokladaný zisk z využívania vlastníckych práv.

Avšak nehmotný a duševný majetok môže priniesť určité problémy pri určovaní porovnateľnosti, zvyčajne v dôsledku jeho jedinečnosti. V takýchto prípadoch, ak je nedostatok dát na priame porovnanie, vhodné je použiť metódy založené na zisku alebo iné nepriame metódy vychádzajúce z princípu nezávislého vzťahu.

1.7.2 Funkčná a riziková analýza

Ďalším faktorom určenia stupňa porovnateľnosti je analýza funkcií vykonávaných subjektom a analýza predpokladaných rizík. Vychádza sa pritom z predpokladu, že v transakciách medzi nezávislými osobami sú v cene primerane zohľadňované aj funkcie, ktoré konkrétny subjekt vykonáva, pričom sa zohľadňujú aj využívané aktíva a riziká, ktoré znáša. Pri určovaní, či sú kontrolované a nekontrolované transakcie alebo subjekty porovnateľné, je potrebné vykonať funkčnú analýzu, to znamená analýzu vykonávaných činností. Takáto analýza nie je samostatnou metodikou transferového oceňovania. Je len nástrojom používaným na stanovenie stupňa porovnateľnosti. Má rovnakú použiteľnosť tak pre daňovníka, ktorý ceny stanovuje, ako aj pre daňovú správu, ktorá tieto ceny následne preveruje. Dôvodom funkčnej a rizikovej analýzy je zadefinovanie podnikov do určitých kategórií, podľa ktorých hľadajú porovnateľné nezávislé transakcie. Tieto druhy a ich podkategórie sú.

1. Výrobcovia, obsahujú nasledovné podkategórie:
 - a) plnoprávni výrobcovia pre výrobné podniky,
 - b) zmluvní výrobcovia pre výrobné podniky,
 - c) práca vo mzde.
2. Distribútori, obsahujú nasledovné podkategórie:
 - a) distribútori s obmedzenými právomocami,
 - b) komisionálni distribútori.

Pri určovaní stupňa porovnateľnosti je rovnako dôležité zohľadniť aj predpokladané riziko. Riziko sa vo všeobecnosti dá definovať ako neistota, aký bude výstup vyplývajúci z podnikateľského rozhodnutia alebo podnikateľských činností. Posúdenie rizík je teda ďalší dôležitý faktor porovnateľnosti. Vykonávané funkcie predurčujú do istej miery aj rozdelenie rizika medzi zúčastnené strany ako aj podmienky, ktoré by každá strana očakávala v transakciách s nezávislými subjektmi. Ak nezávislá spoločnosť berie na seba väčšie riziko,

očkáva vyšší zisk. Inými slovami, riziko a návratnosť (zisk) sa obvykle objavujú spolu. Ak však jeden člen nadnárodnej skupiny podstúpi v transakcii riziko a z výsledného zisku tohto rizika profituje iný člen, nie je to v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

1.7.3 Zmluvné podmienky

Pri transakciách medzi nezávislými subjektami zmluvné podmienky väčšinou určujú priamo alebo nepriamo ako je medzi jednotlivé zmluvné strany rozdelená zodpovednosť, riziká a výhody. Ak nezávislé spoločnosti uzatvoria zmluvu, konečná cena je ovplyvnená podmienkami tejto zmluvy. Príkladom takýchto podmienok ovplyvňujúcich dohodnutú cenu môžu byť napríklad podmienky úveru a jeho splácania: objem úveru, doba, za ktorú má byť úver splatený. Ďalej to môže byť ručenie jednotlivých zmluvných strán za produkty a služby, záručná doba a riziko výmeny tovaru. Akékoľvek zmeny týchto faktorov majú vplyv aj na zmenu dohodnutej ceny. Vyššie uvedené však nie je vždy zohľadňované v zmluvných podmienkach medzi závislými osobami. Preto by mala byť analýza zmluvných podmienok vždy súčasťou analýzy porovnateľnosti.³⁰

Ak zmluvné podmienky medzi závislými osobami nie sú zachytené písomnou formou, zmluvné vzťahy by mali byť odvodzované od správania sa nezávislých spoločností a od ekonomických princípov, ktoré vo všeobecnosti upravujú vzťahy medzi nezávislými spoločnosťami. Je evidentné, že pri obchodovaní medzi nezávislými spoločnosťami ich protichodné záujmy zaručia, že zmluvné strany sa budú snažiť navzájom dôsledne dodržiavať podmienky zmluvy a k zmene zmluvných podmienok dôjde len vtedy, ak to bude v záujme oboch zmluvných strán. V prípade závislých osôb nie je zabezpečená protichodnosť záujmov zmluvných strán, preto je dôležité overiť si, či je správanie zmluvných strán v súlade s podmienkami zmluvy alebo či správanie zmluvných strán naznačuje, že sa zmluvné podmienky nedodržali, prípadne sa len simulovali.

1.7.4 Ekonomické prostredie

Medzi faktory ovplyvňujúce stupeň porovnateľnosti patrí aj ekonomické prostredie. Nezávislé ceny sa môžu na rôznych trhoch líšiť, aj keď sa jedná o rovnaký majetok alebo službu. Za účelom dosiahnutia vysokého stupňa porovnateľnosti musíme porovnávať porovnateľné trhy, na ktorých pôsobia nezávislé a závislé spoločnosti. Len tak je možné

³⁰ OECD 2015, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation*, Actions 8-10 – 2015 Final reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris., 5.2015, 190 s., ods. 1.45, s. 18, ISBN: 978-92-94-24124-4

zabezpečiť, aby ich rozdiely nemali podstatný vplyv na cenu a na podmienky transakcie, alebo aby bolo možné vykonať príslušné úpravy. Preto si dosiahnutie vysokého stupňa porovnateľnosti vyžaduje aby:

- a) trhy, na ktorých pôsobia nezávislé a závislé spoločnosti boli porovnateľné,
- b) rozdiely, i keď majú alebo nemajú podstatný vplyv na cenu, bolo možné primerane upraviť.

Medzi rozhodujúce ekonomické faktory pri určovaní porovnateľnosti trhu patria:

- geografická poloha,
- veľkosť trhu,
- rozsah konkurencie na trhoch,
- vzájomné konkurenčné postavenie kupujúcich a predávajúcich,
- dostupnosť náhradného tovaru a služieb (substitúty),
- úroveň ponuky a dopytu na trhu,
- kúpna sila spotrebiteľov,
- povaha a rozsah štátnych regulácií trhu,
- výrobné náklady (vrátane nákladov na pracovnú silu, pozemky a kapitál),
- prepravné náklady,
- úroveň trhu (maloobchod, veľkoobchod),
- dátum a čas transakcie a pod.

1.7.5 Podnikateľská stratégia

Dôležitým faktorom stupňa porovnateľnosti je aj podnikateľská (obchodná) stratégia. Podnikateľské stratégie nadnárodnej skupiny sú často formulované jedným členom skupiny väčšinou materskou spoločnosťou, niekedy s príspevom členov skupiny a následne sú uplatňované ostatnými členmi skupiny. Tieto stratégie môžu byť zamerané na:

- inováciu produktu a/alebo služby,
- stupeň spestrenia sortimentu,
- charakter trhu a jeho umiestnenie,
- prienik na trh alebo podiel na trhu,
- kvalitu produktu a/alebo služby,
- ocenenie,
- výber distribučného kanála,
- náklady na marketing,

- úroveň zásob,
- postoj voči riziku, zhodnotenie politických zmien,
- vplyv existujúcich a plánovaných zákonov,
- iné faktory ovplyvňujúce každodenné podnikanie.

