

Amendment of the definition of related parties in the area of transfer pricing

Katarína Máziková¹

¹ University of Economics in Bratislava
Faculty of Economic Informatics, Department of Accounting and Auditing
Dolnozemska cesta 1, 852 35 Bratislava, Slovak Republic
E-mail: katarina.mazikova@euba.sk

Abstract: *An important part of all transactions is valuation, whether it concerns financial assets, business assets or services. Transfer pricing, this term has been used in the Slovak Republic in connection with the valuation of transactions in terms of defining in the Income Tax Act, first between foreign persons and later also between domestic persons where relations between legal or natural persons are examined. However, it is necessary to examine what is the relationship between those involved in these transactions, whether it is dependent or independent. In the case of dependent persons, prices may be affected, which may result in disproportionate profits and consequently affect the financial situation of the persons involved and, last but not least, affect the level of tax liability. The transfer pricing legislation is being amended in the Slovak Republic also in the area of related parties. The amendment is also based on the Transfer Pricing Guidelines of the Organization for International Cooperation and Development for National Companies and Tax Administration, which includes rules and principles of transfer pricing abroad. The latest amendments, which include related parties, include the amendment to the Commercial Code in the area of transfer pricing.*

Keywords: *related parties, transfer pricing, accounting*

JEL codes: M40, M41

1 Súčasný stav - úvod do problematiky / Introduction

V súčasnosti na národných, ale aj medzinárodných trhoch sa uskutočňuje množstvo transakcií, či už v oblasti finančného majetku, obchodného majetku, poskytovania služieb atď. Všetky tieto transakcie sú predmetom účtovníctva a jedným z najväčších problémov v trhových ekonomikách je oceňovanie. Problém nie je v stanovení, ktorú oceňovaciu veličinu a kedy použijeme, ale stanovenie „primeranejšie“ a zodpovedajúcej výšky ceny. Pri stanovení výšky ceny samozrejme zohráva významnú úlohu ľudský faktor.

Stanovenie výšky ceny závisí od toho, v akom postavení a kto na trhu vystupuje ako predávajúci a kto ako kupujúci. Kupujúci sa snaží o čo najnižšie stanovenie výšky kúpnej ceny a predávajúci o vyššie stanovenú predajnú cenu. Ceny by mala ovplyvniť „primeraná“ trhovú cenu, ktorá by mala stanoviť pri uskutočnených transakciách tzv. objektívnu hodnotu predmetu transakcie, za ktorú sú účastníci ochotní transakciu zrealizovať.

Aj keď sa často stretávame s názorom, že transferové oceňovanie je výhradne daňová problematika, podľa nášho názoru by sme sa vždy mali v prvom rade pozerať na oceňovanie transakcií a ich analýzu z účtovného hľadiska a až následne z daňového hľadiska. Je na škodu, keď veľa účtovných jednotiek tento pohľad účtovné a daňové hľadisko stotožňuje, alebo väčší význam kladie na daňový pohľad. Keď účtovná jednotka ale bude prechádzať napríklad vlastníckou transakciou, bude sa brať oceňovanie nie z daňového hľadiska, ale z účtovného hľadiska.

Nie náhodou definícia, ktorá sa týka transferového oceňovania, sa novelizuje práve v oblasti, ktorá sa týka závislých osôb, lebo tu sa stretávame s hľadaním možností, ako využiť aj iné možnosti závislých osôb, ktoré nie sú v definícii závislých osôb presne definované.

V prvom rade sa upravuje a novelizuje definícia, ktorá sa týka nadnárodnej právnej úpravy a novelizáciu potom následne implementujeme aj do slovenskej právnej úpravy.

Pri implementácii do národnej právnej úpravy transferového oceňovania sme vychádzali hlavne z nadnárodnej právnej úpravy, ktorá sa týka transferového oceňovania, a to zo smernice Organizácie pre medzinárodnú spoluprácu a rozvoj o transferovom oceňovaní pre národné spoločnosti a správu daní. Smernica sa zaoberá:

- princípom nezávislého vzťahu,
- metódami transferového oceňovania,
- analýzou porovnateľnosti transakcií,
- administratívnym prístupom k predchádzaniu a riešeniu sporov transferového oceňovania,
- dokumentáciou,
- osobitnými podmienkami pre transfer nehmotného majetku,
- osobitosťami služieb v rámci skupiny a
- dohodou o príspevkoch na náklady.

