

# Webinár: Transfer pricing

Ing. Mgr. Vladimír Kovár  
Director

4. Máj 2023

# Agenda

## Transfer pricing webinár:

- ❖ **Novela ZDP od 01.01.2023 v oblasti transfer pricingu + príklady**
- ❖ **Nové TPD usmernenie Ministerstva financií platné od roku 2023**
- ❖ **APA (APA – Advance pricing agreement) na Slovensku**
- ❖ **Skúsenosti z daňových kontrol**



# Legislatíva

- Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov („ZDP“)
- Usmernenie Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/020061/2022-724 o určení obsahu dokumentácie („TPD Usmernenie“)



# Novela Zákona ZDP účinná od 01.01.2023 v oblasti transferového oceňovania



# Oblasť transferového oceňovania

## Podiely blízkych osôb pre účely prepojenosti

- *v prípade podielov blízkych osôb sa budú podiely spočítavať a ak ich súčet bude najmenej 25%, budú sa subjekty považovať za ekonomicky prepojené.*

### Príklad:

*Ak má manžel podiel 100% v spoločnosti A, 15% v spoločnosti B a manželka má podiel 15% v spoločnosti B. Podľa doterajšieho znenia spoločnosti A a B neboli prepojené, na základe nového ustanovenia sa už považujú za prepojené spoločnosti.*



# Oblasť transferového oceňovania

Doplnenie ustanovenia, ktoré rieši situáciu daňovníka, ktorý nemá nastavené transferové ceny na princípe nezávislej ceny a nachádza sa mimo vnútrokvartilového rozpätia na základe zistení v daňovej kontrole (§ 18 ods. 1).

V takomto prípade **môže správca dane dorubiť daň z príjmov podľa strednej hodnoty (mediánu) zistených nezávislých porovnateľných hodnôt.**

Ak daňovník preukáže v daňovej kontrole, že vzhľadom na okolnosti je vhodnejšia úprava na inú hodnotu v rámci rozpätia nezávislých hodnôt, základ dane sa upraví podľa tejto hodnoty.

# Príklady na výnosové transakcie

Finančné údaje Spoločnosti A v roku 2023:

Celkové tržby: 1 335 000 eur

Náklady na hospodársku činnosť: 1 260 000 eur

EBIT: 75 000 eur

NCP: 5,95 %

V roku 2023 firma A predala výrobky rakúskej závislej osobe B v sume 1 335 000 eur so ziskovou prirážkou 5,95 %. Pre overenie súladu ziskovej prirážky si Spoločnosť vypracovala analýzu porovnateľnosti s použitím metódy TNMM.

Správca dane otvoril daňovú kontrolu za rok 2023. Nakoľko spoločnosť mala vypracovanú analýzu porovnateľnosti, podľa ktorej sa zisková prirážka 5,95 % nachádza v rámci interkvartilového rozpätia porovnateľných ziskových prirážok, t.j. medzi 1,75 % až 11,36 %, správca dane považoval ziskovú prirážku za trhovú a nedorubil Spoločnosť A na strednú hodnotu (medián).

## Výsledky analýzy porovnateľnosti:

	NCP 2022	NCP 2021	NCP 2020	3- ročný priemer
Spoločnosť 1	11,24%	10,66%	3,95%	8,62%
Spoločnosť 2	38,76%	8,89%	5,67%	17,77%
Spoločnosť 3	3,80%	0,82%	3,17%	2,60%
Spoločnosť 4	2,36%	1,17%	1,73%	1,75%
Spoločnosť 5	15,70%	11,85%	24,75%	17,43%
Spoločnosť 6	14,93%	8,65%	10,50%	11,336%
Spoločnosť 7	6,83%	6,15%	5,57%	6,18%
Spoločnosť 8	-6,40%	4,70%	2,57%	0,29%
Spoločnosť 9	1,11%	1,51%	1,12%	1,25%
Minimum	- 6,40%	0,82%	1,12%	0,29%
Dolný kvartil	2,36%	1,51%	2,57%	1,75%
Medián	6,83%	6,15%	3,95%	6,18%
Horný kvartil	14,93%	8,89%	5,67%	11,36%
Maximum	38,76%	11,85%	24,75%	17,77%
Vzorka porovnateľných spoločností	9	9	9	9

# Príklady na výnosové transakcie

Finančné údaje Spoločnosti A v roku 2023:

Výnosy z poskytnutia služieb: 1 335 000 eur

Náklady na hospodársku činnosť: 1 300 000 eur

EBIT: 35 000 eur

NCP: 2,7 %

V roku 2023 firma A poskytla služby rakúskej závislej osobe B v sume 1 335 000 eur so ziskovou prirážkou 2,7%. Spoločnosť A nemala vypracovanú analýzu porovnateľnosti. Správca dane otvoril daňovú kontrolu za rok 2023 a pre overenie trhovej úrovne ziskovej prirážky si vypracoval vlastnú analýzu porovnateľnosti.

