

Spravodajca 02/2019

Transferové oceňovanie

MFSR v decembri 2018 vydalo Usmernenie č. MF/019153/2018-724 (ďalej len Usmernenie), ktorým novo upravuje obsah a podmienky pre zostavenie transferovej dokumentácie ku kontrolovaným transakciám medzi závislými osobami. Usmernenie sa prvýkrát použije už za zdaňovacie obdobie 2018, teda pri dokumentácii zostavenej za zdaňovacie obdobie začínajúce po 31. decembri 2017, pričom prechodné ustanovenia dávajú možnosť postupovať podľa doteraz uplatňovaného usmernenia č. MF/014283/2016-724, ak dokumentácia za rok 2018 bude zostavená najneskôr do 30. júna 2019.

V tomto spravodajcovi Vás chceme bližšie informovať o obsahu Usmernenia, ktoré určuje:

- všeobecné zásady
- pravidlá, na základe ktorých sa určí, ktorý typ dokumentácie je daňovník povinný zostaviť
- obsah jednotlivých typov dokumentácie

Účelom dokumentácie je zdokumentovať proces ocenenia kontrolovaných obchodných vzťahov daňovníka vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery (kontrolované transakcie) a tiež iných skutočností, ktoré majú vplyv na oceňovanie týchto transakcií. Dokumentácia predstavuje súbor informácií, údajov a skutočností, ktoré preukazujú a vysvetľujú spôsob tvorby cien daňovníka pri kontrolovaných transakciách.

Nové Usmernenie sa zameriava na lepšie zdokumentovanie najrizikovejších transakcií a umožňuje znížiť rozsah dokumentácie u menších, resp. menej rizikových transakcií. Administratívna náročnosť sa znižuje aj štandardizáciou obsahu tzv. skrátenej dokumentácie vo forme tlačiva, ktoré tvorí prílohu k Usmerneniu. Niektoré najmenej rizikové transakcie sú úplne vylúčené z prípravy dokumentácie - vyžaduje sa iba riadne vyplnenie príslušnej tabuľky v tlačive daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb.

1. Všeobecné zásady

Zo všeobecných zásad uvedených v usmernení vyberáme:

- Pravidlá určenia obsahu a rozsahu dokumentácie sa uplatnia vždy na konkrétne zdaňovacie obdobie, v ktorom sú podmienky pre jednotlivé typy dokumentácie splnené.
- Usmernenie určuje minimálny rozsah dokumentácie. Správca dane môže vyzvať daňovníka na predloženie ďalších informácií.
- Obsah dokumentácie závisí od okolností a podmienok jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka, ako aj od použitej metódy ocenenia.
- Úplná alebo základná dokumentácia sa vypracuje buď za každú kontrolovanú transakciu samostatne, alebo spoločne za skupinu kontrolovaných transakcií.

Pod skupinou kontrolovaných transakcií sa rozumie viacero kontrolovaných transakcií, ktoré sú

- a) rovnakého druhu a sú uzatvorené za porovnateľných podmienok,
- b) vzájomne úzko prepojené a vzájomne podmienené, alebo
- c) porovnateľné z hľadiska využívaného majetku, funkcií a rizík,

V dokumentácii sa uvedú dôvody zlúčenia transakcií do skupiny kontrolovaných transakcií.

- Dokumentácia sa vedie za príslušné zdaňovacie obdobie. Ak nenastanú žiadne nové skutočnosti ovplyvňujúce spôsob ocenenia kontrolovaných transakcií, pri vypracovaní dokumentácie sa môže daňovník odvolať na informácie uvedené v dokumentácii za predchádzajúce zdaňovacie obdobia.
- V prípade stálej prevádzkarne sa hodnota 8 000 000 EUR vzťahuje na celkové ročné príjmy priraditeľné tejto stálej prevádzkarni v súlade s princípom nezávislého vzťahu.
- V prípade finančných transakcií sa na účely významnosti a hodnôt transakcií vychádza z najvyššej hodnoty istiny v rámci zdaňovacieho obdobia.
- Pri posúdení významnosti transakcie sa vychádza zo zákona o účtovníctve (§17 ods. 9).

