

Ex post hodnotenie regulácií pôsobiacich v podnikateľskom prostredí (formulár)

Obdobie vykonania ex post hodnotenia (kalendárny polrok): 1. polrok 2024

Gestor/gestori právneho predpisu: Ministerstvo financií SR

Názov právneho predpisu/právnych predpisov: Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov

Lokalizácia: § 18 ods. 1

Špecifikácia¹:

- Internetový odkaz na ex ante štádium² hodnoteného právneho predpisu:
<https://rokovania.gov.sk/RVL/Material/21460/1>
- Číslo legislatívneho procesu hodnoteného právneho predpisu na portáli Slov-Lex:
[LP/2016/700](https://slovlex.sk/LP/2016/700)

Číslo parlamentnej tlače hodnoteného právneho predpisu: [258](#) (7. volebné obdobie NR SR)

Ex post hodnotenie:

- ☒ regulácie/regulácií jedného právneho predpisu
- ☐ navzájom súvisiacich regulácií vo viacerých právnych predpisoch

¹ Informácie sa neuvádzajú, ak je regulácia zaradená do Registra ex post podľa bodu 10.3. písm. d) jednotnej metodiky a jej hodnotená úprava bola predložená do legislatívneho procesu pred 1. aprílom 2015.

² Bližšie informácie sú uvedené na str. 8 Metodického postupu pre ex post hodnotenie regulácií pôsobiacich v podnikateľskom prostredí, ktorý tvorí prílohu tohto formuláru.

9.1 Porovnanie predpokladaných (ex ante) a skutočných (ex post) nákladov regulácií³

Tabuľka č. 1: Súhrnné porovnanie ex ante nákladov a ex post nákladov regulácií (nahrad'te rovnakou tabuľkou po vyplnení Kalkulačky nákladov podnikateľského prostredia pre ex post hodnotenie uvedenú v prílohe č. 9b jednotnej metodiky):

Č. regulácie v Registri ex post	Dôvod zaradenia do Registra ex post	Zrozumiteľný a stručný opis regulácie vyjadrujúci zdroj nákladov na podnikateľské prostredie	Číslo normy a lokaliz.	Náklady Ex post v €	Náklady Ex ante v €	Rozdiel v €
4 (41,48)	d)	O kontrolovaných transakciách a použitej metóde na účely zistenia spôsobu určenia cien a podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, je daňovník povinný viesť dokumentáciu. Obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde určí ministerstvo.	595/2003 Z. z. § 18 ods. 1	58 933 393	-	-

³ Na systematické ex post hodnotenie sú podľa bodu 10.3 jednotnej metodiky zaradené regulácie, pri ktorých:

- a) negatívne vplyvy regulácie na podnikateľské prostredie boli v analýze vplyvov na podnikateľské prostredie, vypracovanej po 1.6.2021, podhodnotenú, resp. neboli zhodnotenú vôbec, alebo pozitívne vplyvy regulácie boli nadhodnotenú,
- b) ide o poslanecký návrh zákona, ktorý zvyšuje náklady podnikateľského prostredia, alebo znižuje jeho konkurencieschopnosť,
- c) ide o neodstránený rozpor so zástupcami zamestnávateľov v medzirezortnom pripomienkovom konaní,
- d) ide podnet z podnikateľského prostredia, vyplývajúci z aplikačnej praxe.

Plné znenie kritérií zaradovania je uvedené v bode 10.3 jednotnej metodiky.

Tabuľka č. 2: Výpočet skutočných vplyvov regulácií (ex post) a ich porovnanie s predpokladanými vplyvmi (ex ante) (nahradte rovnakou tabuľkou po vyplnení Kalkulačky nákladov podnikateľského prostredia pre ex post hodnotenie uvedenú v prílohe č. 9b jednotnej metodiky):

EX POST										EX ANTE ⁴	EX POST – EX ANTE
Č. reg.	Dôvod zarad'. do Registra ex post	Zrozumiteľný a stručný opis regulácie vyjadrujúci zdroj nákladov na podnikateľské prostredie	Číslo normy a lokalizácia (číslo, §, ods.)	Účinnosť regulácie	Kategória dotk. subjektov	Počet subjektov v dotk. kategórii	Počet subjektov MSP v dotk. kategórii	Náklady na 1 podnik. v €	Náklady na kategóriu dotk. subjektov v €	Náklady na kategóriu dotk. subjektov v €	Rozdiel v nákladoch na kategóriu dotk. subjektov v €
4 (41,48)	d)	O kontrolovaných transakciách a použitej metóde na účely zistenia spôsobu určenia cien a podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, je daňovník povinný viesť dokumentáciu. Obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde určí ministerstvo.	595/2003 Z. z. § 18 ods. 1	01.01.2017	PO s transakciami so závislými osobami	26 300	25 600	2 241	58 933 393	-	-

⁴ Ex ante časť sa nevypĺňa, ak je regulácia zaradená do Registra ex post podľa bodu 10.3. písm. d) jednotnej metodiky a jej hodnotená úprava bola predložená do legislatívneho procesu pred 1. aprílom 2015.

Doplňujúce informácie k spôsobu výpočtu vplyvov jednotlivých regulácií na náklady podnikateľského prostredia a vysvetlenie rozdielu kvantifikácií ex post a ex ante

Osobitne pri každej regulácii s vplyvom na podnikateľské prostredie (PP) zhodnotenom v tabuľke č. 2 uveďte doplňujúce informácie tak, že môže byť skontrolovaný spôsob a správnosť výpočtov. Uveďte najmä, ako ste vypočítali vplyvy a z akého zdroja ste čerpali početnosti (uveďte aj internetový odkaz na konkrétne štatistiky, ak sú dostupné na internete). Jednotlivé regulácie môžu mať jeden alebo viac typov nákladov. Rozčleňte ich a vypočítajte v súlade s metodickým postupom.

