

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH

Ekonomická fakulta

Katedra účetnictví a financí

DIPLOMOVÁ PRÁCE

METODY TVORBY PŘEVODNÍCH CEN U NADNÁRODNÍCH PODNIKŮ
Z HLEDISKA DAŇOVÉ SPRÁVY

Vypracovala: Dana Böhmová

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zita Drábková, Ph.D.

České Budějovice 2014

JIHOČESKÁ UNIVERZITA V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
Fakulta ekonomická
Akademický rok: 2013/2014

ZADÁNÍ DIPLOMOVÉ PRÁCE

(PROJEKTU, UMĚLECKÉHO DÍLA, UMĚLECKÉHO VÝKONU)

Jméno a příjmení: **Bc. Dana BÖHMOVÁ**
Osobní číslo: **E13633**
Studijní program: **N6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **Účetnictví a finanční řízení podniku**
Název tématu: **Metody tvorby převodních cen u nadnárodních podniků z hlediska daňové správy**
Zadávající katedra: **Katedra účetnictví a financí**

Zásady pro vypracování:

Cíl práce:

Analýza a vyhodnocení aplikace převodních cen využívaných při transakcích nadnárodních podniků z hlediska daňové správy.

Rámcová osnova:

1. Úvod.
2. Literární přehled:
 - a) Problematika převodních cen v tuzemské a mezinárodní daňové legislativě.
 - b) Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky.
- 3) Metody stanovení převodních cen.
4. Metodika.
5. Praktická část:
 - a) Přístupy daňové správy v oblasti převodních cen. Analýza daňových rizik při dokumentování skupinových transakcí.
 - b) Komparace a vyhodnocení jednotlivých metod převodních cen na úrovni daňové správy.
 - c) Nastavení procesů detekce a řešení problematiky převodních cen.
6. Diskuse.
7. Závěr.

Rozsah grafických prací:

Rozsah pracovní zprávy: 50-60

Forma zpracování diplomové práce: tištěná

Seznam odborné literatury:

Committee of UN Experts on International Cooperation in Tax Matters:
Transfer pricing practical manual for developing countries, United Nations,
Geneva, October 2009.

Drábková, Z., Kouřilová, J. (2009). *Kreativní účetnictví ve vazbě na účetní podvody*.
České Budějovice: JU EF.

Feinschreiber, R., Margaret Kent, M. (2012). *Transfer Pricing Handbook*. Hoboken
New Jersey: Wiley Corporate F&A.

Král, B. a kol. (2010). *Manažerské účetnictví*. Praha: Management Press

Machoň, L. (1999). *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*. Praha: VŠE.

Nerudová, D., Šimáčková, K. (2009). *Modelová smlouva OECD o zamezení dvojího
zdanění příjmů a majetku*. Praha: Wolters Kluwer.

Vedoucí diplomové práce: Ing. Zita DRÁBKOVÁ, Ph.D.


Katedra účetnictví a financí

Konzultant diplomové práce: Ing. Jiří PŠENČÍK, Ph.D.


Katedra účetnictví a financí

Datum zadání diplomové práce: 31. března 2014

Termín odevzdání diplomové práce: 15. dubna 2015


doc. Ing. Ladislav Rolínek, Ph.D.
děkan

JIHOČESKÁ UNIVERZITA
V ČESKÝCH BUDĚJOVICÍCH
EKONOMICKÁ FAKULTA
Studentická 13
370 05 České Budějovice
IČ 009 76 658, DIČ CZ60076658


doc. Ing. Milan Jílek, Ph.D.
vedoucí katedry

V Českých Budějovicích dne 31. března 2014

Prohlášení autora diplomové práce

Prohlašuji, že svoji diplomovou práci jsem vypracovala samostatně pouze s použitím pramenů a literatury uvedených v seznamu citované literatury.

Prohlašuji, že v souladu s § 47 zákona č. 111/1998 Sb. v platném znění souhlasím se zveřejněním své diplomové práce, a to v nezkrácené podobě elektronickou cestou ve veřejně přístupné části databáze STAG provozované Jihočeskou univerzitou v Českých Budějovicích na jejích internetových stránkách, a to se zachováním mého autorského práva k odevzdanému textu této kvalifikační práce. Souhlasím dále s tím, aby toutéž elektronickou cestou byly v souladu s uvedeným ustanovením zákona č. 111/1998 Sb. zveřejněny posudky školitele a oponentů práce i záznam o průběhu a výsledku obhajoby kvalifikační práce. Rovněž souhlasím s porovnáním textu mé kvalifikační práce s databází kvalifikačních prací Theses.cz provozovanou Národním registrem vysokoškolských kvalifikačních prací a systémem na odhalování plagiátů.

V Českých Budějovicích 7. 4. 2015



.....

podpis autora

Poděkování

Na tomto místě bych ráda poděkovala Ing. Zitě Drábkové, Ph.D. a Ing. Jiřímu Pšenčíkovi, Ph.D. za cenné připomínky a odborné rady, kterými přispěli k vypracování této diplomové práce.

OBSAH

ÚVOD	10
1 Převodní ceny	12
1.1 Převodní ceny	12
1.2 Daňové důvody pro stanovení převodních cen.....	13
2 Problematika převodních cen v tuzemské a mezinárodní daňové legislativě.....	14
2.1 Problematika převodních cen v tuzemské daňové legislativě	14
2.2 Problematika převodních cen v mezinárodní daňové legislativě.....	17
3 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy..	19
3.1 Směrnice OECD	19
3.2 Modelová smlouva Směrnice OECD – princip tržního odstupu	21
3.3 Dokumentace k převodním cenám	21
3.4 Závazné posouzení.....	24
4 Metody stanovení převodních cen.	25
4.1 Tradiční transakční metody	25
4.2 Transakční ziskové metody	31
METODIKA	34
5 Použité metody v diplomové práci	35
5.1 Srovnávací analýza	35
5.2 Amadeus	40
PRAKTICKÁ ČÁST	46
6 Přístupy daňové správy v oblasti transferových cen. Analýza daňových rizik při dokumentování skupinových transakcí.....	46
6.1 Přístupy daňové správy v oblasti transferových cen.....	46
6.2 Analýza daňových rizik při dokumentování skupinových transakcí.	50
7 Komparace a vyhodnocení jednotlivých metod transferových cen na úrovni daňové správy.	53

7.1 Komparace převodních cen.	53
7.2 Judikatura v oblasti převodních cen	59
7.3 Vyhodnocení jednotlivých metod transferových cen na úrovni daňové správy.....	62
7.4 Přehled provedených daňových kontrol	75
7.5 Hodnocení metod stanovení převodních cen.....	78
8 Nastavení procesů detekce a řešení problematiky převodních cen.	82
8.1 Případová studie k převodním cenám.....	85
8.2 Makroekonomické důsledky vlivem převodních cen	86
8.3 Kreativní účetnictví a převodní ceny	87
8.4 Daň z přidané hodnoty a převodní ceny	88
8.5 Daň z příjmů	90
8.6 Daňové ráje	91
8.7 Vývoj problematiky převodních cen	92
DISKUSE A DOPORUČENÍ.....	95
ZÁVĚR	102
Seznam použité literatury	108
Seznam použitých zkratk	114
Přehled obrázků	114
Přehled tabulek	114
Přehled grafů.....	115

ABSTRAKT

BÖHMOVÁ, D. Metody tvorby převodních cen u nadnárodních podniků z hlediska daňové správy. České Budějovice 2014/2015. 142 s., Diplomová práce, Jihočeská Universita, Ekonomická fakulta, Vedoucí diplomové práce Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Transakce v rámci nadnárodní společnosti se stávají stále důležitějšími v podnikání po celém světě. Všechny transakce mezi spřízněnými stranami jsou ovlivněny českým právním řádem, který se nedávno stal výrazně přísnější. Pro daňové účely musí ceny sjednané mezi spojenými osobami, splňovat definici principu tržního odstupu; a tyto ceny jsou často předmětem daňové kontroly prováděné finančním úřadem. Důsledkem za nesprávně stanovené převodní ceny je daňová povinnost a sankce. V případě společností přijímajících investiční pobídky mohou nesprávné převodní ceny způsobit potenciální ztráty.

Cílem diplomové práce je analýza a vyhodnocení aplikace transferových (převodních) cen, využívaných při transakcích nadnárodních podniků z hlediska daňové správy. Dále následuje obecný popis základních principů spojených osob, principu tržního odstupu, popis metod stanovení převodních cen a dokumentaci k převodním cenám v souladu s mezinárodními pravidly a standardy stanovenými Organizací pro hospodářskou spolupráci a rozvoj, v souladu se zákony a pokyny České republiky.

Dále se diplomová práce snaží objasnit na konkrétních případových studiích, které vycházejí z praxe finanční správy a judikatury, dopady stanovení jednotlivých metod převodních cen, porovnání jejich výhod a nevýhod při stanovení převodních cen v České republice.

V závěru diplomové práce jsou shrnuty výsledky a uvedena příslušná doporučení pro přijetí další vhodné legislativy v jednotlivých oblastech převodních cen v České republice.

Klíčová slova: Spojené osoby, Princip tržního odstupu, Převodní ceny, Metody stanovení převodních cen.

ABSTRACT

BÖHMOVÁ, D. Metody tvorby převodních cen u nadnárodních podniků z hlediska daňové správy. České Budějovice 2014/2015. 142 s., Diplomová práce, Jihočeská Universita, Ekonomická fakulta, Vedoucí diplomové práce Ing. Zita Drábková, Ph.D.

Transactions within multinational companies are becoming increasingly important in business around the world. All transactions between the related parties are affected by the Czech legal system, which has recently become significantly more stringent. For tax purposes the prices agreed between the United parties, must comply with the arm's length principle, definition, and these prices are often the subject of tax checks carried out by the tax authority. The consequences for an incorrectly set the conversion price, the tax and penalties. In the case of companies receiving investment incentives, incorrect transfer prices may cause potential loss. The aim of the thesis is the analysis and evaluation of the application of transfer (transfer) the prices used in transactions of multinational enterprises in terms of tax administration. Generally describe the basic principles of the United people, the principle of the arm, the methods of the determination of the transfer pricing and documentation for transfer prices in accordance with the international rules and standards laid down by the Organization for economic cooperation and development, in accordance with the laws and guidelines of the Czech Republic. Furthermore, this thesis seeks to clarify the specific case studies, which are based on the practice of financial management, and the case-law, the effects of the determination of the transfer pricing methods, comparison of their advantages and disadvantages in establishing transfer prices in the Czech Republic. At the conclusion of the thesis summed up the results and recommend the adoption of more appropriate legislation in each of the areas of transfer pricing in the Czech Republic.

Key words: Associated persons, the principle of the arm, Transfer pricing, Methods for the determination of transfer prices.

ÚVOD

V posledních letech se stále častěji setkáváme s problematikou převodních cen, která se především týká všech obchodních korporací, které jsou kapitálově či jinak spojené se zahraničním nebo tuzemským subjektem nebo skupinou podniků. Je třeba si uvědomit, že se nemusí jednat jen o velké nadnárodní korporace, jako jsou třeba holdingy, ale může se jednat jen o malou obchodní korporaci, např. společnost s ručením omezeným (s.r.o.), kterou vlastní jediná fyzická osoba, a mezi ní a nadnárodní korporací probíhají transakce, jejichž předmětem je, např. dodání zboží a majetku, služeb (informačně technických, manažerských, reklamních, zprostředkovatelských, marketingových, finančních), poskytnutí půjček od spojených osob, úroků z poskytnutých půjček, licenčních poplatků, atd.

Problematika mezinárodního daňového plánování zajímá čím dál více podniků i v České republice. Je to dáno stále hlubším napojením českých ekonomických subjektů na stávající nadnárodní skupiny podniků, ale v poslední době i snahou tradičních českých podniků o průnik na mezinárodní trhy. Jedním z cílů daňového plánování je optimální rozložení tzv. daňových rizik tak, aby celosvětově byla příslušná skupina podniků daňově co nejméně zatížena.

Prostředkem k tomu bývá mj. vytvoření politiky převodních cen, tj. nastavení cen uplatňovaných mezi podniky uvnitř skupiny tak, aby byla co největší část zisku v rámci skupiny tvořena v zemích s co nejmenším daňovým zatížením, avšak při respektování domácích daňových pravidel ve všech státech, kde podniky ze skupiny operují.

Právě potřeba sladění zájmů nadnárodních podnikatelských uskupení na optimalizaci daňového zatížení, alokaci zdanitelného zisku a zájmů národních daňových správ na ponechání si práva výběru daní z adekvátního podílu zisku nadnárodního podniku, vedou ke sjednocování postupů při posuzování uplatňovaných převodních cen v mezinárodním měřítku.¹

¹ ROHÁČEK, M. (2007). Převodní ceny. [online]. *Daně a právo v praxi*. 2007/8 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=\\$issue=1142](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=$issue=1142)

Diplomová práce se v teoretické části zaměřuje na základní pojmy: co jsou transferové (převodní) ceny, jaké subjekty je využívají a jaké metody pro jejich stanovení používají a z jakých zákonných legislativ vycházejí.

V praktické části se diplomová práce zabývá analýzou metod převodních cen z pohledu pracovníka daňové správy. V této analýze hodnotí jejich stanovení a využití nadnárodními podniky.

Cílem diplomové práce je analyzovat na konkrétních případových studiích z pohledu účetnictví, daně z přidané hodnoty a daně z příjmů, které vycházejí z praxe finanční správy, tj. z výsledků provedených daňových kontrol týkajících se převodních cen, jaké metody byly pro stanovení převodních cen, v souladu se směrnicí OECD, zákony a pokyny České republiky použity a jaké stanovisko po provedených daňových kontrolách zaujala daňová správa ke zvoleným postupům, výpočtům a následně stanoveným metodám převodních cen nadnárodními podniky.

1 Převodní ceny

1.1 Převodní ceny

Převodní ceny se v současné době stávají jednou z nejvíce diskutovaných oblastí daňového systému. Díky neustávající globalizaci a propojování světa se společnosti čím dál častěji dostávají do situace, kdy přeshraničně i vnitrostátně obchodují s vlastními dceřinými společnostmi.

Zjednodušeně lze konstatovat, že za převodní neboli transferové (obvyklé) ceny lze považovat „ceny“ uplatňované u transakcí uskutečňovaných mezi dvěma daňovými subjekty ekonomicky nebo personálně propojenými, u nichž v terminologii smluv o zamezení dvojího zdanění se užívá pojem „sdružené podniky“. Tyto ceny musí být stanoveny stejným způsobem, jak by postupovaly subjekty, které nejsou ekonomicky či personálně propojené (nezávislé podniky).

Takto stanovené ceny jsou ceny stanovené na základě principu tržního odstupu. V českých podmínkách lze zjednodušeně říci, že se jedná o použití cen obvyklých pro účely stanovení základu daně z příjmu, jak jsou uváděny v našich daňových zákonech.

Princip tržního odstupu je upraven:

- Ve smlouvách o zamezení dvojího zdanění (dále jen „SZDZ“)
- V tuzemském zákoně č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDP“)²

Základní princip transfer pricingu (převodních cen) spočívá v posuzování ekonomických vazeb a podmínek podnikání mezi společnostmi ve skupině podle principu tržního odstupu. To, znamená, že sjednané (převodní) ceny a podmínky jednotlivých transakcí by měly být nastaveny stejně, jako by tomu bylo mezi nezávislými subjekty za podobných podmínek.³

Transfer pricing jsou ceny, které jsou stanoveny a využívány při transakcích mezi podniky v rámci jedné skupiny (koncern, holding). Při stanovení převodních cen

2 Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

3KPMG v České republice. (2013). Převodní ceny. Horizonty magazín pro top management. [online]. červen 2013 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Horizons/Documents/KPMG-1306-Horizonty_prevodni-ceny.pdf

by měl být dodržen princip tržního odstupu a podniky by se měly chovat jako podniky nezávislé.

Transfer pricing - stanovení převodních cen v rámci sdružených podniků, se týká těchto oblastí:

- hmotných – výrobky, materiál, polotovary;
- nehmotných – služby, licenční poplatky, know-how;
- finančních – půjčky, úvěry, související úroky a poplatky.

Transfer pricing může být použit z hlediska stran výrobního procesu:

- na vstupu do výroby – stanovení ceny při nákupu materiálu, polotovarů, služeb, licenčních poplatků, úroků z úvěru;
- na výstupu z výroby – při stanovení ceny za hotové výrobky, polotovary nebo za poskytnuté služby.

Transfer pricing je zkoumán z hlediska účelového převodu zisku do jiného státu s cílem vyhnout se jeho zdanění v České republice. Tento účelový převod zisku prostřednictvím transfer pricingu je daňově výhodnější alternativou výplaty dividend, rozdělení zisku po zdanění.⁴

1.2 Daňové důvody pro stanovení převodních cen

Transferové (převodní) ceny jsou ekonomickým nástrojem, který slouží k daňové optimalizaci. Lze ho využít v prostředí sdružených podniků, pokud se jejich jednotlivé složky nacházejí v různých státech, s různým způsobem stanovení daňové povinnosti, která dopadá na zdanění příjmů právnických osob, tedy zdanění zisku. Tento jev tedy vzniká jako důsledek daňové soutěže v mezinárodním měřítku, je spojen nejen s odlišnou sazbou daně ale i s různými způsoby stanovení základu daně.

Největších rozměrů může rozdíl mezi transferovými cenami a cenami mezi nezávislymi podniky dosáhnout, pokud se část koncernu nachází v daňovém ráji.

Podstatou transferových cen je převod části zisku před zdaněním na účet jednoho ze sdružených podniků a tím snížení daňové zátěže.

4 URBÁŠKOVÁ, J. (2013). Krácení příjmů státního rozpočtu prostřednictvím transfer pricingu. Bakalářská práce. Pardubice: Universita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, Ústav ekonomických věd

2 Problematika převodních cen v tuzemské a mezinárodní daňové legislativě

2.1 Problematika převodních cen v tuzemské daňové legislativě

Česká republika plně akceptovala postupy sjednané v rámci Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj - sdružení ekonomicky nejvyspělejších zemí světa - (dále jen „OECD“), které jsou uvedené ve Směrnici o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy⁵ a převzala je do daňové praxe.

Tato skutečnost vyplývá také z metodických pokynů⁶ vydaných Ministerstvem financí.

- Pokyn D - 332 - Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky - převodní ceny. V tomto pokynu jsou transponovány postupy doporučené ve Směrnici OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy na české právní a daňové prostředí, zejména s ohledem na existující síť sjednaných smluv o zamezení dvojího zdanění a na znění zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů.
- Pokyn D - 333 - Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami.
- Pokyn D - 334 - Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.
- Pokyn GFŘ D - 6 Ministerstva financí k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanoveních ZDP. Česká republika řeší problematiku převodních cen, konkrétně spojené osoby v § 23 odst. 7 ZDP, ve kterém je mimo jiné uvedeno, že *„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 doložitelný, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl; to platí i v případě, kdy je cena mezi poplatníky daně z příjmů právnických osob rovna nule“*. Pokyn GFŘ

⁵ OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing.

⁶ Pokyny a metodiky Ministerstva financí

D - 10 vydaný Generálním finančním ředitelstvím, který nabyt účinnosti 1. 1. 2013. Tento pokyn se zabývá službami s nižší přidanou hodnotou, jehož cílem je zajištění jednotného uplatňování daňových předpisů při jejich hodnocení mezi spojenými osobami nebo sdruženými podniky. Dalším doplňkovým cílem pokynu je snížit, nákladovou náročnost těmto daňovým subjektům při prokazování bezchybnosti nastavení převodních cen u těchto služeb.

Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami, v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu zákona č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o oceňování“).

2.2.1 Princip tržního odstupu

V České Republice je princip tržního odstupu uveden v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP⁷, že spojenými osobami se pro účely tohoto zákona rozumí

a) kapitálově spojené osoby, přitom

- 1. jestliže se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými, hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami přímo kapitálově spojenými,*
- 2. jestliže se jedna osoba nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech druhé osoby, anebo se jedna osoba přímo nebo nepřímo podílí na kapitálu nebo hlasovacích právech více osob; a přitom tento podíl představuje alespoň 25 % základního kapitálu nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými*

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

- 1. kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*

⁷ zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů ve znění pozdějších předpisů

2. *kdy se shodné osoby nebo osoby blízké podílejí na vedení nebo kontrole jiných osob, tyto jiné osoby jsou vzájemně osobami jinak spojenými. Za jinak spojené osoby se nepovažují osoby, kdy je jedna osoba členem dozorčích rad obou osob,*
3. *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
4. *blízké,*
5. *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.*

Mimo výše uvedené základní definice v ustanovení § 23 odst. 7 ZDP existují v české zákonné úpravě i v mezinárodních smlouvách další specifická ustanovení obsahující zásady pro zdanění transakcí uskutečněných mezi osobami, které jsou vůči sobě ve zvláštním vztahu (spojené osoby).

Jedná se zejména o ZDP:

- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 - „překlasifikace“ rozdílů mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu podle § 23 odst. 7 ZDP a úroků, které se neuznávají jako výdaj (náklad) podle § 25 odst. 1 písm. w) ZDP na podíly na zisku;
- § 23 odst. 7 - úroky z půjček; za cenu „obvyklou“, tj. cenu, která by byla sjednána mezi nezávislými subjekty, je považována cena zjištěná podle zvláštního právního předpisu;
- § 23 odst. 11 - princip tržního odstupu pro účely stanovení základu daně u stálých provozoven;
- § 25 odst. 1 písm. w) - nízká kapitalizace;
- § 35a odst. 2 písm. d) - investiční pobídky;
- § 35b - investiční pobídky.⁸

Dnem vstupu České republiky do Evropské unie nabyla účinnosti ustanovení dle novely ZDP č. 438/2003 Sb., která zavádějí pravidla pro zdanění některých operací mezi spojenými osobami v rámci zemí Evropské unie:

⁸ Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/asets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

- některá ustanovení § 19, která implementují Směrnici Rady 90/435/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států a Směrnici rady 2003/49/ES ze dne 3. 6. 2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami;
- § 23a až § 23d – implementace Směrnice rady 90/434/EHS ze dne 23. 7. 1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů.⁹

Dále problematiku převodních cen řeší i smlouvy o zamezení dvojího zdanění a to konkrétně v čl. 9 odst. 1 Modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění OECD (dále jen „Modelová smlouva“)¹⁰, které má Česká republika podepsány nejen se státy Evropské Unie, ale i s ostatními státy.

2.2 Problematika převodních cen v mezinárodní daňové legislativě

Bylo zapotřebí se problematikou sjednocování postupů při posuzování uplatňovaných převodních cen důsledně zabývat ve světovém měřítku. Touto problematikou se tak začala zabývat Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj - sdružení ekonomicky nejvyspělejších zemí světa a v roce 1995 byl schválen zásadní dokument „Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy“ (Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations), dále jen „Směrnice OECD“.¹¹ Úkolem Směrnice OECD je sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi, předcházet nákladným soudním sporům a dále napomáhat i při uplatňování odst. 2 článku 9 Modelové smlouvy – následné úpravě zisků pro daňové účely - viz následující kapitola 3.2.

⁹ Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

¹⁰ Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, (2009). Praha: Wolters Kluwer ČR

¹¹ OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing.

Dalšími dokumenty, které se zabývají problematikou související se spojenými osobami a částečně i s převodními cenami:

- Směrnice Rady 90/435/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění mateřských a dceřiných společností z různých členských států.
- Směrnice rady 2003/49/ES ze dne 3.6.2003 o společném systému zdanění úroků a licenčních poplatků mezi spojenými osobami.
- implementace Směrnice rady 90/434/EHS ze dne 23.7.1990 o společném systému zdanění při fúzích, rozděleních, převodech majetku a výměnách podílů.

Některé články ze Smluv o zamezení dvojího zdanění související s převodními cenami:

- čl. 7 Modelové smlouvy¹² - Zisky podniků: Na základě tohoto článku jsou stálým provozovnám (definovány v čl. 5 SZDZ) přiřazovány zisky rovněž na principu tržního odstupu, ovšem s jistou modifikací plynoucí ze zvláštního postavení stálé provozovny vůči podniku, který jejím prostřednictvím vykonává svou činnost,
- čl. 10 odst. 3 Modelové smlouvy - definice výrazu dividendy (návaznost na „překlasifikaci“ podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 ZDP,
- čl. 11 odst. 6 Modelové smlouvy - Úroky,
- čl. 12 odst. 4 Modelové smlouvy - Licenční poplatky,
- čl. 23 Modelové smlouvy - Metody pro vyloučení dvojího zdanění¹³.

12 Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. (2009). Praha: Wolters Kluwer ČR

13 Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

3 Směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy

3.1 Směrnice OECD

Směrnice OECD¹⁴ o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (angl. „Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations“) byla vydána Organizací pro ekonomickou spolupráci a rozvoj v roce 1995, a to ve formě Zprávy Výboru pro fiskální záležitosti OECD. Tato Směrnice pak byla v roce 1997 rozšířena o kapitolu VIII a doplněna o „Směrnici pro sledování postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu“ a o „Pokyny pro provádění předběžných cenových ujednání při vzájemně dohodnutých postupech“.

V České republice byla Směrnice OECD v češtině publikována ve Finančním zpravodaji č. 10 ze dne 6. 10. 1997 (kapitoly I - VII) a ve Finančním zpravodaji č. 6 ze dne 30. 6. 1999 (kapitola VIII a návazné směrnice). Aktualizace Směrnice OECD proběhla v roce 2009, a to u kapitoly IV – Administrativní spolupráce. Zatím poslední aktualizací byly přepracovány kapitoly I - III a přidána nová kapitola IX o aspektech převodních cen při podnikových restrukturalizacích. Kap. IX je sice novou v pořadí, de facto je ale kompilací stávajících zásad týkajících se restrukturalizace podniků a jejich důkladným propracováním.

Dne 22. července 2010 uveřejnila Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD) schválenou novelizaci kapitol I – III Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy, stejně tak jako zcela novou kapitolu IX této směrnice, týkající se aspektů převodních cen v procesech restrukturalizace podniků.

Česká daňová správa postupně zveřejnila překlad výše zmíněných dokumentů, v češtině jsou k dispozici ve Finančním zpravodaji č. 7 ze dne 27. 12. 2010.

V současné době pracují členské státy OECD (včetně České republiky) postupně na aktualizaci dalších částí Směrnice OECD, (např. Kapitoly VII TPG – Zvláštní úhrady za služby), které souvisejí s domácími a regionálními výdaji na kancelář (tzv. home and regional office expense).

14 OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing.

Úkolem Směrnice OECD je sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi, předcházet nákladným soudním sporům a dále napomáhat i při uplatňování odst. 2 článku 9 Modelové smlouvy – následné úpravě zisků pro daňové účely.

Dle Směrnice OECD¹⁵ jsou předmětem zájmu transakce mezi sdruženými podniky a jejich ocenění a rozdělení zisků z nich plynoucí mezi sdružené podniky, které se na těchto transakcích podílejí, přičemž tato Směrnice OECD řeší vztahy mezi domácím a zahraničním daňovým subjektem. Jak již bylo řečeno, Směrnice OECD není právně závazná (není zakotvena v českých daňových zákonech a není v nich obsažen ani přímý odkaz na ni), ale uplatňování jejích principů vyplývá z členství České republiky v OECD.

Standardy a doporučení OECD jsou v českém prostředí využívány nejen při daňových kontrolách u nadnárodních i tuzemských podniků, ale také při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu, jakým jsou tvořeny ceny mezi spojenými osobami dle zákona o daních z příjmů. Směrnice OECD je také využívána členskými státy OECD (tedy i Českou republikou) coby výkladové pravidlo k článku 9 Smluv o zamezení dvojímu zdanění. Předmluva k této směrnici vyzdvihuje právě její právní nezávanost, která umožňuje rychlé přijetí, efektivní aktualizaci a zohlednění současných vývojových trendů v oblasti nadnárodních podniků, což z této směrnice dělá účinný právní nástroj. Na rozdíl od mezinárodních smluv, může být konkrétnější, dávat na výběr několik možností řešení a zabývat se detailně konkrétními metodami a postupy stanovení transferových cen. Směrnice OECD v první kapitole obsahuje základní pojednání o principu tržního odstupu, na němž se členské státy OECD shodly jako na mezinárodní normě pro převodní ceny, která by měla být užívána pro daňové účely skupinami nadnárodních podniků (dále jen „NNP“) a daňovými správami.

Kapitola pojednává o principu tržního odstupu, znovu potvrzuje jeho postavení jako mezinárodní normy a stanovuje návod pro jeho aplikaci.

Jednají-li spolu nezávislé podniky, podmínky jejich obchodních a finančních vztahů (např. cena převáděného zboží nebo poskytovaných služeb a podmínky převodu nebo poskytnutí) jsou obvykle určovány tržními silami nebo jednají-li spolu sdružené podniky, jejich obchodní a finanční vztahy nemusí být přímo ovlivněny silami vnějšího

15 OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing.

trhu stejným způsobem, ačkoliv se sdružené podniky často snaží kopírovat dynamiku tržních sil ve svých obchodech.

3.2 Modelová smlouva Směrnice OECD – princip tržního odstupu

Tato Směrnice OECD navazuje na článek 9 - Sdružené podniky Modelové smlouvy OECD¹⁶, kde je definován tzv. princip tržního odstupu (Arm's Length Principle):

„Jestliže

- a) se podnik jednoho smluvního státu podílí přímo nebo nepřímo na vedení, kontrole nebo jmění podniku druhého smluvního státu, nebo*
- b) tytéž osoby se přímo nebo nepřímo podílejí na vedení, kontrole nebo jmění podniku jednoho smluvního státu i podniku druhého smluvního státu,*
- c) a jestliže v jednom i v druhém případě jsou oba podniky ve svých obchodních nebo finančních vztazích vázány podmínkami, které dohodly nebo jim byly uloženy, a které se liší od podmínek, které by byly sjednány mezi nezávislými podniky, mohou být jakékoli zisky, které nebyť těchto podmínek by byly docíleny jedním z těchto podniků, jež však vzhledem k těmto podmínkám docíleny nebyly, zahrnuty do zisků tohoto podniku a následně zdaněny.“*

To tedy znamená, že podniky, které jsou považovány za sdružené, by mezi sebou měly obchodovat za stejných podmínek, jako kdyby byly na sobě naprosto nezávislé, resp. by mělo být v tomto duchu nastaveno ocenění těchto vzájemných obchodů pro účely zjištění základu daně z příjmů.

3.3 Dokumentace k převodním cenám

O okruzích informací, které by měly v dokumentaci k převodním cenám být obsaženy, dnes panuje všeobecná shoda.

¹⁶ Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku, (2009). Praha: Wolters Kluwer ČR

Obecně je opět ve všech vyspělých ekonomikách uznáváno doporučení OECD¹⁷ (viz Směrnice OECD, kapitola V).

