

Transferové oceňovanie a COVID 19

Transfer pricing and COVID 19

Mgr Andrej Choma – Mgr. Peter Rakovský PhD.

DOI <https://doi.org/10.33542/SCD21-0043-1-12>

Abstrakt

Usmernenie OECD pre oblasť transferového oceňovania v čase pandémie COVID 19 bolo očakávané mnohými nadnárodnými spoločnosťami, ktorých účtovné závierky mali byť uzavreté do konca roka 2020. Nadnárodné spoločnosti museli zohľadniť finančné dopady pandémie COVID 19 aj v nastavení transferových cien pre rok 2020. Vzhľadom na rýchlosť vydania usmernenia je nutné OECD chváliť, ale aj s ohľadom na náročnosť dosahovania zásadných dohôd členov na úrovni OECD, neočakávali sa zásadné úpravy čo do obsahu samotného usmernenia.

Kľúčové slová:

transferové oceňovanie, funkčná a riziková analýza, analýza porovnateľnosti, pandémie Covid 19

Abstract

The OECD Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic was expected by many multinational enterprises, whose account statements were to be closed by the end of 2020. Multinational enterprises had to consider the financial impact of the COVID 19 pandemic in their setting of transfer prices for 2020. Given the speed with which the Guidance was issued, the OECD should be commended, but also given the difficulty of reaching fundamental agreements between OECD members, no major adjustments were expected to the content of the guideline itself.

Key words:

transfer pricing, functional and risk analysis, comparability analysis, pandemic Covid 19

JEL kód: H29

ÚVOD

Pandémia Covid-19 zasiahla svet nie len zo zdravotného hľadiska, ale mala aj negatívny vplyv na celosvetovú ekonomiku. Je však nevyhnutné zdôrazniť, že tak ako pandémie zasiahla jednotlivé štáty vo vlnách, aj samotné štáty vynaložili rôzne úsilie na boj s pandemiou a aj na

ochranu ekonomiky a boli viac či menej úspešné. Rovnako nie všetky sektory ekonomiky boli rovnako zasiahnuté, a dokonca je možné hovoriť aj o prípadoch, kedy zatvorenie prevádzok a zmena systému spotreby a nakupovania tovaru pomohla niektorým odvetviám k rozmachu, hlavne tým, ktoré sa už aj pred pandémiou premiestňovali do digitálneho priestoru.

OECD vydala 18. decembra 2020 Usmernenie k dopadom pandémie Covid-19 na transferové oceňovanie („Usmernenie“).

Tak ako pandémia Covid-19 zasiahla tie najmenšie prevádzky a podnikateľov, rovnako zasiahla aj medzinárodné spoločnosti, ktoré netrpezlivo čakali na usmernenie zo strany OECD, a to z dôvodu možných úprav pravidiel transferového oceňovania na rok 2020 tak, aby odrážali finančné dopady pandémie Covid-19.

Aj keď môžeme len chváliť úsilie OECD vydať svoje usmernenie v relatívne krátkom čase, v porovnaní napr. s konceptom digitálnej stálej prevádzkarne, ktorého úprava viazne už niekoľko rokov, nie je na mieste očakávať veľké prekvapenia.

Podľa OECD pandémie Covid-19, vzhľadom na svoju povahu, patrí do kategórie nebezpečného rizika, čo znamená, že ide o nepriaznivú vonkajšiu udalosť, ktorá môže spôsobiť škody alebo straty. Na druhej strane, naplnenie takéhoto nebezpečného rizika viedlo k vzniku iných rizík, ako je trhovému riziku, operačnému riziku alebo finančnému riziku.

OECD sa v uverejnenom dokumente zamerala na štyri problémové oblasti, kde adresovala svoje postoje a myšlienky, ako postupovať v konkrétnych prípadoch. Vybrala si netradičnú formu, a to nastolenie otázky, na ktorú poskytuje odpoveď v nasledujúcich oblastiach:

- i) analýza porovnateľnosti;
- ii) rozdelenie strát a nákladov súvisiacich s dôsledkami pandémie Covid-19;
- iii) programy vládnej pomoci; a
- iv) dohody o predbežnom stanovení cien.