Výsledky analýzy porovnateľnosti správcu dane:

	2022	2021	2020	3- ročný priemer
Minimum	- 6,40%	0,82%	1,12%	0,29%
Dolný kvartil	2,36%	1,51%	2,57%	1,75%
Medián	6,83%	6,15%	3,95%	6,18%
Horný kvartil	14,93%	8,89%	5,67%	11,36%
Maximum	38,76%	11,85%	24,75%	17,77%
Vzorka porovnateľných spoločností	9	9	9	9

Správca dane otvoril daňovú kontrolu za rok 2023. Nakoľko spoločnosť NEmala vypracovanú analýzu porovnateľnosti, podľa ktorej sa zisková prirážka 2,7 % nachádza v rámci interkvartilového rozpätia porovnateľných ziskových prirážok, správca dane považoval ziskovú prirážku za NEtrhovú a dorubil Spoločnosť A na strednú hodnotu (medián), podľa vlastnej analýzy porovnateľnosti.



# Príklady na nákladové transakcie

Finančné údaje Spoločnosti A v roku 2023:

Celkové tržby: 1 289 000 eur

Náklady na hospodársku činnosť: 1 180 000 eur

EBIT: 109 000 eur

NCP: 9,23 %

V roku 2023 firma A kúpila výrobky od rakúskej závislej osoby B za 1 289 000 eur. Pri tejto transakcii uplatnila spoločnosť B ziskovú prirážku 9,23%. Pre overenie súladu ziskovej prirážky si Spoločnosť vypracovala analýzu porovnateľnosti s použitím metódy TNMM.

Výsledky analýzy porovnateľnosti:

	2022	2021	2020	3- ročný priemer
Minimum	- 6,40%	0,82%	1,12%	0,29%
Dolný kvartil	2,36%	1,51%	2,57%	1,75%
Medián	6,83%	6,15%	3,95%	6,18%
Horný kvartil	14,93%	8,89%	5,67%	11,36%
Maximum	38,76%	11,85%	24,75%	17,77%
Vzorka porovnateľných spoločností	9	9	9	9

Správca dane otvoril daňovú kontrolu za rok 2023. Nakoľko spoločnosť mala vypracovanú analýzu porovnateľnosti, podľa ktorej sa zisková prirážka 9,23 % nachádza v rámci interkvartilového rozpätia porovnateľných prirážok, t.j. medzi 1,75 % až 11,36 %, správca dane považoval ziskovú prirážku za trhovú a neuplatnil žiadnu úpravu základu dane Spoločnosti A.

# Príklady na nákladové transakcie

Finančné údaje Spoločnosti A v roku 2023:

Celkové tržby: 1 200 000 eur

Náklady na hospodársku činnosť: 1 180 000 eur

EBIT: 20 000 eur

V roku 2023 firma A prijala služby od rakúskej závislej osoby B za 1 180 000 eur. Pri tejto transakcii uplatnila spoločnosť B ziskovú prirážku 9,23%. Spoločnosť B vykázala v súvislosti s uvedenou transakciou náklady 1 080 289 eur. Spoločnosť A nemala vypracovanú analýzu porovnateľnosti. Správca dane otvoril daňovú kontrolu za rok 2023 a pre overenie trhovej úrovne ziskovej prirážky si vypracoval vlastnú analýzu porovnateľnosti

Výsledky analýzy porovnateľnosti správcu dane:

	2022	2021	2020	3- ročný priemer
Minimum	- 6,40%	0,82%	1,12%	0,29%
Dolný kvartil	2,36%	1,51%	2,57%	1,75%
Medián	6,83%	6,15%	3,95%	6,18%
Horný kvartil	14,93%	8,89%	5,67%	11,36%
Maximum	38,76%	11,85%	24,75%	17,77%
Vzorka porovnateľných spoločností	9	9	9	9

Správca dane otvoril daňovú kontrolu za rok 2023. Nakoľko spoločnosť NE mala vypracovanú analýzu porovnateľnosti, podľa ktorej sa zisková prirážka 9,23 % nachádza v rámci interkvartilového rozpätia porovnateľných prirážok, správca dane považoval ziskovú prirážku za NETrhovú a príliš vysokú a následne uskutočnil úpravu cien v rámci predmetnej transakcie, tak aby zisková prirážka spoločnosti B bola na úrovni mediánu, t.j. EBIT vykázanej spoločnosťou A mal byť vyšší.

