

accace

Transferové oceňovanie v roku 2019



slovakia@accace.com

www.accace.sk | www.accace.com

Obsah

Úvod	3
Čo je transferové oceňovanie a k čomu slúži	5
Pri akých transakciách je potrebné pripraviť dokumentáciu?	6
Dokedy môže správca dane uložiť pokuty?	6
Kto musí pripraviť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu?	7
Akceptované metódy transferového oceňovania	8
Metódy vychádzajúce z porovnávania ceny	9
Metódy vychádzajúce z porovnávania zisku	10
Odsúhlasenie metódy správcom dane	11
Dokumentácia o metóde ocenenia	12
Kedy je potrebné vytvoriť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu?	12
Aké informácie musí obsahovať dokumentácia?	13
Na koho sa vzťahuje povinnosť viesť úplnú dokumentáciu a kto môže uplatniť zjednodušenia?	16
Analýza porovnateľnosti	17
O ACCACE	18



ÚVOD

Transferové oceňovanie je postup, ako stanoviť ceny pri transakciách - napríklad transfere tovaru alebo poskytnutí služby, poskytnutí pôžičky alebo úveru a iných - medzi závislými osobami pre daňové účely tak, aby zodpovedali podmienkam nezávislého vzťahu. Hlavnou charakteristikou nezávislého obchodného vzťahu je to, že subjekty sledujú vlastné ciele a záujmy, t.j. ich cieľom je dosiahnuť čo najväčší zisk pre seba. Závislé osoby sledujú zväčša spoločný cieľ a snažia sa o čo najvyšší zisk pre skupinu, dôsledkom čoho môže byť neprímerané 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 vynútitelnosti.

Slovenská republika v oblasti pravidiel pre transferové oceňovanie medzi závislými osobami v princípe rešpektuje OECD pravidlá vyplývajúce zo Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (ďalej len „Smernica OECD“) a Uznesenie Rady a zástupcov vlád členských štátov EÚ, ktorí sa zišli na zasadnutí Rady EÚ z 27. júna 2006, o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky v Európskej únii.

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. V praxi to znamená, že ak ste napríklad konateľom v dvoch rôznych slovenských spoločnostiach, nemôžete realizovať transakcie medzi týmito spoločnosťami pre účely daní za ľubovoľné ceny.

Po novom, vzniká aj v tomto prípade 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 nepeňažnej povahy ako aj dorubenie dane a príslušných sankcií zo strany správcu dane v prípade daňovej kontroly a neunesenia dôkazného bremena ohľadom uplatnených cien. Uvedené 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.

Preto tejto problematike a príprave dokumentácie o použitých metódach ocenenia transakcií medzi závislými osobami odporúčame venovať osobitnú pozornosť.

V prípade záujmu Vám pri príprave dokumentácie radi poskytneme potrebnú súčinnosť.

ČO JE TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE A K ČOMU SLUŽI

Pravidlá transferového oceňovania 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 vzájomné 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 (napr. vlastnosti tovaru, jeho kvalita, resp. pri službách ich povaha a rozsah), vykonávané funkcie (napríklad výroba, montáž, výskum a vývoj, nákup a predaj), riziká (napríklad trhové riziko, riziko straty investícií, finančné riziko, úverové riziko), zmluvné podmienky, ekonomické prostredie trhu a obchodná stratégia.

Podľa platnej legislatívy v Slovenskej republike v oblasti dane 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.

Podľa platnej legislatívy v Slovenskej republike v oblasti dane 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.** 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 bola povinnosť rešpektovať pravidlá transferového oceňovania vrátane povinnosti viesť dokumentáciu o použitej metóde **ustanovená aj pre tuzemské závislé osoby** (do 31.12.2014 sa tieto pravidlá uplatňovali len vo vzťahu k zahraničným závislým osobám). Jedným z dôvodov bola snaha zamedziť presunu zdaniteľných ziskov na tie závislé subjekty, ktoré vykazujú daňové straty.