Toto doporučení je pak upřesněno pro země Evropské unie v tzv. Kodexu chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v EU (angl. „Code of Conduct on Transfer Pricing Documentation for Associated Enterprises in the EU“). V České republice byl v tomto duchu pak vydán pokyn D - 334 - Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.¹⁸

Dokumentace k převodním cenám by měla obsahovat popis všech kroků a skutečností, které vedou k nastavení převodních cen uvnitř skupiny podniků. Jde především o tyto okruhy:

- Identifikace podniků, mezi kterými probíhá transakce, jež je předmětem nastavení převodních cen, tedy zda jde o sdružené podniky, jaké jsou mezi nimi obchodní a majetkové vztahy, určení jejich rolí v rámci skupiny.
- Popis transakce, na kterou je politika převodních cen použita.
- Srovnávací analýza: je základem pro správné nastavení převodních cen. Na základě určení charakteru převáděného majetku či služeb mezi sdruženými podniky, provedení analýzy funkcí zúčastněných sdružených podniků (tj. určení rolí podniků v dané transakci), smluvních podmínek a popisu dalších skutečností majících vliv na příslušnou transakci lze najít obdobný majetek či služby převáděné v obchodních vztazích mezi nezávislými podniky.

Zde je třeba upozornit na častou chybu. Poplatníci podnikající v určitém oboru se při vyhledávání srovnatelných transakcí soustředí výhradně na svůj hlavní obor činnosti, přičemž zvláště u poskytovaných služeb, jako jsou služby servisních center, poskytování manažerských služeb, vedení účetnictví atd., lze vzít v úvahu širší vzorek možných srovnatelných transakcí či subjektů.

- Výběr metody pro nastavení převodních cen: Samotná Směrnice OECD obsahuje doporučení k použití metod pro výpočet převodních cen včetně příkladů, pro jaké druhy transakcí je která metoda vhodná. Výčet pěti metod

17 OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing.

18 Pokyn D - 334 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-334.pdf.

a užití převodních cen ve Směrnici OECD není dogma. Metody je také možné vzájemně kombinovat. Je třeba však vždy výběr metody řádně zdůvodnit.

- Konečnou fází je samozřejmě už samotné shrnutí metodiky propočtu převodních cen.

Jednou otázkou je tedy správný postup při nastavení převodních cen, jak je popsáno výše. Další otázkou, která sdružené podniky bude zajímat, je, za jakých podmínek se ohodnocení transakcí mezi nimi stane předmětem kontroly ze strany daňových úřadů.

Už tím, že byly vydány zmíněné metodické pokyny Ministerstva financí, je daňové veřejnosti dáno najevo, že daňová správa zařadila problematiku převodních cen do okruhu svého zájmu. Lze proto očekávat, že se podnik, který je součástí nadnárodního uskupení, stane předmětem daňové kontroly v rámci běžné kontrolní činnosti, neboť tyto podniky zpravidla patří svým ekonomickým významem k těm, které budou vždy v centru zájmu finančního úřadu.

Daňová kontrola se pak zaměří na uplatňované převodní ceny především v případě, kdy takový podnik bude vykazovat netypické výsledky hospodaření, např. dlouhodobé ztráty, nepoměr vývoje zisku k vývoji obrátu apod.

Potížím ve vztahu k daňové kontrole lze předejít řádnou přípravou politiky převodních cen ve skupině s tím, že podnik by měl mít vždy k dispozici příslušnou dokumentaci postavenou na reálných faktech.¹⁹

Dokumentace k převodním cenám je zásadně předkládána na základě požadavku správce daně, který může nastat v jakémkoliv okamžiku daňového řízení, zejména v rámci daňové kontroly.

Přestože podle českých daňových zákonů není stanovena povinnost vést dokumentaci ani její rozsah dle ustanovení § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád²⁰ (dále jen „daňový řád“) je daňový subjekt povinen prokázat všechny skutečnosti, které uvádí v řádném či dodatečném daňovém tvrzení či v jiných podáních,

19 ROHÁČEK, M. (2007). Převodní ceny. [online]. Daně a právo v praxi. 2007/8 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=\\$issue=1142](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=$issue=1142)

20 § 92 odst. 3 a 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád

a také tehdy, pokud je k tomu správcem daně vyzván, nemá-li správce daně informace k dispozici ze své úřední evidence.

3.4 Závazné posouzení

Ke stanovení správné převodní ceny lze využít možnosti, která je upravena v § 38nc ZDP „Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednaná mezi spojenými osobami“ (viz také pokyn Ministerstva financí D - 333²¹). Tímto se do českého právního systému dostala možnost uzavřít tzv. předběžné cenové ujednání (Advanced Pricing Arrangement - APA), jak jej uvádí opět Směrnice OECD. V podmínkách českých daňových předpisů nejde o faktickou dohodu, ale o posouzení ve formě rozhodnutí o tom, zda poplatníkem navržený způsob tvorby převodních cen je pro daňové účely správný, neposuzuje se cena samotná. Samozřejmě je zde dáno striktní omezení, které ruší platnost rozhodnutí, pokud dojde k jakékoliv změně podmínek, jež byly uvedeny v návrhu poplatníka.²²

21 Pokyn D - 333 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Pokyn_D-333.pdf

22 ROHÁČEK, M. (2007). Převodní ceny. [online]. Daně a právo v praxi. 2007/8 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=\\$issue=1142](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=$issue=1142)

4 Metody stanovení převodních cen.

Ve Směrnici OECD v kapitole II jsou popsány metody stanovení převodních cen a to „tradiční transakční metody“ a „transakční ziskové metody“, které mohou být využívány pro určení toho, zda jsou podmínky stanovené v rámci obchodních či finančních vztahů mezi sdruženými podniky v souladu s principem tržního odstupu²³.

4.1 Tradiční transakční metody

Tradiční transakční metody jsou následující:

- metoda srovnatelné nezávislé ceny (Comparable uncontrolled price method, CUP),
- metoda ceny při opětovném prodeji (Resale price method, RPM),
- metoda nákladů a přírážky (Cost plus, COST+).

Tradiční transakční metody lze dále rozdělit na metody přímé a nepřímé. Za přímou metodu považujeme Metodu srovnatelné nezávislé ceny (CUP) a za metody nepřímé považujeme Metodu ceny při opětovném prodeji (RPM) a Metodu nákladů a přírážky (COST+).

Předpokladem aplikace těchto metod je znalost srovnatelných ziskových marží a nezávislých cen.

4.1.1 Metoda srovnatelné nezávislé ceny

Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP) srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností. Jakýkoliv rozdíl mezi těmito dvěma cenami může ukázat, že podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky nejsou tržní a že cenu v řízené transakci zřejmě bude třeba nahradit cenou nezávislé transakce - viz obrázek 1.

V souladu s principy kapitoly I Směrnice OECD je nezávislá transakce srovnatelná s řízenou transakcí (tj. jedná se o srovnatelnou nezávislou transakci) pro účely metody CUP, pokud je splněna jedna ze dvou podmínek:

23 OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing.

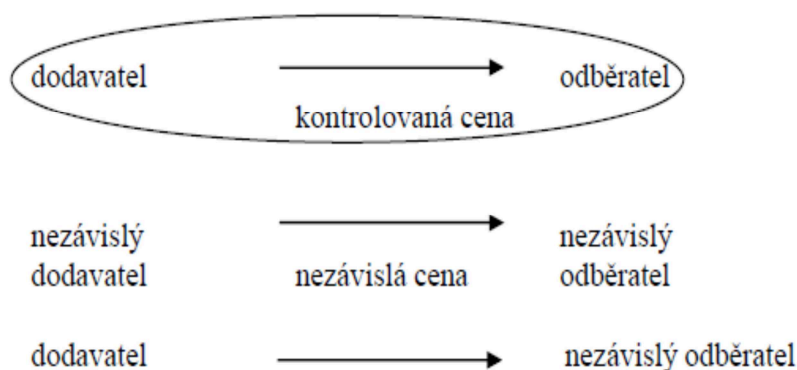
- žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce by nemohl podstatně ovlivnit cenu na volném trhu;
- mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby se vyloučily podstatné dopady takových rozdílů.

Tam, kde je možné nalézt srovnatelné nezávislé transakce, je metoda CUP nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu. Znamená to tedy, že v takových případech má metoda CUP přednost před ostatními metodami.

Může být složité nalézt mezi nezávislými podniky transakci, která je natolik podobná řízené transakci, že neexistují žádné rozdíly s podstatnými dopady na cenu. Například nepatrný rozdíl v majetku převáděném v řízené a nezávislé transakci by mohl podstatně ovlivnit cenu, i když povaha podnikatelských aktivit může být dostatečně podobná pro dosažení stejného celkového ziskového rozpětí. Jde-li to takový případ, je vhodné provést určité úpravy.

Obrázek 1: Popis metody srovnatelné nezávislé ceny – CUP

Použití: nejlépe, když existuje plně srovnatelný (totožný) výrobek.



Zdroj: Pokyn D – 332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny.²⁴

²⁴ Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

4.1.2 *Metoda ceny při opětovném prodeji*

Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM) vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku prodán nezávislému podniku. Tato cena (cena při opětovném prodeji) je pak snížena o přiměřené hrubé rozpětí („cenové rozpětí při opětovném prodeji“) představující částku, z které by se opětovný prodejce snažil pokrýt své prodejní a ostatní provozní náklady a dosáhnout přiměřeného zisku s ohledem na provozované funkce (přičemž se bere v úvahu použitý majetek a podstoupená rizika). To, co zbývá po odečtení hrubého rozpětí, lze po zohlednění nákladů spojených s koupí produktu (např. cla) považovat za tržní cenu původního převodu majetku mezi sdruženými podniky.

Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější u marketingových operací.

Cenové rozpětí při opětovném prodeji v řízené transakci může být stanoveno s odkazem na cenové rozpětí při opětovném prodeji, které tentýž prodejce dosáhne u zboží nakoupeného a prodaného ve srovnatelných nezávislých transakcích. Cenové rozpětí při opětovném prodeji dosažené nezávislým podnikem ve srovnatelných nezávislých transakcích může rovněž posloužit jako vodítko („externí srovnatelná transakce“).

Provádí-li opětovný prodejce běžnou zprostředkovatelskou činnost, může být cenové rozpětí při opětovném prodeji vztaženo ke zprostředkovatelské provizi, která je obvykle vypočítána jako procento z prodejní ceny prodaného výrobku. Stanovení cenového rozpětí při opětovném prodeji by v takových případech mělo zohledňovat, zda zprostředkovatel funguje jako agent nebo jako příkazce.

V souladu se zásadami kapitoly I Směrnice OECD je nezávislá transakce srovnatelná s řízenou transakcí (tj. je srovnatelnou nezávislou transakcí) pro účely metody ceny při opětovném prodeji, je-li splněna jedna z následujících podmínek:

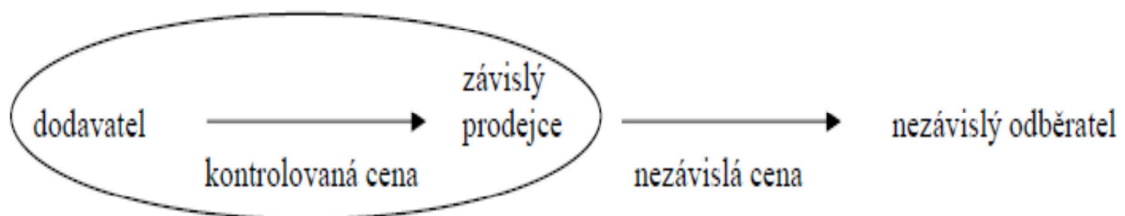
- žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce nemůže podstatně ovlivnit cenové rozpětí při opětovném prodeji na volném trhu;
- mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby mohly být vyloučeny podstatné dopady takových rozdílů. Při srovnávání pro účely metody ceny při opětovném prodeji je zpravidla zapotřebí provádět méně úprav, aby se

zohlednily rozdíly v produktu, než je tomu u metody CUP, neboť menší rozdíly ve výrobku nebudou mít pravděpodobně tak výrazný dopad na zisková rozpětí, jako mají u ceny.

Ačkoliv u metody ceny při opětovném prodeji lze připustit větší rozdíly v produktu, musí být převáděný majetek v řízené transakci srovnáván s převáděným majetkem v nezávislé transakci. Větší rozdíly se s větší pravděpodobností odrazí v rozdílech vykonávaných funkcí mezi dvěma stranami řízených a nezávislých transakcí - viz obrázek 2.

Obrázek 2: Popis metody ceny při opětovném prodeji – RPM

Použití: tam, kde prodejce nepřispívá ke zhodnocení prodávaného produktu, např. distributor.



Zdroj: Pokyn D – 332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny²⁵.

4.1.3 Metoda nákladů a přírážky

Metoda nákladů a přírážky (COST+) vychází z nákladů, které má dodavatel majetku (nebo služeb) v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované příbuznému kupujícímu. Příslušné náklady plus přírážka jsou pak přičteny k těmto nákladům, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na vykonávané funkce a podmínky trhu. Částka, ke které se dojde po přičtení

²⁵ Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

nákladů a přírážky k výše uvedeným nákladům, se považuje za tržní cenu původní řízené transakce.

Tato metoda je pravděpodobně nejužitečnější tam, kde jsou mezi spřízněnými stranami prodávány polotovary, nebo v případech, kdy spřízněné strany uzavřely dohody o společném využívání vybavení nebo dlouhodobé dohody o nákupu a dodávce, nebo jedná-li se v řízené transakci o poskytování služeb.

Náklady plus přírážka dodavatele v řízené transakci by v ideálním případě měly být stanoveny odkazem na náklady plus přírážku, kterých tentýž dodavatel dosahuje ve srovnatelné nezávislé transakci. Jako vodítko mohou navíc posloužit náklady plus přírážky, kterých by bylo dosaženo ve srovnatelných transakcích nezávislým podnikem („externí srovnatelné transakce“).

V souladu s principy kapitoly I je nezávislá transakce srovnatelná s řízenou transakcí, tj. je srovnatelnou nezávislou transakcí pro účely metody nákladů a přírážky, je-li splněna jedna z následujících podmínek:

- žádný z rozdílů (jsou-li nějaké) mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky uskutečňujícími tyto transakce nemůže podstatně ovlivnit náklady plus přírážku na volném trhu;
- mohou být provedeny přiměřeně přesné úpravy, aby mohly být vyloučeny podstatné dopady takových rozdílů.

Při určení, zda je transakce srovnatelnou transakcí pro účely metody nákladů a přírážky, se použijí stejné zásady, které jsou popsány pro metodu ceny při opětovném prodeji. V rámci metody nákladů a přírážky tedy může být nezbytné provést méně úprav za účelem zohlednění rozdílů v produktu.

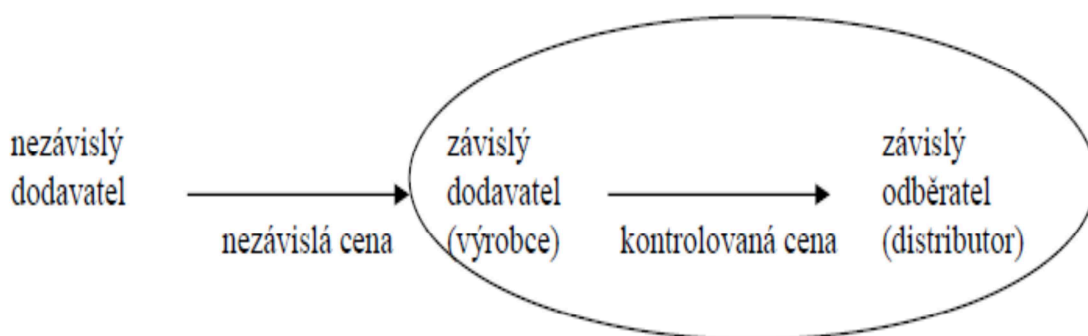
Při použití metody nákladů a přírážky je navíc třeba dávat pozor na použití srovnatelné režijní přírážky ke srovnatelným nákladům. Například, používá-li dodavatel při užití metody nákladů a přírážky pro provádění svých činností pronajatý podnikatelský majetek, základna nákladů nemusí být bez úpravy srovnatelná, má-li dodavatel v řízené transakci svůj vlastní podnikatelský majetek.

Metoda nákladů a přírážky vychází ze srovnání přírážky k nákladům dosaženým v řízené transakci a přírážky k nákladům dosaženým v jedné či několika srovnatelných

nezávislých transakcích. Proto musí být analyzovány rozdíly mezi řízenými a nezávislými transakcemi, které mají dopad na výši přírážky, aby se určilo, jaké úpravy je třeba u příslušné přírážky nezávislé transakce provést - viz obrázek 3.

Obrázek 3: Popis metody nákladů a přírážky – COST+

Použití: tam, kde závislý dodavatel (výrobce) podstatně nepřispívá k hodnotě prodávaného zboží, např. při prodeji polotovárů, při uzavírání dohod o nákupu, o subdodávkách apod.



Zdroj: Pokyn D – 332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny²⁶.

²⁶ Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

4.2 Transakční ziskové metody

Mezi transakční ziskové metody patří:

- transakční metoda čistého rozpětí (Transactional net margin method, TNMM),
- transakční metoda rozdělení zisku (Profit split method, PROFI SPLIT).

4.2.1 Transakční metoda čistého rozpětí

Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM) zkoumá čistý zisk realizovaný daňovým poplatníkem v rámci řízené transakce poměrně k vhodné bázi (např. k nákladům, tržbám, aktivům). Transakční metoda čistého rozpětí tedy funguje způsobem podobným metodě nákladů a přírážky a metodě ceny při opětovném prodeji.

Tato podobnost znamená: aby byla metoda použita spolehlivě, musí být aplikována ve shodě se způsobem, jakým jsou aplikovány metoda nákladů a přírážky a metoda ceny při opětovném prodeji. **To znamená, že ukazatel čistého zisku daňového poplatníka z řízené transakce by měl být v ideálním případě stanoven odkazem na ukazatele čistého zisku, kterého dosáhne tentýž daňový poplatník ve srovnatelných nezávislých transakcích, tj. odkazem na „interní srovnatelné údaje“.** Pokud to není možné, pak může posloužit jako vodítko čisté rozpětí, kterého by dosáhl nezávislý podnik ve srovnatelných transakcích.

Je třeba provést funkční analýzu řízených a nezávislých transakcí, aby se stanovilo, zda jsou tyto transakce srovnatelné a jaké úpravy je třeba provést, aby bylo dosaženo spolehlivých výsledků. Dále musí být aplikovány ostatní požadavky srovnatelnosti.

Transakční metoda čistého rozpětí pravděpodobně nebude spolehlivá, pokud má každá strana transakce hodnotný a unikátní přínos. V takovémto případě bude obecně nejvhodnější metodou transakční metoda rozdělení zisku. Avšak jednostranné metody (tradiční transakční metodu nebo transakční metodu čistého rozpětí) lze aplikovat v případech, kdy všechny jedinečné přínosy v rámci řízené transakce plynou od jedné strany, zatímco druhá strana nemá žádný jedinečný přínos. V takovémto případě by měla být zkoumání podrobena méně komplexní smluvní strana. Existuje rovněž mnoho případů, kdy má smluvní strana z transakce takové přínosy, které nejsou unikátní –

např. nejedinečná nehmotná aktiva, jako jsou nejedinečné podnikatelské procesy nebo nejedinečné znalosti trhu. V takovýchto případech mohou být splněny požadavky srovnatelnosti pro aplikaci tradiční transakční metody nebo transakční metody čistého rozpětí, protože se dá očekávat, že srovnatelné transakce budou rovněž zahrnovat srovnatelný soubor nejedinečných přínosů. Konečně pak absence hodnotných a jedinečných přínosů v rámci určité transakce automaticky neimplikuje, že nejvhodnější metodou je transakční metoda čistého rozpětí.

Jednou ze silných stránek transakční metody čistého rozpětí je, že ukazatele čistého zisku (např. návratnost aktiv, provozní příjem z prodeje a případně další měřítko čistého zisku) jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích, než je tomu u ceny, která se používá u metody CUP.

4.2.2 Transakční metoda rozdělení zisku

Transakční metoda rozdělení zisku (PROFI SPLIT) se snaží eliminovat dopady zvláštních podmínek stanovených či určených v rámci řízené transakce na zisk, a to stanovením rozdělení zisků, které by se daly očekávat u nezávislých podniků, a jejich účasti na dané transakci nebo transakcích. Transakční metoda rozdělení zisku nejprve identifikuje rozdělované zisky pro sdružené podniky z řízených transakcí, kterých se sdružené podniky účastní (dále jen „kombinované zisky“).

Odkazy na „zisky“ by rovněž měly být chápány jako odkazy na ztráty. Následně dochází k rozdělení kombinovaných zisků mezi sdružené podniky na ekonomicky platné bázi, která se blíží rozdělení zisků, jež by se dalo očekávat u dohody uzavřené na základě principu tržního odstupu a které by takovouto dohodu odráželo.

Hlavní silnou stránkou transakční metody rozdělení zisku je skutečnost, že nabízí řešení pro vysoce integrované činnosti, pro něž by jednostranné metody nebyly vhodné.

Transakční metoda rozdělení zisku může rovněž být nejvhodnější metodou v případech, kdy obě strany transakce mají pro transakci jedinečný a hodnotný přínos (např. poskytují jedinečná nehmotná aktiva), protože v takovémto případě by mohly nezávislé strany chtít sdílet zisky z dané transakce v poměru svých příslušných zásluh a dvoustranná metoda by mohla být v takovéto situaci vhodnější než jednostranná metoda.

V případě, že jsou dostupné srovnatelné údaje, mohou být relevantní v rámci analýzy rozdělení zisku, a to na podporu rozdělení zisků, které by ve srovnatelné situaci realizovaly nezávislé strany. Srovnatelné údaje mohou být v rámci analýzy rozdělení zisku rovněž relevantní pro zjištění hodnoty zásluh jednotlivých sdružených podniků v rámci daných transakcí. Ve skutečnosti se předpokládá, že nezávislé strany by si kombinované zisky rozdělily v poměru k hodnotě jejich příslušných zásluh pro realizaci zisků v rámci transakce. Na druhé straně budou externí tržní údaje posuzované při oceňování zásluh jednotlivých sdružených podniků v rámci řízených transakcí méně úzce spjaty s danými transakcemi než v případě jiných dostupných metod.²⁷

²⁷ OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing

METODIKA

Cílem diplomové práce je analýza a vyhodnocení aplikace převodních cen, využívaných při transakcích nadnárodních podniků, tj. popis a hodnocení jednotlivých metod pro správné stanovení převodních cen, kdy se pro zpracování vychází z odborné literatury, zákonů, pokynů platné legislativy jak Evropské unie, tak České republiky, již podrobně zmiňované v teoretické části.

Na konkrétních případech z praxe daňové správy objasnit problematiku převodních cen u transakcí nadnárodních podniků i s výsledným hodnocením daného případu daňovou správou i s případnými daňovými dopady.

Při zkoumání, zda jsou převodní ceny stanovené v souladu s principem tržního odstupu dle Směrnice OECD, se vychází nejprve ze zásady, že jsou členové skupiny nadnárodních podniků posuzováni jako by byli samostatnými podniky a pozornost se následně zaměřuje na povahu transakcí mezi nimi (např. do jaké země a jakému konkrétnímu subjektu směřují, dále čeho se transakce týkají, zda je dodáváno zboží, služby, majetek, převod finančních prostředků, apod.).

Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tudíž řádné provedení jednotlivých kroků srovnávací analýzy, neboť ta je základem pro správné nastavení převodních cen, pro kterou lze využít i program AMADEUS – databázi evropských korporací.

5 Použité metody v diplomové práci

5.1 Srovnávací analýza

Analýza převodních cen se skládá z těchto kroků: z funkční analýzy, výběru vhodné metody stanovení převodních cen, výběru srovnatelného subjektu, výběru vhodného ukazatele a srovnávací analýzy. Základem uplatnění principu tržního odstupu je porovnání podmínek řízené transakce s podmínkami nezávislých transakcí, tudíž řádné provedení jednotlivých kroků metody analýzy a to **Srovnávací analýzy, která je základem pro správné nastavení převodních cen.** K provádění srovnávací analýzy je **nutné najít k řízeným transakcím**, které jsou předmětem daňové kontroly či dalších postupů daňové správy (např. vyhledávací činnost), **srovnatelné nezávislé transakce.**

V souladu s principy kapitoly I Směrnice OECD k tomu, aby mohly být transakce či podmínky, za kterých se uskutečňují, považovány za srovnatelné, musí být naplněno jedno z následujících kritérií:

- žádný z rozdílů mezi řízenou a srovnatelnou transakcí by neměl zásadně ovlivnit podmínku (faktor), která je prověřována, tedy případné zjištěné rozdíly mohou být považovány pro účely porovnání za nevýznamné.
- je možné provést přiměřené úpravy tak, aby byl vyloučen vliv zjištěných rozdílů.

Při uplatňování a kontrole převodních cen lze však jen v ojedinělých případech najít plně srovnatelné transakce, tzn. podmínky, okolnosti, za kterých se uskutečňují. Ve většině případů je nutné provádět úpravy (eliminaci) rozdílů dle bodu b), které mohou ovlivnit tvorbu ceny²⁸.

a) Faktory určující srovnatelnost

Dle již zmiňovaného Pokynu D - 332 (i Směrnice OECD) jsou faktory, které ovlivňují jak řízené transakce spojených osob, tak nezávislé transakce:

- **Vlastnosti převáděného majetku či služeb** - Rozdílnosti v jednotlivých vlastnostech majetku a služeb mají vliv na stanovení jejich tržních cen,

²⁸ Pokyn D - 332 [online]. MF ČR [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf

a proto je vhodné porovnání těchto vlastností v případě řízených a nezávislých transakcí.

U majetku hmotného charakteru je zapotřebí posoudit zejména kvalitu, spolehlivost, dostupnost na trhu, objem nabídky na trhu.

U nehmotného majetku je nezbytné se zaměřit zejména na formu transakce (např. zda jde o poskytnutí či prodej licence), typ majetku (patent, obchodní známka, know-how), délku a stupeň ochrany, předpokládané zisky z užití nehmotného majetku.

V případě služeb je nutné zohlednit jejich povahu, rozsah, účel a přínos při jejich poskytování.

Tomuto faktoru se přiřazuje váha důležitosti podle zvolené metody pro stanovení převodních cen u řízených transakcí (podrobněji o metodách viz dále). Největší váhu důležitosti bude mít tento faktor při zvolené metodě CUP a naopak menší důležitost bude tomuto faktoru přikládána při zvolení metody RPM, COST+ a transakčních ziskových metod PROFIT SPLIT a TNMM pro stanovení převodních cen.

- **Vykonávané funkce – tzv. funkční analýza.** V ceně sjednané mezi **nezávislými** subjekty jsou zohledněny i funkce, které každý z podniků vykonává s ohledem na používaný majetek a podstoupená rizika jednotlivých smluvních stran. Proto je v případě řízených transakcí nezbytné provést funkční a rizikovou analýzu.

Její podstatou je určit a následně porovnat ekonomicky významné realizované činnosti (funkce) a odpovědnosti, použitý majetek a rizika podstoupená jednotlivými stranami - viz obrázek 4. Mezi takové funkce se řadí například navrhování, výroba, montáž, výzkum a vývoj, skladování, poskytování služeb, nákup, distribuce, marketing, doprava, financování, řízení. U použitého majetku je nezbytné zohlednit zejména jeho typ a povahu.

Při posuzování míry rizika se v případě vyšší míry podstoupených rizik na trhu obecně očekává vyšší výnos z takovéto transakce a obdobně v případě

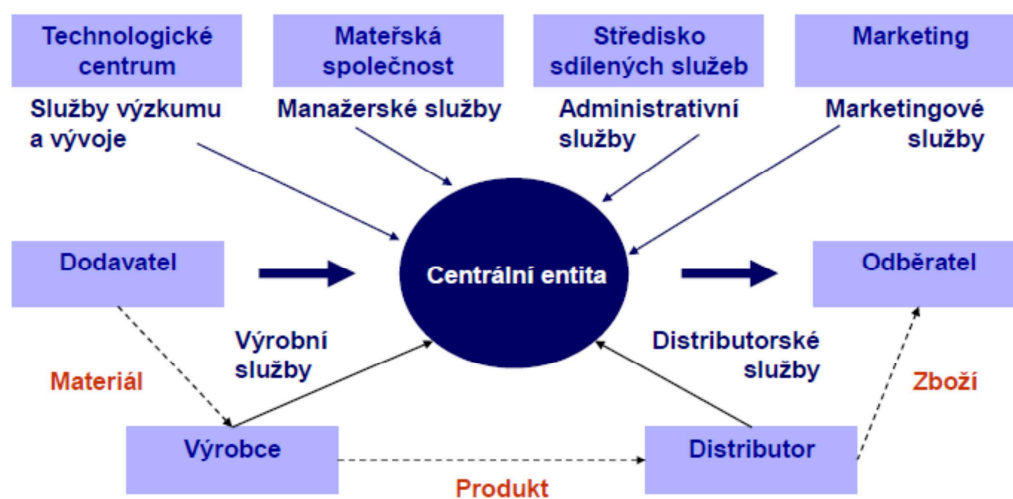
stanovení převodních cen u řízené transakce může být v takových případech očekáván vyšší výnos.

Nejčastěji se berou v potaz rizika tržní, riziko ztráty spojené s investicí, riziko úspěchu či neúspěchu, finanční a úvěrová rizika proto je nutné - provedení finanční analýzy.

Obrázek 4: Popis - Funkční analýzy

Funkční analýza

Dodavatelský řetězec – komplex řízených transakcí



Vlastní zpracování, Zdroj Deloitte. (2010). Transfer pricing. Nepublikovaná Interní metodika společnosti Deloitte.

- **Smluvní podmínky** - Tento faktor srovnatelnosti souvisí s funkční analýzou, jíž by měly být smluvní podmínky součástí. Smluvní podmínky totiž určují, jakým způsobem jsou mezi jednotlivými stranami rozděleny zodpovědnosti, rizika či přínosy. Pokud nejsou podmínky prováděných transakcí definovány písemnou smlouvou, mohou být určeny z poštovní korespondence nebo jiné korespondence mezi jednotlivými stranami.
- **Ekonomické okolnosti stran** - Na různých trzích může mít stejný majetek jiné ocenění. Pro zajištění srovnatelnosti je nezbytné, aby na trzích nebyly

rozdíly s podstatným dopadem na cenu nebo aby bylo možné provést příslušné úpravy, aby se tyto rozdíly eliminovaly. Mezi ekonomické okolnosti, které by mohly mít vliv na srovnatelnost, patří například geografické umístění, velikost trhu, rozsah konkurence na trzích, vzájemné postavení kupujících prodávajících, dostupnost substitučního zboží a služeb, úroveň nabídky a poptávky na trhu i v konkrétních oblastech, kupní síla spotřebitele, pracovní síla, povaha a rozsah státní regulace na trhu, náklady na výrobní faktory, náklady na dopravu, úroveň trhu, datum a čas transakce a existence hospodářského, podnikatelského nebo výrobního cyklu apod.