Rozdiely v podnikateľskej stratégii majú dopad na cenu. Ak je napr. podnikateľská stratégia zameraná na prenik na trh, alebo na zvýšenie podielu na trhu, daňovník môže dočasne predávať svoj produkt za nižšiu cenu, aká je bežne požadovaná za porovnateľné produkty na tom istom trhu. Pri snahe preniknúť na trh, môže daňovník uprednostniť budúce predpokladané zisky a za týmto účelom obetovať súčasné. Daňovník, ktorý sa snaží vstúpiť na nový trh alebo rozšíriť svoj podiel na trhu, môže dočasne znášať vyššie náklady (napr. spojené s marketingom) a tým dosiahnuť nižšiu úroveň zisku než ostatné potenciálne porovnateľné spoločnosti, ktoré už na tom istom trhu pôsobia.³¹

³¹ FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Pomôcka pre kontrolórov dane z príjmov právnických osôb na DÚ VDS Bratislava pri výkone kontrol zameraných na oblasť transferového oceňovania, s.3

2. Cieľ práce

Ako hlavný cieľ tejto diplomovej práce sme si určili zistenie a preverenie skutočností, ktoré rozhodujú pri správnom určení dane z príjmov právnických osôb. Zamerali sme sa na preverenie správnosti uplatnenia položiek zvyšujúcich a znižujúcich výsledok hospodárenia pre zistenie základu dane podľa § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a preverenie vybraných nákladov s ohľadom na ich daňovú uznateľnosť. Keďže základným pilierom transferového oceňovania je princíp nezávislého vzťahu, ktorý vyplýva zo Smernice OECD museli sme sa zamerať aj na dodržanie princípu nezávislého vzťahu v obchodných transakciách podniku uskutočnených so zahraničnými závislými osobami (transferové oceňovanie) v zmysle § 18 a § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Hlavný cieľ diplomovej práce sme dosiahli pomocou určenia si menších cieľov, teda čiastkových cieľov, ktoré sme určili pomocou hypotéz. Jednotlivé hypotézy sme určili na základe dokumentácie k transferovému oceňovaniu a predpokladu, že Firma Slovakia s.r.o. má pri transferovom oceňovaní splnené všetky povinnosti, ktoré je vyplývajú z legislatívy Slovenskej republiky. Hypotézy sú nasledovné:

1. **Hypotéza č.1** - Firma Slovakia s.r.o. nevstupuje do transakcií s ekonomicky alebo personálne prepojenými osobami podľa § 2 písm. r) Zákona o dani z príjmov.
2. **Hypotéza č.2** - Firma Slovakia s.r.o. ma charakterový profil plnohodnotného výrobcu.
3. **Hypotéza č.3** - Najvhodnejšia metóda určenia transferových cien je metóda zvýšených nákladov.
4. **Hypotéza č.4** - Výsledok hospodárenia za rok 2017 má Firma Slovakia s.r.o. správne vypočítaný.

Cieľom tejto diplomovej práce je správne použitie transferového oceňovania pre vyhodnotenie stanovených hypotéz a správne vypočítanie výsledku hospodárenia pre zistenie základu dane právnickej osoby pomocou vykonania jednotlivých analýz a výpočtov. Na záver v časti Diskusia zhrnieme výsledky diplomovej práci a navrhujeme odporúčania pre Firmu Slovakia s.r.o.

3. Metodika práce a metódy skúmania

Metodika diplomovej práce je tvorená piatimi kapitolami. Prvá kapitola - Súčasný stav riešenej problematiky doma a v zahraničí je zameraná na objasnenie teoretických informácií transferového oceňovania. Obsah prvej kapitoly tvorí všeobecné vysvetlenie transferového oceňovania a transferových cien, vznik a históriu, legislatívu v Slovenskej republike a v zahraničí, zhrnutie Smernice OECD, jednotlivé metódy transferového oceňovania a neposlednom rade porovnávaciu analýzu transferového oceňovania.

V druhej kapitole - Cieľ práce sme definovali hlavné ciele diplomovej práce, pomocou ktorých sme stanovili jednotlivé hypotézy. Hypotézy sú určené na základe transferovej dokumentácie, ktoré právnická osoba doposiaľ používala a na základe platnej legislatívy Slovenskej republiky. Hlavnými cieľmi je dodržanie legislatívy a správne vypočítanie výsledku hospodárenia pre zistenie základu dane podľa § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a preverenie vybraných nákladov s ohľadom na ich daňovú uznateľnosť a dodržanie princípu nezávislého vzťahu.

Tretia kapitola - Metodika práce a metódy skúmania, ako naznačuje názov, obsahuje metodiku práce a metódy, ktoré sme použili na skúmanie informácií.

Štvrtá kapitola - Výsledky práce obsahuje základne informácie o právnickej osobe na ktorej sme skúmali transferové oceňovanie, doklady ktoré nám spoločnosť poskytla na získanie údajov, podnikateľskú činnosť ktorú spoločnosť vykonáva, dôležitú funkčnú a rizikovú analýzu spoločnosti, zistenia a výsledky našej praktickej časti diplomovej práci.

Piata, teda posledná kapitola - Diskusia v ktorej sa venujeme interpretácií výsledkov diplomovej práce, navrhnutí budúcich odporúčaní a riešení problematiky transferového oceňovania.

Metódy skúmania, ktoré sme použili pri vypracovávaní diplomovej práce sú nasledovné:

- **Abstrakcia** - Použitím abstrakcie sme v praktickej časti vnímali len podstatné faktory porovnateľnosti a tak sme sa mohli zamerať len na určitú časť faktorov, ktoré podmieňujú porovnateľnosť jednotlivých transakcií.
- **Dedukcia a indukcia** - Tieto metódy predstavujú protikladné metódy a teda dedukcia znamená spôsob získavania informácií, ktorý postupuje od všeobecných ku konkrétnym. Indukcia teda znamená opak, čiže získavanie informácií od

konkrétnych ku všeobecným, pričom sa snaží odvodiť všeobecnú teóriu. Obe spomenuté metódy sme použili v teoretickej aj praktickej časti pri opisovaní konkrétnych prípadov.

- **Hypotéza** - Hypotéza je tvrdenie alebo systém tvrdení, o ktorých v čase ich formulovania nemožno rozhodnúť, či je pravdivé alebo nepravdivé. Pomocou hypotéz sme si určili čiastkové ciele nášho výskumu v praktickej časti.
- **Ekonomická analýza** - Ekonomickú analýzu sme využili na rozbor a rozklad jednotlivých metód transferového oceňovania. Túto metódu sme použili hlavne pri praktickej časti pri porovnávaní právnickej osoby voči ostatným konkurentom a aj porovnávaní jednotlivých transakcií, kde bolo potrebné rozobrať a preskúmať všetky potrebné informácie.
- **Komparácia** - Pomocou komparácie sme porovnávali získané informácie jednotlivých osôb a ich transakcií. Je to metóda, ktorá pomáha zistiť rovnaké a rozdielne vlastnosti medzi porovnávanými závislými a nezávislými osobami. Metóda komparácie a Ekonomická analýza považujeme za najdôležitejšie metódy skúmania v súvislosti s transferovým oceňovaním.
- **Syntéza** - Podstatou syntézy je spájanie jednotlivých častí do celku, čo sme využili pre výsledok práce, diskusií a závere práce.
- **Tabuľky a ilustrácie** - Použitie tabuliek a ilustrácií nám pomohlo k lepšiemu grafickému vyjadreniu získaných údajov a informácií v tejto diplomovej práci.

4. Výsledky práce

V praktickej časti diplomovej práce sme sa zamerali na transferové oceňovanie a uplatnenie zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v zmysle ustanovenia § 69 ods. 5 zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov. Firma Slovakia s.r.o. ako aj ostatné mená a adresy ostatných spoločností a osôb sú fiktívne vymyslené pre praktickú časť diplomovej práci, avšak všetky podklady boli inšpirované právnickou osobou, ktorá si nepriala byť zverejnená.

Údaje o spoločnosti: Firma Slovakia s.r.o.

Slovenská 12

850 05 Bratislava

Spoločnosť je zapísaná v Obchodnom registri Okresného súdu Bratislava, oddiel Sro, vložka číslo 12345/D.

SK NACE: 25.99.0

Deň zápisu spoločnosti je 1.1.2014.

Predmet podnikania Firmy Slovakia s.r.o.: prenájom nehnuteľností spojený s poskytovaním základných služieb; skladovanie; baliace činnosti, manipulácia s tovarom; kúpa tovaru na účely jeho predaja konečnému spotrebiteľovi (maloobchod) alebo iným prevádzkovateľom živnosti (veľkoobchod); sprostredkovateľská činnosť v oblasti služieb; sprostredkovateľská činnosť v oblasti výroby; výroba jednoduchých výrobkov z kovu; opracovanie kovu jednoduchým spôsobom; výroba plastov v primárnej forme; výroba výrobkov z gumy a výrobkov z plastov.

Štatutárny orgán: konatelia

- George Brown, Blue Sky park 21, Paris 452 15, Francúzska republika,
- Jozef Modrý, Slovenská 13, Bratislava 850 05, Slovenská republika.

Spoločníci:

- George Brown, Blue Sky park 21, Paris 452 15, Francúzska republika,
- Gabriel Brodeur, Route de la Californie 84, Le Mans 725 60, Francúzska republika,
- Adam Couture, Route de la Californie 50, Le Mans 725 60, Francúzska republika,
- Group French S.A., La Chabeudiere 13, Vaiges 736 41, Francúzska republika.

Firma Slovakia s.r.o. je povinná viesť podvojnú účtovníctvo v súlade s Opatrením MF SR č. 23 054/2002 - 92 zo 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovnej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení ďalších opatrení (ďalej len „Postupy“). Firma Slovakia s.r.o. má povinnosť overiť účtovnú závierku audítorm v zmysle ustanovenia § 19 zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. Účtovná jednotka splnila túto povinnosť a audit účtovnej závierky bol vykonaný audítorskou spoločnosťou AUDIT spol s r.o.

