

Transferové oceňovanie a Transfer technológií

CVTI, 26.9.2019

VGD SLOVAKIA s.r.o.

JUDr. Ing. Mária Sedliaková

Duševné vlastníctvo

- Všetky nehmotné statky, ktoré sú predmetom súkromnoprávných vzťahov ich majiteľov a majú určitú, aspoň potenciálnu majetkovú hodnotu.
- Duševné vlastníctvo môžeme rozdeliť do 2 podskupín a to na:
 - **Autorské právo** – autorské diela, software, súvisiace diela, databáze
 - **Práva k priemyselnému vlastníctvu** – vynález, úžitkový vzor, ochranné známky, goodwill, obchodné tajomstvo atď.
- Priemyselné vlastníctvo predstavuje súhrn absolútnych práv k nehmotným statkom, ktoré musia byť **priemyselne využiteľné**.

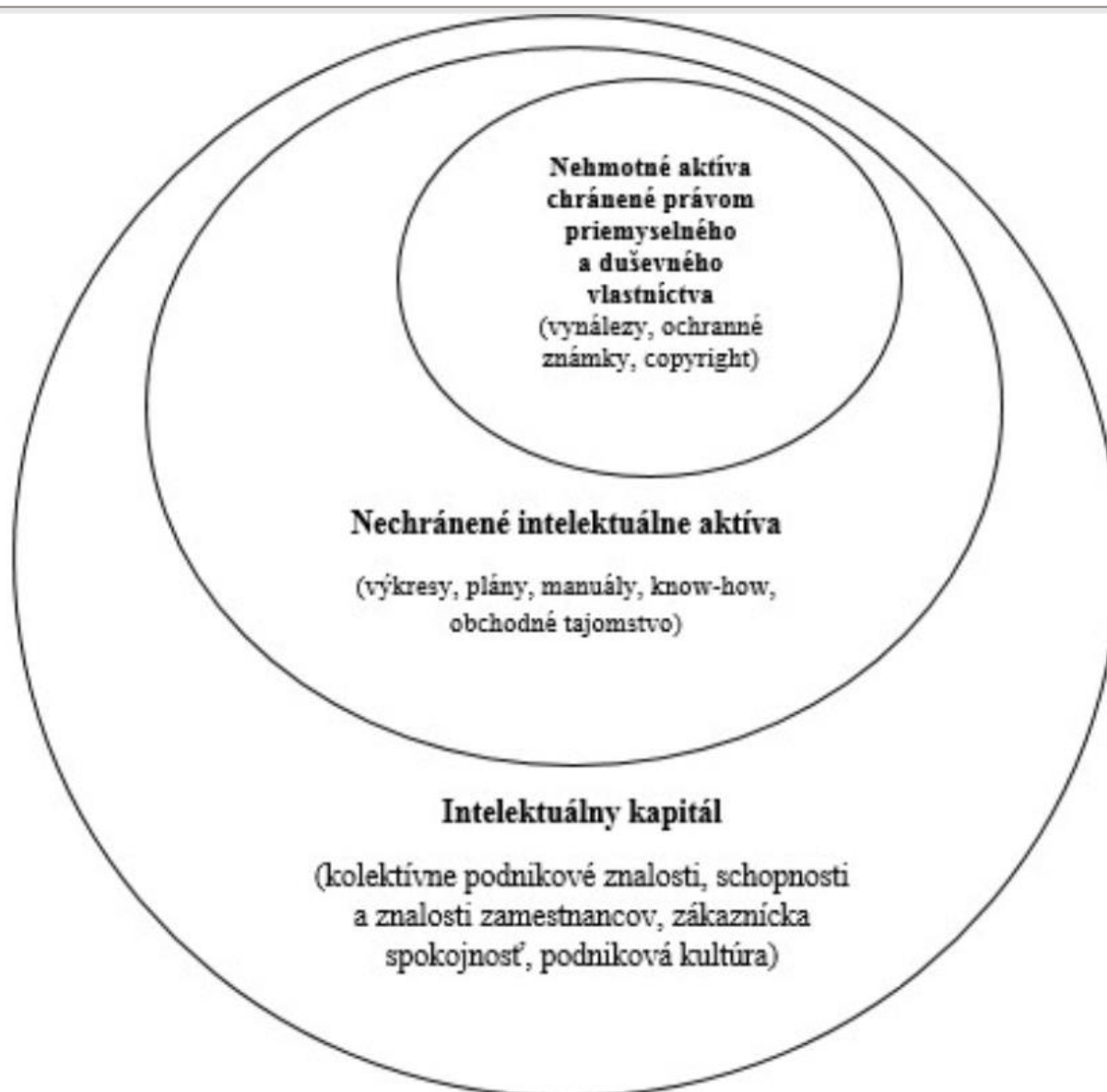
Nehmotné aktíva

➤ Podľa Malého, J. (2007) – Oceňovanie priemyslového vlastníctví: nové prístupy rozdeľujeme nehmotné aktíva do nasledujúcich skupín:

1. Nehmotné výsledky tvorivej duševnej činnosti (vynálezy, autorské diela...)
2. Nehmotné výsledky skúseností a iné duševné činnosti (know how, obchodné tajomstvo...)
3. Nehmotné hodnoty osobnosti (osobné údaje fyzickej osoby, česť, meno...)
4. Vyjadrenie hospodárskej individuality subjektu a jeho produktu a činností (ochranné označenia, názov právnickej osoby, goodwill...)

Nehmotné aktíva

- Schematické zoskupenie firemných znalostí s príkladmi podľa Contractor (2001) – klasifikácia zo zahraničnej literatúry



Nehmotné aktíva

- **Nehmotné aktíva** vznikajú ako výsledok minulých udalostí a spĺňajú tieto 3 podmienky:
 - nemajú hmotnú povahu
 - generujú budúce čisté príjmy
 - sú právne, či inak chránené

- V zmysle Smernici OECD sú **nehmotné aktíva** definované ako tie, ktoré nie sú hmotným alebo finančným majetkom, a ktoré sú zároveň schopné byť vlastnené alebo ovládané v rámci obchodných činností, a ktorých použitie alebo prevod by boli kompenzované, ak by k nim došlo medzi nezávislými stranami transakcie za porovnateľných okolností