V prípade, že si daňový subjekt nesplní povinnosť viesť dokumentáciu o použitých metódach ocenenia kontrolovaných transakcií, hrozí mu **pokuta za nesplnenie povinnosti nepeňažnej povahy až do**

výšky 3 000 EUR. V prípade daňovej kontroly, ak daňový subjekt neunesie dôkazné bremeno o aplikácii princípu nezávislého vzťahu pri kontrolovaných transakciách, hrozí mu riziko dorubenia dane správcom dane a príslušných sankcií.

S účinnosťou od 1.1.2017 sa sankcie pri porušení princípu nezávislého vzťahu medzi závislými osobami sprísnilo. **V prípade, že na základe daňovej kontroly začatej po 31.12.2016 bude daňovníkovi dorubená daň z dôvodu, že daňovník si prostredníctvom transferového oceňovania úmyselne znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu, bude podliehať prísnejším sankciám.** Sankcie budú v takomto prípade dvojnásobné (namiesto pokuty 10% ročne zo sumy dorubenej dane sa uplatní pokuta 20% ročne). Iba v prípade, že daňovník pochybenie uzná a zaplatí rozdiel vyrubenej dane v stanovenej výške, dvojnásobné sankcie sa neuplatnia.

Pri akých transakciách je potrebné pripraviť dokumentáciu?

Predmetom dokumentácie o transferovom oceňovaní sú kontrolované transakcie medzi zahraničnými závislými osobami a od 1.1.2015 aj kontrolované transakcie medzi tuzemskými závislými osobami, pričom dokumentácia predstavuje súbor informácií, údajov a skutočností, ktoré preukazujú a vysvetľujú spôsob tvorby cien daňového subjektu v týchto transakciách.

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, 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.

Minimálny rozsah dokumentácie vymedzilo Ministerstvo financií Slovenskej republiky (ďalej len „MF SR“) prostredníctvom usmernenia. MF SR pritom vychádzalo z Usmernenia 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.

Pre zdaňovacie obdobia začínajúce po 31.12.2017 sa aplikuje nové Usmernenie č. MF/019153/2018-724, ktoré rozlišuje skrátenú dokumentáciu, základnú dokumentáciu a úplnú dokumentáciu.

Dokedy môže správca dane uložiť pokuty?

Vyrubiť daň alebo rozdiel dane môže správca dane najneskôr do 10 rokov od konca roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie za príslušné zdaňovacie obdobie. **Transferové oceňovanie tak môže byť predmetom daňovej kontroly až 11 rokov.**

Ak sa pri daňovej kontrole zistí, že si daňový subjekt použitím cien odlišných od trhových znížil základ dane, správca dane môže upraviť použité ceny a zvýšiť zdaniteľné výnosy, dorubiť daň a príslušné penále.

Kto musí pripraviť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu?

Okruh osôb povinných viesť dokumentáciu o transferovom oceňovaní sa od 1.1.2015 rozšíril a táto povinnosť sa vzťahuje nielen na zahraničné závislé osoby ale aj na tuzemské závislé osoby.

Definíciu závislej osoby určuje slovenský zákon o dani z príjmov pomerne široko, pričom od roku 2017 došlo k ďalšiemu sprísneniu tejto definície. K sprísneniu definície došlo aj počnúc rokom 2018, a to v súvislosti s implementáciou opatrení EÚ proti praktikám vyhýbania sa daňovým povinnostiam. Spoločnosti vlastnené resp. riadené rôznymi rodinnými príslušníkmi sú podľa platných predpisov automaticky považované za závislé osoby. **Závislou osobou je (1) blízka osoba v zmysle občianskeho práva, (2) ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba alebo subjekt, (3) osoba alebo subjekt, ktorý je na účely konsolidácie súčasťou konsolidovaného celku.**¹

Ekonomickým alebo personálnym prepojením sa rozumie účasť osoby alebo subjektu na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo subjektu alebo vzájomný vzťah medzi osobami alebo subjektmi, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby, jej blízkej osoby alebo subjektu alebo v ktorých má táto osoba, jej blízka osoba alebo subjekt priamy alebo nepriamy majetkový podiel, pričom účasťou na:

- majetku alebo kontrole sa rozumie najmenej 25% priamy alebo nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní alebo na hlasovacích právach alebo najmenej 25% podiel na zisku; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50%, všetky osoby alebo subjekty, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu,
- vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov, dozorných orgánov alebo ďalších obdobných orgánov právnickej osoby alebo subjektu k tejto právnickej osobe alebo k subjektu.

