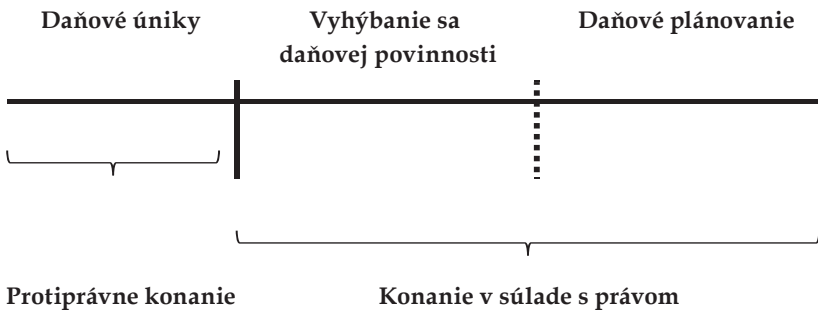


naopak konanie daňových subjektov, pri ktorom síce dochádza k zníženiu výslednej daňovej povinnosti, ale spôsobom akceptovaným štátmi pri tvorbe daňového zákonodarstva.<sup>35</sup> Obdobne R. Eicke hovorí o daňovom plánovaní ako o legitímnom konaní obchodných spoločností a fyzických osôb, ktoré zahŕňa akýkoľvek druh ekonomického plánovania, pri ktorom sa zohľadňuje tak výška zaplatenej dane, ako aj čas zaplatenia dane.<sup>36</sup>

P. Merks vyjadruje vzájomnú koreláciu medzi daňovými únikmi, vyhýbaním sa daňovej povinnosti a daňovým plánovaním prostredníctvom diagramu, v ktorom poukazuje na ťažkosti jednoznačného vymedzenia týchto pojmov. Daňový únik tu predstavuje protiprávne konanie, často postihované aj normami trestného práva. Rozdiel medzi daňovým plánovaním a vyhýbaním sa daňovej povinnosti P. Merks ilustruje na prípade, keď súd najvyššej inštancie posúdi konanie daňového subjektu ako nesúladne s daňovým právom. Toto konanie sa potom presúva z oblasti daňového plánovania a nazýva ho vyhýbaním sa daňovej povinnosti. Ak sa následne rovnakého konania dopustí ďalší daňový subjekt, takéto konanie už charakterizuje ako daňový únik, keďže v čase jeho začatia už bol konštatovaný jeho nesúlad s platným právnym stavom.<sup>37</sup>

Schéma č. 1



<sup>35</sup> Porovnaj UNITED NATIONS. *Revision of the Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties*. Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, 7<sup>th</sup> session, Geneva, s. 24 - 28, october 2011, Item 5 (h) of the provisional agenda.

<sup>36</sup> EICKE, R. *Tax planning with holding companies - Repatriation of US profits from Europe - Concepts, strategies, structures*. Netherlands : Kluwer Law International, 2009, s. 11.

<sup>37</sup> Porovnaj MERKS, P. Tax Evasion, Tax Avoidance and Tax Planning. In *Intertax*. Kluwer Law International, 2006, č. 34/2006, s. 275 - 276.

## 1. Formálna závislosť

Pri skúmaní osobnej pôsobnosti noriem transferového oceňovania rozumieme formálnou kontrolou také vymedzenie vzájomného vzťahu daňových subjektov, ktoré za rozhodujúci faktor považuje kvantitatívne znaky takéhoto vzťahu, resp. znaky umožňujúce ich naplnenie prostredníctvom navonok identifikovateľných kritérií. Takouto formálnou kontrolou je predovšetkým zadefinovanie vzťahu dvoch daňových subjektov prostredníctvom vymedzenia minimálnej výšky ich vzájomnej účasti na riadení, kontrole alebo na majetku. Takéto prepojenie je označené v súčasnom znení zákona o dani z príjmov v § 2 písm. o) ako ekonomické a personálne prepojenie. Ďalšou kategóriou závislosti sú podľa § 2 písm. n) blízke osoby, pričom obsahové vymedzenie je tu zhodné s vymedzením uvedeným v ustanoveniach Občianskeho zákonníka.<sup>235</sup> Toto kritérium závislosti považujeme vzhľadom na jeho povahu za zmiešané, keďže sa vyznačuje tak formálnymi, ako aj faktickými znakmi závislosti.

