

Prichádzajú presné pravidlá

Christiana Serugová

V ostatných rokoch možno badať nárast záujmu daňových kontrol o oblasť transferového oceňovania. A nielen na Slovensku. Za uplynulých päť rokov vzrástol v celosvetovom meradle počet daňových kontrol zameraných na preverenie transferových cien o 380 percent. Súvisí to s pribúdaním podnikových koncentrácií na nadnárodnej úrovni, čo vedie k zvýšenému počtu transakcií medzi podnikmi v skupine. No kľúčovým dôvodom pribúdania kontrol je pravdepodobne fakt, že transferové oceňovanie považujú správcovia dane za ľahko napadnuteľné. Nexistuje totiž jediná správna cena produktu či služby, ba ani jediný správny spôsob jej určenia.

Napriek tomu, ako hovorí staré príslovie, šťastie praje pripraveným. V oblasti, kde sa pravidlá formalizujú a zjednocujú, a takou oblasť transferového oceňovania rozhodne je, sa investícia v podobe dostatočnej prípravy podniku mnohonásobne vráti pri najbližšej daňovej kontrole. Aj preto spoločnosti, ktoré sú súčasťou nadnárodných koncernov, čoraz viac zvažujú pri stanovovaní cien aj daňové aspekty.

PRVÉ PRAVIDLÁ V OECD. Otázky oceňovania v transakciách medzi spoločnosťami, ktoré sú súčasťou jedného nadnárodného koncernu, vznikali už v uplynulých desaťročiach. Globalizácia pôsobenia nadnárodných koncernov čoraz viac otvárala otázky „spravodlivého“ oceňovania a pridelenia zisku – a teda i zdaniťelného príjmu – spoločnosti v tej-ktorej krajine v rámci koncernu.

Vznikom OECD ako organizácie, ktorej prioritou je okrem iného i zabezpečenie rozvoja medzinárodného obchodu na nediskriminačnom základe, sa pravidlá takzvaného transferového oceňovania sformalizovali. Členské štáty OECD si uvedomovali nutnosť zavedenia aspoň všeobecných pravidiel transferového oceňovania, aby zamedzili ničivým účinkom možného dvojitého zdanenia na medzinárodný obchod.

Výsledkom snahy OECD bolo už v roku 1979 prijatie smernice o transferovom

Firmám z nadnárodných skupín pribudnú povinnosti, ale zvýši sa istota v prípade daňovej kontroly

oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti. Jej základným princípom bola povinnosť použiť ceny na trhu obvyklé aj v transakciách medzi závislými osobami v rámci skupiny spoločností. Vzhľadom na rýchlo sa meniace prostredie medzinárodného podnikania si táto pôvodná úprava vyžiadala nemalé úpravy a formalizáciu nielen základného princípu, ale i detailov. Preto v roku 1995 OECD vydala novú smernicu, ktorá sa postupne dopracovávala o špecifické aspekty transferového oceňovania, ako je oceňovanie nehmotného majetku a služieb poskytovaných v rámci skupiny (1996), zdieľanie nákladov spoločnosťami v skupine (1997) či predbežné odsúhlasenie cenotvorby správcom dane (1999). Existuje ešte veľa otvorených rozpracovaných tém.

Základný princíp transferového oceňovania, a teda nutnosť oceniť transakcie cenou na trhu obvyklou, prevzali jednotlivé členské krajiny buď jednoduchou odvolávkou na smernicu OECD v miestnej legislatíve, alebo vypracovaním detailnej vnútroštátnej úpravy transferového oceňovania.

SPOLOČNÉ FÓRUM V EÚ. Keďže ide o oblasť so závažným vplyvom na štátne rozpočty krajín, na pôde EÚ vzniklo už v roku 2001 takzvané Spoločné fórum pre transferové oceňovanie. Spája daňových expertov z podnikateľského sektora a poradenských spoločností so správcami daní jednotlivých členských štátov. Cieľom fóra je zjednotiť aplikovanie pravidiel transferového oceňovania v rámci EÚ.

Aj keď všetky členské štáty uplatňujú OECD pravidlá transferového oceňova-

nia, ich rozdielna interpretácia často vedie k rôznym sporom, čo má za následok rast nákladov pre obidve strany, pre podnikateľskú sféru, ako aj pre správu daní. Z tohto dôvodu je fórum so zástupcami oboch strán platformou na prerokovanie a lepšie pochopenie praktických problémov, čím sa predchádza prípadným sporom a dodatočným nákladom.

