



VYSOKÉ UČENÍ TECHNICKÉ V BRNĚ

BRNO UNIVERSITY OF TECHNOLOGY

FAKULTA PODNIKATELSKÁ

FACULTY OF BUSINESS AND MANAGEMENT

ÚSTAV FINANCÍ

INSTITUTE OF FINANCES

STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN MEZI SPOJENÝMI OSOBYMI

SETTING TRANSFER PRICES BETWEEN ASSOCIATED ENTERPRISES

DIPLOMOVÁ PRÁCE

MASTER'S THESIS

AUTOR PRÁCE

AUTHOR

Bc. Michaela Bobková

VEDOUCÍ PRÁCE

SUPERVISOR

JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.

BRNO 2020

Zadání diplomové práce

Ústav:	Ústav financí
Studentka:	Bc. Michaela Bobková
Studijní program:	Ekonomika a management
Studijní obor:	Účetnictví a finanční řízení podniku
Vedoucí práce:	JUDr. Ing. Jan Kopřiva, Ph.D.
Akademický rok:	2019/20

Ředitel ústavu Vám v souladu se zákonem č. 111/1998 Sb., o vysokých školách ve znění pozdějších předpisů a se Studijním a zkušebním řádem VUT v Brně zadává diplomovou práci s názvem:

Stanovení transferových cen mezi spojenými osobami

Charakteristika problematiky úkolu:

Úvod
Cíle práce, metody a postupy zpracování
Teoretická východiska práce
Analýza současného stavu
Vlastní návrhy řešení
Závěr
Seznam použité literatury
Přílohy

Cíle, kterých má být dosaženo:

Hlavním cílem diplomové práce je stanovení transferové ceny pro konkrétní řízenou transakci uskutečněnou mezi spojenými osobami dle unijní, mezinárodní a tuzemské legislativní úpravy v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu. Dílčím cílem diplomové práce je rozbor stávající ustálené judikatury, jejímž předmětem je problematika spojených osob a transferových cen.

Základní literární prameny:

AVI-YONAH, Reuven S. Advanced introduction to international tax law. Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing, [2015]. Elgar advanced introductions. ISBN 978-1-78195-231-3.

KAPOUN, Vítězslav. Úvod do převodních cen. Finanční, daňový a účetní bulletin. Wolters Kluwer, 2018, 2018(4/2018), 64 s. ISSN 1210-5570.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II. Full Version 2014. Paříž, Francie: OECD Publishing, 2014. ISBN 978-92-64-23908-1.

OECD. Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paříž, Francie: OECD Publishing, 2017. Ed. 2017. ISBN 978-92-64-26512-7.

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií. Praha: Wolters Kluwer, 2019. ISBN 978-8-7598-169-1.

Termín odevzdání diplomové práce je stanoven časovým plánem akademického roku 2019/20

V Brně dne 29.2.2020

L. S.

doc. Ing. Vojtěch Bartoš, Ph.D.
ředitel

doc. Ing. et Ing. Stanislav Škapa, Ph.D.
děkan

Abstrakt

Diplomová práce se věnuje problematice stanovení transferové ceny řízené transakce mezi spojenými osobami. Součástí diplomové práce je definice základních teoretických pojmů spojených s problematikou transferových cen se zaměřením na tuzemské, mezinárodní a unijní právo. Diplomová práce se dále zabývá analýzou ustálené judikatury, jejímž předmětem jsou převodní ceny. Teoretická východiska práce jsou aplikována na praktický příklad, který se věnuje problematice stanovení transferové ceny pro konkrétní řízenou transakci mezi sdruženými podniky.

Abstract

The master thesis deals with the issue of transfer price of a controlled transaction between associated enterprises. Part of the master thesis is definition of basic theoretical concepts associated with the issue of transfer pricing with a focus on domestic, international, and European Union law. The master thesis deals with the analysis of case law, whose subject matter is transfer pricing. The theoretical starting points of the thesis are applied to a practical example, which deals with the issue of determining the transfer price for specific controlled transaction between associated enterprises.

Klíčová slova

transferové ceny, princip tržního odstupu, spojené osoby, metody stanovení transferové ceny, OECD směrnice

Keywords

transfer pricing, arm's length principle, associated enterprises, transfer pricing methods, OECD directive

Bibliografická citace

BOBKOVÁ, Michaela. *Stanovení transferové ceny mezi spojenými osobami*. Brno, 2020. Dostupné také z: <https://www.vutbr.cz/studenti/zav-prace/detail/127339>.
Diplomová práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Ústav financí.
Vedoucí práce Jan Kopřiva.

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že předložená diplomová práce je původní a zpracovala jsem ji samostatně. Prohlašuji, že citace použitých pramenů je úplná, že jsem ve své práci neporušila autorská práva (ve smyslu Zákona č. 121/2000 Sb., o právu autorském a o právech souvisejících s právem autorským).

V Brně dne 10. května 2020

.....
podpis studenta

Poděkování

Na tomto místě bych chtěla poděkovat panu JUDr. Ing. Janu Kopřivovi, Ph.D. za připomínky a odborné rady, kterými přispěl k vypracování této diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	14
1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ	17
2 SPOJENÉ OSOBY	18
2.1 Definice spojených osob v českém právním řádu	18
2.1.1 Spojené osoby v zákoně o daních z příjmů.....	18
2.1.2 Spojené osoby v zákoně o dani z přidané hodnoty	25
2.2 Definice spojených osob v modelových smlouvách OECD a OSN	27
2.3 Kontrola vztahů u spojených osob správcem daně.....	28
3 TRANSFEROVÉ CENY	30
3.1 Pojem transferové ceny	30
3.2 Legislativní rámec transferových cen v České republice.....	31
3.2.1 Pokyn D-332 a Pokyn GFŘ-D-34	32
3.2.2 Pokyn D-333	33
3.2.3 Pokyn D-334	33
4 METODY STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN	37
4.1 Transakční metody.....	38
4.1.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP)	39
4.1.2 Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)	40

4.1.3 Metoda nákladů a přírážky (COST+)	42
4.2 Ziskové transakční metody	44
4.2.1 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)	44
4.2.2 Metoda rozdělení zisku (PSM)	46
4.3 Princip tržního odstupu	48
4.4 Princip tržního odstupu v mezinárodní úpravě	48
4.5 Princip tržního odstupu v českém právním řádu	50
4.5.1 Cena obvyklá a cenové rozpětí	52
4.5.2 Srovnávací analýza	52
5 PŘEDBĚŽNÉ CENOVÉ DOHODY	56
5.1 Předběžné cenové dohody v mezinárodní úpravě	56
5.1.1 Vybrané výhody předběžných cenových dohod	57
5.1.2 Vybrané nevýhody předběžných cenových dohod	58
5.2 Předběžné cenové dohody v českém právním řádu	59
6 VYBRANÁ JUDIKATURA NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU ČESKÉ REPUBLIKY	63
6.1 Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 47/2013 – 30 (ze dne 13. 6. 2013)	63
6.2 Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 95/2012 – 47 (ze dne 25. 6. 2014)	64
6.3 Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 86/2013 – 21 (ze dne 31. 10. 2013)	65
7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU	67

7.1 Popis vztahů a organizační struktury skupiny podniků	67
7.2 Základní informace o činnosti skupiny podniků	70
7.3 Analýza společnosti z ekonomického hlediska	72
7.4 Popis řízené transakce	80
7.4.1 Doprava produktů.....	81
7.4.2 Skladování produktů.....	81
7.4.3 Kompletace a balení zboží.....	81
7.4.4 Marketing a administrativní služby	82
7.5 Funkční a riziková analýza.....	83
7.5.1 Vedení účetnictví o skladech	84
7.5.2 Marketingové služby	85
7.5.3 Správa informačního systému	85
7.5.4 Kontrola, kompletace a balení zboží	85
7.5.5 Zajištění skladovacích prostor a vozidel.....	85
7.5.6 Transport produktů k odběratelům	86
7.5.7 Smluvní riziko	87
7.5.8 Riziko reklamace	87
7.5.9 Riziko poškození zboží.....	88
7.5.10 Tržní riziko.....	88

7.5.11 Riziko nedostatečného personálu	88
7.5.12 Riziko nedostatečných skladovacích prostor	88
8 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ.....	91
8.1 Volba metody stanovení transferové ceny	91
8.1.1 Metoda CUP.....	92
8.1.2 Metoda RPM.....	92
8.1.3 Metoda COST+	93
8.1.4 Metody TNMM a PSM.....	93
8.2 Srovnávací analýza	94
8.2.1 Kvantitativní benchmark analýza	95
8.2.2 Kvalitativní benchmark analýza	96
8.3 Determinace tržního rozpětí rentability nákladů	97
8.3.1 Oblast silniční nákladní dopravy	98
8.3.2 Oblast balení produktů, skladování a administrativy s ním spojené	99
8.3.3 Oblast marketingové činnosti.....	101
8.4 Kalkulace nákladové základny	102
8.5 Vyhodnocení postupu stanovení transferové ceny	108
9 ZÁVĚR.....	112
SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ	115

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ	121
SEZNAM GRAFŮ.....	123
SEZNAM OBRÁZKŮ.....	124
SEZNAM TABULEK	125
PŘÍLOHY	127

ÚVOD

Transferové ceny neboli převodní ceny jsou velmi aktuálním tématem posledních několika let. Již v 60. a 70. letech 20. století převážně ve Spojených státech amerických, Německu a Francii rostl zájem o problematiku transferových cen. V tomto období si státy začaly čím dál více uvědomovat, že subjekty přelévají své zisky do států s nižším daňovým zatížením, a tím je ovlivněna výsledná daňová povinnost a následně i platební bilance státu. Výsledkem této nežádoucí situace bylo vydání několika zpráv během 20 let k vybraným otázkám spjatým s transferovými cenami. To mělo dále za následek souhrnné vydání předchozích zpráv v podobě směrnice a její následné aktualizace dle potřeb v oblasti mezinárodního zdanění¹.

Na mezinárodní úrovni je v současnosti úprava převodních cen velmi pokročilá a dochází k jejímu razantnímu vývoji. Přesto politická diskuze v oblasti mezinárodního zdanění je stále dost obezřetná, jelikož všechny státy usilují o konkurenceschopnou pozici, a to i uvnitř Evropské Unie. Z hlediska účetního auditu se dá tato problematika považovat za nástroj kreativního účetnictví, což může mít za následek nesprávné zkreslení dat v účetní závěrce. Je evidentní, že transferové ceny ovlivňují značným způsobem účetnictví, avšak nejpalčivější otázkou z pohledu daňového poplatníka jsou transferové ceny z hlediska daní².

Problematika převodních cen je oblastí, která je častým předmětem daňových kontrol ze strany Finanční správy České republiky. Svědčí o tom především razantní nárůst následného doměřování daňové povinnosti či snižování daňových ztrát v rámci daňových kontrol. Z hlediska správce daně jsou transferové ceny chápány jako

¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 1.

² BOTEK, Radim a Ladislav ČÍŽEK. *Transferové ceny - obecně účetně a daňově*. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=236095>.

prostředek, který bývá uplatňován při agresivním daňovém plánování. Obecně se nejedná pouze o postavení české finanční daňové správy, ale v zásadě i o vnímání globální. Za poslední roky lze zpozorovat, že s rostoucími kompetencemi a zkušenostmi úředních osob, prostřednictvím nichž vykonává své pravomoci správce daně, jsou kontroly převodních cen prováděny „na míru“ konkrétnímu subjektu. Ve srovnání s minulostí jsou současné daňové kontroly prováděny do větší hloubky a jsou realizovány v souvislosti se znalostí širších vazeb transferových cen³.

Diplomová práce se zabývá problematikou nastavení transferové ceny pro konkrétní řízenou transakci mezi spojenými osobami. Toto téma autorka diplomové práce zvolila z důvodu jeho aktuálnosti a zajímavosti.

Diplomová práce je rozdělena do tří okruhů. První z nich se věnuje teoretickým východiskům, která jsou podkladem pro analytickou část práce a vlastní návrhy řešení. V rámci teoretických východisek je definován pojem spojená osoba, transferová cena a v návaznosti na to i úzce spjatý princip tržního odstupu. V této části diplomové práce dále autorka rozebírá problematiku předběžných cenových dohod a dokumentace k převodním cenám. Zásadní částí práce je i autorčin rozbor ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která řeší problematiku převodních cen. Po teoretické části následuje analýza současného stavu, která má za úkol podrobně definovat vztahy mezi spojenými osobami, organizační strukturu i řízenou transakci. Zmiňovaná část dále zahrnuje funkční a rizikovou analýzu, která je sestavena na základě unijní a tuzemské úpravy. Závěrečná část práce se věnuje vlastním návrhům řešení stanovení transferové ceny pro analyzovanou řízenou transakci. Zde je zahrnuta kvantitativní a kvalitativní benchmark analýza a vybrána metoda pro stanovení transferové ceny. Následně je na základě předchozích postupů stanovena cena, která je v souladu s principem tržního odstupu. Závěrem autorka práce zhodnotí slabé a silné stránky vybraných metod

³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 181.

a potenciální rizika spojená s problematikou transferových cen, která mohou společnosti vzniknout. Diplomová práce je zakončena doporučením autorky, které vede k eliminaci dopadu rizik na společnost a následný návrh úpravy daňového základu v souladu s nastavenou transferovou cenou u obou smluvních subjektů, které se účastní řízené transakce.

Autorka diplomové práce se domnívá, že práce může sloužit jako návod pro určení toho, zda jsou subjekty zákonem považovány za spojené osoby, a také jako případné vodítko pro stanovení transferové ceny k řízeným transakcím, které mezi nimi probíhají. Avšak vzápětí konstatuje, že problematika mezinárodního zdanění, jejíž složkou je i problematika transferových cen, stojí na pomezí několika oborů, které ustavičně působí na nastavení tohoto systému. Problematika převodních cen je velmi komplexní a je ovlivněna znalostí ekonomie, financí, unijního, mezinárodního a tuzemského práva a dále pak i filozofií. Z tohoto důvodu je problematika transferových cen považována za jedinečný objekt pro dlouhodobé studium. Není tedy možné definovat a zanalyzovat veškeré její podstatné instituty v jediné práci⁴.

⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 181.

1 CÍLE PRÁCE, METODY A POSTUPY ZPRACOVÁNÍ

Hlavním cílem diplomové práce je stanovení transferové ceny pro konkrétní řízenou transakci uskutečněnou mezi spojenými osobami dle unijní, mezinárodní a tuzemské legislativní úpravy v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu České republiky tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu. Dílčím cílem diplomové práce je rozbor stávající ustálené judikatury, jejímž předmětem je problematika spojených osob a transferových cen. Jelikož je judikatura Nejvyššího správního soudu stěžejní materií problematiky transferových cen, která poskytuje náповědu pro jejich stanovení tak, aby byly v souladu s principem tržního, je nezbytné ji analyzovat, poněvadž je nápomocna dosažení hlavního cíle.

S ohledem na hlavní cíl je diplomová práce tvořena pomocí základních metodických postupů logických metod. Autorka diplomové práce užívá metody analýzy, kdy je určitý myšlenkový jev rozkládán na jednotlivé části. S pomocí toho je možné odkrýt strukturu objektu, který lze rozdělit na podstatné a nepodstatné⁵. Dále je v diplomové práci užito metody dedukce. V tomto případě je postupováno od obecných témat k tématům konkrétnějším, což vede ke kvalitnějšímu pochopení problematiky. Takto klasifikované teoretické poznatky jsou užity na praktický příklad. Pokud není uvedeno jinak, vychází diplomová práce z legislativy účinné k 31. prosinci 2019.

⁵ POKORNÝ, Jiří. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*, s. 21-22.

2 SPOJENÉ OSOBY

Spojování podniků do větších celků je v současné době značně aktuálním tématem. Využití synergií mezi kooperujícími subjekty je z ekonomického hlediska naprosto racionálním a z hlediska zákona zcela legitimním typem podnikání⁶.

Problematiku spojených osob neboli sdružených osob, jak vyplývá ze smluv o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku (dále jen „SZDZ“), řeší tuzemské i mezinárodní právo. Pokud by nebyly spojené osoby legislativně upraveny, znamenalo by to vznik podstatného prostoru ke zneužívání vztahů mezi osobami. Spojené osoby jsou povinny ve vnitroskupinových transakcích nastavit takové ceny, které by byly aplikovány ve stejných nebo srovnatelných transakcích mezi osobami nezávislymi. Tento princip musí být dodržen především pro správné určení daně z příjmů právnických osob. Definice spojených osob jsou stěžejní pro daňové subjekty i správce daně⁷.

2.1 Definice spojených osob v českém právním řádu

V české legislativě se pojem spojených osob objevuje v zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“) a zákoně č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“). V každém z uvedených zákonů je tento pojem definován odlišně.

2.1.1 Spojené osoby v zákoně o daních z příjmů

ZDP zakotvuje problematiku spojených osob z více pohledů. V § 19 odst. 3 ZDP definuje vztah mateřské a dceřiné společnosti. **Dceřiná společnost** je dle ZDP taková obchodní korporace, která je daňovým rezidentem České republiky nebo jiného

⁶Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2014, čj. 7 Afs 93/2012 – 52.

⁷MALÝ, Milan a Jiří DĚDINA. *Organizační architektura*, s. 39-40.

členského státu Evropské unie (dále jen „EU“). Dále se musí jednat o obchodní korporaci, ve které má mateřská obchodní korporace alespoň 10% podíl na základním kapitálu dceřiné společnosti, a to nejméně po dobu 12 měsíců nepřetržitě. Aby mohla být obchodní korporace definována jako dceřiná společnost, musí mít i určitou právní formu. Konkrétně formu akciové společnosti, společnosti s ručením omezeným, družstva nebo jinou obdobnou právní formu podle příslušných předpisů dané země, pokud jde o daňového rezidenta jiného členského státu EU⁸.

Mateřská společnost se kapitálově podílí na jiné obchodní korporaci, obvykle nazývané jako dceřiná společnost. ZDP v § 19 odst. 3 definuje mateřskou společnost analogicky jako společnost dceřinou. Opět se musí jednat o takovou obchodní korporaci, která je daňovým rezidentem České republiky nebo jiného členského státu EU. Mateřská společnost musí dle ZDP vlastnit nejméně 10% podíl na základním kapitálu jiné obchodní korporace, a to po dobu nejméně 12 měsíců nepřetržitě. Taktéž má zákonem danou právní formu jako je tomu u dceřiné společnosti. Zákonodárci s účinností od 1. 7. 2017 dodali do ZDP ještě další možné právní formy mateřské společnosti. Jedná se konkrétně o svěřenecký fond, rodinnou fundaci, obec a svazek obcí⁹.

Co se týče shrnutí problematiky zmiňované v § 19 odst. 3 písm. b) a c) ZDP, je zde patrná nadřazenost mateřské společnosti nad společností dceřinou. Rozdíl mezi těmito obchodními korporacemi je dále také v tom, jakou právní formu mohou dle ZDP nést. Jak už bylo zmíněno, mateřská společnost může mít i podobu svěřeneckého fondu, rodinné fundace nebo obce a svazku obcí. Z tohoto důvodu se problematika převodních cen vztahuje i na obchodní korporace, kde jsou společníky obce, které spadají do zákonného vymezení spojených osob. Tímto způsobem vyrovnává tuzemská právní

⁸ § 19 odst. 3 písm. c), ZDP.

⁹ § 19 odst. 3 písm. b), ZDP.

úprava tržní rozdíly mezi společnostmi financovanými veřejným a soukromým kapitálem¹⁰.

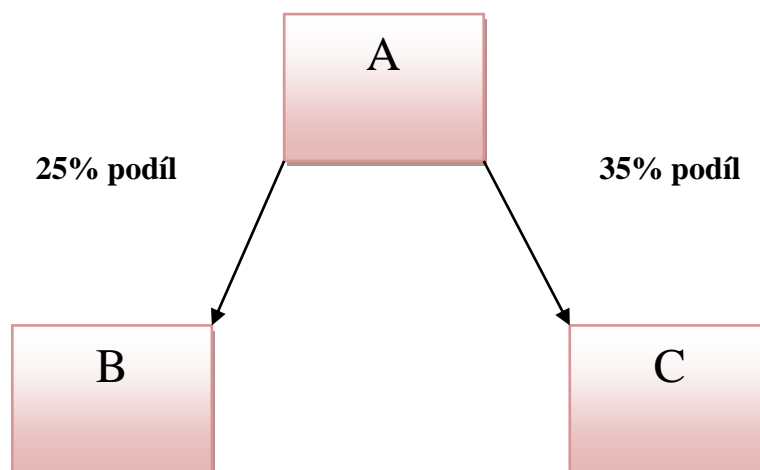
Spřízněné osoby jsou dále definovány v ZDP v § 23 odst. 7 písm. a) a s ním souvisejícím zákonem č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů jako kapitálově spojené osoby a jinak spojené osoby. **Kapitálově spojené osoby** jsou děleny na přímo a nepřímo spojené. Spřízněné osoby jsou **přímo kapitálově spojenými osobami** za situace, kdy se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby. Tento podíl zastupuje nejméně 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob¹¹.

Následující obrázek zobrazuje strukturu podílů přímo kapitálově spojených osob A, B a C. Společnost A má v obchodních korporacích B i C podíl představující alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv¹².

¹⁰ § 19 odst. 3, ZDP.

¹¹ § 23 odst. 7 písm. a), ZDP.

¹² SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 124.



Obrázek č. 1: Přímá kapitálově spojené osoby (upraveno dle¹³)

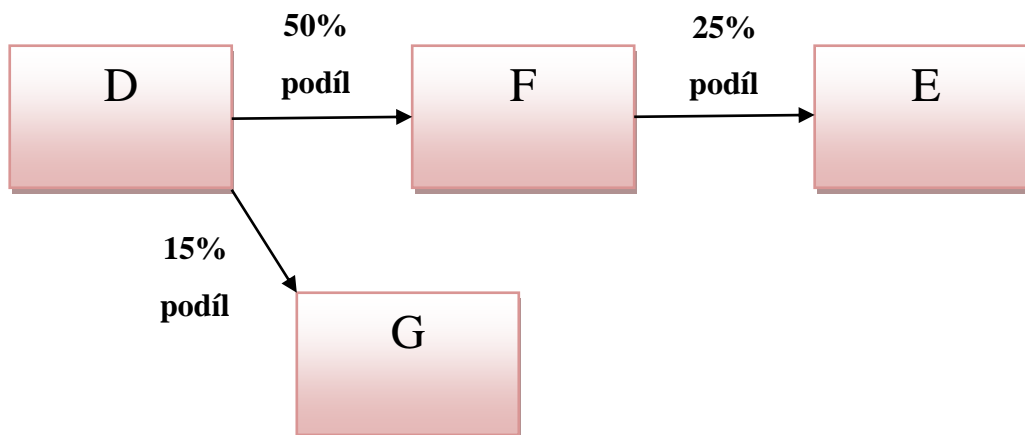
Nepřímá kapitálově spojené osoby jsou v ZDP v § 23 odst. 7 písm. a) definovány obdobně. Opět nesmí být porušena podmínka podílu zastupujícího nejméně 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, avšak subjekt se na obchodní korporaci podílí nepřímo. Zákon u nepřímá kapitálově spojených osob poukazuje na situaci, kdy ve dvou subjektech probíhají vnitroskupinové transakce, přičemž má jedna osoba v prvním subjektu přímý podíl a shodná osoba vlastní prostřednictvím třetí osoby podíl v druhém subjektu¹⁴.

Další obrázek znázorňuje strukturu vztahů osob D, E, F, G. Osoba D má dostatečně vysoký podíl na osobě F, aby dle ZDP byly obě považovány za osoby přímá kapitálově spojené. Obchodní korporace E a D jsou osobami nepřímá kapitálově spojenými, a to prostřednictvím držby kvalifikovaného podílu ve firmě F. Co se týče subjektu G, kde

¹³ § 23 odst. 7 písm. a), ZDP.

¹⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 125-126.

podíl na základním kapitálu nebo hlasovacích právech nepřesahuje nejméně 25 %, nedá se subjekt D a G považovat za kapitálově spojené osoby¹⁵.



Obrázek č. 2: Přímá a nepřímá kapitálově spojené osoby (upraveno dle¹⁶)

Závěrem k § 23 odst. 7 písm. a) ZDP by autorka práce chtěla poukázat na pasáž objevující se na konci bodů 1 a 2. Zákon zde zmiňuje, že za výše splněných podmínek v bodě 1 „jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými“¹⁷ a v bodě 2 „jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými“¹⁸. Z toho vyplývá, že za spojené osoby budou navzájem pokládány i ty subjekty, ve kterých jeden subjekt drží jistý podíl. V případě struktury podílů osob na následujícím obrázku by za osoby kapitálově spojené byly považovány navzájem subjekty D, F i E¹⁹.

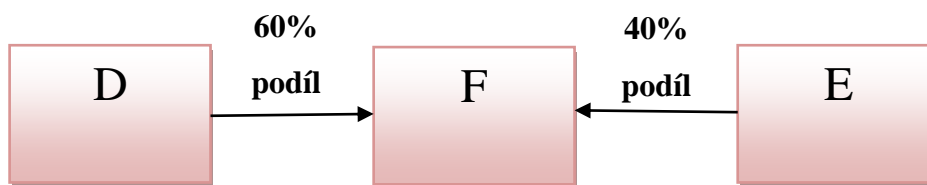
¹⁵ § 23 odst. 7 písm. a), ZDP.

