

2

Právna úprava spriaznených osôb v Slovenskej republike a v zahraničí

Ekonomický rozmer, v akom sa realizujú rôzne formy podnikania, je jedným z determinujúcich faktorov úrovne dosahovaného konečného efektu. Jeho zväčšovanie umožňuje rozširovať vnútorný trh a získavať viac zdrojov, čo v konečnom dôsledku pomáha optimalizovať produkčné možnosti a znižovať jednotkové náklady. Ekonómia rozsahu trvale patrí medzi dominantné dôvody rozvoja podnikania a *rôznych foriem integrácie*. V závislosti od druhu spájajúcich sa subjektov je snahou prostredníctvom každej integrácie zväčšiť alebo si zabezpečiť určité ekonomické, politické, spoločenské alebo iné výhody. Takmer vždy realizácia tejto tendencie smerom navonok prináša straty subjektom nachádzajúcim sa mimo zoskupení takýchto záujmov, bez ohľadu na to, akú formu tvoria.¹

Integrácia s cieľom dosiahnutia ekonomických výhod sa často uskutočňuje aj na úrovni podnikateľských subjektov. Spájanie podnikateľských subjektov sa nevyhnutne nemusí uskutočňovať v podobe zlučovania dvoch alebo viacerých samostatných právnych jednotiek do jednej jednotky, ale práve naopak, často má formu rôznych prepojení, ktoré medzi nimi existujú. **Vzájomné prepojenia medzi ekonomickými subjektmi môžu vznikať na platforme ekonomických, personálnych alebo iných závislostí.** Jednotliví členovia skupiny prepojených osôb sa z právneho hľadiska považujú za samostatné právne jednotky, ale z ekonomického hľadiska sú jednou ekonomickou jednotkou s koordinovanou hospodárskou aktivitou a spoločnými záujmami.

Realizácia spoločnej hospodárskej politiky a dosahovanie spoločných cieľov si často vyžaduje aj uskutočňovanie vzájomných transakcií² medzi pre-

¹ BALÁŽ, P. a kol. 2010. *Medzinárodné podnikanie : na vlnu globalizujúcej sa svetovej ekonomiky*. 5. vyd. Bratislava : Sprint dva, 2010. 546 s. ISBN 978-80-89393-18-3.

² *Transakciou* možno vo všeobecnosti rozumieť akýkoľvek vzťah medzi dvoma alebo viacerými subjektmi, ktorý spôsobuje vznik alebo zmeny majetku, záväzkov, vlastného imania, nákladov alebo výnosov týchto subjektov.

pojenými osobami. Podmienky vzájomných transakcií uskutočňovaných medzi nimi *nemusia nevyhnutne korešpondovať s podmienkami, aké by medzi sebou v porovnateľných transakciách dohodli nezávislé osoby*, preto sa transakcie medzi prepojenými osobami môžu zdanlivo uskutočňovať aj bez racionálneho opodstatnenia, pričom opak je v týchto prípadoch pravdou. Vzájomné transakcie uskutočňované medzi prepojenými osobami sú často účelové so zámerom dosahovania iných výhod vyplývajúcich zo synchronie spoločného konania, než je dosahovanie zisku.

Vzhľadom na skutočnosť, že prepojené osoby majú tendenciu konať koordinovane so zámerom dosiahnutia spoločných ekonomických záujmov a môžu disponovať značnou ekonomickou silou, **ich správanie môže za určitých okolností viesť k poškodzovaniu legitímnych záujmov ostatných dotknutých subjektov**. Preto je problematika prepojených osôb v mnohých krajinách upravená niekoľkými predpismi pre potreby regulácie ich konania alebo aspoň informovania o ich konaní a jeho konzekvencií v oblasti, ktorá je predmetom úpravy daného predpisu.³ V národnej právnej úprave SR sú vzájomne prepojené osoby v závislosti od konkrétneho právneho predpisu niekedy označované odlišným výrazom, napríklad *prepojené osoby, spriaznené osoby, spriaznené strany, závislé osoby, blízke osoby, osoby s osobitným vzťahom k danej osobe* a pod. Rozdiely medzi týmito výrazmi spôsobujú len odlišnosti definície prepojených osôb medzi príslušnými predpismi. Odhliadnuc od toho je možné uvedené výrazy označujúce prepojené osoby *považovať za synonymá, pretože napriek tomu, že znejú odlišne, majú rovnaký alebo podobný význam*, ktorým je zahrňovať pod týmto pojmom všetky osoby, ktoré sú nejakým spôsobom vzájomne prepojené.