V Slovenskej republike pôsobí obrovské množstvo nadnárodných spoločností prostredníctvom svojich dcérskych spoločností, kde využívajú obchodný model, v ktorom materská spoločnosť v zahraničí zabezpečuje kľúčové funkcie a znášajú podnikateľské riziko a dcérske spoločnosti zabezpečujú len konkrétny typ funkcií a nesú len limitované riziká spojené s danými funkciami. „Takéto spoločnosti nazývame v jazyku transferového oceňovania spoločnosťami s obmedzeným funkčným a rizikovým profilom. Spoločnosti s obmedzeným funkčným a rizikovým profilom sú napríklad zmluvní výrobcovia, distribútori s obmedzenými rizikami alebo zmluvní dodávatelia služieb. Spoločným znakom týchto spoločností je z pohľadu transferového oceňovania štandardne stabilná kladná ziskovosť, najčastejšie v jednotkách percent.“¹

¹ <https://www2.deloitte.com/sk/sk/pages/covid-19/articles/transfero-ve-ocenovanie-v-case-covid.html>

Z pohľadu transferového oceňovania práve spoločnosti s obmedzeným funkčným a rizikovým profilom, ako dcérske spoločnosti zahraničných materských spoločností, ak hovoríme o spoločnostiach, ktoré v zmysle Usmernenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/019153/2018-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, majú povinnosť pripraviť minimálne základnú dokumentáciu transferového oceňovania. Pri skúmaní princípu nezávislého vzťahu v rámci vnútro skupinových transakcií sa používajú rôzne metódy transferového oceňovania, kde veľmi často používaná metóda je metóda čistého obchodného rozpätia (TNMM).² Táto metóda sa vyznačuje tým, skúma celkové finančné výsledky spoločností, kde určuje čistý zisk spoločností k výnosom, nákladom alebo majetku a následne porovnáva tento podiel s rovnakým ukazovateľom pri nezávislých spoločnostiach.

Slovenská legislatíva poukazuje na že, transakcie medzi závislými osobami by mali byť porovnateľné s nezávislými transakciami v rámci skúmania nezávislého vzťahu. Tento princíp vychádza zo Smernice OECD o transferovom oceňovaní³, a aj keď je stále otvorená otázka, do akej miery je Smernica OECD o transferovom oceňovaní záväzná pre daňovníkov⁴, pravidlá zadefinované touto smernicou sú všeobecne akceptované, tak daňovníkmi, ako aj správcom dane. Preto je relevantné skúmať aj ustanovenia tohto Usmernenia so zameraním na to, aké dopady môže mať COVID pandémia na vnútro skupinové transakcie.

1. USMERNENIE

Ako už bolo spomenuté v úvode, je nutné pochváliť OECD v úsilí vydať svoje usmernenia v relatívne krátkom čase, avšak už prvé náznaky hovorili, že netreba očakávať veľké prekvapenia. Ako aj spomínajú niektorí komentátori *„tento skôr návod než usmernenie, ponecháva veľa sivých oblastí pre podniky aj daňové orgány. Na druhej strane potreba dosiahnuť dohodu v primeraných lehotách znamená, že niektoré z kontroverzejších oblastí, ako napríklad nehmotný majetok, boli z usmernenia vynechané.“*⁵ Napriek tomu, že usmernenie nejde „úplne do hĺbky problematiky a niektoré kritické oblasti transferové oceňovania neupravuje „*odborníci z oblasti daní považujú toto Usmernenie za nápomocné, nakoľko poskytuje užitočnú diskusiu o rôznych faktoroch, ktoré by sa mali brať do úvahy pri stanovovaní cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu za podmienok ovplyvnených COVID-19.*⁶

² tamtiež

³ OECD: OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017. Paris: OECD Publishing, 2017, ISBN 9789264262737 (OECD. OECD Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy.2017)

⁴ doc. JUDr. Ing. Matej Kačaljak PhD., Mgr. Peter Rakovský PhD., Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku

⁵ <https://www.granthornton.global/en/insights/articles/how-to-deal-with-the-impact-of-covid-19-on-transfer-pricing/>

⁶ <https://www.danovky.sk/sk/usmernenie-oecd-k-dosledkom-pandemie-covid-19-na-transferove-ocenovanie>

To, že Usmernenie poskytuje iba všeobecné zásady uplatnenia princípu nezávislého vzťahu, vyplýva z krátkosti času, ale aj z množstva štátov zapojených do tzv. inclusive framework⁷, kde je potrebné dosiahnutie konsenzu.