¹⁶ Tamtéž.

¹⁷ § 23 odst. 7 písm. a) bod 1, ZDP.

¹⁸ § 23 odst. 7 písm. a) bod 2, ZDP.

¹⁹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 124-126.



Obrázek č. 3: Kapitálově spojené osoby (upraveno dle²⁰)

Další kategorií spojených osob, kterou zakotvuje ZDP § 23 odst. 7 písm. b), jsou **jinak spojené osoby**. Tato právní úprava má za cíl zabránit obcházení zákonné definice kapitálově spojených osob. Vzniká tak širší právní základ pro zhodnocení, zda se v konkrétním případě jedná o sdružené osoby²¹.

V první řadě se toto ustanovení týká situace, kdy se **jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby**, s výjimkou:

- a) účasti v kontrolní komisi,
- b) účasti v obdobném kontrolním orgánu,
- c) provádění kontroly za úplatu²².

Pokyn D-332, označený jako Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny (dále jen „Pokyn D-332“) definuje pojem **vedení** jako jednání jménem společnosti. Konkrétně se jedná o činnost statutárních orgánů nebo jejich členů např. jednatelů, představenstva apod. Za osoby spojené nelze považovat subjekty, kde identická fyzická osoba působí v dozorčích radách těchto společností. Při posuzování je potřebné zhodnotit danou

²⁰§ 23 odst. 7 písm. a), ZDP.

²¹JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích s komentářem*, s. 9.

²²§ 23 odst. 7 písm. b), ZDP.

činnost každé osoby oprávněné jednat za společnost a zvážit, zda může tato osoba ovlivňovat nebo se přímo podílet na rozhodování²³.

Dále výše zmíněné ustanovení o spojených osobách ZDP zmiňuje případ, kdy se **shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení či kontrole jiných osob**. ZDP vylučuje, že by se v tomto případě za spojené osoby považovaly takové subjekty, kde je jedna osoba členem dozorčích rad obou subjektů. Tato podmínka zabraňuje např. problému, kdy by byly subjekty považovány za osoby spojené jen proto, že ve více dozorčích radách účinkují specialisté, kteří poskytují rady současně více společnostem v konkrétním oboru. Dále i pro tento typ spojených osob zákon vylučuje, že by se v případě účasti v kontrolní komisi nebo v obdobném kontrolním orgánu a provádění kontroly za úplatu, jednalo o osoby spojené²⁴.

Na problematiku **ovládající a ovládané osoby a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou** se zaměřuje bod 3 výše zmiňovaného ustanovení a zároveň i zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech (dále jen „ZOK“). Dle ZOK se za ovládající osobu považuje osoba, která může mít v obchodní korporaci přímý nebo nepřímý rozhodující vliv. V § 74 odst. 2 ZOK je opět zakotvena problematika mateřské a dceřiné společnosti. Za mateřskou společnost je zákonem považována taková obchodní korporace, která je ovládající osobou obchodní korporace. Dceřiná společnost je touto zákonnou úpravou vymezena jako ovládaná osoba obchodní korporace. Ustanovení § 74 odst. 3 ZOK dále zmiňuje pojem **řídící osoba a většinový společník**. V obou případech se jedná vždy o ovládající osoby, ledaže by § 75 ZOK ve vztahu k většinovému společníkovi stanovil jinak. Řízená osoba je definována v § 79 ZOK jako jedna nebo více osob, které jsou podrobeny jednotnému řízení jinou osobou nebo osobami neboli řídící osobou. Celek tvořený řízenou a řídící osobou se nazývá koncern.

²³ Pokyn D-332, s. 5.

²⁴ § 23 odst. 7 písm. b), ZDP.

Pro koncerny jsou velmi typické vnitroskupinové transakce a s tím spojené správné nastavení převodních cen. Vymezení těchto pojmů současně v ZDP a ZOK tvoří uspokojivý právní základ pro určení jinak spojených osob²⁵.

Mezi spojené osoby dále § 23 odst. 7 písm. b) ZDP řadí **osoby blízké** ve smyslu § 22, § 771 až § 774 zákona č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku (dále jen „NOZ“). Konkrétně se jedná o příbuzné v přímé řadě např. matka a dcera či děda a vnuk. Dále se za osoby blízké považují manželé či partneři ve smyslu zákona 115/2006 Sb. o registrovaném partnerství. Podstatné je, šlo-li o manžele nebo partnery v době uzavření vztahu, u kterého se spojení osob zkoumá²⁶. Dle NOZ mohou být za osoby blízké dále označovány jiné osoby, které jsou v rodinném nebo obdobném poměru, v případě, že by újmu, kterou utrpěla jedna z nich, druhá důvodně pocítovala jako újmu vlastní např. vztah druh – družka²⁷. Za osoby blízké se rovněž považují osoby sešvagřené a osoby, které spolu trvale žijí, v tomto případě se jedná o právní domněnku²⁸.

V poslední řadě zařazuje § 23 odst. 7 písm. b) ZDP do osob spojených i takové osoby, které vytvořily právní vztah především **za účelem zvýšení daňové ztráty nebo snížení základu daně**. V tomto případě bude velmi složité prokázat, že ke vztahu osob došlo právě především kvůli zmiňovaným účelům.

2.1.2 Spojené osoby v zákoně o dani z přidané hodnoty

Problematiku spojených osob řeší i ZDPH, avšak nikoli tak významně jako je tomu u ZDP. Spojené osoby jsou v § 5a ZDPH řešeny ve spojitosti s osobami, které jsou

²⁵ § 23 odst. 7 písm. b), ZDP.

²⁶ Pokyn D – 22, s. 28.

²⁷ § 22 odst. 1, NOZ.

²⁸ § 774, NOZ.

členy skupiny osob registrovaných k dani z přidané hodnoty²⁹. ZDPH v § 5a odst. 2 stanovuje, že pro účely tohoto zákona se spojenými osobami rozumí **kapitálově spojené osoby nebo jinak spojené osoby**.

Kapitálově spojené osoby jsou v ZDPH definovány jako osoby, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na základním kapitálu nebo hlasovacích právech osoby druhé či více osob. Další podmínkou je, aby takový podíl představoval alespoň 40 %. Za jinak spojené osoby považuje ustanovení § 5a odst. 4 ZDPH takové osoby, na jejichž vedení se podílí alespoň jedna shodná osoba³⁰.

Od roku 2010 bylo zákonodárci doplněno do zákona další ustanovení pro spojené osoby v podobě § 36a ZDPH. Uvedená pravidla se netýkají pouze mateřských a dceřiných obchodních korporací ani spojených osob podle ZDP či spojených osob dle § 5a ZDPH. Jedná se totiž o speciální definici spojených osob platnou pouze pro pravidla v § 36a ZDPH. Konkrétně se jedná o tento typ osob:

- a) **Kapitálově spojené osoby**, z nichž se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby nebo více osob. Přitom musí splňovat podmínku určité výše podílu, a to nejméně 25% podíl na základním kapitálu nebo alespoň 25% podíl na hlasovacích právech právě těchto osob.
- b) **Jinak spojené osoby** dle § 5a odst. 4 ZDPH, přičemž za spojené osoby se nepovažují takové subjekty, kdy jedna osoba je členem dozorčích rad obou osob.
- c) **Osoby blízké**.
- d) **Společníci téže společnosti**, pokud jsou plátcí daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“)³¹.

²⁹ § 5a, ZDPH.

³⁰ § 5a, ZDPH.

³¹ § 36a, ZDPH.

To, jak jsou spojené osoby upravovány v ZDPH je značně odlišné od úpravy v ZDP. Vzhledem k této skutečnosti je možno dojít k situaci, kdy dle jednoho zákona půjde o spojené osoby, ale v případě druhého zákona se o spojené osoby jednat nebude. I když se jedná o dvě rozlišné daně, dle názoru autorky diplomové práce by mělo dojít ke zjednodušení a unifikaci úpravy³².

2.2 Definice spojených osob v modelových smlouvách OECD a OSN

Spojené osoby neboli sdružené osoby jsou, co se týče mezinárodní úpravy, definovány především v modelových smlouvách OECD a OSN o zamezení dvojího zdanění (dále jen „Modelová smlouva OECD“). V posledních letech se OECD snaží snižovat negativní vliv, který způsobují země s nízkým zdaněním často označované jako „daňové ráje“ pomocí vytváření nových pravidel a doporučení. Samotná úprava spojených osob je v těchto modelových smlouvách oproti tuzemské právní úpravě poměrně strohá. Pojem sdružené osoby je shodně u obou modelových smluv definován v článku 9 „Sdružené podniky“³³.

Dle modelových smluv se o sdružené osoby jedná v tom případě, kdy se podnik jednoho státu, který je smluvní stranou OECD nebo OSN, přímo nebo nepřímo podílí na vedení, kontrole, či jmění podniku jiného smluvního státu. Dále modelové smlouvy stanovují, že se o spojené osoby jedná v tom případě, kdy se stejné osoby podílejí přímo či nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu a také podniku druhého smluvního státu. Dle předešlých definic mohou být osoby spojené

³²PILAŘOVÁ, Ivana. *Spojené osoby na dani z příjmů a na dani z přidané hodnoty v podmínkách roku 2017*. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=239697>.

³³SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 124.

kapitálově prostřednictvím jmění nebo prostřednictvím totožných fyzických osob participujících na vedení, kontrole a jmění společnosti³⁴.

2.3 Kontrola vztahů u spojených osob správcem daně

Problematika převodních cen v souvislosti s daňovou kontrolou ze strany Finanční správy České republiky je v současné době velmi aktuální. Při posuzování vztahů mezi spojenými osobami postupují správci daně často naprosto necitlivě. Může tomu tak být z toho důvodu, že správci daně nemají úplné praktické znalosti podnikatelského prostředí. V případě, že se správce daně při kontrole setká se složitějším synergickým efektem spojených osob, pokládá takové spojení často za účelové či uměle snižující daňový základ³⁵.

Finanční správa obecně definuje i to, co je v souvislosti s transferovými cenami kontrolováno. Konkrétně se jedná o tyto kontrolované oblasti:

- a) kde se nachází místo skutečného vedení,
- b) kdo je opravdovým vlastníkem příjmů,
- c) zda se opravdu uváděná transakce uskutečnila,
- d) jestli vykazované náklady souvisí s ekonomickou činností subjektu,
- e) kontrolu transferových cen,
- f) rozdělení rizik a funkcí,
- g) samotný způsob nastavení ceny,
- h) nepřiměřené vysoké platby za licenční poplatky, manažerské služby a neobvyklé úrokové sazby,
- i) podnikové restrukturalizace,

³⁴ OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II. Full Version 2014* (updated 15 July 2014), s. 449-450

³⁵ LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Problematika spojených osob*, s. 20.

- j) dlouhodobě ztrátové podniky,
- k) zda by takto jednal i subjekt nezávislý³⁶.

V porovnání s minulostí kompetence správce daně rostou, tím se stávají daňové kontroly převodních cen adresnější. Správce daně řeší problematiku převodních cen v podniku hlouběji a kontroly jsou prováděny s povědomím o širších vazbách a souvislostech. Správce daně však není oprávněn požadovat od daňového poplatníka informace např. o organizační struktuře skupiny společností, které je součástí. Je tomu tak proto, že takové dotazy nemají oporu v DŘ³⁷.

³⁶ MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Boj proti agresivnímu daňovému plánování. Výsledky převodních cen včetně offshorových společností.* Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/as-sets/prilohy/fs-financni-sprava-cr/TK_20160421_TP-offshore.pdf.

³⁷ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 180-181.

3 TRANSFEROVÉ CENY

Teoretická východiska spojená s problematikou transferových neboli převodních cen stojí na základním **principu tržního odstupu**. Princip tržního odstupu se zabývá otázkou, jak spravedlivě přerozdělit zisky podléhající zdanění vytvářené v rámci přeshraničních vnitropodnikových transakcí spojených osob. Základní podstatou principu tržního odstupu je, že zisky dosažené spojenou osobou mají odpovídat ziskům, kterých by bylo dosaženo osobou nezávislou³⁸.

Již od dob mezi světovými válkami, kdy se začaly více rozvíjet nadnárodní korporace, bylo potřeba začít řešit, ve kterém státě a jakým způsobem budou zisky těchto subjektů zdaněny. Tuto otázku začaly státy řešit tak, že do SZDZ začaly vkládat článek o výše zmiňovaném principu tržního odstupu. Princip byl poprvé zaznamenán roku 1936 v materiálu vypracovaném Společností národů neboli předchůdcem dnes známého OSN a později v článku 9 Modelové smlouvy OECD. Roku 1979 vznikla jako výkladové pravidlo k zmiňovanému článku 9 zpráva „*Transfer Pricing and Multinational Enterprises*“. Tato zpráva v roce 1995 vyústila ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, jejímž vydáním z roku 2017 se nyní řídí většina států, Českou republiku nevyjímaje³⁹.

3.1 Pojem transferové ceny

Česká republika je považována za malou otevřenou ekonomiku, s tím souvisí i její zapojování do mezinárodního obchodu. Jakmile však proběhne transakce v rámci nadnárodní skupiny přes hranice tuzemska, nastává problém s určením, jak rozdělit zdanitelné příjmy mezi zapojené jurisdikce. Právě u těchto transakcí se využívá

³⁸SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 9.

³⁹KAPOUN, Vítězslav. *Úvod do převodních cen*, s. 38.

transferových cen. Hlavním důvodem užívání převodních cen je fakt, že transakce mezi spojenými osobami neprobíhají v prostředí konkurenčním, ale v prostředí spřízněném. Jedná se o takové ceny, za které jsou uplatňovány vzniklé transakce mezi dvěma daňovými subjekty, které jsou ekonomicky nebo personálně spjaty. Na základě již výše zmiňovaného principu tržního odstupu, musí být ceny stanoveny takovým způsobem, jak by byly stanovovány mezi subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně propojeny. Jednotlivé státy se snaží eliminovat převody daňových základů i prostřednictvím uvedení principu tržního odstupu v článku 9 Modelové smlouvy OECD a tím potažmo i v SZDZ⁴⁰.

3.2 Legislativní rámec transferových cen v České republice

Česká republika je od roku 1995 členem OECD, proto musí respektovat přístup OECD k problematice převodních cen. I přesto, že nejsou principy směrnic přímo přeneseny do české legislativy, jejich závaznost je zřejmá z mnohostranné mezinárodní Vídeňské úmluvy o smluvním právu. Tento dokument vstoupil pro Československo v platnost dne 28. srpna 1987. Česká republika přebírá doporučení vyplívající ze Směrnice OECD prostřednictvím metodických pokynů Ministerstva financí řady D, konkrétně se jedná o D-332, který byl nahrazen Pokynem GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky (dále jen „Pokyn GFŘ-D-34“), D-333 označený jako Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami (dále jen „Pokyn D-333“) a D-334 označený jako Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami (dále jen „Pokyn D-334“) a metodického pokynu GFŘ D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky (dále jen „GFŘ D-10“). Pojmy úzce spjaté s problematikou převodních cen jsou vymezeny prostřednictvím

⁴⁰SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 121.

ZDP, který řeší definice spojených osob, princip tržního odstupu, závazné posouzení způsobu stanovení cen v transakcích mezi spojenými osobami a závazné posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stále provozovny. Z hlediska procesních postupů řeší problematiku závazného posouzení, které je úzce spjato s transferovými cenami i zákon 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „DŘ“)⁴¹.

3.2.1 Pokyn D-332 a Pokyn GFR-D-34

Tento pokyn byl vydán z důvodu zajištění sjednocení a usnadnění postupů při zdaňování řízených transakcí uvnitř nadnárodních společností. Za řízenou transakci se považuje jakýkoliv obchodní vztah uskutečněný mezi spojenými osobami. Jednotný postup definovaný Pokynem D-332 se týká daňové správy i daňových subjektů. Principy a postupy zde zakotvené musí být užity v souladu s platnými SZDZ, které uzavřela Česká republika s jinými státy a s její platnou legislativou⁴².

Co se týče obsahu Pokynu D-332, uvádí základní zásady vyplývající ze Směrnice OECD, především definici spojených osob a princip tržního odstupu. Zaměřuje se také na uplatnění principu tržního odstupu formou srovnávací analýzy. Důležitou stáří je i popis metod ke zjištění převodní ceny a vysvětlení cenového rozpětí pro účely těchto převodních cen. Z Pokynu D-332 je zřejmé, že základem uplatnění principu tržního odstupu je srovnání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí prováděných nezávislými osobami. Za tímto účelem je nutné provést **srovnávací analýzu**⁴³.

⁴¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 121-129.

⁴² Pokyn D - 22, s. 1.

⁴³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 134-135.

Pokyn D-332 byl však v návaznosti na aktualizovanou verzi shora uvedené Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, kterou v roce 2017 vydala OECD, **nahrazen pokynem GFŘ-D-34** účinným od 31. 5. 2019. Principy uvedené v tomto Pokynu odráží především přístup uplatňovaný již v době před aktualizací Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, kterou v roce 2017 vydala OECD a pouze doplňují a upřesňují výklady některých oddílů⁴⁴.

3.2.2 Pokyn D-333

Pro účely efektivní aplikační praxe vydalo Ministerstvo financí pokyn D-333. Tento pokyn zakotvuje praktické aspekty, které souvisí s **podáním žádosti o závazném posouzení nebo způsobu, jakým byla stanovena cena** dle § 38nc ZDP. V pokynu je blíže specifikován obsah žádosti o posouzení tvorby ceny mezi spojenými osobami. Co se týče závazného posouzení s ohledem na stálou provozovnu, nebyl do současné doby žádný příslušný pokyn vydán⁴⁵.

3.2.3 Pokyn D-334

Daňové zákony neobsahují specifická ustanovení, která by ukládala daňovému subjektu povinnost předkládat příslušnou dokumentaci k převodním cenám. Vyskytuje se zde však nepřímá povinnost dle § 92 odst. 3 a 4 DŘ⁴⁶. Toto ustanovení totiž zmiňuje to, že daňový subjekt musí prokázat všechny skutečnosti, které je povinen deklarovat v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních. Z toho

⁴⁴ Pokyn GFŘ-D-34, s. 1-5.

⁴⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 128.

⁴⁶ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 138.

vyplývá, že důkazní břemeno nese primárně daňový poplatník⁴⁷. Správce daně může po daňovém subjektu požadovat zdůvodnění a doložení aplikovaných převodních cen, z toho důvodu je vhodné mít zpracované dokumenty k aplikovaným převodním cenám.

Samotný Pokyn D-334 **požadavky na dokumentaci** spojenou s transferovými cenami zmiňuje. Uvádí potřebný rozsah této dokumentace, který by měl zabezpečit uspokojivý objem dokumentů pro účely daňové správy. Daňová správa by z takto vytvořených dokumentů měla mít možnost posoudit soulad stanovených převodních cen s principem tržního odstupu, zároveň by měl být rozsah takový, aby nedocházelo k nadměrnému zatížení daňových poplatníků. Požadavky na rozsah dokumentace o transferových cenách řeší dále i Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU. Koncept evropské dokumentace, který vychází z výše zmiňovaného Kodexu, kombinuje standardizovaný a centralizovaný přístup tvorby dokumentace. Nadnárodní korporace připravují dokumentaci ve dvou částech. V první řadě se musí zaměřit na základní dokumentaci, která zahrnuje standardizované informace platné pro všechny členy koncernu v EU - **masterfile**⁴⁸. Masterfile je definovaný jako standardizovaný dokumentační balíček a je využitelný ve všech státech EU. Zakotvuje celkový přehled o skupině podniků, znázorňuje ekonomické skutečnosti, popisuje interní obchodní vztahy, vymezuje strategii převodních cen a systém jejich tvorby. Kromě základní dokumentace se subjekt dále zaměří na specifickou dokumentaci, kterou vypracuje na základě požadavků členského státu dle místa rezidence jednotlivých podniků ve skupině. Primárně je cílem tvorby dokumentace k převodním cenám přehled o všech obchodních vztazích spojených osob podniků, tak aby správce daně pochopil problematiku převodních cen uvnitř skupiny, například

⁴⁷ČESKO. *Daňové zákony: duben 2019*, s. 286.

⁴⁸SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 139.

během daňové kontroly. Z důvodu zajištění kvality a vypovídající schopnosti by měli dokumentaci zpracovat odborníci se znalostmi spojenými s převodními cenami⁴⁹.

Následující tabulka znázorňuje krátkou ukázkou přehledu požadavků na dokumentaci potřebnou k problematice transferových cen v různých zemích. Jedná se o zpracování aktuální k 15. lednu 2019⁵⁰.

Tabulka č. 1: Přehled požadavků na dokumentaci v EU (upraveno dle⁵¹)

Stát	Masterfile	Specifická dokumentace
Rakousko	✓	✓
Česká republika	×	✓
Německo	✓	✓
Slovensko	✓	✓
Polsko	✓	✓
Itálie	✓	✓
Francie	✓	✓
Velká Británie	×	✓

Hlavním důvodem pro zpracování dokumentace k převodním cenám i přesto, že není tvorba dokumentace uzákoněna, je vyloučení problémů spojených s doměřením daně, stanovením úroků a penále ze strany správce daně. Kvalitní dokumentace je stěžejním nástrojem pro dokazování principu tržního odstupu během daňového řízení. Dokumentace by měla v obecné rovině odrážet skutečný stav věci a sloužit jako

⁴⁹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 83-85.

⁵⁰ DELOITTE, *Global Tax Reset TPF Summary*. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/si/Documents/tax/si_Global-Tax-Reset_Transfer-Pricing-Documentation-Summary_January2019.pdf, s. 3-11.

⁵¹ Tamtéž.

průkazný prostředek, který vypovídá o přístupu poplatníka daně k výše zmiňované problematice převodních cen⁵².

Je pravidlem, že během tvorby dokumentace k převodním cenám, vyplynou skutečnosti, které je nutné správně uchopit a řízenou transakci regulovat tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu. Značnou **výhodou tvorby dokumentace**, jak již vyplývá z předešlého textu, je vyšší míra jistoty subjektu při kontrole správcem daně a minimalizování rizika sankce. Naopak je zpracování kvalitní dokumentace spojeno s pracnou a zdlouhavou přípravou, z toho důvodu využívají subjekty ve většině případů k vypracování externích zdrojů. V některých případech může správce daně požadovat takovou materii, jejíž získání s sebou nese neúměrně vysoké náklady pro subjekt. Za **nevýhodu** se dá považovat i nezbytná archivace potřebných dokumentů, dále v případě cizojazyčných dokumentů je nutný jejich překlad. Kvalitní dokumentace však nepochybně zajistí výrazně lepší spolupráci mezi daňovým subjektem a správcem daně⁵³.

⁵² SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 89.

⁵³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 90.

4 METODY STANOVENÍ TRANSFEROVÝCH CEN

Aby byly transakce mezi spojenými osobami v souladu s principem tržního odstupu, je nutné využití metod pro stanovení transferových cen. Konkrétní metody jsou obsaženy především ve Směrnici OECD o převodních cenách, avšak jejich vznik je ve Spojených státech amerických datován už od roku 1968. Tehdy byly metody definovány z důvodu reakce na neschopnost soudů správně aplikovat princip tržního odstupu⁵⁴.

Zmiňované metody převzaté OECD nejsou pro státy závazné, státy si mohou metody do právních předpisů implementovat vlastním způsobem, nebo mohou zvolit metody odlišné. I přes nezávaznost metodiky Směrnice OECD o převodních cenách, bývá využívána většinou států, což napomáhá oceňování mezinárodních transakcí prováděných nadnárodními společnostmi. Úpravu Směrnice OECD ohledně jednotlivých metod pro stanovení převodní ceny přebíral v rámci České republiky také Pokyn D-332, který byl po aktualizaci Směrnice OECD o převodních cenách nahrazen Pokynem GFŘ-D-34. OECD v oblasti převodních cen vykonává soustavnou činnost a zaměřuje se na zlepšení pravidel ve všech důležitých oblastech a zároveň se snaží odhalit nové oblasti problematiky transferových cen, o které je třeba se zajímat. Z tohoto důvodu lze do budoucna předvídat vydávání dalších pravidel⁵⁵.

Z důvodu, že v různých situacích jednotlivé metody vedou k rozdílným výsledkům, by měla volbě metody předcházet srovnávací nebo funkční analýza. Na základě těchto analýz je možné vzít v úvahu odvětví, v němž transakce probíhá, rizika jednotlivých stran a jejich funkce v rámci transakce. Dále lze díky analýzám získat potřebné zdroje

⁵⁴ AVI-YONAH, Reuven S. *Advanced introduction to international tax law*, s. 30.

⁵⁵ ŘEHÁK, Zdeněk a Soňa SAIDLOVÁ. *Směrnice OECD o převodních cenách 2017*. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/smernice-oecd-o-prevodnich-cenach-2017>.

poskytující srovnatelné údaje a na základě nich vybrat obdobnou transakci a dle dostupných informací vybrat relevantní metodu pro stanovení transferové ceny⁵⁶.

Při volbě metody nastavení převodních cen je tedy nutné pečlivě zvážit výhody a nedostatky spojené s konkrétní metodou a zvolit metodu tak, aby byla adekvátní k dané posuzované transakci. Směrnice OECD o převodních cenách stanoví dva druhy metod nastavení transferových cen. Konkrétně se jedná o tradiční **transakční metody** a **ziskové transakční metody**⁵⁷.

