

Spravodajca 05/2014

Transferové oceňovanie

Zákon o dani z príjmov (ZDP) na základe § 18 ods. 1 sprísnil od 1.1. 2009 pravidlá, podľa ktorých zahraničné závislé osoby sú povinné zostavovať a viesť dokumentáciu k tzv. transferovému oceňovaniu. V septembri 2014 vydalo Ministerstvo financií SR k tomuto paragrafu ZDP nové Usmernenie č. MF/8120/2014-721 o obsahu dokumentácie o metóde ocenenia, ktoré nahrádza pôvodné Usmernenie z roku 2009. Finančné riaditeľstvo SR vydalo tiež v septembri 2014 Metodický pokyn k odsúhlasovaniu použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania. Od decembra 2013 platí Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania vydaný Finančným riaditeľstvom SR.

V tomto spravodajcovi Vás chceme bližšie informovať hlavne s obsahom Usmernenia MFSR č. MF/8120/2014-721, ktoré určuje:

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

1. Účel dokumentácie

Účelom dokumentácie je zdokumentovať proces ocenenia vzájomných obchodných vzťahov daňovníka vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery (kontrolované transakcie) a iné skutočnosti, 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.

2. Typy dokumentácie a kto je povinný určený typ dokumentácie zostaviť

Skrátená dokumentácia

Skrátenú dokumentáciu zostavujú fyzické osoby a mikro účtovné jednotky (podľa Zákona o účtovníctve)

Úplná dokumentácia

Úplnú dokumentáciu zostavia daňové subjekty, ktorí:

- zostavujú účtovnú závierku podľa IFRS
- uskutočňujú transakcie so závislými osobami z nezmluvného štátu (SR nemá uzatvorenú zmluvu s týmto štátom o zamedzení dvojitého zdanenia)
- žiadajú správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia
- žiadajú o úpravu základu dane v SR z dôvodu, že daňová správa z iného štátu vykonala úpravu základu dane závislej osoby v zahraničí

Základná dokumentácia

Základnú dokumentáciu zostavia tie daňové subjekty, ktorí nie sú povinní zostaviť úplnú dokumentáciu a nemôžu zostavovať skrátenú dokumentáciu

3. Obsah dokumentácie podľa typu

- 3.1 **Skrátená dokumentácia** obsahuje tieto informácie
- a) identifikáciu a právnu formu členov skupiny, popis celosvetovej organizačnej a vlastníckej štruktúry skupiny
 - b) zoznam kontrolovaných transakcií, popis jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka, t.j. identifikácia zmluvných strán transakcie, peňažné vyjadrenie hodnoty transakcie a ďalšie informácie o transakcii (obchodné podmienky a iné skutočnosti ovplyvňujúce kontrolované transakcie)
- 3.2 **Základná dokumentácia** sa skladá zo všeobecnej dokumentácie a špecifickej dokumentácie. Tieto časti obsahujú nasledovné informácie:
- 3.2.1 **Všeobecná dokumentácia:**
- a) identifikácia a právna forma jednotlivých členov skupiny, popis celosvetovej organizačnej a vlastníckej skupiny
 - b) všeobecný popis funkcií, ktoré vykonávajú jednotliví členovia skupiny a ich predpokladané riziká, ktoré znášajú.
- 3.2.2 **Špecifická dokumentácia:**
- a) identifikácia a právna forma daňovníka, popis jeho organizačnej a vlastníckej štruktúry
 - b) popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie daňovníka, identifikácia priemyselného odvetvia, obchodné vzťahy a aktivity daňovníka v priemyselnom odvetví
 - c) všeobecný popis funkcií, ktoré vykonáva daňovník, jeho predpokladané riziká, ktoré znáša a majetok, ktorý využíva
 - d) zoznam kontrolovaných transakcií, popis jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka, ktorými sú identifikácia zmluvných strán kontrolovanej transakcie, peňažné vyjadrenie hodnoty transakcie a ďalšie informácie o kontrolovanej transakcii (obchodné podmienky a iné skutočnosti ovplyvňujúce kontrolované transakcie)
 - e) popis systému transferového oceňovania daňovníka, obsahujúci informácie týkajúce sa výberu, spôsobu uplatňovania metód(y) transferového oceňovania a určenia ceny kontrolovaných transakcií.
- 3.3 **Úplná dokumentácia** sa skladá rovnako ako základná dokumentácie zo všeobecnej dokumentácie a špecifickej dokumentácie, ale so širším obsahom.
- 3.3.1 **Všeobecná dokumentácia:**
- a) identifikácia a právna forma jednotlivých členov skupiny, popis celosvetovej organizačnej a vlastníckej skupiny vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím
 - b) popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie v rámci skupiny, identifikácia podnikateľského prostredia, obchodné vzťahy a a aktivity skupiny vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím

- c) plánovanú obchodnú stratégiu, predpokladané aktivity v budúcnosti, projekty a ciele vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím
- d) všeobecný popis funkcií, ktoré vykonávajú jednotliví členovia skupiny a ich predpokladané riziká, ktoré znášajú, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím
- e) iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu s princípom nezávislej ceny

3.3.2 Špecifická dokumentácia:

- a) identifikácia a právna forma daňovníka, popis jeho organizačnej a vlastníckej štruktúry, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím
- b) popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie daňovníka, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím
- c) identifikácia priemyselného odvetvia, obchodné vzťahy a aktivity daňovníka v priemyselnom odvetví vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím
- d) plánovaná obchodná stratégia a podnikateľský zámer, predpokladané aktivity v budúcnosti, projekty a ciele daňovníka
- e) všeobecný popis funkcií, ktoré vykonáva daňovník, jeho predpokladané riziká, ktoré znáša a majetok, ktorý využíva, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim obdobím
- f) zoznam kontrolovaných transakcií, popis jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka, ktorými sú identifikácia zmluvných strán kontrolovanej transakcie, peňažné vyjadrenie hodnoty transakcie a ďalšie informácie o kontrolovanej transakcii (obchodné podmienky a iné skutočnosti ovplyvňujúce kontrolované transakcie)
- g) popis systému transferového oceňovania daňovníka, obsahujúci informácie týkajúce sa výberu, spôsobu uplatňovania metód(y) transferového oceňovania a určenia ceny kontrolovaných transakcií
- h) prehľad o nehmotnom majetku, ktorý vlastní alebo využíva daňovník (patenty, ochranné známky, obchodné mená, know-how...), spôsob a rozsah jeho využívania
- i) zoznam opatrení predchádzajúcich oceneniu, napr. odsúhlasenie metódy ocenenia, ktoré boli vydané daňovníkovi alebo inému členovi skupiny
- j) zoznam dohôd o príspevkoch na náklady, na ktorých sa podieľa daňovník a akékoľvek iné rozhodnutia ovplyvňujúce oblasť transferového oceňovania
- k) interné a/alebo kontrolovaných transakcií s nekontrolovanými transakciami: charakteristika majetku alebo služby, analýza funkcií, zmluvné podmienky, ekonomické prostredie, špecifické obchodné stratégie, externé porovnateľné údaje nezávislých osôb, analýza porovnateľnosti (informácie o faktoroch určujúcich porovnateľnosť)
- l) iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu s princípom nezávislej ceny

4. Legislatívne normy upravujúce transferové oceňovanie

Zákon o dani z príjmov č. 595/2003 Zz:

- Zahraničné závislé osoby - § 2 písm. n) až r)
- Zvýšenie základu dane - § 17 ods. 5
- Korešpondujúce úpravy - § 17 ods. 6
- Princíp nezávislého vzťahu - § 18 ods. 1
- Metódy TO - § 18 ods. 2 a 3
- Odsúhlasenie metódy TO - § 18 ods. 4 a 5
- Preverovanie TO - § 18 ods. 6
- Uchovávanie a predkladanie dokumentácie TO - § 18 ods. 7 a 8

Zákon o správe dani (daňový poriadok) č. 563/2009 Zz:

- Daňová kontrola - § 44

Ďalej túto oblasť upravujú medzinárodne platné právne normy:

- Článok 9 modelovej zmluvy OECD
- Smernica OECD o transférovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (finančný spravodajca FS 14/1997; FS 20/1999; FS 3/2002)
- Uznesenie Európskej únie k dokumentácii transferového oceňovania pre závislé spoločnosti

5. Definícia zahraničnej závislej osoby, organizačná štruktúra

Zahraničnou závislou osobou sa podľa § 2 písm. n) až r) ZDP rozumie osoba, ktorá je ekonomicky, personálne alebo inak prepojená.