Číslo regulácie v Registri ex post. Zrozumiteľný a stručný opis regulácie vyjadrujúci zdroj nákladov na PP (nahradte konkrétnym číslom a opisom rovnakým ako ste použili v tabuľke č. 2)
Regulácia č. 4 (41,48) (1. polrok 2024) O kontrolovaných transakciách a použitej metóde na účely zistenia spôsobu určenia cien a podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, je daňovník povinný viesť dokumentáciu. Obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde určí ministerstvo.
Uveďte spôsob vypočítania vplyvov na podnikateľské prostredie: <u>V ex ante fáze</u> neboli vyčíslené vplyvy predkladaného materiálu, ani vplyvy predmetnej regulácie na podnikateľské prostredie. Ako najvhodnejší spôsob vypočítania <u>ex post vplyvov</u> na podnikateľské prostredie bol zvolený aritmetický priemer údajov získaných od podnikateľských subjektov počas ex post konzultácií. Dôvodom je pomerne veľký rozsah dopytovaných a následne aj získaných informácií, čo je dôsledok toho, že i) od prijatia regulácie boli obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde upravené usmerneniami ministerstva dvakrát (usmernením č. MF/019153/2018-724, používaným pre zdaňovacie obdobia po 31.12.2017, sa zohľadnili poznatky z aplikačnej praxe a lepšie nastavil rozsah dokumentácie pre jednotlivé typy kontrolovaných transakcií a usmernením č. MF/020061/2022-724, používaným pre zdaňovacie obdobia po 31.12.2022, sa zúžil okruh transakcií, na ktoré sa pripravuje tzv. skrátená dokumentácia), ii) rozsah dokumentácie, najmä v závislosti od výšky kontrolovanej transakcie, môže mať formu úplnej, základnej alebo skrátenej dokumentácie, iii) podnikateľské subjekty zabezpečujú dokumentáciu v rámci vlastných kapacít, prostredníctvom externého dodávateľa, kombináciou vlastných a externých kapacít alebo je dokumentácia pripravená na úrovni iného člena skupiny, a iv) periodicita aktualizácií štúdií porovnateľnosti je v jednotlivých odvetviach rôzna. Vyššie uvedené dôvody majú za následok pomerne rozdielne celkové finančné a administratívne dopady na podnikateľské subjekty, pretože tieto závisia od počtu a veľkosti transakcií, odvetvia, v ktorom podnikateľský subjekt pôsobí a nastavení skupiny, ktorej je podnikateľský subjekt členom. Celkovo bolo obdržaných 11 odpovedí, z čoho 9 za individuálne subjekty (pričom 4 z nich sú členom 1 skupiny) a 2 odpovede boli za skupinu klientov. Dotazník bol vzhľadom na bod i) uvedený vyššie rozdelený na 3 časti, každá za časové obdobie ohraničené prijatím regulácie a zmenou usmernenia ministerstva. Medzi jednotlivými obdobiami došlo k jemnému až zanedbateľnému nárastu nákladov, čo sa dá pripísať práve zmenám v usmerní ako aj nárastu počtu kontrolovaných transakcií. Z odpovedí nevyplývajú zásadnejšie rozdiely vo výške finančných nákladov na jednu dokumentáciu, a rovnako ani v prípade administratívnych (časových) nákladov. Pri skrátenej dokumentácii ide o sumy v stovkách eur a pri základnej a úplnej dokumentácii v jednotkách tisícok eur, s priemernou hodnotou 1.619 eur na jeden podnikateľský subjekt. Časová náročnosť sa pohybovala v rozpätí od 5

do 300 človekohodín. Súhrn údajov poskytnutých daňovými subjektami ako aj výpočet dopadov je v priloženej tabuľke „výpočet dopadov“. Na základe údajov z ex post konzultácií: <u>Počet dotknutých subjektov:</u> 26 300 (ide o právnické osoby s transakciami so závislými osobami) <u>Nepriame finančné náklady:</u> 1 620 eur, frekvencia 1x ročne <u>Administratívne náklady:</u> 3 060 minút, 1x ročne Použitím kalkulačky nákladov pre ex post hodnotenie boli vypočítané náklady podnikateľského prostredia hodnotenej regulácie na sumu 58 933 393 eur.
Uveďte zdroj počtosti (vrátane internetového odkazu na konkrétne štatistiky, ak sú dostupné na internete): Zdrojom počtosti je interná databáza Finančného riaditeľstva SR (údaje z daňových priznaní za zdaňovacie obdobie roku 2022, keďže daňové priznania za rok 2023 ešte nie sú k dispozícii).
Uveďte dôvod rozdielu medzi predpokladanými nákladmi regulácie (ex ante) a zistenými skutočnými nákladmi (ex post): <i>Ak je rozdiel medzi predpokladanými nákladmi regulácie (ex ante) a zistenými skutočnými nákladmi (ex post), vysvetlite dôvod rozdielu. Zároveň vysvetlite rozdiely v predpokladaných a skutočne dotknutých subjektoch.</i> Rozdiel nákladov nevznikol, a to z dôvodu absencie kalkulácie nákladov na podnikateľské prostredie v ex ante fáze.
Uveďte vysvetlenie rozdielov v predpokladaných a skutočne dotknutých subjektoch: <i>Ak v ex ante fáze nie sú vypočítané náklady na celé podnikateľské prostredie, tak uveďte „0“.</i> <i>Ak niektoré náklady regulácie nie sú predpokladané v ex ante fáze vôbec, tiež uveďte „0“ a uveďte prečo.</i> 0 - rozdiel v predpokladaných a skutočne dotknutých subjektoch nevznikol, keďže v ex ante fáze nebol počet ovplyvnených subjektov stanovený určitým číslom.
Uveďte dôvod vzniku nepredpokladaných nákladov v ex ante fáze: Gestor neidentifikoval vznik nepredpokladaných nákladov.