4.1 Transakční metody

Tento typ metod sloužících ke správnému stanovení převodních cen funguje na základě porovnávání kontrolovaných či závislých transakcí prováděných spojenými osobami s transakcemi, které jsou uskutečňovány v prostředí konkurenčním mezi podniky, které nejsou závislé. Tento typ transakcí bývá naopak označován jako nekontrolovaný nebo nezávislý. Stěžejní problematikou těchto metod je nalézt srovnatelnou nezávislou porovnatelnou transakci nebo upravit porovnatelnou transakci. Porovnatelná transakce musí být upravena tak, aby ji bylo možné použít v přímém srovnání.

Využívání transakčních metod může v praxi činit potíže, jelikož jsou závislé na srovnatelné nezávislé či nekontrolované transakci. V případě, že například neexistuje srovnatelná nezávislá transakce, nelze tento typ metod využít a je třeba zvážit užití jiných metod⁵⁸.

⁵⁶ OECD, *Transfer Pricing Methods*. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>, s. 2.

⁵⁷ OECD, *Transfer Pricing Methods*. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>, s. 97.

⁵⁸ Tamtéž.

4.1.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP)

Metoda CUP („Comparable uncontrolled price method“) je nejvíce přímou metodou pro stanovení transferových cen. V rámci této metody není podstatné, kdo vykonává konkrétní funkce nebo kdo nese rizika, avšak podstatou této metody je nalézt srovnatelné vlastnosti produktu nebo služby, které jsou předmětem transakce mezi spojenými osobami s produktem nebo službou, které jsou předmětem transakcí mezi subjekty, které jsou vzájemně nezávislé⁵⁹. V případě užití metody CUP je nutné splnit konkrétní podmínky. Pokud existují odlišnosti mezi jednotlivými transakcemi či podniky, které tyto transakce provádějí a mají takový charakter, který by byl schopen ovlivnit cenu na volném trhu, je nutné odlišnosti odstranit za pomoci dodatečných úprav⁶⁰.

Z předchozího odstavce vyplývá nejslabší stránka této metody a to, že její aplikace **vyžaduje vysokou míru srovnatelnosti**. Jelikož v současné době existuje spousta statků, například „know-how“, které lze vzájemně porovnávat, je velmi složité nalézt takový produkt nebo službu, které jsou předmětem nezávislé transakce, a které by mohly být v souladu s metodou CUP porovnávány s produktem či službou poskytovanou v rámci závislé transakce. Naopak metoda CUP může být aplikována v rámci srovnávání transakcí, ve kterých je předmětem konkrétní obchodovatelná komodita a probíhají na území jednoho státu. V tomto případě lze cenu transakce pomocí metody CUP stanovit v souladu s principem tržního odstupu. Jako příklad takové komodity lze uvést kakaové boby obdobné kvality a množství. Jejich prodej probíhá za srovnatelných podmínek. Pokud by však existoval v rámci prodeje kakaových bobů dvou porovnávaných subjektů nějaký rozdíl, který by měl vliv na

⁵⁹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 58.

⁶⁰ AVI-YONAH, Reuven S. *Advanced introduction to international tax law*, s. 31-32.

transferovou cenu, je nutné jej odstranit například pomocí slev nebo příplatků⁶¹. V následující tabulce jsou shrnuty některé základní výhody a nevýhody spojené s možností aplikace metody CUP, která se řadí mezi preferované metody.

Tabulka č. 2: Slabé a silné stránky metody CUP (upraveno dle⁶²)

Silné stránky	Slabé stránky
Jednoduchá aplikace	Vysoká míra srovnatelnosti
Nejpřímější a nejspolehlivější	Spolehlivost úprav ovlivňuje spolehlivost metody
Cenu lze ověřit na trhu, je nezávislá na informačním systému podniku	Nutnost spolehlivě očistit případné rozdíly transakcí

Transakce využívající metody CUP lze dělit na transakce **externí** a **interní**. Mezi interní transakce patří takové činnosti, které subjekt provádí s nezávislými i spojenými osobami. Jelikož výhodou metody CUP je její jednoduchost a snadná aplikovatelnost, je preferována pro takové interní transakce. Naopak při externích transakcích, které jsou prováděny nespojenými osobami v rámci konkurenčního prostředí, může být užití této metody omezené, a to kvůli zhoršené dostupnosti informací⁶³.

4.1.2 Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)

Metoda RPM („Resale price method“) vychází právě z té ceny, za kterou je nakoupený produkt od spojeného podniku prodán nezávislému podniku. Nezávislá cena, které má podobu tržní ceny, je snižována o hrubou přiměřenou marži závislého prodávajícího.

⁶¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 58-59.

⁶² Tamtéž.

⁶³ OECD, *Transfer Pricing Methods*. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>, s. 2-3.

Výsledek je poté transferovou cenou statku. Marže závislého prodejce by měla zahrnovat prodejní a jiné provozní náklady, dále pak vytvářet adekvátní výši zisku. Výše zisku by se měla odvíjet především od vykonávané funkce, míry rizika a potřebných aktiv závislého prodejce. Závislý prodejce v této transakci nevykonává žádné strategické funkce a nevlastní a nepoužívá cenná nehmotná aktiva ani hmotná aktiva při uskutečnění prodeje vůči zákazníkům⁶⁴.

Co se týče principu tržního odstupu, je v rámci této metody naplněn tehdy, kdy se hrubá marže závislého prodejce pohybuje uvnitř rozpětí hrubých marží nezávislého prodejce za obdobných podmínek. Ne pro každou konkrétní transakci je možné hrubé rozpětí určit, avšak nejčastějším způsobem jeho zjištění je průzkum komerčních databází. Z předchozích informací vyplývá, že transferová cena je rovna nezávislé ceně po odečtení přírážky závislého prodejce⁶⁵.

Hlavní silná stránka metody RPM ve srovnání s metodou CUP spočívá v tom, že nižší míra srovnatelnosti nemá tak zásadní vliv na určení rozpětí hrubých marží u metody RPM. Další možné výhody a nevýhody zmiňované metody jsou zmíněny v následující tabulce.

⁶⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 60.

⁶⁵ Tamtéž.

Tabulka č. 3: Silné a slabé stránky metody RPM (upraveno dle⁶⁶)

Silné stránky	Slabé stránky
Cena vychází z informace zjištěné na trhu	Zásadní roli hraje délka doby mezi nákupem a prodejem
Existence rozdílů není tolik náročná na úpravy jako u metody CUP	Náročnost určení hrubého rozpětí, pokud je předmět transakce zapracováván do složitějšího produktu či služby
Přípustnost menší srovnatelnosti produktu	Závislost na srovnatelnosti vykonávaných funkcí

Obecně lze tuto metodu aplikovat na takové výkony, u kterých nedochází k významnému způsobu zhodnocení produktu, který je prodáván spojeným podnikem a dále se prodává na externím trhu. Konkrétně se může jednat o činnost distributora, který zprostředkuje službu nebo zboží třetí straně. Metoda RPM je často a spolehlivě užívána u marketingových operací⁶⁷.

4.1.3 Metoda nákladů a přírážky (COST+)

Metoda COST+ („Cost plus method“) vychází z nákladů spojených s pořízením a zpracováním vstupů od třetích stran. K nákladům se dále ještě přičítá i příslušná přírážka závislého dodavatele. Tato přírážka by měla být tak vysoká, aby zvládla pokrýt náklady a přiměřený zisk, který závisí na vykonané funkci, míru rizika a aktiva využívaná v souvislosti s předmětem transakce⁶⁸.

⁶⁶ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 60.

⁶⁷ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech. 2. přepracované vydání*, s. 165.

⁶⁸ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 61.

I v případě metody COST+ je zásadní určení hrubé marže. V rámci této metody je cena transakce v souladu s principem tržního odstupu tehdy, kdy dodavatel dosahuje obdobného hrubého rozpětí ve srovnatelné závislé a nezávislé transakci. Převodní cena je při aplikaci této metody rovna celkovým nákladům spojeným s vytvořením a prodejem statku, které jsou navíc upraveny o přiměřenou hrubou marži. Existují různé metody sloužící k určení nákladů, avšak náklady by měly být stanoveny shodně u řízených i neřízených transakcí. Je nutné podotknout, že existují i rozdíly vznikající v rámci nákladů, které odrážejí pouze nevhodnost případně vhodnost transakce. V tomto případě není vhodná další úprava hrubé marže⁶⁹.

Jak už bylo zmiňováno u metody RPM, hrubé rozpětí marží se zjišťuje z komerčních databází, avšak u některých typů transakcí nemusí být daná hodnota zjistitelná. Následující tabulka opět zahrnuje některé slabé a silné stránky metody COST+.

Tabulka č. 4: Silné a slabé stránky metody COST+ (upraveno dle⁷⁰)

Silné stránky	Slabé stránky
K zohlednění rozdílů není třeba tolik úprav jako u metody CUP	Problém se spojením mezi náklady a tržní cenou
Menší citlivost na odlišnosti vykonávaných funkcí než u metody RPM	Metoda vychází pouze z interních informací podniku
Menší citlivost na odlišnosti nesených rizik než u metody RPM	Nutná konzistentnost účetnictví

Metoda COST+ se využívá především tehdy, kdy spojená osoba nepřispívá zásadním způsobem k hodnotě prodávaných statků a služeb. Ve zkratce bývá metoda aplikována

⁶⁹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 61.

⁷⁰ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 62.

na případy statků a služeb s nízkou přidanou hodnotou. Časté je také užití mezi mateřskou a dceřinou společností například při poskytování služeb jako je účetnictví nebo v rámci služeb marketingu⁷¹.

4.2 Ziskové transakční metody

Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy zahrnuje dvě ziskové transakční metody. Jedná se o **transakční metodu čistého rozpětí** a **metodu rozdělení zisku**. Ziskové transakční metody se liší od metod transakčních v tom, že u ziskových transakčních metod se zkoumají a následně porovnávají zisky, kterých spojené osoby dosáhly v rámci konkrétních kontrolovaných transakcí. Následně lze určit, zda byly jednotlivé transakce provedeny za předpokladů, které jsou odlišné od předpokladů v konkurenčním prostředí za srovnatelných okolností⁷².

4.2.1 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

Transakční metoda čistého rozpětí („Transactional net margin method“) nese společné znaky s metodou RPM a COST+. Rozdílem je však to, že v rámci TNMM nedochází ke srovnávání hrubých marží, ale k porovnávání čisté ziskové přírážky stanovené na základě vhodně zvoleného ziskového poměrového indikátoru. Pro správné stanovení ceny touto metodou je nutné najít srovnatelnou nezávislou transakci. Taková transakce musí být srovnatelná z pohledu finančního ukazatele, který se užije při stanovení čistého rozpětí zkoumané transakce a také z pohledu výše uvedených obecných kritérií

⁷¹ ZATLOUKAL, Tomáš. *Daňová kontrola v širších souvislostech*, s. 165-166.

⁷² OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 117-120. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en_WeH4Wa3ypE4.

srovnatelnosti. Typickým využívaným finančním ukazatelem může být například ukazatel rentability (rentabilita investic, rentabilita aktiv a jiné) nebo ziskovosti⁷³.

Výběr ukazatele čistého zisku by měl být ve shodě s výsledky funkční a srovnávací analýzy. Dále by měly být při volbě zohledněny silné a slabé stránky ukazatelů a měla by být analyzována vhodnost finančního ukazatele pro konkrétní řízenou transakci. Důležitá je v neposlední řadě i míra srovnatelnosti a dostupnost relevantních informací. Princip tržního odstupu je dodržen tehdy, kdy se čisté ziskové rozpětí testované strany pohybuje uvnitř rozpětí čistého ziskového rozpětí srovnatelných nezávislých podniků za obdobných podmínek. Následující tabulka zobrazuje některé silné a slabé stránky transakční metody čistého rozpětí⁷⁴.

Tabulka č. 5: Silné a slabé stránky TNMM (upraveno dle⁷⁵)

Silné stránky	Slabé stránky
Ukazatele čistého zisku jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích	Obtížnost zjištění výnosů a provozních nákladů
Není nutné vést účetní doklady a záznamy v rámci společného účetnictví spojených osob	Rozsah a spolehlivost úprav ovlivňuje relativní spolehlivost analýz
Transakce se nesrovnávají na základě absolutních veličin	Metoda není spolehlivá, pokud má každá strana transakce hodnotný a unikátní přínos

Transakční metoda čistého rozpětí se může aplikovat například v případech, kdy není možné nalézt srovnatelnou cenu či srovnatelnou hrubou marži. Tento případ může

⁷³ OECD, *Transfer Pricing Methods*. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>, s. 6

⁷⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 63.

⁷⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 64.

nastat, když subjekty, které jsou srovnávány, používají odlišnou metodiku pro výpočet hrubé marže. Poté je velice složité provést srovnávání na jejím základě⁷⁶.

4.2.2 Metoda rozdělení zisku (PSM)

V případě metody rozdělení zisku („Profit split method“) se jedná o jedinou dvoustrannou metodu. Její využití je vhodné v rámci složitých úzce provázaných transakcí, při vzájemném sdílení ekonomických rizik či při převodu vysoce cenného jedinečného nehmotného majetku. V těchto případech je totiž velice důležitý dvoustranný pohled metody. Cílem metody je rozdělit zisky z řízené transakce určitým způsobem. Konkrétně musí vycházet z analýz a také z ekonomicky platných principů. Může být využito například analýzy tvorby hodnoty. Dále je pak nutné odhadnout rozdělení zisků, které byly generovány nezávislými subjekty za srovnatelných okolností. Zisk by měl být mezi jednotlivé subjekty rozdělen na základě **analýzy zásluh** či **zbytkové analýzy**. Celkový zisk z transakce musí být mezi spojené osoby rozdělen tak, jak která z těchto osob k vytvoření zisku přispěla. I přesto, že se jedná o metodu rozdělení zisku, obdobně se postupuje i u rozdělování ztráty⁷⁷.

Analýza zásluh přistupuje ke sledované transakci tak, jako by byla prováděna nezávislými podniky. Pokud lze relevantně určit přínos každého účastníka transakce, není nutné analyzovat činnosti a rizika jednotlivých subjektů⁷⁸.

⁷⁶ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 64.

⁷⁷ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 66.

⁷⁸ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 85. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en-.WeH4Wa3ypE4.

Zbytková analýza řeší problematiku rozdělování kombinovaných zisků ze zkoumaných závislých transakcí ve dvou fázích. Nejprve je v první fázi každému účastníkovi přidělena odměna stanovená v souladu s principem tržního odstupu za nejedinečné přínosy v rámci řízené transakce. Následuje druhá fáze, která se zaměřuje na alokaci zbytkového zisku nebo ztráty, který by zbyl po rozdělení v souvislosti s fází první⁷⁹. Ke zhodnocení některých ze silných a slabých stránek metody rozdělení zisku slouží následující tabulka.

Tabulka č. 6: Silné a slabé stránky PSM (upraveno dle⁸⁰)

Silné stránky	Slabé stránky
Komplexní dvojstranný pohled	Silná vazba na interní údaje
Lze využít, když nelze nalézt žádné srovnatelné transakce mezi nespojenými osobami	Špatná dostupnost informací od zahraničních spojených podniků
Flexibilita, která plyne ze zvláštních skutečností a okolností spojených osob	Metoda se nepoužívá u nezávislých podniků

Závěrem o transferových cenách, by si každý poplatník měl uvědomit, že v případě nedostatečného množství relevantních informací, mají výše zmiňované metody sloužící ke stanovení transferových cen pouze omezenou použitelnost. Dále může nastat i taková situace, že poplatník nemá možnost využít žádné z uvedených metod pro stanovení převodní ceny. Podle názoru autorky práce je z důvodu složitosti správného stanovení transferových cen vhodné přenechání této činnosti a tvorby dokumentace k ní některé

⁷⁹ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 85. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en-.WeH4Wa3ypE4.

⁸⁰ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 67.

z kvalitních poradenských společností, které se touto problematikou zabývají. Dokumentaci k převodním cenám je důležité tvořit pečlivě a soustavně, jelikož může být při daňovém řízení předložena správci daně. To má za následek přenesení důkazního břemena z poplatníka na správce daně, což může být v některých situacích značnou výhodou pro poplatníka.

4.3 Princip tržního odstupu

Na základě narůstající globalizace ve světové ekonomice se zvyšuje i objem přeshraničních transakcí mezi spojenými osobami. Takové transakce jsou často spojovány s otázkou převodních cen. Transferové ceny musí být nastaveny tak, aby byl dodržen **princip tržního odstupu**. Konkrétně musí být stanoveny takovým způsobem, jakým by při jejich stanovení postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně spojené⁸¹.

4.4 Princip tržního odstupu v mezinárodní úpravě

Princip tržního odstupu je klíčovým a současně světově uznávaným pravidlem transferových cen, které vzniká ve 30. letech 20. století. Stavebním kamenem zmiňovaného principu je Carrollova zpráva z roku 1933, která jej označila za vhodný alokační mechanismus pro stanovení zisku spojených osob při jejich přeshraničních transakcích. Téhož roku byl princip tržního odstupu zahrnut do Modelové smlouvy Spojených národů. Zásadním mezníkem vývoje principu je taktéž vydání Zprávy o převodních cenách a jejích dodatcích. Tyto dokumenty jsou předchůdcem Směrnice OECD a od roku 1992 jsou považovány za výkladové pravidlo k praktické aplikaci principu tržního odstupu. Co se týče vývoje principu tržního odstupu v minulých letech, lze spatřovat výrazný posun od koncepce principu jako právní fikce k alokování zisků

⁸¹ AO, Jen-te. *The arm's length principle, transfer pricing, and location choices*, s. 2-3.

spojených osob mezi dvěma jurisdikcemi k ekonomickému principu, který odráží ekonomickou realitu⁸².

Tento posun byl jedním z cílů Base Erosion and Profit Shifting (dále jen „BEPS“), který bojuje proti erozi daňového základu a přesouvání zisků. Po působení BEPS je pro princip tržního odstupu klíčová již zmiňovaná ekonomická realita transakce mezi spojenými osobami a příspěvní každého člena působícího v rámci nadnárodní skupiny podniků k vytváření a generování zisku. Zásadní pro BEPS je i analýza hodnotového řetězce umožňujícího přidělování zisku uvnitř nadnárodní skupiny podniků. Stále je však zachován přístup samostatné nezávislé entity, avšak za působení BEPS jsou výsledky každé entity v konkrétní skupině nadnárodních podniků analyzovány v souvislosti s výsledky celé skupiny⁸³.

Princip tržního odstupu, jak již bylo zmíněno v předchozí kapitole zabývající se transferovými cenami, je v rámci mezinárodní úpravy obecně zakotven **v článku 9 „Sdružené podniky“** v Modelové smlouvě OECD. Směrnice OECD je výkladovým pravidlem tohoto principu. Dále je nepřímě zmiňován i **v článku 7 „Zisky podniků“** Modelové smlouvy OECD, který se zabývá i problematikou stálé provozovny. Na základě historického vývoje lze konstatovat, že hlavním cílem článku 9 je zabezpečit, aby bylo stanovení transferových cen v souladu s principem tržního odstupu a nedocházelo ke dvojímu ekonomickému zdanění⁸⁴. Článek 9 Modelové smlouvy OECD zároveň s ostatními ustanoveními netvoří daňovou povinnost, pouze omezuje daňová práva s ohledem na transakce mezi spojenými osobami. Smluvní státy

⁸² SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 23-24.

⁸³ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 18-19.

⁸⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 15-16.

ve skutečnosti nesmí provádět primární úpravu, která by nebyla v souladu s principem tržního odstupu⁸⁵.

Za zajímavou skutečnost považuje autorka práce, že právní základ pro úpravu zisků může poskytnout pouze tuzemská legislativa smluvních států. Článek 9 Modelové smlouvy OECD však zajišťuje, aby národní úprava smluvních států neporušovala pravidla spojená s dodržováním principu tržního odstupu. Jak už bylo dříve zmíněno, účelem článku 9 Modelové smlouvy OECD je zároveň i eliminace dvojího ekonomického zdanění. Článek také zakotvuje možnost **zrcadlového narovnání základu daně**, tedy opětovného přezkoumání transferových cen. Na základě přezkumu lze eventuálně provést úpravu zisku, a tím eliminovat dvojí ekonomické zdanění. Některé SZDZ obsahují možnost odejmutí zrcadlového narovnání základu daně za předpokladu, že subjekty nejednaly v dobré víře nebo se dopustily podvodu⁸⁶.

4.5 Princip tržního odstupu v českém právním řádu

Problematiku principu tržního odstupu řeší tuzemská legislativa v § 23 odst. 7 ZDP, který upravuje a zakotvuje podmínky pro použití ceny obvyklé, jejíž určení je zásadní pro stanovení základu daně. Úprava zmiňované problematiky je v ZDP definována následovně:

„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije

⁸⁵ WITTENDORFF, Jens. *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law*, s. 112-115.

⁸⁶ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 15-16.

se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku. Ustanovení věty první a druhé se nepoužije v případě uzavření smlouvy o výprose nebo o výpůjčce a v případě, kdy sjednaná výše úroků z úvěrového finančního nástroje mezi spojenými osobami je nižší, než by byla cena sjednaná mezi nespojenými osobami, a věřitelem je daňový nerezident nebo člen obchodní korporace, který je daňovým rezidentem České republiky, nebo poplatník daně z příjmů fyzických osob⁸⁷.“

Z citace § 23 odst. 7 ZDP je zřejmé, že pokud jsou ceny, které jsou sjednány mezi spojenými osobami při řízené transakci odlišné od cen, které jsou sjednány osobami nezávislými v běžném obchodním styku, dojde k úpravě základu daně o odpovídající zjištěný rozdíl. Ustanovení tedy nepřímou reflektuje princip tržního odstupu a poukazuje na povinnost poplatníka objasnit odchylku vzniklou ve srovnání s cenou u nespojených osob⁸⁸.

Za významnou považuje autorka práce tu skutečnost, že v případě nesprávně nastavených cen u řízených transakcí je prováděna **úprava v rámci základu daně**⁸⁹. Z toho vyplývá, že jde výhradně o daňovou problematiku a **není nikterak narušena „smluvní volnost“**, kterou nepřímou definuje § 3 NOZ. Spojené osoby si mohou sjednat ve smlouvě odlišnou cenu, než by byla stanovena s ohledem na princip tržního odstupu, avšak poté musí provést odpovídající úpravy základu daně.

Interpretace i praktická aplikace principu tržního odstupu je v tuzemské legislativě dále upravena i v dílčích pokynech Ministerstva financí. Konkrétně se jedná o pokyny D-332, D-333 a D-334, které jsou v souladu se Směrnicí OECD.

⁸⁷ § 23 odst. 7 ZDP.

⁸⁸ Tamtéž.

⁸⁹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 123.

4.5.1 Cena obvyklá a cenové rozpětí

Za **cenu obvyklou** se považuje taková cena, která reflektuje ceny, za které jsou uskutečňovány transakce, které nejsou uskutečňovány mezi spojenými osobami respektive při běžném obchodním styku. Existují situace, kdy nelze při určení ceny obvyklé dospět pouze k jedinému číslu. Pro tento případ je možné stanovit **cenové rozpětí**. Pro zjišťování ceny obvyklé je možné využít více způsobů určení, avšak vždy se bude jednat o cenové srovnání porovnatelných transakcí⁹⁰.

4.5.2 Srovnávací analýza

Jádro principu tržního odstupu představuje srovnávací analýza, která je založena na porovnání podmínek závislé transakce s podmínkami, které by si mezi sebou stanovily nezávislé subjekty, a to za srovnatelných okolností.

Mezi faktory srovnatelnosti patří **smluvní podmínky transakcí**, na jejichž základě je možno rozdělit odpovědnosti, rizika a přínosy z transakcí. Smluvní podmínky lze formálně stvrdit prostřednictvím písemných smluvních ujednání, dále mohou vyplývat z korespondence či jiných dokumentů, například interních dokladů či e-mailové komunikace. Pokud neexistují písemné podmínky transakce, mohou být odvozeny ze skutečného jednání zúčastněných stran⁹¹.

Další skupinou faktorů srovnatelnosti je určení **vykonávaných funkcí, nesených rizik a aktiv používaných jednotlivými podniky**. Tyto faktory má za úkol definovat **funkční a riziková analýza**. Výsledky zmiňovaných analýz jsou nezbytné pro výběr vhodné testované strany, metody stanovení převodních cen, ukazatele ziskovosti či srovnatelných subjektů. K provedení řádné funkční analýzy je nezbytné, aby subjekt chápal odvětví, ve kterém poplatník podniká. Jak už z názvu vyplývá, funkční analýza

⁹⁰ OECD, *Arm's length range*, str. 4. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765058.pdf>.

⁹¹ Pokyn GFŘ D – 34, s. 11-12.

řeší problematiku toho, jakou funkci jednotlivé subjekty v rámci odvětví vykonávají. Směrnice OECD zakotvuje hlavní funkce, které by měly být identifikovány a porovnávány v rámci analýzy. Jedná se například o výzkum, dopravu, skladování, výrobu, marketing, distribuci, financování, řízení a jiné. Neméně důležité je zohlednění objemu funkcí, jejich hodnoty, povahy a ekonomického významu pro analyzované subjekty⁹².

