



Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Informácia k úprave základu dane pri obchodných transakciách závislých osôb

S účinnosťou od **1.1.2015** sa pravidlá transferového oceňovania, ktoré sa do 31.12.2014 vzťahovali len na zahraničné závislé osoby, rozšírili aj na tuzemské závislé osoby. Metódy, ktoré sa používajú pri porovnávaní podmienok dohodnutých **pri obchodných transakciách závislých osôb a podmienok, ktoré by medzi sebou dohodli nezávislé osoby v porovnateľných obchodných alebo finančných vzťahoch za porovnateľných okolností** a s tým súvisiaca dokumentácia uplatňovaná medzi zahraničnými závislými osobami, sa od 1.1.2015 použijú aj v prípade tuzemských závislých osôb.

Závislou osobou je podľa § 2 písm. n) zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon“):

- blízka osoba alebo
- ekonomicky alebo personálne prepojená osoba, alebo
- inak prepojená osoba.

Blízkou osobou je podľa § 116 Občianskeho zákonníka príbuzný v priamom rade, súrodenec a manžel; iné osoby v pomere rodinnom alebo obdobnom sa pokladajú za osoby sebe navzájom blízke, ak by ujmu, ktorú utrpela jedna z nich, druhá dôvodne pociťovala ako vlastnú ujmu. Stupeň príbuzenstva dvoch osôb sa určuje podľa počtu zrodení, ktorými v priamom rade pochádza jedna od druhej a v pobočnom rade obidve od najbližšieho spoločného predka.

Ekonomickým alebo personálnym prepojením sa rozumie účasť osoby na majetku, kontrole alebo vedení inej osoby alebo vzájomný vzťah medzi osobami, ktoré sú pod kontrolou alebo vedením tej istej osoby alebo v ktorých má táto osoba priamy alebo nepriamy majetkový podiel, pričom účasťou na

- majetku alebo kontrole sa rozumie viac ako 25 % priamy alebo nepriamy podiel alebo nepriamy odvodený podiel na základnom imaní alebo na hlasovacích právach, pričom nepriamy podiel sa vypočíta súčinom percentuálnej výšky priamych podielov vydelených stomi a takto vypočítaný výsledok sa vynásobí stomi a nepriamy odvodený podiel sa vypočíta súčtom nepriamych podielov; nepriamy odvodený podiel sa použije len na výpočet výšky účasti jednej osoby na majetku alebo kontrole inej osoby, ak táto jedna osoba má účasť na majetku alebo kontrole niekoľkých osôb, z ktorých každá má účasť na majetku alebo kontrole tej istej inej osoby; ak výška nepriameho odvodeného podielu presahuje 50 %, všetky osoby,

prostredníctvom ktorých sa jeho výška počítala, sú ekonomicky prepojené bez ohľadu na skutočnú výšku ich podielu,

- vedení sa rozumie vzťah členov štatutárnych orgánov alebo členov dozorných orgánov obchodnej spoločnosti alebo družstva k tejto obchodnej spoločnosti alebo družstvu.

Iným prepojením sa rozumie obchodný vzťah vytvorený predovšetkým na účel zníženia základu dane alebo zvýšenia daňovej straty.

Podľa § 17 ods. 5 zákona súčasťou základu dane závislej osoby je aj rozdiel, o ktorý sa ceny pri vzájomných obchodných vzťahoch závislých osôb líšia od cien používaných medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch, pričom tento rozdiel znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu. **Uvedenú úpravu základu dane je potrebné uplatniť u toho daňovníka, ktorý zisťuje základ dane podľa § 17 až § 29 zákona. Táto povinnosť sa nevzťahuje na fyzickú osobu, ktorá zisťuje základ dane podľa § 7 alebo podľa § 8 zákona, t. j. na fyzickú osobu s príjmami z kapitálového majetku a s ostatnými príjmami.**

Poznámka: Ustanovenie § 17 ods. 5 zákona týkajúce sa úpravy základu dane sa v prípade fyzickej osoby vzťahuje na fyzickú osobu s príjmami podľa § 6 ods. 1 a 2 zákona, t. j. s príjmami z podnikania a z inej samostatnej zárobkovej činnosti, s príjmami z prenájmu nehnuteľností podľa § 6 ods. 3 zákona a tiež na fyzickú osobu s príjmami podľa § 6 ods. 4 zákona, t. j. s príjmami z použitia diela a použitia umeleckého výkonu.