Iným prepojením právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.

¹ Pojem „subjekt“ bol do slovenského zákona o dani z príjmov zavedený s účinnosťou od 1.1.2018 a rozumie sa ním: „právne usporiadanie majetku alebo právne usporiadanie osôb, ktoré nemá právnu subjektivitu, alebo iné právne usporiadanie, ktoré vlastní majetok alebo spravuje majetok“.

AKCEPTOVANÉ METÓDY TRANSFEROVÉHO OCEŇOVANIA

Metódy transferového oceňovania predstavujú postup ako vyčíslieť rozdiel, o ktorý sa líšia ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch medzi závislými osobami od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch. Slovenská republika akceptuje metódy transferového oceňovania podľa Smernice OECD založené **na porovnávaní ceny** (nazývané aj tradičné transakčné metódy) **ako i metódy založené na porovnávaní zisku** a vymedzuje ich v ustanovení § 18 zákona o dani z príjmov. **V konkrétnom prípade by sa mala použiť tá metóda, ktorá je pre daný prípad najvhodnejšia.** Zákon pripúšťa i vzájomnú kombináciu viacerých metód. **Ak je v určitom prípade použitie tradičných transakčných metód a transakčných ziskových metód rovnako spoľahlivé, prednosť majú tradičné.**

Ustanovenia zákona o dani z príjmov umožňujú výber aj inej metódy. Taktiež podľa Smernice OECD je možné použiť aj inú metódu, ktorá v nej nie je popísaná – jej použitie však musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Ak sa použije iná metóda, ktorá nie je definovaná v zákone o dani z príjmov alebo v smernici, je potrebné, aby daňový subjekt zdôvodnil výber na základe argumentov a posúdenia faktov.

Výber najvhodnejšej metódy závisí najmä od špecifik konkrétneho prípadu, pričom pri výbere by sa mali zobrať do úvahy nasledujúce kritériá:

- silné a slabé stránky zvolenej metódy;
- vhodnosť zvolenej metódy v kontexte s povahou kontrolovanej transakcie, ktorú je možno zistiť vykonaním funkčnej a rizikovej analýzy;
- 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.

Metódy vychádzajúce z porovnávania ceny

Metóda nezávislej trhovej ceny

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

Silné a slabé stránky: Pre aplikáciu metódy je nevyhnutná produktová zhoda a vysoký stupeň porovnateľnosti podmienok transakcie.

Kedy aplikovať metódu: Pri transakciách s hmotným majetkom, transakciách s nehmotným majetkom, finančných transakciách.

Metóda následného predaja

Popis: Metóda vychádza z ceny, za ktorú sa produkt zakúpený od závislej spoločnosti opätovne predáva nezávislej spoločnosti. Táto cena sa potom zredukuje o obvyklú výšku obchodného rozpätia porovnateľných nezávislých predajcov.

Silné a slabé stránky: Podmienkou pre aplikáciu metódy je zhoda vo vykonávaných funkciách a znášaných rizikách porovnávaných subjektov. Rozdiely v predmete transakcie nevylučujú použitie metódy.

Kedy aplikovať metódu: Využíva sa najmä pri distributéroch produktov.

Metóda zvýšených nákladov

Popis: Pri tejto metóde sa nezávislá trhovú cena vypočíta zo skutočných priamych a nepriamych nákladov na majetok alebo služby prevádzané medzi závislými osobami. Tieto náklady sa navýšia 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.

Silné a slabé stránky: Pre aplikáciu metódy je potrebné skúmať porovnateľnosť nákladov ako aj zohľadniť rozdiely vo vlastníctve používaného majetku.

Kedy aplikovať metódu: Využíva sa najmä pri transakciách, ktorých predmetom je výroba a predaj polotovarov alebo hotových produktov (tovarov alebo služieb), ktoré neobsahujú vysokú pridanú hodnotu.