9.2 Ex post konzultácie s podnikateľskými subjektmi

Záväzný postup vykonania a povinné obsahové náležitosti vyhodnotenia

Konzultácie s dotknutými podnikateľskými subjektmi a ich zastupiteľskými organizáciami (ďalej len „účastníci“) tvoria povinnú súčasť ex post hodnotenia, keďže patria medzi základné predpoklady jeho užitočnosti (ďalej len „ex post konzultácie“). Hlavným účelom ex post konzultácií je získanie informácií o tom, ako funguje hodnotená regulácia v praxi, aké spôsobuje podnikateľom náklady a aké zmeny podnikatelia navrhujú na zlepšenie dotknutej oblasti podnikateľského prostredia.

Ex post konzultácie gestor právneho predpisu povinne uskutoční ešte pred vykonaním ex post hodnotenia; na dosiahnutie maximálneho efektu sa odporúča ich uskutočnenie aj po vykonaní ex post hodnotenia k jeho predbežnému zneniu.

Ex post konzultácie gestor právneho predpisu povinne uskutoční vo forme **cielených** ex post konzultácií **a zároveň** aj vo forme **verejných** ex post konzultácií. Uskutočnenie ex post konzultácií je možné aj elektronicky, a to prostredníctvom e-mailovej komunikácie. Gestor právneho predpisu na vykonanie cielených ex post konzultácií priamo osloví účastníkov.

Zároveň gestor právneho predpisu na vykonanie verejných ex post konzultácií zašle ministerstvu hospodárstva informáciu o začatí ex post konzultácií na adresu expost@mhsr.sk. Ministerstvo hospodárstva informáciu o začatí ex post konzultácií zverejní na svojom webovom sídle počas obdobia určeného gestorom právneho predpisu, ktoré však **nemôže byť kratšie ako štyri kalendárne týždne**. Ministerstvo hospodárstva zároveň zašle internetový odkaz gestorovi právneho predpisu.

Účastníci, forma, termíny a časový rozsah ex post konzultácií:
<u>Verejné ex post konzultácie:</u> ▪ V trvaní od 2. apríla 2024 do 6. mája 2024 ▪ zverejnené na webovom sídle MH SR, vykonané formou možnosti vyplnenia dotazníka, ▪ nezapojil sa žiadny podnikateľský subjekt. <u>Cielené ex post konzultácie:</u> ▪ V trvaní od 2. apríla 2024 do 6. mája 2024 ▪ Podnikateľské subjekty boli oslovené formou možnosti vyplnenia dotazníka ▪ Boli oslovené najvýznamnejšie podnikateľské zväzy a najväčšie poradenské spoločnosti špecializujúce sa na danú oblasť ▪ zapojili sa podnikateľské subjekty: BMB Partners s.r.o., IČO: 35 819 855, Deloitte Tax s. r. o., IČO: 31 407 986, Ernst & Young, s. r. o., IČO: 35 839 121, Lidl Slovenská republika, s.r.o., IČO: 35 793 783, PricewaterhouseCoopers Slovensko, s.r.o., IČO: 35 739 347.
Vznesené pripomienky účastníkov voči hodnoteným reguláciám:
<u>Znenie podnetu z podnikateľského prostredia:</u> Značnú záťaž predstavuje vedenie príslušnej dokumentácie k transferovému oceňovaniu. Aj skrátená dokumentácia, ktorej vzor je záväzný, a teda nie je potrebné si vytvárať vlastný, je záťažou navyše a v prípade daňovej kontroly neobsahuje argumentáciu a zdôvodnenie nezávislej trhovej ceny, takže na

obhajobu nepostačuje. Môže sa preto stať, že za splnenie povinnosti vedenia dokumentácie podnikateľ pokutu nedostane, ale za nedostatočné preukázanie trhovej ceny môže. MSP si na vypracovanie dokumentácie spravidla najímajú externého dodávateľa, čím rastú náklady na splnenie tejto povinnosti.

Vznesené pripomienky účastníkov voči výkonu a fungovaniu hodnotených regulácií v praxi:

Pripomienky vznesené v rámci ex post konzultácií:

Z celkového počtu 11 účastníkov 1 vzniesol pripomienku: Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (ďalej len „FR SR“) vydá, resp. publikuje rámcovú metodiku, ako pristúpiť k preukazovaniu nezávislej ziskovosti subjektov pri základnej a skrátenej dokumentácii, pri ktorých nie je potrebné disponovať benchmarkovou analýzou. Aktuálne síce zákon, ani Usmernenie Ministerstva financií SR č. MF/020061/2022-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 17 ods. 7 a § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov neukladá povinnosť spracovávať pri základnej a skrátenej dokumentácii kvantitatívnu a kvalitatívnu analýzu ziskovosti, avšak bez nej je veľmi náročné uspieť pri preukázaní svojej pozície v prípade unesenia dôkazného bremena pri daňovej kontrole napr. pri úveroch medzi závislými osobami a preukazovaniu nezávislej úrokovej miery alebo výška ziskovosti pri licenčných zmluvách. Samozrejme si jednotlivé prípady vyžadujú individuálne posúdenie, ale rámcové usmernenie môže obsahovať aspoň všeobecné akceptovateľné metódy zo strany FR SR pri daňovej kontrole na báze príkladov z praxe, napr. prípadné akceptovanie benchmarkovej analýzy vyhotovenej pri rovnakom type transakcie na úrovni Master file (všeobecná dokumentácia), pokiaľ sa preukáže, že atribúty transakcie sú porovnateľné.

Podľa ďalších 4 účastníkov (všetci sú členovia rovnakej skupiny) skrátená dokumentácia neposkytuje dostatočné informácie na vyhodnotenie ani preukázanie súladu s princípom nezávislého vzťahu, čo je hlavným účelom dokumentácie. Jej prínos z tohto dôvodu považujú účastníci pre daňovníka aj správcu dane za minimálny.