Čo je to transferové oceňovanie?

- **Transferové oceňovanie** = určenie cien transakcií medzi spriaznenými osobami na daňové účely
- Ceny stanovené v transakciách medzi závislými osobami musia byť v súlade s **princípom nezávislého vzťahu**
 - *Princíp nezávislého vzťahu* = ceny alebo podmienky, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností

Právny základ

- Úprava transferového oceňovania v Slovenskej republike sa stala účinnou 1. januára 2009
- Transferové oceňovanie je upravené v § 2, § 17 (ods. 5-7), v § 18 a 18 písm. a) zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov (ZDP)
- Usmernenie Ministerstva financií č. MF/019153/2018-724 vzťahujúce sa na zdaňovacie obdobia začaté po 31.12.2017 (existujú aj iné Usmernenia MFSR vzťahujúce sa na iné zdaňovacie obdobia)
- Smernica OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a správu daní (akceptovaná ako výkladový prostriedok v rámci SR)

Právny základ

- Modelová zmluva OECD (článok 9 a článok 12)

Od kedy je povinné viesť transferovú dokumentáciu?

- Pravidlá transferového oceňovania sa od roka 2009 do konca roka 2014 vzťahovali len na **zahraničné závislé osoby**.
- **Tuzemské prepojené** (závislé) subjekty si **do 2014** mohli uskutočňovať transakcie za **akúkoľvek dohodnutú cenu** a navzájom si tak optimalizovať dane, to znamená účelovo si znižovať základ dane.
- S účinnosťou **od 1.1.2015** bola povinnosť rozšírená aj pre tuzemské závislé osoby.

Závislá osoba

- Ekonomické a personálne prepojenie:
 - Účasť osoby alebo subjektu na:
 - ✓ Majetku,
 - ✓ Kontrole,
 - ✓ Vedeníinej osoby alebo subjektu, alebo
 - vzájomný vzťah medzi osobami alebo subjektmi, ktoré sú pod:
 - ✓ Kontrolou
 - ✓ Vedenítej istej osoby, jej blízkej osoby alebo subjektu, alebo
 - v ktorých má táto osoba, jej blízka osoba alebo subjekt priamy alebo nepriamy majetkový podiel.