³ Takýmito predpismi v národnej právnej úprave Slovenskej republiky je napríklad opatrenie MF SR z 3. decembra 2014 č. MF/23377/2014-74, ktorým sa ustanovujú podrobnosti o individuálnej účtovnej závierke a rozsahu údajov určených z individuálnej účtovnej závierky na zverejnenie pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu v znení neskorších predpisov, zákon č. 7/2005 Z. z. o konkurze a reštrukturalizácii a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 39/2015 Z. z. o poisťovníctve a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 40/1964 Zb. Občiansky zákonník v znení neskorších predpisov, zákon č. 222/2004 Z. z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov, zákon č. 483/2001 Z. z. o bankách a o zmene a doplnení niektorých zákonov v znení neskorších predpisov, zákon č. 566/2001 Z. z. o cenných papieroch a investičných službách a o zmene a doplnení niektorých zákonov (zákon o cenných papieroch) v znení neskorších predpisov, zákon č. 595/2003 Z. z. o dani z príjmov v znení neskorších predpisov a niekoľko ďalších.

2.1 Explikácia základných pravidiel transferového oceňovania

Počiatky regulácie konania prepojených osôb sa spájajú s elimináciou daňových únikov eventuálne rezultujúcich z ich vzájomných transakcií. V daňovej terminológii sa pre prepojené osoby používa výraz „závislé osoby“, preto ho v príslušných častiach monografie budeme na označenie prepojených osôb používať. Kľúčovými atribútmi charakterizujúcimi akúkoľvek transakciu sú cena transakcie, v príčinnej spojitosti s ňou predmet transakcie a podmienky vysporiadania zúčtovacích vzťahov rezultujúcich z transakcie. **Ceny, ktoré sa uplatňujú v transakciách medzi závislými osobami, vplývajú nielen na ocenenie majetku a záväzkov, príjmov a výdavkov týchto subjektov, ale okamžite alebo s oneskorením, v závislosti od predmetu transakcie, ovplyvňujú aj ich náklady a výnosy, ktoré sú hlavnými determinantmi výsledku hospodárenia, ktorý je súčasťou vlastného imania.**⁴

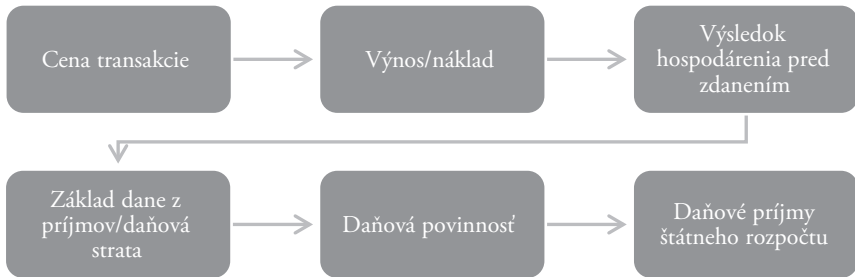
V prípade, že sa transakcie medzi závislými osobami neuskutočňujú v cenách, ktoré by medzi sebou v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností použili nezávislé osoby, potom aj výsledky hospodárenia jednotlivých členov skupiny závislých osôb *nezodpovedajú ich skutočnej ekonomickej efektívnosti a sú deformované ich vzájomnými transakciami*. Výsledok hospodárenia je pritom kľúčovým ukazovateľom, z ktorého sa vychádza pri zisťovaní základu dane z príjmov a následne aj daňovej povinnosti, ktorej prostriedky sú významným zdrojom príjmov štátneho rozpočtu (schéma 2.1).