Na zistenie rozdielu podľa § 17 ods. 5 zákona použije daňovník metódu uvedenú v § 18 ods. 2 alebo 3, alebo ich vzájomnú kombináciu, alebo iné metódy, ktorých použitie je v súlade s princípom nezávislého vzťahu. **O použitej metóde je daňovník povinný viesť dokumentáciu, ktorej obsah určilo Ministerstvo financií Slovenskej republiky usmernením č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona (ďalej len „usmernenie“), ktoré bolo zverejnené vo Finančnom spravodajcovi č. 5/2015.** Toto usmernenie sa pri tuzemských závislých osobách použije za zdaňovacie obdobia začínajúce najskeôr 1.1.2015.

Upozornenie: Zmluvná strana obchodnej transakcie medzi závislými osobami, ktorá zisťuje základ dane podľa § 17 až § 29 zákona, je povinná viesť dokumentáciu ku kontrolovaným transakciám (t. j. transakciám medzi závislými osobami) v rozsahu určenom usmernením bez ohľadu na to, či dochádza u nej k úprave základu dane podľa § 17 ods. 5 zákona alebo nie. Dokumentácia sa vedie len pre kontrolované transakcie.

Účelom dokumentácie je zdokumentovať proces ocenenia vzájomných obchodných vzťahov daňovníka vrátane cien za poskytnuté služby, pôžičky a úvery (kontrolované transakcie) a iné skutočnosti, ktoré majú na oceňovanie týchto transakcií vplyv. Dokumentácia predstavuje súbor informácií, údajov a skutočností, ktoré preukazujú a vysvetľujú spôsob tvorby cien daňovníka v kontrolovaných transakciách.

Skrátenú dokumentáciu v rozsahu uvedenom v článku 3 usmernenia vedú:

- fyzické osoby,
- mikro účtovné jednotky,

- daňovníci, ktorí uskutočňujú tuzemské kontrolované transakcie (t.j. transakcie so závislými osobami, ktoré sú daňovníkmi s neobmedzenou daňovou povinnosťou, okrem transakcií vo vzťahu k stálym prevádzkarňam týchto daňovníkov umiestnených v zahraničí; ak títo daňovníci uskutočňujú aj zahraničné kontrolované transakcie (t.j. transakcie so závislými osobami, ktoré sú daňovníkmi s obmedzenou daňovou povinnosťou) a prípadne transakcie so stálymi prevádzkarňami daňovníkov s neobmedzenou daňovou povinnosťou, ktoré sú umiestnené v zahraničí), uplatní sa toto pravidlo len na časť dokumentácie vo vzťahu k tuzemským kontrolovaným transakciám,
- daňovníci vymedzení v § 22a ods. 1 až 3) zákona č. 431/2002 Z. z. o účtovníctve v znení neskorších predpisov (ďalej len „zákon o účtovníctve“) pre transakcie s inými osobami vymedzenými v § 22a zákona o účtovníctve

Úplnú dokumentáciu v rozsahu uvedenom v článku 5 usmernenia vedú:

- daňovníci vykazujúci výsledok hospodárenia podľa IFRS s výnimkou daňovníkov uvedených v článku 2 bode 3 písm. b) a c) usmernenia,
- daňovníci, ktorí uskutočňujú transakcie so závislými osobami, ktoré sú daňovníkmi nezmluvného štátu, okrem daňovníkov podľa článku 2 bodu 3 písm. a) usmernenia; ak títo daňovníci uskutočňujú transakcie aj vo vzťahu k závislým osobám, ktoré sú daňovníkmi zo zmluvného štátu, uplatní sa toto pravidlo len na časť dokumentácie vo vzťahu k transakciám s daňovníkmi nezmluvného štátu,
- daňovníci, ktorí žiadajú správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení metódy ocenenia,
- daňovníci, ktorí žiadajú o úpravu základu dane, s výnimkou daňovníkov, ktorí žiadajú úpravu základu dane z príjmov vo vzťahu k tuzemským kontrolovaným transakciám,
- daňovníci, ktorí v zdaňovacom období od základu dane odpočítavajú daňovú stratu prevyšujúcu sumu 300 000 eur a taktiež daňovníci, ktorí za dve po sebe nasledujúce zdaňovacie obdobia od základu dane odpočítavajú daňovú stratu prevyšujúcu sumu 400 000 eur, s výnimkou daňovníkov uvedených v článku 2 bode 3 písm. c) usmernenia,
- daňovníci, ktorí v zdaňovacom období uplatňujú úľavu na dani.

Základnú dokumentáciu v rozsahu uvedenom v článku 4 usmernenia vedú všetci ostatní daňovníci.

Na zistenie rozdielu podľa § 17 ods. 5 zákona možno použiť metódy definované v ustanovení § 18 ods. 2 a 3 zákona, a **to tradičné transakčné metódy**, medzi ktoré patria

- metóda nezávislej trhovej ceny,
- metóda následného predaja a
- metóda zvýšených nákladov

a **transakčné ziskové metódy**, ktorými sú

- metóda delenia zisku a
- metóda čistého obchodného rozpätia.

Pri výbere príslušnej metódy transferového oceňovania je potrebné zamerať sa na nájdenie najvhodnejšej metódy pre konkrétny prípad, najmä s prihliadnutím na špecifiká príslušnej

transakcie. K aplikácii metód transferového oceňovania vydalo Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky metodický pokyn, ktorý je zverejnený na internetovej stránke finančnej správy v časti Daňoví a colní špecialisti - Dane - Metodické pokyny - Medzinárodné zdaňovanie

https://www.financnasprava.sk/_img/pfsedit/Dokumenty_PFS/Profesionalna_zona/Dane/Metodicke_pokyny/Medzinarodne_zdanovanie/MP_k_uplatnovaniu_metod_TP.pdf

Tento metodický pokyn možno využiť aj v prípade obchodných transakcií medzi tuzemskými závislými osobami.

Poznámka: Daňovník môže písomne požiadať správcu dane o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy na zistenie rozdielu podľa § 17 ods. 5 zákona, a to **najneskôr 60 dní pred začiatkom zdaňovacieho obdobia**, počas ktorého sa odsúhlasená metóda ocenenia bude uplatňovať. Prílohou k žiadosti je úplná dokumentácia vedená rozsahu podľa usmernenia. Vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy **podlieha úhrade** podľa § 53c ods. 1 písm. a) resp. písm. b) zákona č. 563/2009 Z. z. o správe daní (daňového poriadku) v znení neskorších predpisov.

Príklady:

Príklad č. 1 – poskytnutie bezúročnej pôžičky obchodnej spoločnosti od spoločníka (konateľ'a) tejto obchodnej spoločnosti

Fyzická osoba poskytla v marci 2015 spoločnosti s ručením obmedzeným, v ktorej je spoločníkom a konateľom, bezúročnú pôžičku. Je táto fyzická osoba v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za rok 2015 povinná upraviť základ dane o úrok z pôžičky vo výške úroku obvyklého na trhu ?