Ekonomickým a personálnym prepojením sa rozumie:

- a) účasť jednej osoby na majetku, kontrole alebo vedení druhej osoby
- b) vzťah medzi osobami,
 - ktoré sú pod spoločnou kontrolou alebo vedením tretej osoby, alebo
 - v ktorých má tretia osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel

Ekonomickým prepojením je účasť na majetku alebo kontrole, a to vo forme priameho, nepriameho alebo nepriameho odvodeného podielu, ktorý presahuje 25 %.

Druh podielu	Definícia	Spôsob výpočtu výšky podielu
Priamy podiel	Spoločnosť A má podiel na druhej spoločnosti B	
Nepriamy podiel	Spoločnosť A má prostredníctvom inej spoločnosti X podiel na ďalšej spoločnosti B	Podiel A na B = (podiel A na X v % x podiel X na B v %)/100
Nepriamy odvodený podiel	Spoločnosť A má prostredníctvom minimálne dvoch spoločností X a Y podiel na inej spoločnosti B	súčet dvoch alebo viacerých nepriamych podielov; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50%, všetky osoby, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu

Na určenie ekonomického prepojenia a výšky nepriamych a nepriamych odvodených podielov je potrebné zostaviť organigram, ktorý obsahuje všetky subjekty, ktoré sú členmi skupiny, s vyčíslením výšky ich podielov a ich prepojenie.

6. Metódy používané na zistenie transferovej ceny pri TO a ich úloha

Metódy TO sú uvedené v § 18 ZDP a možno ich rozdeliť do štyroch skupín:

- a) tradičné transakčné metódy – porovnanie ceny
- b) ziskové metódy – porovnanie zisku, ziskovosť
- c) kombinácia metód
- d) iné metódy dodržiajúce princíp nezávislého vzťahu

Tradičné transakčné metódy

- metóda nezávislej trhovej ceny – porovnáva cenu kontrolovanej (vnútroskupinovej) transakcie s cenou nekontrolovanej (trhovej) transakcie; potrebné sú porovnateľné údaje o výške ceny voči nespriazneným subjektom.
- metóda následného predaja - vychádza z ceny, za ktorú sa produkt zakúpený od závislej spoločnosti (závislá nákupná cena) opätovne predáva nezávislej spoločnosti (nezávislá predajná cena). Nezávislá predajná cena sa zníži o obvyklé obchodné rozpätie (tj maržu) porovnateľných nezávislých predajcov; potrebné sú porovnateľné údaje o výške marže voči nespriazneným subjektom alebo o výške marže porovnateľného konkurenčného subjektu.
- metóda zvýšených nákladov (cost plus) – vychádza z výšky nákladov na výrobok a nezávislej obchodnej marže.

Ziskové metódy

- metóda delenia zisku - vychádza z takého delenia predpokladaného zisku dosiahnutého zahraničnými závislými osobami, aké by očakávali nezávislé osoby pri spoločnom podnikaní pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu.
- metóda čistého obchodného rozpätia - skúma výšku ziskovej prirážky (čistého obchodného rozpätia) vzhľadom na príslušný základ (napr. náklady, tržby, aktíva) z kontrolovanej transakcie, tj ziskovú prirážku v porovnateľnej nekontrolovanej transakcii (porovnanie čistého zisku).

Pre vykonanie analýz a výpočtov je potrebné mať údajovú základňu za viacero rokov.

K aplikácii metód transferového oceňovania bol Finančným riaditeľstvom SR v decembri 2013 vydaný Metodický pokyn, ktorý v závere uvádza, že:

„Pri použití jednotlivých metód transferového ocenenia neexistujú špeciálne pravidlá, ktoré by boli aplikovateľné na každý prípad. Preto by správca dane mal zvážiť prípadné úpravy pri použití príslušnej metódy v konkrétnej situácii. Vo všeobecnosti by správca dane a daňový subjekt mali prísť k rozumnému kompromisu, pričom by mali brať do úvahy možnú nepresnosť metód, uprednostnenie vyššieho stupňa porovnateľnosti a priamejši a užší vzťah k transakcii.“