

TRANSFEROVÉ OCEŇOVANIE VČERA A DNES

MICHAL KOČIŠ

Právnická fakulta, Univerzita Pavla Jozefa Šafárika v Košiciach,
Slovenská republika, Katedra finančného práva a daňového práva

Abstract in original language

Autor sa v príspevku venuje problematike transferového oceňovania ako dôležitej súčasťi daňovo-právnej regulácie. Pozornosť je venovaná začiatkom právnej úpravy tejto skupiny ekonomických vzťahov a súčasnému právnemu stavu v tejto oblasti tak na medzinárodnej úrovni, ako aj v podmienkach právneho poriadku Slovenskej republiky. V závere príspevku autor poukazuje na stúpajúci význam tohto daňovo-právneho inštitútu v právno-aplikačnej praxi v posledných rokoch.

Key words in original language

Transferové oceňovanie; OECD; metódy transferového oceňovania; princíp nezávislého vzťahu.

Abstract

The author's contribution deals with the problem of transfer pricing as an important component of the tax regulation. Attention is given to the early legislation of this group of economic relations and the current legal situation in this field at international level and in terms of law of the Slovak Republic. In the end of the article author notes the increasing importance of this tax-legal institute in the legal application in recent years.

Key words

Transfer pricing; OECD; methods of transfer pricing; arm's length principle.

Úvod

Spoločensko-ekonomický vývoj posledných rokov umožňuje konštatovať výrazný nárast ekonomických aktivít presahujúcich hranice jednotlivých štátov. Významným inhibítorom týchto činností je nepochybne aj existencia a činnosť medzinárodných organizácií realizujúcich politiky nevyhnutné pre ďalší ekonomický rozvoj. Obzvlášť významnou je činnosť Európskej únie, ktorá je spätá s realizáciou vnútorného trhu charakterizovaného voľným pohybom osôb, tovaru, služieb a kapitálu. V tomto kontexte spoločenského vývoja je možné identifikovať ekonomické aktivity fyzických a právnických osôb, ktoré sú späté s dosahovaním príjmov. Subsumujú túto realitu spoločenského života pod ustanovenia

daňovo-právnych noriem je možné konštatovať, že v daných prípadoch vystupuje do popredia problematika subjektov daňovej povinnosti, zdaniteľných príjmov, zdroja týchto príjmov, predmetu zdanenia a následne aj otázka určenia výšky daňovej povinnosti skrz určenie základu dane a uplatnenie daňovej sadzby na takto kvantifikovaný predmet zdanenia. Zásadnou otázkou vyvstávajúcou v tejto súvislosti je nepochybne aj určenie štátu príslušného na zdanenie a s tým spojená potreba eliminovať prípady dvojitého zdanenia. Z tohto rámca daňovo-právnych inštitútov, z ktorých každý je možné ďalej skúmať a analyzovať v podmienkach konkrétnej ekonomickej situácie, sa v našom príspevku zameriame na problematiku transferového oceňovania.

Transferové oceňovanie veľmi úzko súvisí s existenciou a činnosťou podnikateľských subjektov presahujúcou hranice jednotlivých štátov. Vo svojej podstate sa transferové oceňovanie vzťahuje na činnosť zahraničných závislých osôb pri určovaní cien za operácie v ich vzájomných obchodných vzťahoch. Systém transferových cien sa medzi týmito subjektami uplatňuje s cieľom umelo ovplyvniť tvorbu zisku v oblastiach s nižšou úrovňou zdanenia na úkor teritórií s vyšším zdanením¹. Na strane dotknutého štátu je následne možné v závislosti od miery právnej regulácie v tejto oblasti konštatovať legálny alebo nelegálny daňový únik. Ekonomické správanie sa podnikateľských subjektov svojim dopadom na verejné rozpočty motivuje štáty k prehĺbovaniu právnej úpravy a zohľadňovaniu ekonomických aspektov v procese tvorby pravidiel správania sa v tejto oblasti spoločenských vzťahov. V našom príspevku sa zameriame na poukázanie na stúpajúci význam daňovo-právnej regulácie transferových cien v medzinárodnom kontexte, s dôrazom na situáciu v Slovenskej republike.

Medzinárodná právna úprava

Základným a východiskovým princípom medzinárodného spoločenstva pri definovaní pravidiel transferového oceňovania je princíp nezávislého vzťahu (*Arm's length principle*), ktorého prvé formulácie je možné objaviť už v činnosti Ligy národov v 30. rokoch minulého storočia² a ktorý bol zakotvený aj v čl. 9 modelovej zmluvy OECD z roku 1977³, pojednávajúcej o dvojitém zdaňovaní. Princíp nezávislého vzťahu sa neskôr premietol aj do prvého formalizovaného vyjadrenia pravidiel transferového

¹ BABČÁK, V.: *Daňové právo Slovenskej republiky*. Epos : Bratislava 2010, ISBN 978-80-8057-851-0, s. 97.

² CARROLL, B.M.: *Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations*. In: *Columbia Law Review*, Vol. 34, No. 3, Mar., 1934, p. 473-498, ISSN: 00101958.