Závislá osoba

➤ Účast' na **majetku** alebo **kontrole**:

- Najmenej 25% priamy, nepriamy alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní alebo hlasovacích právach, alebo
- Najmenej 25% podiel na zisku,
- Ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50%, všetky osoby alebo subjekty, prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené

➤ Účast' na **vedení**:

- Vzťah členov štatutárnych, dozorných orgánov alebo ďalších obdobných orgánov PO alebo subjektu k tejto PO alebo k subjektu.

➤ **Iné prepojenie**:

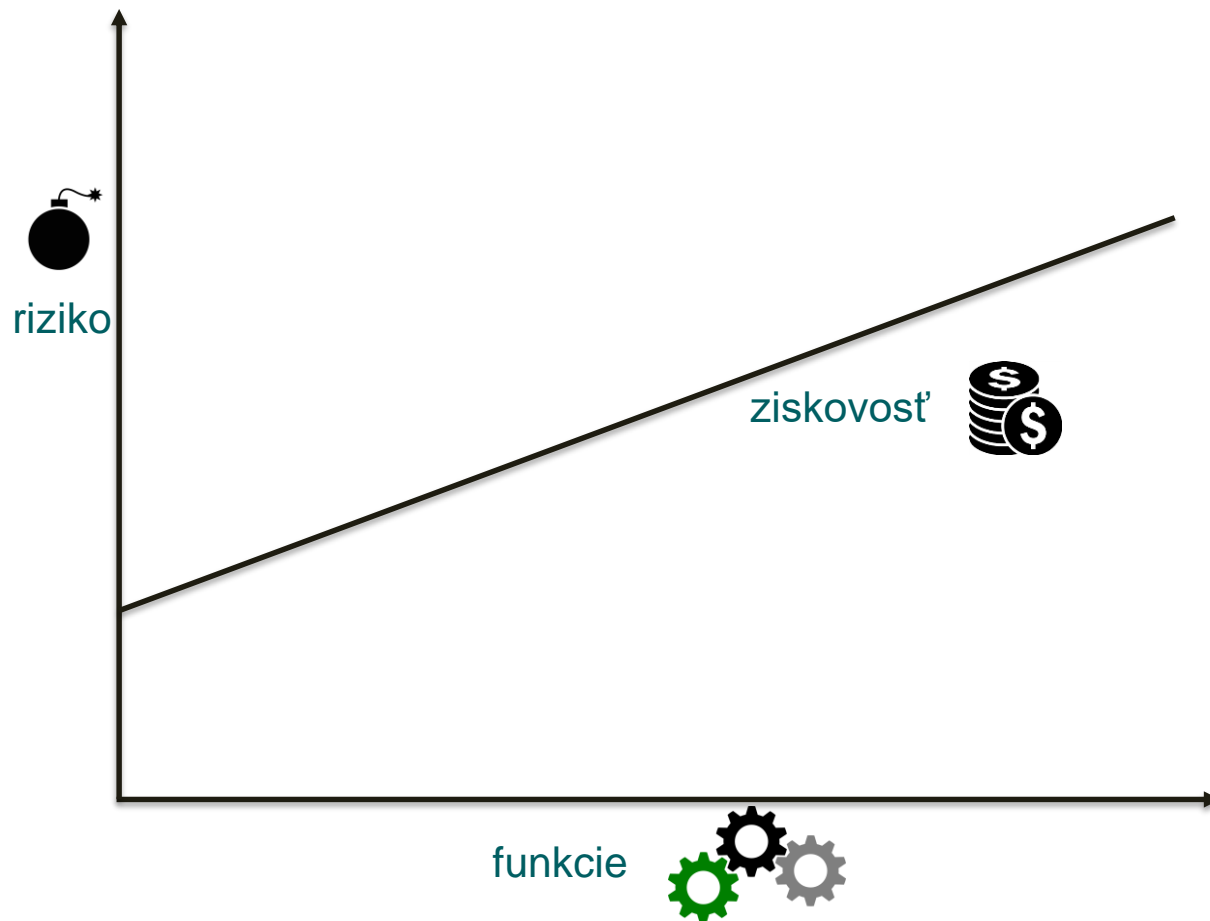
- Právny vzťah alebo iný obdobný vzťah vytvorený na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty

Kontrolovaná transakcia

- **Kontrolovaná transakcia = právny vzťah alebo iný obdobný vzťah** medzi dvomi alebo viacerými závislými osobami, pričom **aspoň jedna z osôb je daňovník s príjmami podľa § 6 alebo právnická osoba**, ktorá dosahuje zdaniteľný príjem (výnos) z činnosti alebo z nakladania s majetkom
- **Kontrolovaná transakcia ≠ prenájom**, z ktorého plynú príjmy podľa § 6 ods. 3, ak ide o **nehnutelnosť nezaradenú do obchodného majetku**, a **nájomcom je fyzická osoba**, ktorá túto nehnuteľnosť **využíva na osobné účely**
- Berie sa do úvahy **skutočný obsah právneho vzťahu alebo iného obdobného vzťahu**

Funkčná a riziková analýza

Funkčná a riziková analýza je kľúčovou analýzou pri stanovení ceny



Funkčný a rizikový profil

- Rozoznávame **tri základné druhy** spoločností s ohľadom na rizikový profil spoločností:
 - Spoločnosť s **obmedzeným** F & R profilom (tzv. spoločnosti vykonávajúce rutinné funkcie)
 - Spoločnosť so **stredným** F & R profilom (tzv. zmiešané spoločnosti)
 - Spoločnosť s **úplným** F & R profilom (tzv. plnohodnotné spoločnosti)

Funkčný a rizikový profil

- **Pri zisťovaní/stanovení transferových cien je potrebné zohľadniť a primerane odmeniť príspevky členov skupiny spojených s tvorbou hodnoty nehmotných statkov**
- **DEMPE analýza** – určenie zodpovedajúcej odmeny za akékoľvek vykonávané funkcie, použité aktíva a nesené riziká vo väzbe na funkciu DEMPE
- Účelom tejto analýzy je určenie subjektov, ktoré majú nárok na časť zodpovedajúcich výnosov z používania nehmotných statkov

Funkčný a rizikový profil

- **Príklad:** spoločnosť, ktorá len financuje výskum a vývoj, by mala mať nižšiu očakávanú návratnosť, než v prípade, že by výskum a vývoj nielen financovala, ale vykonávala nad ním aj kontrolu.
- Za inak rovnakých podmienok by ešte vyššia očakávaná návratnosť mala byť poskytnutá subjektu, ktorý výskum a vývoj financuje, riadi, a navyše aj fyzicky vykonáva.

Analýza porovnateľnosti

- Analýza porovnateľnosti je **klúč k výberu najvhodnejšej metódy transferového oceňovania a pre nastavenie správnej transferovej ceny.**

Používame:

- Interné porovnateľné údaje
 - Príklad: predávam spriaznenej osobe, resp. do skupiny a zároveň aj nezávislým osobám tie isté tovary za porovnateľných podmienok.
- Externé porovnateľné údaje
 - Príklad: verejne dostupné ceny za tovary a služby (internet, cenníky), databázy ako napríklad TP Catalyst, resp. Amadeus, Royalty Range a iné

Analýza porovnateľnosti

- **Porovnateľné = ak medzi podmienkami transakcie nie je zásadný rozdiel alebo ak možno vplyv týchto rozdielov odstrániť**
- **Faktory porovnateľnosti:**
 - Charakteristika predmetu transakcie
 - Miera vykonávaných funkcií, znášaných rizík (vrátane miery využívania majetku)
 - Zmluvné podmienky
 - Ekonomické podmienky
 - Podnikateľské (obchodné) stratégie

Kto musí pripraviť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu?

- S účinnosťou od 1.1.2015 každá tuzemská osoba, ktorá vstupuje do vzťahov so závislými osobami.

- Závislou osobou je:
 - 1) Blízka osoba v zmysle občianskeho práva,
 - 2) Ekonomicky, personálne alebo inak prepojená osoba alebo subjekt,
 - 3) Osoba alebo subjekt, ktorý je na účely konsolidácie súčasťou konsolidovaného celku.

Kedy je potrebné vytvoriť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu?

- Dokumentácia sa spravidla vedie za **každé zdaňovacie obdobie**.
- Opakované kontrolované transakcie s rovnakými členmi → môže sa daňovník odvolať na dokumentáciu za predošlé obdobie (avšak je potrebné aktualizovať objemy transakcií)
- Správca dane alebo Finančné riaditeľstvo je oprávnené **vyzvať** daňový subjekt **na predloženie dokumentácie** kedykoľvek, avšak túto **výzvu** za príslušné zdaňovacie obdobie **možno zaslať najskôr prvý deň nasledujúci po uplynutí lehoty na podanie daňového priznania**.
- Lehota na predloženie **je 15 dní od doručenia výzvy**.