Alternatívne riešenia z pohľadu účastníkov - návrhy na zmeny v právnych predpisoch s cieľom zlepšenia podnikateľského prostredia:

Podľa účastníka konzultácií by bolo prínosné, ak by mohli subjekty dokumentujúce hlavné transakcie v rozsahu úplnej dokumentácie vypustiť sumarizáciu v rozsahu skrátenej dokumentácie pre menšie/ostatné transakcie, z pohľadu subjektu a aj štátu nevýznamné.

Účastníci konzultácií navrhujú:

- zvýšenie limitov na úver na úplnú dokumentáciu,
- doriešenie dvojakej definície významnosti (zákon/usmernenie), pričom východiskom by mala byť účtovná významnosť,
- aktualizácia benchmarku 1x za 5 rokov, alebo možnosť nezostavovať/neaktualizovať porovnateľnú analýzu v prípade intenzívnej vertikálnej prepojenosti v odvetví, kde je kvalita porovnateľných subjektov nízka,
- zrušiť skrátenú dokumentáciu, ale rozšíriť tabuľku I v daňovom priznaní k dani z príjmov právnických osôb (ďalej ako DPPO) o detailnejšie informácie, napr. ohľadom rozdelenia transakcií na tuzemské a cezhraničné, atď.,
- modifikovať rozsah základnej dokumentácie,
- prehodnotiť významnosť transakcií (znižiť významnosť na 5 mil. eur pre úplnú dokumentáciu pre cezhraničné aj tuzemské transakcie),
- zaviesť úplnú dokumentačnú povinnosť pre významné tuzemské transakcie (nad 5 mil. eur),
- zaviesť podrobnejšie pravidlá pre dokumentovanie transakcií týkajúcich sa vnútrogrupinových služieb (napr. substance and benefit test – test ekonomickej podstaty transakcie a test úžitku transakcie, zjednodušený prístup pre ocenenie služieb s nízkou pridanou hodnotou).

Účastníci konzultácií považujú navrhované zmeny za prínosné z nasledovných dôvodov:

- menšie administratívne zaťaženie malých daňových subjektov (tabuľka v DPPO namiesto skrátenej dokumentácie),
- Finančná správa zároveň získa cez DPPO pravidelný prehľad o vnútrogrupinových transakciách,
- „kvalitnejšia“ dokumentácia pre významné transakcie ako podklad v prípade daňovej kontroly (skrátaná ani základná dokumentácia nemá dostatočnú výpovednú hodnotu a neobsahuje dostatočné informácie pre daňovú kontrolu).

Zo skúseností účastníkov konzultácií daňovníci pri významných transakciách (aj tuzemských) už teraz pripravujú porovnávacie analýzy a snažia sa mať ich dostatočne zdokumentované pre prípad kontroly. Daňovníci pritom za významné považujú aj transakcie výrazne objemovo nižšie ako 10 mil. eur.

Vo vzťahu k povinnosti podľa článku 4, bod 3 písm. g) Usmernenia Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/020061/2022-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 17 ods. 7 a § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov „*stručný popis funkcií, rizík a aktív jednotlivých členov skupiny*“, môže vo veľkých nadnárodných skupinách, ktoré obsahujú viaceré vzájomne nespolupracujúce divízie predstavovať nadmernú záťaž bez pridanej hodnoty z pohľadu preukázania princípu nezávislého vzťahu v kontrolovaných transakciách, ktoré nie sú inými divíziami skupiny ovplyvnené. Účastníci konzultácií navrhli obmedziť túto obsahovú povinnosť len na divíziu skupiny, v ktorej pôsobí a je zaradený daňovník aby sa znížila administratívna náročnosť prípravy úplnej dokumentácie. Skrátená dokumentácia podľa účastníkov neposkytuje dostatočné informácie na vyhodnotenie ani preukázanie súladu s princípom nezávislého vzťahu, čo je hlavným účelom dokumentácie. Jej prínos z tohto dôvodu považujú účastníci pre daňovníka aj správcu dane za minimálny.

Z tohto dôvodu účastníci navrhujú úplné zrušenie skrátenej dokumentácie alebo presun informácií o kontrolovaných transakciách v rozsahu skrátenej dokumentácie priamo do tabuľky I daňového priznania bez potreby pripravovať samostatnú skrátenú dokumentáciu.

Alternatívne riešenia z pohľadu účastníkov – návrhy na zmeny aplikačnej praxe s cieľom zlepšenia podnikateľského prostredia:

Účastníci konzultácií navrhujú zaviesť systém záväzných stanovísk zo strany FR SR aj v oblasti transferových cien pre zabezpečenie vyššej právnej istoty zo strany daňových subjektov, konkr. § 18 (APA – Odsúhlasenie metódy transferového oceňovania je jeden z variantov riešenia avšak existuje mnoho individuálnych dotazov k TP dokumentácií (dokumentácia o transferovom oceňovaní) zo strany daňových subjektov, ktoré nie je potrebné riešiť týmto komplexným procesom a navyše predstavuje pre subjekty významnú nákladovú položku). Účastníci ďalej navrhujú zriadenie poradnej skupiny MF SR/FR SR pre otázky týkajúce sa TP dokumentácie. Odpovede na dopyty FR SR predstavujú vo väčšine prípadov iba zopakovanie zákonného ustanovenia v doslovnom znení. V úplnej dokumentácii neuvádzať údaje o skupine a pre tieto informácie iba priložiť ako prílohu dokumentácie master file skupiny. Aktuálne sú tieto informácie spracovávané dvojito aj v master file (všeobecná dokumentácia) aj v rámci local file (špecifická dokumentácia).