2. Typy dokumentácií a ich rozsah

Úplná dokumentácia

Úplnú dokumentáciu zostaví daňový subjekt, ktorý:

- zostavuje účtovnú závierku podľa IFRS a uskutočnil významné cezhraničné kontrolované transakcie
- uskutočnil cezhraničnú kontrolovanú transakciu alebo skupinu cezhraničných kontrolovaných transakcií, ak hodnota takejto kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií za zdaňovacie obdobie presiahla 10 000 000 EUR
- uskutočňujú významné transakcie so závislými osobami z nezmluvného štátu
- žiadal správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia (§ 18 ods. 4 ZDP)
- ak v danom zdaňovacom období podal žiadosť o začatie mechanizmu riešenia sporov týkajúcich sa zdanenia medzi združenými podnikmi
- uskutočnil významné cezhraničné kontrolované transakcie a v zdaňovacom období uplatňuje úľavu na dani na základe zákona č. 57/2018 Z. z.

Základná dokumentácia

Základnú dokumentáciu zostavia daňové subjekty, ktoré nemajú povinnosť zostavovať úplnú dokumentáciu a:

- ktorých celkové výnosy z hospodárskej a z finančnej činnosti_ za príslušné zdaňovacie obdobie presiahli 8 000 000 EUR a uskutočnili kontrolované cezhraničné transakcie alebo skupinu kontrolovaných cezhraničných transakcií a ročná hodnota takejto kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií presiahla 1 000 000 EUR,
- uskutočnili významné tuzemské kontrolované transakcie a v zdaňovacom období uplatňujú úľavu na dani,
- uskutočnili nevýznamné kontrolované transakcie so závislými osobami z nezmluvného štátu

Skrátená dokumentácia

Skrátenú dokumentáciu zostavia daňové subjekty, ktoré nemajú povinnosť zostavovať úplnú alebo základnú dokumentáciu a ktoré:

- uskutočnili významnú kontrolovanú transakciu a za príslušné zdaňovacie obdobie majú povinnosť overovania účtovnej závierky audítorom,
- uskutočnili významnú kontrolovanú transakciu a sú fyzickou osobou, ktorá zisťuje základ dane alebo daňovú stratu podľa § 17 ZDP,
- uskutočnili významnú kontrolovanú transakciu so závislými osobami, ktoré sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou, okrem kontrolovaných transakcií vo vzťahu k stálym prevádzkarňam týchto daňovníkov umiestnených v zahraničí;

- uskutočnili významnú kontrolovanú tuzemskú transakciu s inou konsolidujúcou účtovnou jednotkou alebo konsolidovanou účtovnou a sú konsolidujúcou účtovnou jednotkou alebo konsolidovanou účtovnou jednotkou,
- uskutočnili nevýznamné kontrolované transakcie a v zdaňovacom období si uplatňujú úľavu na dani

V prípade kontrolovaných transakcií, pri ktorých nie je povinnosť vypracovať žiadnu z vyššie uvedených dokumentácií je povinnosť dokumentácie splnená podaním riadne vyplneného daňového priznania k dani z príjmov za príslušné zdaňovacie obdobie (III. časť písmeno I daňového priznania, ktorá sa týka transakcií so závislými osobami). Ak daňovník nevyplní správne daňové priznanie, pripraví skrátenú dokumentáciu o týchto transakciách ako je uvedené vyššie.

3. Obsah dokumentácie podľa typu

Úplná dokumentácia pozostáva zo všeobecnej skupinovej dokumentácie a špecifickej dokumentácie.

