

TRANSFEROVÁ DOKUMENTÁCIA V SLOVENSKEJ REPUBLIKE¹

Transfer documentation in Slovak republic

Lucia Ondrušová

V súčasnosti mnohé obchodné spoločnosti realizujú podnikateľskú činnosť nie len v rámci jedného štátu, ale vyvíjajú spoluprácu aj so spoločnosťami v zahraničí. Takáto spolupráca prebieha medzi osobami, ktoré nie sú navzájom prepojené a zároveň aj medzi vzájomne prepojenými osobami, ktoré sa označujú aj ako závislé osoby, či už tuzemské alebo zahraničné.

Každá transakcia uskutočnená či už medzi závislými osobami alebo nezávislými osobami musí byť ocenená. Na ocenenie každej transakcie je potrebné dodržiavať ustanovenia zo zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov. *"Oceňovaním sa rozumie spôsob vyjadrovania jednotlivých súčastí majetku a záväzkov v peňažných jednotkách (cenách). Cena sa definuje ako objektívna miera hodnoty, sprostredkujúca výmenu statkov. Inak povedané, cena je hodnota statkov vyjadrená v peniazoch".²*

Transferovým oceňovaním chápeme oceňovanie kontrolovaných transakcií medzi závislými osobami za podmienok dodržania princípu nezávislého vzťahu. Do 31. decembra 2014 sa problematika transferového oceňovania týkala len zahraničných závislých osôb. Od 1. januára 2015 sa rozšírila oblasť úpravy transferových cien aj na tuzemské závislé osoby.

Závislá osoba je definovaná v zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len zákon o dani z príjmov) a to v § 2 písm. n) ako blízka osoba alebo ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba.

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.

Princíp nezávislého vzťahu je založený na porovnávaní zmluvných podmienok predovšetkým cien, jednotlivých transakcií uskutočnených tak medzi závislými ako aj nezávislými osobami. Zároveň princíp nezávislého vzťahu zabezpečuje rovnoprávnosť závislých a nezávislých osôb a tým aj ich zdanenia, čím zabraňuje vytváraniu daňových výhod pre závislé osoby, vzhľadom k tomu, že dáva závislé a nezávislé osoby na rovnakú úroveň.

Každá obchodná spoločnosť (daňovník), ktorá uskutočňuje transakcie medzi závislými osobami je povinná viesť podrobnú dokumentáciu o metóde oceňovania používanej pri kontrolovaných transakciách za príslušné zdaňovacie obdobie (tzv. dokumentácia o transferovom oceňovaní). Dokumentácia predstavuje súbor informácií, údajov a skutočností, ktoré preukazujú a vysvetľujú spôsob tvorby cien daňovníka pri kontrolovaných transakciách. Ministerstvo financií SR vydalo Usmernenie č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktoré nahrádza usmernenie MF SR č. MF/8120/2014-721 o určení obsahu dokumentácie o metóde ocenenia používanej daňovníkom podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

¹ Tento príspevok bol spracovaný ako jeden z výstupov riešenia projektu 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*.

² SOUKUPOVÁ, B. - ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. 2001. Účtovníctvo. Prvé vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2001. 530 s. ISBN 80-89047-01-7. s. 113.

Usmernenie stanovuje minimálny rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách. Daňovníci vedú buď základnú dokumentáciu, skrátenú dokumentáciu alebo úplnú dokumentáciu.

Každý daňovník je povinný viesť **základnú dokumentáciu** o kontrolovaných transakciách pozostávajúcej zo všeobecnej dokumentácie a špecifickej dokumentácie a to za príslušné zdaňovacie obdobie okrem daňovníka, ktorým je fyzická osoba alebo mikro účtovná jednotka, daňovníka, ktorý uskutočňuje tuzemské kontrolované transakcie a daňovníka, ktorý vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo. Všeobecná dokumentácia obsahuje nasledovné informácie:³

- a) identifikáciu a právnu formu jednotlivých členov skupiny, popis organizačnej a vlastníckej štruktúry skupiny,
- b) všeobecný popis funkcií, ktoré vykonávajú jednotliví členovia skupiny a ich predpokladané riziká.

Špecifická dokumentácia obsahuje nasledovné informácie:⁴

- a) identifikáciu a právnu formu daňovníka, popis jeho organizačnej a vlastníckej štruktúry,
- b) popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie daňovníka, identifikáciu hospodárskeho odvetvia, obchodné vzťahy a aktivity daňovníka v hospodárskom odvetví,
- c) všeobecný popis funkcií, ktoré vykonáva daňovník, majetok, ktorý využíva a jeho predpokladané riziká,
- 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,
- f) informáciu o peňažnom plnení a nepeňažnom plnení, ktoré bolo za daňovníka poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od zahraničnej závislej osoby, ak ich príjemcovia sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou na území SR, okrem týchto plnení vyplácaných za klinické skúšanie.

Daňovník, ktorým je fyzická osoba alebo mikro účtovná jednotka, alebo ktorý uskutočňuje tuzemské kontrolované transakcie vedie **skrátenú dokumentáciu** o kontrolovaných transakciách za príslušné zdaňovacie obdobie. Skrátená dokumentácia obsahuje nasledovné informácie:⁵

- a) a) identifikáciu a právnu formu jednotlivých členov skupiny, popis organizačnej a vlastníckej štruktúry skupiny,
- b) zoznam kontrolovaných transakcií, popis jednotlivých kontrolovaných transakcií daňovníka, ktorými sú identifikácia zmluvných strán kontrolovanej transakcie,

³ Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, článok 4 ods. 2

⁴ Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, článok 4 ods. 3

⁵ Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, článok 3 ods. 2

- peňažné vyjadrenie hodnoty transakcie a ďalšie informácie o kontrolovanej transakcii (obchodné podmienky a iné skutočnosti ovplyvňujúce kontrolované transakcie),
- c) informáciu o peňažnom plnení a nepeňažnom plnení, ktoré bolo za daňovníka poskytnuté poskytovateľovi zdravotnej starostlivosti, jeho zamestnancovi alebo zdravotníckemu pracovníkovi od zahraničnej závislej osoby, ak ich príjemcovia sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou na území SR, okrem týchto plnení vyplácaných za klinické skúšanie.