4.1 Doklady pre transferové oceňovanie

Výsledkom diplomovej práce je zistenie a preverenie skutočností rozhodujúcich pre správne určenie dane z príjmov právnickej osoby so zameraním na :

- preverenie správnosti uplatnenia položiek zvyšujúcich a znižujúcich výsledok hospodárenia pre zistenie základu dane podľa § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a preverenie vybraných nákladov s ohľadom na ich daňovú uznateľnosť,
- dodržanie princípu nezávislého vzťahu v obchodných transakciách podniku uskutočnených so zahraničnými závislými osobami (transferové oceňovanie) v zmysle § 18 a § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Ako podklady k výpočtom dane z príjmov právnickej osoby sme použili nasledovne doklady:

- hlavná kniha,
- účtovný denník,
- príjmové a výdavkové pokladničné doklady,
- odberateľské a dodávateľské faktúry,
- výpisy z účtov,
- kniha pohľadávok a záväzkov,
- doklady z inventúry.

Z vyššie uvedených podkladov sme sa dozvedeli nasledovne informácie o spoločnosti Firma Slovakia spol. s r.o.:

Tabuľka 3 Výsledok hospodárenia

Súčet prevádzkových, finančných a mimoriadnych výnosov	Súčet prevádzkových, finančných a mimoriadnych nákladov
2 900 000,00	3 282 800,00
Výsledok hospodárenia pred zdanením	Základ dane
- 382 000,00	- 342 000,00

Zdroj: vlastné spracovanie

Tabuľka 4 Výpočet základu dane

Položka súvahy	Suma
Výsledok hospodárenia pred zdanením	- 382 000,00
Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia	40 000,00
Položky znižujúce výsledok hospodárenia	0,00
Základ dane (daňová strata)	- 342 000,00
Sadzba dane (v %)	21,00
Daň	0,00

Zdroj: vlastné spracovanie

4.2 Podnikateľská činnosť spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.

Spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. vznikla v roku 2014 a jej podnikateľská činnosť spočívala vo výrobe výrobkov z plastu na priemyselné použitie. V roku 2016 vstúpili do spoločnosti francúzski spoločníci a v kontrolovanom období roka 2017 sa výroba rozšírila aj o výrobu výrobkov z kovových komponentov pre priemyselné použitie určených pre Európsky trh.

Za účtovné obdobie 2017 bol dosiahnutý výsledok hospodárenia z hospodárskej činnosti - strata vo výške 382 000, 00 EUR (čistá zisková prirážka v roku 2017 bola záporná vo výške -13,2 %).

Firma Slovakia s.r.o. neuvádza žiadne transakcie so zahraničnou závislou osobou ani sa nepovažuje za osobu ekonomicky alebo personálne prepojenú s inou osobou podľa § 2 písm. r) Zákona o dani z príjmov so zahraničnými osobami.

Avšak podrobnejším skúmaním sme v zistili, že Firma Slovakia s.r.o. vstupuje do cezhraničných transakcií s personálne prepojenými osobami v zmysle § 2 písm. n) Zákona o dani z príjmov. Ide o transakcie so spoločnosťou Group French S.A., La Chabeudiere 13, Vaiges 736 41, Francúzska republika, ktorej spoločníci Gabriel Brodeur, Route de la

Californie 84, Le Mans 725 60 , Francúzska republika a Adam Couture, Route de la Californie 50, Le Mans 725 60 , Francúzska republika, sú zároveň aj spoločníci vo Firma Slovakia s.r.o., nasledovne aj so spoločnosťou Firma Czechia s.r.o., Sokolova 36, Brno 341 05, Česlá republika, ktorej konateľ aj spoločník George Brown bol zároveň konateľom a spoločníkom kontrolovanej spoločnosti a so spoločnosťou Firma Germany A.G., Aubachweg 455, 546 12 Nemecká spolková republika, ktorej spoločníci George Brown, Adam Couture a Gabriel Brodeur sú zároveň spoločníci kontrolovanej spoločnosti.

Pri preverovaní sme porovnávali transakcie medzi uvedenými spoločnosťami z hľadiska zachovania princípu nezávislého vzťahu v nadväznosti na ustanovenie § 17 ods. 5 a § 18 Zákona o dani z príjmov. V súlade s ustanovením § 1 ods. 2 Zákona o dani z príjmov (zákonná prioritná doložka nadradenosti medzinárodnej zmluvy nad vnútroštátnym daňovým predpisom) sme pri posudzovaní dodržania princípu nezávislého vzťahu v danej transakcii vychádzali okrem vnútroštátneho predpisu aj z Článku 9 Smernice OECD.

Spoločné obchodné alebo finančné vzťahy medzi nezávislými spoločnosťami sú formované trhovými silami, pričom každá strana, ktorá sa zúčastní obchodu má za cieľ z príslušnej transakcie dosiahnuť čo najvyšší zisk. Cieľ dosahovať zisk berie nadnárodná spoločnosť ako celok, avšak to nie vždy platí o jednotlivých členoch skupiny. Z uvedeného dôvodu môžu jednotliví členovia nadnárodnej skupiny vstupovať aj do takých vzájomných obchodných alebo finančných vzťahov, do akých by nezávislé subjekty nikdy nevstúpili. Z tohto dôvodu treba určiť, či sú transakcie realizované medzi zahraničnými závislými osobami a z nich dosahované zisky porovnateľné so ziskami, ktoré by dosiahol nezávislý subjekt za porovnateľných podmienok. Pri tomto procese je potrebné uplatniť princíp nezávislého vzťahu, ktorý je založený na porovnávaní podmienok dohodnutých v obchodných vzťahoch alebo finančných vzťahoch medzi zahraničnými závislými osobami a podmienkami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných situácií.

Princíp nezávislého vzťahu „*The Arm's Length Principle*“ je medzinárodne uznávanou normou dohodnutou členskými štátmi OECD, ktorá je teoretickým základom transferového oceňovania. Tento princíp umožňuje zabezpečiť spravodlivý podiel na zdaniteľnom príjme vyprodukovanom členmi nadnárodných skupín na ich území.

Princíp nezávislého vzťahu je zadefinovaný v § 18 ods. 1 Zákona o dani z príjmov. Podľa tohto paragrafu sa na zistenie rozdielu podľa § 17 ods. 5 Zákona o dani z príjmov použije niektorá z metód vychádzajúcich z porovnávania ceny. Ak nemožno spoľahlivo

použiť niektorú z metód vychádzajúcich z porovnávania ceny, použijú sa metódy vychádzajúce z porovnávania zisku alebo ich vzájomná kombinácia, alebo iné metódy.

Podľa § 17 ods. 5 Zákona o dani z príjmov súčasťou základu dane je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri spoločných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane danej spoločnosti.

Podľa čl. 31 ods. 1 Viedenského dohovoru o zmluvnom práve zverejnenom vyhláškou pod číslom 15/1988 Zb. sa každá medzinárodná zmluva musí vykladať dobromyseľne, v súlade s obvyklým významom, ktorý sa dáva výrazom v zmluve v ich celkovej súvislosti, a takisto s prihliadnutím na predmet a účel zmluvy. Podľa čl. 31 ods. 2 sa na zámer výkladu zmluvy okrem textu, včítane preambuly a príloh, celkovou súvislosťou rozumie každá dohoda vzťahujúca sa na zmluvu, ku ktorej došlo medzi všetkými časťami v súvislosti s uzavretím zmluvy a každá listina vyhotovená jednou alebo viacerými stranami v súvislosti s uzavretím zmluvy a prijatá ostatnými stranami ako listina vzťahujúca sa na zmluvu.

Podľa odseku 3 predmetného článku sa spolu s celkovou súvislosťou bude brať ohľad na každú neskoršiu dohodu týkajúcu sa výkladu zmluvy alebo vykonávania jej ustanovení, ku ktorej došlo medzi stranami, na akúkoľvek neskoršiu prax pri vykonávaní zmluvy, ktorá založila dohodu strán týkajúcu sa jej výkladu a na každé príslušné pravidlo medzinárodného práva použiteľné vo vzťahoch medzi stranami.

V tejto súvislosti sme vzali do úvahy Komentár k Modelovej zmluve OECD v odbore daní z príjmov a majetku, a to konkrétne k článku 9. V článku 9 ods. 1 Komentára k Modelovej zmluve OECD sa uvádza, že Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní reprezentuje medzinárodne dohodnuté (schválené) princípy a poskytuje smernicu pre aplikáciu princípu nezávislého vzťahu.

Pri výpočtoch transferových cien sme vychádzali aj zo Smernice OECD, ktorá je považovaná za všeobecne uznávaný doplnkový výkladový prostriedok k článku 9 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia v zmysle Viedenského dohovoru o zmluvnom práve, a je teda všeobecne uznávaným návodom ako aplikovať princíp nezávislého vzťahu v cezhraničných transakciách závislých osôb.