Najdôležitejším doterajším počínom fóra bolo prijatie legislatívne nezáväzného odporúčania k povinnej dokumentácii v rámci EÚ v novembri 2005. Za najväčší problém pri transferovom oceňovaní sa totiž považuje otázka, aký druh dokumentácie spoločnosť potrebuje na zdokladovanie použitia princípu nezávislosti vo svojej cenotvorbe. Podnikateľské subjekty sa ohradzujú, že požiadavky na dokumentáciu sú prehnane a nadmieru nákladné. V mnohých prípadoch dokonca správcovia daní prekračujú svoje pôsobnosti a nedržia sa pravidiel OECD. Na druhej strane správcovia dane argumentujú, že v mnohých prípadoch nie je možné v rámci kontroly posúdiť cenotvorbu práve pre nedostatočnú dokumentáciu.

POVINNÁ DOKUMENTÁCIA. Fórum stanovilo pravidlá, podľa ktorých by spoločnosti v členských štátoch v rámci jednotných postupov pripravovali povinnú dokumentáciu k transakciám so závislými subjektmi. Takáto dokumentácia pozostáva z dvoch častí: z takzvaného Masterfile a z lokálnej dokumentácie.

Masterfile je presne vymedzený „dokumentačný balíček“, ktorý obsahuje informácie o celej nadnárodnej skupine podnikov vrátane opisu politiky transferového oceňovania v rámci skupiny a vysvetlenie všetkých interných transakcií. Tento dokument je jednotne použiteľný vo všetkých členských štátoch EÚ.

Lokálna dokumentácia pozostáva z informácií špecificky sa viažúcich na subjekt, ktorý pôsobí na lokálnom trhu. Ide o identifikáciu závislých osôb, funkčnú analýzu a analýzu rizík, prípadne dohodu o alokácii nákladov medzi jednotlivých členov skupiny.

Fórum navyše odporúča zvážiť zavedenie výnimiek z dokumentačnej povinnosti pre malé a stredné podniky (SME) v sna-

 **Cleverlance**
The Clever Enterprise Solutions

www.cleverlance.com

he nezvyšovať náklady zainteresovaných strán, nevyžadovať dokumenty, ktoré nemajú spojitosť s kontrolovanými transakciami, a tiež zabezpečiť zachovanie zásady mlčanlivosti.

K nadefinovaniu rozsahu dokumentačnej povinnosti pristupujú v ostatných rokoch okrem niektorých „starých“ členských krajín EÚ, ako je Nemecko, i krajiny z regiónu strednej a východnej Európy, napríklad susedná Česká republika, Maďarsko, Poľsko, Rumunsko, Slovinsko a Estónsko.

PRÁVNÝ RÁMEC V SR. Slovenský daňový systém už od vzniku samostatného Slovenska v roku 1993 vyžaduje od závislých osôb pri transakciách v rámci skupiny používať ceny obvyklé na trhu. Vývoj však prešla definícia závislých subjektov, ako i špecifické ustanovenia pre oceňovanie vybraných transakcií (napríklad predaj nehnuteľností alebo poskytovanie úverov). Vstupom Slovenska do OECD v decembri 2000 začala daňová správa, ako i sami daňovníci uplatňovať spomínanú smernicu OECD.

Princíp nezávislého vzťahu je definovaný v slovenskej daňovej legislatíve ako porovnanie podmienok, ktoré boli dohodnuté v obchodných alebo vo finančných vzťahoch medzi slovenským a zahraničným subjektom s podmienkami, ktoré by si medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných vzťahoch za porovnateľných okolností. Práve porovnateľnosť je najzložitejším kritériom cenotvorby.

Pri určení cien medzi závislými subjektmi sa slovenský daňový zákon odvoláva na použitie metód ocenenia v súlade so smernicou OECD. Je na rozhodnutí slovenského subjektu, ktorú metódu použije, samozrejme, jej použitie musí byť odôvodnené. Daňový zákon dokonca umožňuje i odsúhlasenie použitej metódy – pozor, nie ceny! – správcem dane.

NOVÉ OD ROKU 2009. Hoci aj aktuálne znenie daňového zákona ukladá slovenským spoločnostiam povinnosť ceny v transakciách so závislými subjektmi zdokumentovať, nešpecifikuje, z čoho má takáto dokumentácia pozostávať. Na jednej

strane takáto úprava nezaťažuje daňovníkov v tom zmysle, že na zdokumentovanie cien možno použiť argumentáciu v akejkolvek forme a v podstate akéhokolvek obsahu, na druhej strane však dôkazové bremeno ostáva na daňovníkovi a správca dane môže pri kontrole žiadať pri takomto znení zákona v podstate neobmedzený rozsah dokumentov.