V rámci srovnávací analýzy je třeba zohlednit i **vlastnosti převáděného majetku či služeb**. U hmotných aktiv jako jsou například budovy či zboží je nutné posoudit jejich kvalitu, spolehlivost, fyzické vlastnosti, dostupnost a jiné. U nehmotných aktiv je třeba zohlednit typ majetku, délku trvání, stupeň ochrany, jeho formu či předpokládané zisky z užití nehmotných aktiv a nesení související funkce. V případě poskytnutí služeb je nutné zohlednit například jejich rozsah, povahu a přínos⁹³.

Mezi další faktor srovnatelnosti patří **ekonomické okolnosti stran transakce a trhu**. Ceny například stejného zboží či služeb se mohou lišit z důvodů rozdílných ekonomických okolností ovlivňujících tuto cenu. Je důležité, aby trhy, na kterých působí osoby spojené i nezávislé, nevykazovaly rozdíly s podstatným vlivem na cenu. Pokud by však bylo možné rozdíly odstranit příslušnou úpravou, je možné využít i výše zmiňované trhy. Za konkrétní ekonomické okolnosti vhodné pro srovnání lze považovat například geografické umístění trhu, míru konkurence, velikost trhu či výrobní a dopravní náklady nebo regulace trhu. V některých případech je vhodné zbývat se i časem, ve kterém transakce probíhala. Předmět transakce může být například sezonním zbožím, jehož cena se v průběhu roku může měnit⁹⁴.

⁹² Pokyn GFŘ D – 34, s. 12-14.

⁹³ Pokyn GFŘ D – 34, s. 17.

⁹⁴ Pokyn GFŘ D – 34, s. 18.

Srovnatelnost transakcí je velkou měrou ovlivněna také různými **podnikatelskými strategiemi** jednotlivých podniků. Příkladem je snaha podniku o proniknutí na nový trh. V tomto případě mohou být ceny ovlivněny vyššími náklady, případně nižší prodejní cenou⁹⁵.

Závěrem k otázce principu tržního odstupu by autorka práce chtěla zmínit, že zmiňovaná problematika má značné rezervy z důvodu nedostupnosti nebo absence některých relevantních informací či jiných nedostatků, jako je například neuspokojivá reakce na technologické změny, či absence zohlednění účelovosti podnikatelských seskupení. Toho se snaží využít nadnárodní podniky, v mnoha případech tak dochází ze strany správce daně k doměřování daňové povinnosti. Náročnost argumentace správce daně je značná, z toho důvodu se subjekty vědomy své síly, pustí do dlouhotrvajících sporů. Tento problém se snaží eliminovat **předběžné cenové dohody**. Za zajímavou považuje autorka práce následující tabulku, která zobrazuje úpravy základu daně, úpravy výše daňové ztráty a doměřenou daň v průběhu let 2013 až 2016.

Tabulka č. 7: Výše doměřené daně (v Kč) v České republice (upraveno dle⁹⁶)

Rok	Doměřená daň	Zvýšení základu daně	Snížení daňové ztráty
2013	71 759 104	336 386 414	131 267 918
2014	59 402 410	259 612 320	244 221 586
2015	446 263 377	2 431 935 440	390 970 153
2016	886 116 252	4 783 203 802	8 502 980 932

⁹⁵ Pokyn GFŘ D – 34, s. 18.

⁹⁶ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, KAPOUN, V. *Novinky v převodních cenách*, s. 4. Dostupné z: https://www.ifa-cr.cz/sites/default/files/events/documents/kapoun_vitezslav.pdf.

Z tabulky je zřetelné, že výše doměřené daně se v průběhu let zvyšuje. Daňová správa je každým rokem aktivnější v odkryvání pochybení v oblasti převodních cen. V návaznosti na růst počtu daňových kontrol se zvyšuje úměrně i odbornost na straně daňových kontrolorů⁹⁷.

⁹⁷ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňová kontrola*. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>.

5 PŘEDBĚŽNÉ CENOVÉ DOHODY

Předběžné cenové dohody neboli předběžná cenová ujednání lze definovat jako dohodu mezi poplatníkem a správcem daně, jejímž účelem je závazné ujištění poplatníka správcem daně, že souhlasí se způsobem i postupem stanovení transferové ceny. Předběžné cenové dohody mají písemnou formu. V českém právním řádu je tato problematika upravena v DRŽ, ZDP a také v Pokynu D-333 a v rámci mezinárodní úpravy je předběžné cenové ujednání zakotveno ve Směrnici OECD⁹⁸.

5.1 Předběžné cenové dohody v mezinárodní úpravě

Podrobná úprava předběžných cenových dohod je zakotvena ve Směrnici OECD v kapitole IV pod písmenem F. Předběžná cenová ujednání by měla být v souladu s článkem 25 Modelové smlouvy OECD i přesto, že v něm takové dohody nejsou explicitně zmíněny. Odstavec 3 zmiňovaného článku stanoví, že příslušné orgány projeví snahu řešit spory a pochybnosti vzájemnou dohodou vyplývající z interpretace nebo SZDZ⁹⁹.

Na problematiku sporů a jejich řešení se v rámci transferových cen soustředí pracovní skupina pro převodní ceny tzv. Společné fórum EU pro převodní ceny neboli Joint Transfer Pricing Forum (dále jen „JTPF“). Tyto spory totiž velmi často vedou ke dvojímu zdanění subjektů a následně i ke sporům mezi daňovými správami. JTPF se snaží o zavedení obecných zásad pro předběžné cenové dohody neboli Advance Pricing Agreement (dále jen „APA“) v EU, které by zamezily vzniku sporů ve

⁹⁸ Pokyn D – 333, s. 1.

⁹⁹ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 131-135. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en-.WgFhLK2E5E4.

zmiňované oblasti a zároveň by byly prospěšné pro efektivnější fungování jednotného vnitřního trhu EU¹⁰⁰.

Obecné zásady APA byly vydány 27. února. 2007 a vzápětí schváleny k 5. červnu. 2007. Dle názoru Evropské komise jsou obecné zásady pro APA nezbytné pro předcházení sporům, zamezení nákladným a časově náročným daňovým šetřením, snížení počtu dvojího zdanění a snížení vyvolaných nákladů zdanění obou stran. **Obecné zásady** jsou zaměřené na dvoustranné a mnohostranné APA. Charakterizují především způsob, kterým lze zrealizovat samotný proces APA. Konkrétně se jedná například o to, jak mají členské státy sjednávat takové dohody a jak se mají daňoví poplatníci podílet na tomto procesu. Popis procesu je v rámci obecných zásad detailní včetně jednotlivých kroků a jejich předběžného časového plánu. Dále obecné zásady uvádí, jaké informace jsou k předložení žádosti o APA potřebné a nabízí i další praktické rady, které by měly mít vliv na snížení doby APA procesu¹⁰¹.

5.1.1 Vybrané výhody předběžných cenových dohod

Výhody předběžných cenových ujednání byly lehce nastíněny již v předchozím odstavci. Nesporně mezi největší výhodu zmiňovaných ujednání patří **odstranění nejistoty** na straně poplatníka a zlepšení předvídatelnosti postupu správce daně. Z tohoto důvodu může daňový poplatník lépe předvídat svou daňovou povinnost, díky tomu vzniká příznivé prostředí pro budoucí investice¹⁰².

¹⁰⁰ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 104.

¹⁰¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 104-105.

¹⁰² OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 135. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en-.WgFhLK2E5E4.

Dále s sebou APA přináší **příležitost konzultace a spolupráce** mezi daňovou správou a poplatníkem v přátelském duchu a prostředí. Přátelské prostředí umožňuje plodit objektivnější kontrolu předložených údajů a informací, než by tomu bylo například při soudním jednání¹⁰³.

Jak už bylo zmíněno, APA má potenciál **zabránit nákladným a časově náročným kontrolám a soudním sporům**. Jakmile je předběžné cenové ujednání uzavřeno, jsou o daňovém poplatníkovi známy podrobnější informace a později může být využíváno méně rozsáhlých zdrojů¹⁰⁴.

5.1.2 Vybrané nevýhody předběžných cenových dohod

Směrnice OECD považuje za významný problém **jednostranné dohody**, jelikož taková ujednání vylučují ostatní **dotčené státy a ty pak s nimi nemusí souhlasit**. Na rozdíl od dvoustranných nebo mnohostranných APA nemusí zmiňované jednostranné APA znamenat zvýšení míry jistoty pro daňového poplatníka¹⁰⁵.

Pokud APA neobsahuje spolehlivý odhad měnících se tržních podmínek, tedy **není flexibilní**, nemusí uspokojivě odrážet obvyklé podmínky. Kvůli tomu by mohlo dojít k situaci, kdy na jednom trhu by transakce byly v souladu s principem tržního odstupu,

¹⁰³ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 135. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en-.WgFhLK2E5E4.

¹⁰⁴ Tamtéž.

¹⁰⁵ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 136. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en-.WgFhLK2E5E4.

ale u druhého trhu by zmiňovaný princip dodržen nebyl. Následně by poté byla doměřována daň z příjmu¹⁰⁶.

Zásadním problémem je i možnost **zneužití poskytovaných informací** o subjektu. Nadnárodní podniky odhalí značnou část interní politiky a může dojít například k vyzrazení obchodního tajemství¹⁰⁷.

5.2 Předběžné cenové dohody v českém právním řádu

V rámci českého právního řádu jsou předběžné dohody zakotveny v ZDP, DŘ a Pokynu D-333. V případě úpravy v **ZDP** se jedná o **§ 38nc**, který vychází ze Směrnice OECD a pojednává o předběžné dohodě jako o **závazném posouzení** způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami. Tento pojem byl do ZDP zaveden s účinností od 1. 1. 2006¹⁰⁸. Na základě § 38nc ZDP, může poplatník požádat místně příslušného správce daně o vydání rozhodnutí o závazném posouzení. Správce daně posuzuje, zda způsob, jakým byla cena vytvořena, je stejný nebo obdobný jako způsob, kterým by byla vytvořena cena mezi nezávislými osobami za stejných nebo obdobných podmínek ve smyslu ustanovení § 23 odst. 7 ZDP¹⁰⁹. Ustanovení § 38nc odst. 2 ZDP dále udává výčet toho, co musí poplatník v rámci žádosti o závazném posouzení uvést. V odst. 3 a 4 totéž ustanovení pojednává o správci daně, který bude pověřen vydáním rozhodnutí o závazném posouzení ceny v případě, že je v rámci obchodního vztahu zúčastněných více osob, které mají daňovou povinnost z příjmů plynoucích ze zdrojů na

¹⁰⁶ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 136. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en-.WgFhLK2E5E4.

¹⁰⁷ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 137. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en-.WgFhLK2E5E4.

¹⁰⁸ Pokyn D-333, s. 1.

¹⁰⁹ § 38nc, ZDP.

území České republiky a tuto povinnost spravují rozdílní správci daně. Relativně nově je od 1. ledna 2018 v ZDP zakotven institut závazného posouzení způsobu určení základu daně daňového nerezidenta z činností vykonávaných prostřednictvím stálé provozovny v rámci § 38nd ZDP¹¹⁰. Na žádost daňového nerezidenta vydá správce daně závazné posouzení, jehož předmětem je určení, zda způsob stanovení základu daně nebo daňové ztráty, kterou daňový nerezident generuje prostřednictvím své stálé provozovny, nestanovuje nižší základ daně nebo vyšší ztrátu daně, než jaké by bylo dosaženo v obdobné nebo stejné činnosti prováděné daňovým rezidentem České republiky. V rámci odst. 2 téhož ustanovení je zahrnut výčet požadavků na žádost o vydání rozhodnutí o závazném posouzení¹¹¹.

Procesní hledisko závazného posouzení upravuje DŘ v § 132 a § 133, které slouží jako obecná úprava při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení. Pokud zákon stanoví, na základě příslušných ustanovení DŘ vydá správce daně na žádost poplatníka rozhodnutí o závazném posouzení. Výrok rozhodnutí o závazném posouzení obsahuje obecné náležitosti, dále také věcný a časový rozsah rozhodnutí. Dle § 132 odst. 3 DŘ nelze proti rozhodnutí o závazném posouzení uplatňovat opravné prostředky¹¹². Rozhodnutí o závazném posouzení se stává neúčinné, pokud dojde ke změně zákonné úpravy, dle které bylo toto rozhodnutí vydáno. Účinnost rozhodnutí o závazném posouzení je dle § 133 odst. 3 DŘ **limitována třemi roky** ode dne, kdy nabylo rozhodnutí právní moci, pokud správce daně nestanovil kratší lhůtu. V případě, že se při stanovení daně prokáže, že nejsou splněny podmínky, za kterých bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, nelze jej uplatnit v daňovém řízení¹¹³.

¹¹⁰ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 132.

¹¹¹ § 38nd, ZDP.

¹¹² § 132, DŘ.

¹¹³ § 133, DŘ.

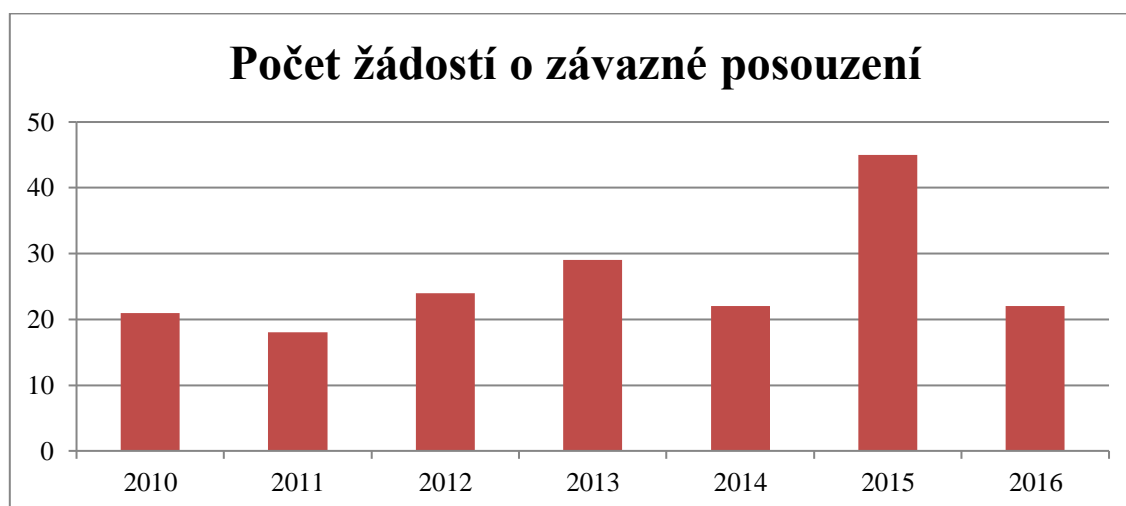
Pokyn D-333 je účinný od 1. ledna 2011 a dá se považovat za podrobný návod a vysvětlení k problematice závazného posouzení¹¹⁴. Pokyn D-333 uvádí, že rozhodnutí o závazném posouzení je možné vydat pouze pro zdaňovací období, která právě probíhají nebo v budoucnu proběhnou. Obvykle se žádost o závazné posouzení podává pro jednu konkrétní transakci, avšak Pokyn D-333 připouští jako vhodnější variantu u úzce souvisejících transakcí posuzovat obchodní vztah jako celek. Dle pokynu je k podání žádosti oprávněn poplatník, který transferovou cenu sjednává. Žádost se podává místně příslušnému správci daně, nebo správci daně, který byl místně příslušný po založení právnické osoby, přičemž žádost musí být vyhotovena v jednacím jazyce podle § 76 DŘ. V žádosti musí být uvedeny náležitosti dle § 38nc odst. 2 ZDP.

Co se týče postupu daňové správy při posouzení způsobu tvorby ceny, posuzující správce daně vychází z předpokladu, že informace **tvrzené poplatníkem jsou pravdivé a úplné**. Dle Přílohy zákona č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů musí žadatel bez ohledu na počet posuzovaných transakcí uhradit správní poplatek ve výši 10 000,- Kč. Správce daně v rámci problematiky závazného posouzení postupuje tak, že prověří srovnatelné podmínky a zhodnotí, zda je způsob ceny navrhované poplatníkem v souladu s principem tržního odstupu. Pokyn D-333 přisuzuje správci daně právo prověřit veškeré informace nutné k ověření správnosti tvorby ceny způsoby uvedenými v DŘ nebo formou mezinárodní spolupráce. Úprava mezinárodní spolupráce je zakotvena v zákoně č. 253/2000 Sb., o mezinárodní pomoci při správě daní, ve znění pozdějších předpisů, konkrétně v článku Výměna informací dvoustranných smluv o zamezení dvojího zdanění. Zákon obecně neudává konkrétní lhůtu závaznou pro správce daně k vydání rozhodnutí, avšak **správce daně musí vydat rozhodnutí bez zbytečných odkladů**. Při správě daní není přípustné, aby správce daně vlastní nečinností prodlužoval dobu vydání rozhodnutí o závazném posouzení. Vydané rozhodnutí musí obsahovat základní náležitosti rozhodnutí dle § 102 DŘ a zároveň

¹¹⁴ Pokyn D-333, s. 5.

náležitosti dle § 132 DŘ. Dále Pokyn D-333 podrobněji definuje i problematiku účinnosti rozhodnutí a odvolání institutu závazného posouzení¹¹⁵.

Závěrem by chtěla autorka práce podotknout, že i přesto, že si předběžné cenové dohody kladou za cíl předcházet časově náročným sporům mezi poplatníky a správci daně a odstraňovat nejistotu spojenou s převodními cenami, mohou být zmiňované dohody ze strany poplatníka zneužívány, a to z důvodu značné nejednoznačnosti a problémovosti současné úpravy¹¹⁶. Za zajímavou informaci vyplývající ze statistiky Generálního finančního ředitelství považuje autorka práce počet žádostí o závazné posouzení. I přesto, že registrovaných plátců daně z příjmů právnických osob a plátců DPH eviduje Česká republika statisíce, počty žádostí o závazné posouzení se pohybují v řádech desítek ročně. Meziroční průběh počtu podaných žádostí o závazném posouzení lze sledovat na následujícím grafu.



Graf č. 1: Statistika podaných žádostí o závazném posouzení (upraveno dle¹¹⁷)

¹¹⁵ Pokyn D-333, s. 2-4.

¹¹⁶ AVI-YONAH, Reuven S. *Advanced introduction to international tax law*, s. 32-33.

¹¹⁷ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, KAPOUN, V. *Novinky v převodních cenách*, s. 5.

Dostupné z: https://www.ifa-cr.cz/sites/default/files/events/documents/kapoun_vitezslav.pdf.

6 VYBRANÁ JUDIKATURA NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU ČESKÉ REPUBLIKY

Analytická část práce se věnuje rozboru stávající judikatury Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“), jejímž předmětem je problematika spojených osob a transferových cen. Tato materie slouží poplatníkům a ostatním zainteresovaným subjektům jako stěžejní materie obsahující informace o problematice převodních cen. Výhodou judikatury NSS je to, že poskytuje nápovědu, jak by mohl soud v potenciálním sporu rozhodnout, a tím zvyšuje právní jistotu.

6.1 Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 47/2013 – 30 (ze dne 13. 6. 2013)

Rozhodnutí čj. 7 Afs 47/2013 – 30, v němž NSS zamítl kasační stížnost podanou daňovým subjektem, pojednává o dodatečném zvýšení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2007 o 1 314 240 Kč a stanovení penále ve výši 262 848 Kč z důvodu nesprávného určení převodní ceny u přijaté služby – vysílání televizních spotů – od spojené osoby. *Z přezkoumávaného rozsudku vyplývá, že krajský soud ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů vyložil (ve shodě s finančním ředitelstvím) tak, byt' to nebylo explicitně vyjádřeno, že osobami spojenými ve smyslu ust. § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů se rozumí nejen osoby, které bezprostředně vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty, ale „veškeré osoby“, které se na řetězci obchodních transakcí směřujících ve svém důsledku k snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty podílely.* Na základě právní věty lze usoudit, že kterýkoliv poplatník, který se podílí na konkrétním obchodním řetězci, může být pokládán za **spojenou osobu** s jiným poplatníkem, který se také podílí na zmiňovaném řetězci. Za spojenou osobu může být

poplatník považován už jen z toho důvodu, že se určitým způsobem podílí na snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty¹¹⁸.

NSS se dále zabíral otázkou „*zda – ve vztahu mezi nezávislými osobami – učiněný a deklarovaný výdaj zjevně nepřesahuje kritérium tržní přiměřenosti*“. Daňový subjekt, který působil na konci obchodního řetězce, nakoupil zmiňovanou reklamu za cenu několikanásobně vyšší, než za jakou tuto službu účtoval počáteční členek řetězce, poskytující ji **za obvyklou cenu**. Z předešlého jasně vyplývá, že tržní přiměřenost byla v tomto případě překročena¹¹⁹.

6.2 Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 95/2012 – 47 (ze dne 25. 6. 2014)

Rozsudek čj. 7 Afs 95/2012 – 47, v němž NSS zamítl kasační stížnost daňového subjektu, se opět zabývá sporem poměrně vysokého doměření daně za zdaňovací období od 1. ledna 2004 do 31. srpna 2005 ve výši 42 673 973 Kč. Finanční orgány v tomto sporu unesly důkazní břemeno, jelikož prokázaly, že při hospodaření dotčeného subjektu se vyskytovaly obchodní operace s osobami definovanými v § 23 odst. 7 ZDP „*které se navenek konkrétními objektivně identifikovanými rysy na základě racionální úvahy jevíly tak, že neodpovídají ekonomickým principům běžných obchodních vztahů*“. Z tohoto důvodu je důkazní břemeno přeneseno na předmětný daňový subjekt, který musí prokázat, jaké důvody, jež ekonomickým principům běžných obchodních vztahů odpovídají, jej vedly k tomu, že tyto obchodní operace uskutečnil¹²⁰.

„US za určitou cenu, sám předtím jako zboží jím vyrobené prodal společnosti Arrow US za cenu vyšší, než za jakou ji pak od Arrow US koupil. Finanční úřad rovněž zjistil, že hrubá zisková přírážka v uvedených zdaňovacích obdobích, což bylo poslední období

¹¹⁸ Rozsudek NSS čj. 7 Afs 47/2013 – 30.

¹¹⁹ Tamtéž.

¹²⁰ Rozsudek NSS čj. 7 Afs 95/2012 – 47.

čerpání investiční pobídky, výrazně narostla oproti předchozím i oproti následujícím obdobím, a to zhruba na troj-až čtyřnásobek“. Na základě této právní věty NSS poukazuje na ekonomicky neopodstatněné použití **hrubé ziskové přírážky** mezi daňovým subjektem a spojenou osobou. Jak dále z úryvku vyplývá, hrubá zisková přírážka se ve sledovaném období značně lišila od období minulých¹²¹.

6.3 Rozsudek NSS, čj. 7 Afs 86/2013 – 21 (ze dne 31. 10. 2013)

Rozsudek čj. 7 Afs 86/2013 – 21, v němž NSS zamítl kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství, je stěžejní pro řešení sporů v souvislosti s uplatněním vlivu znaleckého posudku. „*I když nelze popřít, že je správce daně nadán pravomocí hodnotit důkazy předestřené v daňovém řízení a že má vysoce odborně školené pracovníky, nelze připustit, aby stavěl své závěry nad závěry znalce v daném oboru, aniž by nejprve zjistil zásadní nedostatky v předloženém znaleckém posudku, či jeho východiscích. I kdyby však správce daně tyto pochybnosti zjistil, bylo jeho povinností k nim nejprve vyslechnout znalce způsobem předpokládaným zákonem a pokud by i nadále pochybnosti přetrvávaly, měl zadat zpracování posudku na určení uvedené ceny jinému znalci v odpovídajícím oboru. Krajský soud, ani správní orgány nejsou nadáni k tomu, aby autoritativně posoudily odborné závěry znalce, resp. jeho případné chyby.*“ Jak vyplývá z právní věty, hlavním předmětem sporu je posouzení znaleckého posudku, který byl předložen daňovým subjektem. Daňový subjekt zmiňovaný posudek předložil poté, co správce daně nabyl pochybností, že tentýž subjekt poskytuje spojeným osobám své výrobky za takové ceny, které jsou v rozporu s cenami z obchodních vztahů mezi osobami nezávislými. Jelikož postup správce daně při vyhodnocování důkazu ve formě znaleckého posudku nebyl správný, dal NSS za pravdu krajskému soudu, a tedy kasační stížnost Finančního ředitelství zamítl¹²².

¹²¹ Rozsudek NSS čj. 7 Afs 95/2012 – 47.

¹²² Rozsudek NSS čj. 7 Afs 86/2013 – 21.

„Přisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich vyhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Myšlenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž správce daně dospěl, proto nepředstavují akt jeho libovůle a nejsou ani věci pouhého osobního dojmu či obecné úvahy. Ačkoli to ze zásady volného hodnocení důkazů neplyne, platí v daňovém řízení, i s ohledem na soudní judikaturu, privilegování některých důkazních prostředků, a to zejména veřejných listin a znaleckých posudků. Veřejné listiny obvykle prokazují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li prokázán opak, i pravdivost toho, co je v nich zapsáno. Znalecké posudky pak požívají statut vyššího důkazu proto, že zpravidla osvědčují vysoce odborné otázky, k jejichž zodpovězení nemá rozhodující orgán (správce daně, či správní soud) tak vysokou erudici jako právě znalec, či znalecký ústav z toho kterého oboru.“ Zmíněná část rozhodnutí NSS významně oslabila § 8 DŘ, který zakotvuje zásadu volného hodnocení důkazů správcem daně. Rozhodnutí čj. 7 Afs 86/2013 – 21 je podstatné pro auditory i účetní jednotky, které díky němu získávají určitou formu právní jistoty¹²³.