Metódy vychádzajúce z porovnávania zisku

Metóda delenia zisku

Popis: Metóda vychádza z takého delenia predpokladaného zisku dosiahnutého z kontrolovanej transakcie medzi závislými osobami, aké by očakávali nezávislé osoby pri spoločnom podnikaní pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu.

Silné a slabé stránky: Metóda sa nespolieha priamo na najporovnateľnejšie transakcie; externé údaje slúžia hlavne pri odhade hodnoty, akou prispieva do transakcie každá prepojená spoločnosť. Hodnotia sa obe strany transakcie.

Kedy aplikovať metódu: Použitie metódy je vhodné v situáciách, keď sa jedná o vysoko integrované transakcie, keď zmluvné strany prispievajú v rámci transakcie unikátnym spôsobom alebo keď vlastní hodnotný nehmotný majetok.

Metóda čistého obchodného rozpätia

Popis: 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.

Silné a slabé stránky: Metóda je oproti tradičným transakčným metódam menej citlivá na rozdiely v transakciách; je tolerantnejšia k určitým rozdielom funkcií medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. Nutné zohľadniť údaje za viac rokov.

Kedy aplikovať metódu: Porovnateľné transakcie sa významne líšia vo funkciách. Údaje o hrubej marži nie sú spoľahlivé.

ODSÚHLASENIE METÓDY SPRÁVCOM DANE

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 musí byť v písomnej podobe a musí byť **podaná najneskôr do 60 dní pred začiatkom zdaňovacieho obdobia**, v ktorom sa navrhovaná metóda transferového oceňovania bude uplatňovať. Žiadosť musí byť doložená príslušnou dokumentáciou o transferovom oceňovaní a obsahovať ďalšie náležitosti predpísané zákonom o dani z príjmov.

Žiadosť sa predkladá miestne príslušnému správcovi dane. **Podanie žiadosti je spoplatnené**, pričom úhrada je splatná bez výzvy, t.j. 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 správcovi dane (výška poplatku 10 000 EUR) alebo odsúhlasenie na základe medzinárodných daňových zmlúv (dvojstranné alebo viacstranné opatrenie predchádzajúce oceneniu – výška poplatku 30 000 EUR).

Rozhodnutie o odsúhlasení metódy ocenenia môže byť **vydané najviac na päť zdaňovacích období**. Na žiadosť daňovníka môže správca dane vydať rozhodnutie o odsúhlasení metódy najviac na ďalších päť zdaňovacích období, ak daňovník preukáže, že nedošlo k zmene podmienok, na základe ktorých bolo vydané predchádzajúce rozhodnutie.



DOKUMENTÁCIA O METÓDE OCENENIA

V prípade kontrolovaných transakcií má každý daňovník povinnosť viesť o použitej metóde transferového oceňovania dokumentáciu, ktorej minimálny rozsah vymedzilo MF SR usmernením.

V dokumentácii má daňovník zdokumentovať proces ocenenia vzájomných obchodných vzťahov so závislými osobami vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery a iné skutočnosti, ktoré majú na oceňovanie týchto transakcií vplyv. Dokumentácia má slúžiť k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu.

Dokumentácia musí byť spracovaná v **slovenskom jazyku**. Avšak, správca dane alebo Finančné riaditeľstvo SR môže na základe žiadosti daňovníka povoliť predloženie dokumentácie aj v inom ako slovenskom jazyku.

Kedy je potrebné vytvoriť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu?

Dokumentácia o transferovom oceňovaní sa spravidla vedie **za každé zdaňovacie obdobie**.

V prípade, že daňovník realizuje kontrolované transakcie s rovnakými členmi skupiny opakovane, tak ak nenastanú žiadne nové skutočnosti ovplyvňujúce spôsob stanovenia cien kontrolovaných transakcií, môže sa daňovník odvolať na informácie uvedené v dokumentácii za predošlé obdobie.