³ OECD: *Model Double Taxation Convention on Income and Capital*. OECD 1977, In: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/OECD_Model_Treaty_1977.pdf

oceňovania vydaných v roku 1979 v správe OECD s názvom *Transferové oceňovanie a nadnárodné spoločnosti*⁴, a stal sa trvalo prítomným v opatreniach medzinárodného spoločenstva štátov pri regulácii problematiky transferového oceňovania.

Podstata tohto princípu spočíva v požiadavke, aby sa podmienky obchodných a finančných vzťahov medzi závislými osobami nelíšili od podmienok, ktoré by boli dohodnuté medzi nezávislými subjektami. Na tento účel sú osoby považované za závislé, ak sa subjekt jedného členského štátu podieľa na riadení, kontrole a majetku spoločnosti z iného členského štátu. Za závislé sú tiež považované subjekty v prípade, ak rovnaké fyzické osoby priamo alebo nepriamo participujú na riadení, kontrole a majetku subjektov z dvoch členských štátov. V prípade ak sa podmienky obchodných a finančných vzťahov medzi závislými osobami líšia od podmienok, aké by medzi sebou dohodli nezávislé subjekty, je možné akékoľvek zisky, ktoré neboli dosiahnuté len v dôsledku existencie týchto odlišných podmienok, zahrnúť do ziskov tohto podniku a následne aj zdať. Takto načrtnutý princíp nezávislého vzťahu vyjadruje úsilie o úpravu zisku skupiny nadnárodných spoločností podľa podmienok, aké by sa uplatnili medzi dvoma nezávislými spoločnosťami. Keďže princíp nezávislého vzťahu nepovažuje členov skupiny nadnárodnej spoločnosti za nedeliteľné časti jednej ucelenej spoločnosti, ale za samostatne hospodáriace jednotky, je potrebné v týchto prípadoch upriamiť pozornosť na povahu obchodovania medzi nimi.

V kontexte problematiky transferového oceňovania vyjadruje tento princíp požiadavku, aby v transakciách medzi závislými osobami boli používané ceny obvyklé na trhu. Kým v mnohých prípadoch obchodných vzťahov medzi závislými osobami je možné uskutočniť ich porovnanie s porovnateľnými transakciami nezávislých subjektov, je možné identifikovať aj špecifické obchodné vzťahy vyznačujúce sa ťažkosťou ich porovnania s inými obdobnými vzťahmi na trhu. Popri tejto skutočnosti je potrebné pri hodnotení uplatňovania princípu nezávislého vzťahu zohľadniť aj prípady transakcií závislých osôb, ktoré by nezávislé subjekty vzhľadom na ich špecifickú povahu vôbec neuskutočnili, čo taktiež môže narúšať bezproblémovosť jeho uplatňovania. Napriek existencii niektorých výhrad k uplatňovaniu princípu nezávislého vzťahu však členské štáty OECD potvrdzujú aktuálnosť a potrebu ďalšieho zotrvania na jeho uplatňovaní aj v súčasnosti⁵, keď zdôrazňujú nevyhnutnosť odmietnutia akýchkoľvek teoretických alternatív v prístupe k tejto otázke.

⁴ OECD: *Transfer Pricing and Multinational Enterprises*. OECD 1979.

⁵ OECD: *Review of comparability and of profit methods: Revision of chapters I-III of the transfer pricing guidelines*. Center for tax policy and administration 2010, p.10.

Správa OECD z roku 1979 bola v dôsledku následného vývoja aktualizovaná a na základe schválenia Rady OECD⁶ nanovo publikovaná v roku 1995 ako *Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre správcov dane a nadnárodné spoločnosti* a stala sa významným dokumentom v procese ďalšieho rozvoja v tejto oblasti. Z jej obsahového hľadiska je okrem zotrvania na princípe nezávislého vzťahu potrebné zdôrazniť najmä zakotvenie metód stanovenia cien za operácie medzi závislými subjektami a tiež ustanovenia pojednávajúce o spôsobe zostavenia a obsahu dokumentácie o transferovom oceňovaní. V nasledujúcich rokoch bol obsah smernice doplnený o úpravu ďalších aspektov transferového oceňovania, akými boli napríklad oceňovanie nehmotného majetku, služieb poskytovaných v rámci skupiny, zdieľanie nákladov spoločnosťami v skupine a pod. Základná požiadavka transferového oceňovania spočívajúca v nevyhnutnosti uplatnenia princípu nezávislého vzťahu bola jednotlivými členskými štátmi OECD prevzatá tak blanketnými ustanoveniami odkazujúcimi na reguláciu obsiahnutú v smernici, ako aj podrobným rozpracovaním vnútroštátnej právnej úpravy v tejto oblasti.

Stúpajúci význam právnej regulácie transferového oceňovania nachádza svoju reflexiu aj v činnosti Európskej únie. Potvrdzujú to aj výsledky činnosti Európskej komisie⁷, ktoré zdôrazňujú vysoký stupeň relevancie tejto problematiky s fungovaním vnútorného trhu. Aj keď členské štáty Európskej únie uplatňujú smernicu OECD o transferovom oceňovaní adresovanú nadnárodným spoločnostiam a správcom daní, rozdiely vo výklade a uplatňovaní týchto pravidiel sa negatívne odrážajú na fungovaní vnútorného trhu, čo spôsobuje dodatočné náklady tak pre podnikateľský sektor, ako aj pre správcov daní. V dôsledku týchto skutočností navrhla Európska komisia vytvorenie Fóra pre transferové oceňovanie⁸, aby tak prispela k redukcii nákladov na uplatňovanie noriem transferového oceňovania, ako aj k zamedzeniu a eliminácii prípadov dvojitého zdanenia vznikajúceho v prípadoch cezhraničných transakcií v rámci skupiny nadnárodných spoločností. Pôvodný dvojročný mandát Fóra, jeho následné predĺženie a trvanie súčasného mandátu do marca 2011, sú ďalšími skutočnosťami vyzdvihujúcimi význam ďalšieho rozvoja v tejto oblasti.

