

## The new definition of related parties in terms of accounting

Katarína Máziková

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

**Abstract:** *In the case of cross-border commercial transactions as well as domestic transactions, valuation is still important. We know that valuation is an important methodological tool, not only the value of assets, equity, liabilities, costs, revenues and profit, but it also affects the calculation of the indicators in the accounting unit as well as the provision of information from the user accounts. Thus, we can say that transfer pricing is primarily a part of the accounting where the transaction price is determined, it is recognized and accounted for in the financial statements. The valuation affects the economic result and hence income tax. Accounting information is not only for external users but also for management and shareholders as well as for accountants. This results in a close link between the human factor, which is an integral part of the creation and implementation of transfer pricing with economic interconnection, especially in the case of related parties.*

**Keywords:** *transfer pricing, related parties, accounting*

JEL codes: M40, M41

### 1 Súčasný stav - úvod do problematiky

Pri stanovení cien, ktoré sú v právnych normách záväzne stanovené a pri použití vhodnej metódy pre transferové oceňovanie, zohráva práve významnú úlohu aj "ľudský faktor" a to hlavne v prípade, kedy pri oceňovaní môžu vzniknúť rozdiely v cenách medzi závislými osobami v porovnaní s nezávislými osobami v dôsledku ich personálneho prepojenia a nedodržania princípu nezávislého vzťahu.

Vzhľadom k tomu, že ceny môžu byť v dôsledku vyššie uvedeného ovplyvňované, sa overujú a porovnávajú. Zisťuje sa, či ceny používané medzi závislými osobami, ktoré boli stanovené pre rovnaké transakcie, či už v oblasti obchodu, služieb, alebo pri rôznych finančných transakciách boli také, ako keby transakcia bola uskutočnená medzi nezávislými osobami. Pri porovnávaní sa vychádza nielen zo stanovenia cien pre transferové oceňovanie v Slovenskej republike, ale aj v zahraničí (Seneši and Máziková, 2018). Právne je táto problematika spracovaná v Slovenskej republike hlavne v Zákone č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších zmien a predpisov (ďalej ako "zákon o dani z príjmov"), nakoľko je potrebné skúmať, či pri použití oceňovania nedošlo k zníženiu základu dane ako aj daňovej povinnosti resp. k zvýšeniu daňovej straty (Tumpach, 2016). Uvedená problematika je stále veľmi aktuálna. Svedčí o tom aj nedávna novelizácia zákona o dani z príjmov a to práve v novej definícii spriaznených osôb, predovšetkým v oblasti skutočností zakladajúcich vzťah závislých osôb a rozsahu subjektov, na ktoré sa budú pravidlá transferového oceňovania vzťahovať.

V príspevku chceme poukázať na význam, kde sa obchodné transakcie oceňujú a kde aj pri „oceňovaní“ môže nastať situácia, že ocenenie bude v súlade so zákonom č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších zmien a predpisov (ďalej „zákon o účtovníctve“), ale nebude v súlade s definíciou uvedenou v zákone o daniach z príjmov.

Vzhľadom k tomu, že v pôvodnej definícii neboli "zahrnuté všetky prepojenia závislých osôb", bolo potrebné definíciu prepracovať a doplniť. Medzi závislé osoby budú patriť aj osoby alebo subjekty, ktoré sú na účely konsolidácie súčasťou konsolidovaného celku. Zároveň sa závislými osobami budú môcť stať nielen fyzické osoby alebo právnické osoby

ako jednoznačne identifikovateľné entity s právnou subjektivitou, ale *závislými osobami budú môcť byť aj tzv. „subjekty“*, ako nový významný pojem, ktorý bol vložený do novej definície. Podľa zákona o dani z príjmov, § 2 písm. ad) sa subjektom rozumie *„právne usporiadanie majetku alebo právne usporiadanie osôb, ktoré nemá právnu subjektivitu, alebo iné právne usporiadanie, ktoré vlastní majetok alebo spravuje majetok“*. Spomínaný pojem sa vzťahuje skôr na cezhraničné transferové oceňovanie. Nová definícia v zákone o dani z príjmov, § 2 písm. n) pod pojem závislá osoba, ktorá môže byť tuzemská alebo zahraničná, tak fyzická, ako aj právnická zahŕňa:

- a) blízku osobu,
- b) ekonomicky, personálne alebo inak prepojenú osobu alebo subjekt,
- c) osobu alebo subjekt, ktorý je na účely konsolidácie súčasťou konsolidovaného celku.

Definovanie blízkej osoby je upravené v § 116 a 117 zákona č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov. Blízkou osobou sa rozumie predovšetkým príbuzný v priamom rade, súrodenec, manžel a zároveň aj iné osoby v rodinnom alebo obdobnom pomere, ktoré sú si navzájom blízke a v prípade ujmy, ktorú by utrpela jedna z nich, by druhá osoba pociťovala ako vlastnú ujmu.