Podľa účastníkov konzultácií je sumarizácia všetkých zmlúv časovo náročná a tým pádom aj nákladná. Publikovanie metodiky zo strany FR SR v oblasti preukazovania nezávislej ziskovosti subjektov, ktoré majú povinnosť predkladať základnú alebo skrátenú dokumentáciu a nie je potrebné aby mali vypracovaný benchmark. Benchmark (štúdia porovnateľnosti) síce nie je povinnou súčasťou TPD, ale v rámci SR nebol doposiaľ publikovaný žiadny relevantný zdroj, z ktorého by spoločnosti vedeli vychádzať pri určení ziskovosti a preto sú aj menšie spoločnosti odkázané na vypracovanie takýchto analýz aspoň raz za cca 2-4 roky. Zriadenie „poradného orgánu“ v rámci FR SR/MF SR pre lepšiu komunikáciu v prípade otázok týkajúcich sa oblasti TP dokumentácie. Aktuálne sú odpoveďami na otázky z tejto oblasti väčšinou len zopakované zákonné ustanovenia.

Účastníci navrhujú formálne zadefinovať periodicitu ekonomických analýz akceptovateľnú pre správcu dane, zväziť zadefinovanie aspoň niektorých všeobecných vyhľadávacích kritérií pre

benchmarky resp. zväžiť zdefinovanie komponentov výpočtu vybraných PLI's (ukazovateľ úrovne zisku) s ohľadom na položky slovenských finančných výkazov.

Vyhodnotenie návrhov alternatívnych riešení gestorom - návrhy na zmeny v právnych predpisoch:

Postoj gestora k podnetu z podnikateľského prostredia:

Skúmanie cien a podmienok v kontrolovaných transakciách (v transakciách so závislými osobami), t.j. dodržiavanie pravidiel transferového oceňovania, je súčasťou daňového práva všetkých členských štátov EÚ, okrem toho aj väčšiny vyspelých štátov aj značnej časti rozvojových štátov. Účelom dokumentácie v zmysle Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné podniky a správu daní je, aby sa daňovníci zaoberali vlastným nastavením transferových cien a aby daňová správa mala relevantné informácie pre výkon rizikovej analýzy a výkon daňovej kontroly.

Od zavedenia regulácie boli obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde upravené usmerneniami ministerstva dvakrát, a to práve za účelom zníženia záťaže pre podnikateľské prostredie.

Cieľom usmernenia č. MF/019153/2018-724, používaného pre zdaňovacie obdobia po 31.12.2017, bolo zohľadniť poznatky z aplikačnej praxe a lepšie nastaviť rozsah dokumentácie pre jednotlivé typy kontrolovaných transakcií, ako aj vytvorenie rovnováhy medzi rizikovosťou jednotlivých transakcií pre štátny rozpočet a administratívnou náročnosťou pre daňovníka pri príprave dokumentácie. Toto usmernenie bolo následne nahradené usmernením č. MF/020061/2022-724, používaným pre zdaňovacie obdobia po 31.12.2022, ktorým sa zúžil okruh transakcií, na ktoré sa pripravuje tzv. skrátená dokumentácia, a to v záujme odbúrania administratívnej záťaže pre široký okruh daňovníkov.

Z dôvodov spomenutých vyššie zastávame postoj ponechania tejto regulácie.

Vyjadrenie gestora k pripomienkam z ex post konzultácií:

Návrh úplného zrušenia skrátenej dokumentácie alebo presunu informácií o kontrolovaných transakciách v rozsahu skrátenej dokumentácie priamo do tabuľky I daňového priznania bez potreby pripravovať samostatnú skrátenú dokumentáciu považuje gestor za prijateľný.

Návrhy smerujúce k FR SR nesúvisia so samotnou reguláciou, ale všeobecne s nastavením procesu transferového oceňovania, preto ich gestor nemôže vyhodnotiť.

Ostatné návrhy, ako sú zvýšenie limitov na úver na úplnú dokumentáciu, modifikácia rozsahu základnej dokumentácie, zníženie významnosti transakcie na 5 mil. eur pre úplnú dokumentáciu a ďalšie si vyžadujú dôslednú analýzu a odbornú diskusiu.

Vyhodnotenie návrhov alternatívnych riešení gestorom - návrhy na zmeny aplikačnej praxe:

Návrhy smerujúce k FR SR nesúvisia so samotnou reguláciou, ale všeobecne s nastavením procesu transferového oceňovania, preto ich gestor nemôže vyhodnotiť. Ostatné návrhy si vyžadujú dôslednú analýzu a odbornú diskusiu.

Lehota na vykonanie povinnosti ex post hodnotenia podľa bodu 10.6. jednotnej metodiky sa predlži o jeden kalendárny polrok, ak podnikateľské subjekty počas tejto lehoty neprejavia záujem o ex post konzultácie, a to aj napriek ich cielenému osloveniu, alebo o ex post konzultácie prejavia záujem až po ich opakovaní. V takomto prípade gestor právneho predpisu v lehote na vykonanie povinnosti ex post hodnotenia podľa bodu 10.6. jednotnej metodiky zašle ministerstvu hospodárstva na adresu expost@mhsr.sk oznámenie o tejto skutočnosti, ktorú ministerstvo hospodárstva vyznačí v Registri ex post.

Povinnosť vykonať ex post hodnotenie zaniká po tom, čo podnikateľské subjekty ani v predĺženej lehote na vykonanie povinnosti ex post hodnotenia opakovane neprejavia záujem o ex post konzultácie, a to aj napriek ich cielenému osloveniu. Gestor právneho predpisu oznámi skutočnosť podľa predchádzajúcej vety ministerstvu hospodárstva na adresu expost@mhsr.sk, ktoré ju po jej overení vyznačí v Registri ex post.