Fórum pre transferové oceňovanie je tvorené odborníkmi z prostredia podnikateľského sektora, poradenských spoločností a správcov

⁶ OECD: *Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises*. C(95)126/Final.

⁷ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *Company taxation in the Internal Market*. COM(2001)582Final.

⁸ COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *Communication from the Commission to the Council, The European parliament and The Economic and social committee: Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*. COM(2001)582.

daní a predstavuje platformu pre prerokovanie a hlbšie skúmanie praktických problémov transferového oceňovania. V medziach činnosti Fóra je potrebné vyzdvihnúť najmä odporúčanie vzťahujúce sa k povinnej dokumentácii v rámci Európskej únie, ktoré aj napriek svojej právnej nezáväznosti prispieva k riešeniu otázky druhu dokumentácie potrebnej na preukázanie uplatnenia princípu nezávislého vzťahu v tvorbe cien posudzovaných spoločností, a ktoré vyústilo do uznesenia Rady Európskej únie a zástupcov vlád členských štátov o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní.⁹

V nadväznosti na mechanizmus úpravy základu dane zahraničnej závislej osoby a s tým spojené prípady vzniku dvojitého zdanenia, bola v rámci Európskej únie prijatá Arbitrážna konvencia¹⁰ zameraná na elimináciu dvojitého zdanenia pri úprave transferov kapitálu medzi zahraničnými závislými osobami. Jej účelom je stanovenie procesu na rozriešenie prípadov dvojitého zdanenia zahraničných závislých osôb, čím napomáha zlepšeniu podmienok cezhraničných aktivít v rámci vnútorného trhu.

Právny poriadok Slovenskej republiky

V podmienkach právneho poriadku Slovenskej republiky je možné už od jej vzniku pozorovať zohľadnenie princípu nezávislého vzťahu, čomu zodpovedali aj príslušné ustanovenia pôvodných zákonov o daniach z príjmov¹¹. V §23 druhého z uvedených zákonov sa zotrvanie na tejto požiadavke odrazilo v skutočnosti, že do základu dane závislých osôb sa zahrňal aj rozdiel cien dohodnutých medzi závislými osobami a tými cenami, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných vzťahoch. Vyššie uvedená smernica OECD našla svoje vyjadrenie v podmienkach Slovenskej republiky v roku 1997, keď na základe uznesenia vlády Slovenskej republiky vydal minister financií opatrenie, ktorým prikázal publikovať Smernicu ako metodickú pomôcku pre správu daní, daňovníkov a platiteľov dane v Slovenskej republike.¹²

⁹ COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION: *Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing for associated enterprises in the European Union*. 2006/C 176/01.

¹⁰ Convention 90/436/EEC on the elimination of double taxation in connection with the adjustment of profits of associated enterprises, Official Journal L 225 of 20/08/1990, p.10.

¹¹ Zákon č. 286/1992 Zb. o daniach z príjmov, §23; Zákon č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov, §23.

¹² MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: *Finančný spravodajca*. roč. XXXI., č.14, 23.11.1997, ISSN 1335-0498.

Z obsahového hľadiska sa rozsah právnej regulácie aj z dôvodu vstupu Slovenskej republiky do OECD postupne rozširoval, čo sa prejavilo v spresnení pojmového aparátu, ako aj v zakotvení nových právnych inštitútov. Skutočnosťou preukazujúcou stúpajúci význam tohto daňovo-právneho inštitútu bola transformácia dovtedajších podzákonných právnych predpisov a metodických usmernení do zákonných ustanovení, čoho výsledkom je najnovšia právna úprava transferového oceňovania v §2 písm. r), §17 ods. 5 a 6 a v §18 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov. V tomto právnej úpravy je možné vo vzťahu k transferovému oceňovaniu rozlíšiť štyri základné oblasti regulácie, ktorými sú definovanie zahraničných závislých osôb, zakotvenie princípu nezávislého vzťahu, klasifikácia metód transferového oceňovania, ako aj právne zakotvenie povinnosti viesť dokumentáciu o transferovom oceňovaní a stanovenie jej rozsahu.

Zákonné vymedzenie pojmu zahraničná závislá osoba nachádzame v §2 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov, v zmysle ktorého je takouto osobou vzájomne prepojená tuzemská fyzická osoba alebo tuzemská právnická osoba so zahraničnou fyzickou osobou alebo zahraničnou právnickou osobou, pričom môže ísť o prepojenie ekonomické, personálne alebo o iné prepojenie, pri ktorom je obchodný vzťah vytvorený len na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty. Za zahraničné závislé osoby je potrebné považovať aj blízke osoby a tiež vzťah medzi daňovníkom s neobmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálymi prevádzkarňami v zahraničí, ako aj vzťah medzi daňovníkom s obmedzenou daňovou povinnosťou a jeho stálou prevádzkarňou na území Slovenskej republiky.