Ekonomicky a personálne prepojenie je definované v zákone o dani z príjmov v § 2 písm. o) ako:

- účasť osoby alebo subjektu na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo subjektu,
- vzájomný vzťah medzi osobami alebo subjektmi, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby, jej blízkej osoby alebo subjektu,
- vzájomný vzťah medzi osobami alebo subjektmi, v ktorých má táto osoba, jej blízka osoba alebo subjekt priami alebo nepriami majetkový podiel.

Iným prepojením sa rozumie právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený predovšetkým za účelom zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.

Osoby alebo subjekty, ktoré sú na účely konsolidácie súčasťou konsolidovaného celku boli doplnené do skupiny závislých osôb od 1.1.2018. Zákon o dani z príjmov sa v prípade konsolidovaného celku odvoláva na zákon o účtovníctve, kde sa pod konsolidovaným celkom rozumie skupina účtovných jednotiek (materská účtovná jednotka a jej dcérske účtovné jednotky).

Nová definícia sa neupravila v oblasti kontrolovanej transakcie, ktorá stanovuje, na ktoré transakcie závislých osôb sa pravidlá transferového oceňovania vzťahujú.

## 2 Metodológia a zdrojové údaje

Transferové oceňovanie predstavuje problematiku súvisiacu s oceňovaním transakcií uskutočňovaných medzi závislými ako aj nezávislými osobami pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu. Novela zákona o dani z príjmov upresnila a doplnila definíciu spriaznených osôb a rozšírila používanie pojmu z fyzických a právnických osôb aj na „subjekty“, čo predstavuje nový významný pojem v právnej úprave týkajúcej sa transferového oceňovania ako aj na konsolidované celky. Pri skúmaní danej problematiky sme vychádzali z právnych predpisov upravujúcich problematiku transferového oceňovania a účtovníctva, ktorými sú predovšetkým zákon o dani z príjmov a zákon o účtovníctve. Okrem právnych predpisov sme vychádzali aj z odborných článkov, ktoré s danou problematikou súviseli.

Pri riešení problematiky transferového oceňovania a spriaznených osôb sme najskôr našťudovali skúmanú terminológiu ako aj novelizáciu jednotlivých definícií. Následne sme použili metódu analýzy a selekcie, aby sme vedeli vyvodíť závery.

### 3 Výsledky a diskusia

Pri skúmaní transferového oceňovania, môžeme konštatovať, že nová definícia spriaznených osôb, podľa zákona o dani z príjmov by mala definovať, kedy môže byť ocenenie ovplyvnené, pri obchodnej transakcii závislými osobami, ale nie je to tam definované. Zákon o dani z príjmov iba uvádza možnosti úpravy ceny, ktorá je rozdielna oproti cene, ktorá bola stanovená vo vzťahu k nezávislým osobám v porovnaní s cenou stanovenou pri rovnakej transakcii so spriaznenou osobou. Čiže môžeme konštatovať, že zákon o dani z príjmov uvádza metódy transferového oceňovania, ktoré môže daňovník použiť pre konkrétnu kontrolovanú transakciu s prihliadnutím na špecifiká každej transakcie. Základné členenie transakčných metód oceňovania vychádza v ich rozdelení na metódy, ktoré vychádzajú z porovnávaní ceny – tzv. tradičné transakčné metódy (metóda nezávislej trhovej ceny, metóda následného predaja, metóda zvýšených nákladov) a na metódy, ktoré vychádzajú z porovnaní zisku – tzv. transakčné ziskové metódy (metóda delenia zisku, metóda čistého obchodného rozpätia) (Ondrušová, 2015). Vzhľadom k tomu, je teda potrebné sa okrem zákona o dani z príjmov zamerať aj na oceňovanie, ktoré upravuje v podmienkach Slovenskej republiky zákon o účtovníctve.