Prirodzeným motívom ekonomického snaženia sa každého podnikateľského subjektu je dosahovanie zisku a jeho maximalizácia. Rovnako to platí aj pre skupinu závislých osôb, predovšetkým však pre ňu ako celok, nie nevyhnutne pre jej jednotlivých členov. Legitímnou snahou každého podnikateľského subjektu je preto *minimalizovať svoj základ dane z príjmov a tým aj daňovú povinnosť*. Vzhľadom na to, že závislé osoby konajú koordinovane so zámerom dosiahnutia spoločných cieľov ako jednej ekonomickej jednotky,

⁴ *Okamžitý vplyv na výsledok hospodárenia* môže mať u prijímateľa aj poskytovateľa plnenia transakcia, ktorej predmetom je napríklad nákup a predaj služieb, kde k vzniku nákladov a výnosov dochádza u oboch subjektov okamžite. *Neskorší vplyv na výsledok hospodárenia* môže mať u prijímateľa aj poskytovateľa plnenia transakcia, ktorej predmetom je napríklad prijatie a poskytnutie pôžičky, kde k vzniku nákladov a výnosov dochádza u oboch subjektov až neskôr. *Neskorší vplyv na výsledok hospodárenia* prijímateľa plnenia a *okamžitý vplyv na výsledok hospodárenia* poskytovateľa plnenia môže mať transakcia, ktorej predmetom je napríklad nákup a predaj zásob, kde ku vzniku výnosov a nákladov u prijímateľa plnenia dochádza až neskôr, ale ku vzniku výnosov a nákladov u poskytovateľa plnenia dochádza okamžite.

Ceny transakcií závislých osôb a ich daňové konzekvencie

Schéma 2.1



Zdroj: Vlastné spracovanie.

tak aj výšku základu dane z príjmov a daňovej povinnosti sa snažia optimalizovať na konsolidovanej úrovni.

Jednotliví členovia skupiny závislých osôb sú mnohokrát z územného hľadiska situovaní v rôznych jurisdikciách s rôznymi daňovými systémami s rôznym daňovým zaťažením. V prípade, že sú podmienkami transakcií medzi závislými osobami zásadným spôsobom ovplyvnené ich výsledky hospodárenia pred zdanením, môžu byť analogicky *podmienkami týchto transakcií ovplyvnené aj ich základy dane z príjmov*. Za predpokladu, že ceny transakcií medzi závislými osobami nezodpovedajú vnútornej hodnote predmetov týchto transakcií, nezodpovedajú ekonomickej podstate ani výsledky hospodárenia a základy dane z príjmov jednotlivých členov skupiny závislých osôb. Táto skutočnosť má bezprostredný vplyv na výšku daňových príjmov dotknutých krajín.

„Riziko spojené s manipuláciou cien je zrejme v cezhraničnej súvislosti, kde sú daňové sadzby medzi krajinami odlišné. **Zdaniteľný zisk môže byť presunutý do krajiny s nízkym daňovým zaťažením prostredníctvom manipulácie s cenou transakcie** s cieľom dosiahnutia nadhodnoteného nákladu v krajine s vysokým daňovým zaťažením alebo podhodnoteného výnosu v krajine s vysokým daňovým zaťažením“⁵ s cieľom minimalizácie daňovej povinnosti skupiny závislých osôb ako celku (tab. 2.1).⁶ Závislé osoby takýmto konaním dosiahnu, že v celkovom meradle bude ich *efektívna sadzba dane*

⁵ VAN DER ZWAN, P. 2014. Arm's length pricing between connected persons. In *Accountancy SA*. 2014, p. 20-22. ISSN 0258-7254

⁶ Takéto konanie závislých osôb možno označiť za tzv. „agresívne daňové plánovanie“, ktoré podľa *Oznámenia Komisie Európskemu parlamentu a Rade o konkrétnych spôsoboch posilnenia boja proti daňovým podvodom a daňovým únikom aj vo vzťahu k tretím krajinám* zahŕňa využívanie umelých operácií alebo štruktúr a nesúladu medzi daňovými systémami, čím sa oslabujú daňové predpisy jednotlivých štátov a zvyšuje strata daňových príjmov týchto štátov.