Ako už bolo vyššie načrtnuté, právna úprava Slovenskej republiky v oblasti transferového oceňovania dôsledne zotrúva na uplatňovaní princípu nezávislého vzťahu, čo nachádza svoje vyjadrenie v nevyhnutnosti súladu metódy použitej na stanovenie ceny transferu medzi závislými osobami s týmto princípom. Charakteristika tohto princípu vychádza v slovenskej právnej úprave z porovnávanie podmienok obchodných alebo finančných vzťahov zahraničných závislých osôb s podmienkami, ktoré by medzi sebou v porovnateľných vzťahoch dohodli nezávislé subjekty. Predmetom porovnávaní sú v tejto súvislosti najmä činnosti vykonávané porovnávanými osobami, ako napr. výroba, montážne práce, výskum, nákup, predaj a pod. Relevantné je tiež vzájomné porovnanie podnikateľských rizík, vlastnosti majetku a služby, dohodnuté zmluvné podmienky, či obchodná stratégia. Vzájomnú porovnateľnosť je následne možné konštatovať len v prípade absencie akéhokoľvek rozdielu v porovnávaných podmienkach, ako aj v prípade možnosti odstránenia vplyvu zistených rozdielov.

Metódy transferového oceňovania sa stali súčasťou právnej úpravy v Slovenskej republike po prvý krát až v dôsledku novely predchádzajúceho zákona o daniach z príjmov¹³ s účinnosťou od 1.1.2001 a ich výpočet

¹³ Zákon č. 466/2000 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 366/1999 Z.z. o daniach z príjmov v znení neskorších predpisov.

a klasifikáciu zahŕňa aj súčasná právna úprava. Členenie týchto metód má svoj základ v ich rozdelení na metódy vychádzajúce z porovnávania ceny a na metódy vychádzajúce z porovnávania zisku. Prvá z týchto skupín v sebe zahŕňa metódu nezávislej trhovej ceny, metódu následného predaja a metódu zvýšených nákladov a súhrne sa tieto metódy označujú aj ako tradičné transakčné metódy. Do rámca druhej z týchto skupín zahrňame metódu delenia zisku a metódu čistého obchodného rozpätia.

V súvislosti s uplatňovaním týchto metód je dôležité upriamiť pozornosť na ich vzájomný vzťah, ktorý nachádza svoje vyjadrenie pri výbere konkrétnej metódy. Pri overovaní súladu konkrétnej transakcie s princípom nezávislého vzťahu je potrebné prioritne uplatniť niektorú z metód vychádzajúcich z porovnávania ceny a až následne, ak takýto postup nie je vzhľadom na konkrétne okolnosti možný, je prípustné použiť niektorú z metód vychádzajúcich z porovnávania zisku. Následne je tiež možné vychádzať z kombinácie uvedených metód a vylúčené nie je ani uplatnenie metód v zákone priamo neuvedených. Výber najvhodnejšej metódy predstavuje komplexný proces vyžadujúci zohľadnenie ekonomických aspektov posudzovanej transakcie a je potrebné ho náležite odôvodniť v dokumentácii transferového oceňovania. Ekonomické aspekty tu priamo a bezprostredne vplyvajú na proces realizácie tejto skupiny daňovo-právnych noriem. Ide tak o spojenie ekonomických a právnych aspektov v konkrétnej situácii spoločenských vzťahov a o nevyhnutnosť ich súčasného zohľadnenia a uplatnenia.

Významným faktorom ovplyvňujúcim proces výberu najvhodnejšej metódy sú aj výsledky funkčnej a rizikovej analýzy, ktorá je jedným z kľúčových atribútov analýzy porovnateľnosti. Jej vyhodnotenie umožňuje identifikáciu funkcií kontrolovaného subjektu, rizík, ktoré znáša a tiež aktív, ktoré pri realizácii transakcie využíva. Na základe skúmania týchto skutočností je následne možné vyvodiť záver, či daný subjekt je plnoprávnym alebo zmluvným výrobcom, prípadne či je distribútorom s obmedzenými alebo neobmedzenými právomocami. V prípade výrobcu bude totiž potrebné prioritizovať metódu zvýšených nákladov, kým v podmienkach distribútora bude vhodnejšia aplikácia metódy následného predaja. Ak bude predmetom analýzy poskytovateľ licencie, najvhodnejšie sa bude javiť hľadanie nezávislej porovnateľnej transakcie a zvolenie metódy nezávislej trhovej ceny. V procese výberu metódy bude ďalej nápomocná aj správna charakteristika predmetu činnosti kontrolovaného subjektu, čo umožní kreovanie záveru o možnosti existencie porovnateľného nekontrolovaného subjektu, resp. o potrebe výberu metódy delenia zisku.¹⁴ Výber konkrétnej metódy sa tak odvíja od vhodnosti jej uplatnenia v konkrétnom prípade a od existencie údajov spôsobilých vzájomnej komparácie.

¹⁴ LUKNÁROVÁ, K.D.: *Transferové oceňovanie v teórii a praxi-Metódy transferového oceňovania*. In: *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi*. 5/2010, roč. XVIII, ISSN 1335-2024, s. 178.