9.3 Vhodnosť regulácie na dosiahnutie cieľa z pohľadu podnikateľského prostredia a výsledok ex post hodnotenia

Vypracujte pre každú reguláciu osobitne odpovede na nasledujúce otázky:

Číslo regulácie v Registri ex post. Zrozumiteľný a stručný opis regulácie vyjadrujúci zdroj nákladov na PP (nahradte konkrétnym číslom a opisom rovnakým ako ste použili v tabuľke č. 1).
Regulácia č. 4 (41, 48) (1. polrok 2024) O kontrolovaných transakciách a použitej metóde na účely zistenia spôsobu určenia cien a podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, je daňovník povinný viesť dokumentáciu. Obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde určí ministerstvo.
Aký je dôvod vzniku regulácie a problém, ktorý má riešiť?
Dodržiavanie pravidiel transferového oceňovania je súčasťou daňového práva členských štátov EÚ. Účelom dokumentácie o transferovom oceňovaní je, aby sa daňovníci zaoberali vlastným nastavením transferových cien a aby daňová správa mala relevantné informácie pre výkon funkčnej a rizikovej analýzy a výkon daňovej kontroly. Od zavedenia regulácie boli obsah a rozsah dokumentácie upravené prostredníctvom usmernenia ministerstva dvakrát, a to za účelom zníženia záťaže pre podnikateľské prostredie.
Aký výsledok regulácia priniesla vo vzťahu k riešenému problému? Sú splnené jej ciele, určené v ex ante doložke vybraných vplyvov?
Cieľom regulácie bolo posilnenie právnej istoty v oblasti transferového oceňovania, čo sa do veľkej miery splnilo.
Vyskytli sa nepredvídané vplyvy na podnikateľské prostredie?
V procese prijímania regulácie sa nepredpokladali osobitné finančné náklady daňových subjektov.
Je vzhľadom k predchádzajúcim otázkam existencia regulácie stále opodstatnená?
Áno, účelom dokumentácie, v zmysle Smernice OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné podniky a správu daní, je, aby sa daňovníci zaoberali vlastným nastavením transferových cien a aby daňová správa mala relevantné informácie pre výkon rizikovej analýzy a výkon daňovej kontroly. Posilňovanie právnej istoty v tejto oblasti je prospešné tak pre podnikateľské subjekty, ako aj pre daňovú správu.
Alternatívne riešenia z pohľadu gestora: <i>Je možné dosiahnuť cieľ hodnotenej regulácie jej zmenou alebo zmenou aplikačnej praxe (bez zmeny regulácie) tak, že menej zaťažuje podnikateľské prostredie? (t. j. spôsobuje nižšie náklady, nižšie bariéry vstupu na trh, nižší negatívny vplyv na produktivitu, konkurencieschopnosť a pod.)</i>
Áno, v zmysle vznesených pripomienok a návrhov.
Výsledok ex post hodnotenia - návrh:

☐ ponechať reguláciu	☒ upraviť reguláciu	☐ zrušiť reguláciu bez náhrady
☒ upraviť aplikačnú prax		
<i>Ak navrhujete reguláciu upraviť, tak uveďte ako, akých právnych predpisov (vrátane súvisiacich právnych predpisov) sa úprava dotkne a k akému dátumu účinnosti.</i> <i>Ak navrhujete reguláciu zrušiť bez náhrady, tak k akému dátumu účinnosti?</i> <i>Ak navrhujete upraviť aplikačnú prax, tak uveďte ako a k akému termínu.</i> V nadväznosti na úpravu usmernenia ministerstva, bude potrebné upraviť aj tlačivo daňového priznania, čo si vyžaduje dodatočný čas. <i>Ak navrhujete reguláciu ponechať bez zmeny, tak uveďte dôvod.</i>		
Navrhujeme upraviť reguláciu v tom zmysle, že forma skrátenej dokumentácie bude zrušená a podstatné údaje zo skrátenej dokumentácie budú uvedené priamo v tabuľke I tlačiva daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb. V tejto súvislosti bude potrebné upraviť usmernenie ministerstva ako aj tlačivo daňového priznania, k čomu by mohlo dôjsť v priebehu roka 2025.		

9.4 Stanovisko ministerstva hospodárstva k vykonanému ex post hodnoteniu (vyplní ministerstvo hospodárstva)

A. Stanovisko k spôsobu vykonania ex post hodnotenia v zmysle jednotnej metodiky:

Gestor právneho predpisu (ďalej len „gestor“) v časti 9.1 Porovnanie predpokladaných (ex ante) a skutočných (ex post) nákladov regulácií v <i>Tabuľke č. 1: Súhrnné porovnanie ex ante nákladov a ex post nákladov regulácií</i> (ďalej len „tabuľka č. 1“) doplnil požadované údaje. V ex ante fáze neboli vyčíslené predpokladané vplyvy na podnikateľské prostredie materiálu ako celku, ani vplyvy hodnotenej regulácie. Skutočné náklady gestor vyčíslil konkrétnou sumou použitím kalkulačky nákladov pre ex post hodnotenie (príloha 9b jednotnej metodiky). <i>Tabuľka č. 2: Výpočet skutočných vplyvov regulácií (ex post) a ich porovnanie s predpokladanými vplyvmi (ex ante)</i> (ďalej len „tabuľka č. 2“) obsahuje požadované údaje. Tabuľku č. 1 a tabuľku č. 2 gestor skopíroval z Prílohy č. 9b jednotnej metodiky. Časť <i>Doplňujúce informácie k spôsobu výpočtu vplyvov jednotlivých regulácií na náklady podnikateľského prostredia a vysvetlenie rozdielu kvantifikácií ex post a ex ante</i> gestor kompletne vyplnil. Gestor uviedol zdroje počtosti, avšak bez internetového odkazu na konkrétne štatistiky, keďže sa jedná o interné štatistiky. Keďže v ex ante analýze nebol stanovený presný počet subjektov, rozdiel v predpokladaných a skutočných nákladoch, ani v počte dotknutých subjektoch nevznikol. Gestor neidentifikoval vznik nepredpokladaných nákladov. V časti 9.2 Ex post konzultácie s podnikateľskými subjektmi (ďalej len „ex post konzultácie“) gestor jednotlivo a prehľadne uviedol účastníkov, formu, termíny a časový rozsah ex post konzultácií. Gestor vykonal verejné ex post konzultácie zverejnením oznámenia o začatí verejnej ex post konzultácie na webovom sídle Ministerstva hospodárstva Slovenskej republiky (ďalej len „Ministerstvo hospodárstva“), a to v stanovenom minimálnom časovom trvaní. Gestor tiež cielene oslovil vybrané subjekty. Počas trvania ex post konzultácií sa zapojilo 5 podnikateľských subjektov (ďalej len „účastníci“), z tohto dôvodu boli vykonané úspešne. Účastníci vzniesli pripomienky voči hodnotenej regulácii a voči jej výkonu a fungovaniu v praxi, ktoré gestor uviedol v príslušnom textovom poli. Okrem pripomienok účastníci tiež poskytli alternatívne riešenia z ich pohľadu, ktoré spočívajú v návrhoch na zmeny v právnych predpisoch ako aj v návrhoch na zmeny aplikačnej
--