4.3 Funkčná a riziková analýza spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.

Podľa poskytnutých dokumentov spoločnosti Firma Slovakia s.r.o., prechádzala spoločnosť v roku 2017 početnými zmenami vývoja a výroby, keďže sa výrobný proces sústredil na novší typ výrobkov. Do úvahy musíme brať aj fakt, že je to pomerne mladá spoločnosť založená v roku 2014. Z toho dôvodu bola ekonomická kondícia spoločnosti za rok 2017 na nízkej úrovni a zároveň produkčné kapacity Firmy Slovakia s.r.o. dosahovali len úroveň 60 % jej odhadovaného výkonu. Rok 2017 môžeme považovať za obdobie, v ktorom sa spoločnosť hlavne venovala nastaveniu vnútorných procesov a obchodných štruktúr. Z dôvodu nesplnenia výrobných kapacít je rok 2017 považovaný za stratový. Plány rozvoja a hospodárskej činnosti spoločnosti pre budúce obdobie, ktoré nám spoločnosť načrtla sú založené na dosiahnutí vyrovnanej hospodárskej činnosti do konca roka 2020.

Spoločnosti skupiny sú aktívne na trhu výroby a predaja plastových a gumených výrobkov, určených hlavne pre priemysel. V rámci tejto činnosti sa realizuje niekoľko ďalších činností súvisiacich s aktívnym vystupovaním pri hľadaní príležitostí. Skupina sa prihlasuje do verejných obchodných súťaží a súťaží verejného obstarávania, pričom pri samotnom procese zhotovovania ponúk celá skupina aktívne spolupracuje a jednotliví členovia si pomáhajú. Podľa nás je veľmi dôležité spomenúť aj koordináciu v rámci skupiny z pohľadu realizácie cieľov a cenovej ako aj predajnej politiky. Táto politika je vykonávaná centrálnne na úrovni skupiny a jej cieľom je na jednej strane udržať čo najvyššiu základnú cenu pre služby a na druhej strane aplikovať určitý systém nástrojov cenovej a marketingovej politiky, ktoré poskytnú odberateľom rovnaké alebo lepšie podmienky v porovnaní s konkurenciou. Podstatná časť predajných aktivít je realizovaná prostredníctvom siete sprostredkovateľov, ktorí sú odmeňovaní na základe provízie. Uvedení sprostredkovatelia majú lepší prehľad o trhu a možnostiach realizácie.

Pre správne určenie funkčného a rizikového profilu a následnom porovnaní ceny metódou, ktorú sme si určili pomocou hypotézy a to **metódu zvýšených nákladov**, pri ktorej sa nezávislá trhovú cenu vypočíta zo skutočných priamych a nepriamych nákladov majetku alebo služby prevádzanej medzi závislými osobami, zvýšených o sumu cenovej prirážky uplatňovanej tým istým dodávateľom vo vzťahu k nezávislým osobám alebo o sumu cenovej prirážky, ktorú by uplatňovala nezávislá osoba v porovnateľnom obchode za porovnateľných podmienok. V rámci diplomovej práce sme skúmali a preverovali vykonané funkcie a znášané riziká. Podľa odseku 1.42 Smernice OECD pri obchodovaní medzi dvomi

nezávislými podnikmi bude úhrada obvykle odrážať funkcie, ktoré každý z podnikov vykonáva (pričom sa berie do úvahy používaný majetok a podstúpené riziko). Preto je pri určení, či sú kontrolované a nezávislé transakcie alebo subjekty porovnateľné, nutná funkčná analýza. Táto funkčná analýza sa snaží identifikovať a porovnať ekonomicky významné realizované činnosti a zodpovednosť, použitý majetok a riziká podstúpené stranami príslušných transakcií.

Účelom analýzy funkcií a rizík je identifikácia a opis aktivít, ktoré vytvárajú hodnotu, a ktoré sú vykonávané v rámci Skupiny. Funkčná a riziková analýza spoločnosti poskytuje informácie a prehľad o spoločnosti, ktorý je potrebný pre charakterizovanie jej funkcií a rizík, t.j. charakterizuje úlohy a zodpovednosť konkrétnej spoločnosti v rámci integrovaného celku. Tieto skutočnosti by mali byť následne zohľadnené pri posudzovaní, či ziskovosť spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. v roku 2017 bola adekvátne.

4.3.1 Funkčná analýza spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.

Z predloženej dokumentácie transferového oceňovania za zdaňovacie obdobie 2017 sa spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. zaradila k plnohodnotným výrobcam. Podľa dokumentácie transferového oceňovania budeme v rámci diplomovej práce skúmať rozloženie funkcií, rizík a miery využívaného majetku medzi spoločnosťou Firma Slovakia s.r.o. ostatnými spoločnosťami v rámci skupiny Group French S.A.. V nasledujúcej tabuľke môžeme nájsť zoznam vykonávaných funkcií jednotlivých spoločností.

Tabuľka 5 Zoznam vykonávaných funkcií

Funkcia	Firma Slovakia s.r.o.	Group French S.A.
Predaj a odbyt	-----	-----
Nastavenie predajných cieľov		XXX
Nastavenie predajných cien		XXX
Zoskupovanie objednávok	X	XX
Sledovanie platieb	XX	X
Nákup vo vlastnom mene	XXX	
Poistenie pohľadávok	XXX	
Logistika a distribúcia	-----	-----
Preprava výrobkov	XXX	
Inventarizácia zásob	XXX	
Sklady	XXX	
Nákup surovín a materiálu	X	XX
Výroba	-----	-----

Výskum a vývoj		XXX
Obchodné meno, značka		XXX
Plánovanie výroby		XXX
Výroba a kontrola kvality	XXX	
Bezpečnosť	XXX	
Ekológia	XXX	
Investičné činnosti	X	XX
Opravy a údržba	X	XX
Technický servis	X	XX
Ostatné	-----	-----
Administratíva	X	XX
Financovanie a manažment		XXX

**zoznam vykonávaných funkcií je vyjadrený X- slabá až XXX- silná*

Zdroj: vlastné spracovanie podľa dokumentácie TO Firmy Slovakia s.r.o.

Tak ako to ukazuje funkčná analýza, manažment spoločnosti v zmysle dlhodobého a strategického plánovania, prebieha do veľkej miery v skupine Group French S.A., ktorá disponuje vlastným vrcholovým manažmentom, ktorý má na fungovanie slovenskej spoločnosti signifikantný vplyv. Samotná slovenská spoločnosť nakupuje materiál, zásoby alebo tovar a predáva svoje výrobky priamo a nie prostredníctvom inej spoločnosti v skupine, avšak všetky dôležité rozhodnutia, ako aj stanovenie cien a jednanie so zákazníkmi prebieha mimo tejto spoločnosti. Manažment výroby a všetky súvisiace rozhodnutia sú však plne v kompetencii Firma Slovakia s.r.o. Podľa našich zistení sa Firma Slovakia s.r.o. nepodieľa na strategických rozhodnutiach ohľadom svojej podnikateľskej činnosti, teda tieto rozhodnutia sú vykonávané inými členmi skupiny Group French S.A. Výrobný závod je zodpovedný hlavne za operatívne rozhodnutia spojené s výrobným procesom, a to na dennej báze (každodenné riešenie problémov, pracovné mítingy, sledovanie využiteľnosti výrobných kapacít, vyhodnocovanie množstva nepodarkov, sledovanie kvality výroby).

Z vyššie uvedeného je možné konštatovať, že spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. sa nepodieľa na strategických rozhodnutiach, politika riadenia spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. je zhodná pre celú skupinu Group French S.A.. Spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. môžeme považovať skôr v pozícii poskytovateľa údajov a informácií pre tvorbu budúcich obchodných stratégií a plánov na budúce obdobia. Má len obmedzené kompetencie, nakoľko činnosti napr. vyhľadávanie dodávateľov a odberateľov, dojednávania zákaziek, rokovanie o cenách, uzatváranie zmlúv, atď. je väčšinou centralizovaná. Obchodné rokovania prebiehajú zo zásady na úrovni materskej spoločnosti.

4.3.2 Riziková analýza spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.

Pri určovaní, či sú kontrolované a nekontrolované transakcie porovnateľné, je potrebné porovnávať riziká vznikajúce v každej transakcii. Každá spoločnosť nesie isté základné podnikateľské riziká, ktoré sú vyjadrené v nasledujúcej Tabuľke 6.

Tabuľka 6 Zoznam znášaných rizík

Riziká	Firma Slovakia s.r.o.	Group French S.A.
Predaj a odbyt	-----	-----
Riziko konkurencie	XXX	
Riziko nestability dopytu	XXX	
Riziko nestability ceny	XXX	
Kurzové (menové) riziko	XXX	
Riziko nezaplatenia	XXX	
Záručné riziko	XXX	
Riziko likvidity	X	XX
Zle stanovený odber. plán	X	XX
Logistika a distribúcia	-----	-----
Riziko zásob	X	XX
Poškodenie pri preprave	XXX	
Výroba	-----	-----
Kvalitatívne riziko	XXX	
Kapacitné riziko	X	XX
Výskum a vývoj		XXX
Ekologické riziko	XXX	
Investičné riziko	X	XX
Opravy a údržba	X	XX
Technický servis	X	XX
Prevádzkové riziko	XXX	
Ostatné	-----	-----
Administratíva	X	XX
Finančné a manažérske riziko	X	XX
Politické riziko	X	XX

*zoznam vykonávaných funkcií je vyjadrený X- slabá až XXX- silná

Zdroj: vlastné spracovanie podľa dokumentácie TO Firmy Slovakia s.r.o.