Vo vzťahu k výberu metódy transferového oceňovania upravuje zákon o dani z príjmov v §18 ods. 4 možnosť daňovníka požiadať správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy, pričom toto rozhodnutie sa môže vzťahovať najviac na päť zdaňovacích období, s možnosťou jeho ďalšieho predĺženia ak nedošlo k zmene podmienok, za ktorých bolo vydané predchádzajúce rozhodnutie. Je potrebné na tomto mieste upozorniť, že zákon tu zakotvuje možnosť odsúhlasenia metódy, nie však možnosť odsúhlasenia konkrétnej ceny za transakciu medzi zahraničnými závislými osobami.

Aj keď právna úprava v nedávnej minulosti vyžadovala pri tvorbe cien v transakciách medzi zahraničnými závislými osobami zdokumentovať tento postup, nebol obsah takejto dokumentácie bližšie definovaný. Významnou zmenou je preto vo vzťahu k preukazovaniu a vysvetľovaniu spôsobu tvorby cien kontrolovaných transakcií v slovenskom právnom poriadku zakotvenie povinnosti daňovníka viesť dokumentáciu o transferovom oceňovaní, čo našlo svoje vyjadrenie v novele zákona o dani z príjmov¹⁵, ktorá nadobudla účinnosť 1.1.2009. Vo vzťahu k obsahu dokumentácie o transferovom oceňovaní odkazuje zákon na úpravu tejto otázky Ministerstvom financií.

Stalo sa tak Usmernením Ministerstva financií¹⁶, v zmysle ktorého sa mal obsah dokumentácie uvedený v jeho prílohe prvý krát použiť za zdaňovacie obdobie začínajúce po 31. decembri 2008. Samotné vymedzenie obsahu dokumentácie transferového oceňovania vychádza z princípov a zásad obsiahnutých vo vyššie spomínanej Smernici OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní a v Uznesení Rady a zástupcov vlád členských štátov o kódexe správania pre dokumentáciu o transferovom oceňovaní pre pridružené podniky. Ide tu o významný prejav relevancie činnosti týchto organizácií v oblasti transferového oceňovania, čo umocňuje stúpajúci medzinárodný význam tejto oblasti daňového práva.

Samotná dokumentácia má pozostávať zo súboru informácií, údajov a skutočností, ktoré dostatočne preukážu a vysvetlia spôsob tvorby cien kontrolovaných transakcií. Z jej znenia má byť zřejmé dodržanie princípu nezávislého vzťahu, pričom samotný obsah dokumentácie bude vždy závisieť od konkrétnych okolností a podmienok kontrolovaných transakcií, najmä od použitej metódy transferového oceňovania. Vypracovanie dokumentácie je možné tak vo vzťahu ku každej posudzovanej transakcii samostatne, ako aj spoločne za skupinu transakcií, pričom v druhom prípade

¹⁵ Zákon č. 621/2007 Z.z. ktorým sa mení a dopĺňa zákon č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a o zmene zákona č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

¹⁶ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: *Usmernenie č. MF/8288/2009-72 o určení obsahu dokumentácie o metóde ocenenia používanej daňovníkom podľa §18 ods.1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov*. In: Finančný spravodajca. roč. 43, 1/2009, ISSN 1335-0498, s.111.

musia byť tieto transakcie vzájomne prepojené, rovnakého druhu, uzatvorené za rovnakých podmienok alebo byť preukázateľne porovnateľné z hľadiska ich funkcií a rizík.

V závislosti od povahy subjektu, na ktorý sa povinnosť viesť dokumentáciu vzťahuje, rozlišujeme dokumentáciu základnú a zjednodušenú. Tvorba základnej dokumentácie je spätá s daňovníkmi vykazujúcimi výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo v zmysle ustanovení zákona o účtovníctve¹⁷. Obsah základnej dokumentácie pozostáva z údajov vzťahujúcich sa k celej skupine závislých osôb, čo tvorí tzv. všeobecnú dokumentáciu, a z údajov týkajúcich sa konkrétneho daňovníka označovaných ako dokumentácia špecifická. Tvorba zjednodušenej dokumentácie sa vzťahuje na daňovníkov nespĺňajúcich kritéria pre tvorbu základnej dokumentácie a zahŕňa informácie v rozsahu ustanovenom osobitným predpisom¹⁸. Aj v tomto prípade je potrebné preukázať dodržanie princípu nezávislého vzťahu pri kontrolovaných transakciách a obsahom zjednodušenej dokumentácie môžu byť aj nevýznamné informácie o posudzovaných transakciách.

Správnosť použitia metódy a vyčíslenia rozdielu, o ktorý sa ceny transakcií medzi zahraničnými závislými osobami líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami, sú predmetom preverovania daňových orgánov pri daňovej kontrole. Daňový orgán je tiež oprávnený vyzvať daňovníka na predloženie dokumentácie o transferovom oceňovaní, čo je tento povinný vykonať do 60 dní odo dňa doručenia výzvy daňového orgánu. Pravidlom je predkladanie dokumentácie v štátnom jazyku, avšak daňový orgán môže na základe žiadosti povoliť jej predloženie aj v inom ako štátnom jazyku.