Práve princíp nezávislého vzťahu je obsahom prvej kapitoly smernice.

2 Metodológia a zdrojové údaje / Methodology and Data

Pri skúmaní problematiky definície závislých osôb v oblasti transferového oceňovania sme vychádzali predovšetkým z právnych predpisov upravujúcich uvedenú problematiku a z odborných článkov, ktoré s danou témou súvisia.

Použili sme viaceré vedecké metódy, najmä však komparatívnu analýzu s cieľom identifikovať rozdiely v definíciách a v používanej terminológii týkajúcej sa transferového oceňovania.

3 Výsledky a diskusia / Results and Discussion

Transferové oceňovanie je založené na porovnávaní ceny alebo ziskovej marže, ktorá bola dosiahnutá v kontrolovanej transakcii v porovnaní s cenou na nekontrolovanej transakcii. „Kontrolované transakcie uskutočňované medzi závislými osobami môžu byť rôzne, napr. nákup a predaj tovaru, poskytovanie služieb resp. finančné transakcie (pôžičky, úvery). Všetky takéto kontrolované transakcie medzi závislými osobami musia byť ocenené tak, aby bol pri nich dodržaný princíp nezávislého vzťahu.“ (Ondrušová, 2015) Nie vždy sa ale dajú relevantné transakcie posúdiť tak, aby sme zistili, či ceny alebo zisková marža boli primerané, teda aj približne rovnaké.

Uvedenej problematike sa komplexne venuje ako jediný Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších zmien a predpisov, ktorý pod kontrolovanou transakciou rozumie právny vzťah, resp. obdobný vzťah, vzťah medzi dvoma alebo viacerými závislými osobami, pričom aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami z podnikania, z inej samostatne zárobkovej činnosti, z prenájmu a z použitia diela a umeleckého výkonu alebo právnická osoba, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem z činnosti alebo z nakladania s majetkom. Prenájom, z ktorého plynú príjmy z prenájmu (nehnutelnosť nezaradená do obchodného majetku) a nájomcom je fyzická osoba, ktorá túto nehnuteľnosť využíva na osobne účely sa nepovažuje za kontrolovanú transakciu.

Zákon o dani z príjmov za nekontrolovanú transakciu považuje transakciu, ktorá je vykonaná medzi subjektami, ktoré nie sú závislými osobami. Ďalej sa tejto problematike u nás venuje Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/019153/2018- 724 o určení obsahu dokumentácie a Opatrenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu v znení neskorších zmien. Pri transakciách, kde sú účastníkmi závislé osoby, môže byť snaha a spoločná dohoda na základe prepojených vzťahov o maximalizáciu ziskovej marže. Ocenenie je stanovené tak, aby si závislé osoby ovplyvnili svoju finančnú situáciu, ale hlavne aj daňové povinnosti krajiny, v ktorej majú sídlo. Využívať daňové výhody môžu aj nadnárodne

spoločnosti, ako je napr. aj európska akciová spoločnosť, ktorá si svoje sídlo často stanoví podľa toho, kde sú najnižšie daňové povinnosti.