Kým tieto kritériá môžu umožňovať pomerne bezproblémovú identifikáciu naplnenia ich znakov, ich formálny charakter zároveň spôsobuje jednoznačné vymedzenie hranice ich uplatnenia. Tento druhý znak tak môže byť veľmi ľahko nástrojom pre štát neželaného daňového plánovania s potenciálnym vyústením do daňového úniku. Aby bolo možné bližšie popísať riziko vzniku dvojitého zdanenia a daňových únikov, venujeme sa ďalej jednotlivým druhom tzv. formálnej závislosti za súčasnej identifikácie nedostatkov ich súčasnej definície.

### 1.1 Blízke osoby

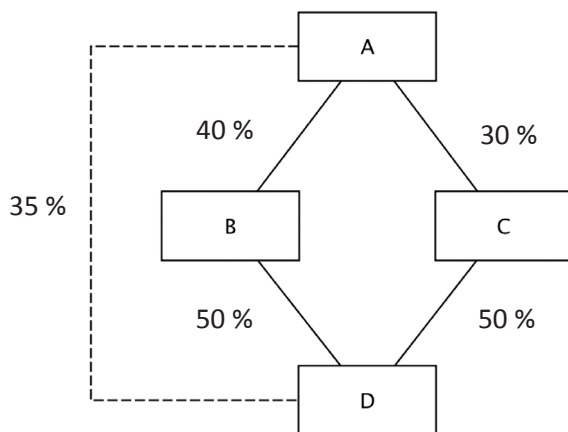
Zahrnutie blízkych osôb tak, ako sú definované normami Občianskeho zákonníka, do definície závislých osôb vyplýva z ustanovenia § 2 písm. n) zákona o dani z príjmov. Za blízke osoby je preto potrebné považovať príbuzných v priamom rade, súrodencov, manželov a tiež iné osoby v pomere rodinnom alebo obdobnom, ak by ujmu, ktorú utrpela jedna z nich, druhá dôvodne pociťovala ako vlastnú ujmu.<sup>236</sup> Aj keď prevzatie rozsahu blízkych osôb z oblasti súkromného

<sup>235</sup> Zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov.

<sup>236</sup> Pozri bližšie § 116 Občianskeho zákonníka.

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. Nižšie uvedená schéma č. 5 znázorňuje nepriamy odvodený podiel obchodnej spoločnosti A v spoločnosti D. Zároveň je v tejto schéme kladený dôraz na ilustráciu významu zakotvenia nepriameho odvodeného podielu do právnej úpravy transferového oceňovania. Ak by sme na nižšie uvedenú štruktúru spoločností uplatnili výlučne len definíciu nepriameho podielu, výška nepriameho podielu spoločnosti A v spoločnosti D prostredníctvom spoločnosti B by bola vo výške 20 % a výška podielu spoločnosti A v spoločnosti D prostredníctvom spoločnosti C by bola vo výške 15 %. Ani v jednom prípade by tak samotná definícia nepriameho podielu nepostačovala na kvalifikáciu spoločnosti A a spoločnosti D ako závislých osôb. Až uplatnením definície nepriameho odvodeného podielu prichádzame k nepriamej odvodenej účasti vo výške 35 % (20 % + 15 %), čím je dosiahnutá účasť viac ako 25 % a podmienky vzájomnej závislosti týchto osôb sú naplnené.