Od 1. januára 2009 sa situácia zmení. Už schválená novela zákona stanovuje povinnosť viesť špecifickú podpornú dokumentáciu k cenovej politike so zahraničnými závislými osobami. Obsah dokumentácie bude určený všeobecne záväzným právnym predpisom Ministerstva financií SR, na ktorom momentálne štátna správa pracuje. Očakáva sa, že obsah povinnej dokumentácie bude zodpovedať obsahu odporúčenému Európskou úniou. Mal by teda pozostávať z informácií obsiahnutých v Masterfile za skupinu a v lokálnej dokumentácii.

Táto zmena bude znamenať pre slovenské spoločnosti, ktoré sú súčasťou nadnárodného koncernu, povinnosť pripraviť lokálnu dokumentáciu a zdôvodniť cenotvorbu z pohľadu lokálnej spoločnosti. Rozsah takejto dokumentácie bude závislý od rozsahu existujúcej dokumentácie na úrovni skupiny a od jej prepracovania, ale tiež od rozsahu činnosti slovenskej spoločnosti.

DOMÁCE SKUPINY NERIEŠI. Závislými osobami na účely transferového oceňovania sú osoby blízke alebo ekonomicky, personálne, prípadne inak prepojené. Vo všeobecnosti patria pod túto definíciu všetky spoločnosti v rámci skupiny.

Podľa aktuálneho stavu slovenskej legislatívy sa princíp oceňovania transakcií na úrovni cien na trhu obvyklých povinne uplatňuje medzi slovenským a zahraničným závislým subjektom, teda nie medzi dvoma slovenskými závislými subjektmi.

PRI POKRIVENEJ CENOTVORBE. Ak si slovenská spoločnosť použitím cien odlišných od trhových cien zníži základ dane, napríklad predajom výrobkov alebo služieb zahraničnej spoločnosti v skupine za ceny nižšie ako v prípade preda-

ja nezávislej osobe, daňové orgány môžu upraviť použité transferové ceny, a teda zvýšiť zdaniteľné výnosy. Tým aj základ dane slovenskej spoločnosti. Samozrejme, môžu tiež dorubiť príslušné penále.

Pravda, ak slovenská spoločnosť dokáže a dokumentačne podporí, že vzhľadom na funkcie, ktoré vykonáva, a riziká, ktoré nesie, ako i nehmotný majetok (know-how, patenty), ktorý využíva, a vzhľadom na zmluvné a ekonomické podmienky na trhu je jej odmena primeraná, správca dane bude musieť preukázať opak.

Napríklad výrobné podniky, ktoré sú súčasťou nadnárodných koncernov, väčšinou pôsobia ako takzvaný zmluvný výrobca. Pôsobí v rámci celého reťazca spoločností, kde sú funkcie jednotlivých článkov veľmi špecificky určené s cieľom maximalizovať efektívnosť a dosiahnuť úspory z objemu. Takýto výrobca neznáša trhové riziká spojené s vyhľadávaním odbytu a dodávateľov, neznáša náklady na záručné opravy, nepodarky, kurzové riziká, nerozhoduje o svojom výrobnom programe, ale prispôbuje ho požiadavkám skupiny. Preto by ziskovosť zmluvného výrobcu mala byť nepomerne nižšia ako ziskovosť „plnohodnotného“ výrobcu.

Takýto výrobca oceňuje svoje výkony (v súlade s metodológiou OECD) na základe metódy „cost plus“. K nákladom sa pripočíta zisková marža, ktorú dosahujú firmy porovnateľné v rozsahu vykonávanej činnosti, ako i v rizikách, ktoré nesú. Výška primeranej marže v prípade použitia tejto metódy je teda priamoúmerná rozsahu činnosti a rizikám, ktoré podnikateľský subjekt znáša.

Primeranú ziskovú maržu možno zistiť štúdiou porovnateľnosti (takzvaná benchmarking study), ktorá sa vypracuje po určení štatisticky dostatočne veľkej vzorky porovnateľných subjektov z databáz obsahujúcich finančné údaje spoločností. Najväčším problémom je výber vzorky skutočne porovnateľných subjektov tak, aby štúdia bola zmysluplná. Najznámejšou databázou používanou v Európe je databáza Amadeus, ktorou disponuje i slovenská daňová správa.

Autorka je partnerka PricewaterhouseCoopers Tax, k.s.

vysoká kvalita • dostupná cena • flexibilita



DTP, CTP
grafické návrhy,
osvit na platne

**KNIHÁRSKE
SPRACOVANIE**

TLAČ
ofsetová tlač
na strojoch RYOBÍ

väzba V1, V2, špirála, znášanie, falcovanie, bigovanie, vrtenie



Vaša spokojnosť už 5 rokov

Vilová 4, 851 04 Bratislava, Tel.: +421 905 612 680

www.grandprint.net