- **Podnikatelské strategie** - Na srovnatelnost nezávislých a řízených transakcí mají vliv i podnikatelské strategie jako jsou inovace a vývoj nového výrobku, míra rozdělení rizik nebo také obava z rizik a v neposlední řadě doba trvání ujednání. Mohou na ně mít vliv i politické změny, stávající a plánovaná legislativa v různých oblastech (nejen daní, ale i např. práce, sociálních podmínek, státní pobídky apod.). Mezi podnikatelskými strategiemi může být i snaha podniku proniknout na nový trh, což může vyvolat dočasnou ztrátu podniku z prodeje výrobků či poskytování služeb s oprávněným očekáváním vyšších budoucích zisků. Zde je však třeba zdůraznit dočasnost ztrát při „rozjezdu“ podniku, kterou lze ještě akceptovat.

Mimo výše uvedené faktory srovnatelnosti se v praxi využívají i další faktory, které mohou ovlivnit nastavení výše převodních cen v řízených transakcích a proto je třeba brát v úvahu i další skutečnosti, např.: zjištění, **zda deklarovaná transakce skutečně proběhla**, zda kontrolovaná transakce nesouvisí úzce s jinou (tzv. kombinované transakce), v některých případech nelze posuzovat jednotlivé transakce samostatně, zda nejsou ve smluvních podmínkách obsaženy **vzájemné kompenzace**, např. proti dodávce zboží jsou účtovány služby, o jejichž cenu je pak snížena cena zboží, **užití a srovnání údajů za více zdaňovacích období** (např. vývoj zisku za poslední roky), porovnání zisků a ztrát v rámci celé skupiny sdružených podniků (např. vykázal-li kontrolovaný subjekt daňovou ztrátu, vykazují pak i ostatní členové skupiny ztrátu).

b) Cenové rozpětí

Srovnávací analýza má v hierarchii důležitosti správného stanovení převodních cen jedno z nejvyšších míst. Často je zdůrazňováno, že každý případ může mít svá specifika. Z tohoto důvodu je kvalitně provedená srovnávací analýza u každého jednotlivého případu nezbytná.

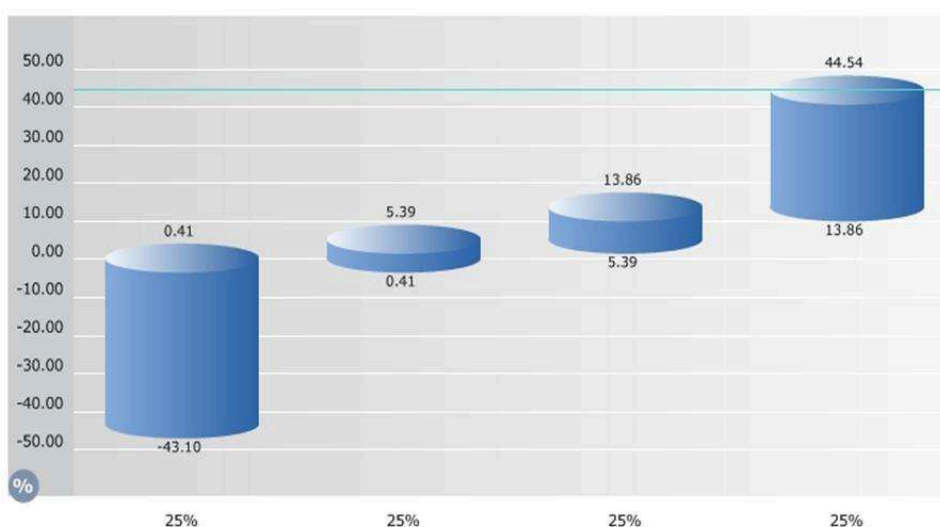
Při postupu je nutné projít několika kroky a společnosti, které hodláme vybrat do srovnatelného vzorku, podrobit zkoumání. V databázích (např. Amadeus, ale i jiných) lze zadáním požadovaných kritérií nalézt soubor potenciálně srovnatelných společností a pomocí finančních ukazatelů dojít k výpočtu průměrné ziskovosti určité transakce; tuto ziskovost lze dále aplikovat pro stanovení tržního rozpětí řízené transakce. Příkladem může být výrobce, který prodává své produkty odběrateli – spojené osobě. Otázkou je, za jakou cenu má tyto produkty prodat. V databázi lze zvyklou ziskovou přírážku, které dosahují obdobní (srovnatelní) výrobci na trhu (v rámci rozmezí obchodních přírážek) a součtem nákladů (které jsou spojeny s výrobou těchto produktů) a zjištěné přírážky pak stanovit převodní cenu (metoda nákladů a přírážky). Tento postup by měl být součástí dokumentace k převodním cenám.

Cílem pro stanovení převodní ceny je určení, v jakém rozpětí by se měla cena za určitou transakci pohybovat. K tomu je využíváno tzv. mezikvartilové (interkvartilové) rozpětí. Celé nalezené rozpětí je rozděleno na 4 kvartily, přičemž je potřeba vyloučit krajní (I. a IV.) kvartily, které obsahují extrémní hodnoty. Cílem tohoto postupu je vyloučit 25 % minimálních a 25 % maximálních hodnot souboru, aby výsledkem bylo 50 % nejčtetnějších hodnot posuzovaného souboru - viz obrázek 5.

Výsledkem by měl být optimálně vzorek 10 - 15 srovnatelných nezávislých společností, minimálně však alespoň 5 - 6 společností.²⁹

29 SEDLÁKOVÁ, M., (2012). Průvodce problematikou převodních cen. Nepublikovaná Interní metodika finanční správy.

Obrázek 5: Určení mezikvartilového rozpětí



Zdroj SEDLÁKOVÁ, M., (2012). Průvodce problematikou převodních cen. Nepublikovaná Interní metodika finanční správy

5.2 Amadeus

Pro srovnávání podmínek řízené transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislymi podniky lze použít program AMADEUS - databáze evropských korporací je dostupná jen v anglickém jazyce – viz obrázek 6. Obsahuje několik let (může to být až deset let) různé informace jako např. finanční výkazy, kterých je možné využít při srovnávání zahraničních společností a tyto výsledky lze využít při kontrole převodních cen, porovnání cen mezi spojenými osobami jako je mateřská společnost a dceřiná společnost.

Vyhledávání a následné porovnávání provede pověřený pracovník správce daně, kdy specifikuje nastavení podle určitých parametrů: např. tržby > než 1 milion euro (u některých společností je parametr zvolen > 1,5 miliónu euro), celková aktiva > než 2 milióny euro (u některých společností je parametr zvolen > 3 milióny euro), počet zaměstnanců pro určitý počet společností, pokud je nastavení co nejkonkrétnější, tak je i výsledek nejlépe využitelný.³⁰

K tomu může pomoci např. databáze Amadeus, která svým softwarem usnadní jednotlivé kroky, např. analýzu nezávislosti srovnatelných společností, teritoriální

³⁰ Amadeus – databáze velkých evropských firem. Databáze firem AMADEUS. Dostupné z www.bvdep.com

srovnatelnosti, aktivní činnosti srovnatelných společností na trhu, ziskovosti srovnatelných společností, oboru činností a další.

- **Analýza nezávislosti srovnatelných společností** - Nezávislost srovnatelných společností je klíčovou charakteristikou, protože koncept tržního odstupu je založen právě na porovnání transakcí zkoumané společnosti s transakcemi nezávislých společností. Co je konkrétně míněno nezávislou společností, není globálně definováno. Proto se při analýze nezávislosti většinou používá domácí legislativa. V České republice je definice nezávislosti pro účely daně z příjmů obsažena v §23 odst. 7 ZDP, který stanovuje, že za spojenou osobu je třeba považovat (mimo jiné) takovou osobu, která je vlastněna nebo sama vlastní kapitálový podíl v jiné společnosti v míře alespoň 25 %. V jiných státech to může být např. i 50% hranice. Pokud však nalezneme dostatečný počet společností, zůstaneme u kritéria domácího zákona, popřípadě je možné dle uvážení do vzorku zahrnout raději společnosti kótované na burze nebo čistě rodinné společnosti, které se chovají na trhu jako nezávislé.
- **Analýza teritoriální srovnatelnosti** - Tato analýza souvisí částečně s teoretickým faktorem srovnatelnosti podle Směrnice OECD - ekonomickými okolnostmi stran. Geografická poloha by mohla být jedním z faktorů, které determinují ceny zboží a služeb v jednotlivých zemích. V tomto kroku výběru srovnatelných společností volíme nejprve užší geografický výběr a postupně dle potřeby rozšiřujeme - okolní státy, nově přistoupivší státy Evropské unie, celá Evropská unie. Výběrem všech států EU by kritérium srovnatelnosti nemělo být narušeno, neboť základním záměrem Evropské unie je nastolení vzájemné konkurenceschopnosti v jejím rámci, volný pohyb zboží, majetku, služeb, lidí a zásada nediskriminace jakéhokoliv jejího člana.

Z toho vyplývá, že jako srovnatelné nezávislé podniky je možné použít nejen podniky v České republice, ale také společnosti v jiných členských státech Evropské unie.

- **Analýza aktivní činnosti srovnatelných společností na trhu** - Pro srovnatelnost je zapotřebí, aby všechny společnosti, které mají být ve vzorku srovnatelných podniků vůči posuzované společnosti, neměly přerušenu či ukončenu podnikatelskou činnost, nebyly v konkurzu, likvidaci či např. nedošlo k jejich fúzi s jiným podnikatelským subjektem. Databáze tuto informaci obsahují, je vhodné však ještě manuálně ověřit, zda k současnému datu skutečně společnosti splňují požadovaná kritéria.
- **Analýza ziskovosti srovnatelných společností** - Obdobně jako jsou vylučovány společnosti, které nevyvíjejí aktivně svoji činnost, je zapotřebí vyloučit ze vzorku srovnatelných společností i ty podniky, které dlouhodobě dosahují ztráty. Důvodem je opět argument, že by při zařazení takovýchto společností mohla být ovlivněna také celková ziskovost vybraného vzorku srovnatelných společností; tím by docházelo ke zkreslení cenového rozpětí. Kromě toho je logické, že pokud společnost dosahuje dlouhodobě ztráty, není tento vývoj dlouhodobě udržitelný a nezávislá společnost by nutně musela ukončit svoji činnost. Základním předpokladem je skutečnost, že společnosti jsou primárně založeny s cílem dosahování zisku. V případě, že není k dispozici dostatečný vzorek srovnatelných společností, nemusí se vyloučit ze vzorku ty společnosti, které jsou ztrátové pouze krátkodobě, například tedy pouze v jednom (max. dvou letech) z tří až pětiletého časového horizontu. Zde je však potřeba důkladně zvážit u každé společnosti její ponechání ve vzorku a posoudit jejich vývoj z dlouhodobějšího hlediska.

V této souvislosti je třeba ještě zdůraznit jeden důležitý faktor, a to rok založení společnosti, neboť náklady (zejména investice) v počátečních letech provozu společnosti mohou silně ovlivňovat ziskovost nebo lépe řečeno ztrátovost a takový podnik nemůže být srovnatelný s podnikem již „prosperujícím“.

- **Analýza oboru činností** - Analyzovaný vzorek podniků, které jsou srovnatelné s posuzovaným podnikem, by měl obsahovat pouze takové společnosti, které vykonávají činnost v obdobném oboru. Různé typy odvětví mohou dosahovat

různých finančních výsledků a jejich ziskovost tedy nemůže být stejná. Aby mohlo být určeno, jakým typem činnosti se podnikatelský subjekt zabývá, je možné využít standardizované číselné seznamy skupin činností. Do roku 2008 se v České republice používal seznam skupin činností „OKEČ“, který byl s účinností od 1. 1. 2008 nahrazen seznamem ekonomických činností „CZ-NACE“ odpovídající evropské klasifikaci NACE.

- **Analýza typu účetních výkazů** - Způsob účetnictví se v jednotlivých zemích podstatně liší. Odlišnosti se tedy vyskytují také ve finančních výkazech, ze kterých se vypočítávají finanční ukazatele (ziskovost). Jednou z možností eliminace těchto rozdílů je převedení na jednotný formát, který např. používá databáze Amadeus, příp. užití mezinárodních účetních standardů.

Výše uvedené kroky provedené v programu AMADEUS³¹ - srovnávací analýzy jsou v praxi pouze základní. Záleží na každé společnosti, zda považuje za vhodné prozkoumat také jiné oblasti, které by mohly mít vliv na srovnatelnost. Dalšími kroky výběru srovnatelných nezávislých společností může být například obdobná výše obratu, počet zaměstnanců, délka aktivity na trhu, dostupnost finančních informací apod. Závěrečným a velmi důležitým krokem je pak tzv. kvalitativní analýza, kterou je již nezbytné provést manuálně a zkoumat text a informace poskytované přímo společnostmi na svých webových stránkách. Každopádně je nezbytné, aby všechny výše uvedené kroky a analýzy byly pečlivě popsány v dokumentaci a řádně zdůvodněny.³²

V diplomové práci se vycházelo z individuálních účetních uzávěrek evropských společností. Z důvodu zachování mlčenlivosti jsou společnosti anonymní.

Pro posuzování bylo celkem 12 srovnatelných společností, které byly podrobeny srovnávací analýze v programu Amadeus, kdy se porovnával provozní zisk v rozmezí od 200 do 1 000 v tis. a provozní náklady od 4 000 do 40 000 tis., z tabulky 1 a 2 ověřovaných společností tak vyplývá, že byly některé společnosti vyloučeny z důvodu, že nesplnily zadaná kritéria a dále, že u některých vybraných společností nebyl dostatek dat pro srovnávání, odlišné funkce- činnosti, nesrovnatelný produkt – jiná výroba.

31 Zdroj: AMADEUS – databáze velkých evropských firem. Databáze firem AMADEUS. Dostupné z www.bvdep.com

32 SEDLÁKOVÁ, M., (2012). Průvodce problematikou převodních cen. Nepublikovaná Interní metodika finanční správy.

Testování vhodnosti metod stanovení převodní ceny, které jsou následně okomentovány v kapitole 7. 3.

Obrázek 6: Ukázka z programu AMADEUS – databáze velkých evropských firem

The screenshot displays the AMADEUS database interface for UNILEVER N.V. The main content area shows the following details:

- Company Name:** Weena 455, 3013 AL ROTTERDAM, NETHERLANDS
- Phone:** +31 10 2174000
- Fax:** +31 10 2174798
- Web site:** www.unilever.com
- Reporting Basis:** Consolidated data
- BvDEP ID number:** NL24051830
- BvDEP account number:** NL24051830C
- ISIN number:** NL0000009355
- VALOR number:** 002560588
- Date of incorporation:** 1927
- Legal form:** Public limited liability company (NV)
- Latest account date:** 31/12/2006
- Account published in:** EUR
- Type of account avail:** Consolidated
- Status:** Active
- Publicly quoted:** Yes
- Main exchange:** Euronext Amsterdam
- Ticker symbol:** UNA
- Operating revenue/Turnover:** 39,642 mil EUR (12 months)
- Market Cap (11/04/2008):** 35,966,414 mil EUR
- PL for period:** 5,015 mil EUR (12 months)
- Employees:** 189,000
- Primary Nace Rev 1.1 code:** 1500 - Manufacture of food products and beverages
- Peer Group:** 1500 VL - (Very large companies)
- No of recorded shareholders:** 78
- No of rec. subsidiaries:** 519
- BvDEP Independence Indicator:** D

Below the main profile, there is a section for **FINANCIAL PROFILE** with a table for consolidated data:

Consolidated data	31/12/2006 12 months thEUR Local GAAP	31/12/2005 12 months thEUR Local GAAP	31/12/2004 12 months thEUR Local GAAP	31/12/2003 12 months thEUR Local GAAP	31/12/2002 12 months thEUR Local GAAP	31/12/2001 12 months thEUR Local GAAP

Zdroj: www.danovasprava.cz

The screenshot displays the corporate ownership structure for UNILEVER N.V. (Country: NL, Nr of shareholders: 78, Nr of subsidiaries: 354). The structure is as follows:

- UNILEVER N.V. (NL24051830C)** is the central entity.
- UNILEVER N.V. is owned by:
 - STICHTING ADMINISTRATIEKANTOOR UNILEVER N.V. (NL42235781)** (Country: NL, Nr of shareholders: n.a., Nr of subsidiaries: 1) - 63.36%
 - ING GROEP N.V. (NL22304)** (Country: NL, Nr of shareholders: 78, Nr of subsidiaries: 3378) - 16.94%
 - VERENIGING AEGON (NL40531114)** (Country: NL, Nr of shareholders: n.a., Nr of subsidiaries: 1) - 23.94%
 - AEGON NV (NL208372)** (Country: NL, Nr of shareholders: 53, Nr of subsidiaries: 860) - 5.11%
 - SELF OWNED** (Country: -) - 8.18%
 - SELF OWNED** (Country: -) - 8.13%
- UNILEVER N.V. is also owned by:
 - BEN & JERRY'S HOMEMADE INC.** (Country: US, Nr of shareholders: 1, Nr of subsidiaries: n.a.) - 100%
 - HANDELMAAATSCHAPPIJ NOORDA B.V. (NL24034390)** (Country: NL, Nr of shareholders: 1, Nr of subsidiaries: 1) - 100%
 - HELENE CURTIS INDUSTRIES, INC.** (Country: US, Nr of shareholders: 1, Nr of subsidiaries: n.a.) - 100%

Zdroj: www.danovasprava.cz

Tabulka 1: Výběr srovnatelných subjektů v databázi

Step	Search: criteria	Values of the criteria	Step result	Search result
1	NACE Rev. 1.1	Primary codes: 721 - Hardware consultancy, 7222 – Other, software consultancy and supply, 723 – Data processing, 725 –	17 204	17 204
2	Region/Country/ Region in Country	Eastern Europe (19),European Union (25)	1 529 630	16 926
3	Independent/ Dependent cos	A+, A, A-	122 171	1 184
4	No of subsidiaries	None	1 269 523	624
5	Operating P/L (tis. CZK)	2003,2002, Min = 1, for all years	382 813	150
6	Operating P/L (tis. CZK)	2004, 2002, Min = 1, for all years	330 154	122
7	Operating P/L (tis. CZK)	2004, 2003, Min = 1, for all years	640 720	122
8	Type of accounts	LF	231 199	0
9	Active/Inactive	Active companies only	1 498 837	0
10	Region/Country/ Region in Country	Russian Federation (RU)	115 944	0
11	Year of incorporation	Up to and including 2000	1 194 553	0
Search Equation: 1 And 2 And 3 And 4 And {5 Or 6 Or 7} And Not 8 And 9 And Not 10 And 11 Total Number of Records selected:				140

Zdroj: Deloitte. (2010). Transfer pricing. Nepublikovaná Interní metodika společnosti Deloitte.

Tabulka 2: Přehled ověřených společností

Název společnosti	Srovnatelná ano/ne	Důvod vyřazení	Provozní zisk údaj v tis. Kč	Celkové provozní náklady v tis. Kč
ABC	Ano		1 000	40 000
DEF	Ne	Funkční odlišnosti v činnostech	257	3 258
GHI	Ne	Nebyl dostatek poskytnutých dat	36 932	558 974
JKL	Ano		233	4 587
MNO	Ne	Nebylo možno srovnat kvůli odlišnosti produktu	5 691	98 745
PQR	Ne	Nedostatek poskytnutých dat	----	----
Celkem srovnatelných společností				12

Vlastní zpracování, Zdroj: Deloitte. (2010). Transfer pricing. Nepublikovaná Interní metodika společnosti Deloitte.

PRAKTICKÁ ČÁST

6 Přístupy daňové správy v oblasti transferových cen. Analýza daňových rizik při dokumentování skupinových transakcí

6.1 Přístupy daňové správy v oblasti transferových cen.

Daňové správy by neměly automaticky podezírat sdružené podniky ze zmanipulování svých zisků. Při absenci tržních sil nebo při přijetí určité obchodní strategie může být skutečně problematické přesně stanovit tržní cenu. Je důležité mít na paměti, že potřeba provést úpravy s cílem přiblížit se co nejvíce obchodům realizovaným na základě principu tržního odstupu vzniká bez ohledu na jakékoliv smluvní závazky dohodnuté stranami týkající se úhrady určité ceny, nebo bez ohledu na úmysl stran minimalizovat daň.

Daňová úprava při použití principu tržního odstupu se tedy nedotkne vlastních smluvních závazků mezi sdruženými podniky pro nedaňové účely a může být vhodná i v případech, kdy neexistuje úmysl minimalizovat daň nebo se daním vyhnout. Posuzování převodních cen by nemělo být zaměňováno za posuzování problémů daňových podvodů či úniků, ačkoliv pravidla týkající se převodních cen mohou být pro takovéto účely užívána.

Pokud převodní ceny nereflektují tržní síly a princip tržního odstupu, mohou být daňové povinnosti sdružených podniků a daňové výnosy hostitelských zemí zkresleny. Proto se členské státy OECD dohodly, že pro daňové účely mohou být zisky sdružených podniků upraveny do té míry, aby byla odstraněna tato zkreslení a tak zajištěno, že je principu tržního odstupu učiněno zadost. Členské státy OECD jsou toho názoru, že přiměřené úpravy je dosaženo zajištěním srovnatelných podmínek obchodních a finančních vztahů, které lze předpokládat mezi nezávislými podniky v obdobných transakcích za obdobných okolností.

Podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky mohou rovněž deformovat jiné než daňové faktory. Takovéto podniky mohou být například vystaveny protichůdným vládním tlakům (v domácí stejně jako v cizí zemi) v oblasti

cel, antidumpingových poplatků a devizové či cenové kontroly. Navíc zkreslení převodních cen může být způsobeno požadavky na hotovostní toky podniku v rámci skupiny NNP. Veřejně vlastněná skupina NNP může pocítovat tlak ze strany akcionářů, aby na úrovni mateřské společnosti vykázala vysokou ziskovost, zvláště pokud se zprávy pro akcionáře nepodávají na konsolidovaném základě. Všechny tyto faktory mohou ovlivnit převodní ceny a částku zisků dosahovaných sdruženými podniky v rámci skupiny NNP.

Nemělo by se předpokládat, že se podmínky vytvořené v obchodních a finančních vztazích mezi sdruženými podniky budou vždy odlišovat od těch, které by vyžadoval otevřený trh. Sdružené podniky v rámci skupin NNP mají někdy výrazný podíl autonomie a často spolu smlouvají, jako kdyby byly nezávislými podniky. Podniky v rámci svých vztahů se třetími stranami i se sdruženými podniky reagují na ekonomické situace vyplývající z tržních podmínek. Například místní manažeři mohou mít zájem na zajištění vykazování dobrých zisků, a proto by nechtěli stanovit ceny, jež by snižovaly zisky jejich vlastních společností. Daňové správy by měly tyto úvahy mít na zřeteli, aby umožnily účelné rozdělení svých zdrojů při výběru a provádění šetření v oblasti převodních cen. Někdy se může stát, že vztah mezi sdruženými podniky může ovlivnit výsledek smlouvání. Proto samotný doklad o tom, že bylo tvrdě smlouváno, není dostačující pro konstatování, že příslušné transakce probíhaly v souladu s principem tržního odstupu³³.

Díky neustávající globalizaci a propojování světa se společnosti čím dál častěji dostávají do situace, kdy obchodují přeshraničně i vnitrostátně s vlastními dceřinými společnostmi a dostávají se tak do problému správně stanovené převodní ceny, která se v současné době stává jednou z nejvíce diskutovaných oblastí daňového systému ve státech EU.

Také v České republice finanční správa považuje převodní ceny za hlavní způsob, kterým si podniky neoprávněně snižují zdanění v oblasti přímých daní. Odhady škod pro státní rozpočet se různí, ale shodují se na částkách v řádech miliard korun.

Proto se transferové (převodní) ceny dostávají do stále většího zájmu finanční správy. Transakce v rámci nadnárodní společnosti se stává stále důležitější v podnikání

33 ROHÁČEK, M. (2007). Převodní ceny. [online]. Daně a právo v praxi. 2007/8 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=\\$issue=1142](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=$issue=1142)

po celém světě. Všechny transakce mezi spřízněnými stranami jsou ovlivněny českým právním řádem, který se nedávno stal výrazně přísnější.

Pro daňové účely ceny sjednané mezi spojenými osobami, musí splňovat definici principu tržního odstupu, a tyto ceny jsou často předmětem daňové kontroly prováděné speciálním finančním úřadem (dále jen „SFÚ“).

Finanční správa se více zabývá posouzeními předloženými nadnárodními podniky v souvislosti se správně stanovenou převodní cenou a SFÚ provádí více daňových kontrol nejen v oblasti převodních cen, ale i běžnou kontrolu daně z příjmů právnických osob – viz tabulky 3 a 4.

Tabulka 3: Závazná posouzení transfer pricing (APA)

Rok	Podaná závazná posouzení	Vyřízená podaná závazná posouzení	Nevyřízená závazná posouzení	Zpětvzetí závazné posouzení	Závazná posouzení v řešení
2006	12	3	6	3	0
2007	10	9	1	0	0
2008	13	4	6	3	0
2009	25	16	5	2	2
2010	21	15	5	0	1
2011	16	11	5	0	0
2012	24	17	6	0	1
2013	30	12	1	2	15
2014	5	0	0	0	5
Celkem	156	87	35	10	24

Vlastní zpracování, Zdroj: www.financnisprava.cz

Tabulka 4: Převodní ceny v ČR – výsledky kontrolní činnosti

Rok	Počet provedených kontrol	Zvýšení základu daně v Kč	Sazba daně v %	Doměřená částka v Kč	Snížení daňové ztráty
2009	139	148 969 000	20	50 439 000	801 471 000
2010	221	365 307 000	19	90 998 000	64 856 000
2011	314	310 415 000	19	169 663 000	816 315 000
2012	216	93 478 566	19	20 452 773	14 500 633
2013	282	336 386 414	19	71 759 104	131 267 918

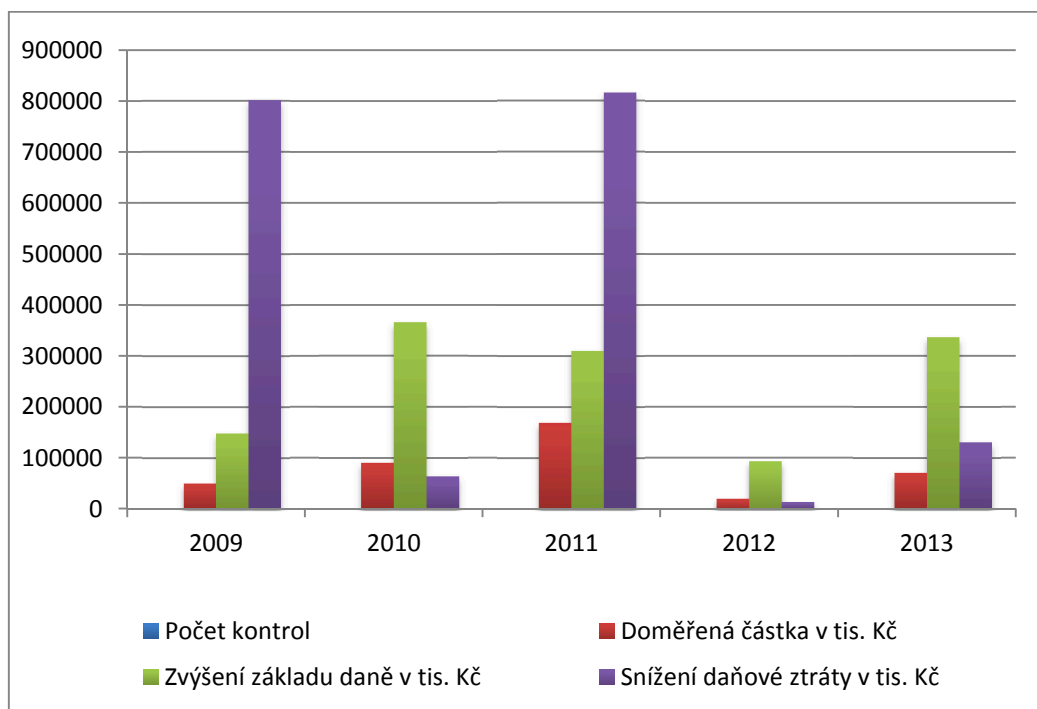
Vlastní zpracování, Zdroj: www.financnisprava.cz

Hlavním rozdílem mezi kontrolou převodních cen v minulosti a dnes je, že finanční úřady vyžadují daleko detailnější informace k transakcím ve skupině – tj. nejen

k ročním vyrovnáním v rámci skupiny (tzv. transfer pricing adjustments) či fakturovaným službám, ale i ke zbožovým transakcím.

Důsledky za nesprávně stanovené převodní ceny je daňová povinnost a sankce, uvedené výsledky z kontrol převodních cen - viz graf 1.

Graf 1: Přehled kontrolní činnosti – kontroly převodních cen



Vlastní zpracování, Zdroj: www.financnisprava.cz

Dalším důkazem můžou být například nedávné změny v ZDP, které přímo míří na problematiku převodních cen. V této problematice výrazně mění zažitou praxi, například plánované novinky od roku 2015 s účinností již u přiznání za rok 2014 v příloze k přiznání k dani z příjmů právnických osob – viz příloha 1. Tuto povinnou přílohu, bude vyplňovat právnická osoba, která splní alespoň jedno z těchto kritérií: Bude vykazovat aktiva vyšší než 40 mil. Kč, bude vykazovat čistý obrat vyšší než 80 mil. Kč, nebo bude průměrný přepočtený stav zaměstnanců větší než 50 a za dalšího předpokladu, že: se uskutečnila transakce se spojenou osobou se sídlem v zahraničí, vykázala v daňovém přiznání ztrátu a současně uskutečnila transakci se spřízněnou osobou, je držitelem příslibu investiční pobídky a uplatňuje slevu na dani podle § 35a a § 35b ZDP a současně uskutečnila transakci se spřízněnou osobou.

V povinné příloze k daňovému priznání k dani z příjmů právnických osob v souvislosti s převodními cenami bude daňový subjekt muset podrobněji zobrazovat vztahy mezi spojenými osobami, tj. popisovat v přehledech provedených transakcí se spojenými osobami, týkající se výnosu (prodeje) u dlouhodobého majetku nehmotného, hmotného, finančního a zásob materiálu, výrobků a zboží. Dále přehled výnosů a nákladů za provedené služby, licenční poplatky, úroky a ostatní transakce se spojenými osobami, výplaty nebo přijetí podílů ze zisku, poskytnutí nebo přijetí bezúplatného plnění a stav dlouhodobých a krátkodobých pohledávek a závazků se spojenými osobami.³⁴

6.2 Analýza daňových rizik při dokumentování skupinových transakcí.

V oblasti převodních cen jsou rizika, která se musí identifikovat, vyhodnotit a uvést v dokumentaci. Z vyhodnocených rizik použít pak jen ty podklady, ze kterých vychází správné stanovení převodní ceny.