Základnou myšlienkou v Usmernení je, že uplatnenie princípu nezávislého vzťahu bude prioritne záležať v akejkoľvek situácii od konkrétnych skutočností a okolností jednotlivých kontrolovaných transakcií. Usmernenie prináša praktické riešenia na konkrétne prípady vo vyššie spomenutých oblastiach, ktoré OECD identifikovalo ako problémové a vhodné na usmernenie pre daňovníkov, ako aj finančné správy.

1.1 Usmernenie pre oblasť analýzy porovnateľnosti

V tejto kapitole OECD poskytuje usmernenia na prekonanie nasledovnej problematiky, a to „že dostupné finančné dáta porovnateľných spoločností za predchádzajúce obdobia 2017 až 2019, ktoré by sa za bežných okolností použili na preukázanie súladu s princípom nezávislého vzťahu v roku 2020, nezohľadňujú dôsledky súčasnej krízy, a zároveň údaje za rok 2020 budú k dispozícii najskôr v druhej polovici roka 2021.“⁸ V súvislosti s prípravou analýzy porovnateľnosti sa problematika môže líšiť v závislosti od vplyvu pandémie na ekonomicky relevantné charakteristiky transakcií. OECD ako príklad uvádza, že ak sa na kontrolovanú transakciu vzťahuje už existujúca zmluva medzi závislými osobami (napríklad, v roku 2018 bolo stanovené, že zmluvná strana by mala dosiahnuť dohodnutú fixnú ziskovosť päť rokov a zmluvné strany sú viazané touto dohodou), v takom prípade nie je nutné vykonať analýzu porovnateľnosti za rok 2020 za predpokladu, že skutočnosti a okolnosti presne vymedzenej kontrolovanej transakcie sa nezmenili.⁹ Okrem iného je tiež nutné zvážiť akékoľvek zmeny podmienok dohody ale aj to, či by nezávislé osoby opätovne neprerokovali tieto podmienky. Ak je cena v kontrolovanej transakcii určovaná na ročnom základe, v takom prípade bude stále potrebné vykonať analýzu porovnateľnosti aj pre rok 2020 resp. 2021.

Ak je nevyhnutné vykonať analýzu porovnateľnosti potom je nutné zvážiť nasledujúce faktory a informácie, ktoré môžu pomôcť pri určovaní transakcie v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Týmito informáciami môžu byť:

- analýza toho, ako sa objemy predaja zmenili počas COVID-19,
- analýza zmeny vo využívaní kapacity,
- informácie týkajúce sa mimoriadnych nákladov,
- rozsah vládnej pomoci,
- vládne intervencie, ktoré ovplyvnili tvorbu cien,
- informácie z priebežnej účtovnej závierky,

⁷ <https://www.oecd.org/tax/transfer-pricing/transfer-pricing-country-profiles.htm>

⁸ https://www.ey.com/sk_sk/tax/tax-and-legal-news-1-2-2021

⁹ https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic&_ga=2.43975974.2044172442.1630571937-960306398.1627101766

- makroekonomické informácie, ako sú údaje o HDP konkrétnej krajiny alebo ukazovatele priemyslu,
- štatistické metódy, ako je regresná analýza alebo analýza rozptylov,
- porovnanie interných rozpočtovaných údajov so skutočnými,
- analýzu účinkov na ziskovosť alebo na správanie sa tretích strán.¹⁰

Aj OECD si uvedomuje, že je problematické pre daňovníkov aby správne určili podmienky nezávislosti jednotlivých transakcií, a to hlavne z dôvodu časového oneskorenia medzi kontrolovanou transakciou a informáciami týkajúcich sa porovnateľných transakcií medzi nezávislými osobami, ktoré sa v čase pandémie ešte viac prehĺbili, keďže mnohé štáty, vrátane Slovenska umožnili daňovníkom odklad daňových priznaní a iných údajov, z ktorých čerpajú informácie aj databázy.