V úvode sme už spomínali význam účtovníctva. Pri obchodnej transakcii sa ceny prvotne pri transakciách stanovia a zaúčtujú v účtovníctve (Šlosárová, 2016). Oceňovanie stanoví „ľudský faktor“ a významnú úlohu tu zohráva aj jeho etika, lebo je to hlavne o ľudskom faktore, ktorý ovplyvňuje všetky skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva (Mateášová and Meluchová, 2015). Predajca stanoví pri obchodnej transakcii cenu tovaru, ktorého napr. trhovú cenu je 100 €, za ktorú predáva daný tovar nezávislým osobám, a zároveň stanoví spriaznenej či už fyzickej, alebo právnickej osobe alebo subjektu predajnú cenu za daný tovar 200 €. Aký dopad bude mať táto transakcia na účtovníctvo? Bude mať vplyv na majetok, výnosy, príjmy a výsledok hospodárenia, ktoré sa nadhodnotia. Z pohľadu účtovníctva sa tým neporušuje žiadne ustanovenie, nakoľko predávajúci si môže stanoviť na základe vlastného rozhodnutia predajnú cenu za tovary a služby, ktoré predáva resp. poskytuje svojim odberateľom. Jediný dopad z pohľadu účtovníctva to môže mať na verný a pravdivý obraz o skutočnostiach, ktoré sú predmetom účtovníctva a skresľovanie výsledku hospodárenia za dané účtovné obdobie. Z pohľadu zákona o dani z príjmov, ale nadhodnotenie ceny tovaru znamená porušenie princípu nezávislého vzťahu a tým dopad na transferové oceňovanie transakcií medzi závislými osobami (teda okrem prípadu, ak to ten kupujúci, ktorý si tým znižuje základ dane, dobrovoľne "nedodaní" v daňovom priznaní). Ak sa uvedená obchodná transakcia nezverejní a to napr. nepriznajú rozdiely v daňovom priznaní, môže to pri daňovej kontrole zistiť daňový úrad, ktorý pri tom bude musieť vychádzať z údajov účtovníctva a prípadne im uloží pokutu a dodatočne vyrubí daň. Uloženie pokuty a vyrubenie dodatočnej dane môže mať následne význam dopad na celkové fungovanie danej účtovnej jednotky v budúcnosti a tým aj možné narušenie nepretržitého pokračovanie vo svojej činnosti, nakoľko dodatočné vyrubenie dane môže byť zaťaženie úrokmi z omeškania vo výške trojnásobku základnej ročnej úrokovej sadzby Európskej centrálnej banky.

### Záver

V príspevku sme chceli poukázať na niektoré zmeny, ktoré sú platné po novelizácii zákona o dani z príjmov. Zamerali sme sa len na niektoré zmeny účinné od 1. januára 2018, ktoré sa týkajú pravidiel transferového oceňovania a to hlavne, zásadného prepracovanej definície závislých osôb. Významnou úpravou sú hlavne tie zmeny, ktoré majú vecný charakter a po skúsenostiach z praxe bolo potrebné zahrnúť a rozšíriť definíciu závislých osôb na ďalšie vzťahy medzi osobami a subjektmi. Ostatné zmeny majú skôr formálny charakter.

Definícia závislých osôb po novelizácia má aj nový typ prepojenia, ktorý bude zakladať medzi dvoma osobami alebo subjektmi vzťah závislých osôb – súčasť konsolidovaného celku. Nie náhodou definícia používa nový pojem „subjekt“, pod týmto pojmom chápeme nielen fyzické alebo právnické osoby s určitou právnou subjektivitou, ale aj na tzv. „subjekty“, ktorými sú právne usporiadania majetku alebo právne usporiadania osôb, ktoré

nemajú právnú subjektivitu, alebo iné právne usporiadanie, ktoré vlastní majetok alebo spravujú majetok. Pri definovaní ekonomického prepojenia sa definícia doplnila o ďalšie skutočnosti, ktoré majú za následok účasť na majetku alebo kontrole a o podiele na zisku. Je potrebné ešte spomenúť, že sa na účely výpočtu účasti na majetku a kontrole, kde sa zavádza fikcia pokladania cudzích podielov na základnom imaní a hlasovacích právach za vlastné, ak dve osoby alebo subjekty konajú spoločne.

Všetky potřebné informace ohledom transakcí hlavne so spriaznenými osobami je preto potrebné zverejniť v súlade s opatreniami Ministerstva financií Slovenskej republiky, ktoré sa viažu na konkrétny typ účtovnej jednotky a jej povinnosti zostavenia účtovnej závierky ako aj v daňovom priznaní účtovnej jednotky.

## Príslušnosť ku grantovej úlohe

### Literárne zdroje a iné odkazy

Mateášová, M., Meluchová, J. (2015). The ethical aspect of the business in insurance in the conditions of a globalized financial market. In *Financial management of firms and financial institutions* [elektronický zdroj]: proceedings: 10th international scientific conference: 7th - 8th september 2015, Ostrava, Czech Republic: VŠB - Technical university of Ostrava, 2015. pp 783 - 790.

Ondrušová, L. (2015). Transfer pricing in Slovak republic. In *Financial management of firms and financial institutions* [elektronický zdroj]: proceedings: 10th international scientific conference: 7th - 8th september 2015, Ostrava, Czech Republic: VŠB - Technical university of Ostrava, 2015. pp 899-904.

Seneši, N., Máziková, K. (2018). Transakcie medzi spriaznenými osobami v kontexte účtovníctva. Bratislava: Wolters Kluwer.

Šlosárová, A. (2016). Initial Measurement at Fair Value. In International Scientific Conference on Accounting and Auditing in the Process of International Harmonization Location: Sep 13-15, 2016, Vranov nad Dyji, Czech Republic: University of Economic, Prague, 2016. pp 180-186.

Tumpach, M. (2016). Misapplications of Rules for the Exchange Rate Differences by Slovak IFRS Adopters. In *Manging and Modelling of financial risks: proceedings: 8<sup>th</sup> International scientific conference: Sep 05-06, 2016, Ostrava, Czech Republic: VŠB - Technical university of Ostrava, 2016. pp 1016-1021.*

Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov.

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

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