Všeobecná skupinová dokumentácia obsahuje tieto informácie:

- a) identifikáciu a právnu formu jednotlivých členov skupiny závislých osôb (ďalej len „Skupina“), popis organizačnej a vlastníckej štruktúry Skupiny, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím,
- b) popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie Skupiny,
- c) hlavné faktory ziskovosti Skupiny
- d) popis dodávateľsko-odberateľského reťazca a trhov piatich najvýznamnejších kategórií výrobkov alebo služieb Skupiny,
- e) popis dodávateľsko-odberateľského reťazca a trhov kategórií výrobkov alebo služieb Skupiny, ktoré predstavujú viac ako 5% obratu Skupiny,
- f) zoznam a stručný popis významných dohôd o službách v rámci Skupiny okrem služieb výskumu a vývoja a spôsobu ocenenia týchto služieb,
- g) stručný popis funkcií, rizík a aktív jednotlivých členov Skupiny, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím,
- h) popis významných zmien v štruktúre Skupiny, významných akvizícií alebo predajov častí Skupiny,
- i) popis celkovej stratégie Skupiny v oblasti vytvárania, držby a využitia nehmotných aktív, vrátane lokality hlavných zariadení výskumu a vývoja v rámci Skupiny a lokalít, z ktorých sú činnosti výskumu a vývoja riadené,
- j) zoznam významných položiek alebo kategórií nehmotných aktív Skupiny s uvedením ich vlastníka,
- k) 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,
- l) všeobecný popis spôsobu tvorby cien kontrolovaných transakcií týkajúcich sa nehmotných aktív v rámci Skupiny,
- m) všeobecný popis významných zmien vlastníctva nehmotných aktív medzi závislými osobami v rámci zdaňovacieho obdobia, vrátane identifikácie príslušných členov Skupiny a odplaty za tieto zmeny,
- n) všeobecný popis spôsobu financovania Skupiny, vrátane významných dohôd o financovaní nezávislými stranami,
- o) identifikácia členov Skupiny, ktorí vykonávajú centralizovanú činnosť v oblasti financovania Skupiny,

- p) všeobecný popis spôsobu tvorby ceny pri finančných transakciách medzi členmi Skupiny,
- q) konsolidované finančné výkazy Skupiny za príslušné zdaňovacie obdobie, ak boli vyhotovené do času predloženia dokumentácie,
- r) zoznam a stručný popis existujúcich opatrení predchádzajúcich oceneniu a záväzných daňových stanovísk týkajúcich sa rozdelenia ziskov medzi jednotlivými členmi Skupiny,
- s) iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu.

Špecifická dokumentácia obsahuje tieto informácie:

- a) identifikáciu a právnu formu daňovníka, popis jeho organizačnej a vlastníckej štruktúry, popis organizačných jednotiek v rámci Skupiny, ktorým sú členovia vedenia daňovníka podriadení v rámci organizačnej štruktúry Skupiny, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím,
- b) popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie daňovníka, vrátane zmien v štruktúre podnikateľskej činnosti alebo presunov nehmotných aktív v rámci príslušného alebo predchádzajúceho zdaňovacieho obdobia, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím
- c) za jednotlivú kontrolovanú transakciu alebo skupinu kontrolovaných transakcií:
 1. popis kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií a okolností, za ktorých sa uskutočňuje,
 2. finančné vyjadrenie hodnoty kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií za príslušné zdaňovacie obdobie v členení podľa jednotlivých závislých osôb,
 3. kópia zmluvy k príslušnej kontrolovanej transakcii alebo skupine kontrolovaných transakcií, ak je k dispozícii v písomnej podobe,
 4. analýza funkcií, rizík a aktív daňovníka a príslušných závislých osôb v súvislosti s predmetnou transakciou,
 5. metóda, ktorá sa použila pre ocenenie kontrolovanej transakcie a zdôvodnenie jej použitia, vrátane predpokladov, z ktorých použitie metódy vychádza,
 6. výber testovanej strany pre účely analýzy porovnateľnosti vrátane zdôvodnenia výberu, ak sú relevantné,
 7. interné porovnateľné transakcie, externé porovnateľné transakcie alebo údaje nezávislých osôb, vrátane popisu zdrojov a metódy získavania týchto údajov, analýza porovnateľnosti (informácie o faktoroch určujúcich porovnateľnosť kontrolovaných transakcií s nekontrolovanými transakciami, charakteristika majetku alebo služby, analýza funkcií, zmluvné podmienky, ekonomické prostredie, špecifické obchodné stratégie),
 8. popis úprav pre účely porovnateľnosti, ak boli vykonané,
 9. zdôvodnenie súladu ocenenia kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií s princípom nezávislého vzťahu,
 10. zhrnutie finančných informácií využitých pri použití konkrétnej metódy ocenenia kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií a popis ich väzby na údaje účtovnej závierky daňovníka,
 11. kópia opatrení predchádzajúcich oceneniu, ktoré sa týkajú predmetnej kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií, napríklad odsúhlasenie metódy ocenenia, ak toto opatrenie nebolo vydané v Slovenskej republike,
- d) iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu použitých cien s princípom nezávislého vzťahu.