Vzhľadom na to OECD požiadala správcov daní jednotlivých štátov, aby prijali alternatívny prístup na minimalizáciu sporov, ak sa preukáže, že daňovníci vyvinú maximálne úsilie na určenie nezávislých cien v tomto bezprecedentnom podnikateľskom kontexte.

Tento iný prístup, na ktorý upozorňuje OECD, je:

- použitie racionálneho obchodného úsudku doplneného súčasnými informáciami na stanovenie primeraného odhadu nezávislých cien,
- umožnenie využitia prístupu testovania výsledku nezávislého vzťahu, a
- použitie viac ako jednej metódy transferového oceňovania.¹¹

Usmernenie sa však stavia kriticky k možnosti využitia dát z rokov 2008/2009, pretože v rámci povahy a aj ekonomických faktorov, táto kríza spôsobená pandemiou má úplne odlišný vplyv na ekonomické podmienky ako mala už spomenutá kríza z rokov 2008/2009 a rovnako aj ekonomická situácia sa vo svete značne zmenila za posledných výše desať rokov, a to aj vplyvom digitálnych technológií.

OECD tiež usmerňuje v prípade možnosti využitia viacročných údajov na hodnotenie nezávislej tvorby cien, úpravy cien a využitia stratových porovnateľných údajov. Vo všeobecnosti a tak ako upravuje Smernica OECD o transferovom oceňovaní pri vypracovávaní analýz porovnateľnosti sa používajú viacročné údaje a viacročné priemery, avšak v prípade „pandemických údajov“ tieto nemusia byť najvhodnejšie na použitie pri vypracovávaní analýzy porovnateľnosti, pretože nie je možné pozorovať, rozdielne ekonomické podmienky vo väčšine ekonomických odvetví v období pred pandemiou alebo po nej. Preto môže byť vhodnejšie testovať pandemické obdobie samostatne.

¹⁰ Pozri tamtiež

¹¹ https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic&_ga=2.43975974.2044172442.1630571937-960306398.1627101766

Ako zhrnutie za prvou časťou týkajúcou sa analýz porovnateľnosti možno pokladať nasledujúce tvrdenie, ktoré v skratke vystihuje myšlienku prvej kapitoly a to že „*daňovníci musia vyhodnotiť kvantitatívny dopad pandémie Covid-19 na ich podnikanie a na ich kontrolované transakcie, aby vedeli v prípade potreby pragmaticky prispôsobiť analýzy porovnateľnosti využívané pri určení transferových cien za rok 2020 ako aj roky nasledujúce.*“¹²

1.2 Usmernenie pre oblasť straty a alokácie špecifických nákladov súvisiacich s COVID-19

Jedno z fundamentálnych pravidiel transferového oceňovania hovorí, že rozdelenie rizika medzi zmluvné strany má vplyv na to, ako sa zisky alebo strata vyplývajúce z transakcie rozdeľujú, na základe nezávislých trhových cien, prostredníctvom oceňovania transakcie.¹³ Inými slovami zisk resp. strata medzi jednotlivými závislými spoločnosťami v kontrolovaných transakciách odzrkadľuje, aké funkcie vykonávajú a aké riziká znášajú jednotlivé spoločnosti v kontrolovanej transakcii.

OECD aj v tomto materiály reaguje na zaužívané tvrdenie, že spoločnosti so značne limitovaným funkčným a rizikovým profilom, by nemali znášať straty a to ani v prípade ak straty vzniknú z dôvodu napr. pandémie. *Je tiež potrebné poznamenať, že ani samotné označenie činností ako „s obmedzeným rizikom“, ani skutočnosť, že spoločnosť dostáva fixnú odmenu, sama osebe neznamena, že spoločnosť v kontrolovanej transakcii vykonáva svoju činnosť na základe obmedzeného rizika,*¹⁴ preto ani nemožno automaticky tvrdiť, že spoločnosť s limitovaným profilom by nemohla znášať straty. Usmernenie priamo na konkrétnych príkladoch uvádza, že ani takéto spoločnosti nie sú úplne bez rizika, a teda ak spoločnosť v súlade s vykonávanými funkciami znáša časť rizík, napr. trhové, a na trhu dôjde k významnému poklesu dopytu v dôsledku pandémie, táto spoločnosť môže znášať časť straty súvisiacej so zhmotnením tohto rizika.¹⁵ Inými slovami, usmernenie upozorňuje na to, že aj nízkorizikovní distribútori, výrobcovia a poskytovatelia služieb môžu utrpieť straty v prípade, ak je to v súlade s ich funkčným a rizikovým profilom.