Aké je riziko?

- Sankcia do výšky až 3 000 EUR
 - za nepredloženie dokumentácie na výzvu, t.j. za porušenie povinnosti nepeňažného charakteru
 - + úprava daňového základu
 - + zvýšená pokuta zo zisteného rozdielu základu dane (20%), ak si daňovník pochybenie neuzná a nezaplatí rozdiel vyrubenej dane v stanovenej výške

- **Zahraničné závislé osoby môžu byť kontrolované až 11 rokov**
 - Daňový orgán môže vykonať daňovú kontrolu v lehote až 10 rokov po konci roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, t.j. daňové priznanie môže byť predmetom kontroly až 11 rokov

- **Tuzemské závislé osoby môžu byť kontrolované až 6 rokov**
 - Daňový orgán môže vykonať daňovú kontrolu v lehote až 5 rokov po konci roka, v ktorom vznikla povinnosť podať daňové priznanie, t.j. daňové priznanie môže byť predmetom kontroly až 6 rokov

Aké informácie musí obsahovať dokumentácia?

- Usmernenie Ministerstva financií č. MF/019153/2018-724 rozlišuje s ohľadom na minimálny požadovaný rozsah informácií:
 - **Úplnú dokumentáciu**
 - **Základnú dokumentáciu**
 - **Skrátenú dokumentáciu**
 - **Vyplnenie tabuľky I v rámci formuláru Daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb** (zavedené novým Usmernením)

Metódy transferového oceňovania

- **Metódy transferového oceňovania** → postup ako **vyčísliť rozdiel o ktorý sa líšia ceny** pri transakciách medzi závislými v porovnaní s cenami medzi nezávislými osobami
- SR akceptuje metódy podľa Smernice OECD založené na porovnávaní ceny ako aj metódy založené na porovnávaní zisku
- Metódy sú vymedzené v § 18 ZDP
- Možnosť použiť aj inú metódu, avšak musí byť v súlade s princípom nezávislého vzťahu a jej použitie musí zdôvodnené.

Metódy vychádzajúce z porovnávania ceny

➤ Metóda nezávislej trhovej ceny

- Vychádza z **porovnania ceny** produktu/služby **dohodnutou medzi závislými osobami s cenou** porovnateľného produktu/služby **dohodnutou medzi nezávislými osobami**

+ najspoľahlivejšia a najpreferovanejšia metóda

- nevyhnutná produktová zhoda, resp. vysoký stupeň porovnateľnosti

➤ Kedy použiť?

Transakcie s hmotným a nehmotným majetkom, a finančných transakciách.

Metódy vychádzajúce z porovnávania ceny

➤ **Metóda následného predaja**

- **Vychádza z ceny, za ktorú sa produkt zakúpený od spriaznenej osoby opätovne predá nezávislej osobe. Cena sa následne zníži o obvyklú výšku obchodného rozpätia porovnateľných nezávislých predajcov.**

+ rozdiely v predmete transakcie nevylučujú použitie metódy

- podmienkou je zhoda vo vykonávaných funkciách a znášaných rizikách porovnávaných subjektov

➤ **Kedy použiť?**

Primárne pri distribútoroch produktov.

Metódy vychádzajúce z porovnávanía ceny

➤ **Metóda zvýšených nákladov**

- Nezávislá trhovía cena sa **vypočíta zo skutočných priamych a nepriamych nákladov**, ktoré sa **navýšia o sumu cenovej prirážky**, uplatňovanej tým istým dodávateľom vo vzťahu k nezávislým osobám, alebo o prirážku, ktorú by uplatňovala osoba v porovnateľnom obchode za porovnateľných podmienok.
- + v praxi väčšina dohôd medzi spriaznenými osobami je stanovená na úrovni nákladov navýšenej o prirážku
- je potrebné skúmať porovnateľnosť nákladov ako aj zohľadniť rozdiely vo vlastníctve používaného majetku

➤ **Kedy použiť?**

Najmä pri transakciách, ktorých predmetom je výroba a predaj tovarov.