Dôležitou súčasťou legislatívnych zmien v oblasti transferového oceňovania bola aj aktualizácia vzoru daňového priznania na základe opatrenia Ministerstva financií¹⁹, ktorým sa s účinnosťou od 1.3.2009 doplnil formulár daňového priznania dane z príjmov pre právnické osoby o tabuľku zahŕňajúcu informácie, ktorých účelom je identifikácia objemu jednotlivých druhov kontrolovaných transakcií zahraničných závislých osôb. Jej obsahom majú byť údaje o výnosoch a nákladoch ovplyvňujúcich

¹⁷ Zákon č. 431/2002 Z.z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.

¹⁸ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, značovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v systave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (č.123/2003Z. z.), príloha č.3, časť N.

¹⁹ MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: Opatrenie Ministerstva financií č. MF/008928/2009-72, ktorým sa dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 18. decembra 2008 č. MF/025737/2008-72, ktorým sa stanovujú vzory daňových priznaní k dani z príjmov .

hospodársky výsledok pred zdanením. Posudzovanými druhmi transakcií sú na tomto mieste úvery a pôžičky, služby, licenčné poplatky, ako aj náklady a výnosy viažuce sa na hmotný, nehmotný a finančný majetok, a na zásoby materiálu, výrobkov a tovaru.

Aktuálny stav v rámci OECD

Najnovší vývoj v oblasti transferového oceňovania na medzinárodnej úrovni si vyžaduje upriamiť pozornosť na úpravu kapitol I až III Smernice pre nadnárodné spoločnosti a správu daní, schválenú 22.7.2010 Radou OECD²⁰. Jej výsledkom je úprava pravidiel transferového oceňovania, s výrazným dopadom na doterajší prístup k tejto otázke. Zmeny sa dotýkajú procesu výberu najvhodnejšej metódy pre konkrétny prípad, v ktorom je potrebné zohľadniť tak silné ako aj slabé stránky metód upravených normami OECD. Ide najmä o potrebu posúdenia vhodnosti metódy prostredníctvom funkčnej analýzy, dostupnosti relevantných informácií a stupňa porovnateľnosti medzi kontrolovanou a nekontrolovanou transakciou. OECD ďalej konštatuje, že žiadna z metód nie je vhodná na aplikáciu v každom posudzovanom prípade a rovnako tiež nie je nevyhnutné preukazovať nevhodnosť uplatnenia metódy na konkrétne okolnosti prípadu. Dôležitou zmenou oproti predchádzajúcej úprave je preto odstránenie nadradenosti medzi metódami vychádzajúcimi z porovnania ceny nad metódami vychádzajúcimi z porovnania zisku. Podstatou zmien je akcentácia hľadania najvhodnejšej metódy pre konkrétny prípad. Ak by však bolo možné súčasne uplatniť metódu nezávislej trhovej ceny a aj niektorú inú metódu, naďalej je potrebné uprednostniť prvú z týchto metód pre jej schopnosť najvernejšie preukázať súlad stanovenej ceny z princípom nezávislého vzťahu.

Súčasťou zmien v smernici o transferovom oceňovaní je popri aktualizácii doterajších ustanovení aj nové znenie kapitoly IX, pojednávajúcej najmä o oceňovaní vnútropodnikových reštrukturalizácií. Jej obsahom je úprava podstatných aspektov transferového oceňovania pri týchto transakciách, ako napríklad alokácia a prenos rizika medzi spriaznenými osobami, vzájomné kompenzácie pri vnútrogrupinových reštrukturalizáciách, použitie pravidiel transferového oceňovania po uskutočnení reštrukturalizácie, ako aj možnosť správcu dane na účely aplikácie pravidiel transferového oceňovania abstrahovať od uskutočnenej reštrukturalizácie. Táto posledná možnosť je však spätá len s osobitnými a ojedinelými prípadmi, akými sú napríklad nesúlad podstaty a formy transakcie, alebo nemožnosť stanoviť transferovú cenu v dôsledku špecifického usporiadania vzťahov medzi závislými osobami, líšiaceho sa od vzťahov medzi osobami nezávislými .

²⁰ OECD: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing 2010. ISBN 978-92-64-09018.

Prihliadajúc na významný vplyv pravidiel transferového oceňovania vznikajúcich na pôde OECD, je možné v blízkej budúcnosti očakávať zohľadnenie najnovších revízií uvedenej smernice aj v oblasti vnútroštátnej právnej úpravy členských štátov, nevynímajúc ani právny poriadok Slovenskej republiky. Takýto vývoj bude plne v súlade s východiskami smernice o transferovom oceňovaní, v zmysle ktorých nárast počtu nadnárodných spoločností predstavuje ucelený súbor daňovo-právnych otázok dotýkajúcich sa ako týchto spoločností, tak aj správcov daní, v dôsledku čoho stanovenie pravidiel transferového oceňovania musí byť adresované v kontexte širších medzinárodných súvislostí.²¹

Daňové orgány a daňové subjekty

Línia doterajšieho výkladu poukazujúca na medzníky právnej úpravy transferového oceňovania vytvára priestor pre formulovanie záveru o stúpajúcej tendencii prehlbovania právnej úpravy tejto oblasti daňovo-právnych vzťahov na medzinárodnej aj vnútroštátnej úrovni. Potvrdenie dôležitosti tohto inštitútu daňového práva je však možné preukázať aj analýzou činnosti daňových orgánov v tejto oblasti, ako aj poznatkami o praktickom uplatňovaní týchto právnych noriem v praxi dotknutých daňových subjektov.