Odpoveď

Ustanovenie § 17 ods. 5 zákona sa vzťahuje iba na fyzickú osobu, ktorá vykazuje základ dane podľa § 17 až § 29 zákona. Ak by úroky z poskytnutej pôžičky predstavovali pre fyzickú osobu príjem z kapitálového majetku, ktorý podlieha dani z príjmov podľa § 7 zákona, fyzickej osobe nevzniká povinnosť postupovať podľa § 17 ods. 5 zákona a základ dane zvýšiť o výšku obvyklého úroku na trhu. Nakoľko sa jedná o obchodnú transakciu medzi závislými osobami, obchodná spoločnosť je povinná viesť dokumentáciu podľa §18 zákona, nakoľko vykazuje základ dane podľa § 17 až § 29 zákona o dani z príjmov.

Príklad č. 2 – poskytnutie bezúročnej pôžičky spoločníkovi (konateľ'ovi) obchodnej spoločnosti od tejto obchodnej spoločnosti

Spoločnosť s ručením obmedzeným poskytla svojmu spoločníkovi a konateľ'ovi bezúročnú pôžičku. Ktorá zmluvná strana je povinná upraviť základ dane podľa § 17 ods. 5 zákona?

Odpoveď

Úprava základu dane podľa § 17 ods. 5 zákona sa vzťahuje na toho daňovníka, ktorý si znížil základ dane alebo zvýšil daňovú stratu z dôvodu použitia iných cien medzi závislými osobami ako medzi nezávislými osobami v porovnateľných obchodných vzťahoch. Keďže obchodná spoločnosť poskytla bezúročnú pôžičku závislej osobe, na túto obchodnú spoločnosť sa vzťahuje ustanovenie § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov a povinnosť úpravy základu dane, ako aj povinnosť vedenia dokumentácie podľa § 18 zákona.

U spoločníka spoločnosti ako u zamestnanca sa poskytnutím bezúročnej pôžičky jedná o nepenažný príjem podliehajúci dani z príjmov zo závislej činnosti, ktorý je obchodná spoločnosť ako platiteľ dane z príjmov zo závislej činnosti povinná spoločníkovi zdať vo výške úrokov obvyklých na trhu, a to v mesiaci poskytnutia pôžičky spôsobom podľa § 35 zákona.

Príklad č. 3 – poskytovanie služieb medzi podnikateľmi

Manželia vykonávajúci podnikateľskú činnosť na základe vydaného živnostenského oprávnenia si medzi sebou navzájom poskytujú služby, ktoré si fakturujú. Vzťahuje sa aj na týchto podnikateľov transferové oceňovanie a úprava základu dane podľa § 17 ods. 5 zákona v zdaňovacom období 2015?

Odpoveď

Nakoľko sa jedná o daňovníkov vykonávajúcich podnikateľskú činnosť, ktorí vykazujú základ dane podľa § 17 až § 29 zákona a sú blízkymi osobami, na ich obchodné transakcie sa vzťahuje ustanovenie § 17 ods. 5 zákona. V tomto prípade je potrebné, aby každý z manželov viedol v roku 2015 dokumentáciu o použitej metóde ocenenia obchodnej transakcie v rozsahu určenom usmernením.

Príklad č. 4 - prenájom nehnuteľnosti obchodnej spoločnosti

Fyzická osoba, ktorá je spoločníkom a konateľom spoločnosti s ručením obmedzeným, uzatvorila v roku 2015 s touto spoločnosťou nájomnú zmluvu na prenájom nehnuteľnosti na obchodné účely. Príjmy z prenájmu nehnuteľnosti fyzická osoba zdaňuje podľa § 6 ods. 3 zákona. Vzťahujú sa na túto fyzickú osobu ustanovenia § 17 ods. 5 a § 18 zákona?

Odpoveď

Pri prenájme nehnuteľnosti medzi fyzickou osobou a právnickou osobou, ktoré sú závislými osobami (ekonomicky, personálne alebo inak prepojené osoby), sa jedná o obchodnú transakciu medzi osobami, ktoré zisťujú základ dane podľa § 17 až § 29 zákona, a z toho dôvodu sa na tieto osoby vzťahuje ustanovenie § 17 ods. 5, ako aj § 18 zákona účinného od 1.1.2015. Obidve zmluvné strany sú povinné viesť dokumentáciu v rozsahu určenom usmernením.