V tejto súvislosti si musíme uvedomiť, že účastníci vlastníckej transakcie musia vybrať aj metódu, resp. metódy výpočtu pre odhad nezávislej ceny tak, aby sa čo najviac priblížila princípu nezávislého vzťahu. „Pri voľbe metódy transferového oceňovania je nevyhnutné brať vždy do úvahy jej vhodnosť pre príslušnú transakciu, ako aj dostupnosť nezávislých informácií a údajov pri zohľadnení všetkých známych okolností.“ (Mateášová and Máziková, 2014) Práve „metódy transferového oceňovania sa používajú na zistenie rozdielu, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných a finančných vzťahoch závislých osôb odlišujú od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných a finančných vzťahoch. Platí zásada, že použitá metóda transferového oceňovania musí byť vždy s princípom nezávislého vzťahu“. (Máziková et al., 2016) Z uvedeného nám vyplýva, že musíme rozlišovať zahraničnú závislú osobu a tuzemskú závislú osobu. Zákon o dani z príjmov definuje závisle osoby ako „blízke osoby, ekonomicky prepojené osoby alebo subjekty, personálne prepojené osoby alebo subjekty, inak prepojené osoby alebo subjekty, a ako osoby alebo subjekty, ktoré sú na účely konsolidácie súčasťou konsolidovaného celku.“ V súčasnosti rozlišujeme štyri druhy prepojených osôb, ktorých transakcie sa týkajú transferového oceňovania:

- a) blízke osoby,
- b) ekonomicky alebo personálne prepojené osoby alebo subjekty,
- c) inak prepojené osoby alebo subjekty,
- d) osoby alebo subjekty, ktoré sú súčasťou konsolidovaného celku.

1. júla 2019 vstúpila do platnosti novela zákona č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník. Za účelom transpozície smernice Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/828 zo 17. mája 2017, ktorou sa mení smernica 2007/36/ES, pokiaľ ide o podnietenie dlhodobého zapojenia akcionárov, sú predmetom novely okrem ďalších zmien aj osobitné ustanovenia o významných obchodných transakciách verejnej akciovej spoločnosti. Každú významnú obchodnú transakciu musí schváliť valné zhromaždenie, pričom ten, kto je účastníkom významnej obchodnej transakcie ako osoba spriaznená s verejnou akciovou spoločnosťou, sa tohto rokovania valného zhromaždenia nezúčastňuje ani na ňom nemôže vykonávať svoje hlasovacie práva. Oznámenie o významnej obchodnej transakcii je spoločnosť povinná uložiť do zbierky listín alebo ju zverejniť v Obchodnom vestníku.

V záujme vylúčenia pochybností o tom, kto je spriaznená osoba, novela zavádza definíciu spriaznenej osoby:

- a) člen štatutárneho orgánu, vedúci zamestnanec, prokurista alebo člen dozornej rady verejnej akciovej spoločnosti,
- b) fyzická osoba alebo iná právnická osoba, ktorá má vo verejnej akciovej spoločnosti kvalifikovanú účasť,
- c) štatutárny orgán alebo člen štatutárneho orgánu, vedúci zamestnanec, prokurista alebo člen dozornej rady právnickej osoby uvedenej v písmene b),
- d) blízka osoba fyzickej osoby uvedenej v písmenách a) až c),
- e) iná právnická osoba, v ktorej má verejná akciová spoločnosť alebo niektorá z osôb uvedených v písmenách a) až d) kvalifikovanú účasť.

Vzhľadom k tomu, že zverejňovanie údajov o závislých osobách pri transakciách je veľmi dôležitá informácia, je potrebné ju uviesť aj v účtovnej závierke. Dôvod vidíme v ovplyvňovaní finančnej situácie účtovnej jednotky, hlavne výsledku hospodárenia a od toho sa následne odvíjajúcich daňových povinnosti a možných rizík. Účtovná závierka je podľa zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov „štruktúrovaná prezentácia skutočností, ktoré sú predmetom účtovníctva, poskytovaná osobám, ktoré tieto informácie využívajú“. Účtovná závierka môže následne ovplyvniť aj úsudok tak interných, ako aj externých používateľov. O význame zverejňovania informácií o spriaznených osobách potvrdzuje aj to, že táto nevyhnutnosť vyplýva aj zo smernice Európskej únie o spriaznených osobách, aj podľa US GAAP a IFRS, a v neposlednom rade podľa slovenskej právnej úpravy. Vzhľadom k tomu, že sa často stretávame s rozdielnou

terminológiou, vymedzením niektorých pojmov, alebo nie celkom „zodpovedajúcim“ prekladom, bolo by vhodné zapracovať ju do právnych noriem.