Správca dane alebo finančné riaditeľstvo je v **odôvodnených prípadoch oprávnený vyzvať daňový subjekt na predloženie dokumentácie o transferovom oceňovaní kedykoľvek, nielen počas daňovej kontroly. Lehota na predloženie dokumentácie je 15 dní odo dňa doručenia výzvy**, preto odporúčame pripraviť dokumentáciu vopred.

V prípade, ak by si daňovník chcel odsúhlasiť so správcom dane správnosť metódy na aplikáciu princípu nezávislého vzťahu pred začatím zdaňovacieho obdobia, počas ktorého by sa mala odsúhlasená metóda ocenenia používať, príslušná dokumentácia predstavuje povinnú prílohu k žiadosti o odsúhlasenie metódy ocenenia.

Povinnosť predložiť dokumentáciu vzniká i v osobitných prípadoch, keď daňovník požaduje za účelom eliminácie dvojitého zdanenia sekundárnu úpravu. Od 1.1.2017 sa uvedené vzťahuje na sekundárnu úpravu pri cezhraničných kontrolovaných transakciách. Sekundárnou úpravou sa rozumie taká úprava základu dane, ktorá nadväzuje na úpravu základu dane správcom dane u inej závislej osoby z dôvodu nedodržania princípu nezávislého vzťahu pri ocenení kontrolovaných transakcií. Až do konca roku 2016 vykonanie sekundárnej úpravy podliehalo súhlasu správcu dane bez ohľadu na to či sa táto úprava vzťahovala k tuzemskej alebo cezhraničnej kontrolovanej transakcii.

Od roku 2017 sa súhlas správcu dane so sekundárnou úpravou vyžaduje len pri cezhraničných kontrolovaných transakciách; vykonanie sekundárnej úpravy pri tuzemskej kontrolovanej transakcii podlieha len oznamovacej povinnosti.

Aké informácie musí obsahovať dokumentácia?

Požadovaný rozsah informácií v dokumentácii o transferovom oceňovaní je stanovený v usmernení MF SR ako minimálny. To znamená, že daňovníci môžu do dokumentácie zahrnúť aj ďalšie informácie slúžiace k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu. Rovnako i správca dane môže vyzvať daňovníka na predloženie ďalších informácií slúžiacich k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu.

Predmetné usmernenie súčasne rozlišuje s ohľadom na minimálny požadovaný rozsah:

- úplnú dokumentáciu,
- základnú dokumentáciu
- a skrátenú dokumentáciu.

V akom minimálnom rozsahu z vyššie uvedených majú daňovníci povinnosť viesť dokumentáciu závisí od viacerých kritérií (napríklad veľkosti daňovníka, uplatňovania daňovej úľavy, uskutočňovania kontrolovaných transakcií s daňovníkmi nezmluvných štátov, či daňovník žiada odsúhlasiť metódu ocenenia so správcom dane, či uskutočňuje daňovník kontrolované transakcie len s tuzemskými závislými osobami alebo aj so zahraničnými závislými osobami, či daňovník požaduje sekundárnu úpravu, významnosti a hodnoty kontrolovanej transakcie za zdaňovacie obdobie).

Zjednodušený prehľad minimálne požadovaného obsahu pre úplný a základný typ dokumentácie o transferovom oceňovaní poskytuje nasledovná tabuľka. **Novým usmernením MF SR, ktoré sa vzťahuje na zdaňovacie obdobia začaté po 31.12.2017 sa minimálne požiadavky sprísnilo.** Súčasne však došlo aj k úprave vymedzenia transakcií, na ktoré sa aký typ dokumentácie vzťahuje. Pre skrátenú dokumentáciu MF SR pripravilo predlohu, aké informácie majú byť v nej uvedené a v akej štruktúre. Táto predloha je prílohou usmernenia.