Z analýzy rizík v rámci skupiny vyplýva, že primárne väčšinu rizík znáša slovenská spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. samostatne. Prevažnú časť rizík slovenská spoločnosť zdieľa so skupinou Group French S.A.. Vzhľadom na štruktúru financovania skupiny Group

French S.A., znáša prevažne finančné riziká. Radi by sme poukázali na rozpor medzi mierou funkcií vykonávaných spoločnosťou Firma Slovakia s.r.o. a rozsahom rizík, ktoré sú na spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. prenášané. Takýto nesúlad medzi rozložením funkcií a znášaných rizík je v rozpore so zásadami a princípmi nezávislého vzťahu v zmysle Smernice OECD.

Z analýzy sme zistili, že výber strategických dodávateľov je v rámci skupiny Group French S.A., pričom skupina zodpovedá nielen za výber dodávateľov, ale aj za cenu a kvalitu nakupovaných výrobných vstupov. Firma Slovakia s.r.o. nemá možnosť samostatne sa rozhodnúť o výbere dodávateľov a nemá teda možnosť riziká efektívne riadiť a eliminovať ich dopady. Firma Slovakia s.r.o. si podľa ich transferovej dokumentácie určila charakterový profil ako **plnohodnotný výrobca**.

4.3.3 Výsledky funkčnej a rizikovej analýzy

Na základe funkčnej a rizikovej analýzy sme spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. prideliť charakterový profil zmluvného výrobcu, ktorý zodpovedá súhrnu funkcií a podstupených rizík v rozsahu závislých skupinových transakcií, do ktorých je táto spoločnosť zapojená. Celkový charakterový profil spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. sa síce môže javiť ako profil plnohodnotného výrobcu, pretože zahŕňa vlastníctvo výrobných zariadení, realizáciu nákupu výrobných vstupov, plánovanie výroby, má zodpovednosť za riziko zásob, zodpovednosť za kontrolu kvality výrobkov a výrobu výrobkov vo všetkých štádiách životného cyklu. Avšak, ak sa vezmú do úvahy skutočne vykonávané funkcie a činnosti realizované spoločnosťou Firma Slovakia s.r.o., s ohľadom na riziká, ktoré spoločnosť Firma Slovakia s.r.o., znáša a zároveň sa posúdi miera kontroly spoločnosti Firma Slovakia s.r.o., nad vykonávanými funkciami, činnosťami a znášanými rizikami, reálna podstata transakcií sa v skutočnosti líši od formálnej podoby, v akej sú deklarované. Klasifikácia Firma Slovakia s.r.o., ako zmluvného výrobcu sa zakladá na funkciách a rizikách, ktoré preberá a znáša spoločnosť a predovšetkým na značne obmedzenej možnosti kontroly znášaných rizík alokovaných zo strany skupiny Group French S.A..

Zmluvný výrobca, resp. výrobca s obmedzenými funkciami a rizikami má nárok na ekvivalent vynaložených nákladov a primeraný zisk (nízky, relatívne stabilný). Plnoprávny výrobca má nárok okrem toho aj na mimoriadny zisk/stratu s ohľadom na široký rozsah znášaných rizík (mimoriadne vysoký/mimoriadne nízky, ale relatívne nestabilný).

Podľa bodu 1.48 Smernice OECD v súlade s uvedenými skutočnosťami sa môže rovnako zväziť, či je údajné rozloženie rizík v súlade s ekonomickou podstatou transakcie.

V tomto ohľade by sa správanie strán malo všeobecne chápať ako najlepší dôkaz potvrdzujúci skutočné rozloženie rizík. Vo vzťahoch medzi nezávislými osobami rozsah vykonávaných funkcií určuje rozsah a mieru znášaných rizík. V prípade závislých vzťahov môže dôjsť k deštrukcii obchodných vzťahov, (teda k porušeniu princípu nezávislého vzťahu) nakoľko môžu byť po formálnej stránke na jeden subjekt prenesené viaceré významné riziká, ktoré však nie sú v súlade s rozsahom a obsahom vykonávaných funkcií. Z uvedeného dôvodu je potrebné skúmať nielen formu, ale aj samotnú podstatu vzťahov medzi závislými osobami a ich skutočné správanie.

Podľa bodu 1.49 Smernice OECD faktorom, ktorý je potrebné pri skúmaní ekonomickej podstaty údajného rozloženia rizika zväžiť, je dôsledok takéhoto rozloženia rizika v trhových transakciách. Funkčno - rizikový profil u plnoprávneho výrobcu, využívanie hmotného a nehmotného majetku v rámci výrobného procesu umožňuje dosahovanie ziskov v čase ekonomickej prosperity podniku. A naopak, v čase neúspechu plnoprávny výrobca znáša prípadné straty. Plnoprávneho výrobcu je možné charakterizovať najmä z hľadiska nasledujúcich aspektov:

- vyvíja vlastný rad produktov,
- vynakladá značné prostriedky na výskum a vývoj a stáva sa vlastníkom jeho výsledkov, alebo si obstaráva technológie a technologické postupy na základe licencií,
- vykonáva strategické činnosti,
- vykonáva všetky výrobné funkcie akými sú nákup materiálov, plánovanie produkcie, a procedúry v oblasti kontroly kvality,
- výrazne sa zapája do marketingu až po koncových zákazníkov,
- znáša viacero rizík vrátane trhového rizika až po riziko so zásobami.

Plnoprávny výrobca vyššie uvedené aktivity vykonáva autonómne, a to nielen z pohľadu ich samotného výkonu, ale aj z pohľadu rozhodovania o nich, s čím súvisí zároveň aj riadenie a rozhodovanie o rizikách, ktoré sú spojené s vykonávanými funkciami. Protikladom vyššie popísaného modelu plnoprávneho výrobcu je zmluvný výrobca.

Zmluvného výrobcu určujú nasledujúce charakteristiky:

- poskytuje výrobné služby pre zadávateľa výroby (iný subjekt),
- nevyvíja vlastné výrobné rady, ale ponúka iba odborné znalosti pri vykonávaní istých výrobných funkcií,

- nevlastní technológiu a vybavenie nie je úplne pod jeho kontrolu,
- riadenie kvality je obyčajne určené a monitorované zadávateľom,
- môže, ale nemusí vykonávať také funkcie ako sú nákup materiálu, a plánovanie výroby, alebo vlastniť zásoby (suroviny, nedokončenú výrobu a hotové výrobky).

Na základe vykonávaných funkcií a znášaných rizík zmluvný výrobca by mal dosahovať síce nízky, avšak stabilný zisk. Vo všeobecnosti, zmluvný výrobca, ktorý vykonáva činnosti podľa pokynov zadávateľa, by nemal byť zaťažovaný stratami pri nábehu výroby, nemali by sa naň prenášať straty spôsobené nevyťažčením jeho výrobných kapacít, prestojmi spôsobenými na strane odberateľov a inými výkyvmi. V praxi sa výrobné podniky môžu vyskytovať v rozsahu medzi zmluvným a plnoprávnym výrobcou. Kde v skutočnosti patria, vyplýva z funkcií, ktoré reálne vykonávajú, rizík, ktoré znášajú a hmotného a nehmotného majetku, ktorý pri svojej výrobných činnosti využívajú. Z vyhodnotenia rozdelenia vykonávaných funkcií a znášaných rizík medzi spoločnosťou Firma Slovakia s.r.o. a spoločnosťami rámci Skupiny Group French S.A. , ako aj na základe skutočnosti, že Firma Slovakia s.r.o. nevlastní hodnotný nehmotný majetok ani sa nepodieľa na strategických rozhodnutiach, možno spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. charakterizovať ako zmluvného výrobcu. Postavenie spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. ako **zmluvného výrobcu** potvrdzuje aj objem služieb, ktoré nakupuje od iných spoločností v rámci Skupiny Group French S.A. . To poukazuje na množstvo činností/funkcií, ktoré Firma Slovakia s.r.o. nevykonáva samostatne a nemá teda možnosť o nich rozhodovať, riadiť ich a kontrolovať.