Po vykonaní komparácie nadnárodnej a národnej právnej úpravy v oblasti spriaznených osôb by sme chceli všeobecne vymedziť nasledovné závery, ktoré by bolo potrebné ešte zapracovať, a to napr. zavedenie terminológie, ktorú používajú medzinárodné účtovné štandardy pre finančné vykazovanie, resp. aj ich vymedzenie, ktoré sme prevzali do slovenskej právnej úpravy, alebo by bolo vhodné ho použiť (napr. spoločný podnik). Pri implementácii nám chýba definícia niektorých implementovaných pojmov (napr. program pozitkov zamestnancov), ktorý by bolo vhodné bližšie špecifikovať. Aj keď k rozdielu niekedy dochádza z dôvodu toho, že pri definíciách sa často používa terminológia, ktorá je u nás bežne používaná.

Záver / Conclusions

Pri novelizáciách ohľadne transferového oceňovania je stále potrebné sa zaoberať práve „aj účasťou závislých osôb na vlastníckych transakciách“. Novelizácie vychádzajú jednak zo stanovenia oceňovacej veličiny, pravidiel transferového oceňovania, vykazovania v účtovnej závierke až po daňové povinnosti. Neoddeliteľnou súčasťou je povinnosť každej závislej osoby, ktorá uskutočňuje kontrolované transakcie, o vypracovanie transferovej dokumentácie, ktorá môže byť v skrátenej forme, základnej a úplnej forme, čo bližšie upravuje usmernenie Ministerstva financií SR. Ako sme už uviedli, je dôležité vybrať metódu resp. metódy výpočtu, aby čo najviac zodpovedali nezávislému vzťahu. V prípade zisteného rozdielu medzi cenami, použije sa nezávislá cena, ktorú by použili osoby, ktoré by boli nezávislé a transakcia by bola porovnateľná v porovnateľných podmienkach. Bolo by potrebné zosúladiť, resp. doplniť právne normy týkajúce sa transferového oceňovania o terminológiu, resp. definície niektorých pojmov, ktoré nadnárodná právna norma používa a ktoré sa postupne implementujú do národnej právnej úpravy.

Literárne zdroje a iné odkazy / References

Mateášová, M., Máziková, K. (2014) Metóda následného predaja. In: *Účetnictví a auditing v procesu světové harmonizace: sborník z 14. mezinárodní vědecké konference: Brno, 3. - 5. září 2014*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, pp. 94-98.

Máziková, K. et al. (2016). *Účtovníctvo vlastníckych transakcií*. Bratislava: Wolters Kluwer.

Nariadenie Európskeho parlamentu a rady (ES) č. 1606/2002 z 19. júla 2002 o uplatňovaní medzinárodných účtovných noriem v znení neskorších predpisov.

Nariadenie komisie (ES) č. 1126/2008 z 3. novembra, ktorým sa v súlade s nariadením Európskeho parlamentu a Rady (ES) č. 1606/2002 prijímajú určité medzinárodné účtovné štandardy v znení neskorších predpisov.

Ondrušová, L. (2015). Transferové oceňovanie a transferová dokumentácia v Slovenskej republike. *Ekonomika a informatika: vedecký časopis FHI EU v Bratislave a SSHI*, vol.13(2), pp. 148-160.

Opatrenie MF SR z 3. decembra 2014 č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu v znení neskorších predpisov.

Smernica Európskeho parlamentu a Rady 2013/34/EÚ z 26. júna 2013 o ročných účtovných závierkach, konsolidovaných účtovných závierkach a súvisiacich správach určitých druhov podnikov, ktorou sa mení smernica Európskeho parlamentu a Rady 2006/43/ES a zrušujú smernice Rady 78/660/EHS a 83/349/EHS v znení neskorších predpisov.

Smernica Európskeho parlamentu a Rady (EÚ) 2017/828 zo 17. mája 2017, ktorou sa mení smernica 2007/36/ES, pokiaľ ide o podnietenie dlhodobého zapojenia akcionárov.

Smernica OECD pre transferové oceňovanie pre nadnárodné spoločnosti a správu daní.

Usmernenie MF SR č. MF/019153/2018-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

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

Zákon č. 513/1991 Zb. Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov.

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