Rizika, týkající se převodních cen, je třeba s ohledem na případné důsledky řádně identifikovat. Jedná se hlavně o:

- **Identifikace subjektů**, mezi nimiž probíhají významné transakce, zda nejsou transakce ztrátové a celková informace o skupině (při popisu vnitroskupinových služeb, které jsou předmětem tohoto sdělení, není nezbytné analyzovat v dokumentaci aktivity celé skupiny, pouze bude podán komentář k činnostem jednotlivých zainteresovaných společností ve vazbě na poskytované vnitroskupinové služby).
- **Srovnávací analýzu**, za účelem stanovení výše tržního rozpětí a správně stanovené metody a výše převodních cen pro transakce se spřízněnými osobami, zda se neodlišuje od cen použitých při transakcích s nezávislými osobami, transakce uskutečňované s korporacemi z tzv. daňových rájů,
- **Analýza trhu** (definice tržních podmínek a cenová politika v daném odvětví a ve vztahu k příslušnému segmentu druhu vnitroskupinových služeb),
 - poskytování manažerských služeb nebo další služby s nejasnou podstatou a nedostatečnou nebo žádnou dokumentací

³⁴ www.financnisprava.cz

- existují-li pravidla pro statutární a manažerské účetnictví
- dlouhodobě vykazovanou ztrátu subjektu
- transakci se spřízněnými osobami, které jsou ztrátové a dochází k významným změnám v ziskovosti
- účtování ke konci období o jednorázové cenové úpravě
- vykazování nepřiměřené úrokové míry u existujících půjček

Účelem rizikové analýzy je posoudit, jakou míru rizik nesou subjekty zúčastněné na sledované transakci. Rozložení rizika mezi zúčastněné subjekty má významný vliv na určení způsobu stanovení ceny. Konkrétní rozložení rizik závisí na nastavení smluvních podmínek. Podnik, který podstupuje nejvyšší riziko, má mít za toto riziko nejvyšší prémii – zisk.

- **Tržní riziko** - určení subjektu, který v řízené transakci nese tržní riziko, je zásadní pro výběr vhodné metody stanovení převodní ceny a stanovení ziskovosti. Odvíjí se od pohybů cen na trhu, je ovlivněno vývojem na straně poptávky nebo nabídkovými šoky. Postihuje všechny společnosti na trhu. V konečném důsledku může vyústit v pokles poptávky po produkci nebo růstem vstupů do výroby.
- **Riziko nesplacení závazků** - vzniká za situace, kdy zboží nebo služby jsou poskytovány zákazníkům dříve než platby zákazníků za jejich dodání. Zpravidla bývá smluvně upraveno formou úroků z prodlení z nezaplacení dohodnuté odměny.
- **Riziko nedodání produktu** - souvisí s produkční kapacitou společnosti a její schopnosti dostát smluvním závazkům. Zpravidla bývá smluvně upraveno formou úroků z prodlení z nedodání sjednaného produktu.
- **Riziko ztráty zaměstnanců** - jeho posouzení je relevantní zejména v případě, kdy podnikání společnosti závisí na know-how několika klíčových zaměstnanců (zejména těch, jež společnosti poskytují vysoce specializované služby). Jestliže společnost ztratí své klíčové zaměstnance, není schopna dodat smluvené služby (riziko nedodání produktu)

- **Riziko směnných kurzů** - riziko směnných kurzů dopadá na účastníky transakce v případech, kdy je odměna za uskutečnění transakce sjednána v měně jiné, než ve které účastníci běžně obchodují či platí své zaměstnance.
- **Přepravní riziko** - představuje zodpovědnost za zboží v době jeho přepravy. Zpravidla bývá smluvně upraveno pomocí pravidel INCOTERMS.
- **Riziko zásob** - vyplývá z právního vlastnictví skladovaného zboží.³⁵

³⁵ www.financnisprava.cz

7 Komparace a vyhodnocení jednotlivých metod transferových cen na úrovni daňové správy.

7.1 Komparace převodních cen.

Porovnání některých základních aspektů převodních cen ve vybraných státech a úprava v jednotlivých státech je často natolik specifická, že přímé porovnání bez hlubší analýzy a znalosti místní legislativy není možné. Obecně ovšem informace níže můžou poskytnout rámcový přehled o tom, jakým způsobem vypadá úprava převodních cen v jednotlivých státech.

Vybrala jsem si pro porovnání Českou republiku a Rakousko. Státy jsou vybrány s ohledem na svou velikost, různorodost a možnost vyhledání relevantních informací.

7.1.1 Rakousko

V Rakousku Ministerstvo financí (dále jen „MF“) vydalo v souvislosti s převodními cenami:

- Zákon o dani z příjmů právnických osob z roku 1988 (dále jen „ZDP“) a to ustanovení § 6 (6) a § 8 ZDP
- Federální daňový řád (dále jen „FTC“) a to Sekce 124, 131 a 138 FTC a § 118 FTC týkající se jednostranných dohod

Ministerstvo financí vydalo příslušné předpisy a rozhodnutí související s převodními cenami:

- Směrnice o převodních cenách (BMF-010221/2522-IV/4/2010, 28. října 2010)
- Daň z příjmu - pokyny 6.13.3, 2511-2513
- Daň z příjmů - pokyny 14.8.2, 1147
- Ministerské vyhlášky AÖF č. 114/1996 Sb., 122/1997 Sb., 155/1998 a 171/2000
- Několik stanovisek vydalo MF týkající se vybraných problémů k převodním cenám

Jako členská země OECD Rakousko uznává Směrnici OECD o převodních cenách. Tudíž dle této směrnice je princip tržního odstupu zakomponován v rakouském daňovém právu. Kromě Směrnice OECD, daňové úřady Rakouska sledují zprávy

OECD týkající se přidělování zisků stálým provozovněm, které v současné době nejsou plně použitelné, vzhledem k stávajícímu obsahu smlouvy o zamezení dvojího zdanění Rakouska.

Rakouské směrnice o převodních cenách byly vydány v podobě ministerské vyhlášky. Jsou závazné pro rakouské daňové úřady, ale nejsou závazné pro rakouské soudy nebo daňové poplatníky.

Na základě pokynů OECD a rakouské směrnice o převodních cenách MF přijímá metody CUP, RPM, COST+, TNMM a rozdělení zisku. MF provedené aktualizace kapitol I až III směrnice OECD v roce 2010, týkající se, metod stanovení převodních cen upravila i ve svém daňovém právu. Všechny metody jsou si rovny, lze použít nyní i metodu TNMM i metodu rozdělení zisku. Podle rakouské směrnice o převodních cenách, je nejlepší ta metoda, která poskytuje nejvyšší míru jistoty pro správné stanovení převodní ceny a proto musí být vybrána.

V současné době v Rakousku neexistují žádné zvláštní sankce za špatné stanovení převodních cen. Pokud se zdanitelný příjem zvýší z důvodu, že není splněno kritérium tržního odstupu, daňově neuznatelné úroky z prodlení ve výši dvou procentních bodů nad základní sazbu (zveřejněno Evropskou centrální bankou) jsou uvaleny na jakýkoliv další rok plateb daně z příjmů po maximální dobu 48 měsíců. Neexistující nebo nedostatečná dokumentace převodních cen nemusí vést k určité sankci. Nicméně, nedostatečná dokumentace zvyšuje riziko, že daňové úřady budou považovat transakci jako nekompatibilní s kritériem tržního odstupu a je tak zvýšené riziko úpravy převodních cen (veškeré úpravy se vypočítají podle odhadu). Daňový úřad vypočte úrok z prodlení a platby daně z příjmů se stanou splatnými na další rok.

Rakouská směrnice o převodních cenách jasně uvádí, že existuje povinnost připravit dokumentaci v oblasti převodních cen, na základě obecných ustanovení FTC, týkajících se vedení účetnictví, vedení záznamů a požadavků na zveřejnění pro daňové účely. Pokud jde o obsah a rozsah dokumentace, musí být v souladu s požadavky na dokumentaci podle pokynů OECD (zejména podle kapitoly V, VIII a IX). Podle zveřejněného stanoviska MF, dokumentace k převodním cenám by měla být sestavena v souladu s Kodexem chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v Evropské unii a musí být připravena v úředním jazyce Rakouska, kterým je němčina a musí být k dispozici v době, kdy je podáváno daňové přiznání. Proto by dokumentace měla být na žádost správce daně poskytnuta, což je obvykle

během daňové kontroly. Vzhledem k jasnému prohlášení obsaženému v rakouské Směrnici o převodních cenách, požadavek na přípravu dokumentace v oblasti převodních cen, podávání v kratších termínech se pravděpodobně stane normou v budoucnu.

Promlčecí lhůty na úpravu převodních cen jsou obvykle šest let od konce kalendářního roku, v němž příslušný fiskální rok končí. Funkční období může být prodlouženo až na deset let.

Žádné konkrétní zveřejnění převodních cen v ročním daňovém přiznání není nutné. V případě daňové kontroly se požaduje popis hlavních transakcí i všech smluv se spřízněnými stranami a rovněž dokumentace převodních cen. V rostoucím počtu případů převodních cen je diskutován dotazník.

Daňové orgány pravidelně přezkoumávají transakce se spřízněnými stranami a účtované převodní ceny. Je snaha o zvýšení povědomí o problémech převodních cen mezi daňovými auditory. Obecně platí pravděpodobnost, že bude více ročních daňových kontrol a bude přezkoumáno více převodních cen a jejich metodologie.

Na základě ustanovení § 118 FTC, je možné požádat o jednostranné závazné rozhodnutí (dále jen „APA“), vydané příslušným finančním úřadem na problematiku převodních cen. Poplatek za takové jednostranné APA představují částky až 20.000 EUR. Za zvláštních okolností je možné požádat rakouské daňové orgány k účasti na jednáních o bilaterální APA na základě článku 25 Smlouvy o příslušných zamezeních dvojího zdanění.³⁶

7.1.2 Česká republika

V České republice Ministerstvo financí (dále jen „MF“) vydalo v souvislosti s převodními cenami:

- Zákon o daních z příjmů § 23 (7) - princip tržního odstupu, a § 38nc - APA rozsah a postupy, některá ustanovení zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

Ministerstvo financí vydalo příslušné předpisy a rozhodnutí související s převodními cenami:

36 EY. (2013). Převodní ceny globální referenční příručka, Rakousko. [online]. In EY portál. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2013-Transfer-pricing-global-reference-guide---Austria>

- Pokyn D - 332 se zabývá uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky v souladu se Směrnicí OECD.
- Pokyn D - 333 popisuje požadavky, týkající § 38nc zákona o daních z příjmů a připomínky na principech závazných posouzení.
- Pokyn D - 334 uvádí požadavky na očekávaný rozsahu dokumentace metodiky převodních cen, dohodnuté mezi propojenými osobami v souladu s kodexem chování pro Dokumentaci převodních cen mezi sdruženými podniky v EU.

Česká republika plně akceptovala postupy a pokyny uvedené ve Směrnici OECD a převzala je do daňové praxe, kde MF vydalo pokyny řady D a pokyny GFŘ pro převodní ceny. MF se řídí pokyny OECD. Využití metod založených na ziskovém principu, je přípustné, pokud je opodstatněné.

Neexistují žádné specifické sankce v oblasti převodních cen. Obecně platí, že ze strany finančního úřadu jsou podle § 251 daňového řádu penále ve výši 20%, je-li daň zvyšována oproti poslední známé daňové povinnosti nebo 1% je-li snižována daňová ztráta. Úrok z prodlení podle § 252 daňového řádu odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14% bodů platných pro 1 den příslušného kalendářního pololetí, a uplatní se maximálně po dobu pěti let.

V současné době je na uvážení MF, zda dojde ke snížení sankcí daňového subjektu, ale jen do určité výše.

Neexistují žádné zákonné požadavky na dokumentaci k převodním cenám. Finanční úřad má velký prostor pro uvážení při rozhodování o tom, jaká úroveň a povaha dokumentace je dostačující. V průběhu daňové kontroly v rámci důkazního řízení může finanční úřad požádat o dokumentaci, která odůvodňuje uskutečněné transakce a způsob tvorby převodních cen, informace o skupině podniků, o obchodních vztazích, další okolnosti, které mají vliv na obchodní vztahy a způsob tvorby převodních cen.

Lhůtou pro předložení požadované dokumentace může být 15 nebo 30 dní poté, co je žádost doručena daňovému poplatníkovi.

Platí zde obecná promlčecí lhůta. S účinností od 1. ledna 2011 limit stanovený daňovým řádem je tři roky od konce lhůty pro podání přiznání ve zdaňovacím období, v němž vznikla povinnost. Nejdéle však 10 let.

Daňová správa přijala globální přístup. Předměty kontroly jsou vybírány na základě komplexních kritérií a převodních cen - nehmotný majetek, licenční poplatky a poplatky za služby jsou považovány za nejpravděpodobnější oblast pro otázky převodních cen. Převodní ceny a transakce se zeměmi v daňových rájích jsou pečlivě přezkoumávány. Kontrola převodních cen se jen zesílí. MF režírovalo daňové orgány, aby se zaměřily zejména na oblasti převodních cen. Kromě toho MF vytvořilo specializované sekce, které mají odborníky, určené ke kontrole převodních cen.

Závazné posouzení APA bylo založeno v souladu s ustanovením § 38nc ZDP, s účinností od 1. ledna 2006. Na žádost daňového poplatníka, správce daně rozhodne, zda daňový poplatník zvolil správnou metodu tvorby převodních cen. Závazné posouzení může být vydáno pouze na transakce účinné v určitém zdaňovacím období, nebo že budou účinné v budoucnosti. Je možné požádat o závazné posouzení obchodních vztahů, které již byly postiženy daňovou povinností.³⁷ V souladu s daňovým řádem platí, že by měl správce daně vydat rozhodnutí ve lhůtě šesti měsíců a daňový poplatník by měl za vydané závazné posouzení zaplatit 10.000 Kč.

7.1.3 Porovnání daňové správy Rakouska a České republiky

Při porovnání přístupu daňových správ Rakouska a České republiky k problematice převodních cen lze konstatovat, že oba státy vycházejí ze Směrnice OECD a řídí se jejími pokyny. Rakousko i Česká republika tak mají v souladu se Směrnicí OECD problematiku převodních cen („princip tržního odstupu“, metodiku stanovení převodních cen, dokumentaci, závazné posouzení apod.) zakotvenu ve vlastních zákonech, pokynech, směrnících.

Daňová správa Rakouska využívá tzv. horizontální monitoring daňových subjektů. Horizontální monitoring v Rakousku je poměrně nový trend dodržování daňových předpisů, který umožňuje spolupráci v reálném čase mezi daňovým subjektem a daňovým orgánem. Právní základ pro horizontální sledování lze nalézt v § 143 a 144 rakouského daňového zákoníku (dále jen „BAO“) stejně jako v § 147 a násl. v BAO. Horizontální monitoring se zaměřuje na odstranění nebo snížení nákladových položek.

³⁷ EY. (2013). Převodní ceny globální referenční příručka, Česká republika. [online]. In EY portál. [cit. 2014-10- 23]. Dostupné z: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2013-Transfer-pricing-global-reference-guide---Czech-Republic>

Řešení daňových problémů během intenzivního auditu je nutné uplatnit v okamžiku, kdy se objeví a ne s několikaletým zpožděním. V nejlepším případě jsou všechny daňové otázky řešeny v souladu s pracovními úřady. V Rakousku byl pilotní projekt v horizontálním sledování zahájen v roce 2011. Každý rakouský podnik je oprávněn účastnit se pilotního projektu a po přijetí do projektu musí zveřejnit svůj systém vnitřní daňové kontroly, který je základem pro budoucí spolupráci.

Popis vnitřního kontrolního systému by měl obsahovat popis interně řešené daňové problematiky, probíhajících daňových sporů, předběžných cenových dohod, pokynů skupiny a pokynů tvorby převodních cen. Na základě údajů uvedených ve vnitřním kontrolním systému - horizontálním monitoringu se sledují a identifikují kritické otázky, které jsou a mají být dále sledovány a kontrolovány v úzké spolupráci.³⁸

Daňová správa České republiky neprovádí horizontální monitoring, ale v budoucnu by mohla být zahájena spolupráce s daňovými subjekty, které používají převodní ceny při svých transakcích v důsledku jejich sledování daňovou správou. Daňová správa České republiky používá dotazníky (č. 1 - Obecný přehled o transakcích uskutečňovaných v rámci spojených osob/ nadnárodní skupiny podniků, č. 2 - Informace o výrobních obchodních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí, č. 3 - Informace o distribučních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí, č. 4 - Nesené náklady, marketing a licenční poplatky, č. 5 - Informace o dočasných (vyslaných) pracovnících, č. 6 - Informace k půjčkám ve vztahu ke spojeným osobám), které v průběhu daňové kontroly převodních cen vyplní daňový subjekt.

Tyto dotazníky pak správci daně poskytují konkrétní informace, např. o společnosti, výrobním procesu, o uskutečněných transakcích v souvislosti s převodními cenami, o distribuci, o marketingu, nákladech, licenčních poplatcích, o vyslaných pracovnících, o půjčkách atd. – viz příloha č. 2.

38 STARINGER, C., & GLÄSER, L: Base erosion, Profit shifting: Austria [online]. Transfer Pricing Forum [cit. 2014-11-05]. Dostupné z: <http://www.bna.com/base-erosion-profit-n17179874202/>

7.2 Judikatura v oblasti převodních cen

V oblasti převodních cen hraje judikatura poměrně velkou roli. Neboť daňový subjekt v České republice nemá k dispozici podrobnou zákonnou úpravu, ale jen nezávazné pokyny a správní praxi, kterou vytvořila daňová správa. V praxi se tak často může setkávat s případy, kdy subjekt neví, jak by měl v daném případě postupovat. A proto rozhodnutí soudů tak představují určitá vodítka, která daňovým subjektům mohou pomoci při zvolení správné metody a správné nastavení převodních cen. Daňovému subjektu se zvyšuje míra jistoty, jaká stanoviska bude zaujímat daňová správa, a případně, jaká rozhodnutí budou soudy vydávat, v případech týkajících se oblasti nastavení převodních cen.

Problematikou převodních cen se zabývá nejen česká judikatura, ale i zahraniční judikatura a judikatura Soudního dvora Evropské unie. Vzhledem k rozsáhlosti problematiky převodních cen budou vybrány judikáty z České republiky.

7.2.1 Nejvyšší správní soud České republiky

Judikátů zabývajících se problematikou převodních cen v poslední době přibývá, řeší se již na úrovni Krajských soudů až po úroveň Nejvyššího správního soudu. Na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu jsou evidovány rozsudky, které souvisejí s převodními cenami, např. stanovení výše převodní ceny, ceny obvyklé, prokazování nastavení ceny při transakcích se spojenými osobami, spojené osoby, nesrovnatelnosti při stanovení ceny převodní a ceny obvyklé v souvislosti s § 23 odst. 7 ZDP. Zde jsem vybrala některé rozsudky Nejvyššího správního soudu dle jednacích čísla:

8 Afs 72/2007 – 65 ze dne 11. 7. 2008 tento rozsudek řešil výši odměny za ručení při poskytnutí úvěru a cenu sjednanou mezi spojenými osobami a cenou obvyklou.

8 Afs 80/2007 – 105 ze dne 31. 3. 2009 tento rozsudek řešil cenu obvyklou, kterou je třeba stanovit intervalem, nikoliv jedním číslem nelze použít aritmetický průměr.

2 Afs 42/2008 - 62 ze dne 23. 4. 2009 tento rozsudek řešil překlasifikaci úrokových příjmů z úvěru na podíly ze zisku.

7 Afs 74/2010 – 81 ze dne 27. 1. 2010 tento rozsudek řešil dokazování, kdy správce daně musí být schopen prokázat všechny podstatné parametry, za nichž byla cena mezi spojenými osobami sjednána.

5 Afs 34/2012 – 65 a **5 Afs 35/2012 – 46** ze dne 22. 3. 2013 tyto rozsudky řešily podhodnocení ceny za pronájem nemovitostí jinak spojenými osobami při úpravě základu daně podle § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

1 Afs 99/2012 – 52 ze dne 13. 3. 2013 tento rozsudek řešil dokazování, kdy správce daně musí být schopen prokázat nesoulad převodních cen s principem tržního odstupu, ale v případě podaného dodatečného přiznání je to na daňovém subjektu.

1 Afs 101/2012 – 31 ze dne 23. 1. 2013 tento rozsudek řešil dokazování, kdy daňový subjekt neunesl důkazní břemeno při transakci mezi spojenými osobami, ale přesto musí dostat dostatečný prostor zjištěný rozdíl mezi sjednanými a obvyklými cenami doložit a prokázat převodní ceny, metodu srovnatelnosti metoda COST +.

2 Afs 71/2012 - 87 ze dne 28. 3. 2013 tento rozsudek řešil překlasifikaci úrokových příjmů z úvěru na dividendy, kdy dle čl. 10 Ústavy a § 37 ZDP má SZDZ přednost před vnitrostátní úpravou a proto nelze aplikovat § 22/1 písm g) bod 3 ZDP a úrokové příjmy z úvěrů budou zdaněny dle čl. 11 SZDZ.

7 Afs 47/2013 – 30 ze dne 13. 6. 2013 tento rozsudek řešil nákup zboží a služby daňovým subjektem za cenu převyšující cenu obvyklou.

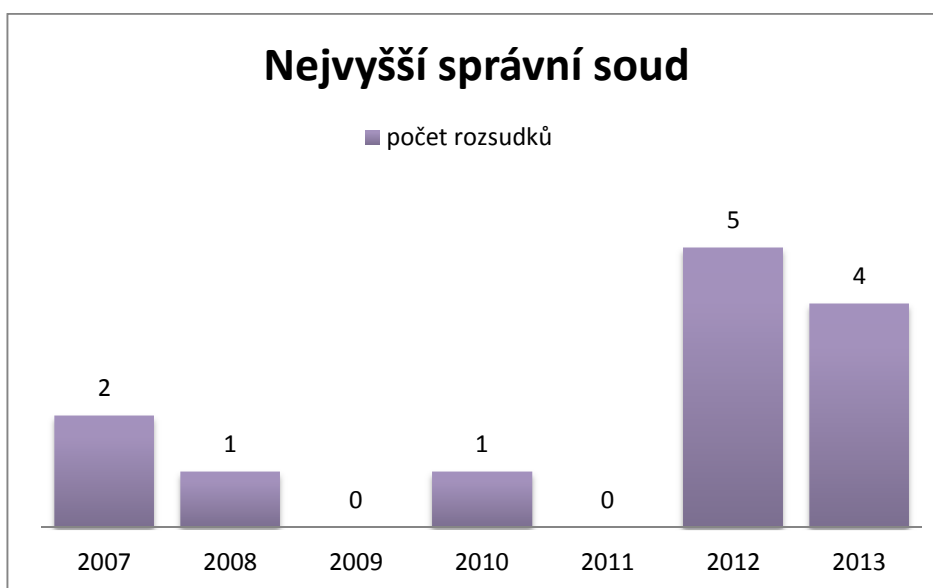
7 Afs 48/2013 – 31 ze dne 13. 6. 2013 tento rozsudek řešil nadhodnocení ceny za reklamu v řetězci firem.

1 Afs 67/2013 - 28 ze dne 22. 8. 2013 tento rozsudek řešil úroky z úvěru. Pro daňové účely nelze uznat zejména úroky z úvěrů a půjček, u nichž je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi.

7 Afs 86/2013 - 21 ze dne 31. 10. 2013 tento rozsudek řešil ohodnocení znaleckého posudku s víceúčelovým stanovením rozdílu oproti ceně obvyklé. Takový způsob ohodnocení znaleckého posudku, předloženého daňovým subjektem, není přípustné.

Následující graf 2 graficky neznázorňuje všechny rozsudky Nejvyššího správního soudu související s problematikou převodních cen, ale vyplývá z něj, že počet rozsudků má vzrůstající tendenci, i když v roce 2013 byl mírný pokles oproti roku 2012.

Graf 2: Rozsudky Nejvyššího správního soudu



Vlastní zpracování, Zdroj: www.nssoud.cz

Judikatura Nejvyššího správního soudu se věnuje především základním aspektům a institutům nastavení převodních cen. Většina ze zkoumaných judikátů se více či méně dotýká způsobu určení ceny obvyklé, povinnosti prokazovat soulad s cenou obvyklou a principem tržního odstupu, dokazování správcem daně či daňovým subjektem, uskutečnění transakcí spojených osob, především za účelem snížení základu daně, prokázání způsobu stanovení převodních cen.

I ze systematiky a zaměření judikatury Nejvyššího správního soudu lze tak dle mého názoru dovést, že převodní ceny se teprve v poslední době dostávají do popředí zájmu daňových správ. Předpokládám, že lze v budoucnu očekávat nárůst případů řešených soudy i postupný nárůst složitosti takových případů, kdy daňové správy budou schopny vnitropodnikové transakce lépe posuzovat a zpochybňovat tak i složitě vystavěné konstrukce, ať již sjednané za účelem snížení celkové daňové zátěže či z praktických obchodních důvodů.³⁹

³⁹ ČECH, P. Převodní ceny mezi spojenými osobami a jejich problematika. Praha 2012/2013. 85 s., Diplomová práce, Universita Karlova, Právnická fakulta, Vedoucí diplomové práce JUDr. Petr Novotný, Ph.D.

7.3 Vyhodnocení jednotlivých metod transferových cen na úrovni daňové správy.

7.3.1 Metody nastavení převodních cen a jejich využití

Obecně lze konstatovat, že všechny metody stanovení převodních cen, které identifikuje Směrnice OECD, většina států nějakým způsobem uznává a řídí se jimi. Úprava metod nastavení převodních cen se v rámci jednotlivých států velmi liší. Část států inkorporovala jednotlivé metody přímo do své legislativy, tedy použití vybraných metod je závazné. Další skupinou jsou státy, které rozeznávají jednotlivé metody na základě nezávazných pokynů a doporučení, jako například Česká republika.

Jednotlivé metody stanovení převodních cen, kdy předpokladem aplikace tradičních transakčních metod je znalost srovnatelných ziskových marží a nezávislých cen a předpokladem aplikace tradičních ziskových metod je znalost realizovaného čistého zisku v rámci řízené transakce. Následující tabulka 5 vyjadřuje shrnutí, jak jednotlivé metody používat, co a jak srovnávat.

Tabulka 5: Přehled metod stanovení převodních cen“ (dle Směrnice OECD)

	Metoda	Co v metodě srovnávat	Kdy metodu použít	Jak metodu použít
Tradiční transakční metody	CUP metoda srovnatelné nezávislé ceny	Výkon by měl být stejný nebo podobný	Převod běžného zboží a služeb	Převodní cena je cena zboží nebo služeb v nezávislé transakci (s možnými úpravami)
	RPM metoda ceny při opětovném prodeji	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na výkony, k nimž podnik nepřidává žádnou podstatnou hodnotu	Převodní cena je stanovena tak, aby sdružený podnik dosáhl stejného zisku, jakého by dosáhl nezávislý podnik
	COST+ metoda nákladů a přírážky	Výkon by měl být zhruba srovnatelný	Aplikuje se na převod nedokončené výroby nebo převod služeb	Převodní cena je stanovena tak, že k nákladům se připočte přiměřená zisková přírážka

Transakční ziskové metody	PROFIT SPLIT transakční metoda rozdělení zisku	Obvykle se srovnání neprovádí	Aplikuje se, když jsou transakce mezi sdruženými podniky velmi provázané	Přidělení zisku je založeno na rozdělení funkce mezi sdruženými podniky navzájem
	TNMM transakční metoda čistého rozpětí	Transakce by měla být zhruba srovnatelná	Aplikuje se tam, kde z důvodu rozdílu ve výkonech a trzích nelze nalézt srovnatelnou cenu	Převodní cena je odvozena od čistého rozpětí, které uskutečňuje nezávislý podnik, a to ve vztahu k přiměřenému základu (náklady, tržby, apod.)

Vlastní zpracování, Zdroj: RYLOVÁ, Z., (2009). Mezinárodní dvojí zdanění, 3.vyd. Olomouc: Anag,

7.3.2 Případy z praxe daňové správy související s jednotlivými metodami stanovení převodní ceny

Lze uvést několik případů z praxe daňové správy v souvislosti s metodami stanovení převodní ceny, tj. tradičními transakčními metodami, transakčními ziskovými metodami, závaznými posouzeními a s jejich důsledky. V souvislosti s porušením mlčenlivosti, budou některé údaje vynechány jako např. identifikace subjektu, období atd.

7.3.3 Případy z praxe daňové správy související s jednotlivými tradičními transakčními metodami stanovení převodní ceny CUP, RPM a COST+.

Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP), která srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby, poskytované v řízené transakci, s cenou účtovanou za majetek nebo služby, poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci, za srovnatelných okolností, k této metodě byl vybrán z daňové praxe následující případ.

Byla provedena kontrola daně z příjmů právnických osob u akciové společnosti, jejíž činností je výroba, obchod a služby, zejména nákup a prodej sladkovodních ryb, které prodával mimo jiné i společnosti se sídlem na Slovensku, se kterou byl kapitálově spojenou osobou, za ceny, které byly nižší než ceny, za které prodával ryby nezávislým odběratelům, a proto byla kontrola zaměřena na kontrolu převodních cen.

V průběhu daňové kontroly bylo zjišťováno, z jakých důvodů byla prodejní cena, respektive dosažená marže, u spojené osoby nižší než marže dosažená při prodeji

ryb nezávislé osobě se stejným objemem prodaných ryb. Daňový subjekt uvedl, že výši marže ovlivňuje druh ryby, kategorie, kvalita a období, dále i zdravotní stav ryb, teplota a kapacita sádek a dále i lokalita, kam je zboží prodáváno.