Schéma č. 5



V štruktúre znázornenej v schéme č. 6 sú majetkové vzťahy medzi spoločnosťami usporiadané takým spôsobom, že spoločnosti B a C nie sú vzájomne ekonomicky prepojené, keďže v oboch spoločnostiach

Aj preto mohol SD EÚ následne zhrnúť, že „so zreteľom na tieto dve skutočnosti, ktoré sa týkajú nutnosti ochrany vyrovnaného rozdelenia daňovej právomoci medzi členskými štátmi, a na skutočnosť, ktorou je predchádzanie daňovým únikom, chápaným vzájomne, treba konštatovať, že právna úprava, aká je vo veci samej, sleduje legitímne ciele zlučiteľné so Zmluvou, ktoré sú naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, a je schopná zaručiť uskutočnenie týchto cieľov“.<sup>288</sup>

### 3.3 Požiadavka proporcionality

V rozhodnutiach vo veci Thin Cap, ako aj vo veci SGI, SD EÚ pripustil možnosť odôvodnenia vnútroštátnej právnej úpravy naliehavými dôvodmi všeobecného záujmu, pri súčasnom sledovaní cieľov zlučiteľných so Zmluvou za podmienky, že takéto vnútroštátne ustanovenia boli schopné zaručiť uskutočnenie sledovaných cieľov a nešli nad rámec toho, čo bolo nevyhnutné na ich dosiahnutie. Tento test proporcionality predstavuje integrálnu súčasť posudzovania súladnosti vnútroštátnych ustanovení s právom EÚ.

V rozhodnutí vo veci Thin Cap SD EÚ upriamil pozornosť na návrhy generálneho advokáta, ktorý konštatoval, že skúmané vnútroštátne ustanovenia nejdú nad rámec toho, čo je nevyhnutné na predchádzanie zneužitiam, ak:

1. v každom prípade, v ktorom existenciu umelej konštrukcie nie je možné vylúčiť, je daňovníkovi umožnené bez toho, aby bol viazaný nadmernými administratívnymi povinnosťami, predložiť informácie, ktoré sa týkajú prípadných obchodných dôvodov, pre ktoré bola táto transakcia uzavretá, a
2. aby rekvalifikácia zaplatených úrokov ako rozdeleného zisku bola obmedzená na časť takýchto úrokov, ktorá presahuje sumu, ktorá by bola dohodnutá, pokiaľ by neexistovali osobitné vzťahy medzi stranami alebo medzi nimi a treťou osobou, keď skúmanie takýchto informácií vedie k záveru, že predmetná transakcia zodpovedá čisto umelej konštrukcii zbavenej skutočných obchodných vzťahov.<sup>289</sup>

<sup>288</sup> Rozsudok SD EÚ z 21. januára 2010 vo veci C-311/08, Societe de Gestion Industrielle SA – SGI (bod 69).

<sup>289</sup> Porovnaj rozsudok SD EÚ z 13. marca 2007 vo veci C-524/04, Test Claimants in the Thin Cap Group Litigation (I-2157, body 82 - 83).

## 1. Charakteristika metód transferového oceňovania

Nižšie uvedená charakteristika metód transferového oceňovania ponúka všeobecný rozbor ich základných aspektov a v komparatívnom kontexte poukazuje na problematické aspekty právnej úpravy v zákone o dani z príjmov. Vzhľadom na obsahovú šírku a všeobecnú akceptovateľnosť smernice OECD je táto základným nástrojom našej komparatívnej analýzy.

### 1.1 Metóda nezávislej trhovej ceny

Základom metódy nezávislej trhovej ceny je v zmysle § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov porovnanie ceny prevodu majetku alebo služby dohodnutej medzi závislými osobami s porovnateľnou nezávislou trhovou cenou dohodnutou medzi nezávislými osobami. V prípade rozdielu porovnávaných cien má byť cena kontrolovanej transakcie nahradená cenou, ktorú by použili nezávislé osoby v obchodných alebo finančných vzťahoch, ktoré sú porovnateľné s kontrolovanou transakciou a ktoré sú uzavreté za porovnateľných podmienok.<sup>367</sup>