Pri pohľade na obsahové zameranie daňových kontrol v posledných rokoch je možné pozorovať stabilné zastúpenie kontrol dodržiavania transferového oceňovania. V priebehu rokov 2007, 2008, 2009 boli daňovými kontrolórmí vykonané zhodne 3 kontroly zamerané na transferové oceňovanie, pričom je možné v týchto prípadoch konštatovať výrazný nárast ich celkových nálezov. Kým v rokoch 2007 a 2008 dosiahli nálezy v týchto prípadoch hodnotu 429,33 eura a 359,32 eura, v roku 2009 zaznamenali kontrolóri nález z kontroly transferového oceňovania až 411000 eur.²² Takýto nárast nálezov v priebehu posledných troch rokov pri zachovaní rovnakého počtu daňových kontrol oprávňuje konštatovať, že pravidlá transferového oceňovania nadobúdajú na význame nie len z hľadiska ich legislatívneho zakotvenia, ale aj z pohľadu konkrétnej aplikácie týchto pravidiel daňovými orgánmi.

Významnú časť činností daňových orgánov tvorili v roku 2009 aj aktivity podporujúce rozvoj kontroly v oblasti transferového oceňovania. Okrem aktivít súvisiacich s obnovením a s používaním komerčnej databázy Amadeus bol vypracovaný aj manuál pre výber daňových subjektov na kontrolu transferového oceňovania, ako aj manuál pre praktické

²¹ OECD: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. OECD Publishing 2010. ISBN 978-92-64-09018, p. 17.

²² DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SR: *Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2009, Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2008, Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2007*, Banská Bystrica, 2008-2010.

vykonávanie kontrol transferového oceňovania v oblasti finančnej, funkčnej, porovnávacej a ekonomickej. Pozornosť je potrebné upriamiť aj na realizáciu Národného projektu „Kvalifikovaný zamestnanec daňovej správy“, v rámci ktorého sa zamestnanci daňovej správy vzdelávajú aj v oblasti transferového oceňovania a v oblasti aplikácie medzinárodných daňových zmlúv.²³

Daňové riaditeľstvo SR vo svojej výročnej správe za rok 2009 ďalej konštatovalo, že výmena informácií v oblasti priamych daní bola realizovaná v najväčšom rozsahu s Českou republikou a Nemeckom a v roku 2009 bol odštartovaný aj pilotný projekt priamej cezhraničnej spolupráce medzi vybranými daňovými úradmi Slovenskej republiky a finančnými úradmi Českej republiky. Bilaterálna spolupráca medzi daňovými správami týchto dvoch štátov prebieha na základe zmluvy o vzájomnej spolupráci z roku 2003 a v roku 2009 bolo podpísané aj Memorandum o vzájomnej administratívnej spolupráci medzi Českou a Slovenskou daňovou správou, ktoré má pomôcť k ešte užšej spolupráci v oblasti priamej výmeny informácií.²⁴

Narastajúci význam problematiky transferového oceňovania je možné hodnotiť okrem vyhodnocovania činnosti daňovej správy aj skúmaním praktického uplatňovania týchto pravidiel zo strany dotknutých daňových subjektov. V tejto súvislosti je možné konštatovať, že napriek legislatívnym zmenám v oblasti transferového oceňovania sa v roku 2009 vyskytovali prípady fakturácií služieb od materskej spoločnosti v inom členskom štáte Európskej únie do Slovenskej republiky, ktoré boli z hľadiska kalkulácie nepodložené. Súčasne bolo možné v roku 2009 pozorovať aj nepripravenosť dotknutých subjektov dokladovať prostredníctvom dokumentácie transferového oceňovania výšku obvyklej ceny.²⁵

Z uvedených skutočností o stupňovaní významu kontrol daňových orgánov a skutočností o nedostatočnej pripravenosti daňových subjektov prispôbiť svoje konanie v oblasti transferového oceňovania platnej a účinnej právnej úprave, je možné v najbližšom období predpokladať narastajúci význam transferového oceňovania ako jednej z ústredných otázok daňového práva.

²³ DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SR: *Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2009*. Banská Bystrica 2010.

²⁴ DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SR: *Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2009*. Banská Bystrica 2010.

²⁵ KOLIBÁROVÁ, M. – ŠKULTÉTY, J.: *Riadne účtovné závierky podnikateľských subjektov 2009*. In: *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi*. 5/2010, roč. XVIII, ISSN 1335-2024, s. 197.

Záver

V medziach inštitútu transferového oceňovania je podľa nášho názoru možné identifikovať dve roviny vzájomnej interakcie ekonomických aspektov a práva. Tou prvou je oblasť právnej regulácie činnosti nadnárodných podnikateľských subjektov na medzinárodnej a vnútroštátnej úrovni, kde ekonomické správanie sa týchto subjektov je primárnym determinantom prijímaných opatrení zo strany štátov. Za druhú rovinu interakcie týchto dvoch prvkov považujeme oblasť realizácie a aplikácie právnych noriem transferového oceňovania, kde správne a náležité posúdenie konkrétnej ekonomickej situácie je nevyhnutné pre zákonné správanie sa adresátov právnych noriem v oblasti stanovenia transferových cien a následnej dokumentácie tohto postupu. Zastrešujúcou ekonomickou skutočnosťou je v oboch uvedených prípadoch fakt, že oblasť právnej úpravy transferového oceňovania je bezprostredne spojená s fiskálnou funkciou daní a daňového práva, čoho vyjadrením je snaha štátu o maximalizáciu príjmov štátneho rozpočtu, za súčasnej snahy o pozitívne pôsobenie na rozvoj ekonomických vzťahov v oblasti medzinárodného obchodu.