Při daňové kontrole bylo snahou nalézt co nejvíce srovnatelné podmínky trhu, porovnáváním nejprve prodejní ceny dosaženou u nezávislých slovenských odběratelů s cenou, za kterou byly prodávány ryby sdruženému podniku na Slovensku. Jelikož byly zjištěny rozdíly v prodejní ceně, byl vyzván kontrolovaný subjekt k doložení těchto rozdílů. Pro zjišťování převodní ceny byla použita tradiční transakční metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP). Daňový subjekt se k tvorbě jednotlivých cen vyjádřil, a mimo jiné uvedl, že pokládá posuzované obchodní transakce za nesrovnatelné z důvodu, že dodávky spojené osobě jsou dodávkami pro distributora, zatímco dodávky ostatním slovenským odběratelům jsou dodávkami pro konečného spotřebitele. V průběhu daňové kontroly byla akceptována připomínka daňového subjektu a provedena nová srovnávací analýza a na základě ní zjišťována prodejní cena u odběratelů, kteří vykonávají stejné funkce jako sdružený podnik. Odklonil se od slovenského trhu, neboť vyšlo najevo, že sdružený podnik svými dodávkami pokrývá 70% tohoto trhu a je proto nemožné najít nezávislého odběratele. Daňová kontrola se proto soustředila na nezávislé distributory, členy EU, kteří nakupují od daňového subjektu stejný druh ryby, ve stejné kvalitě, v obdobném množství a ve shodných obdobích. Použitá metoda nezávislé srovnatelné ceny, vyžaduje vysokou míru srovnatelnosti, co do charakteru předmětného zboží či služby, funkcí a rizik, které zúčastněné subjekty přejímají.

Na základě výše uvedeného bylo při daňové kontrole vybráno několik distributorů, kteří nakupovali od daňového subjektu ryby za stejných nebo obdobných podmínek jako spojená osoba. Prodejní cenu ryb u vybraných distributorů za jednotlivá období uvedl do tabulky a toto rozpětí cen představovalo cenu stanovenou na principu tržního odstupu, tedy cenu, kterou si mezi sebou sjednaly nezávislé osoby. Z tohoto rozpětí byla zvolena jako cena obvyklá, prodejní cena dosažená německým odběratelem, který se objemem nakoupených ryb nejvíce blížil objemu, který byl dodán sdruženému podniku. Tato prodejní cena se pohybovala v jednotlivých obdobích, buď na spodní hranici rozpětí, nebo při její spodní hranici.

V tomto případě, kdy daňový subjekt prodává tentýž produkt nejen sdruženému podniku, ale i nezávislému podniku, je metoda CUP zvláště spolehlivá. Kontrolovaný subjekt byl vyzván k doložení rozdílu mezi cenou obvyklou, která byla fakturovaná

nezávislému subjektu a cenou fakturovanou sdruženému podniku. Tento rozdíl byl zjištěn z rozdílu mezi prodejními cenami nezávislého a závislého subjektu ve vazbě na množství prodaných ryb. Daňový subjekt v odpovědi na výzvu rozdíl v prodejních cenách uspokojivě nedoložil a stejně jako ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění pouze neoprávněně namítal nesprávný postup při provádění daňové kontroly.

Zhodnocení případu k metodě srovnatelné nezávislé ceny (CUP): u kterého bylo zkonstatováno, že při stanovení převodní ceny mezi sdruženými podniky **nebyl dodržen princip tržního odstupu** a rozdíl mezi fakturovanou cenou sdruženému podniku, a cenou, která by byla fakturována nezávislému podniku, nebyl uspokojivě doložen a kontrolovaný subjekt porušil ustanovení čl. 9 písm. a) Smlouvy mezi Českou republikou a Slovenskou republikou o zamezení dvojího zdanění a zabránění daňovému úniku v oboru daní z příjmů a z majetku, vydané ve Sbírce mezinárodních smluv pod č. 100/2003. Za kontrolované období byl základ daně zvýšen o částku 4 392 468,- Kč a **byla doměřena daň z příjmů právnických osob** ve výši 922 320,- Kč.

Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM), která vychází z ceny, za kterou je produkt nakoupený od sdruženého podniku, prodán nezávislému podniku. Tato cena je pak snížena o přiměřené hrubé rozpětí, představující částku, z které by se opětovný prodej snažil pokrýt své prodejní a ostatní provozní náklady a dosáhnout přiměřeného zisku, s ohledem na provozované funkce, k této metodě byl vybrán z daňové praxe následující případ.

Byla provedena kontrola daně z příjmů právnických osob u výrobce potravinových doplňků, zaměřenou na kontrolu převodních cen, neboť bylo zjištěno, že se uskutečňují transakce mezi mateřskou společností v ČR, vyrábějící převážně potravinové doplňky, a dceřinými společnostmi, které prodávají tyto potravinové doplňky v okolních evropských státech.

Mateřská společnost v průběhu daňové kontroly předložila: směrnici pro transferové oceňování, analýzu funkcí jednotlivých organizačních celků, rizikovou analýzu organizačních celků, transferové ceníky, znalecký posudek. Pro posuzování stanovení metody byla správcem daně zvolena metoda ceny při opětovném prodeji (re-sale price method) a vzorec pro výpočet: $TC = \text{pořiz. náklady} + \text{rež. přírážka} + \text{zisk.přirážka}$

Výrobní mateřská společnost - vyjednávání cen vstupů, výzkum, kontrola kvality, skladování, doprava, HR, technologie, grafické návrhy,..), překrývající se činnosti - registrace produktů, marketingový průzkum, řízení obchodní značky, pojištění pohledávek, právní a administrativní pomoc.

Prodejní společnosti v jednotlivých zemích - realizace kampaní, podpora prodeje, inkaso pohledávek, direct marketing, merchandising, kontakt s koncovým zákazníkem, plánování koncového prodeje a sjednávání smluv.

V průběhu daňové kontroly byla provedena riziková analýza organizačních celků (tj. kolika % se podílejí na rizicích mateřské společnosti a dceřiné společnosti) při které bylo zjištěno, že:

Tržní riziko - riziko fluktuace (poklesu) poptávky po výrobcích mateřské společnosti prodávaných na zahraničním trhu **nese přímo dceřiná společnost 50% a nepřímo mateřská společnost 50%**. Riziko vyplývá z fluktuace poptávky a z přítomnosti konkurenčních firem. Postavení pobočky závisí na podílu, jaký pobočka zaujímá na daném trhu, kde musí obstát v konkurenci nejen domácích ale také zahraničních farmaceutických firem. Pobočka usiluje o budování dobrého jména výrobků mateřské společnosti v povědomí spotřebitelů na tamním trhu a získání a upevnění pozice na trhu. Jedná se o dlouhodobý proces. V rámci všech rizik má tržní riziko nejvyšší váhu (s touto činností přímo souvisí vysoké náklady, které plně hradí pobočka. Jedná se o marketingové a obchodní náklady a ostatní náklady za služby: náklady na reklamu, reklamní předměty, financování činnosti v rámci věrnostního programu s konečnými zákazníky, předzásobení skladů atd.).

Investiční riziko - související s rizikem znehodnocení vložených prostředků při založení poboček a v průběhu jejich činností s rizikem znehodnocení majetku, jehož je mateřská společnost 100%-ním vlastníkem. **Mateřská společnost nese 80% riziko ztráty vloženého základního jmění pobočky, ztráty pohledávek za pobočkou a vzniku nákladů na úhradu závazků pobočky, jejichž úhradu garantuje.** Negativní dopad investičního rizika snižuje mateřské společnosti pobočka u potencionálních ztrát hodnot značek, které vlastní mateřská společnost, tím, že všechny náklady spojené s budováním a rozvojem značek na trhu pobočky hradí dceřiná společnost (marketingové náklady, apod.) Investiční riziko u **dceřiné společnosti** bylo zjištěno **20 %**.

Kurzové riziko - fakturace výrobků a platební styk probíhají v cizích měnách. Kurzy pro přepočet cen produktů jsou pevně stanoveny. **Mateřská společnost** provádí pololetní revizi nastavených měnových kurzů a tím snižuje svoje riziko z fluktuace kurzů. Dceřiné společnosti, které provádějí platební styk pouze v příslušné měně, nepocítují žádné kurzové riziko. Naopak dceřiné společnosti, které nakupují od mateřské společnosti v EUR a prodávají ve vlastní národní měně, pocítují kurzové riziko stejně jako mateřská společnost. Obecně lze tedy říci, že **kurzové riziko ve 100% nese především mateřská společnost.**

Rizika nesplacení pohledávek - Dceřiná společnost vstupuje do obchodních vztahů se subjekty na svém trhu samostatně a nese 90% riziko obtížné vymahatelnosti pohledávek. Proti riziku nesplacení pohledávek se lze pojistit, což také některé dceřiné společnosti dělají.

Z provedené rizikové analýzy, lze posouzením jednotlivých rizik vyčíst, že větší část rizik spojených s podnikáním nesou dceřiné společnosti včetně rizika s nejvyšší váhou (tržní riziko). Tzn., že pobočky oprávněně uplatňují vyšší marže než mateřská společnost. Předložená znalecký posudek „Posouzení podstupovaných podnikatelských rizik společnosti v souvislosti se ziskovou marží v převodních cenách“ posoudil jednotlivá rizika včetně jejich rozdělení mezi mateřskou společnost a dceřiné společnosti, analyzoval konkurenci na trzích, vyhledal nezávislou srovnatelnou konkurenci v databázi Amadeus, provedl zjištění obvyklé ziskové marže. Výsledek znaleckého posudku: definované rozpětí obvyklé ziskové marže v rozsahu 5 až 15 % konstatuje, že zisková marže, stanovená mateřskou společností, je obvyklá.

Zhodnocení případu k metodě ceny při opětovném prodeji (RPM) u kterého po zhodnocení veškerých důkazních prostředků předložených v průběhu daňové kontroly, a po vysvětleních podaných zástupci daňového subjektu, bylo zkonstatováno, že **nebyl nalezen výrazný rozpor ve stanovení transferových cen mezi mateřskou společností a dceřinými společnostmi** a že stanovenou ziskovou marží lze považovat za obvyklou.

Metoda nákladů a přírážky (COST+), která vychází z nákladů, které má dodavatel majetku (nebo služeb) v řízené transakci na majetek převedený nebo služby poskytované příbuznému kupujícímu. Příslušné náklady plus přírážka jsou pak přičteny

k těmto nákladům, aby se dosáhlo přiměřeného zisku s ohledem na vykonané funkce a podmínky trhu, k této metodě byl vybrán z daňové praxe následující případ.

Byla zahájena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob, při které bylo zjištěno, že kontrolovaný daňový subjekt má od roku 2003 v Německu stálou provozovnu, jejíž činností je: odborná péče o stávající zákazníky, získávání nových zákazníků či nových zakázek od stávajících zákazníků, řešení aktuálních potřeb odběratelů ohledně technických parametrů, kvality, množství a včasnosti dodávek, pomoc při řešení případné reklamace, řešení technických otázek dodávek a spolupráce na řešení technických i komerčních otázek, sledování moderních trendů a možností vyrovnávání se s konkurencí. Jedná se tedy o nevýrobní složku zaměřenou na oblast prodeje výrobků české společnosti a komunikaci se zákazníky.

V tomto případě existuje Smlouva mezi Českou republikou a Německem o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a z majetku, ve které je sjednán způsob stanovení zisku stálé provozovny a to v článku 7 smlouvy.

Stálá provozovna nevedla účetnictví a její zisk tudíž nemohl být stanoven podle skutečnosti, tzn. podle účtů stálé provozovny.

V průběhu daňové kontroly bylo dále zjištěno, že daňový subjekt nesprávně aplikoval čl. 7 Smlouvy mezi Českou republikou a Německem o zamezení dvojího zdanění: pro výpočet přiřaditelných výnosů stálé provozovně použil nepřímou metodu alokace (přiřazení) zisku, jako kritérium pro přiřazení výnosů stálé provozovně použil daňový subjekt ukazatel výnosnosti měřený poměrem výnosů k nákladům,

Ke stanovení základu daně u stálé provozovny, daňový subjekt uvedl, že základ daně stálé provozovny v Německu byl stanoven metodou COST+ byla zisková přírážka stanovena ve třech předcházejících zdaňovacích obdobích v prvním ve výši 8,605 %, v druhém ve výši 7,685 %, a ve třetím ve výši 6,548 %, přičemž výpočet procenta ziskovosti je odvozen z průměru rentabilit z minulých let 2004 až 2007, popřípadě 2002 až 6/2008.

Daňový subjekt byl vyzván k prokázání, že základ daně u stálé provozovny za použití ziskové přírážky odpovídá principu tržního odstupu a dále k podání vysvětlení ke zvolené metodě, na základě které stanovil základ daně (zisk) stálé provozovny, tzn. jaká metoda a na základě čeho byla zvolena.

Zástupce společnosti se ve své odpovědi na výzvu vyjádřil vcelku podrobně, v obecně teoretické rovině, že vycházel z průměrné rentability měřené poměrem zisku podniku jako celku za několik předchozích let. Z jím předloženého přehledu je zřejmé, že společnost ziskovou přírážku za jednotlivá zdaňovací období nestanovila stejnou metodou.

Pro objektivní posouzení podílu stálé provozovny na ekonomických výsledcích společnosti, byly v průběhu daňové kontroly posuzovány provedené výrobní funkce, všeobecné administrativní a prodejní funkce, funkce odbytu, a míru nesených rizik.

Zhodnocení případu k metodě nákladů a přírážky (COST+) u kterého bylo zkonstatováno, že byl stanoven základ daně (zisk) stálé provozovny v souladu s Článkem 7 odst. 4 daňové smlouvy následujícím způsobem: bylo využito analýzy funkcí a rizik, údaje uvedené v podaném daňovém přiznání za příslušné zdaňovací období a jako kritérium zvoleny náklady stálé provozovny, prokázané daňovým subjektem (mzdy, nájem a náklady na autoprovaz) a náklady daňového subjektu. Dále vycházel z poměru celkových daňových výnosů a celkových daňových nákladů. Výnosy připadající na 1,- Kč nákladů: $803\,232\,961\text{ Kč} : 780\,654\,629\text{ Kč} = 1,02892\text{ Kč}$. Stálá provozovna vykazala ve zdaňovacím období 2008 náklady v celkové výši 8 626 891 Kč. Výpočet příjmů stálé provozovny: $8\,626\,891,-\text{ Kč} \times 1,02892\text{ Kč} = 8\,876\,380\text{ Kč}$

Výpočet základu daně stálé provozovny: $8\,876\,380\text{ Kč} - 8\,626\,891\text{ Kč} = 249\,489\text{ Kč}$, oproti původně uvedené částce 660 600,-- Kč jako úhrn příjmů vyňatých ke zdanění v zahraničí. Za kontrolované období byl základ daně neoprávněně daňovým subjektem snížen o částku 411 111 Kč, následně byl upraven základ daně a byla **doměřena daň z příjmů právnických osob.**

7.3.4 Případy z praxe daňové správy související s jednotlivými transakčními ziskovými metodami stanovení převodní ceny a to TNMM a PROFIT SPLIT.

Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM), která zkoumá čistý zisk, realizovaný daňovým poplatníkem v rámci řízené transakce poměrně k vhodné bázi (nákladům, tržbám, aktivům). Tato metoda funguje způsobem podobným metodě

nákladů a přírůžky a metodě ceny při opětovném prodeji, k této metodě byl vybrán z daňové praxe následující případ.

Společnost A se sídlem v České republice požádala daňovou správu o **závazné posouzení způsobu, zda byla vytvořena správná převodní cena sjednávaná mezi spojenými osobami**, a to pro poskytování služeb finální výroby hardwarového vybavení českou společností spřízněné společnosti v Irsku. Dle organizační struktury je společnost A se sídlem v České republice (dále jen „A.Cz“) vlastněna společností B se sídlem v Nizozemí (dále jen „B.Niz“), která drží 99,93 % podíl a společností C. se sídlem v Irsku (dále jen „C.Irsko“) s minoritním podílem 0,07 %. Uvedené společnosti jsou považovány dle § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. ZDP za spojené osoby, neboť společnost B.Niz drží 100 % podíl na společnosti C.Irsko a všechny společnosti jsou nepřímo vlastněny stejným subjektem, společností D.USA.

Společnost A.CZ poskytuje na bázi smluvního výrobce výrobní služby na zakázku v oblasti informačních technologií dle konkrétních předem dohodnutých pokynů se společností C.Irsko, která se řídí dle daných požadavků koncového zákazníka, co by osoby nespřízněné konkrétně provádějící konečné zpracování a úpravu pevných paměťových disků a jejich konfiguraci.

Posuzovaný vztah spojených osob a stanovení převodní ceny je na bázi smluvního výrobce v oblasti informačních technologií: kdy společnost A.Cz poskytuje společnosti C.Irsko služby.

V průběhu závazného posouzení byla provedena srovnávací analýza - vlastnosti majetku a služeb, vykonávané funkce, smluvní podmínky, ekonomické okolnosti, podnikatelské strategie a zvolil pro tvorbu ceny nejvhodnější transakční metodu čistého rozpětí (TNMM). Z důvodů nedostupnosti přímo srovnatelných dat byla použita upravená TNMM.

Společnost A.CZ aplikuje marži ve výši 12,5 % na veškeré provozní náklady, vyjma nákladů na materiál, který je dle dispozic povinna odebrat od konkrétního dodavatele za konkrétní ceny a **společnosti C.Irsko je přeúčtovává bez marže. Po přepočtu na veškeré náklady se marže pohybuje v rozmezí 3,6 % až 4,4 % při relevantním objemu výroby.**

Na základě srovnávací analýzy byly v rámci závazného posouzení jako nevhodné tyto metody z důvodu že: U metody nezávislé srovnatelné ceny CUP jsou plně srovnatelné služby, u metody při opětovném prodeji RPM není nezávislý odběratel, u metody přírážky k nákladů COST + není nezávislý dodavatel a u metody rozdělení zisku společnost C.Irsko zajišťuje zakázky, včetně odběratele, poskytuje výrobní know-how, garantuje odběr kompletní zakázky a nese záruční rizika.

Srovnatelné společnosti správce daně zjistil pomocí databáze AMADEUS a vybráno pro porovnání bylo 199 společností dle kritérií: region, klasifikační kód NACE Rev. 1.1, obrat nad 1 mil. EUR, údaje o ziskovosti, charakteristika akcionářů včetně přímých či nepřímých podílů na kapitálu, charakteristika dceřiných společností, typ účetnictví, výše aktiv, datum založení atd. po konečném vyřídění zůstalo 31 společností.

Na základě srovnávací analýzy byl proveden **kontrolní výpočet převodní ceny s použitím transakční metody čistého rozpětí** a hodnocení použití transakční metody čistého rozpětí, pro nedostupnost finančních dat k výrobním nákladům a po vyloučení přímých materiálových nákladů, lze vypočítat pouze jediný indikátor úrovně zisku – **čistou marži k celkovým provozním nákladům: celková převodní cena = základna celkových provozních nákladů x (1 + přírážka)**, určení tržní marže k celkovým provozním nákladům u srovnatelných společností: přírážka k provozním nákladům (%) = (provozní zisk/provozní náklady) x 100 = [provozní zisk/(tržby-provozní zisk)] x 100. Výsledky: Ke stanovení tržní úrovně přírážky bylo vypočteno mezikvartilové rozpětí přírážek stanovených u jednotlivých srovnatelných společností metodou prostého průměru a metodou sdružování

Převodní cena za služby poskytované společností A.Cz společnosti C. Irsko, byla vypočítávána pomocí marže k výrobním nákladům po vyloučení nákladů na materiál, přičemž společnost A.Cz k těmto upraveným nákladům připočítává přírážku ve výši 12,5 %. K porovnání převodní ceny řízené transakce ke srovnatelným, byla cena upravena následovně: Přírážka k celkovým provozním nákladům = celková marže ve výši 12,5 % / celkové provozní náklady = celková marže/(variabilní výrobní náklady + fixní výrobní náklady + náklady na materiál)

Zhodnocení případu k transakční metodě čistého rozpětí (TNMM) bylo zkonstatováno, že stanovení převodní ceny v závazném posouzení při použití výpočtu

na předpokládaný objem výroby byla srovnatelná přírážka stanovena na úrovni 4,4 % minimální výroby, ve výši 3,9 % na typický objem výroby a 3,6 % pro maximální předpokládaný objem výroby, tj. že přírážka k celkovým provozním nákladům společnosti A.Cz **spadající do mezikvartilového rozpětí** pro všechny předpokládané objemy produkce až do výše 10 mil. vyrobených jednotek, **je v pořádku.**

Transakční metoda rozdělení zisku (PROFIT SPLIT), která se snaží eliminovat dopady zvláštních podmínek, stanovených či určených v rámci řízené transakce na zisk, a to stanovením rozdělení zisků, které by se daly očekávat u nezávislých podniků, a jejich účasti na dané transakci nebo transakcích, k této metodě byl vybrán z daňové praxe následující případ.

Byla provedena daňová kontrola daně z příjmů právnických osob u výrobce neúplných sad nákladních automobilů zaměřenou na správné stanovení převodní ceny.

Od společnosti z České republiky ALFA a.s. přechází zboží do zahraničí přímo společnosti DELTA Limited. Ale fakturace zboží **neprobíhá přímo** od společnosti ALFA a.s. v České republice na společnost DELTA Limited v zahraničí, ale fakturace za předané zboží **probíhá nejprve v České republice od společnosti ALFA a.s. na společnost ALFA EXPORT s.r.o., z ALFA EXPORT s.r.o. na společnost v zahraničí BETA Ltd., ze společnosti BETA Ltd. na společnost GAMA Ltd. a ze společnosti GAMA Ltd. teprve na konečného zákazníka společnost DELTA Limited.**

Majetkové a personální spojení v řetězci společností je prostřednictvím pana Mr.R, který je jednatelem jednak ve společnosti X, která vlastní 40%-ní podíl společnosti ALFA a.,s., tak ve společnosti Y, která vlastní 51%-ní podíl společnosti ALFA a.,s. Společnost ALFA a.s. dále vlastní 100%-ní podíl společnosti ALFA EXPORT s.r.o., která obchoduje se společnostmi BETA Ltd. a GAMA Ltd., ve kterých Mr. R zastává funkce ředitele nebo jednatele, případně obojí.

Předmět obchodování - CKD sady (Complete Knock Down) - rozložené neúplné sady vojenských nákladních vozidel, typy CKD sad (2009) RR – 6x6, ER – 8x8, ET – 8x8. Společnosti ALFA, a.s. a ALFA EXPORT, s.r.o. mají mezi sebou uzavřené tyto smlouvy: Mandátní smlouva a Smlouva o obchodní spolupráci se sjednanou odměnou

ve formě provize slevou s ceny ve výši 1,3 %, resp. 2,2 %, tyto společnosti mají povolení k zahraničnímu obchodu s vojenským materiálem od MPO ČR.

Společnosti BETA Ltd. a GAMA Ltd., které opět zastupuje pan Mr.R. Vydané faktury za prodej CKD sad, kterých bylo v kontrolovaném období prodáno celkem 384, vystavené na BETA Ltd. jsou zasílány do sídla společností, a to na společnou adresu kanceláře v Londýně.

V průběhu daňové kontroly byly provedeny propočty transakcí, které se uskutečnily mezi společnostmi ALFA a.s. a ALFA EXPORT s.r.o. – viz tabulka 6.

Tabulka 6: Souhrnné propočty ceny za provedené transakce mezi společnostmi ALFA a.s. a ALFA EXPORT s.r.o.

CKD sady – COS a stanovení prodejní ceny za jednotlivé sady				
Typ sady	COS kalkulace úplných nákladů	Prodejní cena v EUR	Prodejní cena v CZK	
26RR3659T	1.034.000	40.300	1.016.000-1.133.000	
27ER9655T	1.092.000	42.500	1.070.000-1.124.000	
27ET9655T	976.000	38.200	962.000-1.064.000	
Prodeje CKD sad – porovnání nákladů a výnosů za prodané sady, tj. zisku a ceny				
	Počet prodaných sad (různých)	COS kalkulace úplných nákladů	Cena ALFA a.s.	Cena ALFA EXPORT s.r.o.
Celkem	384	397.983.000	398.213.000	406.026.000
Zisk			230.000	7.813.000
Prodej CKD sad – stanovení %-ní přírážky k nákladům				
COS kalkulace úplných nákladů	ALFA a.s.	ALFA EXPORT s.r.o.	Skupina ALFA	
397.983.000	398.213.000	406.026.000	406.026.000	
Zisk	230.000	7.813.000	8.043.000	
Přírážka v %	0,06	1,96	2,2	
Propočty poměru podílu na celkovém společném zisku z prodeje CKD sad výrobce a prodejce				
COS kalkulace úplných nákladů	Přeprava celkem	Náklady celkem	Tržby výrobce ALFA skupiny	Tržby prodejce DELTA Ltd. 384 kusů CKD sad v CZK
397.983.000	4.430.000	402.413.000	406.026.000	482.368.000

Celkový společný zisk z prodeje 384 kusů CKD sad		79.955.000		
Zisk jednotlivých subjektů (VÝROBCE x PRODEJCE)		8.043.000	71.912.000	
% podíl rozdělení zisku z prodeje CKD sad		10,06	89,94	
Výpočet převodní ceny správcem daně porovnaný s výpočtem zisku (výnosů) z prodeje 384 kusů CKD sad výrobce ALFA a.s. za kontrolovaný rok podílem z celkového společného zisku				
Celkový zisk za skupinu	Výpočet Podílu VÝROBCE dle správce daně v %	Výpočet Podílu VÝROBCE dle správce daně v CZK	Výpočet Zisku VÝROBCE dle Daňového subjektu	ROZDÍL
79.955.000	65,7	52.531.000	8.043.000	44.488.000
Provize z rozdílu výnosů (zisku) z CKD sad pro ALFA EXPORT (1,96 %)				856.000
Výsledný rozdíl zisku ALFA a.s. z prodeje CKD sad				43.632.000

Vlastní zpracování, Zdroj: www.financnisprava.cz

V průběhu daňové kontroly byla provedena srovnávací analýza u výrobce a prodejce, dále byly prověřeny zásady tvorby prodejních cen za kontrolovaný rok (a to výzvou k prokázání skutečností, výsledkem svědka – manažera obchodu pro CKD sady, přepravní náklady CKD sad MVI společností ALFA EXPORT s Velkou Británií, žádost o výměnu mezinárodních informací s Indií apod.

Zhodnocení případu k transakční metodě rozdělení zisku (PROFIT SPLIT) u kterého bylo zkonstatováno, že po provedených propočtech a zjištěních, že daňová kontrola skončila doměřením zjištěného rozdílu ve výši 43 632 000 z prodeje CKD sad společnosti ALFA a.s.⁴⁰

⁴⁰ www.financnisprava.cz

7.4 Přehled provedených daňových kontrol

V současnosti se situace v kontrole převodních cen výrazně změnila a kontrolami převodních cen se zabývají všechny finanční úřady. Již v roce 2012 došlo ke změně ve struktuře daňové správy, kdy na základě novely zákona o územních finančních orgánech vznikl Specializovaný finanční úřad s celostátní působností, který se bude zabývat kontrolní činností vybraných subjektů, mezi které patří banky, pojišťovny, společnosti přesahující obrat 2 mld. Kč a rovněž společnosti, které realizují obchodní transakce se spřízněnými osobami.

Při výběru daňových subjektů ke kontrole převodních cen vychází správci daně z nejrůznějších zdrojů. Přednostně k nim patří údaje uvedené v daňovém přiznání a jeho přílohách (příloha k účetní závěrce, zpráva o vztazích), pak informace z externích zdrojů, k nimž patří obchodní rejstřík, sbírka listin či výroční zpráva. Daňová kontrola však může být zahájena i po provedeném místním šetření či na základě mezinárodní výměny informací, kterou správce daně obdrží ze zahraničí.

Posledně jmenované je využíváno jak formou dožádání do zahraniční, tak formou spontánně poskytnuté informace ze strany zahraniční daňové správy, a to i v průběhu daňové kontroly pro účely ověřování údajů sdělených daňovým subjektem.

Trendu odpovídají i údaje ze statistik daňové správy, stejně tak jako průzkumy mínění mezi samotnými daňovými subjekty, kdy stále více z nich uvádí, že u nich daňová kontrola zaměřená na oblast převodních cen proběhla či probíhá.

Důvodem většího počtu prováděných kontrol je rovněž vzrůstající počet společností se zahraniční majetkovou účastí a poznatky z již provedených kontrol, kdy byla zjištěna nesprávně stanovená daňová povinnost.

K hlavním nedostatkům ze strany daňových subjektů při prováděných kontrolách prováděných daňovou správou jsou chybějící dokumentace, neodůvodněné rozdíly v cenách mezi spřízněnými a nezávislymi odběrateli, neprokázané poskytnutí marketingové, poradenské či manažerské služby v rámci skupiny nebo platby ve formě licenčních poplatků u produktu, který je součástí obchodního majetku a nemůže se tudíž jednat o poskytnutí práva na užití.

Zájem pracovníků daňové správy o oblast převodních cen má i bude mít rostoucí tendenci, protože se jedná o oblast, kde dochází k poměrně významným daňovým

únikům, přičemž připravenost podnikatelských subjektů na kontrolu převodních cen má ještě své nedostatky, což nahrává snadnějšímu odhalení nesprávného postupu při stanovení cen transakcí probíhajících mezi spřízněnými osobami.

Následující přehled zobrazuje počet provedených kontrol převodních cen v období od roku 2009 až do roku 2013 daňovou správou a rozdělenou podle jednotlivých metod stanovení převodních cen - viz tabulka 7.

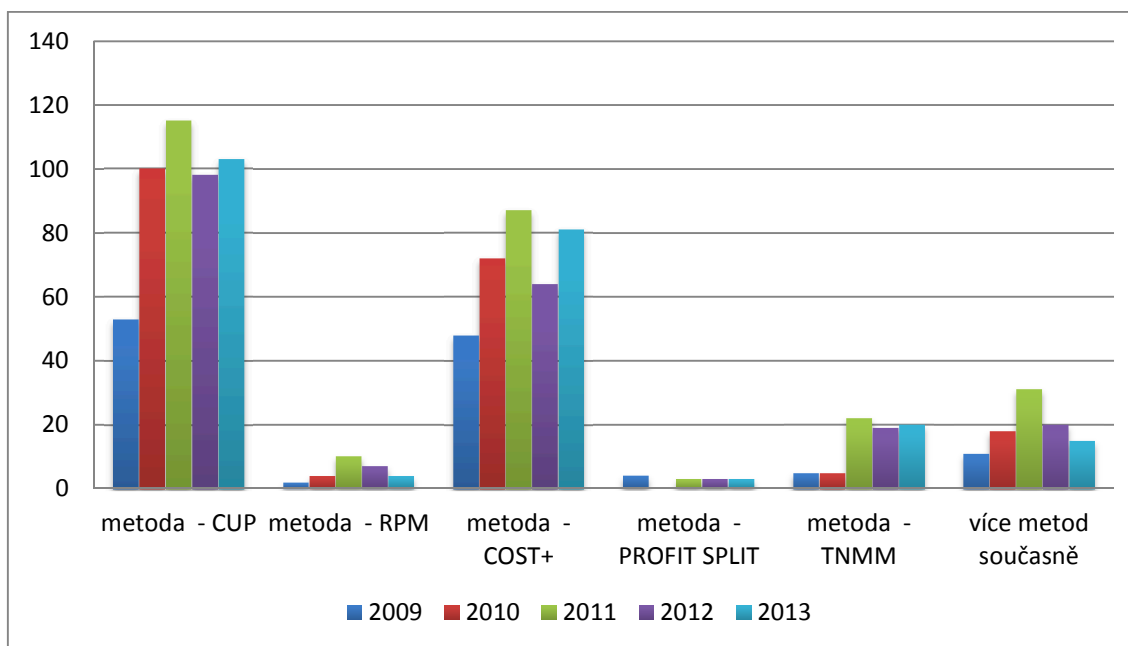
Tabulka 7: Provedené kontroly podle jednotlivých metod stanovení převodní ceny

Počet provedených kontrol dle použitých metod stanovení převodních cen	2009	2010	2011	2012	2013
metoda - CUP	53	100	115	98	103
metoda - RPM	2	4	10	7	4
metoda - COST+	48	72	87	64	81
metoda - PROFIT SPLIT	4	0	3	3	3
metoda - TNMM	5	5	22	19	20
více posuzovaných metod současně	11	18	31	20	15

Vlastní zpracování, Zdroj: www.finacnisprava.cz

Následující grafické zobrazení - viz graf 3 vychází z údajů uvedených v tabulce 7, ve které je uveden přehled provedených kontrol daňovou správou v období od roku 2009 až do roku 2013 a týkajících se využitých metod pro správné stanovení převodních cen kontrolovanými daňovými subjekty nejen při obchodních ale i ostatních provedených transakcích.