Daňovník, ktorý vykazuje výsledok hospodárenia v individuálnej účtovnej závierke podľa medzinárodných štandardov pre finančné výkazníctvo, vedie **úplnú dokumentáciu** o kontrolovaných transakciách za príslušné zdaňovacie obdobie, ktorá pozostáva zo všeobecnej dokumentácie a zo špecifickej dokumentácie. Všeobecná dokumentácia obsahuje okrem informácií totožných s informáciami v základnej dokumentácii aj následné informácie:⁶

- popis podnikateľskej činnosti a obchodnej stratégie v rámci skupiny, identifikáciu hospodárskeho odvetvia, obchodné vzťahy a aktivity skupiny v hospodárskom odvetví vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím,
- plánovanú obchodnú stratégiu, predpokladané aktivity v budúcnosti, projekty a ciele skupiny vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím,
- iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu s princípom nezávislého vzťahu.

Špecifická dokumentácia obsahuje okrem informácií totožných s informáciami zo základnej dokumentácie aj nasledovné informácie:⁷

- plánovanú obchodnú stratégiu a podnikateľský zámer, predpokladané aktivity v budúcnosti, projekty a ciele daňovníka,
- prehľad o nehmotnom majetku, ktorý vlastní alebo využíva daňovník (patenty, ochranné známky, obchodné mená, know-how, atď.), spôsob a rozsah jeho využívania,
- zoznam opatrení predchádzajúcich oceneniu, napr. odsúhlasenie metódy ocenenia, ktoré boli vydané daňovníkovi alebo inému členovi skupiny, ak tieto majú vplyv na ocenenie transakcií daňovníka,
- zoznam dohôd o príspevkoch na náklady, na ktorých sa podieľa daňovník a akékoľvek iné rozhodnutia ovplyvňujúce oblasť transferového oceňovania,
- informácie o vnútro-skupinových finančných transakciách (priame alebo nepriame úverové vzťahy), cash-poolingové vzťahy, garancie a taktiež využitie derivatívnych a iných finančných nástrojov vrátane hybridných nástrojov, vrátane zmien v porovnaní s predchádzajúcim zdaňovacím obdobím,
- interné a/alebo externé porovnateľné údaje nezávislých osôb, 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),
- iné informácie, ktoré prispievajú k preukázaniu súladu s princípom nezávislého vzťahu.

Abstrakt

Daňovníci, ktorí uskutočňujú kontrolované transakcie medzi tuzemskými alebo zahraničnými závislými osobami sú povinní viesť podrobnú dokumentáciu o metóde oceňovania používanej pri týchto transakciách za príslušné zdaňovacie obdobie. V závislosti od typu daňovníka sa

⁶ Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, článok 5 ods. 2

⁷ Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, článok 5 ods. 3

vedie buď základná dokumentácia - a to všeobecná alebo špecifická alebo skrátená dokumentácia, resp. úplná dokumentácia.

Kľúčové slová: transferová dokumentácia, základná dokumentácia, úplná dokumentácia, všeobecná dokumentácia, špecifická dokumentácia, skrátená dokumentácia

Summary

Taxpayers who carry out controlled transactions between domestic and foreign related parties are required to keep detailed documentation of the valuation methods applied in these transactions for the relevant period. Depending on the type of taxpayer shall be held either basic documentation - and this the general or specific documentation or shortened respectively full documentation.

Key words: transfer documentation, basic documentation, full documentation, general documentation, specific documentation, shortened documentation

JEL klasifikácia: M40

Použitá literatúra

- [1] MÁZIKOVÁ, K. - MATEÁŠOVÁ, M. 2014. Bežné účtovníctvo a účtovná závierka v mikro účtovnej jednotke. In Manažment podnikania a vecí verejných - dialógy : vedecko-odborný časopis Slovenskej akadémie manažmentu. - Bratislava : Slovenská akadémia manažmentu, 2014. ISSN 1337-0510, 2014, roč. 9, č. 24, s. 79-85.
- [2] PAKŠIOVÁ, R. – JANHUBA, M. 2012. Teória účtovníctva v kontexte svetového vývoja. Bratislava: Iura Edition, 2012. 255 s. ISBN 978-80-8078-445-4.
- [3] PARAJKA, B. Podnikové kombinácie podľa IFRS 3. In Mezinárodní Bařova doktorandská konference [elektronický zdroj] : 3. ročník mezinárodní Bařovy doktorandské konference : Zlín, 12. dubna 2007 : recenzovaný sborník příspěvků. - Zlín : Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, 2007. - ISBN 978-80-7318-529-9.
- [4] SOUKUPOVÁ, B. - ŠLOSÁROVÁ, A. – BAŠTINCOVÁ, A. 2001. Účtovníctvo. Prvé vydanie. Bratislava : IURA EDITION, 2001. 530 s. ISBN 80-89047-01-7.
- [5] Zákon č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov.
- [6] Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.
- [7] Usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov.

Kontakt

Lucia Ondrušová, Ing., PhD., Katedra účtovníctva a audítorstva, FHI EU v Bratislave, Dolnozemska cesta 1/b, 852 35 Bratislava, tel.: +421 2 67 295 xxx, ondrusova.kua@gmail.com