

METÓDA NÁSLEDNÉHO PREDAJA²⁸

Resale price method

Mateášová Martina, Máziková Katarína

V súčasnej dobe patrí transferové oceňovanie k najaktuálnejším témam medzinárodného zdaňovania a to hlavne z dôvodu dramatického nárastu nadnárodných spoločností, ktorých nárast je dôsledkom zvýšenej integrácie národného hospodárstva a technického pokroku v jednotlivých krajinách. Metodika transferového oceňovania sa uplatňuje na širokú škálu transakcií²⁹, či už jednotlivých (individuálnych) alebo agregovaných skupín transakcií rovnakého druhu alebo skupín navzájom súvisiacich transakcií. Okrem transakcií predmetom skúmania môže byť aj akákoľvek dohoda, aranžmán alebo prax zaužívaná medzi závislými osobami.

Z pohľadu transferového oceňovania je veľmi dôležité vedieť, či sa transakcia ako základný prameň transferového oceňovania, uskutočnila. Transferové oceňovanie preto využíva poznatky nielen z oblasti účtovníctva, ale aj z oblasti práva, ekonomiky, obchodu, čiastočne aj zo štatistiky na overenie, či oceňovanie transakcií medzi závislými osobami zodpovedá princípu nezávislého vzťahu³⁰. Každá nadnárodná spoločnosť by sa preto mala vysporiadať s otázkou správneho nastavenia transferových cien, pretože použitie cien, ktoré nie sú v súlade s princípom nezávislého vzťahu, vedú k deformáciám ziskov, ktoré sú vykázané jednotlivými členmi nadnárodnej skupiny tej ktorej krajiny.

Teória transferového oceňovania odporúča na testovanie konkrétnej transakcie niekoľko metód, pomocou ktorých možno overiť súlad kontrolovanej transakcie s princípom 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. Pomocou aplikácie metód transferového oceňovania dochádza k úprave základu dane zahraničných závislých osôb a to navýšením o rozdiel, o ktorý sa líšia ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch medzi zahraničnými závislými osobami od cien, ktoré spoločnosť používa medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahov.

V Slovenskej republike sú metódy transferového oceňovania upravené v zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, a to metódy založené na porovnaní ceny produktu resp. služby (t.j. tradičné transakčné metódy) a metódy založené na porovnávaní zisku (t.j. ziskové metódy). K tradičným metódam patrí metóda nezávislej trhovej ceny, metóda následného predaja a metóda zvýšených nákladov. Tradičnými ziskovými metódami sú metóda delenia zisku a metóda čistého obchodného rozpätia. Ako sa tieto metódy používajú? Čo je potrebné urobiť preto, aby účtovná jednotka získala istotu, že ňou zvolená metóda je tá najvhodnejšia pre danú obchodnú transakciu, pretože ani jedna

²⁸ Príslušnosť ku grantovej úlohy : Vedeckej grantovej agentúry MŠVVaŠ SR a SAV č. V-14-035-00 (2014 – 2016) Význam oceňovania transakcií medzi závislými osobami a ich vplyv na výsledok hospodárenia účtovnej jednotky.

²⁹ Transakciou je obchodný alebo finančný vzťah medzi dvoma alebo viacerými osobami. Môže ísť o nákup alebo predaj tovarov, alebo o poskytovanie služieb, úverov alebo pôžičiek, práv na používanie dlhodobého hmotného majetku, dlhodobého nehmotného majetku alebo o akúkoľvek inú formu poskytovania majetku alebo služby inej osobe.

³⁰ Princíp nezávislého vzťahu je medzinárodne uznávanou normou dohodnutou členskými štátmi OECD, ktorá je teoretickým základom transferového oceňovania.

z uvedených metód nie je aplikovateľná a vhodná v každej situácii. Pre účel výberu najvhodnejšej metódy musí účtovná jednotka identifikovať silné a slabé stránky zvolenej metódy, vhodnosť zvolenej metódy s povahou kontrolovanej transakcie, ktorú zistí vykonaním funkčnej a rizikovej analýzy, dostupnosť porovnateľných nezávislých informácií potrebných pre analýzu porovnateľnosti a stupeň porovnateľnosti medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami. V príspevku sa ďalej budeme venovať len jednej metóde z tradičných metód, a to konkrétne metóde následného predaja.

Metóda následného predaja³¹, označovaná ako nepriama, jednostranná metóda, je podrobne upravená v Smernici OECD „*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*“, ktorá bola preložená do slovenského jazyka ako „*Smernica o transférovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní*“. V súčasnej dobe je metóda následného predaja v Slovenskej republike upravená aj v Zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Nepriamou metódu je označovaná preto, lebo dochádza k úprave ceny kontrolovanej transakcie nepriamo, prostredníctvom použitia ďalších ukazovateľov, ktorými sú napríklad marža hrubého alebo čistého zisku. Jednostrannou metódou je označovaná preto, lebo skúma len jednu zo zmluvných strán transakcie, spravidla tú, ktorá vykonáva menej komplexné funkcie a znáša nižšie riziko.