3

Získanie nových poznatkov v oblasti transakcií medzi spriaznenými osobami v účtovníctve

Vzájomné transakcie subjektov, medzi ktorými existuje určitý druh prepojenia, môžu mať zásadný vplyv nielen na skutočnosti, ktoré sú predmetom dane z príjmov, ale aj na skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva. Účtovníctvo je pritom považované za *najspoľahlivejší systém komplexných, preukázateľných a objektívnych informácií o ekonomickej stránke účtovnej jednotky* užitočných na prijímanie širokého spektra ekonomických rozhodnutí všetkých jeho používateľov. Elementárnym, a pritom nevyhnutným predpokladom legislatívnej úpravy niektorých aspektov účtovníctva spriaznených osôb je **precízna definícia spriaznených osôb**. Následne je dôležité zaoberať sa analýzou vplyvu transakcií spriaznených osôb na skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva a v bezprostrednej súvislosti na to aj tým, či majú *používatelia účtovnej závierky* k dispozícii dostatočné informácie potrebné na pochopenie vplyvu transakcií medzi spriaznenými osobami na účtovnú závierku. Transakcie medzi spriaznenými osobami môžu za istých okolností predstavovať pre mnoho z dotknutých subjektov **objektívne riziká nielen na úrovni skreslenia účtovných informácií**, na ktorých aspoň čiastočnú elimináciu je nevyhnutné disponovať spoľahlivými a komplexnými informáciami o transakciách uskutočňovaných medzi spriaznenými osobami, ale aj na úrovni konzekvencií spojených s poškodzovaním oprávnených záujmov tretích strán v dôsledku koordinovaného ekonomického správania týchto subjektov.

3.1 Príklady nespriaznených osôb a návrh na ich zakomponovanie do definície spriaznených osôb

Konanie prepojených osôb je predmetom regulácie mnohých predpisov, z ktorých každý na vymedzenie prepojených osôb používa svoju vlastnú definíciu. **Precízna definícia prepojených osôb** pokrývajúca všetky relevantné

prepojenia medzi ekonomickými subjektmi je veľmi dôležitá, pretože práve definícia prepojených osôb je primárnym predpokladom pôsobenia osobitných legislatívnych pravidiel vzťahujúcich sa na prepojené osoby. V prípade účtovníctva definícia spriaznených osôb *determinuje, či sa dva ekonomické subjekty budú považovať za spriaznené osoby a analogicky, či sa informácie o transakciách medzi týmito subjektmi budú uvádzať v účtovnej závierke* pre potreby používateľov informácií z účtovnej závierky porozumieť vplyvu transakcií uskutočňovaných medzi týmito subjektmi na účtovnú závierku.

V tabuľke 2.9 monografie sme prostredníctvom *komparácie definícií spriaznených osôb podľa národnej právnej úpravy účtovníctva a podľa nadnárodnej úpravy účtovníctva* identifikovali diferencie medzi nimi. Predmetné diferencie môžu indikovať existujúce nedostatky príslušnej definície spriaznených osôb. V tejto časti monografie sa zameriame na analýzu definície spriaznených osôb podľa národnej právnej úpravy účtovníctva, tzn. podľa *opatrenia MF SR o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu*, na základe ktorej **identifikujeme jej prípadné nedostatky**. Vychádzajúc z analýzy prípadných nedostatkov sa pokúsime **naformulovať revidovanú definíciu spriaznených osôb** zahŕňajúcu všetky prepojenia medzi ekonomickými subjektmi, ktoré by sa mali považovať za spriaznené osoby.