Smernica OECD túto metódu nazýva metódou porovnateľnej nekontrolovanej ceny (*comparable uncontrolled price method*), no obdobne uvádza, že rozdiel cien v kontrolovaných a nekontrolovaných transakciách môže byť indikátorom nesúladu s princípom nezávislého vzťahu a potreby nahradenia ceny kontrolovanej transakcie cenou nekontrolovanej transakcie. V prípade možnosti identifikovania porovnateľnej nekontrolovanej transakcie ponúka táto metóda podľa smernice OECD najpriamejšiu a najspoľahlivejšiu možnosť uplatnenia princípu nezávislého vzťahu. V takomto prípade je metóda porovnateľnej nekontrolovanej ceny preferovaná pred ostatnými metódami transferového oceňovania.<sup>368</sup>

Uplatnenie metódy nezávislej trhovej ceny si v zmysle § 18 ods. 1 vyžaduje zohľadnenie faktorov porovnateľnosti tak, ako boli vyššie popísané. Zákon o dani z príjmov však tieto faktory bližšie nepopisuje

<sup>367</sup> Porovnaj § 18 ods. 2 písm. a) zákona o dani z príjmov.

<sup>368</sup> Porovnaj OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. par. 2.14.

ustanovení zmlúv o zamedzení dvojitého zdanenia, ktoré pojednávajú o vzájomnej spolupráci daňových orgánov.<sup>427</sup> Keďže sú však tieto ustanovenia všeobecného charakteru a dotýkajú sa celej šírky problémov z oblasti medzinárodného zdaňovania, považujeme za vhodné adresné upravenie tejto problematiky na úrovni vnútroštátneho zákonodarstva. Osobitosť práva transferového oceňovania – podľa nášho názoru – vytvára dostatočné odôvodnenie špecifickej právnej úpravy, ktorá by účinnejšie reagovala na problematiku stanovenia transferových cien.

### 3. Dokumentácia o transferovom oceňovaní

Na úrovni medzinárodného, európskeho, ako aj vnútroštátneho práva môžeme pri adresovaní práva transferového oceňovania identifikovať osobitný súbor pravidiel zameraných na problematiku dokumentácie transferových cien medzi závislými osobami. S ohľadom na účel práva transferového oceňovania, ktorým je zabezpečenie stanovenia týchto cien v súlade s princípom nezávislého vzťahu, predstavuje dokumentácia o transferovom oceňovaní nezastupiteľný nástroj zabezpečenia a jeden z predpokladov dosiahnutia tohto účelu. Samotnú dokumentáciu o transferovom oceňovaní preto vnímame ako formalizovaný nástroj zabezpečenia súladu transferových cien v kontrolovaných transakciách s princípom nezávislého vzťahu a jeden zo základných pilierov režimu transferového oceňovania. Podľa usmernenia MF SR predstavuje dokumentácia o transferovom oceňovaní „súbor informácií, údajov a skutočností, ktoré preukazujú a vysvetľujú spôsob tvorby cien daňovníka v kontrolovaných transakciách“.<sup>428</sup>

Z hľadiska využívaného pojmového aparátu je možné poznamenať, že označenie „dokumentácia o metóde ocenenia používanej daňovníkom“<sup>429</sup>, z ktorého vychádzali usmernenia MF SR z roku

<sup>427</sup> Bližšie pozri napríklad čl. 24 Zmluvy medzi Slovenskou republikou a Českou republikou o zamedzení dvojitého zdanenia a zabránení daňovému úniku v odbore dani z príjmov a z majetku, oznámenie č. 238/2003 Z. z.

<sup>428</sup> Pozri bližšie usmernenie MF SR č. MF/011491/2015-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 18 ods. 1 zákona o dani z príjmov, ktoré bolo zverejnené vo Finančnom spravodajcovi 14. mája 2015.

<sup>429</sup> Pozri bližšie usmernenie MF SR č. MF/8120/2014-721 o určení obsahu dokumentácie o metóde ocenenia používanej daňovníkom podľa § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov, ktoré bolo zverejnené vo Finančnom spravodajcovi 20. augusta 2014.