Podstatou metódy následného predaja je posúdiť správnosť ocenenia kontrolovanej transakcie³², t.j. transakcie, ktorú vykonáva osoba so sídlom alebo bydliskom na území Slovenskej republiky s ekonomicky alebo personálne prepojenou osobou so sídlom alebo bydliskom v zahraničí. Kontrolovaná transakcia sa porovnáva s nekontrolovanou transakciou vykonanou medzi nezávislými osobami z dôvodu, že kontrolovaná transakcia by sa mala uskutočniť za cenu, ktorá je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Princíp nezávislého vzťahu je medzinárodne uznávanou normou dohodnutou členskými štátmi OECD, ktorá je teoretickým základom tranferového oceňovania.

Metóda následného predaja vychádza z ceny, za ktorú sa tovar³³ odkúpi od závislej osoby (či už ekonomicky, personálne alebo inak prepojenej osoby) a následne sa predá nezávislej osobe. Cena prevodu tovaru nakúpeného zahraničnou závislou osobou sa prepočítava na nezávislú trhovú cenu, pričom sa vychádza z ceny, za ktorú táto zahraničná osoba predmetný tovar predáva nezávislej osobe a cena sa znižuje o obvyklú výšku obchodného rozpätia (marže) porovnateľných nezávislých osôb. Cena následného predaja sa zníži o obchodné rozpätie (t.j. maržu hrubého zisku). V obchodných spoločnostiach je obchodným rozpätím rozdiel medzi nákupnou a predajnou cenou. Cenu, ktorá zostane po odpočítaní obchodného rozpätia možno považovať po úprave za nezávislú cenu medzi závislými osobami. Pri aplikácii metódy následného predaja sa teda vychádza z poznania, že poznáme nezávislú predajnú cenu a poznáme porovnateľnú obchodnú maržu uplatňovanú v porovnateľných nekontrolovaných transakciách. Prepočítanie závislej nákupnej ceny na nezávislú nákupnú cenu sa vykonáva podľa nasledovného vzorca³⁴:

$$NNC = PC - (OR_n \times PC)$$

³¹ V smernici OECD „*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*“ je použitý názov tejto metódy „*Metóda opakovanej predajnej ceny*“. V príspevku budeme používať pojem metóda následného predaja.

³² Kontrolovanou transakciou je transakcia uskutočnená medzi závislými osobami.

³³ Metódu následného predaja budeme vysvetľovať na transakcii, ktorou je predaj tovaru.

³⁴ Metodický pokyn k aplikácii metód transférového oceňovania vypracovaný Finančným riaditeľstvom SR Banská Bystrica, Odbor daňovej a colnej metodiky, december 2013.

$$ORn = \frac{PCn - NNCn}{PCn}$$

kde:

- NNC je nezávislá nákupná cena, za ktorú by bol tovar nakúpený od nezávislej osoby
 PC je predajná cena, za ktorú je tovar predávaný nezávislej osobe
 ORn je obchodné rozpätie uplatňované v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu
 PCn je nezávislá predajná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu
 NNCn je nezávislá nákupná cena uplatňovaná v porovnateľnom nezávislom obchodnom vzťahu.

Reálny výsledok pri prepočítaní závislej ceny na nezávislú cenu dosiahneme vtedy, ak je nakúpený tovar opätovne predaný v priebehu krátkeho času, pretože čím viac času uplynie medzi pôvodným nákupom a ďalším predajom, tým je väčšia pravdepodobnosť, že pri akomkoľvek porovnaní bude treba zohľadniť viac faktorov ako napríklad zmeny na trhu, zmeny výmenných kurzov, nákladov atď.

Rovnako ako pri ostatných metódach transferového oceňovania aj pri metóde následného predaja musí platiť všeobecná zásada porovnateľnosti kontrolovanej a nekontrolovanej transakcie. Transakcie sú porovnateľné za predpokladu, ak medzi porovnávanými transakciami nie je žiaden rozdiel a rovnako nie je žiaden rozdiel ani medzi spoločnosťami (subjektmi), ktoré tieto transakcie vykonávajú a ktorý by mohol vo významnej miere ovplyvniť výšku obchodného rozpätia na voľnom trhu, alebo rozdiely existujú, ale je ich možné dostatočnými presnými úpravami odstrániť. Platí všeobecná zásada, že porovnávať sa dajú len porovnateľné transakcie a porovnateľné subjekty. Získanie porovnateľných nezávislých údajov je najväčším problémom transférového oceňovania.

Metóda následného predaja sa využíva najmä pri distribútoroch tovarov, ktorí majú vyšší stupeň samostatnosti (vlastný marketing, distribuuju aj tovar od nezávislých dodávateľov a podobne). V prípade distribučnej spoločnosti je potrebné skúmať hlavne nasledovné fakty: kto znáša riziko zásobovania, kto znáša kreditné riziko, kto znáša kurzové riziko, aký objem financovania je potrebný na zriadenie účtovnej jednotky distribútora, čo sa stane s chybným a „zastaraným“ tovarom.