Príklad č. 5 - predaj hnutel'nej veci medzi nepodnikateľmi

Fyzická osoba s príjmami zo závislej činnosti (nepodnikateľ) predala v roku 2015 svojmu bratovi osobný automobil za cenu nižšiu ako je cena obvyklá na trhu. Vzniká tejto fyzickej osobe povinnosť rozdiel ceny z predaja automobilu dodať v daňovom priznaní k dani z príjmov fyzickej osoby za zdaňovacie obdobie 2015, keďže obchodná transakcia sa vykonala medzi blízkymi osobami?

Odpoveď

Nakoľko sa jedná o obchodnú transakciu medzi blízkymi osobami, ktoré nevykonávajú podnikateľskú alebo inú samostatnú zárobkovú činnosť, teda obidve zmluvné strany sú fyzické osoby nepodnikatelia, pričom príjem z predaja automobilu spadá do ostatných príjmov zdaňovaných podľa § 8 zákona o dani z príjmov, pri tejto obchodnej transakcii sa neuplatňuje postup podľa § 17 ods. 5 zákona o dani z príjmov. Obidve fyzické osoby nie sú povinné viesť dokumentáciu podľa § 18 zákona.

Príklad č. 6 - predaj hnutel'nej veci medzi spoločníkom a obchodnou spoločnosťou

Fyzická osoba s príjmami z podnikania vyradila z obchodného majetku pracovný stroj v dôsledku jeho predaja spoločnosti s ručením obmedzeným, v ktorej je spoločníkom. Vzťahuje sa na fyzickú osobu ako predávajúceho povinnosť úpravy základu dane podľa § 17 ods. 5 zákona?

Odpoveď

Pokiaľ sa jedná o obchodnú transakciu medzi závislými osobami, na túto transakciu je potrebné uplatniť ustanovenie § 17 ods. 5 zákona a upraviť základ dane o rozdiel, o ktorý sa cena pri tejto obchodnej transakcii medzi spoločníkom a obchodnou spoločnosťou líši od ceny používanej medzi nezávislými osobami v porovnateľnom obchodnom vzťahu. Uvedenú úpravu základu dane je potrebné uplatniť u tej zmluvnej strany, ktorá zisťuje základ dane podľa § 17 až § 29 zákona a ktorá si znížila základ dane alebo zvýšila daňovú stratu. Obidve strany zmluvnej transakcie sú povinné viesť dokumentáciu v rozsahu určenom usmernením.

Príklad č. 7 - predaj nehnuteľnosti obchodnou spoločnosťou nepodnikateľovi

Obchodná spoločnosť predala nehnuteľnosť svojmu jedinému spoločníkovi, ktorý je fyzickou osobou, za cenu nižšiu ako je cena obvyklá na trhu. Vzťahuje sa na obchodnú spoločnosť ako na predávajúceho povinnosť úpravy základu dane podľa § 17 ods. 5 zákona?

Odpoveď

Keďže sa jedná o obchodnú transakciu medzi závislými osobami, na obchodnú spoločnosť sa vzťahuje povinnosť úpravy základu dane podľa § 17 ods. 5 zákona. Táto obchodná spoločnosť je povinná viesť aj dokumentáciu podľa § 18 zákona o dani z príjmov.

Spoločník spoločnosti dosiahol kúpou nehnuteľnosti za cenu nižšiu, ako je cena obvyklá na trhu, nepeňažný príjem v súvislosti s výkonom závislej činnosti vo výške rozdielu medzi cenou dohodnutou v kúpnej zmluve a cenou obvyklou na trhu, ktorý podlieha dani z príjmov zo závislej činnosti podľa § 5 ods. 1 písm. a) resp. písm. b) zákona. Tento nepeňažný príjem spoločníka je povinná zdaniť obchodná spoločnosť ako platiteľ dane.

Vypracovalo: Finančné riaditeľstvo SR
Odbor podpory a služieb pre verejnosť
Február 2016