V uvedenom Usmernení OECD zdôrazňuje význam funkčnej a rizikovej analýzy a možnosť znášania straty, ktorá by mala zodpovedať príslušnému riziku v závislosti od funkčnej a rizikovej analýzy. OECD tiež kladie dôraz na rozdelenie rizika medzi zmluvné strany a následné prerozdelenie ziskov alebo straty vyplývajúce z transakcie, tak aby toto prerozdelenie bolo v súlade s princípom nezávislého vzťahu. Tiež bude potrebné zvážiť aké

¹² <https://slk.mazars.sk/Home/O-nas/Novinky-podujatia-a-publikacie/Publikacie/Newslette/Usmernenie-OECD-na-transferove-ocenovanie>

¹³ bod 1.58 kapitoly I OECD Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy. 2017.

¹⁴ Bod 1.81 kapitoly I OECD Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy. 2017.

¹⁵ https://www.ey.com/sk_sk/tax/tax-and-legal-news-1-2-2021

mimoriadne, neopakujúce sa prevádzkové náklady vznikajúce v dôsledku COVID-19, a ako by sa mali rozdeliť medzi závislé osoby."¹⁶

Pokiaľ teda dôjde k vzniku straty spoločnosti, či už výrobcu, distribútora alebo poskytovateľa služby z dôvodu pandémie, bude nevyhnutné skúmať, či uvedené riziko táto spoločnosť znášala. Ako príklad môže byť riziko umiestnenia výrobkov na trhu pri distribútoroch alebo skladové riziko u výrobcov. Naopak, ak nebude distribútor neznášať riziko umiestnenia výroby na trhu alebo výrobca skladové riziko nemal by znášať ani časť straty spojennej s týmto rizikom.

OECD preto jasne stanovuje, že spoločnosti (výrobcovia a distribútori) s nízkym rizikovým profilom môže čeliť strate, ak je funkčná a riziková analýza v súlade so stratovou situáciou.

Obdobný postup zvolilo OECD pokiaľ ide o náklady, ktoré sú výnimočné a neopakujúce sa. OECD uplatňuje rovnakú metodiku ako pri strate, kde spoločnosť znáša tieto výnimočné a neopakujúce sa náklady, ak vyplývajú z niektorej funkcie alebo zo znášaného rizika v súvislosti s kontrolovanou transakciou. Preto na určenie toho, ktorá závislá osoba by mala znášať mimoriadne náklady, je nevyhnutné vymedziť kontrolovanú transakciu.

1.3 Usmernenie pre oblasť programov štátnej pomoci

Štátna pomoc je štandardný peňažný alebo nepeňažný program, kde vlády jednotlivých štátov alebo iné verejné orgány poskytujú podnikateľom priame alebo nepriame ekonomické výhody vo forme rôznych grantov, dotácií, nenávratných pôžičiek, daňových odpočtov a iných foriem pomoci.

Počas pandémie COVID-19 bolo vládny záujmom predovšetkým verejné zdravie a kontrola šírenia vírusu, ale na druhej strane sa jednotlivé vlády štátov, vrátane tej slovenskej, snažili pomáhať podnikom zvládať pokles podnikateľskej činnosti a pracovníkov.