Všetky vyššie uvedené zistenia majú rozhodujúci význam pri stanovení funkčného a rizikového profilu spoločnosti. V súvislosti s posúdením dodržania princípu nezávislého vzťahu v kontrolovaných závislých vzťahoch Firma Slovakia s.r.o. vykonáva funkcie a znáša riziká, nad ktorými nemá žiadnu kontrolu ani rozhodovaciu právomoc. Za kontrolu a rozhodovanie vo významných činnostiach v prevažnej miere zodpovedajú iné spoločnosti v rámci Skupiny Group French S.A.. Firma Slovakia s.r.o. je nositeľom spektra funkcií a rizík determinujúc jeho hlavnú a podstatnú činnosť ako činnosť výrobného závodu, a to zmluvného výrobcu. V nadväznosti na vyššie uvedené, v nadväznosti na odsek 1.65 Smernice OECD nemôžeme spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. považovať za plnohodnotného výrobcu. Po zohľadnení reálnej podstaty transakcií, na základe skutočného správania sa strán v preverovaných závislých vzťahoch spoločnosti a berúc do úvahy mieru kontroly rizík nad

vykonávanými funkciami, konštatujeme, že Firma Slovakia s.r.o. má významné charakteristiky, a teda postavenie zmluvného výrobcu.

4.4 Výsledky transferového oceňovania spoločnosti Firma Slovakia s.r.o.

Transakcie so spoločnosťou Firma Czechia s.r.o., pri ktorých sme sa zaujímali o transakciu pre poskytnutie služby spočívajúcej pri kontrole technického stavu strojového parku. Transakciu sme klasifikovali na základe vystavených dodávateľských faktúr v celkovej sume 70 000,00 EUR za obdobie 3-12/2017 spoločnosťou Firma Czechia s.r.o. zaúčtované na ľarchu príslušných nákladových účtov.

Transakcie so spoločnosťou Firma Germany A.G., pri ktorých sme sa zaujímali o transakciu pre výrobu a opravu lisovacích matíc. V období roku 2017 spoločnosť Firma Germany A.G. vystavila spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. faktúry za výrobu a opravu lisovacích matíc v celkovej výške 72 000,00 EUR.

Transakcie spoločnosťou Group French S.A. sme skúmali niekoľko nasledujúcich transakcií:

- a) nákup tovaru od zahraničnej závislej osoby,
- b) poskytovanie služby, zinkovanie a maľovanie zahraničnej závislej osobe,
- c) výroba výrobkov z kovových komponentov nakúpených od zahraničnej závislej osoby pre priemysel,
- d) poskytovanie služby vysekávania na cudzom majetku - práca vo mzde.

Transakcie uvedené v bodoch, b) a d) sme z pohľadu transferového oceňovania vyhodnotili ako transakcie nevýznamného charakteru, nakoľko ich podiel na tržbách účtovnej skupiny 601 a 602 je nevýznamný. Naopak transakcia výroby výrobkov z kovových komponentov nakúpených od zahraničnej závislej osoby pre priemysel z pohľadu transferového oceňovania je významnou transakciou. Podiel tržieb dosiahnutý z predaja hotových výrobkov na tržbách účtovnej skupiny 601 a 602 je 42,13 % a podiel nakúpeného materiálu do výroby – kovových komponentov od zahraničnej závislej osoby na spotrebe priameho materiálu do výroby je 54,15 %. V prípade transakcie uvedenej v bode a) nákup tovaru od zahraničnej závislej osoby a následný predaj nezávislým osobám, táto transakcia bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu.

Podľa poskytnutých dokumentov sme zistili, že spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. nakúpila od závislej osoby Group French S.A. na základe dodávateľských faktúr celkom za 962 406,00 EUR, ktoré zaúčtovala do nákladov v roku 2017 na ľarchu účtu 501130 -

Spotreba materiálu vo výrobe a 518 800 - Ostatné služby – iné nešpecifikované náklady na služby. Na základe transferovej dokumentácie použitej pre účely oceňovania prepočtu predajnej ceny v rámci skupiny na nákup materiálu a jeho spracovanie v rámci procesu výroby, v prípade, že spriaznená spoločnosť v rámci skupiny nakúpi materiál, ktorý následne použije v rámci výrobného procesu sú predajné ceny materiálu rovné štandardným predajným cenám v odvetví, tak aby výrobky skupiny mohli byť konkurencieschopné. Obchodná marža je pridávaná na konci výrobného procesu, kedy prebieha proces stanovenia predajnej ceny výrobku. V tomto kroku sa prihliada na všetky náklady či už variabilné alebo fixné - **marža na rok 2017 bola stanovená na 10 %**. Pre uvedenú kontrolovanú transakciu za účelom overenia princípu nezávislého vzťahu na základe funkčnej a rizikovej analýzy zvolila spoločnosť ako najvhodnejšiu, metódu zvýšených nákladov, čo považujeme za vhodne zvolenú.

Spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. vystavila faktúry za predané výrobky za rok 2017, na ktoré bol nakúpený materiál od závislej osoby Group French S.A., pre nasledovných odberateľov:

Tabuľka 7 Odberateľské faktúry

Odberateľ	Fakturovaná suma v EUR
Romania company S.A.	574 138, 72
Firma Odberateľ s.r.o.	613 066, 74
Spolu	1 187 205, 46

Zdroj: vlastné spracovanie

Suma výnosov vo výške 1 187 205, 45 EUR bola zaúčtovaná v prospech účtov 601 210 - Tržby za výrobky - Zahraničné EU a 601 110 - Tržby za výrobky - Tuzemské a predstavuje sumu, ktorá zahŕňa v zmysle predloženej transferovej dokumentácie náklady variabilné a fixné a obchodnú maržu 10 % na príslušnú transakciu, teda 110 %. Na základe matematického výpočtu v absolútnom vyjadrení je zisk 107 927, 77 EUR a nákladová základňa pre danú transakciu 1 079 277, 69 EUR.

Na základe transferovej dokumentácie poskytnutej spoločnosťou sa uvádza, že obchodná marža je pridávaná na konci výrobného procesu a v tomto kroku sa prihliada na všetky náklady či už variabilné alebo fixné. Marža na rok 2017 je stanovená na 10 %. Pri skúmaní zloženia zaúčtovaných nákladov na účty Spotreba priameho materiálu vo výrobe a Ostatné účty od spoločnosti Group French S.A. v sume 962 406 EUR, sme sa zamerali na účet 501 130 - Spotreba priameho materiálu vo výrobe. Zistili sme, že na predmetnom účte spoločnosť zaúčtovala okrem nákupu materiálu pre účely následného výrobného

procesu aj náklady na predaný tovar a nákup stroja. Z uvedeného dôvodu sme museli vyčíslit len výšku nakúpeného materiálu do výroby nasledovne:

Tabuľka 8 Výpočet nakúpeného priameho materiálu v EUR

Zaúčtované náklady na účet 501 130	937 796,46
Faktúry na nákup servisu	- 23 468,54
Dobropis na nákup servisu	- 1200,00
Náklady na predaný tovar po inventúre	- 124 496,18
Výška nakúpeného priameho materiálu	788 631,74

Zdroj: vlastné spracovanie

Vzhľadom na skutočnosť, že ďalšie náklady, vstupujúce do transakcie výroby výrobkov z komponentov nie je možné priradiť priamo na transakciu, zvolili sme kľúč pre pridelenie ďalších nákladov na transakciu, a to prislúchajúcim podielom predmetnej transakcie na všetkých kontrolovaných transakciách, ktorý je 26 %. Pri vyčíslení 26 % z ďalších priamych a nepriamych nákladov na transakciu sme vychádzali z nasledujúcich nákladov účtovaných na príslušných účtoch, ktoré sú zobrazené v Tabuľke 9.

Tabuľka 9 Výpočet 26 % podielu z priamych a nepriamych nákladov

Účet	Suma v EUR
501210 Spotreba pohonných hmôt	4463,16
501600 Spotreba iných drobných nákupov	22 260,54
502110 Spotreba elektrickej energie	181 479,10
502210 Spotreba plynu	18 241,23
502310 Spotreba vody	1 922,85
511210 Bežné opravy a prehliadka	10 123,63
518310 Ostatné služby - nehnuteľnosti	230 768,85
518320 Ostatné služby - ekon. poradenstvo	83 557,91
518330 Ostatné služby - nešpecifikované	225 023,41
518340 Ostatné služby - doprava	54 233,42
521000 Mzdové náklady	453 638,33
524000 Zákonné sociálne poistenie	190 629,79
551001 Odpis dlhodobého majetku	140 739,23
568620 Poistenie	11 916,22
Náklady spolu	1 628 997,67
26 % podiel z nákladov	423 539,49

Zdroj: vlastné spracovanie

Pri uplatnení metódy zvýšených nákladov sa vychádza zo skutočných priamych a nepriamych nákladov na transakciu zvýšených o cenovú prirážku. K predmetnej transakcii podľa spôsobu výpočtu predajnej ceny prináleží nákladová základňa vo výške 1079 277,69 EUR, ktorú tvoria skutočné priame a nepriame náklady zaúčtované v denníku na ťarchu príslušných nákladových účtoch. Zvoleným kľúčom sme vyčíslili výšku skutočných nepriamych nákladov na transakciu, ktorá je vo výške 423 539,49 EUR. Rozdiel vo výške 655 738,20 EUR predstavuje sumu priameho materiálu, ktorý mal byť zahrnutý v nákladovej základni pri zvolenej metóde zvýšených nákladov, aby bol dodržaný princíp nezávislého vzťahu. Firma Slovakia s.r.o. nakúpila od závislej zahraničnej spoločnosti materiál na výrobu výrobkov vo výške 788 631,74 EUR teda vo vyššej sume ako mala byť, aby bola v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Rozdiel predstavuje sumu 132 893,54 EUR o ktorý má byť zvýšený výsledok hospodárenia.