Graf 3: Provedené kontroly podle jednotlivých metod stanovení převodní ceny



Vlastní zpracování, Zdroj: www.finacnisprava.cz

Již z grafického zobrazení vyplývá, že nejvíce využívanou metodou stanovení převodní ceny je metoda CUP jako metoda srovnatelné nezávislé ceny a metoda COST+ jako metoda nákladů a % přírůžky.

7.5 Hodnocení metod stanovení převodních cen

Metodou nejvíce preferovanou a jednoduchou na vypracování je metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP). Tato metoda srovnává cenu sjednanou mezi spojenými osobami s cenami, které jsou sjednané za identické nebo srovnatelné produkty, služby nebo jiná plnění mezi nezávislými osobami. Nevýhodou této metody je velká náročnost na informace a srovnatelnost. Generální finanční ředitelství tuto metodu doporučuje především v případech, kdy je na trhu plně srovnatelný (identický) produkt.

Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM) vychází z ceny, která byla účtována nezávislému odběrateli za zboží nebo služby, které byly nakoupeny od spojené osoby. Rozdíl mezi cenou nákupní a cenou pro odběratele je hrubá marže, která je porovnávána s hrubou marží. Ta je obvyklá v transakcích mezi nezávislými osobami. Pro splnění pravidla tržního odstupu je třeba stanovit hrubou marži srovnatelnou s marží, jaká je u transakcí mezi nezávislými osobami. Konstrukce této metody předurčuje její použití v případech, kdy je třeba stanovit cenu mezi výrobcem a závislým distributorem, který prodává zboží nezávislým osobám.

V metodě nákladů a přírážky (COST+) se vychází z nákladů, které výrobce vynakládá při produkci daného plnění. K výrobním nákladům je přidána zisková přírážka odpovídající ziskovým přírážkám, které ke stejným nebo podobným službám přidávají nezávislí producenti. Součtem výrobních nákladů a ziskové přírážky se dospěje k ceně, která odpovídá principu tržního odstupu.

Metoda čistého rozpětí (TNMM) je založená na porovnání čistého ziskového rozpětí ve vztahu ke stanovené bázi. Porovnává tedy finanční ukazatele, které se týkají sledované transakce s finančními ukazateli, kterých dosahují nezávislé podniky ve srovnatelných transakcích. Správná volba poměřovaných indikátorů je velice důležitá a měla by vycházet z provedené srovnávací analýzy. Nabízí se například poměrování zisku vůči tržbám, aktivům nebo nákladům. Tato metoda není tak náročná na dostupnost srovnatelných informací, jelikož finanční indikátory hospodaření podniků jsou často veřejně dostupné, nebo jsou k dispozici v neveřejných databázích, jako je například databáze Amadeus. Díky dostupnosti dat je tato metoda v České republice často používána.

Metoda rozdělení zisku (PROFI SPLIT) vychází z kombinovaných zisků sdružených podniků ze sledovaných transakcí. Tato metoda se snaží o takové rozdělení zisků, které by vzniklo mezi nezávislymi podniky. Na základě identifikovaných zásluh a rizik nesených jednotlivými stranami je kombinovaný zisk alokován mezi obě strany transakce. Hlavní silnou stránkou této metody je její využití i v případech, kdy jsou jednotlivé činnosti společností velice těsně propojené⁴¹ a nedávno NSS judikoval nutnost vypracování posudku na cenu obvyklou a ne cenu administrativní.⁴²

7.5.1 Porovnání výhod a nevýhod jednotlivých výše uvedených metod a jejich aplikace v praxi bude shrnuto v následujících tabulkách

Tabulka 8: Výhody a nevýhody tradičních a ziskových transakčních metod

Metoda	Výhody dané metody	Nevýhody dané metody
CUP Tradiční transakční metoda srovnatelné nezávislé ceny	<p>Nejjednodušší metoda z hlediska použitelnosti.</p> <p>Přímý a nejspolehlivější způsob pro aplikaci principu tržního odstupu.</p> <p>Relativně nezávislá na interním informačním systému podniku, cenu lze ověřit na trhu</p>	<p>Metoda vyžaduje velkou míru srovnatelnosti. Složitě nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislymi podniky, kde neexistují rozdíly s podstatnými dopady do ceny.</p> <p>Případné rozdíly mají-li vliv na cenu je nutno očistit.</p>
RPM Tradiční transakční metoda ceny při opětovném prodeji	<p>Metoda vychází částečně z informace zjištěné na trhu (nezávislá cena), která je následně zvýšena o marži interní informaci podniku.</p> <p>Není třeba provádět tolik úprav, aby se zohlednily rozdíly jako u CUP metody. Rozdíly ve výrobku nemají takový dopad na ziskové rozpětí, jako mají u ceny. Vyžadovaná menší srovnatelnost než u CUP metody.</p> <p>Přesnější v transakcích kdy je realizace dalšího prodeje uskutečněna v krátké době.</p> <p>Nejvyužitelnější v případě vertikálně integrovaného koncernu</p>	<p>Výsledná předávací cena je primárně ovlivněna způsobem určení přiměřené hrubé přírážky.</p> <p>Vliv času, tj. čím je doba mezi nákupem a prodejem delší tak je třeba brát v úvahu např. změny trhu, změny měnových kurzů, nákladů.</p> <p>Spolehlivost metody RPM je snížena existencí výrazných rozdílů ve způsobech jakými sdružené a nezávislé podniky vykonávají podnikatelské činnosti, tj. závislost na srovnatelnosti vykonávaných funkcí.</p> <p>Je problém určit do jaké míry původně převáděné zboží přispělo k hodnotě konečného výrobku v transakcích, kdy prodejce výrazně přispívá k vytváření nebo údržbě nehmotného majetku spojeného s výrobkem.</p>

41 Czech Republic - Transfer Pricing - Topical Analyses - 4. Transfer Pricing Methods. IBFD [online]. 2014 [cit. 2014-12-20]. Dostupné z: www.ibfd.org

42 Rozsudek Nejvyššího správního soudu 2 Afs 67/2012-40, [online]. 2014 [cit. 2014-12-20]. Dostupné z: www.nssoud.cz. Soud rozhodl, že takto stanovená cena je cena administrativní a posudek není použitelný pro stanovení ceny odpovídající tržnímu odstupu. Pro stanovení ceny vyhovující principu tržního odstupu by bylo třeba připravit posudek na cenu

<p>COST+ Tradiční transakční metoda nákladů a přirážky</p>	<p>Není třeba provádět tolik úprav, aby se zohlednily rozdíly jako u CUP metody. Nejvyužitelnější v případě převodů nedokončené výroby, uzavření dohody o využívání společného vybavení či dlouhodobých dohod, poskytování služeb.</p>	<p>Při stanovení nákladů vzniká často problém s určením spojení mezi výší nákladů a tržní cenou. Metoda vychází pouze z interních informací podniku. Nevhodná aplikace může vést k nesplnění principu tržního odstupu. Klade se větší důraz na ostatní faktory srovnatelnosti. Je nutné zvážit rozdíly ve výši a typech výdajů spojených s funkcemi vykonávanými stranami a podstoupenými riziky nebo srovnávanými transakcemi a také konzistentnost účetnictví.</p>
<p>PROFIT SPLIT Transakční zisková metoda rozdělení zisku</p>	<p>Použitelnost je i v případě, že žádné srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky nemohou být identifikovány. Komplexně jsou posuzovány obě strany transakce, např. prodej nehmotného majetku, rozdělení zisku pramenícího z lepšího využití výrobního potenciálu, jedná se o úspory z rozsahu. Flexibilita bere v úvahu zvláštní a jedinečné skutečnosti a okolnosti sdružených podniků.</p>	<p>Metoda je více založena na interních informacích podniku. Slabší vazba na informace externího trhu, což vede k více subjektivnějšímu výsledku rozdělení zisku. Obtížný přístup k informacím od zahraničních sdružených podniků. Metoda nepoužívá u nezávislých podniků, vyjma společných podniků Joint Ventures. Obtížnost praktické aplikace a to stanovení kombinovaných výnosů a nákladů pro všechny sdružené podniky účastníci se řízených transakcí vyžaduje vedení účetních knih a dokumentace na společném základě a provedení úprav v účetních praktikách, měnách, jsou ekonomicky náročné. Použije-li se metoda rozdělení zisku na provozní zisk, pak je nesnadné identifikovat provozní náklady spojené s transakcemi a rozdělit tyto provozní náklady mezi transakce a jiné činnosti sdružených podniků. Zvážení spolehlivosti metody.</p>
<p>TNMM Transakční zisková metoda čistého rozpětí</p>	<p>Čistá rozpětí jsou méně ovlivněna v transakcích, než je tomu u ceny u metody CUP. Čistá rozpětí jsou odolnější vůči některým funkčním rozdílům mezi řízenými a nezávislými transakcemi. Není nutné určit vykonávané funkce a přijaté odpovědnosti u více než jednoho ze sdružených podniků. Není nutné vést účetní doklady a záznamy všech podílejících podniků podnikatelské činnosti na společném základě nebo přiřčenit náklady všem podílejícím podnikům. Nesrovnaná transakce na základě absolutních veličin, ale na základě relevantních charakteristik. Umožňuje srovnání transakcí, které jsou právě v absolutní úrovni nesrovnatelné</p>	<p>Čisté rozpětí může být ovlivněno některými faktory, mající významný nebo žádný vliv na cenu nebo hrubé rozpětí. Nutno použít informace o nezávislých transakcích, které nejsou k dispozici v době, kdy je řízená transakce uskutečňována. Daňový subjekt nemá přístup ke specifickým informacím o ziscích řízených transakcí, což způsobí, že použití této metody není přesvědčivé. Použití jen jedním sdruženým podnikem společně s faktem, že řada faktorů nevztahující se k převodním cenám způsobí, že metoda není spolehlivá jako metody COST+ a RPM. Obtížnost určení vhodné úpravy čistého rozpětí. Zvážit spolehlivost metody.</p>

Vlastní zpracování, Zdroj: SOLILOVÁ, V., VRTALOVÁ, & J., BÍLKOVÁ, V. (2009). Metody určení převodních cen. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, s. 28-30 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239810650_sb_solilovabilkovavrtalova.pdf

Tabulka 9: Aplikace tradičních a ziskových transakčních metod

Metoda	Důvody použití dané metody	Využití v praxi dané metody
CUP Tradiční transakční metoda srovnatelné nezávislé ceny	Nejvíce preferovaná a používaná metoda. Používá se u transakcí se zcela totožným výrobkem, běžně obchodovatelným a podnik prodává za stejnou cenu jak sdruženým tak nezávislým podnikům.	Převodní cena je rovna nezávislé ceně. Použití při prodeji zboží podobného druhu, kvality i množství za srovnatelných podmínek. Případné rozdíly, mají-li vliv na cenu, je nutno tento vliv očistit o slevy, pojištění, přepravu apod.
RPM Tradiční transakční metoda ceny při opětovném prodeji	Použití na výkony, na které podnik významně nepřispívá a nedochází tak ke zhodnocení výrobku, který nakupuje od sdruženého podniku a dále ho prodává na externím trhu např. distribuce zboží z třetí země. Významný faktor času, neboť čím je doba v transakcích, kdy je realizace nákupu dalšího prodeje uskutečněna v kratší době, tím méně faktorů bere v úvahu a konečná převodní cena je přesnější.	Převodní cena je rovna nezávislé ceně po odečtení přírážky nezávislého prodejce. Při rozdílech vzniklých při podnikatelské činnosti, je nutno provést úpravy. Použití při marketingových transakcích a dále nejvyužitelnější v případě vertikálně integrovaného koncernu, kdy technologicky na sebe navazují, zhodnocují výrobek, čímž se zvyšuje jeho cena.
COST+ Tradiční transakční metoda nákladů a přírážky	Použití na převody v nedokončené výrobě nebo kde sdružené podniky mají uzavřené dohody o využívání společného vybavení či dlouhodobých dohod, poskytování nákupu a prodeje, či služeb. Závislý dodavatel či výrobce nepřispívá podstatně k hodnotě prodávaného zboží.	Převodní cena je rovna celkovým nákladům spojeným s tvorbou a prodejem daného výkonu, upravené o příslušnou hrubou marži. Problém při přiřazení nákladů k jednotlivým poskytnutým činnostem, službám a výkonům. Mateřská společnost poskytuje podle manažerské smlouvy dceřině nebo dceřiným společnostem určité dohodnuté služby – vedení účetnictví, různá poradenství, finanční podpory, pronájmy majetku, IT služby atd. Nutno prověřit, zda jsou poskytované služby prospěšné stejně pro obě strany.
PROFIT SPLIT Transakční zisková metoda rozdělení zisku	Použití na složité, úzce provázané transakce, které nelze provádět odděleně.	Převodní cena je tvořena na základě rozdělení zisku. Použití při převodech nehmotného majetku.
TNMM Transakční zisková metoda čistého rozpětí	Použití při transakcích kdy nelze použít srovnatelnou cenu, tím že např. sdružené podniky mají různé metodiky výpočtu hrubé marže.	Převodní cena je odvozena od čistého ziskového rozpětí, které uskutečňuje daňový subjekt ve srovnatelných nezávislých transakcích k přiměřenému základu. Jedná se o období metod COST+ a PROFIT SPLIT. Využívá se při transakcích, při kterých nelze přesně stanovit náklady k poskytovaným výkonům, službám.

Vlastní zpracování, Zdroj: SOLILOVÁ, V., VRTALOVÁ, & J., BÍLKOVÁ, V. (2009). Metody určení převodních cen. In Teoretické a praktické aspekty veřejných financí [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, s. 28-30 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239810650_sb_solilovabilkovavrtalova.pdf

8 Nastavení procesů detekce a řešení problematiky převodních cen.

Problematika správného stanovení převodní ceny představuje s ohledem na rozsah transakcí se spřízněnými subjekty jednu z nejvýznamnějších rizikových oblastí ve společnosti. Rizika spojená s transakcemi společností se spojenými osobami stoupají s tím, jak se zvyšuje zájem daňové správy o oblast převodních cen.

Nesprávné nastavení převodních cen může v oblasti příjmů znamenat pro společnosti velmi významné ztráty. Zdroje rizika společností spočívají zejména v možném odlišném výkladu a pochopení mezinárodně uznávaných pravidel pro stanovení převodních cen, v odchýlném vývoji ukazatelů od očekávané skutečnosti, která byla vzata v úvahu při stanovování ceny a podezření finančních úřadů, že společnosti převodní ceny využívají, jako prostředku pro převod zisku do zahraničí nebo pro minimalizaci daňového zatížení. Významné může být, že společnost nemá dokumentaci k převodním cenám nebo deklarované metodiky nejsou v souladu s uplatňovanou politikou v praxi.

V praxi se upřednostňuje metoda založená na ceně srovnatelné transakce mezi nespřízněnými subjekty (Comparable Uncontrolled Price, CUP). Pokud neexistuje informace o relevantní srovnatelné transakci s nespřízněnou stranou, využívají se pro stanovení ceny náhradní metody. Nejlepší metoda stanovení převodní ceny je ta, která je nejbližší k výsledku srovnatelné nezávislé transakce, za použití nejrelevantnějších a nejspolehlivějších dat s nejmenšími úpravami. Běžným výsledkem stanovení obvyklé ceny je, že většinou není jedna cena, ale cenový rozsah, který umožňuje různý názor na použitou cenu. Existuje tak značný prostor pro situaci, kdy metoda vyhodnocení informací s ohledem na aktuální tržní situaci může zásadním způsobem ovlivnit výsledek stanovení metody převodní ceny. Správně nastavená oblast převodních cen snižuje celkové riziko spojené s touto oblastí.

Problematiku převodních cen je třeba legislativně dostatečně ošetřit, aby byly jednoznačně určeny postupy jak pro poplatníka, tak pro správce daně, a nemusela by nastat situace, kdy si musí správce daně pokládat dotazy typu:

- pro jaké vztahy je vůbec možné testovat převodní ceny, co jsou sdružené podniky, mezi nimiž tyto vztahy existují;

- zda musí být převodní ceny stanoveny stejně, jako by byly sjednány mezi na sobě nezávislými podniky, nebo lze akceptovat i rozdíly, které nutně nastávají ve vztazích uvnitř skupin podniků;
- jakým způsobem nastavit převodní ceny a následně jak prokázat správnost nastavení převodních cen;
- kdy nastává potřeba přezkoušet správnost nastavení převodních cen;
- jaké jsou pro podniky důsledky nesprávného nastavení převodních cen;
- zda lze předejít případným možným sporům o správnost nastavení převodních cen.
- zda se jedná o mezinárodní vztahy a sdružené podniky či jinak spojené osoby.

Vzhledem k tomu, že problematika stanovení převodních cen v daňové legislativě České republiky není jednoznačně stanovena, je proto třeba, aby Ministerstvo financí, za spolupráce finanční správy, doplnilo pokyny řady D 332 - 334 a následně i pokyny GFR 6 a 10, ze kterých by bylo patrné, jak pak postupovat při stanovení metod převodních cen, jaké transakce související s nákupy či prodeji zboží, služeb apod., přesně specifikovat spojené či jinak spojené osoby, které by měly při svých transakcích používat převodní ceny.

Daňová správa České republiky již v souvislosti s vyhodnocováním transakcí mezi nadnárodními podniky týkajících se převodních cen používá tyto dotazníky:

- č. 1 - Obecný přehled o transakcích uskutečňovaných v rámci spojených osob/nadnárodní skupiny podniků,
- č. 2 - Informace o výrobních obchodních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí,
- č. 3 - Informace o distribučních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí,
- č. 4 - Nesené náklady, marketing a licenční poplatky,
- č. 5 - Informace o dočasných (vyslaných) pracovnících,
- č. 6 - Informace k půjčkám ve vztahu ke spojeným osobám, které v průběhu daňové kontroly převodních cen vyplní daňový subjekt.

Tyto dotazníky pak správci daně poskytují konkrétní informace, např. o společnosti, výrobním procesu, o uskutečněných transakcích v souvislosti s převodními cenami, o distribuci, o marketingu, nákladech, licenčních poplatcích, o vyslaných pracovnících, o půjčkách.⁴³

⁴³ www.financnisprava.cz

8.1 Případová studie k převodním cenám

V této případové studii je popsán význam zdanění, institut převodní ceny, z pohledu daňových správ, jak byl zisk z jedné země, převeden do jiné země.

Máme zemi A, ve které se příjmy daní sazbou 30% a zemi B, ve které se příjmy daní 10%.

V zemi A je společnost AA vyrábějící produkt X a v zemi B je společnost BB prodávající produkt X finálnímu zákazníkovi. Obě společnosti mají stejného vlastníka, který má zájmem jaká bude výše celkového zisku po zdanění za skupinu a nezáleží mu jak se rozdělí zisk mezi společnostmi AA a BB.

Oba uvedené případy na první pohled vypadají skoro stejně, jen s tím rozdílem, že jsou placeny jiné částky daně, a to proto, že AA podléhá výrazně vyššímu zdanění než BB. Vlastník by vhodným zvolením cenové politiky mezi AA a BB realizoval tak, že by celý zisk zdanil jen v zemi B a v zemi A by neplatil buď vůbec nic, nebo případně jen minimální daň. S tím souvisí cena dané transakce v jaké zemi bude zdaněna a jakou sazbou daně. Jinak řečeno tyto případy názorně ukazují jak lze „vyvézt zisk z uskutečněných výkonů ze země“, ve které jsou vysoké sazby zdanění.

Případ 1:

Společnost AA nakupuje zboží na trhu za cenu 50, které pak prodává společnosti BB za cenu 150 a společnost BB zboží dále prodává konečnému zákazníkovi za cenu 150.

Na obrázku 7 je popsána situace kdy společnost AA prodá se ziskem zboží a zaplatí ve své zemi i daň oproti společnosti BB, která prodá zboží bez zisku a taky neodvede žádnou daň.

Obrázek 7: Popis obchodní situace - zdanění společnosti AA



Případ 2:

Společnost AA nakupuje zboží na trhu za cenu 50, které pak dále prodává společnosti BB také za cenu 50 ale společnost BB prodává konečnému zákazníkovi za cenu 150. Na obrázku 8 je popsána situace, kdy společnost AA prodá bez zisku zboží a nezaplatí ve své zemi daň oproti společnosti BB, která prodá zboží se ziskem a odvede daň.

Obrázek 8: Popis obchodní situace – nezdanění společnosti AA



Vlastní zpracování, Zdroj: Akont (2010). Transferové ceny.[online]. In Akont portál. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.akontslovakia.sk/sk/344.transferove-ceny](http://www.akontslovakia.sk/sk/344.transferove-ceny)

8.2 Makroekonomické důsledky vlivem převodních cen

Vliv výkyvů hospodářského cyklu na vstupní srovnatelná data - ziskovost srovnatelných společností se obvykle vypočítává průměrem (ať už aritmetickým či váženým) za období posledních dostupných 3 - 5 let. Tato skutečnost však nemusí být vždy adekvátní. Pokud je zkoumaná společnost ve fázi období hospodářské recese a při stanovení rozpětí převodních cen se vychází z dat, která jsou z období hospodářského růstu (nebo naopak), cenové rozmezí může být zkreslené a nebude odpovídat aktuální tržní situaci. V takovém případě je vhodné použití delšího časového období pro srovnávací analýzu. To znamená, že místo 3-5 let se použijí data za období 5 - 10 let a u těchto se uplatní stejný postup. Každopádně je třeba zdůraznit, že období recese obvykle netrvá celé časové období, za které sledujeme vybrané společnosti, takže nelze říci, že porovnáváme např. 1 rok v době hospodářského růstu s obdobím čistě hospodářské krize. Tento vliv lze „očistit“ nebo eliminovat od vlivů výkyvů v hospodářském cyklu na obě strany právě užitím delšího srovnávacího období, neboť v dostatečně dlouhém období je více než pravděpodobné, že se prostřídají jak období

hospodářské recese, tak období hospodářského růstu a tím dojde k menší míře zkreslení vstupních statistických finančních dat.

Pokles tržeb je jedním z nejpřímějších důsledků období hospodářské recese a je jediným skutečně nezávislým faktorem, který je k dispozici a který úzce koreluje se ziskovostí společností. Je však třeba zhodnotit, zda např. hodnoty tržeb vzorku srovnatelných společností během tříletého období nemohou být nižší i z jiných důvodů než vlivem recese. Pro stanovení jednoznačného názoru je tedy zapotřebí provést důkladnější analýzu příčiny poklesu tržeb jednotlivých podniků z konečného vzorku srovnatelných společností, které mohou být ovlivněny odvětvím. Dopady během období hospodářského růstu nebo hospodářské recese jsou na výsledky společností jednotlivých odvětví odlišné, v některém odvětví se krize neprojeví vůbec nebo až později nebo v menší míře. K prokázání nižší ziskovosti může společnost doložit strukturální analýzu odvětví, že skutečně v daném odvětví došlo k poklesu tržeb z důvodu, že odvětví prochází/procházel období hospodářské recese a zdůvodnit, proč se finální rozpětí průměrné ziskové marže (a tedy i výsledná převodní cena) pohybuje v nižším intervalu.

8.3 Kreativní účetnictví a převodní ceny

České účetní předpisy se problematikou převodních cen přímo nezabývají. Požadavek na použití obvyklých cen u transakcí se spřízněnými subjekty však stanovuje zákon o daních z příjmů. Nesprávně stanovené převodní ceny mohou mít vliv na daňovou pozici společnosti (riziko doměrku daně z příjmů a souvisejících sankcí) a účetní závěrku společnosti tak mohou ovlivnit pouze nepřímo.

V případě, že použité ceny nejsou nastaveny v souladu s principem arm's length (tzv. obvyklá cena), zvyšuje se zákonitě i riziko, že účetní závěrka neobsahuje všechny významné skutečnosti. V některých případech může tato skutečnost mít i vliv na výrok auditora. **Při nedostatečné dokumentaci převodních cen hraje při posuzování vlivu na účetní závěrku významnou roli rovněž úsudek auditora.** Jeho pozornosti by například neměla ujít situace, kdy společnost dodává identické výrobky za odlišné ceny nebo poskytuje identické služby spřízněným i nespřízněným společnostem za rozdílných podmínek. Nastavení neodpovídajících cen by určitě vyvolalo pozornost i při případné daňové kontrole. Pozornost je třeba věnovat i vykazování záporné marže u transakcí se spřízněnými stranami.

Z hlediska auditora jsou relevantní dva typy úmyslné nesprávnosti, a to nesprávnost plynoucí z podvodného účetního výkaznictví a nesprávnost plynoucí ze zpronevěry majetku. **Podvodné účetní výkaznictví může být způsobeno snahou vedení řídit zisky s cílem klamat uživatele účetní závěrky tak, že ovlivní jejich vnímání výkonnosti a ziskovosti účetní jednotky.**⁴⁴

Riziko zkreslení účetní závěrky zde může bez adekvátního vysvětlení být poměrně významné. Pozornost a analýzu případných dopadů vyžadují i změny obchodních modelů, například z distributora na komisionáře či obráceně, dále skupinové fúze a další restrukturalizace, které mohou vyvolat konflikty a dopady mezi různými způsoby stanovení cen na obdobná plnění.

Auditora však zajímají zejména dopady do finančních výkazů. Jsou všechny transakce doloženy řádnou smluvní dokumentací a zachyceny ve správné výši? Nemůže neadekvátní ocenění transakcí negativně ovlivnit ocenění při přecenění aktiv či výši nejen splatné, ale i odložené daně nebo zůstatek rezervy na budoucí ztráty?

V souvislosti s převodními cenami je třeba zmínit i nedávnou novelu účetních vyhlášek pro účetní jednotky – podnikatele, kteří účtují v soustavě podvojného účetnictví, a pro finanční instituce a pojišťovny. Tyto vyhlášky stanovily s účinností od 29. června 2008 dodatečná pravidla pro obsah přílohy účetní závěrky. Účetní jednotka by v příloze měla nově uvést informace o transakcích, které uzavřela se spřízněnou stranou, včetně objemu takových transakcí, povahy vztahu se spřízněnou stranou a ostatních informací o těchto transakcích⁴⁵.

8.4 Daň z přidané hodnoty a převodní ceny

Existuje souvislost mezi problematikou převodních cen a daní z přidané hodnoty? Z daňového hlediska je nezbytné, aby u každého modelu nastavení převodních cen bylo také posouzeno, zda byla správně vykázána daň z přidané hodnoty. **Významný problém představují především vyrovnávací platby ke konci roku, které se často fakturují až v dalším období. V rámci tohoto vyrovnání se zpravidla upravuje cena a následná fakturace rozdílů mezi cenou používanou v průběhu**

44 Drábková, Z., Kouřilová, J., (2009). Kreativní účetnictví ve vazbě na účetní podvody, České Budějovice: JU EF

45 KPMG v České republice, (2008). Převodní ceny. Horizonty magazín pro top management září 2008. [online] Dostupné z: https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Horizons/Documents/KPMG-1306-Horizonty_prevodni-ceny.pdf

roku na základě rozpočtů, či jiných, předem nastavených hodnot a cenou finální, která má zajistit tržně obvyklou přírážku, ziskovost či marži spřízněné společnosti.

Základní otázkou pak v těchto případech je, zda „finanční“ vyrovnání, které si společnosti poskytují mezi sebou ve skupině primárně z důvodu dodržení principu tržního odstupu, je také předmětem daně z přidané hodnoty či nikoliv.

Lze z pohledu DPH převody finančních prostředků ve skupině z důvodu převodních cen obecně klasifikovat?

Můžeme se setkat se situacemi, kdy společnost ve skupině (obvykle mateřská) poskytuje jiné společnosti finanční prostředky bez přímé vazby na plnění poskytovaná dceřinou společností. V praxi však obvykle nastává jiná situace. Aby bylo dosaženo „tržních“ cen, po skončení účetního období se většinou upravují průběžně uplatňované prodejní nebo nákupní ceny za poskytované služby nebo dodávané zboží. V takovém případě se evidentně vždy jedná o úplatu za služby či zboží, které v daném období poskytla spřízněná společnost. Tato dodatečná úprava ceny pak podléhá stejnému režimu DPH jako původně poskytovaná plnění.

Jakým způsobem je tedy vhodné v praxi postupovat? V případě úpravy ceny z důvodu převodních cen po skončení období je proto zpravidla nezbytné postupovat stejným způsobem jako v běžných případech, kdy se změní cena po uskutečnění zdanitelného plnění. Vždy doporučujeme samostatně posoudit jednotlivé transakce či převody finančních prostředků v rámci modelů převodních cen, a to zejména s ohledem na jejich smluvní úpravu a ekonomickou a právní podstatu.