Avšak je potrebné jednoznačne poukázať na to, že nie je možné porovnávať spoločnosti v jednotlivých štátoch. Niekde sa podnikatelia dostali k podpore včas a v dostatočnej miere, v iných štátoch pomoc viazla alebo bola nedostatočná a líšila sa aj v závislosti od sektoru. Spoločnosti v štátoch s dostatočnou a včasnou podporou, môžu vo svojich finančných výkazoch zobrazovať značne priaznivejšie výsledky ako spoločnosti v štátoch bez efektívnej štátnej podpory. Ako je poukázané aj daňovými poradcami neexistuje žiaden mechanizmus, ktorý by pri výbere porovnateľných spoločností na účely analýzy porovnateľnosti vedel zohľadniť vplyv štátnej pomoci na finančné výsledky jej príjemcov.¹⁷ Je preto na jednotlivých spoločnostiach akým spôsobom si budú viesť evidenciu tejto pomoci.

¹⁶ https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic&_ga=2.43975974.2044172442.1630571937-960306398.1627101766

¹⁷ https://www.ey.com/sk_sk/tax/tax-and-legal-news-1-2-2021

Aj napriek týmto rozdielnostiam OECD zdôrazňuje, že podmienky programov štátnej pomoci v súvislosti s Covid-19 je potrebné zohľadňovať pri správnej analýze kontrolovaných transakcií, a v analýzach porovnateľnosti.¹⁸

Ako prvým krok je nutné analyzovať aký dopad mala táto štátna pomoc kontrolovanú transakciu „t. j. či prijatie štátnej pomoci môže mať priamy vplyv na kontrolovanú transakciu a porovnateľné transakcie medzi nezávislými stranami vrátane cien. V iných situáciách môže byť naopak prijatie štátnej pomoci menej ekonomicky relevantné.“¹⁹ Ak je zistený dopad relevantný, výška potenciálneho vplyvu prijatia štátnej pomoci na tvorbu cien kontrolovanej transakcie bude závisieť od ekonomickej relevantnosti prijatej pomoci.

Na základe vypracovanej analýzy by mali byť podnikatelia schopní stanoviť a zohľadniť pomoc v rámci svojej analýzy transferového oceňovania. To znamená, že podnikatelia musia vykonať ekonomickú analýzu, aby určili, aký vplyv majú jednotlivé programy štátnej pomoci na prevádzkovú činnosť týchto podnikov ako aj ich ziskovosť a zodpovedajúco prispôbili aj svoje transferové oceňovanie.

1.4 Usmernenie pre oblasť rozhodnutí o odsúhlasení metódy ocenenia²⁰ („APA“)

APA možno charakterizovať ako proces, kde si daňovník so správcom dane dopredu dohodne použitie konkrétnej transferovej metódy a zároveň si so správcom dane dohodne aj spôsobu určenia ceny. Pod spôsobom určenia ceny sa rozumie stanovenie primeranej ziskovej marže alebo prirážky kontrolovanej transakcie. V zmysle § 18 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov môže správca dane, na žiadosť daňovníka, vydať rozhodnutie o odsúhlasení použitia metódy ocenenia najviac na päť ďalších zdaňovacích období.

Už aj v súčasnosti § 18 ods. 10 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov pripúšťa možnosť zrušenia alebo zmeny rozhodnutia o odsúhlasení použitia metódy ocenenia, ak došlo k zmene podstatných podmienok, na základe ktorých bolo rozhodnutie o odsúhlasení použitia metódy ocenenia vydané a daňovník nepožiada o jeho zmenu. Rovnako pojem podstatné podmienky ako aj postup pri ich porušení v rámci APA upravuje kapitola IV Smernice OECD o transferovom oceňovaní.²¹

OECD v usmernení konštatuje, že odporúčania uvedené v kapitole IV Smernice OECD o transferovom oceňovaní sú plne relevantné aj pre aktuálnu situáciu pandémie Covid-19.

¹⁸ https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic&_ga=2.43975974.2044172442.1630571937-960306398.1627101766, bod 66

¹⁹ <https://slk.mazars.sk/Home/O-nas/Novinky-podujatia-a-publikacie/Publikacie/Newslette/Usmernenie-OECD-na-transferove-ocenovanie>

²⁰ Pojem advance pricing arrangement sa s prihliadnutím na § 18 ods. 4 zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjmov prekladá ako rozhodnutie o odsúhlasení metódy ocenenia.

²¹ Bod 4.153 OECD Smernice o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy. 2017.