Uvedeným spôsobom Firma Slovakia s.r.o. porušila § 17 ods. 2 písm. b) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, v zmysle ktorého sa výsledok hospodárenia alebo rozdiel medzi príjmami a výdavkami podľa odseku 1 pri zisťovaní základu dane upraví o sumy, ktoré nie sú súčasťou výsledku hospodárenia, ale podľa tohto zákona sú zahrňované do základu dane v nadväznosti na ustanovenie § 18 ods. 2 písm. c) podľa ktorého metóda zvýšených nákladov je metóda, pri ktorej sa nezávislá trhovú cena vypočíta zo skutočných priamych a nepriamych nákladov majetku alebo služby prevádzanej medzi zahraničnými závislými osobami, zvýšených o sumu cenovej prirážky uplatňovanej tým istým dodávateľom vo vzťahu k nezávislým osobám alebo o sumu cenovej prirážky, ktorú by uplatňovala nezávislá osoba v porovnateľnom obchode za porovnateľných podmienok a ustanovenie § 17 ods. 5 cit. zákona podľa ktorého súčasťou základu dane je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch zahraničných závislých osôb vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane.

Na základe vyššie uvedených skutočností sme spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. upravili výsledok hospodárenia za rok 2017 o sumu **132 884,54 EUR**.

5. Diskusia

Rozvoj medzinárodných korporácií za posledné dekády má za následok ich obrovský a neprestajný vplyv na globálne, ekonomické, daňové, politické ale aj spoločenské prostredie. Medzinárodné korporácie využívajú výhody svojich vnútro podnikových transakcií, ktorými presúvajú svoje zisky do krajín s nižším daňovým zaťažením a tak vytvárajú daňové úniky v jednotlivých krajinách. Z tohto dôvodu sa touto problematikou konania medzinárodných spoločností začali viacej a podrobnejšie zaoberať jednotlivé štáty, medzinárodné spoločenstvá a organizácie. Neustála aktivita OECD a inštitúcií Európskej únie je dôkazom tohto trendu.

Takýto trend vývoja nadnárodných spoločností môžeme pozorovať aj v Slovenskej republike. Medzinárodné spoločnosti vyhľadávajú na Slovensku lacnejšiu pracovnú silu, ako je v danej krajine a vytvárajú zo Slovenska krajinu výroby. Avšak výrobky vyrobené na Slovensku, ktoré považujeme za veľmi kvalitné, častokrát putujú do zahraničných krajín za cenu výrobných nákladov bez ziskovej prírážky. V praxi to často znamená, že podnik ktorý ma materskú firmu v zahraničí skončí s výsledkom hospodárenia záporným, teda so stratou a štát prichádza o finančné prostriedky, ktoré by vznikli pri zapltení dane, teda vzniká daňový únik.

Hlavným prínosom diplomovej práce bolo zistenie a preverenie skutočností, ktoré rozhodujú pri korektnom vypočítaní dane z príjmov právnických osôb. Orientovali sme sa na preskúmanie správnosti uplatnenia položiek zvyšujúcich a znižujúcich výsledok hospodárenia pre vypočítanie základu dane podľa § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a preverenie vybraných nákladov s ohľadom na ich daňovú uznateľnosť. Zamerali sme aj na hlavný pilier transferového oceňovania a to dodržanie princípu nezávislého vzťahu v obchodných transakciách podniku, uskutočnených so zahraničnými závislými osobami v zmysle § 18 a § 17 ods. 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Súhrn výsledkov, našich dopredu stanovených hypotéz je 1 správne stanovená a 3 vyvrátené. Výsledok hodnotíme negatívne s ohľadom na Firmu Slovakia s.r.o., nakoľko sme očakávali, že firma ma správne stanovené ceny pre všetky transakcie a informácie sme čerpali z podnikovej transferovej dokumentácie. Hypotézou č.1 sme predpokladali, že Firma Slovakia s.r.o. nevstupuje do transakcií s ekonomicky alebo personálne prepojenými osobami podľa § 2 písm. r) Zákona o daní z príjmov. Avšak po dôkladnej analýze podnikateľskej činnosti sme došli k záveru, že do takýchto transakcií vstupuje a to konkrétne

so spoločnosťami Group French S.A., Firma Czechia s.r.o. a Firma Germany A.G. Na základe tohto zistenia sme využili užitočnosť funkčnej a rizikovej analýzy spoločnosti Firma Slovakia s.r.o., pomocou ktorej sme zisťovali príčiny daňovej straty v roku 2017, koordináciu v rámci skupiny z pohľadu realizácie cieľov a cenovej ako aj predajnej politiky. Účelom analýzy funkcií a rizík je aj identifikácia a opis aktivít, ktoré vytvárajú hodnotu a ktoré sú vykonávané v rámci Skupiny. Výsledky funkčnej a rizikovej analýzy nám pomohli, pri analýze Hypotézy č.2, a teda, že spoločnosť Firma Slovakia s.r.o. má charakterový profil plnohodnotného výrobcu. Avšak po preverení jednotlivých aspektov, ktoré sme uviedli v diplomovej práci, Firme Slovakia s r.o. musíme priradiť charakterový profil zmluvného výrobcu.

Nakoľko je pre výrobné podniky a teda aj zmluvných výrobcov, metóda zvýšených nákladov veľmi vhodná a odporúčaná legislatívou Slovenskej republiky, Hypotéza č.3 a teda, že najvhodnejšia metóda určenia transferových cien je metóda zvýšených nákladov sa nám ako jediná potvrdila. Metódu sme aj veľmi podrobne opísali v diplomovej práci v teoretickej časti. Ako poslednú, Hypotézu č.4 a teda že, výsledok hospodárenia za rok 2017 má Firma Slovakia s.r.o. správne vypočítaný sme v diplomovej práci vyvrátili. Dôvodom zlého výpočtu výsledku hospodárenia bolo, že spoločnosť Firma Slovakia s r.o. nesprávne uplatnila položky zvyšujúce a znižujúce výsledok hospodárenia, ktoré sme museli následne odpočítať a taktiež sme upravili sumu transferových cien metódou zvýšených nákladov. Záverom tejto diplomovej práce je teda správne vypočítaný výsledok hospodárenia, pomocou transferového oceňovania. Porovnanie výsledkov môžeme vidieť v Tabuľke 10, ktorá nám vyčísluje aj rozdiely medzi hodnotami.

Tabuľka 10 Výpočet základu dane po transferovom oceňovaní

Položka súvahy	Suma pred TO	Suma po TO	Rozdiel
Výsledok hospodárenia pred zdanením (v €)	- 382 000,00	- 382 000,00	0,00
Položky zvyšujúce výsledok hospodárenia (v €)	40 000,00	172 893,54	132 884,54
Položky znižujúce výsledok hospodárenia (v €)	0,00	0,00	0,00
Základ dane - daňová strata (v €)	- 342 000,00	- 209 106,46	132 884,54
Sadzba dane (v %)	21,00	21,00	-
Daň (v €)	0,00	0,00	0,00

Zdroj: vlastné spracovanie

Výsledkom nášho transferového oceňovania v spoločnosti Firma Slovakia s.r.o. je síce daňová strata, ale nižšia ako v porovnaní pred začiatkom transferového ocenenia. Spoločnosti sme pridelili charakterový profil ako zmluvného výrobcu, čo významne zmenilo náš pohľad účtovníctvo transferového oceňovania spoločnosti, nakoľko sme ju na začiatku diplomovej práci považovali za plnohodnotného výrobcu. Potvrdili sme, že najvhodnejšou metódou transferového oceňovania je pre spoločnosť metóda zvýšených nákladov, pomocou ktorej sme upravili výsledok hospodárenia, teda znížili stratu o **132 854, 54 EUR**.