	Informácia	Úplná dokumentácia	Základná dokumentácia
Všeobecná časť	Identifikácia a právna forma jednotlivých členov skupiny, popis organizačnej a vlastníckej štruktúry skupiny	✓	✓
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím	✓	-
	Popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie skupiny	✓	-
	Hlavné faktory ziskovosti skupiny	✓	-
	Popis dodávateľsko-odberateľského reťazca a trhov piatich najvýznamnejších (ak je menej, tak všetkých) kategórií výrobkov alebo služieb skupiny	✓	-
	Popis dodávateľsko-odberateľského reťazca a trhov kategórií výrobkov alebo služieb skupiny, ktoré predstavujú viac ako 5% obratu skupiny	✓	-
	Zoznam a stručný popis významných dohôd o službách v rámci skupiny okrem služieb výskumu a vývoja a spôsobu ocenenia týchto služieb	✓	-
	Stručný popis funkcií, rizík a aktív jednotlivých členov skupiny	✓	✓
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím.	✓	-
	Popis významných zmien v štruktúre skupiny, významných akvizícií alebo predajov časti skupiny	✓	-
	Popis celkovej stratégie skupiny v oblasti vytvárania, držby a využitia nehmotných aktív, vrátane lokality hlavných zariadení výskumu a vývoja a lokalít, z ktorých sú tieto činnosti riadené	✓	-
	Zoznam významných položiek alebo kategórií nehmotných aktív skupiny s uvedením ich vlastníka	✓	-
	Zoznam významných dohôd medzi členmi skupiny, ktoré sa týkajú nehmotných aktív, vrátane dohôd o príspevkoch na náklady, licenčných dohôd a dohôd o službách v oblasti výskumu a vývoja	✓	-
	Všeobecný popis spôsobu tvorby cien kontrolovaných transakcií týkajúcich sa nehmotných aktív v rámci skupiny, významných zmien vlastníctva nehmotných aktív a odplaty za tieto zmeny	✓	-
	Všeobecný popis spôsobu financovania skupiny	✓	✓
	Vrátane významných dohôd o financovaní nezávislými stranami	✓	-

	Informácia	Úplná dokumentácia	Základná dokumentácia
	Identifikácia členov skupiny, ktorí vykonávajú centralizovanú činnosť v oblasti financovania skupiny, všeobecný popis spôsobu tvorby ceny pri finančných transakciách medzi členmi skupiny	✓	-
	Konsolidované finančné výkazy skupiny	✓	-
	Zoznam a stručný popis existujúcich opatrení predchádzajúcich oceneniu a záväzných daňových stanovísk týkajúcich sa rozdelenia ziskov medzi členmi skupiny	✓	-
	Iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu.	✓	-
Špecifická časť	Identifikácia a právna forma daňovníka, popis jeho organizačnej a vlastníckej štruktúry, popis organizačných jednotiek v rámci skupiny, ktorým sú členovia vedenia daňovníka podriadení .	✓	✓
	Vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím.	✓	-
	Popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie daňovníka	✓	✓
	Vrátane zmien v štruktúre podnikateľskej činnosti alebo presunov nehmotných aktív v rámci zdaňovacieho obdobia, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím.	✓	-
	Popis kontrolovanej transakcie, jej finančné vyjadrenie, kópia príslušnej zmluvy, analýza funkcií, rizík a aktív zúčastnených osôb, popis metódy použitej pre ocenenie a zdôvodnenie jej použitia.	✓	✓
	Analýza porovnateľnosti vrátane popisu úprav, ak boli vykonané	✓	-
	Zdôvodnenie súladu ocenenia kontrolovanej transakcie s princípom nezávislého vzťahu, zhrnutie finančných informácií a ich väzby na účtovnú závierku daňovníka	✓	-
	Kópia opatrení predchádzajúcich oceneniu, ktoré sa týkajú posudzovanej kontrolovanej transakcie	✓	-
	Iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu.	✓	-

Na koho sa vzťahuje povinnosť viesť úplnú dokumentáciu a kto môže uplatniť zjednodušenia?