Základná dokumentácia pozostáva zo všeobecnej skupinovej dokumentácie a špecifickej dokumentácie.

Všeobecná skupinová dokumentácia obsahuje tieto informácie:

- a) identifikáciu a právnu formu jednotlivých členov Skupiny, popis organizačnej a vlastníckej štruktúry Skupiny,
- b) stručný popis funkcií, rizík a aktív jednotlivých členov Skupiny,
- c) všeobecný popis spôsobu financovania Skupiny.

Špecifická dokumentácia obsahuje tieto informácie:

- a) identifikáciu a právnu formu daňovníka, popis jeho organizačnej a vlastníckej štruktúry, popis organizačných jednotiek v rámci Skupiny, ktorým sú členovia vedenia daňovníka podriadení v rámci organizačnej štruktúry Skupiny,
- b) popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie daňovníka,
- c) za každú kontrolovanú transakciu alebo skupinu kontrolovaných transakcií:
 1. popis kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií a okolností, za ktorých sa uskutočňuje,
 2. finančné vyjadrenie hodnoty kontrolovanej transakcie alebo skupiny kontrolovaných transakcií za príslušné zdaňovacie obdobie v členení podľa jednotlivých závislých osôb,
 3. kópia zmluvy k príslušnej kontrolovanej transakcii alebo skupine kontrolovaných transakcií, ak je k dispozícii v písomnej podobe,
 4. analýza funkcií, rizík a aktív daňovníka a príslušných závislých osôb v súvislosti s predmetnou transakciou,
 5. popis systému transferového oceňovania daňovníka obsahujúci informácie týkajúce sa výberu, spôsobu uplatňovania metód(y) transferového oceňovania a určenia ceny kontrolovaných transakcií.

Skrátená dokumentácia obsahuje informácie v štruktúre podľa prílohy tohto usmernenia (vo forme tlačiva, viď prílohu). Informácie sa uvádzajú v tis. EUR a týkajú sa:

- a) predaja a nákupu nehmotného, hmotného a finančného majetku závislej osobe alebo od závislej osoby
- b) predaja a nákupu zásob závislej osobe alebo od závislej osoby
- c) poskytnutých alebo prijatých služieb závislej osobe alebo od závislej osoby
- d) licenčných poplatkov (software, priemyselné vlastníctvo, know-how, ostatné) platených závislej osobe alebo prijatých od závislej osoby
- e) úrokov (z úverov, dlhopisov, cash-poolingu, ostatné) platených závislej osobe alebo prijatých od závislej osoby
- f) výnosov a nákladov z dohôd o príspevkoch na náklady medzi závislými osobami
- g) poistenia a záruk
- h) stavu dlhodobých pohľadávok a záväzkov (úvery, pôžičky, dlhové cenné papiere)

Materiál uvedený v tomto Spravodajcovi má len informatívny charakter a nenahrádza právne a daňové poradenstvo. Ak by došlo pri použití týchto všeobecných informácií k nesprávnej interpretácii, nemôžeme znášať zodpovednosť za prípadné chyby a nezodpovedáme za žiadne škody, ktoré by mohli vzniknúť ich použitím. Pri riešení konkrétnych záležitostí Vám odporúčame obrátiť sa na pracovníkov našej kancelárie.