3.1.1 Identifikácia príkladov nespriaznených osôb

Vplyv na činnosť ekonomického subjektu môže byť daný rôznym spôsobom, najčastejšie vzťahom blízkych rodinných príslušníkov, podielom na základnom imaní, podielom na hlasovacích právach, členstvom v kľúčovom manažmente, zmluvne dohodnutým vplyvom, ich kombináciou a pod. Identifikácia prípadných nedostatkov definície spriaznených osôb musí byť založená na princípe, ktorý bude *zisťovať nedostatky definície spriaznených osôb na rovnakom, nediskriminačnom základe*. Na tento zámer sme si v rámci teoretických východísk určili všeobecné, východiskové charakteristiky, na základe ktorých by sa podľa nášho názoru **dva ekonomické subjekty mali považovať za spriaznené osoby**. Aplikáciou týchto predpokladov na definíciu spriaznených osôb podľa národnej právnej úpravy účtovníctva a jej analýzou sme identifikovali nasledujúce príklady nespriaznených osôb, ktoré by sa podľa nášho názoru mali považovať za spriaznené osoby.¹⁰⁸ Okrem našej interpretácie definície spriaznených osôb podľa ná-

¹⁰⁸ V ilustračných schémach k jednotlivým príkladom nespriaznených osôb šípky s prerušovanými čiarami znamenajú neexistenciu vzťahu spriaznených osôb medzi predmetnými subjektmi a plné šípky vyjadrujú vzťah medzi predmetnými subjektmi, pričom nie všetky vzťahy každého jedného subjektu v ilustračných schémach sú takýmto spôsobom znázornené.

rodnej právnej úpravy účtovníctva môžu existovať aj iné interpretácie, pričom pri týchto iných interpretáciách definície spriaznených osôb podľa národnej právnej úpravy účtovníctva by niektoré príklady nespriaznených osôb, ktoré by sa podľa nášho názoru mali považovať za spriaznené osoby, identifikované byť nemuseli.

1. Príklad nespriaznených osôb: Fyzická osoba, ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva alebo v sústave podvojného účtovníctva, nie je spriaznenou osobou s fyzickou osobou, ktorá je jej *blízky rodinný príslušník* a ktorá účtuje v sústave jednoduchého účtovníctva, účtuje v sústave podvojného účtovníctva, vedie daňovú evidenciu,¹⁰⁹ uplatňuje si výdavky percentom z príjmov¹¹⁰ alebo nie je podnikateľom.¹¹¹ Prepojenie medzi týmito subjektmi evidentne existuje, pretože prvý *blízky rodinný príslušník* môže aspoň v podstatnej miere ovplyvniť činnosť druhého *blízkeho rodinného príslušníka*, a preto by sa tieto subjekty mali považovať za spriaznené osoby.¹¹²

V zmysle uvedeného nie sú spriaznenými osobami napríklad manžel – podnikateľ účtujúci v sústave jednoduchého účtovníctva a jeho manželka – podnikateľka účtujúca v sústave jednoduchého účtovníctva (schéma 3.1).

¹⁰⁹ Vedenie daňovej evidencie je upravené v § 6 ods. 11 zákona o dani z príjmov.

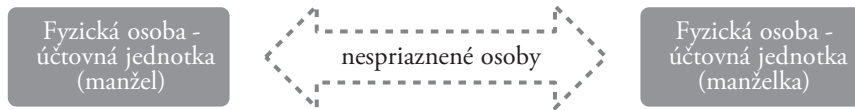
¹¹⁰ Uplatňovanie výdavkov percentom z príjmov je upravené v § 6 ods. 10 zákona o dani z príjmov.

¹¹¹ Podľa zákona č. 513/1991 Zb. *Obchodný zákonník v znení neskorších predpisov* sa podnikaním rozumie sústavná činnosť vykonávaná samostatne podnikateľom vo vlastnom mene a na vlastnú zodpovednosť s cieľom dosiahnutia zisku. Podnikateľom je: a) osoba zapísaná v obchodnom registri, b) osoba, ktorá podniká na základe živnostenského oprávnenia, c) osoba, ktorá podniká na základe iného než živnostenského oprávnenia podľa osobitných predpisov, d) fyzická osoba, ktorá vykonáva poľnohospodársku výrobu a je zapísaná do evidencie podľa zákona č. 105/1990 Zb. *o súkromnom podnikaní občanov v znení neskorších predpisov*.