# Oblasť transferových cien

## Možnosť predložiť **dokumentáciu k transferovému oceňovanou aj v cudzom jazyku**

- *Novela ZDP umožňuje predložiť transferovú dokumentáciu správcovi dane aj v cudzom jazyku. Doteraz to bolo možné len na vopred podanú žiadosť daňovníka. Zároveň stále zostáva možnosť pre správcu dane vyzvať daňovníka, aby predložil dokumentáciu aj v slovenskom jazyku.*

## Doplnenie odvolávky na **smernicu OECD o transferom oceňovaní** pre nadnárodné spoločnosti – výkladová pomôcka v oblasti TP

- *ide o snahu čiastočne vyriešiť problém záväznosti uplatňovania smernice OECD v praxi a pri uplatňovaní záverov z daňových kontrol pri transferovom oceňovaní.*

# Oblasť transferových cien

## Doplnenie definície „významnej kontrolovanej transakcie“

- *právny vzťah alebo iný obdobný vzťah, na základe ktorého závislá osoba dosiahne zdaniteľný príjem (výnos) alebo daňový výdavok v príslušnom zdaňovacom období v hodnote prevyšujúcej 10 000 Eur. Za významný sa považuje aj úver alebo pôžička s istinou nad 50.000 Eur.*

# Nové TP usmernenie Ministerstva financií platné od roku 2023



# Zmeny v TP Usmernení 2023

- Reflektuje novelu ZDP účinnú od 01.01.2023
- **Významné transakcie sa pre účely stanovenia rozsahu dokumentačnej povinnosti posudzujú často rovnako ako doteraz**, t.j. podľa toho či spĺňajú charakteristiky významnosti podľa účtovných predpisov
- Ak ma daňovník vypracovaný **tzv. skupinový „Master file“ podľa podmienok úplnej dokumentácie nemusí vypracovávať všeobecnú skupinovú časť dokumentácie**
  - Stačí Master file + osobitná (špecifická) časť dokumentácie
- **Povinnosť viesť dokumentáciu v skrátenom rozsahu** (ak ide o významnú kontrolovanú transakciu podľa účtovníctva) pre:
  - Daňovníkov, ktorí vykázali daňovú stratu
  - Daňovníkov, ktorí si uplatňujú odpočet daňovej straty
  - **Daňovníkov, ktorých obrat za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov dosiahol 49 790 EUR**

# Zmeny v TP Usmernení 2023

- **Povinnosť viesť dokumentáciu k transferovému oceňovaniu pre transakciu úveru a pôžičky vždy** bez ohľadu na vplyv na základ dane príjmov daňovníka

## Obsah skrátenej transferovej dokumentácie od roku 2023

- je tiež uvedený v prílohe TP Usmernenia v tabuľkovej podobe
  - je potrebné uvádzať nielen vymenované druhy transakcií, ale aj tzv. „ostatné transakcie so závislou osobou“ !
- **TP Usmernenie sa vzťahuje na vypracovanie dokumentácie k transferovému oceňovaniu pre finančný rok 2023 a nasledujúce**

# Významná kontrolovaná transakcia

- Typy dokumentácie k transferovému oceňovaniu:
- **Úplná dokumentácia:**
  - IFRS subjekty – významné cezhraničné transakcie alebo skupina cezhraničných transakcií **podľa účtovníctva**
  - transakcia nad 10 mil. eur - pre významné cezhraničné transakcie
  - cezhraničné významné transakcie (**podľa účtovníctva**) s nezmluvnými štátmi
  - APA (§ 18 ods. 4 -10 ZDP)
  - cezhraničná korešpondujúca úprava (§ 17 ods. 6 ZDP)
  - MAP (článok 25 zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia)
  - úľava na dani – pre významné cezhraničné transakcie **podľa účtovníctva**
- **Skrátená dokumentácia:**
  - Pre významné transakcie **podľa účtovníctva**
    - Daňovník v strate
    - Daňovník si uplatňuje odpočet straty
    - Daňovník, ktorého obrat za najviac 12 predchádzajúcich po sebe nasledujúcich kalendárnych mesiacov dosiahol 49 790 EUR
  - Pre transakcie u daňovníka, ktorý uplatňuje daňovú úľavu
- Tabuľka I v daňovom priznaní k dani z príjmov:

## Základná dokumentácia:

- Výnosy nad 8 mil. eur – pre významné cezhraničné transakcie **podľa účtovníctva**
- Transakcia nad 1 mil. eur – pre cezhraničné transakcie
- Úľava na dani – pre významné tuzemské transakcie **podľa účtovníctva**
- Pre transakcie s nezmluvnými štátmi



# Príklad na významnosť transakcie

**Príklad:** Slovenská firma A v roku 2023 vykázala v účtovnej závierke tržby v sume 90 000 000 eur. Významnosť firmy A v roku 2023 je 1 % z tržieb = 900 000 eur. V roku 2023 slovenská firma A uskutočnila nasledovné transakcie so závislými osobami:

	Typ transakcie	Suma transakcie
Transakcia č.1	Predaj tovaru do zahraničia	10 000 000 eur
Transakcia č.2	Licenčné poplatky do zahraničia	1 200 000 eur
Transakcia č.3	Úver zo zahraničia	910 000 eur
Transakcia č.4	Nákup tovaru zo Slovenska	12 000 eur
Transakcia č.5	Prijaté služby zo zahraničia	8 000 eur

**Otázka:** Aký druh dokumentácie by mala slovenská firma A vypracovať pre jednotlivé transakcie?

	Typ transakcie	Suma transakcie	Typ dokumentácie	Odôvodnenie
Transakcia č.1	Predaj tovaru do zahraničia	11 000 000 eur	Úplná dokumentácia	Významná transakcia nad 10 mil. eur
Transakcia č.2	Licenčné poplatky do zahraničia	1 200 000 eur	Základná dokumentácia	Významná transakcia nad 1 mil. eur
Transakcia č.3	Úver zo zahraničia	910 000 eur	Skrátená dokumentácia	Významná transakcia podľa účtovníctva
Transakcia č.4	Nákup tovaru zo Slovenska	12 000 eur	Tabuľka I DPPO priznania	Nevýznamná transakcia podľa účtovníctva avšak nad 10 000 eur podľa ZDP
Transakcia č.5	Prijaté služby zo zahraničia	8 000 eur	Tabuľka I DPPO priznania	Nevýznamná transakcia pod 10 000 eur

# Významná kontrolovaná transakcia – príklady z praxe

## Typ dokumentácie: Úplná dokumentácia

**Príklad:** Rakúska firma A v roku 2023 predala slovenskej firme B (obe spoločnosti sú súčasťou nadnárodnej skupiny) tovar v celkovej sume 15 mil. eur so ziskovou prirážkou 6%. Spoločnosť B v tomto prípade musí mať k dispozícii vypracovanú úplnú dokumentáciu k transferovému oceňovaniu vrátane vypracovanej analýzy porovnateľnosti, ktorá preukáže, že dohodnutá odmena je trhová.



# Významná kontrolovaná transakcia – príklady z praxe

## Typ dokumentácie: Základná dokumentácia

**Príklad:** Slovenská firma A vyplatila v roku 2023 nemeckej firme B licenčný poplatok v sume 2 mil. eur (obe spoločnosti sú súčasťou nadnárodnej skupiny). Firma A v tomto prípade musí mať k dispozícii vypracovanú základnú dokumentáciu. Napriek tomu, že usmernenie Ministerstva financií nevyžaduje, aby mala firma A k dispozícii analýzu porovnateľnosti, odporúčame firme A mať takúto analýzu porovnateľnosti vypracovanú.



# Významná kontrolovaná transakcia – príklady

## Typ dokumentácie:

### Skrátená dokumentácia

**Príklad:** Slovenská firma A v roku 2023 vykázala tržby v sume 1 100 000 eur. V roku 2023 firma A kúpila výrobky od českej závislej osoby B v sume 135 000 eur. Nakoľko túto transakciu možno považovať za významnú (1 % z tržieb = 11 000 eur), avšak nie sú splnené predpoklady pre vypracovanie úplnej ani základnej dokumentácie, slovenská spoločnosť je povinná viesť preto skrátenú dokumentáciu k transferovému oceňovaniu.

### Tabuľka I daňového priznania

**Príklad č. 5:** Slovenská firma A v roku 2023 vykázala tržby v sume 40 000 eur. V roku 2023 slovenská firma A kúpila výrobky od závislej osoby B v sume 300 eur. Nakoľko túto transakciu nemožno považovať za významnú (1 % z tržieb = 400 eur), a nie sú splnené predpoklady pre vypracovanie úplnej, základnej, ani skrátenej dokumentácie, slovenská spoločnosť je povinná uviesť túto transakciu iba do tabuľky I daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb za rok 2023.