¹²³ Rozsudek NSS čj. 7 Afs 86/2013 – 21.

7 ANALÝZA SOUČASNÉHO STAVU

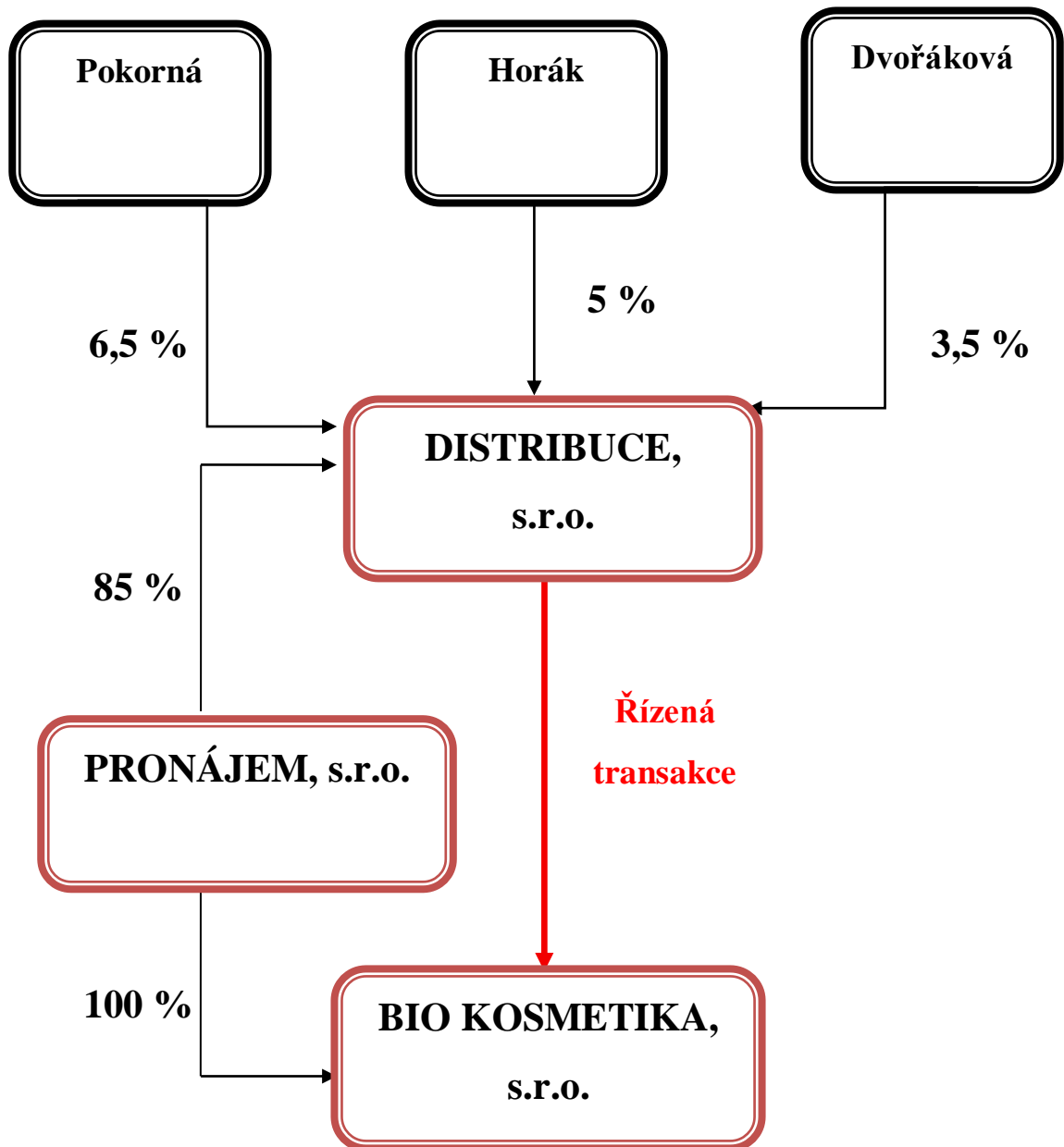
Praktická část diplomové práce se věnuje aplikaci teoretických východisek na potřeby podnikatelského subjektu. Konkrétně je jejím obsahem **stanovení transferové ceny pro řízenou transakci** probíhající mezi vybranými spojenými osobami s ohledem na unijní, mezinárodní i tuzemskou legislativu a stávající judikaturu. Fakticky se jedná o mateřskou a dvě dceřiné společnosti působící v rámci České republiky. Praktická část diplomové práce pojednává o řízené transakci, jejímž předmětem je poskytování služby spojené se skladováním a distribucí zboží k odběratelům.

7.1 Popis vztahů a organizační struktury skupiny podniků

Nezbytným krokem ke komplexní charakteristice podniku je zhodnocení předmětných daňových subjektů, zda splňují podmínky dle § 23 odst. 7 ZDP, tedy jestli se jedná o kapitálově propojené obchodní korporace. Jelikož si skupina subjektů nepřeje být jmenována, bude označena fiktivní obchodní firmou u právnických osob a fiktivním jménem u osob fyzických. Pro účely diplomové práce bude pozorována řízená transakce u spojených osob PRONÁJEM, s.r.o., BIO KOSMETIKA, s.r.o. a DISTRIBUCE, s.r.o. Co se týče vztahů rozebíraných subjektů, PRONÁJEM, s.r.o. má 85% obchodní podíl ve společnosti DISTRIBUCE, s.r.o. a 100% obchodní podíl ve společnosti BIO KOSMETIKA, s.r.o. Z předchozího vyplývá, že u analyzovaných subjektů je splněna podmínka výše podílu dle § 23 odst. 7 ZDP, z toho důvodu mohou být považovány za kapitálově spojené osoby¹²⁴.

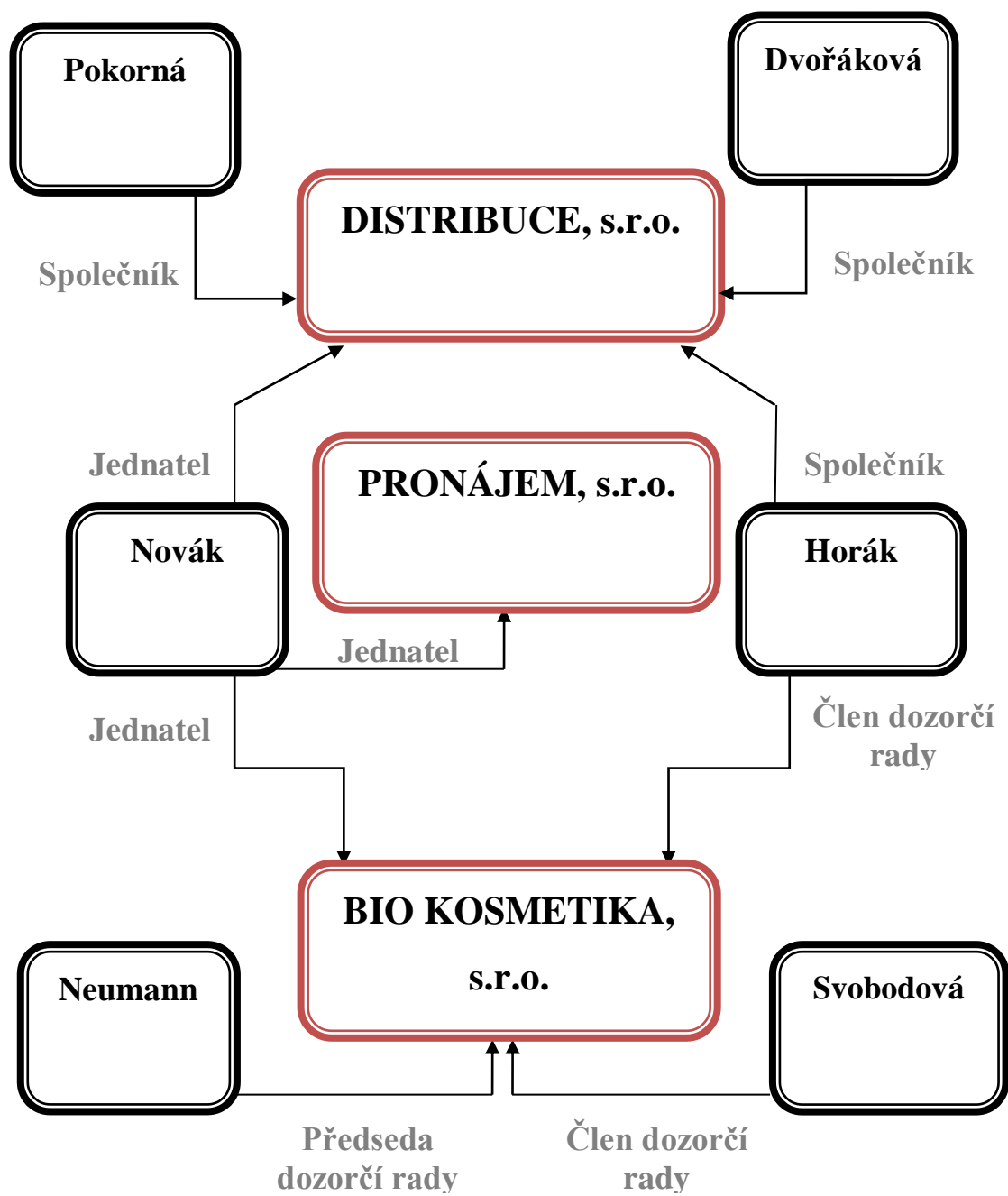
Následující schémata znázorňují kompletní vyobrazení vztahů jednotlivých zainteresovaných subjektů, výše podílů a organizační struktury v celém uskupení podniků platné k 31. prosinci 2019.

¹²⁴ Pokyn GFŘ-D-34, s. 31.



Obrázek č. 4: Schéma zobrazující vztahy v uskupení (upraveno dle¹²⁵)

¹²⁵ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.



Obrázek č. 5: Schéma zobrazující organizační strukturu (upraveno dle¹²⁶)

¹²⁶ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

7.2 Základní informace o činnosti skupiny podniků

Jak už bylo zmíněno, autorka se v této části diplomové práce zabývá skupinou tří podniků. Mateřská společnost PRONÁJEM, s.r.o. byla založena v roce 1991, sídlí a zároveň působí v kraji Vysočina. Předmětem její ekonomické činnosti je nájem a správa nebytových prostor. Tato společnost neuskutečnila v analyzovaném období 2016 - 2018 s dceřinými společnostmi žádné řízené transakce. Naplnění cíle práce spočívá v transakci, která proběhla mezi dceřinými společnostmi BIO KOSMETIKA, s.r.o. a DISTRIBUCE, s.r.o., mezi kterými dle § 23 odst. 7 ZDP probíhá **řízená transakce**. Z toho důvodu je následující část práce zaměřena především na dvě zmíněné dceřiné společnosti

Společnost BIO KOSMETIKA, s.r.o. se zabývá výrobou **certifikované přírodní kosmetiky a doplňků stravy**, působí v rámci českého trhu už od roku 1994. Společnost se pyšní českou eko certifikační značkou. Tento certifikát zaručuje, že výrobek neobsahuje syntetické sloučeniny a látky škodlivé organismu. Sídlo společnosti se nachází v Jihomoravském kraji. Hlavními dodavateli materiálu k výrobě produktů společnosti jsou subjekty sídlící v kraji Vysočina. Subjekty dbají na to, aby byly výrobní budovy ekologické a respektovaly své okolí. Část energie využívané na produkci materiálu získávají z obnovitelných zdrojů a k čištění vody využívají kořenovou čistírnu. Odběrateli společnosti BIO KOSMETIKA, s.r.o. jsou nezávislé subjekty, mezi které se řadí především drogerie, lékárny a prodejny se zdravou výživou působící na území České republiky, které nabízejí tyto produkty konečným spotřebitelům. Společnost v roce 2019 zaměstnávala 53 zaměstnanců z toho 4 řídicí pracovníky.

Druhá analyzovaná dceřiná společnost DISTRIBUCE, s.r.o. působí na trhu od roku 1996 a zabývá se především **dopravou, balením, skladováním, marketingem a administrativou** s tím spojenou. Sídlí v Jihomoravském kraji a působí v rámci celé České republiky. Společnost má ve vlastnictví skladovací halu o rozloze více než

4 500 m² a disponuje průměrně 55 vlastními vozidly prestižních značek s dlouholetou tradicí. Hlavním odběratelem společnosti je právě přidružený podnik BIO KOSMETIKA, s.r.o., který využívá jejích služeb k distribuci a skladování svých produktů. Dále společnost poskytuje své služby i nezávislým osobám, jako jsou internetové obchody s elektronikou a dětským, dámským či pánským textilem. Téměř celý vozový park společnosti DISTRIBUCE, s.r.o. splňuje emisní normu EURO VI, což je závazná norma EU, která určuje maximální hranici škodlivin ve výfukových exhalacích benzinových a naftových motorů pro motorová vozidla v závislosti hmotnosti škodliviny na ujeté vzdálenosti¹²⁷. Používaná vozidla k výkonu činnosti podniku jsou trvale monitorována GPS satelitním sledovacím zařízením. Společnost zaměstnávala v roce 2019 průměrně 63 pracovníků, z toho 3 pracovníci jsou na řídicích pozicích.

Následující tabulka slouží jako shrnutí předmětu ekonomické činnosti všech závislých subjektů. Nápomocné jsou standardizované NACE kódy. Díky zařazení do této klasifikace bude jednodušší nalézt srovnatelné podniky pro stanovení transferové ceny.

¹²⁷ Nařízení (ES) č. 595/2009 o schvalování typu motorových vozidel a motorů (z hlediska emisí z těžkých nákladních vozidel a o přístupu k informacím o opravách a údržbě vozidel).

Tabulka č. 8: Popis činností subjektů dle NACE kódů (upraveno dle¹²⁸)

BIO KOSMETIKA, s.r.o.	DISTRIBUCE, s.r.o.	PRONÁJEM, s.r.o.
dceřiná společnost	dceřiná společnost	mateřská společnost
Velkoobchod s kosmetickými výrobky	Silniční nákladní doprava, ostatní vedlejší činnosti v dopravě, skladování, činnosti reklamních agentur	Pronájem vlastních nebo pronajatých nemovitostí s nebytovými prostory
46450	49410, 52290, 52100, 73110	68202

7.3 Analýza společnosti z ekonomického hlediska

Jelikož řízená transakce, které se autorka práce bude v následujících kapitolách věnovat, probíhá mezi společnostmi DISTRIBUCE, s.r.o. a BIO KOSMETIKA, s.r.o., budou pro účely diplomové práce z ekonomického hlediska porovnávány jen dvě zmiňované spojené osoby. Ekonomická analýza je do praktické části zahrnuta z důvodu zjištění, v jakých hodnotách a trendech se pozorované subjekty nacházejí. Zjištěné hodnoty budou porovnány s průměrnými hodnotami konkurenčních subjektů, působících ve stejném odvětví v rámci České republiky. Podklady pro následující analýzu a srovnání společností DISTRIBUCE, s.r.o. a BIO KOSMETIKA, s.r.o. s konkurenčním průměrem tvoří účetní výkazy sestavované pro účetní období 2016, 2017 a 2018.

¹²⁸ ČESKO. MINISTERSTVI FINANČÍ, *Seznam CZ-NACE*. Dostupné z: https://www.info.mfcr.cz/ares/nace/ares_nace.html.cz.

Tabulka č. 9: Finanční ukazatele BIO KOSMETIKA, s.r.o. (upraveno dle¹²⁹)

BIO KOSMETIKA, s.r.o.			
Finanční ukazatele za pozorovaná období	2016 (v tis. Kč)	2017 (v tis. Kč)	2018 (v tis. Kč)
Tržby	65 827	75 250	91 057
Náklady	50 319	57 964	71 281
Provozní výsledek hospodaření	15 518	17 286	19 776
Finanční výsledek hospodaření	-508	- 696	-705
Výsledek hospodaření po zdanění	12 704	13 307	14 704
Bilanční suma rozvahy	64 253	64 278	64 385
Čistý obrat	67 491	77 221	93 904
Průměrný počet zaměstnanců	50	52	54

Z předchozí tabulky vyplývá, že dle Doporučení Komise 2003/361/ES ze dne 6. května 2003 o definici mikro podniků, malých a středních podniků (dále jen „Doporučení Komise 2003/361/ES“) se subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. řadí do skupiny **malých podniků**. V pozorovaném období se čistý obrat pohybuje v rozmezí 67 000 000 Kč až 94 000 000 Kč, bilanční suma lehce přesahuje 64 000 000 Kč a průměrně společnost zaměstnávala 50 až 54 zaměstnanců¹³⁰.

¹²⁹ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

¹³⁰ Doporučení Komise 2003/361/ES.

Pro možnost srovnání činnosti společnosti BIO KOSMETIKA, s.r.o. s vybranými konkurenčními podniky bude využito ukazatele rentability tržeb (dále jen „ROS“). Ukazatel rentability tržeb se určí jako podíl výsledku hospodaření po zdanění a součtu tržeb z prodeje výrobků a služeb s tržbami za prodej zboží. Konkrétně tedy vyjadřuje, kolik jednotek finančních prostředků čistého zisku připadá na jednu jednotku finančních prostředků těchto tržeb¹³¹.

Tabulka č. 10: Rentabilita tržeb BIO KOSMETIKA, s.r.o. (upraveno dle¹³²)

BIO KOSMETIKA, s.r.o.			
Pozorovaná období	2016	2017	2018
ROS	19,3 %	17,68 %	16,15 %
Průměrná hodnota za období	17,71 %		

Ukazatel ROS má v rámci sledovaného období 2016 až 2018 klesající tendenci. **Průměrně ROS odpovídá 17,71%.** Následující tabulka zobrazuje konkurenční subjekty podnikající ve stejném odvětví v rámci České republiky. Jedná se o subjekty zabývající se výrobou a prodejem kosmetických přípravků, některé subjekty se zaměřují i na bio kosmetiku a jsou vlastníky obdobných certifikátů jako subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. Data o subjektech byla zjištěna z databáze Amadeus a ostatních externích zdrojů. Pro srovnání byly zvoleny takové subjekty, které jsou dle Doporučení Komise 2003/361/ES považovány za malé podniky a zároveň mají formu společnosti s ručením omezeným. Hlavní ekonomická činnost vybraných

¹³¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 258.

¹³² Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

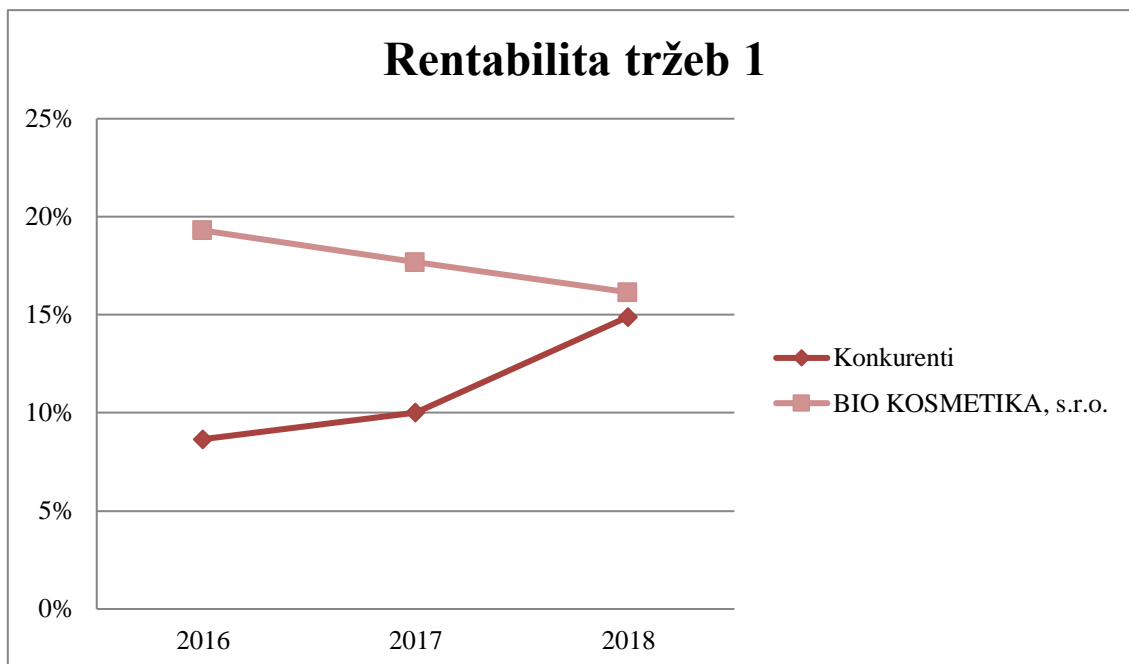
konkurenčních subjektů je stejná nebo velmi obdobná činnosti společnosti BIO KOSMETIKA, s.r.o.

Tabulka č. 11: Průměrná ROS konkurence BIO KOSMETIKA, s.r.o. (upraveno dle¹³³)

Rentabilita tržeb u konkurenčních podniků			
	2016	2017	2018
PharmaFit Czech s.r.o.	14,25 %	23,22 %	20,85 %
VIVACO, s.r.o.	16,59 %	14,45 %	17,88 %
Klíč ke kráse, s.r.o.	-4,46 %	-8,84 %	10,59 %
WELEDA, spol. s r.o.	1,24 %	2,1 %	1,95 %
Syncare Plus s.r.o.	15,7 %	19,17 %	23,22 %
Průměrná hodnota	8,66 %	10,02 %	14,9 %
Průměrná hodnota za období	11,19%		

Ve srovnání s vybranými konkurenčními podniky je společnost BIO KOSMETIKA, s.r.o. v rámci průměru ukazatele ROS za sledované období 2016 až 2018 nad průměrnou hodnotou vypočítanou pro konkurenční podniky. Subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. působí na trhu již od roku 1994. ROS i jiné finanční ukazatele jsou pro analyzované období stabilní bez zásadních výkyvů. Pro celkové porovnání s vybranými konkurenčními subjekty slouží i následující graf, který zachycuje vývoj ROS u analyzovaných subjektů.

¹³³ BUREAU VAN DIJK. *European business information*. Dostupné z: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>.



Graf č. 2: Rentabilita tržeb grafické srovnání 1 (upraveno dle¹³⁴)

Obdobnou ekonomickou analýzu provede autorka diplomové práce i pro druhou spojenou osobu DISTRIBUCE, s.r.o., která uskutečňuje řízenou transakci vůči subjektu BIO KOSMETIKA, s.r.o. Analyzovaný subjekt se zabývá především dopravou, logistikou, skladováním a administrativou s tím spojenou. Jak už bylo zmíněno, společnost sestavuje veškeré účetní výkazy za kalendářní rok. K analýze jsou opět využity informace platné pro období 2016, 2017 a 2018. Společnost působí na českém trhu od roku 1996, nejedná se o mladou společnost, takže lze předpokládat, že pro analyzované období budou finanční ukazatele stabilní.

¹³⁴ BUREAU VAN DIJK. *European business information*. Dostupné z: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>.

Tabulka č. 12: Finanční ukazatele DISTRIBUCE, s.r.o. (upraveno dle¹³⁵)

DISTRIBUCE, s.r.o.			
Finanční ukazatele za pozorovaná období	2016 (v tis. Kč)	2017 (v tis. Kč)	2018 (v tis. Kč)
Tržby	156 584	123 405	128 451
Náklady	150 839	121 733	124 778
Provozní výsledek hospodaření	5 745	1 672	3 673
Finanční výsledek hospodaření	- 726	- 382	- 810
Výsledek hospodaření po zdanění	4 070	482	2 857
Bilanční suma rozvahy	86 333	86 286	84 325
Čistý obrat	156 883	124 004	129 322
Průměrný počet zaměstnanců	68	60	64

Z předchozí tabulky vyplývá, že dle Doporučení Komise 2003/361/ES se subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. řadí do skupiny **malých podniků**. V pozorovaném období se čistý obrat pohybuje v rozmezí 124 000 000 Kč až 157 000 000 Kč, bilanční suma spadá do intervalu 84 000 000 až 87 000 000 Kč a průměrně společnost zaměstnávala 60 až 68 zaměstnanců. Pro vytvoření kompletní ekonomické analýzy srovnáme i druhý přidružený podnik s konkurenčními podniky. Ke srovnání bude též využito ukazatele ROS, který bude stanoven analogickým způsobem jako u podniku BOKOSMETIKA, s.r.o.

¹³⁵ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

Tabulka č. 13: Rentabilita tržeb DISTRIBUCE, s.r.o. (upraveno dle¹³⁶)

DISTRIBUCE, s.r.o.			
Pozorovaná období	2016	2017	2018
ROS	2,6 %	0,01 %	2,22 %
Průměrná hodnota za období	1,61 %		

Ukazatel ROS během sledovaného období 2016 až 2018 kolísá. **Průměrně ROS odpovídá pouze 1,61%.** Následující tabulka zobrazuje konkurenční subjekty podnikající ve stejném odvětví v rámci České republiky. Jedná se o subjekty zabývající se distribucí produktů z velkoobchodů a internetových obchodů jako subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. Data o subjektech byla zjištěna především z databáze Amadeus a jiných externích zdrojů. Pro srovnání byly zvoleny takové subjekty, které jsou dle Doporučení Komise 2003/361/ES považovány za malé podniky a mají též formu společnosti s ručením omezeným.