Z pohľadu vedy daňového práva je na záver potrebné konštatovať, že právna úprava transferového oceňovania významne ovplyvňuje formovanie vzťahu širokej verejnosti k daňovému právu, keď nabáda ekonomicky činné subjekty k znalosti pravidiel transferového oceňovania, čím prispieva k všeobecnej akceptácii a k autorite daňového práva ako rovnocenného a samostatného právneho odvetvia. Túto samostatnosť postavenia daňového práva v systéme práva v poslednom čase konšatovali aj viacerí predstavitelia vedy daňového práva na Slovensku aj v zahraničí.²⁶ Popri predmete a metódach právnej regulácie, ako rozhodujúcich kritériách posudzovania samostatnosti právneho odvetvia, je totiž miera akceptácie osobitosti určitej skupiny právnych noriem zo strany spoločnosti ďalším takýmto rozlišovacím znakom.

Literature:

- BABČÁK, V.: *Daňové právo Slovenskej republiky*. Epos : Bratislava 2010, ISBN 978-80-8057-851-0.

²⁶ BABČÁK, V.: *Daňové právo Slovenskej republiky*. Epos : Bratislava 2010, ISBN 978-80-8057-851-0, s. 37-40.

- CARROLL, B.M.: *Allocation of Business Income: The Draft Convention of the League of Nations*. In: *Columbia Law Review*, Vol. 34, No. 3, Mar., 1934, ISSN: 00101958.
- COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: *Company taxation in the Internal Market*. COM(2001)582Final.
- COMMISSION OF THE EUROPEAN COMMUNITIES: Communication from the Commission to the Council, The European parliament and The Economic and social committee: *Towards an Internal Market without tax obstacles – A strategy for providing companies with a consolidated corporate tax base for their EU-wide activities*. COM(2001)582.
- COUNCIL OF THE EUROPEAN UNION: *Resolution of the Council and of the representatives of the governments of the Member States, meeting within the Council, of 27 June 2006 on a code of conduct on transfer pricing for associated enterprises in the European Union*. 2006/C 176/01.
- DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SR: *Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2009*. Banská Bystrica, 2010.
- DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SR: *Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2008*. Banská Bystrica 2009.
- DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SR: *Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2007*. Banská Bystrica 2008.
- DAŇOVÉ RIADITEĽSTVO SR: *Výročná správa o činnosti daňových orgánov za rok 2006*. Banská Bystrica 2007.
- LUKNÁROVÁ, K.D.: *Transferové oceňovanie v teórii a praxi - Metódy transferového oceňovania*. In: *Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi*. 5/2010, roč. XVIII, ISSN 1335-2024.
- MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: *Finančný spravodajca*. roč. XXXI., č.14, 23.11.1997, ISSN 1335-0498.

- MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: *Usmernenie č. MF/8288/2009-72 o určení obsahu dokumentácie o metóde ocenenia používanej daňovníkom podľa §18 ods.1 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.* In: Finančný spravodajca. roč. 43, 1/2009, ISSN 1335-0498.
- MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: *Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. 4455/2003-92, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o usporiadaní, označovaní a obsahovom vymedzení položiek individuálnej účtovnej závierky a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre podnikateľov účtujúcich v sústave podvojného účtovníctva v znení neskorších predpisov (č.123/2003Z. z.), príloha č.3, časť N.*
- MINISTERSTVO FINANCIÍ SR: *Opatrenie Ministerstva financií č. MF/008928/2009- 72, ktorým sa dopĺňa opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky z 18. decembra 2008 č. MF/025737/2008-72, ktorým sa stanovujú vzory daňových priznaní k dani z príjmov .*
- KOLIBÁROVÁ, M. – ŠKULTÉTY, J.: *Riadne účtovné závierky podnikateľských subjektov 2009.* In: Účtovníctvo, audítorstvo, daňovníctvo v teórii a praxi. 5/2010, roč. XVIII, ISSN 1335-2024.
- OECD: *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.* OECD Publishing 2010. ISBN 978-92-64-09018.
- OECD: *Model Double Taxation Convention on Income and Capital.* OECD1977, In: http://faculty.law.wayne.edu/tad/Documents/Tax_treaties/OECD_Model_Treaty_1977.pdf
- OECD: *Transfer Pricing and Multinational Enterprises.* OECD 1979.
- OECD: *Review of comparability and of profit methods: Revision of chapters I-III of the transfer pricing guidelines.* Center for tax policy and administration 2010.

Dny práva – 2010 – Days of Law, 1. ed. Brno : Masaryk University, 2010
<http://www.law.muni.cz/content/cs/proceedings/>

- OECD: Recommendation of the Council on the Determination of Transfer Pricing between Associated Enterprises. C(95)126/Final.

Contact – email
michal_kocis@yahoo.com