Transferové oceňovanie považujeme za novinku v slovenskej legislatíve, nakoľko len od roku 2015 musia všetky závislé osoby, teda nie len zahraničné ale aj tuzemské, vytvárať transferovú dokumentáciu. Radi by sme odporučili Finančnej správe SR lepšiu informovanosť slovenských podnikateľov. Z našej vlastnej skúsenosti sme zistili, že častokrát boli spoločnosti dezinformované ohľadom transferového oceňovania, sťažovali sa na nepriehľadnosť údajov a na vysokú byrokráciu. Preto by sme navrhli Finančnej správe SR, aby sa zamerala na rôzne bezplatné školenia pre slovenských podnikateľov. Na druhej strane by si mali dať väčší pozor na medzinárodné spoločnosti, ktoré často nezdanený zisk odvádzajú do iných krajín a teda by Finančná správa mala zaviesť väčšie a častejšie kontroly.

Zavedenie transferového oceňovania do slovenskej legislatívy hodnotíme ako pozitívny krok, pretože transferové oceňovanie dopomohlo k tomu, aby podniky korektne zdaňovali svoje zisky na Slovensku. Výsledkom transferového oceňovania je teda zníženie daňových únikov a zvýšenie príjmov do štátneho rozpočtu, čo prispieva k rozvoju Slovenskej republiky. Na druhej strane, štát vytvoril slovenským podnikateľom novú povinnosť viesť transferovú dokumentáciu, čo sa môže odzrkadliť na zvýšení nákladov pre jednotlivé podniky.

Záver

Cieľom tejto záverečnej práce bolo zameranie sa na vymedzenie podstaty transferového oceňovania, analýzu postupu a metód transferového oceňovania pri transakciách medzi závislými osobami v zmysle platných daňových zákonov s dopadom na podnikanie vo firme a následnom aplikovaní zákonov do praxe, čo sa nám podarilo splniť. V rámci teoretickej časti sme vymedzili pojem transferového oceňovania a všetky dôležité pojmy, ktoré sa týkajú transferového oceňovania. Postupovali sme k Smernici OECD, konkrétne k Článku 9 Modelovej zmluvy OECD, ktorý definuje základný pilier transferového oceňovania „*The Arm's length principle*“ a teda princíp nezávislého vzťahu. Následne sme opisovali legislatívu Slovenskej republiky a to predovšetkým Zákon o dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov. Následne sme definovali pojmy ako kontrolované transakcie a nezávislé transakcie a taktiež závislé a nezávislé osoby v rámci Zákona o dani z príjmov. Metódy transferového oceňovania sme v teoretickej časti zhrnuli a uviedli jednotlivé príklady pre lepšie porozumenie každej z metód. Na záver teoretickej časti sme vysvetlili analýzu porovnateľnosti v teoretickej úrovni a v praktickej časti sme ju aplikovali do praxe.

Druhým hlavným cieľom sme určili, zistenie a preverenie skutočností, ktoré rozhodujú pri správnom určení dane z príjmov právnických osôb. Zamerali sme sa na preverenie správnosti uplatnenia položiek zvyšujúcich a znižujúcich výsledok hospodárenia pre zistenie základu dane podľa § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a preverenie vybraných nákladov s ohľadom na ich daňovú uznateľnosť. Spoločnosti sme po analýze podnikateľskej činnosti pridelili charakterový profil zmluvného výrobcu, nakoľko podnik vstupuje do transakcií s prepojenými osobami. Hypotéza č.3 predpokladala, že najvhodnejšou metódou bude metóda zvýšených nákladov, čo sa nám aj potvrdilo. Pri Hypotéze č.4 sme predpokladali, že daný podnik postupuje pri výpočte základu dane podľa platnej legislatívy a teda výsledok hospodárenia za rok 2017 bude správne vypočítaný. Avšak po použití metódy zvýšených nákladov na kontrolované transakcie a po správnom uplatnení položiek, ktoré zvyšujú alebo znižujú výsledok hospodárenia sme dospeli k záveru, že výsledok hospodárenia v danom podniku nebol správne vypočítaný. Výsledkom tejto diplomovej práce teda bolo správne a podľa platnej slovenskej legislatívy korektne použité transferové oceňovanie pre výpočet výsledku hospodárenia v podniku, pre zistenie základu dane podľa § 17 ods. 2 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Zoznam použitej literatúry

Knihy a monografie:

1. OECD. 2010. OECD smernica k transferovému oceňovaniu pre nadnárodné skupiny a správu daní, [online], 17.8.2010, 372 s. , [cit. 1.2.2019], ISBN: 978-92-64-090187. Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2010/the-arm-s-length-principle_tpg-2010-4-en#page2
2. RADA EURÓPSKEJ ÚNIE, 2006, Uznesenie Rady a zástupcov vlád členských štátov, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady z 27. júna 2006 kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii (DTO EÚ). [online], 28.7.2006, 7 s. , [cit. 3.2.2019], Dostupné na: https://www.finance.gov.sk/files/archiv/priloha-stranky/3530/44/http_eur-lex-europa.pdf
3. OECD, Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris, OECD Publishing, 7.2017. 612 s. ISBN:978-92-64-26273-7
4. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017, Article 9 of the OECD Model Tax Convention. Paris, OECD Publishing, 7.2017. 61 s. ISBN:978-92-64-26512-7
5. OECD. 2014. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014, [online], článok 9 s. M-26. 15.7.2014. 2289 s., [cit. 5.2.2019], ISBN: 978-92-64-23902-1 Dostupné na: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en#page50
6. RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualiz. a rozšir. vyd. str.328 Olomouc :Anag, 2012, 487 s. ISBN 978-80-72-63724-9.
7. OECD 2015, Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD publishing, Paris., 5.2015, 190 s. Ods, 1.45. s 18, ISBN: 978-92-94-24124-4

Zákony a usmernenia :

8. FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 79/2014, Metodický pokyn k uplatňovaniu Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správy daní a legislatíve transferového oceňovania v SR
9. Zákon o Dani z príjmov č. 595/2003 Z.z. v znení neskorších predpisov, §1 ods. 2 § 2 písmená n až r, § 17 odsek (5) až (7), a § 18, § 154 ods. 1 písm. d)
10. Zákon o Účtovníctve č. 431/2002 Z.z. v znení neskorších predpisov
11. Zákon č. 40/1964 Z.z Občiansky zákonník , § 116
12. 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
13. Zákon 563/2003 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) v znení neskorších predpisov, § 155 ods. 5
14. FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 21/2013/MP, Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania
15. FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Interný riadiaci akt č. 35/2016, Metodický pokyn k uplatňovaniu ustanovení § 17 ods. 7 a § 18 ods. 4 a 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
16. FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Odbor medzinárodného zdaňovania a právnej podpory. Metodický pokyn k odsúhlasovaniu použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania podľa § 18 ods. 4 a 5 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov
17. FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Odbor medzinárodného zdaňovania a právnej podpory, Informácia k vydávaniu rozhodnutí o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania podľa § 18 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov v nadväznosti na ustanovenie § 53c ods. 1 písm. a) a písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňový poriadok) a o zmene a doplnení niektorých ustanovení v znení neskorších predpisov
18. FINANČNÉ RIADITEĽSTVO SR, Pomôcka pre kontrolórov dane z príjmov právnických osôb na DÚ VDS Bratislava pri výkone kontrol zameraných na oblasť transferového oceňovania, 113 s.

19. OPATRENIE MF SR č. 23 054/2002-92 , z 16. decembra 2002, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o postupoch účtovania a rámcovej účtovej osnove pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení ďalších opatrení

Internetové zdroje:

20. ACCACE. Transferové oceňovanie v roku 2018, [online], 1.2.2018, 19 s. , [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <https://accace.sk/wp-content/uploads/sites/9/2018/01/2018-01-Transfer-Pricing-Slovakia-SK.pdf>
21. KOČIŠ, Michal. Transferové oceňovanie v roku 2018, [online], 4.3.2018 , [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <http://www.epi.sk/odborny-clanok/transfereve-ocenovanie-v-roku-2018.htm>
22. SENEŠI, Norbert. Transferové ceny, [online], 10.9.2014, [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <https://www.podnikajte.sk/dane-a-uctovnictvo/c/1579/category/dan-z-prijmov/article/transfereve-ceny.xhtml>
23. CLIFTONLARSONALEN, Transfer pricing: History and Application of regulations, [online], 1. 2013, 10 s. , [cit. 1.2.2019], Dostupné na: <https://www.claconnect.com/-/media/files/white-papers/whitepapertransferpricinghistoryandapplicationofregulationscliftonlarsonall.pdf>
24. ADMIN, Právna úprava transferového oceňovania v sr. [online], 13.7.2018, [cit. 3.2.2019], Dostupné na: <https://profitransfereveocenovanie.sk/pravna-uprava-transfereveho-ocenovania-v-sr>
25. ADMIN, Pokuty za transferové oceňovanie. [online], 14.8.2018, [cit. 3.2.2019], Dostupné na: <https://profitransfereveocenovanie.sk/pokuty-za-transfereve-ocenovanie/>
26. ADMIN, Princíp nezávislého vzťahu. [online], 3.8.2018, [cit. 4.2.2019], Dostupné na <https://profitransfereveocenovanie.sk/princip-nezavisleho-vztahu/>