Povinnosť viesť dokumentáciu o transferovom oceňovaní minimálne v rozsahu **úplnej** dokumentácie sa počnúc zdaňovacím obdobím začínajúcim po 31.12.2017 vzťahuje na:

- daňovníkov, ktorí vykazujú výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa IFRS (s určitými výnimkami), a to vo vzťahu k významným cezhraničným kontrolovaným transakciám;
- daňovníkov, ktorí sa zúčastňujú na cezhraničnej kontrolovannej transakcii s hodnotou nad 10 mil. EUR za zdaňovacie obdobie;
- daňovníkov, ktorí uskutočňujú významné transakcie so závislými osobami, ktoré sú daňovníkmi nezmluvného štátu;
- daňovníkov, ktorí sa zúčastňujú kontrolovaných transakcií, pri ktorých žiadajú správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia;
- daňovníkov, ktorí žiadajú o sekundárnu úpravu pri kontrolovannej transakcii v zmysle medzinárodných daňových zmlúv;
- daňovníkov, ktorí majú kontrolované transakcie, pri ktorých bola podaná žiadosť o začatie mechanizmu riešenia sporov podľa medzinárodnej daňovej zmluvy;
- daňovníkov, ktorí v zdaňovacom období uplatňujú úľavu na dani, a to vo vzťahu ku významným cezhraničným kontrolovaným transakciám.

V ostatných prípadoch je daňovník povinný viesť základnú dokumentáciu o:

- cezhraničných kontrolovaných transakciách s ročnou hodnotou nad 1 mil. EUR,
- nevýznamných transakciách so závislými osobami, ktoré sú daňovníkmi nezmluvného štátu;
- významných cezhraničných kontrolovaných transakciách, pokiaľ ide o daňovníka s celkovými výnosmi z hospodárskej a finančnej činnosti za zdaňovacie obdobie nad 8 mil. EUR;
- významných tuzemských kontrolovaných transakciách, pokiaľ daňovník uplatňuje úľavu na dani.

Pokiaľ sa o kontrolovannej transakcii nevypracováva úplná alebo základná dokumentácia, vedie daňovník minimálne skrátenú dokumentáciu, s výnimkou určitých prípadov, kedy postačuje riadne uvedenie kontrolovaných transakcií v daňovom priznaní.

Možnosť viesť skrátenú dokumentáciu sa vzťahuje aj na vybrané subjekty verejnej správy, avšak len pre určité kontrolované transakcie.

Aj keď súčasťou minimálnych požiadaviek na základnú a skrátenú dokumentáciu nie je analýza porovnateľnosti, v prípade kontrolovaných transakcií, ktoré ovplyvňujú základ dane z príjmov a sú pre daňovníka významné, odporúčame na základe praktických skúseností aj takúto dokumentáciu rozšíriť o analýzu porovnateľnosti.

ANALÝZA POROVNATEĽNOSTI

Aplikácia princípu nezávislého vzťahu vo všeobecnosti vychádza z porovnania podmienok v kontrolovaných transakciách s podmienkami v nekontrolovaných transakciách. Aby bolo takéto porovnanie možné, musia **byť dostatočne porovnateľné príslušné ekonomické ukazovatele**, ktoré sa porovnávajú. **Analýza porovnateľnosti je kľúčová pre výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania a pre nastavenie správnej transferovej ceny pre daňové účely.**

Návod ako vykonávať analýzu porovnateľnosti poskytuje aktualizovaná Smernica OECD v kapitole III. Analýza porovnateľnosti vychádza z faktorov porovnateľnosti, akými sú charakter majetku alebo služieb, vykonávané funkcie, znášané riziká a využívaný majetok, zmluvné podmienky, ekonomické prostredie a obchodná stratégia.

Typický proces analýzy porovnateľnosti pozostáva z deviatich krokov:

1. Určenie rokov, ktoré budú predmetom analýzy.
2. Výkon širokospektrálnej analýzy okolností prípadu, ktoré súvisia s preverovanou kontrolovanou transakciou daňovníka.
3. Pochopenie podstaty kontrolovanej transakcie založené na funkčnej analýze s cieľom vybrať vhodnú porovnateľnú nezávislú transakciu/subjekt, najvhodnejšiu metódu transferového oceňovania v závislosti od okolností prípadu, finančné indikátory, ktoré budú využité pri testovaní a významné faktory porovnateľnosti, ktoré treba zobrať do úvahy pri analýzach.
4. Preverenie, či existuje interná porovnateľná nekontrolovaná transakcia.
5. Ak interná porovnateľná nekontrolovaná transakcia neexistuje, určenie dostupných zdrojov informácií o externej porovnateľnej nekontrolovanej transakcii/subjekte a posúdenie spoľahlivosti zdrojov.
6. Výber najvhodnejšej metódy transferového oceňovania a výber vhodných finančných indikátorov, ak ich použitie zvolená metóda vyžaduje (napr. určenie relevantných indikátorov čistého zisku v prípade použitia metódy čistého obchodného rozpätia).