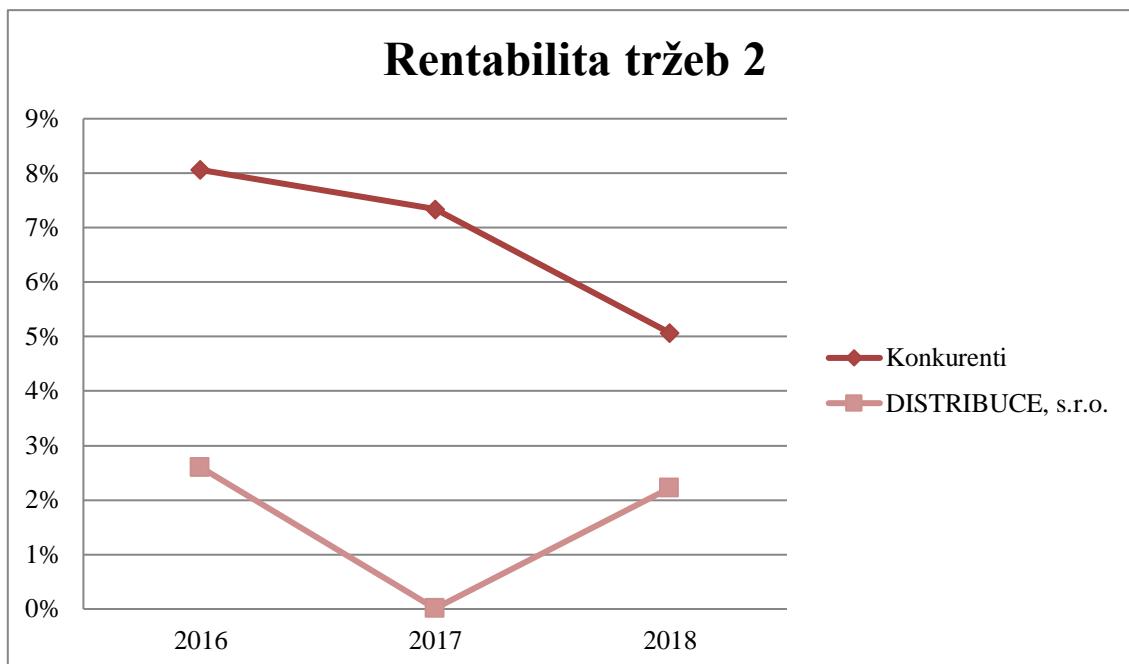
¹³⁶ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

Tabulka č. 14: Průměrná ROS konkurence DISTRIBUCE, s.r.o. (upraveno dle¹³⁷)

Rentabilita tržeb u konkurenčních podniků			
	2016	2017	2018
Godenis, s.r.o.	5,25 %	4,13 %	4,8 %
MAKROFAKT, s.r.o.	3,49 %	3,4 %	2,68 %
EXPEDIS spol. s r.o.	8,91 %	10,41 %	7,2 %
WAKESTONE LOGISTICS s.r.o.	9,64 %	2,93 %	2,86 %
ALFASPED logistik s.r.o.	12,99 %	15,84 %	7,81 %
Průměrná hodnota	8,06 %	7,34 %	5,07 %
Průměrná hodnota za období	6,82 %		

Ve srovnání s vybranými konkurenčními podniky je společnost DISTRIBUCE, s.r.o. v rámci průměru ukazatele ROS za sledované období 2016 až 2018 hluboce pod průměrnou hodnotou určenou pro zmiňované podniky. Subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. by měl do budoucna zvážit optimalizaci vynaložených nákladů na svou ekonomickou činnost. ROS i ostatní finanční ukazatele jsou pro pozorované období stabilní bez zásadních výkyvů. Pro celkové porovnání s vybranými konkurenčními subjekty je využit i následující graf, který opět zachycuje vývoj ROS u analyzovaných subjektů stejně jako u druhého z přidružených podniků. Z grafu lze pozorovat, že je podnik s ukazatelem ROS hluboko pod hodnotami stanovených u konkurentů především v roce 2017.

¹³⁷ BUREAU VAN DIJK. *European business information*. Dostupné z: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>.



Graf č. 3: Rentabilita tržeb grafické srovnání 2 (upraveno dle¹³⁸)

7.4 Popis řízené transakce

Subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. uzavřel s přidruženým podnikem BIO KOSMETIKA, s.r.o. smlouvu o poskytování služeb platnou od 1. ledna 2018 do 31. ledna 2018. Obsahem smlouvy je poskytování služeb spojených s dopravou, balením, skladováním, marketingem a administrativou s tím spojenou. Smlouva uvádí i očekávané množství odbavených kosmetických produktů a doplňků stravy. Konkrétně se předpokládá zpracování zhruba 30 000 ks, se kterými budou spjaty služby oceněné ve výši 2 134 000 Kč bez DPH za sledovaný měsíc. Díky této službě může subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. doručovat své produkty do partnerských maloobchodů, které je od společnosti odkupují za účelem dalšího prodeje a zároveň je zajištěno jejich

¹³⁸ BUREAU VAN DIJK. *European business information*. Dostupné z: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>.

skladování a příprava na transport. Jelikož se jedná o komplexní službu složenou z více odlišných činností, autorka práce se zaměří na rozbor dílčích služeb tak, aby bylo možné vytvořit podklady pro kvalitní funkční a rizikovou analýzu¹³⁹.

7.4.1 Doprava produktů

Služba doprava produktů zahrnuje jak příjem zboží do skladu, tak i transport k jednotlivým odběratelům. Zboží je dodáváno na speciálních homogenních paletách, se kterými musí být zacházeno velmi opatrně, jelikož se jedná o křehké zboží. Společnost DISTRIBUCE, s.r.o. přebírá zodpovědnost za stav zásilky nebo její případnou ztrátu. Zboží je od přidruženého podniku i k jeho odběratelům dopravováno pomocí nákladních vozidel, která jsou v majetku dopravní společnosti. Zásilky jsou rozváženy pouze v rámci EU, především po České republice.

7.4.2 Skladování produktů

Při naskladnění zboží je využíváno evidence dle EAN kódů výrobce BIO KOSMETIKA, s.r.o. Tato dílčí služba poskytuje možnost pozorovat data o zboží a skladovacích zásobách on-line přes internetový skladový systém. Společnost se ve smlouvě zavazuje, že má dostatečnou skladovou kapacitu, a tak je možné i jednorázové navýšení skladové zásoby nebo pravidelné předzásobení sezónních výrobků, jako jsou například opalovací krémy.

7.4.3 Kompletace a balení zboží

Dle objednávek, které jsou společnosti DISTRIBUCE, s.r.o. oznámeny prostřednictvím podniku BIO KOSMETIKA, s.r.o., zajišťuje distribuční společnost kompletaci a balení zboží. V rámci kompletace společnost na míru dle odběratele vkládá do zásilek kromě

¹³⁹ Pokyn GFŘ D – 34, s. 12-13.

zboží i faktury, návody či děkovné dopisy. Co se týče balení zásilek, nabízí poskytující subjekt obalové materiály, jako například kartonové krabice, bublinkové obálky, strečové folie, ale i speciální obaly na míru. Většina odběratelů společnosti BIO KOSMETIKA, s.r.o. totiž preferuje obaly z ekologického nebo lehce recyklovatelného materiálu, které jsou nákladnější na výrobu. Do zásilek, které jsou velmi náchylné na možný náraz, je možné zvolit dodatečnou výplň, jako je fuchsbag nebo dřevitá vata.

7.4.4 Marketing a administrativní služby

Marketingové služby zahrnují pouze správu sociálních sítí. Svou internetovou stránku s internetovým obchodem pro velkoobchody si subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. spravuje ve vlastní režii. Dále tato dílčí činnost zahrnuje evidenci příjmů a výdejů zboží ze skladu prostřednictvím informačního systému Pohoda SQL od společnosti STORMWARE s.r.o. Dále pak administrativní služby obsahují evidenci poškozeného zboží a služby spojené s komunikací mezi subjekty.

Po podrobné analýze řízené transakce doporučuje metodický Pokyn GFŘ D – 34 provést trojí testování. Je nutné posoudit, zda se popisovaná transakce opravdu uskutečnila. Jedná se o tzv. **substance test**. Jelikož subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. nemá v období, pro které je smlouva platná, sjednané žádné jiné smlouvy spojené se skladováním a dopravou produktů a zároveň nevlastní skladovací prostory vyjma speciálních skladů, ve kterých uchovává materiál a polotovary k výrobě konečných produktů, lze předpokládat, že pro výkon podnikatelské činnosti musí tato služba proběhnout. Druhým testem je tzv. **benefit test**, který zkoumá, zda má transakce pro subjekt ekonomický přínos. Jinými slovy, zda se jedná o službu, která kdyby neproběhla mezi spojenými osobami, byl by nezbytný její outsourcing u nezávislého subjektu. Již z předchozího vyplývá, že společnost je nucena pro fungování svého podnikání této služby využít. Skladování zboží i transport k odběratelům a služby s tím spojené jsou nepostradatelné pro výrobní společnost, jelikož vlastní značné množství zásob zboží

a zároveň pro ni není v současné době reálné obstarat si vlastní dopravu zboží ke klientům. Třetím testem je tzv. **arm's length test**, tedy ověření podmínek dle ustanovení § 23 odst. 7 ZDP, jestli jsou ceny za majetek či služby v souladu s principem tržního odstupu. Zda je cena transakce 2 134 000 Kč bez DPH nastavena stejně, jak by byla nastavena u nezávislého podniku poskytujícího stejnou nebo obdobnou službu, bude otázkou následujících kapitol¹⁴⁰.

7.5 Funkční a riziková analýza

Přesné vymezení a dostatečný popis závislé transakce společně s provedením **funkční a rizikové analýzy** testované strany transakce je hlavním předpokladem a podmínkou zvolení srovnatelných nezávislých transakcí a podniků¹⁴¹. Následující kapitola je zaměřena právě na vykonávané funkce a nesená rizika společnostmi DISTRIBUCE, s.r.o. a BIO KOSMETIKA, s.r.o. Následující tabulka vystihuje, jaký podíl mají jednotlivé podniky na konkrétních vykonávaných funkcích spojených se sledovanou transakcí.

¹⁴⁰ Pokyn GFŘ D – 34, s. 10.

¹⁴¹ Pokyn GFŘ D – 34, s. 11-12.

Tabulka č. 15: Funkční analýza (upraveno dle¹⁴²)

FUNKČNÍ ANALÝZA		
Vykonávané funkce	BIO KOSMETIKA, s.r.o.	DISTRIBUCE, s.r.o.
Vedení účetnictví o skladech	10 %	90 %
Marketing	50 %	50 %
Správa informačního systému	25 %	75 %
Kontrola kvality produktů	50 %	50 %
Kompletace zboží	30 %	70 %
Balení zboží	0 %	100 %
Volba obalového materiálu	65 %	35 %
Obstarání obalového materiálu	0 %	100 %
Zajištění fungování skladů	0 %	100 %
Zajištění fungování vozidel	0 %	100 %
Transport produktů do skladu	40 %	60 %
Transport zboží k odběratelům	10 %	90 %

7.5.1 Vedení účetnictví o skladech

Co se týče vedení účetnictví o skladových zásobách, značnou část vykonávané funkce přebírá subjekt DISTRIBUCE, s.r.o., jelikož se touto problematikou zabývají jeho zaměstnanci. Druhý přidružený podnik BIO KOSMETIKA, s.r.o. se na výkonu zmíněné funkce podílí pouze kontrolou dat vedených zaměstnanci distribuční společnosti.

¹⁴² Pokyn GFŘ D – 34, s. 11-12.

7.5.2 Marketingové služby

Marketingové služby si rovným dílem dělí obě společnosti. Internetovou stránku si spravuje přidružený podnik BIO KOSMETIKA, s.r.o. samostatně, není tedy předmětem smlouvy. Na rozdíl od zmiňovaného se o správu sociálních sítí a propagaci stará společnost DISTRIBUCE, s.r.o.

7.5.3 Správa informačního systému

Informační systém spojený s oběhem zásob produktů je opět v režii především zaměstnanců subjektu DISTRIBUCE, s.r.o., výrobní podnik se opět na vykonané funkci podílí kontrolou a případným dodatečným sdělením interních informací.

7.5.4 Kontrola, kompletace a balení zboží

Ke kontrole kvality přijatého a vydaného zboží přispívají oba subjekty stejnou měrou. Na kompletaci zboží se částečně podílí subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o., který musí druhému subjektu shromáždit odpovídající množství produktů objednaných velkoobchody, podstatně však k výkonu zmíněné funkce přispívá i druhý podnik, který je povinen zboží převzít a přerozdělit dle objednávek odběratelů. Balení zboží je plně v kompetenci podniku DISTRIBUCE, s.r.o., avšak výběr obalového materiálu či výplně v první řadě řeší podnik BIO KOSMETIKA, s.r.o., jelikož tento podnik zná požadavky odběratelů ohledně toho, v jakém typu obalu chtějí zboží doručit. Druhý subjekt pak dodatečně posuzuje, zda je tento typ obalového materiálu dostatečný pro doručení zboží a kompletně zajišťuje naskladnění požadovaných obalů od svých dodavatelů.

7.5.5 Zajištění skladovacích prostor a vozidel

Fungování skladu jako takového a zároveň i dopravních prostředků využívaných k doručování zboží na sklad i ze skladu je funkcí plně vykonávanou subjektem DISTRIBUCE, s.r.o. Na transportu zboží od výroby do skladu se podílejí oba subjekty.

Subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. musí nachystat zboží na sklad v takovém objemu, který bude v blízké době distribuován k objednavatelům. Druhý subjekt musí zajistit nakládku a vykládku zboží a zároveň bezpečný transport do skladových prostor.

7.5.6 Transport produktů k odběratelům

Co se týče transportu zboží k odběratelům, je zajištěn subjektem DISTRIBUCE, s.r.o., druhá společnost řeší pouze některé dodatečné reklamace spojené s dodáním, například opožděné dodání zásilky.

Závěrem z funkční analýzy vyplývá, že subjekty působí navenek samostatně i přes to, že se jedná o spojené osoby. Každý ze subjektů má jiný předmět podnikatelské činnosti a vlastní portfolio dodavatelů a odběratelů. Subjekty k podnikání využívají vlastních hmotných i nehmotných aktiv. Mezi hmotná aktiva se řadí například sklad a dopravní vozidla a nehmotná aktiva jsou zastoupena účetním softwarem a informačním systémem, který má za úkol předávat informace o koloběhu zásob produktů mezi smluvními stranami. Aby byl rozbor transakce kompletní, doplní jej autorka diplomové práce o rizikovou analýzu.

Tabulka č. 16: Riziková analýza (upraveno dle¹⁴³)

RIZIKOVÁ ANALÝZA		
Nesená rizika	BIO KOSMETIKA, s.r.o.	DISTRIBUCE, s.r.o.
Smluvní riziko	30 %	70 %
Riziko reklamací zboží	80 %	20 %
Riziko poškození zboží	20 %	80 %
Tržní riziko	50 %	50 %
Riziko nedostatečného personálu	20 %	80 %
Riziko nedostatečných prostor	0 %	100 %

7.5.7 Smluvní riziko

Riziková analýza je shrnutá v předchozí tabulce. Smluvní riziko částečně dopadá na oba subjekty. Pokud by společnost BIO KOSMETIKA, s.r.o. nehradila své závazky vyplývající ze smlouvy, bude sankcionována. Vyšší míru smluvního rizika však nese subjekt DISTRIBUCE, s.r.o., který se ve smlouvě zavazuje, že objednané služby provede, jinak bude též sankcionován. Z předmětné smlouvy pro něj vyplývají sankce závažnější.

7.5.8 Riziko reklamace

Riziko reklamace zboží, které není, co se týče obsahu, dle objednatelových představ, nese především výrobní podnik. Částečně by riziko nesl i subjekt DISTRIBUCE, s.r.o., pokud by zboží nesprávně uchovával a došlo by ke změně obsahu zboží, například jeho ztmavnutí vlivem přílišného záření.

¹⁴³ Pokyn GFŘ D – 34, s. 13.

7.5.9 Riziko poškození zboží

Riziko poškození zboží je neseno zejména podnikem DISTRIBUCE, s.r.o. Podnik toto riziko částečně eliminuje přenesením v podobě pojištění pro tyto události. Druhý z analyzovaných subjektů nese toto riziko pouze před předáním zboží k transportu na sklad.

7.5.10 Tržní riziko

Tržní riziko nesou obě z analyzovaných společností stejným dílem. Jak už bylo zmíněno u funkční analýzy, subjekty vykonávají své ekonomické činnosti navenek odděleně. V případě poklesu poptávky odběratelů po kosmetických přípravcích či doplňcích stravy, bude mít tento fakt vliv i na poptávané množství služeb u subjektu DISTRIBUCE, s.r.o., jelikož přidružený podnik je jeho hlavním odběratelem.

7.5.11 Riziko nedostatečného personálu

Riziko nedostatečného počtu zaměstnanců dopadá nejvíce na subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. Pokud by nebyl subjekt schopen zajistit dostatečnou kapacitu personálu, nebude schopen kvalitně plnit služby, které jsou předmětem smluvního závazku. U subjektu BIO KOSMETIKA, s.r.o. nastává zmiňované riziko především tehdy, kdy nebude mít dostatečný personál pro kompletaci zboží transportovaného na sklad. Pokud totiž nezajistí zásilku na sklad ve sjednaném termínu dle smlouvy, může druhá smluvní strana požadovat sankci ve formě úhrady dodatečných nákladů na neuskutečněný transport produktů na sklad.

7.5.12 Riziko nedostatečných skladovacích prostor

Riziko nedostatečné rozlohy skladovacích prostor nese pouze subjekt DISTRIBUCE, s.r.o., jelikož se ve smlouvě zavazuje, že má dostatečný prostor ve skladě i v nákladních vozech pro případné náhlé naskladnění sezonního zboží.

Z rizikové analýzy závěrem vyplývá, že vyšší míru rizik v rámci ujednané smlouvy nese společnost DISTRIBUCE, s.r.o. Vyjma rizika reklamací obsahu zboží, které je nesené ze značné části druhým ze smluvních podniků.

Dle úsudku autorky diplomové práce se subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. dle funkčně rizikového profilu částečně blíží **distributorovi s omezenými riziky**. Dle Pokynu GFŘ D – 34 je definován: „*Distributor s omezenými riziky (závislý distributor) je obvykle založen skupinou podniků za účelem distribuce zboží, které skupina vyrábí. Nakupuje zboží a předává je zákazníkům vlastním jménem na svůj účet, hlavní funkce a rizika nese plnohodnotný podnik v rámci skupiny. Závislý distributor provádí typické prodejní a marketingové funkce ve vztahu k prodeji výrobků dodávaných ze skupiny, tzn. příprava marketingových plánů, prognózy prodeje a udržování vztahů se zákazníky. Ceny, za které nakupuje, nebo za které prodává, může stanovovat skupina. Tento distributor nese pouze omezená rizika. Nabývá vlastnická práva k obchodovanému zboží, ale většina strategických obchodních rizik zůstává plnohodnotnému podniku. Typická rizika nesená plnohodnotným podnikem v rámci dohody s distributorem s omezenými riziky jsou rizika související se zásobami, pohledávkami z obchodních vztahů a měnová rizika. Ta jdou následně k tíži plnohodnotného podniku (např. zastaralé zásoby jsou odkupovány a dluhy jsou kompenzovány¹⁴⁴).*“ Nesoulad definice pro společnost DISTRIBUCE, s.r.o. nastává v tom, že subjekt není vlastníkem nabízeného zboží. Zároveň nese některá rizika v plné výši, avšak pouze v rámci předmětné transakce nikoliv v případě celé skupiny. Naopak značnou podobnost lze nacházet v první části definice, která říká, že distributor s omezenými riziky je obvykle zakládán za účelem distribuce zboží. Dále má pak na starost zajištění předání zboží zákazníkům. Tuto skutečnost naplňuje subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. službami spojenými s dopravou. Společnost se částečně podílí i na marketingových akcích a udržuje prostřednictvím sociálních sítí vztahy se zákazníky.

¹⁴⁴ Pokyn GFŘ D – 34, s. 16-17.

Ceny produktů jsou nastaveny společností BIO KOSMETIKA, s.r.o. Tato právnická osoba má naopak nejvíce společných vlastností v rámci funkčně rizikové analýzy s **plnohodnotným výrobcem**. Ten je Pokynem GFŘ D – 34 definován: „*Na druhé straně stojí plnohodnotný výrobce, který vykonává zásadní funkce. Nakupuje suroviny a polotovary na vlastní účet, drží zásoby surovin i hotových výrobků, investuje do strojů a pracovní síly, vlastní nehmotná aktiva (řídí, a i nese hlavní rizika ve vztahu ke své výrobní aktivitě), vykonává obchodní funkce (aktivní vyjednávání s dodavateli i odběrateli) a nese tržní riziko*¹⁴⁵.“ Definice je prakticky totožná s profilem spojené osoby BIO KOSMETIKA, s.r.o. Jediný nesoulad je v její druhé části, která definuje plnohodnotného výrobce jako subjekt, který drží své hotové výrobky na skladě. Tuto aktivitu totiž analyzovaná společnost přenáší do kompetence smluvního podniku. Naopak její činnost je totožná se zbytkem definice především v tom, že nakupuje suroviny a polotovary na vlastní účet a drží ve svých speciálních skladech jejich zásoby. Jedná se hlavně o rostlinné oleje, hydroláty, másla a tuky, sušené byliny a jiný materiál pro výrobu kosmetických přípravků a doplňků stravy. V souladu s výňatkem investuje společnost do výrobních strojů, halových sušíren, přírodních čističek vod, kvalitní pracovní síly a vlastní nehmotná aktiva, například v podobě certifikátů a speciálních technologií výroby. Její činnost také zahrnuje vyjednávání s dodavateli a odběrateli.

¹⁴⁵ Pokyn GFŘ D – 34, s. 15.

8 VLASTNÍ NÁVRHY ŘEŠENÍ

Jelikož se jedná o službu, která je specifická, velmi komplexní a zahrnuje značné množství dílčích služeb od marketingu po balení zboží, nepodařilo se autorce diplomové práce získat zcela srovnatelnou transakci z externích zdrojů. Interní transakce, které by měly stejnou náplň, autorka práce nenalezla. Veškeré transakce uzavřené mezi subjektem DISTRIBUCE, s.r.o. a nezávislými osobami, které se uskutečnily, nejsou natolik komplexní a nevážou se na obdobné množství ani typ produktu. Společnost DISTRIBUCE, s.r.o. má sjednané smlouvy především s menšími internetovými obchody, které nabízejí dámský, pánský či dětský textil a drobnou spotřební elektroniku. Náplní těchto smluv je většinou pouze doprava do velkoobchodů nebo ke konečným spotřebitelům či pouze poskytnutí skladovacích prostor nikoli zmiňované komplexní služby. Interní neřízená transakce nebyla nalezena ani u společnosti BIO KOSMETIKA, s.r.o., jelikož nemá služby s tímto předmětem plnění smluvně ujednané s žádným jiným nezávislým subjektem.

8.1 Volba metody stanovení transferové ceny

Na základě provedených analýz lze přistoupit k výběru vhodné metody pro stanovení ceny transakce tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu. Pokyn GFŘ D – 34 uvádí **5 základních metod**, jejichž možnost aplikace na zkoumanou transakci posoudí autorka diplomové práce v následující kapitole. Pokud je možné na danou transakci aplikovat více metod, Pokyn GFŘ D – 34 doporučuje postupovat od metody CUP, přes ostatní tradiční transakční metody k ziskovým transakčním metodám¹⁴⁶.

¹⁴⁶ Pokyn GFŘ D – 34, s. 23.

8.1.1 Metoda CUP

Metoda CUP řeší problematiku stanovení transferové ceny tím způsobem, že srovnává ceny závislé transakce s cenami obdobné nezávislé transakce probíhající za srovnatelných okolností. Tato metoda se řadí mezi nejjednodušší, avšak problémem je vysoká míra srovnatelnosti transakcí. Subjekt BIO KOSMETIKA, s.r.o. neodebírání srovnatelnou službu od nezávislého subjektu a zároveň poskytující společnost DISTRIBUCE, s.r.o. nedodává obdobně komplexní službu nezávislým subjektům. Nevhodnost výběru této metody vyplývá i z toho, že se využívá především u transakcí spojených s komoditami na burzách či u určení transferové ceny pro poskytnutí pronájmu mezi spojenými osobami. Dle autorky není metoda CUP aplikovatelná pro posuzovanou transakci¹⁴⁷.