Tento postup je důležitý v případech, kdy bylo uskutečněné plnění předmětem daně z přidané hodnoty (lokální plnění) či v případech vývozu či dovozu zboží. Významnou roli ale tento postup hraje i v případech, kdy se vykazuje pořízení či dodání zboží do jiného členského státu. Faktický dopad v oblasti daně z přidané hodnoty je sice nulový, ale i tak je nezbytné transakci správně vykázat v daňovém přiznání a následně také v hlášení Intrastat. Vystavené daňové doklady by proto měly umožnit snadné provedení příslušných oprav. Jedná-li se o dodávky ze států mimo Evropskou unii či do

nich, je dále nezbytné vzít v úvahu případnou možnost či nutnost obnovy celního řízení.⁴⁶

8.5 Daň z příjmů

Daňová rizika u daně z příjmů spojená s převodními cenami jsou převážně u těchto oblastí:

Licenční poplatky - zpravidla účtuje mateřská společnost dceřiným společnostem, které z využívání ochranné známky čerpají ekonomické přínosy. **Mateřská společnost, pokud má sídlo rezidence v některých zemích s preferenčním daňovým režimem, může vhodným nastavením výše licenčního poplatku přebírat zisky dceřiných společností.** Proto je nutné, aby licenční poplatky odpovídaly obvyklé výši. Obvyklá výše licenčního poplatku se ve většině případů obtížně prokazuje, neboť v rámci bankovní skupiny jsou licence logicky poskytovány pouze uvnitř skupiny, z čehož vyplývá, že nelze pro srovnání licenčního poplatku využít interní nezávislou srovnatelnou cenu, neboť vlastně žádná neexistuje. Z výše uvedených důvodů se přistupuje ke stanovení obvyklé výše licenčního poplatku jinými způsoby, mezi které patří různé alternativní metody rozdělení zisku.

Chybějící dokumentace - prokazující správné nastavení převodních cen, je vážným problémem, obzvláště když je daňovou správou provedena kontrola. Daňový subjekt může pro správné stanovení převodních cen požádat správce daně o závazné posouzení ke způsobu tvorby převodních cen, který již aplikoval v předchozích dvou letech. V případě zamítnutí závazného posouzení správcem daně nastávají pro daňový subjekt dvě možnosti a to buď upravit zpětně za dva roky své ceny a podat dodatečná daňová tvrzení anebo se spolehnout na dosavadní způsob tvorby ceny a čelit tak riziku doměření daně včetně příslušenství.

Doměření daně z příjmů právnických osob - v případě, že správce daně zjistí, že se **sjednané ceny provedených transakcí** (např. prodej výrobků, polodokončených výrobků nebo zboží, materiálové zajištění ve skupině podniků, prodej surovin, prodej dlouhodobého majetku, sdílení nákladů na logo využívané ve skupině podniků, sdílení nákladů na výzkum a vývoj ve skupině podniků, ocenění licencí a licenčních poplatků,

46 KPMG v České republice, (2013). Převodní ceny. Horizonty magazín pro top management červen 2013. [online]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Horizonts/Documents/KPMG-1306-Horizonty_prevodni-ceny.pdf

poskytování podpůrných vnitroskupinových služeb, účetnictví, daňové služby, public relations, personální služby a sdílení nákladů na servisní střediska, ve skupině poskytování manažerských služeb, poskytování půjček a úvěrů, podřízený dluh, dluhopisy a jiné formy financování) **mezi spojenými osobami liší od cen obvyklých**, upraví základ daně o zjištěný rozdíl a z tohoto zjištěného rozdílu doměří daň.

Investiční pobídky - rizika vyplývající ze špatně stanovených převodních cen. Zcela zásadní je dodržování pravidel pro převodní ceny u společností, jež čerpají investiční pobídky ve formě slevy na dani. **Nesprávné nastavení převodních cen může mít totiž za následek kromě výše uvedené pokuty a úroku i úplnou ztrátu investičních pobídek.** Právě příjemci investičních pobídek patří mezi nejčastěji kontrolované subjekty z hlediska správného nastavení transferových cen.⁴⁷

8.6 Daňové ráje

Daňovými ráji označujeme země, ve kterých jsou mimořádně daňově zvýhodněny zahraniční společnosti. **Zisky zahraničního společnosti (tzv. offshore společnosti) jsou daněny pouze zanedbatelně, dividendy takového podniku vůbec. Společnosti s vedením mimo danou zemi nejsou daněny vůbec, jsou od daně z příjmu osvobozeny a získávají také další daňové výhody**, např. osvobození od cla při dovozu hmotného či nehmotného investičního majetku, většinou nezbytného pro podnikatelský provoz (automobily, kancelářská technika a zařízení).

Tyto společnosti musí dodržet určité podmínky: činnost společnosti musí být omezena na podnikatelské aktivity mimo danou zemi, držitelé kapitálových podílů musí být cizinci a společnost nesmí získávat finance z tuzemských zdrojů. Cílem je přilákání zahraničního kapitálu a vytvořit z příslušné země významné finanční a hospodářské centrum. Většinou se jedná o země s malou rozlohou a nízkým počtem obyvatel, které však vykazují vysoké výkony. Počet založených společností v některých daňových rájích dokonce převyšuje počet obyvatel.⁴⁸

Česká republika i nadále pokračuje ve své snaze o geografické rozšiřování tzv. dobré daňové správy, jejímiž charakteristickými rysy jsou výměna daňových informací,

47 BDO Česká republika. (2014). Transferové ceny. [online]. In BDO Česká republika portál. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z <http://www.bdo.cz/posouzeni-transferovych-cen/>

48 Daňové ráje dostupné na <http://www.danoveraje.eu/>

transparentnost a podpora spravedlivé daňové soutěže, a to zejména zvyšováním počtu uzavřených dohod o výměně informací v daňových záležitostech s jurisdikcemi s preferenčním daňovým režimem.

Tyto dohody představují pro daňovou správu účinný nástroj, na jehož základě lze obdržet informace potřebné pro účely správy daní, tj. zejména možnost prověřit, zda příjem nebo majetek českých daňových subjektů byl řádně zdaněn, a to i bez ohledu na to, zda jsou potřebné informace v držení bank nebo jiných finančních institucí. Neméně důležitý je také psychologický efekt na daňové subjekty ve smyslu uvědomění si, že daňové ráje již nejsou místem, kam lze bezpečně ukrýt svůj majetek a příjmy před finanční správou. Toto preventivní působení zvyšuje zájem daňových subjektů o dobrovolné plnění svých daňových povinností. Dosud bylo uzavřeno 13 těchto dohod, z nichž ratifikováno jich bylo již sedm, a to s Bermudami, se San Marinem, s Jersey, s Guernsey, s Ostrovem Man, s Britskými Panenskými ostrovy a Kajmanskými ostrovy. U dalších šesti dohod probíhají různé fáze legislativního procesu. Jedná se o dohodu s Monakem, s Belize, se Sint Maartenem, s Cookovými ostrovy, Andorrou a Bahamami.⁴⁹

8.7 Vývoj problematiky převodních cen

Rok 2013 byl ve znamení udržení vysokého standardu posuzování a hodnocení převodních cen v rámci Finanční správy. Pokračující globalizace trhu odpovídajícím způsobem zvyšuje míru vlivu transakcí mezi spřízněnými subjekty na finální daňové inkaso v oblasti daní z příjmů. Proto je nejen nutností, ale též povinností Finanční správy, tyto typy transakcí intenzivně sledovat a kontrolovat, aby byl zajištěn tržní princip v podnikatelském prostředí i České republiky.

Metodika zaměřená na posuzování převodních cen, vypracovaná v roce 2011, je nadále účelně využívána k monitorování řízených transakcí spojených osob. Podněty pro efektivní kontrolu a hodnocení převodních cen jsou čerpány i z doporučení a standardů mezinárodních organizací, ovlivňujících pozici jednotlivých členských států. Česká republika aplikuje základní standardy týkající se převodních cen, obsažené především v dokumentech OECD a Evropské unie, přičemž pro účely vlastního

49 Finanční správa ČR. (2013). Výroční zprávy a informace o činnosti Finanční správy. [online]. Finanční správa. [cit. 2014-10- 23]. Dostupné na http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-činnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf

metodického řízení se snaží interpretovat principy daných dokumentů ve svých metodických materiálech. Jedním z těchto materiálů, který má účinnost od 1. 1. 2013 je Pokyn GFR D - 10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou, poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky.

Česká republika v rámci OECD participuje na přípravě doporučení a standardů k převodním cenám, a to konkrétně v pracovní skupině Výboru pro fiskální záležitosti, která je zaměřena na zdaňování nadnárodních společností. Tyto standardy a doporučení jsou následně využívány nejen při daňových kontrolách u nadnárodních podniků, ale také při vydávání rozhodnutí o závazném posouzení způsobu, jakým jsou tvořeny ceny mezi spojenými osobami dle § 38nc ZDP. Kromě tzv. unilaterálních závazných posouzení, která jsou řešena pouze českým správcem daně, je rozjednáno rovněž několik bilaterálních závazných posouzení, jež jsou projednávána na základě smluv o zamezení dvojímu zdanění.

Mezinárodní dohadovací řízení v oblasti převodních cen, týkající se úprav zisků plynoucích z řízených transakcí mezi sdruženými podniky, případně jiných sporů zahrnujících spojené osoby, byla českými kompetentními orgány vedena i v roce 2013. S ohledem na zájem jednotlivých daňových správ podrobně sledovat a analyzovat přeshraniční řízené transakce, se počet řešených sporů nesnižuje.

Důsledkem značného počtu přeshraničních transakcí prováděných mezi spřízněnými subjekty pak je, že daňové správy svou pozornost na kontrolu tohoto segmentu transakcí zaměřují pravidelně a často z důvodu komplikovanosti pověřují řešením těchto případů nej kvalifikovanější pracovníky. V mnohých případech je výsledkem daňové kontroly zvýšení základu daně a doměření daně u příslušného daňového subjektu. V roce 2013 byly zahájeny tři nové případy, zahrnující spřízněné subjekty, přičemž celkem bylo řešeno 10 případů dle čl. 25 smluv o zamezení dvojímu zdanění (tzv. MAP) nebo dle Arbitrážní konvence (Sb. mezinárodních smluv č. 96/2006). Zatím žádný případ řešený dle Arbitrážní konvence nebylo nutné předložit poradní komisi, tj. k posouzení a rozhodnutí nezávislým expertům.

Převodní ceny jsou u dotčených poplatníků aktuálně pravidelnou oblastí daňové kontroly. **Finanční správa se proto snaží apelovat na daňové subjekty, jichž se řízené transakce týkají, aby byly připraveny na případné prověřování vazeb mezi spřízněnými subjekty, tj. aby měly k dispozici odpovídající podklady pro hodnocení jejich převodních cen správcem daně, což ve svém důsledku často**

usnadní a urychlí samotnou daňovou kontrolu. Množství daňových kontrol zahrnujících převodní ceny se udržuje na vysoké úrovni a dá se říci, že ani podíl daňových kontrol, jejichž výsledkem bylo zvýšení základu daně či snížení daňové ztráty neklesá. Zůstává zde patrný vliv průběžně se zvyšujících odborných znalostí pracovníků Finanční správy i narůstající počet těchto odborníků v rámci Finanční správy. Zároveň se dá hovořit o určité specializaci pracovníků Finanční správy, což lze hodnotit pozitivně. I v dalších letech je záměrem Finanční správy prověřování převodních cen, které se staly již jedním z nejvýznamnějších cílů kontrol u spřízněných subjektů.

Ze zkušeností zahraničních daňových správ rovněž vyplývá, že oblast převodních cen je považována za rizikovou. Proto považuje Generální finanční ředitelství za zásadní, aby byl výše deklarovaný vysoký standard v oblasti hodnocení řízených transakcí udržen a v návaznosti na mezinárodní vývoj v dané oblasti bylo pružně reagováno na aktuální rizika při posuzování a kontrole vnitroskupinových transakcí. Zároveň bude Generální finanční ředitelství usilovat o ochranu českých daňových příjmů z řízených transakcí při mezinárodních dohodovacích řízeních se zahraniční partnerskou daňovou správou, nicméně vždy s ohledem na správnou aplikaci mezinárodně uznávaného principu tržního odstupu.⁵⁰

50 Činnost Finanční správy dostupné na file:///C:/Users/p301236/Downloads/Dane_Vyhodnoceni-Pr-001_2013_Informace-o-cinnosti-Financni-spravy-CR-za-rok-2013.pdf

DISKUSE A DOPORUČENÍ

Lze uvést případ z daňové praxe, který se momentálně řeší, týká se **výroby solárních panelů k fotovoltaickým elektrárnám a jejich prodeje**. Jedná se rozpracovanou daňovou kontrolu převodních cen SFÚ, probíhající v rámci kontroly daně z příjmů právnických osob, kdy společnost KC (dále jen „KC“) je součástí nadnárodní skupiny společností s celosvětovou působností a je začleněna do „solární divize“, zabývající se vývojem, výrobou a prodejem solárních panelů.

Pro potřeby hodnocení použité správné metody stanovení převodní ceny jsou následující společnosti spojenými osobami prostřednictvím vlastnických podílů na majetku. Kdy KC vlastní 100%-ní podíl společnosti KFG (dále jen „KFG“) a dále vlastní 1%-ní podíl společnosti KSE (dále jen „KSE“). KFG je mateřskou společností KSE kdy vlastní její 99 %-ní podíl.

Obchodní vztahy probíhají takto: kontrolovaná společnost KC vyrábí solární panely, které prodává spojené společnosti KSE a ta tyto nakoupené solární panely prodává své mateřské společnosti KFG.

Kontrolovaná společnost KC nemá pro oblast převodních cen zpracovanou dokumentaci, týkající se použití zvolené metody, způsobu tvorby převodní ceny atd.

Společnost KC doložila správci daně přehled o transakcích uskutečňovaných v rámci spojených osob, informace o rizicích výrobní společnosti v tržním prostředí poklesem prodeje (nevyužití výrobní kapacity), s vývojem cen solárních panelů, nesené náklady, marketing a licenční poplatky, informace k půjčkám a dále smlouvy k jednotlivým řízeným obchodním transakcím, fakturaci k licencím, včetně příloh, k řízeným obchodním transakcím za služby a fakturaci úroků z prodlení.

Z předložených dotazníků správce daně provedl srovnávací analýzu, analýzu trhu a jednotlivých souvisejících rizik (tržního, investičního, kurzového, nesplacených pohledávek a závazků, nedodání produktu, zásob), aby zjistil, jaká rizika jednotlivé vzájemně spojené společnosti na daných transakcích nesou.

V průběhu daňové kontroly bylo zjištěno, že při **stejných transakcích** mezi uvedenými **spojenými společnostmi** jsou používány **různé metody a stanovovány různé převodní ceny**.

Společnost **KC prodává** na základě Smlouvy o dodávce nehotových výrobků **solární články společnosti KSE**, která tímto nákupem zrealizuje zhruba 80 % svých vstupů - nákladů. **Cena prodáváného solárního článku je stanovena na základě metody TNMM.** V případě kdyby došlo ke kalkulované ztrátě u KSE, je možno zahájit cenová řízení, které by vedlo ke snížení ceny nakupovaných solárních článků tak, aby KSE dosáhla zisku, tj. ovlivňování ceny, nižší než cena obvyklá na trhu!

Společnost KSE následně pak uskutečňuje **prodej zboží** – solárních panelů **výhradně své mateřské společnosti KFG** na základě Smlouvy o výhradní distribuci solárních produktů **za cenu stanovenou na základě plánované tržní ceny minus přírážky ve výši 11%.** Tato cena je určující pro úroveň hospodaření KSE, tj. ovlivňování ceny, nižší než cena obvyklá na trhu! Pokud by totiž KSE v rámci kalkulací vykazala účetní ztrátu, následují opatření pro její odstranění. Tato opatření spočívají, vedle redukce vlastních nákladů, také v tlaku na snížení cen solárních článků a k minimální ziskovosti KSE.

Stejný problém se stanovením převodní ceny byl u **licenčních poplatků** jako u prodeje solárních článků opět se ceny licenční poplatků a jejich výše se řídí Smlouvou o Licenčních poplatcích uzavřenou **mezi společnostmi KSE a KC.** Jedná se o poplatky hrazené KC za poskytnutí technologického know - how **cena je stanovena ve výši 2 % z netto prodejní ceny** solárních modulů, vyrobených v KSE.

Ale ceny u **sublicenčních poplatků**, jejichž výše se řídí smlouvou o sublicenčních poplatcích uzavřenou **mezi společnostmi KSE a KFG** na využívání určitých obchodních značek, je cena stanovena tak, že **se neplatí žádný poplatek.**

U **poskytování služeb podpory prodeje** na území České republiky **společnost KSE poskytuje podporu při prodeji KFG** na základě Mandátní smlouvy. **Cena je tvořena tak, že k vynaloženým nákladům se připočítává přírážka 5 %.**

U provádění **oprav solárních modulů** - tuto činnost **společnost KSE provádí pro společnostmi KFG i KC** na základě smlouvy o provádění oprav solárních modulů. **Cena je stanovena na základě vynaložených nákladů a přírážky ve výši 5 %.**

V rámci daňové kontroly správce daně zjistil, že společnost KSE od společnosti KC zakoupila výrobní zařízení. V předložených dotaznících jako podkladech ke tvorbě

převodních cen tuto skutečnost nezmínila. Ocenění zakoupeného investičního majetku je předmětem šetření.

Shrnutí výše uvedených zjištění vyplývá, že: vzhledem k charakteru výše uvedených řízených obchodních transakcí uplatnila společnost KSE odlišné metody při stanovení jejich ceny:

- V případě objemově nejvýznamnějších obchodních transakcí byla uplatněna **metoda TNMM bez uvedení konkrétního ukazatele ziskové přírážky**.
- U transakcí za služby byla u poskytnutých služeb dle vyjádření společnosti KSE použita **metoda „COST plus“ s přírážkou ve výši 5%**.
- **Pevná cena** byla dle smluvních ujednání uplatněna u manažerských poplatků a poplatků za užití SW.
- U licencí byla výše poplatků vztažena k objemu prodeje společnosti KSE (**2 %**), **u sublicencí žádné poplatky hrazeny nebyly**.
- V případě ocenění nákladů vynaložených s poskytnutím IT služeb pro společnost KSE došlo k **přiřazení skutečných nákladů na základě počtu uživatelů** a k přefakturaci specifických nákladů (cestovné).

V průběhu daňové kontroly do současné doby nebyl doložen způsob stanovení převodních cen u uskutečněných transakcí, a to v souladu se Směrnicí OECD, ustanovení § 23 odst. 7 ZDP a pokyny D 332 – 334.

A proto si musíme položit v souvislosti s výše popsány mi uskutečněnými obchodními transakcemi mezi uvedenými spojenými společnostmi tyto otázky:

- Jsou správně zvolené metody pro stanovení převodní ceny u prodejů solárních článků?
- Jsou u těchto uskutečněných transakcí opravdu správně stanoveny převodní ceny?
- Nejsou tyto „převodní ceny“ ze všech uvedených obchodních transakcí účelově tvořeny?
- Nejsou tyto „převodní ceny“ tvořeny tak, aby uvedené společnosti nedanily své „zisky“?

S problematikou převodních cen není příliš mnoho zkušeností, lze proto konstatovat, že poplatníci spíše vyčkávají na vyhodnocení prvních případů ať již na základě provedených kontrol daňovou správou či vydanými rozhodnutími soudů. Dalším důvodem je zřejmě také skutečnost, že poplatníci zvažují klady a zápory, které vyplývají z podání žádosti o závazné posouzení. Na jednu stranu mají možnost získat značnou jistotu na budoucí období, na druhou stranu vlastně dávají k dispozici finančnímu úřadu svou strategii v oblasti převodních cen.

Důsledky nesprávného nastavení převodních cen, které mohou vyplynout z nesprávného nastavení převodních cen, lze rozdělit do dvou skupin:

- **Administrativní** - vyplývající především ze zákona o daních z příjmů: Z hlediska českého zákona o daních z příjmů se při nesprávném nastavení převodních cen poplatník vystavuje riziku zahrnutí zjištěných rozdílů do základu daně (viz § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů) a následnému zdanění příslušnou sazbou daně. V případě, že jde o „přecenění“ transakce ve vztahu k zahraničnímu sdruženému podniku, pak je zjištěný rozdíl považován navíc za příjem nerezidenta ze zdrojů umístěných na území České republiky podle § 22 odst. 1 písm. g) bod 3., tedy je považován za podíl na zisku a je zdaněn srážkovou daní stejným způsobem jako v případě výplaty dividend. Od vstupu České republiky do Evropské unie platí výjimka ve vztahu k mateřským a dceřiným společnostem umístěným v Evropské unii - § 19 zákona o daních z příjmů. Také přihlédnout k definici dividend v jednotlivých SZDZ.
- **Vznik ekonomického dvojího zdanění** - dalším důsledkem je vznik mezinárodního ekonomického dvojího zdanění, tzn., že zisk, resp. zjištěný rozdíl je u podniků zúčastněných na transakci zdaněn dvakrát. Jednou je tento zisk zdaněn u prvního podniku po zjištění nesprávného nastavení převodních cen, podruhé je zdaněn u druhého podniku, kde zisk, tj. základ daně zůstává nedotčen, přičemž je nutné brát v úvahu, že celkový zisk skupiny podniků z transakce je realizován z konečné ceny účtované nezávislým odběratelům, která je z daňového hlediska vždy v pořádku, tzn., že zisk skupiny podniku musí zůstat stejný i po přehodnocení převodních cen uvnitř skupiny podniků.⁵¹

⁵¹ www.financnisprava.cz

DOPORUČENÍ

Jak zvolit vhodnou metodu pro správné stanovení převodní ceny pro uskutečněné transakce, ať se již jedná o transakce mezi nadnárodními podniky nebo jen o společnosti, které obchodují s přeshraničními podniky?

Na tuto otázku není možné jednoznačně odpovědět, neboť na vhodném výběru příslušné metody, závisí provedení funkční analýzy, která provede patřičné zhodnocení dané transakce a následně poskytne vhodné použití jednotlivých metod, je proto tedy nutné posoudit, zejména s ohledem na funkční a rizikový profil podniku, zda vybranou metodu použít. Od toho se pak následně odvíjí získávání informací o srovnatelných transakcích a nutnosti jejich úprav pro účely zjištění správné převodní ceny.

V diplomové práci byly podrobně definovány „transakční metody“ – viz kapitola 4 a následné hodnocení výhod a nevýhod - viz kapitola 7.5, byly posouzeny i aplikace těchto metod s cílem nalézt odpověď na otázku „kdy jednotlivé metody aplikovat a jakým způsobem“.

Než zhodnotím a doporučím, která metoda je pro stanovení správné převodní ceny nejlepší, je třeba si uvědomit, že:

„Tradiční transakční metody“, mezi něž zahrnujeme metody CUP, RPM a COST +, jsou upřednostňovány před ziskovými transakčními metodami. **Především přímá metoda srovnatelné nezávislé ceny CUP, která je nejjednodušší a nejvíce preferovanou metodou a je nejpřímějším a nejspolehlivějším způsobem pro aplikaci principu tržního odstupu a má tedy přednost před ostatními metodami. Používá se hlavně u těch transakcí, kde je plně srovnatelný (totožný) výrobek.** Nejlépe běžně obchodovaná komodita, kterou zkoumaný podnik prodává jak spřízněným podnikům, tak podnikům nezávislým. Tyto metody vycházejí ze znalosti ceny nebo marže nezávislých transakcí, které jsou následně porovnány s cenou nebo marží řízené transakce.

„Transakční ziskové metody“, mezi něž zahrnujeme metody PROFIT SPLIT a TNMM, které zkoumají zisky plynoucí z transakcí mezi spojenými osobami. Používají se jen tehdy, pokud tradiční transakční metody nemohou být spolehlivě aplikovány nebo nemohou být použity vůbec.

Ze svého praktického pohledu pracovníka finanční správy doporučuji postupovat od nejjednodušší metody CUP k nejsložitější TNMM, neboť volba metody pro stanovení převodních cen má vždy za cíl nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ. Za tímto účelem by měl proces volby brát v úvahu následující faktory: příslušné výhody a nevýhody jednotlivých metod uznávaných ze strany OECD; vhodnost příslušné metody ve světle povahy řízené transakce, určené především prostřednictvím funkční analýzy; dostupnost spolehlivých informací (především o nezávislých srovnatelných transakcích) nezbytných pro aplikaci zvolené metody nebo jiných metod; a úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí, včetně spolehlivosti úprav z hlediska srovnatelnosti, které mohou být nezbytné pro eliminaci případných podstatných rozdílů mezi těmito transakcemi. Žádná z těchto metod není vhodná pro všechny možné situace, ani není nutné prokazovat, že určitá metoda není vhodná za daných okolností.

Proto bych ze své praxe ve finanční správě doporučila použít **metodu srovnatelné nezávislé ceny (CUP)**, protože je nejpřímější a nejspolehlivější způsob pro aplikaci principu tržního odstupu a má tedy přednost před ostatními metodami. Na základě provedených hodnocení **metody CUP, která srovnává cenu účtovanou za majetek nebo služby poskytované v řízené transakci s cenou účtovanou za majetek nebo služby poskytované ve srovnatelné nezávislé transakci za srovnatelných okolností.** Teprve pokud je nutné provést úpravy transakce z důvodu srovnatelnosti, je nutné využít interní informační systém podniku, jaký je druh prodávaného zboží, objem prodeje, co ovlivňuje tvorbu ceny, výše nákladů (tj. počet zaměstnanců, mzdy, přepravní služby...), zjištění jakéhokoli rozdílu (tj. u majetku - převod majetku, kvalita majetku, dostupnost a objem nabídky majetku, u služeb – povaha a rozsah) mezi těmito dvěma cenami může ukázat, že podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky nejsou tržní a že cenu v řízené transakci zřejmě bude třeba nahradit cenou nezávislé transakce. **Nevýhodou této metody ale je, že je mnohdy složité nalézt srovnatelnou transakci mezi nezávislými podniky, kde neexistují rozdíly s podstatnými dopady na cenu a i proto, že má tato metoda i nespornou výhodu, že je relativně nezávislá na interním informačním systému podniku, neboť zkoumaná cena se srovnává s cenou, kterou lze ověřit na trhu.**

A dále bych doporučila metodu, která asi nejvíce vyhovuje principu tržního odstupu, a to **metodu čistého rozpětí (TNMM)**, z důvodu že tato metoda zkoumá čisté ziskové rozpětí, které uskutečňuje daňový subjekt z řízené transakce ve vztahu k přiměřenému základu, a to je **jednou z výhod** transakční metody čistého rozpětí TNMM, že ukazatele čistého zisku (např. návratnost aktiv, provozní příjem z prodejů a případně další měřítko čistého zisku) jsou méně ovlivněny rozdíly v transakcích, než je tomu u ceny, která se používá u metody CUP. Je tedy přijatelné brát v úvahu některý z poměrových ukazatelů rentability. **Specifikem aplikace těchto ukazatelů je skutečnost, že se nezjišťují za celý podnik, ale pouze za danou transakci týkající se srovnatelných poměrových ukazatelů. Metoda TNMM je podobná metodě COST+ a RPM metodě, z čehož vyplývá, že čisté rozpětí z řízené transakce by mělo být stanoveno s odkazem na čisté rozpětí ze srovnatelných nezávislých transakcí.** Na základě provedené srovnávací analýzy včetně funkční analýzy, a to jak u sdruženého podniku, tak i v případě nezávislého podniku, aby se stanovilo, zda jsou transakce srovnatelné a které úpravy je potřeba provést, aby bylo dosaženo spolehlivých výsledků. **Při aplikaci metody TNMM je třeba brát v úvahu ceny, které budou pravděpodobně ovlivněny rozdíly v produktech a hrubého rozpětí a v rozdílech ve funkcích; užití čistého rozpětí může vnést větší stupeň pomíjivosti do určení převodních cen z důvodu, že mohou být ovlivněna faktory, které buď nemají dopad na hrubá rozpětí a ceny se spojenými osobami, a nebo mají a to z důvodu konkurenčního postavení, které může ovlivnit cenu a hrubá rozpětí, dále hrozba nových podniků, efektivnost managementu a individuální strategie, hrozba substitučních produktů, lišící se struktury nákladů (jak se odrážejí např. ve stáří továrny či zařízení), rozdíly v kapitálových nákladech (např. financování z vlastních zdrojů nebo půjčování) a stupeň podnikatelských zkušeností (např. zda je podnikání ve fázi zahájení nebo je rozvinuté).**

ZÁVĚR

Cílem diplomové práce bylo provést analýzu a vyhodnocení aplikace transferových cen využívaných při transakcích nadnárodních podniků z hlediska daňové správy na konkrétních případových studiích posoudit jednotlivé metody stanovení převodních cen.

Na konkrétních případových studiích, které vycházejí z praxe finanční správy, tj. z výsledků provedených daňových kontrol týkajících se převodních cen, hodnotit jaké metody byly pro stanovení převodních cen v souladu se směrnicí OECD, zákony a pokyny České republiky použity a jaké stanovisko po provedených daňových kontrolách zaujala daňová správa ke zvoleným postupům, výpočtům a následně stanoveným metodám převodních cen nadnárodními podniky.

Z výsledků práce je patrné, že mezi jednotlivými metodami stanovení převodní ceny existují rozdíly a to z hlediska jejich využitelnosti při uskutečněných transakcích nadnárodními podniky. Byla potvrzena existence rozdílů s tím, že bylo definováno pět transakčních metod, jejich výhody a nevýhody, byla posouzena aplikace metod s cílem nalézt odpověď na otázku, při jakých transakcích jednotlivé metody aplikovat a jakým způsobem.

V průběhu práce bylo zjištěno, že všechny uvedené metody využívají princip tržního odstupu, proto je možné je spojit s pojetím, že nezávislé podniky zvažují nabízené možnosti a při srovnávání jedné možnosti s druhou zvažují jakékoliv rozdíly mezi nimi, které by význačně ovlivnily jejich hodnotu.

Podstatným rozdílem jednotlivých metod je, že tradiční transakční metody i transakční ziskové metody vycházejí ze zcela jiné podstaty. Tradiční transakční metody, mezi které zahrnujeme metody CUP, RPM a COST+, vycházejí ze znalosti ceny či marže nezávislých transakcí, které jsou následně porovnány s cenou nebo marží řízené transakce.

Oproti tomu transakční ziskové metody, mezi které patří metody PROFI SPLIT a TNMM, jsou založeny na srovnání ukazatelů čistého zisku (např. ziskových rozpětí) mezi nezávislými a sdruženými podniky, a jsou užívány jako prostředek odhadu zisků, kterých by jeden či každý sdružený podnik dosáhl, pokud by jednal pouze s nezávislými podniky, a proto by jim úhrady, jež by tyto podniky požadovaly v souladu s principem tržního odstupu, musely kompenzovat jejich zdroje v řízené transakci.