praxe s cieľom zlepšenia podnikateľského prostredia. Gestor následne poskytnuté alternatívne riešenia vyhodnotil.

Gestor v časti 9.3 Vhodnosť regulácie na dosiahnutie cieľa z pohľadu podnikateľského prostredia a výsledok ex post hodnotenia vyplnil všetky požadované údaje. Dôvod vzniku regulácie a podstata riešeného problému boli gestorom dostatočne definované. Gestor určil, aký výsledok regulácia priniesla vo vzťahu k riešenému problému. Vo veci splnenia jej cieľov určených v ex ante doložke vybraných vplyvov gestor uvádza, že boli do veľkej miery splnené. Nepredvídané vplyvy na podnikateľské prostredie podľa gestora neboli predpokladané a existencia regulácie je stále opodstatnená. Alternatívne riešenie z pohľadu gestora, ktoré spočíva v zmene regulácie alebo v zmene aplikačnej praxe je uvedené v príslušnom textovom poli. Na záver gestor označil výsledok ex post hodnotenia, resp. návrh, a to reguláciu upraviť a upraviť aj jej aplikačnú prax.

B. Stanovisko k ex post hodnoteniu jednotlivých regulácií:

Číslo regulácie v Registri ex post. Zrozumiteľný a stručný opis regulácie vyjadrujúci zdroj nákladov na PP (nahradte konkrétnym číslom a opisom rovnakým ako je použitý v tabuľke č. 1)

Regulácia č. 4 (41, 48) (1. polrok 2024)

O kontrolovaných transakciách a použitej metóde na účely zistenia spôsobu určenia cien a podmienok, ktoré by sa použili medzi nezávislými osobami v porovnateľných transakciách, je daňovník povinný viesť dokumentáciu. Obsah a rozsah dokumentácie o kontrolovaných transakciách a použitej metóde určí ministerstvo.

Stanovisko k pôsobeniu regulácie na podnikateľské prostredie, k optimálnosti jej nastavenia a k optimálnosti nastavenia jej aplikačnej praxe:

Hodnotená regulácia definuje povinnosti daňového subjektu vykonávajúceho kontrolované transakcie, pričom hodnotená regulácia priamo nadväzuje na ustanovenie § 17 ods. 5 Zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov. Predmetná úprava sa zaoberá problematikou transferového oceňovania, resp. jeho hlavnou podstatou, a to dodržiavaním princípu nezávislého vzťahu medzi závislými osobami, ktoré by mali by v porovnateľných podmienkach obchodovať za porovnateľné ceny ako nezávislé osoby tak, aby nevznikol rozdiel medzi jednotlivými cenami. Uvedené transakcie medzi závislými osobami sa nazývajú kontrolované transakcie. V prípade, ak takýto rozdiel medzi cenami v kontrolovaných transakciách zahraničnej závislej osobe vznikne, stáva sa tento rozdiel súčasťou základu dane. V súvislosti s uvedeným regulácia ukladá povinnosť daňovým subjektom o kontrolovaných transakciách viesť tzv. dokumentáciu o transferovom oceňovaní, pričom obsah tejto dokumentácie určil gestor regulácie v Usmernení Ministerstva financií Slovenskej republiky č. MF/020061/2022-724 o určení obsahu dokumentácie podľa § 17 ods. 7 a § 18 ods. 1 zákona č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov (ďalej len „usmernenie“).

Účastníci ex post konzultácií uviedli, že jedna z foriem dokumentácie o transferovom oceňovaní, konkr. skrátená dokumentácia, neposkytuje dostatočné informácie na vyhodnotenie a ani na preukázanie súladu s princípom nezávislého vzťahu. V zmysle platnej legislatívy totiž pri skrátenej, ale aj základnej dokumentácii nie je potrebné disponovať tzv. benchmarkovou analýzou, ktorá sa však v praxi ukazuje ako kľúčová pri preukazovaní dodržania princípu nezávislého vzťahu. Podľa jedného z účastníkov by bolo vhodné prehodnotiť obsah usmernenia v téme akceptovania metód spracovania benchmarkových analýz zo stany správcu dane a to na báze príkladov z praxe.

Vzhľadom na vyššie uvedené účastníci považujú prínos skrátenej dokumentácie pre daňovníka aj správcu dane za minimálny.

Predmetná regulácia je z pohľadu gestora potrebná pre dodržiavania pravidiel transferového oceňovania, ktoré sú súčasťou daňového práva aj všetkých členských štátov EÚ a sú v súlade so

Smernicou OECD o transferovom oceňovaní pre nadnárodné podniky a správu daní. Účelom spracovania dokumentácie o transferovom oceňovaní je poskytnutie všetkých relevantných informácií pre správcu dane pri posudzovaní transakcií medzi závislými osobami, resp. pri posudzovaní výšky základu dane jednotlivých daňovníkov v súvislosti s jeho príp. účelným ovplyvňovaním. Výsledkom je podľa gestora posilňovanie právnej istoty v tejto oblasti prospešné tak pre podnikateľské subjekty, ako aj pre daňovú správu.