¹¹² Medzi *blízkymi rodinnými príslušníkmi* existuje vzťah, ktorého intenzitu možno považovať dokonca za vyššiu ako intenzitu vzťahu medzi subjektmi, medzi ktorými existuje *rozhodujúci vplyv*. V prípade, keď by v predmetnom príklade nespriaznených osôb *blízki rodinní príslušníci* boli nahradení *právnickými osobami*, ktoré by boli súčasťou jednej skupiny, k parciálnemu predmetnému príkladu nespriaznených osôb by nedochádzalo. Dôvodom je, že podľa definície spriaznených osôb sú spriaznenými osobami aj: a) účtovná jednotka, ktoré sú súčasťou tej istej skupiny, b) účtovná jednotka, ktorá je účtovnou jednotkou so spoločným rozhodujúcim vplyvom niektorého člena skupiny, a ostatní členovia tejto skupiny, c) účtovná jednotka, ktorá je pridruženou účtovnou jednotkou niektorého člena skupiny, a ostatní členovia tejto skupiny, d) účtovná jednotka, ktorej alebo ktorej materskej účtovnej jednotke niektorý člen skupiny poskytuje služby kľúčového manažmentu, a ostatní členovia skupiny. K predmetnému príkladu nespriaznených osôb tak dochádza len z dôvodu právnej formy predmetného subjektu.

Príklad nespriaznených osôb – blízki rodinní príslušníci, z ktorých aspoň jeden je účtovnou jednotkou

Schéma 3.1



Zdroj: Vlastné spracovanie.

2. Príklad nespriaznených osôb: Prvá účtovná jednotka nie je spriaznenou osobou s druhou účtovnou jednotkou, ak v prvej účtovnej jednotke má *podstatný vplyv, je členom kľúčového manažmentu jej alebo jej materskej účtovnej jednotky blízky rodinný príslušník* osoby,¹¹³ ktorá má v druhej účtovnej jednotke *podstatný vplyv, je členom kľúčového manažmentu jej alebo jej materskej účtovnej jednotky*. Prepojenie medzi týmito subjektmi evidentne existuje, pretože osoba, ktorá má v prvej účtovnej jednotke *podstatný vplyv, je členom kľúčového manažmentu jej alebo jej materskej účtovnej jednotky*, môže priamo aspoň v podstatnej miere ovplyvniť činnosť tejto prvej účtovnej jednotky a zároveň môže nepriamo prostredníctvom svojho *blízkeho rodinného príslušníka*, ktorý má v druhej účtovnej jednotke *podstatný vplyv, je členom kľúčového manažmentu jej alebo jej materskej účtovnej jednotky*, ovplyvniť činnosť tejto druhej účtovnej jednotky, a preto by sa tieto subjekty mali považovať za spriaznené osoby.¹¹⁴

V zmysle už uvedeného nie sú spriaznenými osobami napríklad účtovná jednotka Alfa a účtovná jednotka Beta, ak v účtovnej jednotke Alfa je štatutárnym orgánom manželka manžela, ktorý je štatutárnym orgánom účtovnej jednotky Beta (schéma 3.2).

¹¹³ Bez ohľadu na to, či táto fyzická osoba alebo jej blízky rodinný príslušník je alebo nie je účtovnou jednotkou.

¹¹⁴ V prípade, keď by v prvej účtovnej jednotke mal *rozhodujúci vplyv* alebo *spoločný rozhodujúci vplyv blízky rodinný príslušník osoby*, ktorá má v druhej účtovnej jednotke *rozhodujúci vplyv, spoločný rozhodujúci vplyv, podstatný vplyv alebo ktorá je členom kľúčového manažmentu* druhej účtovnej jednotky alebo jej materskej účtovnej jednotky, prvá účtovná jednotka a druhá účtovná jednotka by boli spriaznenými osobami.