Metódy vychádzajúce z porovnania zisku

➤ Metóda delenia zisku

- Vychádza z **delenia predpokladaného zisku** dosiahnutého z kontrolovanej transakcie medzi závislými osobami, **aké by očakávali nezávislé osoby** pri dodržaní princípu nezávislého vzťahu.
- + metóda sa nespolieha priamo na najporovnateľnejšie transakcie; externé údaje slúžia hlavne pre odhad hodnoty, akou prispieva každá strana
- hodnotia sa obe strany

➤ Kedy použiť?

V praxi sa využíva pri ***vysoko integrovaných transakciách, keď strany prispievajú unikátnym spôsobom alebo keď vlastní hodnotný nehmotný majetok.***

Metódy vychádzajúce z porovnania zisku

➤ Metóda čistého obchodného rozpätia

➤ Metóda zisťuje výšku ziskovej prirážky zo vzťahu medzi závislými osobami vo vzťahu k stanovenej základni a porovnáva ju so ziskovou prirážkou používanou vo vzťahu k nezávislým osobám.

+ menej citlivá na rozdiely v transakciách, tolerantnejšia k rozdielom funkcií medzi kontrolovanými a nekontrolovanými transakciami

- pre objektívny výsledok je nutné sledovať údaje za viac rokov

➤ Kedy použiť?

Keď sa porovnateľné transakcie významne líšia vo funkciách. Pri transakciách s ťažko dostupnými informáciami. Určuje sa použitím databázy TP Catalyst, Amadeus a pod.

Databázy zamerané na nehmotné statky

Medzi najpoužívanejšie databázy na stanovenie transferovej ceny patrí:

- **RoyaltyRange**
- **RoyaltyStat**
- **KTMine**

Odsúhlasenie metódy správcom dane

- **Daňovník môže požiadať** správcu dane **o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy** ešte pred uskutočnením obchodu avšak najviac na 5 zdaňovacích obdobiach, s možným predĺžením o ďalších 5 rokov.
- Žiadosť sa podáva **písomne**, musí byť doložená príslušnou dokumentáciou (úplnou) a musí byť podaná **najneskôr 60 dní pred začiatkom zdaňovacieho obdobia**, v ktorom sa daná metóda bude uplatňovať.
- **Podanie žiadosti je spoplatnené**
 - Jednostranné odsúhlasenie – 10 000 EUR
 - Odsúhlasenie na základe medzinárodných daňových zmlúv – 30 000 EUR

Odporúčania a tipy na záver

- dôležité pre transferové oceňovanie je určiť príslušný nehmotný majetok s čo najväčšou presnosťou
- Podmienky kontrolovaných transakcií možno nájsť v písomných zmluvách, verejných záznamoch, ako sú registrácie patentov alebo ochranných známk, alebo v korešpondencii a / alebo v ďalšej komunikácii medzi stranami kontrolovanej transakcie

Použité zdroje

- Smernica OECD o transferových cenách pre nadnárodné podniky a daňové správy
- Malý, J., IN: Oceňování průmyslového vlastnictví. nové přístupy, 1. Vyd., C.H. Beck, Praha, r. 2007, s.182
- CONTRACTOR, Farok J., IN: Valuation of intangible assets in global operation, Westport, Conn.: Quorum Books, 2001, ISBN 1567204120
- Molnárová, A., IN: Nehmotné aktiva a přístupy ich oceňovania, Brno University of Technology, Faculty of Business and Management, ISSN:1804-1299, dostupné na: www.emijournal.cz

Ďakujem za pozornosť 😊

JUDr. Ing. Mária Sedliaková
e-mail: Maria.Sedliakova@vgd.eu



Informácie obsiahnuté v prezentácii majú všeobecný charakter a slúžia iba na získanie základného obrazu vo veciach ktorých sa týkajú. Vzhľadom k neustálemu vývoju legislatívy nemusia uvedené informácie odrážať aktuálny právny stav. Spoločnosť VGD SLOVAKIA, s.r.o. nenesie žiadnu zodpovednosť v súvislosti s využívaním týchto informácií. Pre riešenie akejkoľvek konkrétnej otázky odporúčame osloviť priamo našu spoločnosť.

VGD SLOVAKIA s.r.o. Office Bratislava: Moskovská 13 - 811 08 Bratislava - e-mail: vgd.bratislava@vgd.eu - tel: +421 2 6720 22 10 - vgd.eu