8.1.2 Metoda RPM

Metoda RPM se odvíjí od ceny, za kterou je nakoupený produkt od spojeného podniku prodán nezávislému podniku. Nezávislá cena, která má podobu tržní ceny, je snižována o hrubou přiměřenou marži závislého prodávajícího. Tuto metodu je vhodné aplikovat na takové výkony, u kterých nedochází k významnému zhodnocení produktu. Což pro autorkou analyzovanou transakci úplně neplatí. Předmětem transakce je sice především doprava a skladování zboží, avšak subjekt DISTRIBUCE, s.r.o. částečně zhodnocuje produkty pomocí jejich balení. Nevhodnost této metody tkví v tom, že odběratelé společnosti BIO KOSMETIKA, s.r.o. požadují převážně nákladnější recyklovatelné obaly, které mají pak na cenu konečného produktu nepřímý vliv. Tuto metodu nelze úplně vyloučit. Autorka diplomové práce se však pokusí nalézt metodu, která bude lépe aplikovatelná pro danou transakci¹⁴⁸.

¹⁴⁷ Pokyn GFŘ D – 34, s. 24.

¹⁴⁸ Pokyn GFŘ D – 34, s. 24-25.

8.1.3 Metoda COST+

Metoda COST+ je obdobou metody RPM. Vychází totiž z nákladů, které byly dodavatelem vynaloženy v řízené transakci na nákup majetku a služeb poskytovaných spojenému podniku nezávislým prodejcem. Kromě transakcí se subjektem BIO KOSMETIKA, s.r.o. neexistují u společnosti DISTRIBUCE, s.r.o. žádné jiné transakce se spojenými osobami. Z toho důvodu není problém stanovit výši nákladů, které subjektu DISTRIBUCE, s.r.o. vznikly ve spojitosti se smluvenou transakcí. Všechny vstupy, které byly užity k naplnění poskytnutí služeb uvedených ve smlouvě se spojenou osobou, jsou poskytovány nezávislými společnostmi v rámci nekontrolované transakce. Nezanedbatelnou výhodou je i fakt, že společnost DISTRIBUCE, s.r.o. od roku 2017 vede manažerské účetnictví, což je velmi nápomocné pro stanovení nákladové základny. Další výhodou této metody je to, že není nutná tak vysoká míra srovnatelnosti smluvené služby jako je tomu u metody CUP. Z toho důvodu autorka práce zvolila pro stanovení transferové ceny pro analyzovanou transakci právě tuto metodu¹⁴⁹.

8.1.4 Metody TNMM a PSM

Pokyn GFŘ D – 34, jehož metodickým postupem se autorka práce řídí, doporučuje postupovat od tradičních transakčních metod k ziskovým transakčním metodám. Jinými slovy ziskové transakční metody by se měly uplatnit v takovém případě, kdy nelze z nějakého důvodu využít metod CUP, RPM či COST+. I přesto, že autorka práce našla vhodnou metodu pro stanovení transferové ceny v rámci tradičních transakčních metod, které by měly být dle Pokynu D – 34 preferovány, pokusí se popsat, zda by byly tyto metody vhodné pro dotčenou transakci. Využití **metody PSM** autorka práce nedoporučuje, protože je její využití vhodné pro velmi složité úzce provázané transakce. Při takových zmiňovaných transakcích dochází k vzájemnému sdílení ekonomických

¹⁴⁹ Pokyn GFŘ D – 34, s. 24-25.

rizik či při převodu vysoce cenného jedinečného nehmotného majetku. Toto tvrzení není platné pro dotčenou transakci. Oba subjekty sice v určitém poměru sdílí rizika, ale je jasné, jaký přínos pro výkon dané služby subjekty mají. I když je předmět transakce komplexní, je snadné ji popsat pomocí jejích dílčích částí. **Metoda TNMM** se podobá metodě RPM a COST +. Rozdílem je však to, že v rámci TNMM nedochází ke srovnávání hrubých marží, ale k porovnávání čisté ziskové přírážky stanovené na základě vhodně zvoleného ziskového poměrového indikátoru. Typickým využívaným finančním ukazatelem může být například ukazatel rentability. Výhodou metody je to, že ukazatel čistého zisku je méně ovlivněný rozdílem v transakcích a transakce nejsou srovnávány na základě absolutních veličin¹⁵⁰. **Z toho důvodu se autorka práce rozhodla využít kombinace metod COST+ a TNMM.** Díky kombinaci vybraných metod může autorka práce využít metody TNMM k výpočtu přírážky aplikované k nákladové základně, jíž využívá metoda COST +, a tím stanovit cenu transakce, která bude v souladu s principem tržního odstupu¹⁵¹.

8.2 Srovnávací analýza

Směrnice OECD o převodních cenách popisuje typický proces srovnávací analýzy, který se skládá z devíti jednotlivých kroků. Jedná se o postup, který je považován za přijatou správnou praxi, avšak není závazný. Stanovení transferové ceny pro konkrétní transakci, které se věnuje praktická část diplomové práce, využívá při jejím stanovení právě proces, který uvádí tato směrnice. Jednotlivé kroky jsou shrnuty v následující tabulce.

¹⁵⁰ Pokyn GFŘ D – 34, s. 26-27.

¹⁵¹ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 57.

Tabulka č. 17: Nezávazný postup při srovnávací analýze (upraveno dle¹⁵²)

1.	Stanovení období, kterého se analýza týká.
2.	Obsáhlá analýza daňového poplatníka.
3.	Pochopení zkoumané závislé transakce.
4.	Zhodnocení případných stávajících interních srovnatelných údajů.
5.	Vymezení zdrojů informací externích srovnatelných údajů.
6.	Výběr nejvíce vhodné metody pro stanovení transferové ceny.
7.	Určení potenciálně srovnatelných údajů.
8.	Identifikace úprav srovnatelnosti a jejich aplikace.
9.	Interpretace a použití shromážděných údajů, určení odměny v souladu s principem tržního odstupu.

Prvním až šestým krokem se zabývaly předchozí kapitoly praktické části diplomové práce. Dále je nutné se zaměřit na krok sedmý, který řeší problematiku určení potenciálně srovnatelných údajů. Autorka diplomové práce se z toho důvodu zaměří na **kvantitativní a kvalitativní benchmark analýzu**, tak jak ji definuje Pokyn GFŘ D - 34.

8.2.1 Kvantitativní benchmark analýza

Pro kvantitativní benchmark analýzu byla využita komerční databáze Amadeus a jiné veřejně dostupné externí zdroje, jako jsou účetní výkazy či internetové stránky

¹⁵² OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 91-92. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en-.WeH4Wa3ypE4.

konkrétních společností, které sloužily především k doplnění potřebných informací k nalezeným údajům v databázi Amadeus. Autorka práce pro vyhledání zvolila taková kritéria, aby na jejich základě byly zvolené nezávislé podniky srovnatelné s testovanou stranou předmětné transakce. Jedná se o kritéria, která jsou **objektivní, spravedlivá a přezkoumatelná**. S ohledem na zmíněné, autorka práce zvolila jako základní kritérium status podniku, tedy zda jsou společnosti **aktivní**, nikoliv společnosti v likvidaci či v insolvenční. Dalším z kritérií je výběr podniku z podobného **geografického okruhu**, jako je testovaná strana. Jelikož je testovanou stranou podnik DISTRIBUCE, s.r.o., který působí momentálně pouze v rámci České republiky, snažila se autorka práce volit společnosti, které působí ve stejné oblasti. Stěžejním kritériem je výběr **odvětví činnosti dle NACE kódů**. Jelikož má společnost rozmanitý předmět ekonomické činnosti, budou jednotlivé části poskytované služby porovnávány zvláště na základě přiřazených NACE kódů. Pro kvantitativní benchmark bude dále využito dat **pouze nezávislých osob**, které nespádají pod působnost § 23 odst. 7 ZDP. Konkrétně pro databázi Amadeus bude vyhledávání omezeno kritériem BvD Independence indicator: A+, A, A-, přičemž tyto hodnoty znamenají, že se jedná o nezávislé společnosti. Do výběru nejsou zahrnuty subjekty, které nesplňují **kritérium doby fungování**. Konkrétně subjekty založené před třemi a méně lety od zkoumaného období. Tím by mělo být zamezeno vstupu do výběru těm podnikům, které evidují tzv. startovací náklady¹⁵³.

8.2.2 Kvalitativní benchmark analýza

Následná kvalitativní benchmark analýza slouží pro selekci subjektů, které byly vybrány ke srovnání s testovanou stranou na základě kvantitativní analýzy. Vybrané subjekty jsou **ověřovány na základě veřejně dostupných relevantních dat**. Na základě účetních výkazů, výroční zprávy či internetové stránky spravované nalezeným subjektem lze ověřit například faktický druh činnosti, typ poskytovaných služeb či

¹⁵³ Pokyn GFŘ D – 34, s. 20-21.

výrobků, zda je subjekt opravdu považován za nezávislý podnik, geografický okruh či dobu založení. Pokud jsou nalezené informace v rámci kvantitativní analýzy neshodné s daty z kvalitativní analýzy, pak je nutné tento podnik vyloučit s uvedením důvodu jeho vyloučení¹⁵⁴.

8.3 Determinace tržního rozpětí rentability nákladů

Pro stanovení čistého tržního rozpětí autorka práce na základě Pokynu GFŘ D – 34, který vymezuje příklady **ukazatelů úrovně zisků** tzv. profit level indicators, zvolila ukazatel rentability nákladů. Jedná se o podíl hrubého zisku a provozních nákladů. Tento ukazatel byl zvolen z toho důvodu, že jeho užití je doporučeno pro distribuční podniky a poskytovatele služeb, což odpovídá činnosti podniku DISTRIBUCE, s.r.o.¹⁵⁵.

Následující kapitola zobrazuje výpočet ukazatele rentability nákladů pro konkurenční podniky vybrané na základě kvantitativní a kvalitativní benchmark analýzy. Jelikož je služba, která je předmětem řízené transakce, komplexní, bude rozdělena na dílčí části. Na základě zmíněných výpočtů je určen interval, ve kterém se pohybují přírážky k nákladům u předmětných poskytovaných služeb. Tato data jsou v následující kapitole použita ke stanovení transferové ceny pro řízenou transakci, které se autorka diplomové práce věnuje.

Následující výpočty a tabulky pro jednotlivé dílčí oblasti poskytované služby zobrazují mezikvartily hodnot rentability nákladů u srovnatelných konkurenčních subjektů za tříleté období 2016 až 2018. Tyto hodnoty slouží pro následné stanovení přírážky k nákladům spojených s analyzovanou řízenou transakcí mezi společností DISTRIBUCE, s.r.o. a BIO KOSMETIKA, s.r.o. Díky určení mezikvartilů hodnot

¹⁵⁴ Pokyn GFŘ D – 34, s. 21.

¹⁵⁵ Pokyn GFŘ D – 34, s. 27.

rentability nákladů a analýzy tří let nebude transferová cena zásadně ovlivněna ekonomickými výkyvy u jednotlivých srovnatelných společností¹⁵⁶.

Tabulka č. 18: Zařazení činnosti DISTRIBUCE, s.r.o. dle NACE kódů (upraveno dle¹⁵⁷)

DISTRIBUCE, s.r.o.
dceřiná společnost
Silniční nákladní doprava, skladování a činnosti reklamních agentur
NACE: 49410, 52100, 73110

Předchozí tabulka pro lepší orientaci znovu popisuje pomocí NACE kódů jednotlivé činnosti, které jsou smluvně ujednané v rámci řízené transakce mezi společností DISTRIBUCE, s.r.o. a BIO KOSMETIKA, s.r.o.

8.3.1 Oblast silniční nákladní dopravy

Činnost spojená se službou dopravy produktů do skladu a k cílovým zákazníkům je definována pod NACE kódem 49410. V databázi Amadeus bylo na základě pouze kvantitativní analýzy vybráno 169 srovnatelných společností, které splňují definované požadavky. Po provedení kvalitativní analýzy zbývá pouze 22 vhodných společností. Zbylé selektované společnosti neposkytovaly dostatečné informace prostřednictvím

¹⁵⁶ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 256-257.

¹⁵⁷ ČESKO. MINISTERSTVI FINANČÍ, *Seznam CZ-NACE*. Dostupné z: https://www.info.mfcr.cz/ares/nace/ares_nace.html.cz.

externích zdrojů nebo jejich činnost nebyla shodná s činností subjektu DISTRIBUCE, s.r.o.¹⁵⁸.

Tabulka č. 19: Mezikvartilové rozpětí doprava (upraveno dle¹⁵⁹)

Rentabilita nákladů ve sledovaném období				Průměr rentability nákladů za období
Kvartil	2016	2017	2018	2016-2018
Nejnižší hodnota	-2,50%	-0,03%	0,97%	-0,52%
Dolní kvartil 25 %	1,84%	1,51%	1,55%	1,63%
Medián 50 %	2,37%	2,61%	1,99%	2,32%
Horní kvartil 75 %	4,67%	3,86%	3,24%	3,92%
Nejvyšší hodnota	10,93%	7,70%	6,27%	8,30%

Tabulka zobrazuje nulový až čtvrtý kvartil rentability nákladů u vybraných srovnatelných subjektů. Z výpočtů vyplývá, že přírážka k nákladům u služeb v oblasti silniční nákladní dopravy by se měla pohybovat v intervalu **mezikvartilového rozpětí 1,63 % až 3,92 %** včetně těchto hodnot.

8.3.2 Oblast balení produktů, skladování a administrativy s ním spojené

Činnost spojená s balením produktů, skladováním a skladovou administrativou je značena NACE kódem 52100. V rámci databáze Amadeus bylo na základě pouze kvantitativní analýzy vybráno 162 srovnatelných společností, které splňují definované požadavky. Po provedení kvalitativní analýzy zůstává pouze 18 srovnatelných

¹⁵⁸ BUREAU VAN DIJK. *European business information*. Dostupné z: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>.

¹⁵⁹ Tamtéž.

společností. Zbylé vyřazené společnosti neposkytovaly dostatečné informace prostřednictvím externích zdrojů nebo jejich činnost nebyla shodná s činností subjektu DISTRIBUCE, s.r.o., jelikož nezahrnovala oblast balení produktů a administrativu či předmětem skladování a balení byl jiný typ produktů, například potraviny nebo dřevo¹⁶⁰.

Tabulka č. 20: Mezikvartilové rozpětí skladování (upraveno dle¹⁶¹)

Rentabilita nákladů ve sledovaném období				Průměr rentability nákladů za období
Rok	2016	2017	2018	2016-2018
Nejnižší hodnota	0,12%	0,17%	-0,10%	0,06%
Dolní kvartil 25 %	1,15%	1,00%	1,11%	1,09%
Medián 50 %	1,68%	1,43%	1,84%	1,65%
Horní kvartil 75 %	2,55%	1,60%	2,55%	2,23%
Nejvyšší hodnota	7,11%	4,10%	3,72%	4,98%

I tabulka týkající se druhé dílčí činnosti vyjadřuje nultý až čtvrtý kvartil rentability nákladů u vybraných srovnatelných subjektů. Z uvedeného vyplývá, že přírážka k nákladům u služeb spojených s balením produktů, skladováním a administrativou by se měla pohybovat v intervalu **mezikvartilového rozpětí 1,09 % až 2,23 %** včetně těchto hodnot.

¹⁶⁰ BUREAU VAN DIJK. *European business information*. Dostupné z: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>.

¹⁶¹ Tamtéž.

8.3.3 Oblast marketingové činnosti

Marketingové služby jsou zařazeny pod NACE kód 73110. V databázi Amadeus bylo na základě výhradně kvantitativní analýzy vybráno 103 srovnatelných společností, které splňují stanovená základní kritéria. Po provedení kvalitativní analýzy zůstává pouze 11 odpovídajících společností. Zbylé odstraněné společnosti opět neposkytovaly dostatečné informace prostřednictvím externích zdrojů nebo jejich činnost nebyla shodná s činností subjektu DISTRIBUCE, s.r.o., jelikož se tento subjekt orientuje pouze na spravování sociálních sítí, což vyřazené společnosti vůbec nenabízely¹⁶².

Tabulka č. 21: Mezikvartilové rozpětí marketing (upraveno dle¹⁶³)

Rentabilita nákladů ve sledovaném období				Průměr rentability nákladů za období
Rok	2016	2017	2018	2016-2018
Nejnižší hodnota	0,73%	-2,53%	3,77%	0,66%
Dolní kvartil 25 %	8,48%	7,12%	6,40%	7,33%
Medián 50 %	8,90%	8,82%	9,06%	8,92%
Horní kvartil 75 %	12,28%	12,43%	11,25%	11,99%
Nejvyšší hodnota	18,71%	17,44%	19,45%	18,53%

Tabulka, která řeší marketingovou činnost na sociálních sítích, vyjadřuje nultý až čtvrtý kvartil rentability nákladů u vybraných srovnatelných subjektů. Z tabulky plyne, že

¹⁶² BUREAU VAN DIJK. *European business information*. Dostupné z: <https://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>.

¹⁶³ Tamtéž.

přirážka k nákladům u poskytovaných činností v rámci marketingu by se měla pohybovat v intervalu **mezikvartilového rozpětí 7,33 % až 11,99 %** včetně těchto hodnot.

8.4 Kalkulace nákladové základny

Pro určení konečné převodní ceny pro řízenou transakci při použití metody COST + je v první řadě nutné vhodně přiřadit náklady, které vznikají v souvislosti s poskytovanou službou. Co se týče přímých nákladů, je možné je jednoduše přiřadit pro předmětnou řízenou transakci. U nepřímých nákladů je řešení složitější, jedná se například o kancelářské potřeby či odpisy. Nepřímé náklady je nezbytné k dané službě přidružit nepřímo s použitím správně nastaveného alokačního klíče¹⁶⁴. Ten musí zaručit přímou souvislost mezi množstvím poskytnuté služby a cenou za službu. Jelikož je spojená osoba BIO KOSMETIKA, s.r.o. hlavním odběratelem společnosti DISTRIBUCE, s.r.o., vede tato společnost analytické účty k nákladům spojeným s analyzovanou transakcí. Společnost zároveň od začátku roku 2017 vede k finančnímu účetnictví i manažerské účetnictví. Z důvodu, že v České republice není manažerské účetnictví nijak regulováno, může být uspořádáno pro vnitřní řízení podniku dle jeho potřeb¹⁶⁵.

Společnost DISTRIBUCE, s.r.o. v rámci manažerského účetnictví využívá k alokaci nákladů tzv. **principu příčinnosti**, který vychází z toho, že každý výkon by měl být zatížený náklady, které příčinně vyvolal¹⁶⁶. Přímé náklady k předmětné transakci jsou přiřazené v takovém množství, jaké transakce reálně vyvolala. Nepřímé náklady jsou

¹⁶⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 61.

¹⁶⁵ PAPADAKI, Šárka a Michal MENŠÍK. *Manažerské účetnictví: Studijní podpora pro kombinované studium*, s. 10.

¹⁶⁶ PAPADAKI, Šárka a Michal MENŠÍK. *Manažerské účetnictví: Studijní podpora pro kombinované studium*, s. 38.

v rámci manažerského účetnictví stanoveny na jednotku výkonu pomocí tzv. **rozvrhové základny**.

Následující tabulky zobrazují výši nákladů spojených s analyzovanou řízenou transakcí. Nepřímé náklady jsou stanovené především pomocí rozvrhové základny mající formu **přímých mzdových nákladů**. Výše nákladů je uvedena za měsíc leden, ve kterém byla předmětná služba poskytována. Pro výpočet je využito především nepřímé metody **kalkulace dělením s poměrovými neboli ekvivalentními čísly**. Zvolená metoda kalkulace se zakládá na procentuálním vyjádření režijních nákladů připadajících na jednotku přímých nákladů. Jedná se o výslednou kalkulaci, která byla prováděna v měsíci únoru 2018 po dokončení výkonu, který je předmětem smlouvy. Kalkulace má podobu typového kalkulačního vzorce¹⁶⁷. Výše nákladů je vyčíslena bez DPH, tak jak vstupují do finančního účetnictví.

¹⁶⁷ PAPADAKI, Šárka a Michal MENŠÍK. *Manažerské účetnictví: Studijní podpora pro kombinované studium*, s. 27.

Tabulka č. 22: Stanovení celkových nákladů pro oblast silniční dopravy (upraveno dle¹⁶⁸)

OBLAST SILNIČNÍ NÁKLADNÍ DOPRAVY	
Přímé náklady	Výše nákladů
Mzdové náklady	320 507 Kč
Spotřeba pohonných hmot	478 997 Kč
Údržba automobilů	37 541 Kč
Účetní odpisy automobilů	398 004 Kč
Ostatní přímé náklady	41 668 Kč
Nepřímé náklady	Výše nákladů
Spotřeba energií	21 789 Kč
Účetní odpisy garáže	3 874 Kč
Ostatní nepřímé náklady	37 278 Kč
Náklady celkem	1 339 658 Kč

Společnost DISTRIBUCE, s.r.o. využívala za účelem poskytnutí služeb v oblasti silniční nákladní dopravy celkem 11 konkrétních vozidel, díky tomu je snadné určit výši měsíčních odpisů, spotřeby pohonných hmot a nákladů na jejich údržbu. Mzdové náklady byly stanoveny ve výši odpovídající mzdám 10 pracovníků, kteří byli pověřeni výkonem předmětné činnosti. Ostatní přímé náklady zahrnují například náklady na telefonní služby 10 zmiňovaných pracovníků, jejich vzdělávání v oboru jejich činnosti, pojištění konkrétních 11 vozidel a jiné. Výše nepřímých nákladů vychází

¹⁶⁸ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

z manažerského účetnictví a finančního účetnictví společnosti DISTRIBUCE, s.r.o., která eviduje náklady vzniklé v souvislosti s touto službou. Konkrétně se jedná o spotřebu energií například v garážích s automobily, o odpisy budovy, ve které jsou automobily umístěné či náklady na drobný hmotný majetek a jiné.

Tabulka č. 23: Stanovení celkových nákladů pro oblast balení a skladování (upraveno dle¹⁶⁹)

OBLAST BALENÍ PRODUKTŮ, SKLADOVÁNÍ A ADMINISTRATIVY	
Přímé náklady	Výše nákladů
Mzdové náklady	471 517 Kč
Spotřeba materiálu	287 415 Kč
Účetní odpisy skladu	41 876 Kč
Účetní odpisy ostatního majetku	17 127 Kč
Ostatní přímé náklady	47 888 Kč
Nepřímé náklady	Výše nákladů
Spotřeba energií	287 113 Kč
Ostatní nepřímé náklady	27 357 Kč
Náklady celkem	1 180 293 Kč

Výše mzdových nákladů se váže k 18 zaměstnancům včetně pracovníků pracujících na dohodu o pracích konaných mimo pracovní poměr. Do položky spotřeba materiálu jsou zařazeny především náklady na obalové materiály. Kalkulace dále zahrnuje účetní odpisy skladu, účetního a skladového informačního systému a elektroniky využívané ke

¹⁶⁹ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

skladování či výkonu administrativních služeb. Ostatní přímé náklady zahrnují náklady na údržbu vybavení využívaného pro předmětnou transakci a další přímé náklady. Nepřímé náklady zahrnují především spotřebu energie ve skladových a balicích prostorech, dále pak ostatní nepřímé náklady, které jsou spojeny s odpisy drobného hmotného majetku či náklady na kancelářské potřeby a telefonní služby.

Tabulka č. 24: Stanovení celkových nákladů pro oblast marketingové činnosti (upraveno dle¹⁷⁰)

OBLAST MARKETINGOVÉ ČINNOSTI	
Přímé náklady	Výše nákladů
Mzdové náklady	49 715 Kč
Účetní odpisy elektroniky	2097 Kč
Ostatní přímé náklady	2 213 Kč
Nepřímé náklady	Výše nákladů
Ostatní nepřímé náklady	3274 Kč
Náklady celkem	57 299 Kč

Pro oblast marketingové činnosti, která řeší především marketing ve spojitosti se sociálními sítěmi, jsou pro řízenou transakci přiděleny 2 zaměstnankyně. K činnosti jsou využívány 2 notebooky, jejichž odpisy jsou hlavní položkou účetních odpisů elektroniky. Ostatní přímé náklady zahrnují například cestovné na schůzky s obchodními partnery a náklady na údržbu užívaného vybavení. Nepřímé náklady zahrnují především náklady na energie a internetové služby.

¹⁷⁰ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

Následující tabulka shrnuje celkové náklady spojené s řízenou transakcí mezi spojenými osobami DISTRIBUCE, s.r.o., která je dodavatelem služby a společností BIO KOSMETIKA, s.r.o., která službu v rámci řízené transakce odebírá.

Tabulka č. 25: Celkové náklady transakce (upraveno dle¹⁷¹)

Oblast činnosti	Výše celkových nákladů
Oblast silniční nákladní dopravy	1 339 658 Kč
Oblast balení produktů, skladování a administrativy	1 180 293 Kč
Oblast marketingové činnosti	57 299 Kč
Celkové náklady na transakce	2 577 250 Kč

Posledním krokem, který je potřebný pro stanovení transferové ceny pro řízenou transakci, je zahrnutí čisté ziskové přírážky k vypočtené nákladové základně. Každá oblast činností má na základě předchozích výpočtů určené rozmezí adekvátní přírážky. Následující tabulka zobrazuje cenu za službu poskytnutou v rámci řízené transakce, která byla stanovena tak, aby splňovala podmínky principu tržního odstupu.

¹⁷¹ Vlastní zpracování dle interních dokumentů skupiny.