Stanovisko k alternatívnym riešeniam, ktoré môžu zlepšiť podnikateľské prostredie:

Účastníci konzultácií navrhujú úplné zrušenie skrátenej dokumentácie alebo presun informácií o kontrolovaných transakciách v rozsahu skrátenej dokumentácie priamo do tabuľky I daňového priznania bez potreby pripravovať samostatnú skrátenú dokumentáciu. Taktiež však navrhujú:

- zvýšenie limitov na úver na úplnú dokumentáciu,
- doriešenie dvojakej definície významnosti (zákon/usmernenie), pričom východiskom by mala byť účtovná významnosť,
- aktualizácia benchmarku 1x za 5 rokov, alebo možnosť nezostavovať/neaktualizovať porovnateľnú analýzu v prípade intenzívnej vertikálnej prepojenosti v odvetví, kde je kvalita porovnateľných subjektov nízka,
- rozšíriť tabuľku I v daňovom priznaní k dani z príjmov PO o detailnejšie informácie, napr. ohľadom rozdelenia transakcií na tuzemské a cezhraničné, atď.,
- modifikovať rozsah základnej dokumentácie,
- prehodnotiť významnosť transakcií (znížiť významnosť na 5 mil. eur pre úplnú dokumentáciu pre cezhraničné aj tuzemské transakcie),
- zaviesť úplnú dokumentačnú povinnosť pre významné tuzemské transakcie (nad 5 mil. eur),
- zaviesť podrobnejšie pravidlá pre dokumentovanie transakcií týkajúcich sa vnútrogrupinových služieb (napr. substance and benefit test, zjednodušený prístup pre ocenenie služieb s nízkou pridanou hodnotou).

Prínosom uvedených zmien by malo byť menšie administratívne zaťaženie malých daňových subjektov, pravidelný prehľad o vnútrogrupinových transakciách v daňových priznaniach právnických osôb a skvalitnenie dokumentácie o transferovom oceňovaní pre významné transakcie.

Ďalšie alternatívne riešenia sa zaoberajú zmenami aplikačnej praxe a spočívajú v návrhu zavedenia systému záväzných stanovísk zo strany Ministerstva financií SR aj v oblasti transferového oceňovania pre zabezpečenie vyššej právnej istoty zo strany daňových subjektov. V súvislosti s uvedeným by bolo podľa účastníkov vhodné zriadiť aj poradnú skupinu v pôsobnosti gestora alebo Finančnej správy SR pre otázky a problematiku transferového oceňovania.

Návrh na zmenu aplikačnej praxe sa týka aj zmeny obsahu úplnej dokumentácie, v ktorej by nebolo potrebné uvádzať údaje o skupine, ale uviedli by sa iba ako príloha v tzv. „master file“ skupiny. Podľa účastníkov by bolo taktiež potrebné zadefinovať periodicitu ekonomických analýz akceptovateľnú pre správcu dane, zvážiť zadefinovanie aspoň niektorých všeobecných vyhľadávacích kritérií pre benchmarky, resp. zvážiť zadefinovanie komponentov výpočtu vybraných ukazovateľov ziskovosti s ohľadom na položky slovenských finančných výkazov.

Gestor k vzneseným alternatívnym riešeniam uviedol, že návrh úplného zrušenia skrátenej dokumentácie alebo presunu informácií o kontrolovaných transakciách v rozsahu skrátenej dokumentácie priamo do tabuľky I daňového priznania bez potreby pripravovať samostatnú skrátenú dokumentáciu považuje za prijateľný.

Návrhy na zmeny samotného procesu smerujúce k pôsobnosti Finančnej správy SR podľa gestora nie je možné z ich strany vyhodnotiť a ostatné návrhy, ku ktorým sa gestor špecificky nevyjadril, si podľa neho vyžadujú ďalšie analýzy a širšiu odbornú diskusiu.

Odporučenie:

☐ ponechať reguláciu	☒ upraviť reguláciu	☐ zrušiť reguláciu bez náhrady
☒ upraviť aplikačnú prax		
Ak ministerstvo hospodárstva navrhuje reguláciu alebo aplikačnú prax upraviť, tak uvedie ako a akých právnych predpisov (aj súvisiacich právnych predpisov) sa má úprava dotknúť:		
Ministerstvo hospodárstva vzhľadom na pripomienky účastníkov konzultácií a vyčíslené ex post náklady podnikateľského prostredia odporúča reguláciu upraviť a tiež upraviť jej aplikačnú prax v zmysle postoja gestora k navrhnutým alternatívnym riešeniam. Úprava spočíva v zrušení formy skrátenej dokumentácie a presunutí podstatných vyžadovaných údajov zo skrátenej dokumentácie priamo do tabuľky I tlačiva daňového priznania k dani z príjmov právnických osôb. K ostatným alternatívnym riešeniam Ministerstvo hospodárstva dôrazne odporúča vykonať ďalšie diskusie s odbornou verejnosťou s cieľom posúdenia potreby a opodstatnenosti jednotlivých návrhov na zmeny v oblasti problematiky transferového oceňovania.		
Stanovisko z hľadiska Mechanizmu znižovania byrokracie a nákladov:		
Keďže v ex ante fáze neboli pre hodnotenú reguláciu vyčíslené predpokladané finančné náklady na podnikateľské prostredie, nevznikol rozdiel medzi predpokladanými a skutočnými nákladmi na podnikateľské prostredie. Z uvedeného dôvodu, ako si s ohľadom na skutočnosť, že legislatívny proces hodnotenej regulácie začal pred dátumom 1.6.2021, sa bod 6.13 Jednotnej metodiky pri tejto regulácii neuplatňuje.		