Vo všeobecnosti by si mal správca dane s daňovníkom dohodnúť v rámci APA podstatné podmienky ohľadne prevádzkových a hospodárskych podmienok, ktorých porušenie by malo mať rozhodujúci vplyv na platnosť tejto APA, keďže tieto podmienky majú zásadný vplyv na kontrolované transakcie, na ktoré sa vzťahuje APA.

Keďže pandémia Covid-19 v mnohých oblastiach ovplyvnila trh, je nutné skúmať do akej miery ovplyvnila aj jednotlivé transakcie a podmienky, za ktorých je ešte správca dane alebo daňovník ochotný akceptovať nastavené ocenenie transakcií. Toto porušenie podstatných podmienok sa musí analyzovať od prípadu k prípadu. Zistenie porušenia podstatných podmienok APA tak môže mať za následok zmenu alebo zrušenie²² APA alebo späťvzatie žiadosti o APA.

Bez ohľadu na výsledok APA samotné OECD daňovníkov v Usmernení nabáda, aby o porušení podstatných podmienok včas informovali správcu dane a aby sa pokúsili dohodnúť zmenu APA. Odporúčaním OECD je tiež čo najdôslednejšie zdokumentovať porušenie týchto podstatných podmienok a priamo v Usmernení uvádza príklady obsahu takej dokumentácie.

OECD tiež vyzýva správcov dane ako aj daňovníkov, aby v prípade rokovania o nových APA prijali flexibilný a spolupracujúci prístup s cieľom zohľadnenia aktuálnej hospodárskej situácie.

ZÁVER

Keďže pandémia v niektorých oblastiach ovplyvnila trh dramaticky a v niektorých len minimálne, daňovníci a daňové správy by mali dôsledne postupovať podľa pokynov k presnému vymedzeniu kontrolovaných transakcií tak, ako odporúča Smernica OECD o transferovom oceňovaní v kapitole I, s identifikovaním ekonomicky významných rizík, ktoré každá strana kontrolovanej transakcie preberá.

Spoločnosti musia dôsledky pandémie na oblasť transferového oceňovania zvažovať samostatne pre konkrétnu kontrolovanú transakciu, a rovnako aj správcovi dane musí byť zrejmé, že neexistuje univerzálne riešenie jednotlivých prípadov, a to hlavne s súvislosti s často používaným argumentom správcu dane, že zmluvní výrobcovia a distribútori by nemali dosahovať stratu a to ani v čase krízy.

POUŽITÁ LITERATÚRA

1. OECD Smernica o transferovom oceňovaní pre nadnárodné spoločnosti a daňové správy. ISBN 9789264262737
2. KAČALJAK M., RAKOVSKÝ P., Právny charakter OECD Smernice o transferovom oceňovaní na Slovensku

²² § 18 ods. 10 Zákona č. 595/2003 Z.z. o dani z príjnov

3. Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic.
(Usmernenie k dopadom pandémie Covid-19 na transferové oceňovanie) Dostupné na https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1059_1059931-t94e20hrqo&title=Guidance-on-the-transfer-pricing-implications-of-the-COVID-19-pandemic&_ga=2.43975974.2044172442.1630571937-960306398.1627101766
4. https://www.ey.com/sk_sk/tax/tax-and-legal-news-1-2-2021
5. <https://slk.mazars.sk/Home/O-nas/Novinky-podujatia-a-publikacie/Publikacie/Newslette/Usmernenie-OECD-na-transferove-ocenovanie>
6. <https://www2.deloitte.com/sk/sk/pages/covid-19/articles/transferove-ocenovanie-v-case-covid.html>
7. <https://www.granthornton.global/en/insights/articles/how-to-deal-with-the-impact-of-covid-19-on-transfer-pricing/>
8. <https://www.danovky.sk/sk/usmernenie-oecd-k-dosledkom-pandemie-covid-19-na-transferove-ocenovanie>

KONTAKT NA AUTORA

choma.andrej27@gmail.com

Univerzita Komenského v Bratislave, Právnická fakulta

Šafárikovo nám. č. 6

P.O.BOX 313

810 00 Bratislava