4

Verifikácia platnosti vedeckých predpokladov týkajúcich sa spriaznených osôb

Transakcie medzi *spriaznenými osobami* sa z dôvodu existencie vzájomných ekonomických, personálnych a iných interdependencií nemusia uskutočňovať za rovnakých podmienok, aké by medzi sebou v porovnateľných transakciách za porovnateľných okolností dohodli *nespriaznené osoby*. Konanie spriaznených osôb či dokonca samotná existencia vzťahu spriaznených osôb môžu byť jedným z faktorov, ktorý zásadným spôsobom ovplyvnil skutočnosti, ktoré sú predmetom účtovníctva, a finančnú situáciu zainteresovaných účtovných jednotiek. V predchádzajúcich častiach monografie sme aplikáciou niekoľkých empirických a teoretických metód vedeckého skúmania nadobudli nové poznatky a dospeli k viacerým záverom týkajúcich sa cieľu monografie. Napokon, v záujme naplnenia cieľa monografie budeme v tejto časti monografie verifikovať platnosť stanovených hypotéz.

Hypotéza 1: Definícia spriaznených osôb podľa národnej právnej úpravy účtovníctva SR pokrýva všetky prepojenia existujúce medzi ekonomickými subjektmi, ktoré by sa na základe relevantných charakteristík mali považovať za spriaznené osoby.

V monografii sme sa zaoberali štyrmi definíciami spriaznených osôb: podľa *smernice EÚ o účtovných závierkach, podľa IFRS, podľa US GAAP a podľa národnej právnej úpravy účtovníctva SR*. Všetky tieto definície sme analyzovali a následne sme na základe komparácie vzájomne porovnateľných atribútov týchto definícií *identifikovali diferencie* medzi nimi, ktoré mohli naznačovať prednosti jednej definície a nedostatky druhej definície spriaznených osôb. Predmetom podrobnejšej analýzy bola definícia spriaznených osôb podľa

národnej právnej úpravy účtovníctva SR, teda definícia spriaznených osôb podľa *opatrenia MF SR o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu*.

Na identifikáciu prípadných nedostatkov definície spriaznených osôb sme určili všeobecné charakteristiky, na základe ktorých by sa podľa nášho názoru dva ekonomické subjekty mali považovať za spriaznené osoby:

- prvý subjekt môže priamo, nepriamo alebo kombinovane ovplyvniť činnosť druhého subjektu aspoň v podstatnej miere alebo
- činnosť prvého subjektu a činnosť druhého subjektu môže byť priamo, nepriamo alebo kombinovane aspoň v podstatnej miere ovplyvnená tým istým subjektom.

Na základe uskutočnenej analýzy definície spriaznených osôb podľa národnej právnej úpravy účtovníctva SR a pomocou modelovania spojitostí zakladajúcich vzťah spriaznených osôb **sme odhalili spolu 14 príkladov nespriaznených osôb, ktoré by sa podľa nášho názoru mali považovať za spriaznené osoby**. Tieto príklady nespriaznených osôb podľa národnej právnej úpravy účtovníctva SR majú rôzny charakter a možno ich podľa toho klasifikovať do niekoľkých homogénnych skupín na príklady vyplývajúce:

- zo vzťahu blízkych rodinných príslušníkov, z ktorých aspoň jeden je účtovnou jednotkou,
- zo vzťahu prvej účtovnej jednotky, v ktorej je zainteresovaný prvý blízky rodinný príslušník, a druhej účtovnej jednotky, v ktorej je zainteresovaný druhý blízky rodinný príslušník,
- z nerovnakého prístupu k posudzovaniu identického vzťahu fyzickej osoby a právnickej osoby k inej účtovnej jednotke,
- z nerovnakého prístupu k relevancii priameho a nepriameho podstatného vplyvu, spoločného rozhodujúceho vplyvu, rozhodujúceho vplyvu, služieb kľúčového manažmentu,
- zo vzájomnej kombinácie predchádzajúceho.

Stanovená hypotéza sa na základe uvedeného nepotvrdila. Preto sme **navrhli novelu opatrenia MF SR o účtovnej závierke pre veľké účtovné jednotky a subjekty verejného záujmu**, ktorej predmetom je nahradenie súčasnej definície spriaznených osôb novou definíciou spriaznených osôb pokrývajúcou všetky prepojenia existujúce medzi ekonomickými subjektmi, ktoré by sa mali považovať za spriaznené osoby.