Praktické použitie metódy následného predaja je predovšetkým v prípadoch, keď závislá osoba so sídlom alebo bydliskom na území Slovenskej republiky nakúpi tovar od závislej osoby so sídlom alebo bydliskom v zahraničí a ďalej ho predá nezávislej osobe, alebo keď zahraničná závislá osoba so sídlom alebo bydliskom zahraničí nakúpi od zahraničnej závislej osoby so sídlom alebo bydliskom na území Slovenskej republiky a ďalej ho predá nezávislej osobe. Metódu následného predaja je možné použiť aj v prípade, ak existujú rozdiely v predmete transakcie, pretože rôzne druhy tovarov majú menší vplyv na výšku obchodnej marže ako na cenu. Dôležité je, že musí byť známa marža z trhovej ceny, t.j. existuje interná porovnateľná transakcia alebo sú známe informácie o externej porovnateľnej transakcii.

Túto metódu nie je možné použiť v prípade, ak predajca ovplyvní transakciu tak, že pridá k nej významnú hodnotu, napríklad ďalej spracúva nakúpený tovar alebo ho zabudováva do komplikovanejšieho produktu tak, že sa stráca alebo mení jeho identita. Problémy s použitím tejto metódy nájdeme aj tam, kde distribútor podstatným spôsobom prispieva k vytváraniu alebo udržaniu hodnoty dlhodobého nehmotného majetku (obchodné meno, ochranná známka), vlastníkom ktorého je iný člen nadnárodnej skupiny. Zároveň transakcia sa stane neporovnateľná, ak v jednej transakcii spoločnosť vystupuje ako agent a v druhej ako plnohodnotný distribútor.

Na záver môžeme konštatovať, že pri metóde následného predaja je zvyčajne potrebné zabezpečiť menej úprav, ktoré zohľadňujú rozdiely tovarov, ako v prípade iných

tradičných metód a to z dôvodu, že je menej pravdepodobné, že by mali minimálne rozdiely tovarov rovnako významný vplyv na obchodné rozpätie ako na cenu. Základnou podmienkou pre uplatnenie metódy následného predaja je zhoda vo vykonávaných funkciách a znášaných rizikách porovnávaných subjektov a v majetku využívanom v transakcii.

Abstrakt

Vo všeobecnosti môžeme povedať, že transferové oceňovanie sa uplatňuje medzi závislými osobami, z ktorých každá má sídlo alebo bydlisko v inom štáte. Základným prameňom transferového oceňovania je transakcia. Na testovanie (skúmanie) konkrétnej transakcie sa používajú metódy transferového oceňovania. V príspevku sme sa zamerali na metódu následného predaja.

Kľúčová slova: transferové oceňovanie, metóda následného predaja, obchodné rozpätie, závislé osoby, kontrolované transakcie

Summary

In general we can say that transfer pricing is applied between related parties, each of which has its seat or domicile in another state. The cornerstone of transfer pricing a transaction. For testing (examination) is used for a particular transaction transfer pricing method. In the paper we present a resale price method.

Key words: transfer pricing, resale price method, resale price margin, associated enterprises, controlled transactions

JEL klasifikácia: M40, M41

Použitá literatúra

- [1] KUTIŠOVÁ LUKNÁROVÁ, D.: Transferové oceňovanie II. transakcie. Bratislava Verlag Dashöfer, 2010. s. 79. ISSN: 1335-843X.
- [2] KRÁLIK, P. a kol.: Praktický sprievodca účtovníctvom : praktická príručka pri vedení účtovníctva v obchodnej spoločnosti : jún 2011. Bratislava: Verlag Dashöfer, vydavateľstvo, s.r.o., 2011. - ISSN 1338-4597
- [3] ONDRUŠOVÁ, L.: Transakcie medzi závislými osobami v rámci európskej spoločnosti a ich oceňovanie. In Účetnictví a auditing v procese světové harmonizace : sborník z mezinárodní vědecké konference : Hotel Horizont, Špičák, 11. - 13. září 2012 / editoři Michal Hora, Miroslava Vašková. - Praha : Vysoká škola ekonomická v Praze. Nakladatelství Oeconomica, 2012. - ISBN 978-80-245-1887-9. - S. 89-92.
- [4] Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní. OECD, Paríž, 1995.
- [5] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [6] Metodický pokyn k aplikácii metód transferového oceňovania vypracovaný Finančným riaditeľstvom SR Banská Bystrica, Odbor daňovej a colnej metodiky, december 2013.
- [7] <http://www.financnasprava.sk>
- [8] <http://www.finance.gov.sk>

Kontakt

Martina Mateášová, Ing., PhD., Katedra účetnictví a auditorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 763, mateasova.martina@gmail.com

Katarína Máziková, doc., Ing., PhD., Katedra účetnictví a auditorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 772, mazikova@euba.sk