7. Identifikácia potenciálnej porovnateľnej nekontrolovanej transakcie/subjektu, určenie kľúčových charakteristík, ktoré musí spĺňať, aby mohla byť považovaná za potenciálne porovnateľnú pri zohľadnení relevantných faktorov porovnateľnosti a so zreteľom na zvolenú metódu.
8. Identifikácia úprav potrebných na zabezpečenie porovnateľnosti.
9. Interpretácia a následné použitie získaných údajov a preverenie súladu kontrolovanej transakcie s princípom nezávislého vzťahu.

Uvedené kroky je možné medzi sebou zamieňať a prispôbovať okolnostiam konkrétneho prípadu. Napríklad krok číslo 5 a číslo 7 je potrebné opakovať dotedy, kým sa nevyberie najvhodnejšia metóda. Je to preto, že výber metódy transferového oceňovania závisí od porovnateľných nezávislých údajov, ktoré sú k dispozícii. V prípadoch, keď sa nepodarí získať potrebné údaje o porovnateľných nezávislých transakciách (7. krok), alebo ak sa nepodarí vykonať nevyhnutné úpravy na zabezpečenie porovnateľnosti, je potrebné zvoliť inú metódu a celý proces zopakovať od 4. kroku.

Použitie porovnateľných údajov získaných z internej nekontrolovanej transakcie je vo väčšine prípadov vhodnejšie, ako použitie údajov z externej nekontrolovanej transakcie. Ak interná porovnateľná nekontrolovaná transakcia neexistuje, je potrebné skúmať externé porovnateľné údaje. Na získanie externých porovnateľných údajov je možné využiť viacero zdrojov informácií.

Za účelom porovnať transakcie sa na Slovensku často využíva komerčná paneurópska **databáza Amadeus**, ktorá obsahuje veľké množstvo detailných finančných informácií o verejných aj súkromných spoločnostiach. Databáza Amadeus je aktualizovaná na mesačnej báze a využíva ju aj slovenská správa daní pri daňových kontrolách.

Upozornenie

Berte prosím na vedomie, že tento newsletter obsahuje všeobecné informácie a usmernenia týkajúce sa danej problematiky a teda nepredstavuje odborné poradenstvo poskytnuté v konkrétnej situácii. Informácie uvedené v newsletteri môžu byť po jeho zverejnení predmetom ďalšieho vývoja a zmien. Spoločnosť Accace nepreberá zodpovednosť a neručí za prípadné riziká a škody spôsobené konaním na základe informácií uvedených v newsletteri.

O ACCACE

S viac ako 550 zamestnancami a 2 000 medzinárodnými klientmi sa Accace radí medzi popredných poskytovateľov poradenských služieb v regióne strednej a východnej Európy.

Accace má vlastné pobočky v 13 krajinách Európy, a to na Slovensku, v Českej republike, Maďarsku, Poľsku, Rumunsku, Ukrajine, Bosne a Hercegovine, Chorvátsku, Macedónsku, Čiernej Hore, Srbsku, Slovinsku a Nemecku. Služby v iných krajinách sveta vieme zastrešiť prostredníctvom našej stabilnej siete dlhodobých partnerov. Zistite viac o našich pobočkách:

Viac nájdete na: www.accace.sk | www.accace.com

[Prihláste sa na odber noviniek!](#)



KONTAKTUJTE NÁS!



Katarína Balogová

Tax Director
+421 2 325 53 000
Katarina.Balogova@accace.com



Peter Pašek

Managing Director | Partner
+421 2 325 53 000
Peter.Pasek@accace.com