# APA (APA – Advance pricing agreement) na Slovensku



# Inštitút APA, § 18 ZDP

## Čo je APA?

- Daňovník môže správcu dane požiadať o vydanie rozhodnutia o odsúhlasení použitia konkrétnej metódy transferového oceňovania a spôsobu určenia transferovej ceny.

## Druhy APA

- **jednostranná APA**, (konania sa zúčastňuje dotknutý daňový subjekt a správca dane)
- **bilaterálna APA** (na základe zmluvy o zamedzení dvojitého zdanenie, rozhodnutie je odsúhlasené príslušnými orgánmi dvoch zmluvných štátov alebo)
- **multilaterálna APA**, (odsúhlasenie príslušnými orgánmi viacerých zmluvných štátov)

### Poplatok za vydanie APA

- Jednostranná APA – 10 000 Eur
- Bilaterálna/multilaterálna APA – 30 000 Eur
- **Index daňovej spoľahlivosti znižuje poplatok za vydanie stanoviska pre vysoko spoľahlivé subjekty** ○  
50% (jednostranná APA – 5000 Eur;  
bilaterálna/multilaterálna APA – 15 000 Eur).

### Dotknuté zdaňovacie obdobia

- Odsúhlasenie metódy a ceny až na **5 zdaňovacích období, za podmienky, že nedôjde k zmene podmienok, za ktorých bolo rozhodnutie vydané** (preukazuje daňový subjekt).
- Je možné dohodnúť APA aj na zdaňovacie obdobia, ktoré nie sú uvedené v žiadosti (zdaňovacie obdobia pred podaním žiadosti)

# Žiadosť o vydanie APA a lehota na podanie žiadosti

## Žiadosť sa môže vzťahovať buď na:

- niektorú z cenových metód (t. j. na metódu nezávislej trhovej ceny, metódu následného predaja alebo metódu zvýšených nákladov), alebo
- niektorú zo ziskových metód (t. j. na metódu čistého obchodného rozpätia alebo na metódu delenie zisku) a
- možné je tiež požiadať o schválenie tzv. inej metódy (t. j. metódy výslovne neupravenej v ZDP, ktorá ponúkne riešenie súladné s princípom nezávislého vzťahu).

## Žiadosť sa vzťahuje aj na vydanie rozhodnutia o odsúhlasení spôsobu určenia ceny.

**Vecne príslušný správca dane pre rozhodovanie o žiadosti o vydanie APA je Úrad pre vybrané hospodárske subjekty so sídlom v Bratislave.**

## Lehota na podanie žiadosti

**Žiadosť je potrebné podať najneskôr do 60 dní pred začiatkom zdaňovacieho obdobia, počas ktorého by sa mala odsúhlasená metóda uplatňovať.**

# Výhody a nevýhody APA

## Výhody APA

- Zvýšená miera právnej istoty počas stanoveného časového obdobia
- Priateľské prostredie na komunikáciu medzi daňovým subjektom a správcom dane
- Bilaterálna alebo multilaterálna APA znižuje riziko vzniku právneho alebo ekonomického dvojitého zdanenia, keďže všetky zúčastnené strany participujú na procese schvaľovania APA

## Nevýhody APA

- S podaním žiadosti o APA vzniká riziko daňovej kontroly
- neprospech skupiny závislých osôb skrz rozporovanie APA v druhom dotknutom štáte
- časová a finančná náročnosť APA
- APA je nástrojom len pre riešenie veľkých transakcií



# Skúsenosti z daňových kontrol



# Skúsenosti z praxe

- **Kontroly stratových spoločností**
- **Správca dane neberie do úvahy stratové spoločnosti v rámci analýzy porovnateľnosti**
- **Preukazovanie služieb**
- **Materiálne transakcie**
- **Miestne zisťovania**
- **Informácie predložené správcovi dane v rámci daňovej kontroly**
- **Pasívne príjmy, automatické spracovanie dát, medzinárodná výmena informácií, APA**
- **Podcenenie daňovej kontroly v zahraničí s dorubom v zahraničí a dopadom na Slovensku**



# Diskusia





**Ďakujem  
za pozornosť!**

# Kontakt



---

## Ing. Mgr. Vladimír Kovár

Director | Tax Advisor

**T (direct)** +421 2 59 300 4-61

**T (office)** +421 2 59 300 4-00

**T (mobile)** +421 905 846 831

**E** [vladimir.kovar@sk.gt.com](mailto:vladimir.kovar@sk.gt.com)



---

[grantthornton.sk](https://www.grantthornton.sk)

© 2023 Grant Thornton International Ltd. All rights reserved.

'Grant Thornton' refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Grant Thornton International Ltd (GTIL) and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.