Tabulka č. 26: Stanovení výsledné transferové ceny (upraveno dle¹⁷²)

Činnost	Oblast silniční nákladní dopravy	Oblast balení produktů, skladování a administrativy	Oblast marketingové činnosti
Celkové náklady na činnost	1 339 658 Kč	1 180 293 Kč	57 299 Kč
Přirážka	2,32 %	1,65 %	8,92 %
Dílčí transferová cena	1 370 738 Kč	1 199 768 Kč	62 410 Kč
Výsledná transferová cena	2 632 916 Kč		

Tímto je dokončeno stanovení transferové ceny. Řízená transakce byla na základě využitých metod a principu tržního odstupu oceněna na 2 632 916 Kč bez DPH. Autorka diplomové práce by v této fázi doporučila subjektu DISTRIBUCE, s.r.o., zaznamenat celý proces do dokumentace k transferovým cenám a zvážit případné rozhodnutí o závazném posouzení u správce daně. Díky tomu společnost eliminuje riziko nesprávného určení transferové ceny.

8.5 Vyhodnocení postupu stanovení transferové ceny

Po provedení celého procesu potřebného ke stanovení transferové ceny **ocenila autorka diplomové práce řízenou transakci ve výši 2 632 916 Kč bez DPH**. Jak už bylo zmíněno, jedná se o konečnou cenu, která má za následek úpravu daňového základu, jelikož původně fakturovaná částka 2 134 000 Kč bez DPH není v souladu s principem tržního odstupu. Je nutno zmínit, že v otázce transferových cen jde výhradně o daňovou

¹⁷² Pokyn GFŘ D – 34, s. 25-28.

problematiku a není nikterak narušena „smluvní volnost“, kterou nepřímo definuje § 3 NOZ. Spojeným osobám není bráněno sjednat si ve smlouvě odlišnou cenu, než by byla stanovena s ohledem na princip tržního odstupu, avšak poté musí provést odpovídající úpravy základu daně. Daňový základ u společnosti DISTRIBUCE, s.r.o. bude zvýšen, naopak tomu bude u subjektu BIO KOSMETIKA, s.r.o., kterému bude základ daně úměrně snížen.

Z toho, co uvádí Směrnice OECD k převodním cenám „*Současně je rovněž třeba připomenout, že stanovení převodních cen není exaktní vědou, ale vyžaduje aplikaci úsudku jak na straně daňové správy, tak na straně daňového poplatníka*¹⁷³.“, vyplývá, že není možné v žádném případě tvrdit, že cena stanovená autorkou diplomové práce je jediná správná. Jinými slovy existuje více možností, jak stanovit cenu řízené transakce tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu.

Co se týče použitých metod ke stanovení transferové ceny řízené transakce, slabinou metody COST+ je především přiřazení nákladů k jednotlivým činnostem transakce. Jelikož společnost vede manažerské účetnictví, provádí předběžné i výsledné kalkulace a vede náklady spojené s řízenou transakcí na analytických účtech, je tato slabá stránka metody eliminována. Negativem této metody je dále i fakt, že vychází z interních informací subjektu, což může mít za následek nesprávnou aplikaci a nedodržení principu tržního odstupu. Naopak za přednost této metody považuje autorka diplomové práce to, že není nutné provádět tak značné úpravy, jako je tomu u metody CUP, aby byly zohledněny rozdíly¹⁷⁴. Ve spojení s metodou COST+ bylo využito i metody TNMM, jejíž hlavní výhodou je to, že transakce nejsou srovnávány na základě absolutních veličin. Metoda TNMM využívá pro stanovení transferové ceny relativní indikátory, což umožňuje srovnání takových transakcí, které ve své absolutní úrovni

¹⁷³ OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*, s. 25.

¹⁷⁴ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 63.

nelze srovnávat. Na základě mezikvartilového rozpětí, které autorka stanovila pro jednotlivé dílčí služby v rámci transakce, je snížena úroveň možné nepřesnosti a jsou minimalizovány chyby ve srovnatelnosti. Silnou stránkou metody TNMM je nesporně to, že vychází z externích dat, která jsou k dispozici v rámci komerčních databází, jako je například databáze Amadeus, kterou měla možnost autorka práce využívat. Nevýhodou této metody spatřuje autorka v tom, že vyžaduje informace o neřízených transakcích, avšak tyto informace nemusí být dostupné v momentě, kdy je transakce uskutečněna¹⁷⁵.

Na základě předchozích informací lze konstatovat, že subjekt nese dvě základní rizika. Jedná se o **riziko správnosti stanovení transferové ceny**. Zmíněné riziko se dá eliminovat pomocí žádosti o závazné posouzení. S tímto úkonem je spojený správní poplatek ve výši 10 000 Kč¹⁷⁶. Díky závaznému posouzení lze v budoucnu předejít časově náročným sporům mezi poplatníkem a správcem daně. Nicméně, registrovaných plátců daně z příjmů právnických osob a plátců DPH eviduje Česká republika statisíce, avšak počty žádostí o závazné posouzení se pohybují pouze v rozmezí desítek podání ročně¹⁷⁷.

Druhým rizikem pro subjekt v rámci řešené problematiky je **dokazování správnosti postupu** stanovení transferové ceny. Pro případné soudní spory je vhodné mít vytvořenou kvalitní a podrobnou dokumentaci, která má za úkol zabezpečit uspokojivý objem dokumentů pro účely daňové správy. Na základě dokumentace k převodním

¹⁷⁵ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVA. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 64-65.

¹⁷⁶ Pokyn D-333, s. 4.

¹⁷⁷ GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, KAPOUN, V. *Novinky v převodních cenách*, s. 5. Dostupné z: https://www.ifa-cr.cz/sites/default/files/events/documents/kapoun_vitezslav.pdf.

cenám by správce daně měl mít možnost posoudit soulad stanovených převodních cen s principem tržního odstupu¹⁷⁸.

¹⁷⁸ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 84.

9 ZÁVĚR

V rámci posledních let je problematika spojených osob a transferových cen velmi akcentovaným tématem. Správce daně vykonává své pravomoci prostřednictvím úředních osob, které s rostoucím počtem kontrol daňových subjektů získávají cenné zkušenost, kladou stále „rafinovanější“ otázky a provádějí na základě stále složitějších metod velmi promyšlené srovnávací analýzy. V návaznosti na to, se rozvíjí i judikatura, která se zabývá právě problematikou spojených osob a transferových cen. Ta dotváří a interpretuje vzájemná práva a povinnosti spojené s kontrolou ve zmiňované oblasti. I přesto, že auditor je pověřen kontrolou a správností účetní závěrky, nemůže se zaručit za správnost nastavení převodních cen¹⁷⁹. Stanovení transferové ceny a její následné přezkoumání z pohledu dodržení principu tržního odstupu je spojeno se znalostmi v oblasti zákonné úpravy transferových cen a s nimi spjaté judikatury. Kromě zmíněného je nutné mít vědomosti z oblasti ekonomie, manažerského účetnictví, finanční analýzy, statistiky a jiných obdobných věd¹⁸⁰.

Teoretická východiska diplomové práce vymezují základní pojmy, které se vážou k problematice transferových cen. V rámci diplomové práce s ohledem na hlavní cíl je definován pojem spojené osoby v unijním, mezinárodním i tuzemském pojetí. Teoretická východiska dále zahrnují velmi podrobný popis problematiky transferových cen, metod jejich stanovení a princip tržního odstupu, který je s nimi neodmyslitelně spjatý. Diplomová práce dále shrnuje poznatky o předběžných cenových dohodách a dokumentaci spojené s postupem stanovení transferové ceny. Dílčím cílem diplomové práce je rozbor stávající ustálené judikatury, jejímž předmětem je

¹⁷⁹ BOTEK, Radim a Ladislav ČÍŽEK. *Transferové ceny - obecně účetně a daňově*. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=236095>.

¹⁸⁰ SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*, s. 281.

problematika spojených osob a transferových cen. Tento cíl byl prostřednictvím teoretických východisek práce naplněn.

Analytická část se zabývá detailním popisem vztahů a organizační strukturou spojených osob. U jednotlivých subjektů je definována náplň jejich ekonomické činnosti, dále je pak kladen důraz na podrobnou analýzu pozorované řízené transakce, která je z důvodu své komplexnosti rozdělena na více dílčích činností. Obsahem smlouvy, která dává vzniknout řízené transakci, je poskytování služeb spojených s dopravou, balením, skladováním, marketingem a administrativou s tím spojenou. Ve smlouvě je uvedeno očekávané množství odbavených kosmetických produktů a doplňků stravy a služby jsou ohodnoceny ve výši 2 134 000 Kč bez DPH za sledovaný měsíc. Analytická část práce dále obsahuje podrobnou rizikovou a funkční analýzu, která je úzce spjata se samotným stanovením transferové ceny. Zmiňovaný úsek práce je nezbytným podkladem pro naplnění hlavního cíle, kterým je stanovení transferové ceny pro konkrétní řízenou transakci uskutečněnou mezi spojenými osobami dle unijní, mezinárodní a tuzemské legislativní úpravy v návaznosti na judikaturu Nejvyššího správního soudu tak, aby byla v souladu s principem tržního odstupu.

Závěrečná část diplomové práce se zabývá samotným stanovením transferové ceny pro předmětnou transakci. Při postupu stanovení převodní ceny autorka diplomové práce dbala především Pokynu GFŘ D-34, který byl vytvořen k zajištění sjednocení a usnadnění postupů při zdaňování řízených transakcí uvnitř společností. Pro určení transferové ceny je nezbytná rozsáhlá kvantitativní a kvalitativní benchmark analýza, jejíž provedení je popsáno právě ve zmiňované závěrečné části diplomové práce. K analýzám bylo využito především komerční databáze Amadeus a jiných externích zdrojů, které napomohly k ověření externích informací o konkurenčních podnicích. Následuje výběr vhodné metody pro stanovení převodní ceny, na základě zjištěných skutečností byla zvolena kombinace metody COST+ a TNMM. Metody COST+ bylo využito pro stanovení nákladové základny a dle metody TNMM bylo stanoveno

mezikvartilové rozpětí ukazatele rentability nákladů. **Poté autorka diplomové práce stanovila transferovou cenu řízené transakce na 2 632 916 Kč bez DPH.**

V rámci návrhů řešení autorka upozornila na nutnost úpravy daňového základu u obou smluvních stran. Poukázala na vhodnost vytvoření dokumentace, jejímž obsahem je postup stanovení převodní ceny, jelikož se jedná o velmi důležitý důkazní materiál v případě soudního sporu. Dále navrhla využít možnosti žádosti o závazné posouzení transferové ceny a jejího postupu stanovení správcem daně. Na základě obou doporučení budou subjekty eliminovat možná rizika, která mohou nastat ve spojitosti s problematikou transferových cen.

SEZNAM POUŽITÝCH ZDROJŮ

AVI-YONAH, Reuven S. *Advanced introduction to international tax law*. Northampton, MA, USA: Edward Elgar Publishing, [2015]. Elgar advanced introductions. ISBN 978-1-78195-231-3.

BOTEK, Radim a Ladislav ČÍŽEK. *Transferové ceny - obecně účetně a daňově*. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 21. 8. 2017. ISSN 2533-4484. [cit. 2020-03-06]. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=236095>

BUREAU VAN DIJK. European business information | Bureau van Dijk. bvd [online] Bureau van Dijk, [cit. 2020-02-22]. Dostupné z: <http://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/data/international/amadeus>

ČESKO. *Daňové zákony: duben 2019*. Ostrava: Sagit, 2019, 336 stran. ISBN 978-80-7488-345-3.

ČESKO. GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, *Pokyn D - 22 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů*. [online]. [cit. 2019-10-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_D-22.pdf.

ČESKO. MINISTERSTVO FINANCÍ, *Pokyn D – 333 - Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami* [online]. [cit. 2019-01-06]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/D-333.pdf>

ČESKO. MINISTERSTVO FINANCÍ, *Pokyn D–332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny* [online]. [cit. 2019-10-19]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf.

ČESKO. MINISTERSTVO FINANCÍ, *Pokyn GFR D – 34 Sdělení k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny* [online]. [cit. 2019-01-03]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn-GFR-D-34.pdf>

ČESKO. MINISTERSTVI FINANCÍ, *Seznam CZ-NACE* [online]. [cit. 2020-02-16]. Dostupné z: https://wwwinfo.mfcr.cz/ares/nace/ares_nace.html.cz

DELOITTE. *Transfer Pricing Documentation Summary* [online]. In: 2019 [cit. 2019-10-19]. Dostupné z: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/si/Documents/tax/si_Global-Tax-Reset_Transfer-Pricing-Documentation-Summary_January2019.pdf

FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. Finanční správa. *Daňové tiskopisy* [online]. 2013 [cit. 2020-02-23]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled-transakci-25_5404-E-MFin-5404-E_v1.pdf

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ. *Daňová kontrola*. [online]. 2005. [cit. 2020-01-30]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/danovy-system-cr/postup-v-danovem-rizeni/danova-kontrola>

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ, KAPOUN, Vítězslav. *Prezentace na téma Novinky v převodních cenách*. Prezentováno IFA 2017. [online]. [cit. 2020-01-30] Dostupné z: https://www.ifa.cz/sites/default/files/events/documents/kapoun_vitezslav.pdf

JOSKOVÁ, Lucie a Pavel PRAVDA. *Zákon o obchodních korporacích s komentářem: s účinností od 1. 1. 2014 nahrazuje obchodní zákoník*. Praha: Grada, 2014, 85 s. ISBN 978-80-247-4834-4.

KAPOUN, Vítězslav. *Úvod do převodních cen. Finanční, daňový a účetní bulletin*. Wolters Kluwer, 2018, 2018(4/2018), 64 s. ISSN 1210-5570.

LICHNOVSKÝ, Ondřej. *Problematika spojených osob. Daně a právo v praxi* [online]. Praha: Wolters Kluwer, 2014, 2014(10/2014), 61 s. [cit. 2019-10-19]. ISSN 2533-4484. Dostupné z: <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=49228>

MALÝ, Milan a Jiří DĚDINA. *Organizační architektura*. Praha: Victoria Publishing, 1996. Podnikatel. ISBN 80-7187-064-1.

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR, FINANČNÍ SPRÁVA ČR. *Boj proti agresivnímu daňovému plánování. Výsledky převodních cen včetně offshorových společností* [online]. [cit. 2019-10-19]. Dostupné z: http://www.financisprava.cz/as-sets/prilohy/fs-financni-sprava-cr/TK_20160421_TP-offshore.pdf.

Nářízení (ES) č. 595/2009 o schvalování typu motorových vozidel a motorů (z hlediska emisí z těžkých nákladních vozidel a o přístupu k informacím o opravách a údržbě vozidel). [cit. 2020-02-20]. Dostupné z: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/CS/TXT/HTML/?uri=LEGISSUM:mi0029>

OECD, *Arm's length range*. [online]. 2010. [cit. 2020-01-03]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765058.pdf>

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital. Volume I and Volume II. Full Version 2014 (updated 15 July 2014)* [online]. Paříž, Francie: OECD Publishing, 2014. [cit. 2019-29-11]. ISBN 978-92-64-23908-1. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2015-full-version_9789264239081-en_.WgFhLK2E5E4.

OECD. *Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*. [online]. Paříž, Francie: OECD Publishing, 2017. Ed. 2017. [cit. 2019-29-11] ISBN 978-92-64-26512-7. Dostupné z: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en-.WeH4Wa3ypE4

OECD, *Transfer Pricing Methods*. [online]. 2010. [cit. 2019-11-26]. Dostupné z: <http://www.oecd.org/ctp/transfer-pricing/45765701.pdf>

PAPADAKI, Šárka a Michal MENŠÍK. *Manažerské účetnictví: Studijní podpora pro kombinované studium* [online]. Olomouc: Moravská vysoká škola Olomouc, 2018, s. 103 [cit. 2020-02-29]. Dostupné z: <http://www.edulam.cz/wp-content/uploads/2018/11/Mana%C5%BEersk%C3%A9-%C3%BA%C4%8Detnictv%C3%AD.pdf>

PILAŘOVÁ, Ivana. *Spojené osoby na dani z příjmů a na dani z přidané hodnoty v podmínkách roku 2017*. In: Portál DAUČ.cz [online]. Praha: Wolters Kluwer, 20. 11. 2017. [cit. 2019-10-19]. ISSN 2533-4484. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=li&cislo=239697>

POKORNÝ, Jiří. *Předdiplomní seminář: jak efektivně zpracovat a obhájit diplomovou práci*. Brno: Akademické nakladatelství CERM, 2006, 58 s. ISBN 80-214-3254-3.

Pokyn GFŘ-D-34 k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky. In: Portál DAUČ.cz [online]. [cit. 2019-11-26] ISSN 2533-4484. Dostupné z <https://www.dauc.cz/dokument/?modul=pr&cislo=91998>

SOLILOVÁ, Veronika a Danuše NERUDOVÁ. *Transferové ceny: unikátní komplexní zpracování problematiky: praktické pojetí formou případových studií*. Praha: WoltersKluwer, 2019. ISBN 978-80-7598-169-1.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 06 .2013, čj. 7 Afs 47/2013 – 30, [online]. [cit. 2019-10-19] Dostupný z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0047_7Afs_130_20130711161333_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 7. 2014, čj. 7 Afs 93/2012 – 52, [online]. [cit. 2019-10-19] Dostupný z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0093_7Afs_12_2014072811335_6_prevedeno.pdf

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 7 Afs 95/2012 – 47, [online]. [cit. 2019-10-19] Dostupný z: <https://www.zakony.cz/soudni-rozhodnuti/nejvyssi-spravni-soud/2014/1951/judikat-nss-7-Afs-95-2012-dan-z-prijmu-sleva-na-dani-ekonomicke-principy-beznych-obchodnich-vztahu-i-podle-35a-odst-2-GNSS20141122>

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, čj. 7 Afs 86/2013 – 21, [online]. [cit. 2019-01-19] Dostupný z: <https://iudictum.cz/22305/7-afs-86-2013-21>

ŘEHÁK, Zdeněk a Soňa SAIDLOVÁ. *Směrnice OECD o převodních cenách 2017*. KPMG [online]. 17. 8. 2017 [cit. 2019-11-26]. Dostupné z: <https://danovky.cz/cs/smernice-oecd-o-prevodnich-cenach-2017>

WITTENDORFF, Jens. *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law*. Aspen Publishers, c2010. Series on international taxation, no. 35. ISBN 9041132708.

YAO, Jen-te. *The arm's length principle, transfer pricing, and location choices*. *Journal of Economics and Business* [online]. Elsevier, 2013, 65, 1-13 [cit. 2020-01-24]. DOI: 10.1016/j.jeconbus.2012.09.004. ISSN 0148-6195. Dostupné z: <https://www-sciencedirect-com.ezproxy.lib.vutbr.cz/science/article/pii/S0148619512000550>

Zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník ze dne 30. prosince 2016.

Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty ze dne 1. dubna 2004.

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ze dne 20. listopadu 1992.

ZATLOUKAL, Tomáš a Lenka KRUPIČKOVÁ. *Daňová kontrola v širších souvislostech*. 2., přeprac. vyd. V Praze: C. H. Beck, 2011. Beckova edice právní instituty. ISBN 978-80-7400-366-0.

SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK A SYMBOLŮ

APA	Advance Princing Agreement
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
COST+	Metoda nákladů a přirážky
CUP	Metoda srovnatelné nezávislé ceny
DPH	Daň z přidané hodnoty
DŘ	Zákon 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
EU	Evropské unie
JTPF	Joint Transfer Pricing Forum
NOZ	Zákon č. 89/2012 Sb., občanském zákoníku
NSS	Nejvyšší správní soud
ROS	Rentabilita tržeb
RPM	Metoda ceny při opětovném prodeji
PSM	Metoda rozdělení zisku
SZDZ	Smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku
TNMM	Transakční metoda čistého rozpětí

ZDP	Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu, ve znění pozdějších předpisů
ZDPH	Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů
ZOK	Zákon č. 90/2012 Sb. o obchodních společnostech a družstvech

SEZNAM GRAFŮ

Graf č. 1: Statistika podaných žádostí o závazném posouzení	62
Graf č. 2: Rentabilita tržeb grafické srovnání 1	76
Graf č. 3: Rentabilita tržeb grafické srovnání 2	80

SEZNAM OBRÁZKŮ

Obrázek č. 1: Přímo kapitálově spojené osoby	21
Obrázek č. 2: Přímo a nepřímo kapitálově spojené osoby	22
Obrázek č. 3: Kapitálově spojené osoby	23
Obrázek č. 4: Schéma zobrazující vztahy v uskupení	68
Obrázek č. 5: Schéma zobrazující organizační strukturu	69

SEZNAM TABULEK

Tabulka č. 1: Přehled požadavků na dokumentaci v EU	35
Tabulka č. 2: Slabé a silné stránky metody CUP	40
Tabulka č. 3: Silné a slabé stránky metody RPM	42
Tabulka č. 4: Silné a slabé stránky metody COST+	43
Tabulka č. 5: Silné a slabé stránky TNMM	45
Tabulka č. 6: Silné a slabé stránky PSM	47
Tabulka č. 7: Výše doměřené daně (v Kč) v České republice	54
Tabulka č. 8: Popis činností subjektů dle NACE kódů	72
Tabulka č. 9: Finanční ukazatele BIO KOSMETIKA, s.r.o.	73
Tabulka č. 10: Rentabilita tržeb BIO KOSMETIKA, s.r.o.	74
Tabulka č. 11: Průměrná ROS konkurence BIO KOSMETIKA, s.r.o.....	75
Tabulka č. 12: Finanční ukazatele DISTRIBUCE, s.r.o.....	77
Tabulka č. 13: Rentabilita tržeb DISTRIBUCE, s.r.o.	78
Tabulka č. 14: Průměrná ROS konkurence DISTRIBUCE, s.r.o.	79
Tabulka č. 15: Funkční analýza	84
Tabulka č. 16: Riziková analýza	87

Tabulka č. 17: Nezávazný postup při srovnávací analýze	95
Tabulka č. 18: Zařazení činnosti DISTRIBUCE, s.r.o. dle NACE kódů	98
Tabulka č. 19: Mezikvartilové rozpětí doprava	99
Tabulka č. 20: Mezikvartilové rozpětí skladování	100
Tabulka č. 21: Mezikvartilové rozpětí marketing	101
Tabulka č. 22: Stanovení celkových nákladů pro oblast silniční dopravy	104
Tabulka č. 23: Stanovení celkových nákladů pro oblast balení a skladování	105
Tabulka č. 24: Stanovení celkových nákladů pro oblast marketingové činnosti	106
Tabulka č. 25: Celkové náklady transakce	107
Tabulka č. 26: Stanovení výsledné transferové ceny	108

PŘÍLOHY

Příloha č. 1: Příloha k daňovému přiznání spojené osoby II

Příloha č. 2: Kalkulační typový vzorec I

Příloha č. 1: Příloha k daňovému přiznání spojené osoby (upraveno dle¹⁸¹)

Samostatná příloha k položce 12 I oddílu

Než začnete vyplňovat tiskopis, přečtěte si, prosím, pokyny.

Identifikační číslo

Přehled transakcí se spojenými osobami

01 Název spojené osoby

02 Identifikační číslo spojené osoby

03 Stát, ve kterém má spojená osoba sídlo: Kód:

A Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Výnos (prodej)	Pořizovací cena (nákup)
1	Dlouhodobý nehmotný majetek		
2	Dlouhodobý hmotný majetek		
3	Dlouhodobý finanční majetek		
4	Zásoby materiálu, výrobků a zboží		

B Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Výnos	Náklad
1	Služby		
2	Licenční poplatek (vč. software)		
3	Úroky		
4	Celkový objem ostatních transakcí		

C Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Přijaté	Vyplacené
1	Úvěrové finanční nástroje		
2	Podíly na zisku		
3	Ostatní složky vlastního kapitálu	Zvýšení	Snížení
4	Poskytnutí bezúplatného plnění ^{*)}	ANO	NE
5	Přijetí bezúplatného plnění ^{*)}	ANO	NE
6	Využití cash-poolingu ^{*)}	ANO	NE

^{*)} Nehodící se škrtněte

D Závazky a pohledávky za spojenou osobou bez úvěrových finančních nástrojů

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Stav ke konci aktuálního období	Stav ke konci minulého období
1	Dlouhodobé pohledávky		
2	Dlouhodobé závazky		
3	Krátkodobé pohledávky		
4	Krátkodobé závazky		

25 5404E MFin 5404E - vzor č. 1 1 (platný pro zdaňovací období započatá v roce 2014 nebo jejich část, za která lhůta pro podání daňového přiznání uplyne po 31. prosinci 2014)

¹⁸¹ FINANČNÍ SPRÁVA ČESKÉ REPUBLIKY. Finanční správa. *Daňové tiskopisy*. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled-transakci-25_5404-E-MFin-5404-E_v1.pdf.

1. Přímý materiál
 2. Přímé mzdy
 3. Ostatní přímý materiál
 4. Výrobní (provozní) režie
-

Vlastní náklady výroby

5. Správní režie
-

Vlastní náklady výkonu

6. Odbytové náklady
-

Úplně vlastní náklady výkonu

7. Zisk (ztráta)
-

Cena výkonu

¹⁸² PAPADAKI, Šárka a Michal MENŠÍK. *Manažerské účetnictví: Studijní podpora pro kombinované studium*, s. 27.