U všech uvedených metod pokud mezi jednotlivými srovnávanými situacemi existují rozdíly, které by podstatným způsobem ovlivnily dané srovnání, je nezbytné provést úpravy srovnatelnosti (pokud je to možné), aby byla zvýšena spolehlivost srovnání, při tomto srovnávání se musí zohledňovat podstatné rozdíly mezi srovnávanými transakcemi nebo podniky. Určení stupně skutečné srovnatelnosti a pak se provedly příslušné úpravy pro zajištění tržních podmínek (nebo jejich rozsah), je nezbytné srovnávat vlastnosti transakcí nebo podniků, které by ovlivnily podmínky transakcí realizovaných v souladu s principem tržního odstupu. **Vlastnosti či „faktory srovnatelnosti“**, které by mohly být v rámci určování srovnatelnosti důležité, **zahrnují charakteristiku převáděného majetku či služeb, funkce vykonávané stranami (příčemž se bere v úvahu používaný majetek a podstoupená různá rizika – tržní rizika, jako vstupní náklady a kolísání výstupní ceny; riziko ztráty spojené s investicí do majetku, strojů a vybavení a s jejich užíváním; riziko úspěchu nebo neúspěchu investice do výzkumu a vývoje; finanční rizika jako rizika způsobená pohyby měnových kurzů či úrokové míry; úvěrová rizika; atd.), smluvní podmínky, ekonomické okolnosti stran a podnikatelské strategie sledované stranami a na faktory srovnatelnosti navazuje provedení funkční analýzy**, která se snaží identifikovat a srovnat ekonomicky významné realizované činnosti a odpovědnosti, použitý majetek a rizika podstoupená stranami příslušných transakcí.

Volba metody pro stanovení převodních cen má vždy za cíl nalézt nejvhodnější metodu pro konkrétní případ. Za tímto účelem by měl proces volby brát v úvahu následující faktory: příslušné výhody a nevýhody metod uznávaných ze strany OECD; vhodnost příslušné metody řízené transakce, určené především prostřednictvím funkční analýzy; dostupnost spolehlivých informací především o nezávislých srovnatelných

transakcích nezbytných pro aplikaci zvolené metody nebo jiných metod; a úroveň srovnatelnosti řízených a nezávislých transakcí, včetně spolehlivosti úprav z hlediska srovnatelnosti, které mohou být nezbytné pro eliminaci případných podstatných rozdílů mezi těmito transakcemi. Žádná z těchto metod není vhodná pro všechny možné situace, ani není nutné prokazovat, že určitá metoda není vhodná za daných okolností.

Tradiční transakční metody CUP, RPM a COST+ jsou považovány za nejprůběžnější prostředek pro určení toho, zda podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky odpovídají principu tržního odstupu. Důvodem je skutečnost, že jakýkoliv rozdíl mezi cenou řízené transakce a cenou v rámci srovnatelné nezávislé transakce se zpravidla přímo váže k obchodním a finančním vztahům, stanoveným či určeným mezi podniky, přičemž podmínky v souladu s principem tržního odstupu mohou být navozeny přímým nahrazením ceny v rámci řízené transakce cenou ze srovnatelné nezávislé transakce. V důsledku toho je v případech, kdy je možné tradiční transakční metody i transakční ziskové metody aplikovat se stejnou mírou spolehlivosti, vhodnější aplikovat tradiční transakční metody. Navíc v případě, kdy je možné aplikovat metodu srovnatelné nezávislé ceny CUP a jinou metodu pro stanovení převodních cen se stejnou mírou spolehlivosti při zvážení všech kritérií.

Metody PROFIT SPLIT a TNMM, které vychází ze zisků, lze akceptovat pouze do té míry, ve které jsou kompatibilní s článkem 9 Modelové daňové smlouvy OECD, především v souvislosti se srovnatelností. Tohoto je dosaženo na základě aplikace metod způsobem, který se blíží cenotvorbě na základě principu tržního odstupu. Aplikace principu tržního odstupu obecně vychází ze srovnání ceny, marže nebo zisků v rámci konkrétních řízených transakcí s cenou, marží nebo zisky ze srovnatelných transakcí mezi nezávislými podniky. V případě transakční metody rozdělení zisku vychází daná aplikace z aproximace rozdělení zisků, jejichž dosažení by se očekávalo, pokud se daných transakcí účastnily nezávislé podniky.

Transakční ziskové metody PROFIT SPLIT a TNMM jsou vhodnější než tradiční transakční metody, například v případech, kdy má každá ze stran v souvislosti s danou řízenou transakcí hodnotný a unikátní přínos, nebo kdy strany realizují vysoce integrované činnosti, může být transakční metoda rozdělení zisku vhodnější než některá

z jednostranných metod. Dalším příkladem je situace, kdy nejsou k dispozici žádné nebo jsou k dispozici omezené veřejně dostupné a spolehlivé informace o hrubém rozpětí třetích stran. V těchto případech může být obtížné aplikovat tradiční transakční metody, pokud neexistují interní srovnatelné transakce. Vzhledem k dostupnosti informací tak může být nejvhodnější metodou právě transakční zisková metoda.

Na základě provedené hodnocení jednotlivých transakčních metod bylo zjištěno, že: Metoda srovnatelné nezávislé ceny (CUP) je nejvíce preferovaná a používaná metoda, hlavně u transakcí se zcela totožným výrobkem, běžně obchodovatelným a podnik jej prodává za stejnou cenu jak sdruženým tak nezávislým podnikům, tj. využíván hlavně výrobními podniky při prodeji zboží podobného druhu, kvality i množství za srovnatelných podmínek. Převodní cena je rovna nezávislé ceně. Pokud vzniknou případné rozdíly a mají-li vliv na cenu, je nutno tento vliv očistit o slevy, pojištění, přepravu apod.

Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM) je používána u výkonů, na které podnik významně nepřispívá a nedochází tak ke zhodnocení výrobku, který nakupuje od sdruženého podniku a dále ho prodává na externím trhu např. distribuce zboží z třetí země. Zde je významný faktor času, neboť čím je doba v transakcích, kdy je realizace nákupu dalšího prodeje uskutečněna v kratší době, tím méně faktorů bere v úvahu a konečná převodní cena je přesnější. Převodní cena je rovna nezávislé ceně po odečtení přírážky nezávislého prodejce. Opět pokud vzniknou případné rozdíly při podnikatelské činnosti, je nutno provést úpravy. Použití při marketingových transakcích a dále nejvyužitelnější v případě vertikálně integrovaného koncernu, kdy technologicky na sebe navazují, zhodnocují výrobek, čímž se zvyšuje jeho cena.

Metoda nákladů a přírážky (COST+) je používána na převody v nedokončené výrobě nebo kde sdružené podniky mají uzavřené dohody o využívání společného vybavení či dlouhodobých dohod, poskytování nákupu a prodeje, či služeb. Závislý dodavatel či výrobce nepřispívá podstatně k hodnotě prodáváného zboží. Převodní cena je rovna celkovým nákladům spojeným s tvorbou a prodejem daného výkonu, upravené o příslušnou hrubou marži. Problém při přiřazení nákladů k jednotlivým poskytnutým činnostem, službám a výkonům. Mateřská společnost poskytuje podle manažerské smlouvy dceřině nebo dceřiným společností určité dohodnuté služby – vedení

účetnictví, různá poradenství, finanční podpory, pronájmy majetku, IT služby atd. Nutno prověřit, zda jsou poskytované služby prospěšné stejně pro obě strany.

Metoda rozdělení zisku (PROFIT SPLIT) její používání na složité, úzce provázané transakce, které nelze provádět odděleně, neboť tato metoda více založena na interních informacích podniku týkajících se zisku, nákladů k jednotlivým transakcím, jsou posuzovány obě strany transakce a používá se i v případech kdy žádné srovnatelné transakce mezi nezávislými podniky nemohou být identifikovány. Obtížně se aplikuje z důvodu stanovení kombinovaných výnosů a nákladů pro všechny sdružené podniky účastnících se na dané transakci. Převodní cena je tvořena na základě rozdělení zisku. Použití při převodech nehmotného majetku.

Metoda čistého rozpětí (TNMM) je používána při transakcích kdy nelze použít srovnatelnou cenu, tím že např. sdružené podniky mají různé metodiky výpočtu hrubé marže. Převodní cena je odvozena od čistého ziskového rozpětí, které uskutečňuje daňový subjekt ve srovnatelných nezávislých transakcích k přiměřenému základu. Jedná se o obdobu metod COST+ a RPM. Využívá se při transakcích, při kterých nelze přesně stanovit náklady k poskytovaným výkonům, službám

Krátké shrnutí u tradičních transakčních metod CUP, RPM a COST+, které jsou považovány za nejpřímější prostředek pro určení toho, zda podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky odpovídají principu tržního odstupu. Důvodem je skutečnost, že jakýkoliv rozdíl mezi cenou řízené transakce a cenou v rámci srovnatelné nezávislé transakce se zpravidla přímo váže k obchodním a finančním vztahům, stanoveným či určeným mezi podniky, přičemž podmínky v souladu s principem tržního odstupu mohou být navozeny přímým nahrazením ceny v rámci řízené transakce cenou ze srovnatelné nezávislé transakce.

Krátké shrnutí u transakčních ziskových metod PROFIT SPLIT a TNMM, které jsou vhodnější než tradiční transakční metody například v případech, kdy má každá ze stran v souvislosti s danou řízenou transakcí hodnotný a unikátní přínos, nebo kdy strany realizují vysoce integrované činnosti, může být transakční metoda rozdělení zisku vhodnější než některá z jednostranných metod. Dalším příkladem je situace, kdy nejsou k dispozici žádné nebo jsou k dispozici omezené veřejně dostupné a spolehlivé informace o hrubém rozpětí třetích stran. V těchto případech může být obtížné aplikovat tradiční transakční metody, pokud neexistují interní srovnatelné transakce. Vzhledem

k dostupnosti informací tak může být nevhodnější metodou právě transakční zisková metoda.

S problematikou převodních cen není příliš mnoho zkušeností, lze proto konstatovat, že každý daňový subjekt spíše vyčkává na vyhodnocení prvních případů ať již na základě provedených kontrol daňovou správou či vydanými rozhodnutími soudů. Důsledky nesprávného nastavení převodních cen, které mohou vyplynout z nesprávného nastavení převodních cen lze rozdělit do dvou skupin: buď z hlediska českého zákona o daních z příjmů se při nesprávném nastavení převodních cen poplatník vystavuje riziku zahrnutí zjištěných rozdílů do základu daně a následnému zdanění příslušnou sazbou daně nebo důsledkem vzniku mezinárodního ekonomického dvojího zdanění, tzn., že zisk, resp. zjištěný rozdíl je u podniků zúčastněných na transakci zdaněn dvakrát a to jednou u prvního podniku a po druhé u druhého přeshraničního podniku.

A proto si myslím si, že v současné době, kdy téma převodních cen a správné zvolení metody se začíná hodně rozšiřovat i do podvědomí široké veřejnosti i podnikatelské a netýká se tudíž jen nadnárodních podniků, mohlo by být to hodnocení jednotlivých metod stanovení převodních cen v této práci přínosem nejen pro finanční správu, ale i pro ostatní.

SEZNAM POUŽITÉ LITERATURY

Monografická literatura

Anuschka Bakker, & Marc M. Levey, (2012). *Transfer Pricing and Intra-group Financing: The Entangled Worlds of Financial Markets and Transfer Pricing*. Amsterdam: IBFD

Baxa, J. et. al., (2011). *Daňový řád. Komentář. I. Díl*, Praha: Wolters Kluwer.

Committee of UN Experts on International Cooperation in Tax Matters, (2009) *Transfer pricing practical manual for developing countries*, United Nations, Geneva.

Drábková, Z., & Kouřilová, J., (2009). *Kreativní účetnictví ve vazbě na účetní podvody*, České Budějovice: JU EF.

Feinschreiber, R., & Margaret Kent, M.,(2012). *Transfer Pricing Handbook*. Hoboken New Jersey: Wiley Corporate F&A

Feinschreiber, R., & Margaret Kent, M., (2000). *Avoiding Tax Malpractice*. Chicago: CCH Inc.

FIBÍROVÁ J. et.al., (2007). *Nákladové a manažerské účetnictví*. Praha: Aspi.

HRADECKÝ M. et. al., (2008). *Manažerské účetnictví*. Praha: Grada Publishing.

KING, Elizabeth., (2010). *Transfer Pricing and Corporate Taxation: Problems, Practical Implications and Proposed Solutions*. New York: Springer.

Kouřilová, J., & Drábková, Z., (2012). Kreativní účetnictví jako rizikový moment pro správné rozhodování podniku. *Auspicia. VIII, č. 1*, 55-58.

KOVANICOVÁ D., (1997). *Finanční účetnictví v kontextu současného vývoje*. Praha: Polygot.

KOVANICOVÁ D., (2005). *Finanční účetnictví: světový koncept. IFRS/IAS*. Praha: Polygon.

KOVANICOVÁ D., (2012). *Abeceda účetních znalostí pro každého*, 20. aktualizované vydání. Praha: Polygon.

KOVANICOVÁ D. & KOVANICA P., (1998). *Poklady skryté v účetnictví. Díl 1. Jak porozumět účetním výkazům*. Praha: Polygon.

KRATZER, C., (2008). *Transfer pricing methods*. In GREEN, G. *Transfer pricing manual*. London: BNA International Inc.

KRÁL B. et. al., (2010). *Manažerské účetnictví*, 3. doplněné a aktualizované vydání. Praha: Management Press.

KUMAR, A., (2006). *Transfer pricing, Multinationals and Taxation: Concepts, Mechanisms and Regulation*. New Delhi India: New Century Publications.

LAZAR J., (2012). *Manažerské účetnictví a controlling*. Praha: Grada.

Machoň, L., (1999). *Nadnárodní společnosti a jejich transferové ceny*, 1. vydání. Praha: VŠE

RYLOVÁ, Z., (2009). *Mezinárodní dvojí zdanění*, 3. vyd. Olomouc: Anag.

RYLOVÁ, Z., (2012). *Mezinárodní dvojí zdanění*, 4. vyd. Olomouc: ANAG.

VAŠEK L. (2012). *Finanční účetnictví a výkaznictví*. Praha: Institut certifikace účetních.

WARREN Carl S., (2012). *Financial accounting*. Mason: South-Western/Cengage Learning.

WITTENDORFF, J., (2010). *Transfer pricing and the arm's length principle in international tax law*. Alphen aan den Rijn, The Netherlands: Kluwer Law International.

Směrnice a interní předpisy, metodiky daňové správy v platném znění:

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ MF ČR. (2011). Pokyn GFŘ č. D-6 k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_GFR_c_D_6.pdf)

GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ MF ČR. (2012). Pokyn D-10 ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/PokynGFR-D-10.pdf)

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. (2011). POKYN D-332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-332.pdf).

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. (2011). Pokyn D-333: Sdělení Ministerstva financí k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-333.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-333.pdf).

MINISTERSTVO FINANCÍ ČR. (2011). Pokyn D-334: Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. [online]. Praha: MF ČR. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-334.pdf](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-zakony/Pokyn_D-334.pdf).

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku. (2009). Praha: Wolters Kluwer ČR.

OECD. (1997). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy). 1. část. vyd. Praha: Ministerstvo financí, FINANČNÍ ZPRAVODAJ, 1997, č. 10.

OECD organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj. (2010). [online]. PŘEHLED SROVNATELNOSTI A ZISKOVÝCH METOD: REVIZE KAPITOL I-III SMĚRNICE O PŘEVODNÍCH CENÁCH. *Finanční správa*. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z www: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled_srovnatelnosti_a_ziskovych_metod.pdf

OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. Paris: OECD Publishing.

OECD. (2010). Model Tax Convention on Income and on Capital. 1. Vyd. Paříž: OECD Publishing,

OECD. (2010). Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations (Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy). 2. část. vyd. Praha: Ministerstvo financí, FINANČNÍ ZPRAVODAJ, 2010, č. 7.

Právní předpisy:

ZÁKON č. 280/2009 Sb., daňový řád v platném znění

ZÁKON č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů v platném znění

ZÁKON č. 563/1991 Sb. o účetnictví ve znění novel

Vyhláška č.500/2002 Sb. ve znění novel

ZÁKON č. 151/1997 Sb., o oceňování majetku, ve znění pozdějších předpisů.

ZÁKON č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů.

Internetové zdroje:

Akont (2010). Transferové ceny.[online]. In Akont portál. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z www: <http://www.akontslovakia.sk/sk/344.transferove-ceny>

BDO Česká republika. (2014). Transferové ceny. [online]. In *BDO Česká republika portál*. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z www: <http://www.bdo.cz/posouzeni-transferovych-cen/>

EY. (2013). Převodní ceny globální referenční příručka, Rakousko. [online]. In *EY portál*. [cit. 2014-10- 23]. Dostupné z: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2013-Transfer-pricing-global-reference-guide---Austria>

EY. (2013). Převodní ceny globální referenční příručka, Česká republika. [online]. In *EY portál*. [cit. 2014-10- 23]. Dostupné z: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Transfer-Pricing-and-Tax-Effective-Supply-Chain-Management/2013-Transfer-pricing-global-reference-guide---Czech-Republic>

IBFD. Czech Republic - Transfer Pricing - Topical Analyses - 3. Comparability Analysis. IBFD. Dostupné z: www.ibfd.org

Finanční správa ČR (2009-2014). Zdaňování nadnárodních podniků, převodní ceny. [online]. In *Sekce Mezinárodní spolupráce*. [cit. 2014-10- 23]. Dostupné z [www](http://www.ds.mfcr.cz): <http://www.ds.mfcr.cz>.

Finanční správa ČR (2009-2014). Mezinárodní daňové smlouvy. Smlouvy o zamezení dvojímu zdanění. [online]. In *Sekce Mezinárodní spolupráce*. [cit. 2014-10- 23]. Dostupné z [www](http://www.ds.mfcr.cz): <http://www.ds.mfcr.cz>.

Finanční správa ČR. (2013). Výroční zprávy a informace o činnosti Finanční správy. [online]. *Finanční správa*. [cit. 2014-10- 23]. Dostupné na [www](http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf): http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/fs-vysledky-cinnosti/Informace_o_cinnosti_FS_CR_za_rok_2013.pdf

JEROUŠEK, D. (2010). PROBLEMATIKA PŘEVODNÍCH CEN OPTIKOU MEZINÁRODNÍ SPOLUPRÁCE PŘI SPRÁVĚ DANÍ [online]. In *Dny práva – 2010 – Days of Law* Brno: Masarykova Univerzita [cit. 2014-10- 23]. Dostupné z [www](http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Jerousek_David_(4152).pdf): [http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Jerousek_David_\(4152\).pdf](http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Jerousek_David_(4152).pdf)

KPMG v České republice. (2013). Převodní ceny. *Horizonty magazín pro top management*. [online]. *červen 2013* [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Horizons/Documents/KPMG-1306-Horizonty_prevodni-ceny.pdf

KPMG v České republice. (2008). Převodní ceny. *Horizonty magazín pro top management*. [online]. *září 2008* [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: https://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Horizons/Documents/KPMG-1306-Horizonty_prevodni-ceny.pdf

KPMG v České republice. (2011) Služby v oblasti převodních cen. [online]. *Daňové poradenství. Říjen 2011* [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: <http://www.kpmg.com/CZ/cs/IssuesAndInsights/ArticlesPublications/Factsheets/Documents/KPMG-Prevodni-ceny.pdf>

KRANECOVÁ, J. (2010). Transfer pricing v podmínkách České republiky. [online]. *Dny práva – 2010 – Days of Law*, Brno: Masarykova univerzita. 14, 451-464. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z [www](http://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/04_finance/Kranecova_Jana_(4152).pdf):

[https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/03_ekonomicke_aspekty/Kranecova_Jana_\(4521\).pdf](https://www.law.muni.cz/sborniky/dny_prava_2010/files/prispevky/03_ekonomicke_aspekty/Kranecova_Jana_(4521).pdf)

PWC Tax & Legal Services, (2007). Global Transfer Pricing Perspectives, Europe, Autumn [online]. PWC Tax & Legal Services portál [cit. 2014-10-23]. Dostupné z www: www.pwc.com/.../global-transfer-pricing-perspective

ROHÁČEK, M. (2007). Převodní ceny. [online]. *Daně a právo v praxi*. 2007/8 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z www: [http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=\\$issue=1142](http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d2403v3168-prevodni-ceny/?search_query=$issue=1142)

Romancov, M. (2009). Transferové ceny - co nového? [online]. In *Bankovníctví*. [cit. 2014-10-23]. Dostupné z: http://www.deloitte.com/view/cs_CZ/cz/tiskovecentrum/clanky/2820ed2abe462210VgnVCM100000ba42f00aRCRD.htm

SOLILOVÁ, V., VRTALOVÁ, & J., BÍLKOVÁ, V. (2009). Metody určení převodních cen. In *Teoretické a praktické aspekty veřejných financí* [online]. Praha: Vysoká škola ekonomická v Praze, s. 28-30 [cit. 2014-10-23]. Dostupné z www: http://kvf.vse.cz/wp-content/uploads/2010/06/1239810650_sb_solilovabilkovavrtalova.pdf

STARINGER, C., & GLÄSER, L: *Base erosion, Profit shifting: Austria* [online]. Transfer Pricing Forum [cit. 2014-11-05]. Dostupné z: <http://www.bna.com/base-erosion-profit-n17179874202/>

Nepublikované texty:

ČECH, P. (2013). *Převodní ceny mezi spojenými osobami a jejich problematika*. Diplomová práce. Praha: Universita Karlova, Právnická fakulta

Deloitte. (2010). Transfer pricing. Nepublikovaná *Interní metodika společnosti Deloitte*.

DOLEŽAL, L. (2013). *Problematika stanovení převodových cen u vybraných subjektů*. Bakalářská práce. Brno: Mendelova univerzita, Provozně technická fakulta

KAPOUN, V. (2011). *Stanovení nezávislé převodní ceny*. Bakalářská práce. Brno: Vysoké učení technické, Fakulta podnikatelská.

SEDLÁKOVÁ, M., (2012). Průvodce problematikou převodních cen. Nepublikovaná *Interní metodika finanční správy*.

SLAVKOVSKÝ, J. (2010). Transfer Pricing. Nepublikovaná *Interní metodika společností TPA Horwath*.

URBÁŠKOVÁ, J. (2013). *Krácení příjmů státního rozpočtu prostřednictvím transfer pricingu*. Bakalářská práce. Pardubice: Universita Pardubice, Fakulta ekonomicko-správní, Ústav ekonomických věd

Počítačové programy a databáze:

AMADEUS – Databáze velkých evropských firem. Dostupné z [www:
http://AMADEUS.bvdep.com](http://AMADEUS.bvdep.com).

Judikatura:

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.4.2005, č.j. 2 Ans 1/2005 – 55
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.7.2005, č.j. 5 Afs 48/2004 - 89
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25.6.2007, č.j. 8 Afs 152/2005 – 72
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8.2007, č.j. 7 Afs 45/2007 - 251
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.7.2008, č.j. 8 Afs 72/2007 – 65
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.3.2009, č.j. 8 Afs 80/2007 – 105
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.4.2009, č.j. 2 Afs 42/2008 – 62
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2010, č.j. 2 Afs 53/2010 – 63
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27.1.2011, č.j. 7 Afs 74/2010 – 81
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.1.2013, č.j. 1 Afs 101/2012 – 31
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.3.2013, č.j. 1 Afs 99/2012 – 52
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 34/2012 - 65
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, č.j. 5 Afs 35/2012 – 46
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.3.2013, č.j. 2 Afs 71/2012 – 87
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.6.2013, č.j. 7 Afs 47/2013 – 30
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13.6.2013, č.j. 7 Afs 48/2013 – 31
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.8.2013, č.j. 1 Afs 67/2013 – 28
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31.10.2013, č.j. 7 Afs 86/2013 – 21

Seznam použitých zkratk

APA	Závazné posouzení
DŘ	Daňový řád
ZoÚ	Zákon o účetnictví
ZDP	Zákon o dani z příjmů
ZDPH	Zákon o dani z přidané hodnoty
CUP	Metoda srovnatelné nezávislé ceny
RPM	Metoda při opětovném prodeji
COST+	Metoda nákladů a přirážky
TNMM	Metoda čistého rozpětí
PROFI SPLIT	Metoda rozdělení zisku
Směrnice OECD	Směrnice OECD pro nadnárodní podniky a daňové správy

Přehled obrázků

Obrázek 1: Popis metody srovnatelné nezávislé ceny - CUP.....	26
Obrázek 2: Popis metody ceny při opětovném prodeji – RPM	28
Obrázek 3: Popis metody nákladů a přirážky – COST+.....	30
Obrázek 4: Popis - Funkční analýzy	37
Obrázek 5: Určení mezikvartilového rozpětí.....	40
Obrázek 6: Ukázka z programu AMADEUS – databáze velkých evropských firem.....	44
Obrázek 7: Popis obchodní situace zdanění AA.....	85
Obrázek 8: Popis obchodní situace nezdanění AA.....	86

Přehled tabulek

Tabulka 1: Výběr srovnatelných subjektů v databázi.....	45
Tabulka 2: Přehled ověřených společností	45
Tabulka 3: Závazná posouzení transfer pricing (APA)	48
Tabulka 4: Převodní ceny v ČR – výsledky kontrolní činnosti	48

Tabulka 5: Přehled metod stanovení převodních cen“ (dle Směrnice OECD).....	62
Tabulka 6: Souhrnné propočty ceny za provedené transakce mezi společnostmi ALFA a.s. a ALFA EXPORT s.r.o.	73
Tabulka 7: Provedené kontroly podle jednotlivých metod stanovení převodní ceny.....	76
Tabulka 8: Výhody a nevýhody tradičních a ziskových transakčních metod.....	79
Tabulka 9: Aplikace tradičních a ziskových transakčních metod.....	80

Přehled grafů

Graf 1: Přehled kontrolní činnosti – kontroly převodních cen	49
Graf 2: Rozsudky Nejvyššího správního soudu.....	61
Graf 3: Provedené kontroly podle jednotlivých metod stanovení převodní ceny.....	77

Příloha 1: Povinná příloha k DaP DPPO za rok 2014 platná od 1. 1. 2015

Příloha 2: Dotazníky č. 1 – č. 6

Dotazník č. 1 - Obecný přehled o transakcích uskutečňovaných v rámci spojených osob/ nadnárodní skupiny podniků

Dotazník č. 2 - Informace o výrobních obchodních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí

Dotazník č. 3 - Informace o distribučních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí

Dotazník č. 4 - Nesené náklady, marketing a licenční poplatky

Dotazník č. 5 - Informace o dočasných (vyslaných) pracovnících

Dotazník č. 6 - Informace k půjčkám ve vztahu ke spojeným osobám

Příloha 1: Povinná příloha k DaP DPPO za rok 2014 platná od 1. 1. 2015

Přehled transakcí se spojenými osobami

- 01 Název spojené osoby:
 02 Kód státu, ve kterém má spojená osoba sídlo:

A Transakce se spojenou osobou

Řádek	Název položky	Vyplní se v tis. Kč	
		Výnos (prodej)	Pořizovací cena
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		
3	Úroky		
4	Celkový objem ostatních transakcí		
5	Výplata/přijetí podílu na zisku ²⁾	ANO	NE
6	Poskytnutí/přijetí bezúplatného plnění ²⁾	ANO	NE

²⁾ Nehodící se škrtněte

C Závazky a pohledávky za spojenou osobou

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		

Zdroj: www.financnisprava.cz

Dotazník č. 1 - Obecný přehled o transakcích uskutečňovaných v rámci spojených osob/ nadnárodní skupiny podniků

	Otázka/ požadavek	Poznámky	Hodnocení
1.	Stručný popis podnikání (např. odvětví, informace o produktech, službách, atd.)		
2.	<p>Organizační schéma:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Podnikatelská struktura skupiny podniků (pokud možno a je to relevantní - celosvětová) a podnikatelská struktura české obchodní korporace event. struktura organizační složky zahraniční ať již mateřské či sesterské či dceřiné společnosti nadnárodního řetězce, s místem podnikání v tuzemsku a dále popis jejího napojení na jednotlivé subjekty celého nadnárodního řetězce z hlediska stanovení převodních cen (tj. tato organizační složka může být přímo obchodně napojena i na jiné subjekty nadnárodního řetězce samostatně – tedy bez „dozoru“ subjektu, jehož je organizační složkou) • Podnikatelská struktura zahraniční mateřské společnosti (spojené osoby) • Personální schéma firmy a přesné stanovení odpovědnosti osob managementu (nutné zejména u výše uvedené organizační složky) 		Informace z dokumentace k převodním cenám
3.	<p>Dokumenty (kopie) vztahující se k založení a činnosti obchodní korporace:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Zakládací smlouvy • Zápis z porad vedení a výkonných jednání • Zápis z valných hromad, setkání společníků • Zápis z jednání představenstva • Zápis z jednání firemních výborů • Informace o historii obchodní korporace (taktéž i fúze, restrukturalizace, změna podnikatelského záměru, změna majitele, ...) 		Informace o praktickém fungování obchodní korporace.
4.	<p>Jaká je rozhodovací pravomoc a v jakém rozsahu může obchodní korporace vystupovat/rozhodovat samostatně? Kdo jsou zodpovědné osoby?</p> <hr/> <p>Kdo stanovuje cíle a kdo je zodpovědný za jejich splnění?</p>		Zásadní informace o vlastní roli obchodní korporace, informace ohledně současné obchodní a investiční strategie a rozhodnutí přijatá obchodní korporací. Je obchodní korporace

	<p>Kdo vypracovává a schvaluje rozpočet?</p> <p>Kdo vyjednává a uzavírá kontrakty s dodavateli a odběrateli?</p> <p>Kdo je zodpovědný za cenovou politiku a úvěrové podmínky (slevy, provize, podporu prodeje) pro klíčové zákazníky?</p> <p>Kdo je zodpovědný za řízení lidských zdrojů a správu mezd?</p> <p>Má mateřská společnost dosazené své manažery v dceřiné společnosti</p> <p>Má obchodní korporace k dispozici seznam rozpočtovaných nákladů (nebo alternativně stanovených nákladů) za jednotlivé obchodní korporace ve skupině nebo za jednotlivé oblasti ve skupině?</p> <p>Na základě jakých kritérií je odměňovaný management obchodní korporace?</p>		<p>„principálem“ nebo spíše smluvním výrobcem či distributorem?</p> <p>Dokumentace</p>
5.	<p>Informace o tom, kdo vykonává následující funkce:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Finanční politika, ekonomika podniku, správa financí • Interní audit • Správa pohledávek • Správa závazků • Správa hlavních knih a podpůrných deníků • Lidské zdroje a vzdělávání • Logistika (výroby, zásobování materiálem, dopravy, apod.) 		<p>Důležité je, o jakou obchodní korporace se jedná. V případě výrobce či distributora tyto služby nemají zásadní význam. U obchodní korporace poskytující finanční služby mohou představovat klíčovou roli.</p>
6.	<p>Jakým způsobem je odměňovaný management obchodní korporace? Za plnění plánu určeného mateřskou společností? Za dosažení obratu?</p>		<p>Možnost určit zda se jedná o plně závislou entitu, či o plnohodnotnou.</p>
7.	<p>Kde je vedeno účetnictví, zpracovávají finanční výkazy, daňová přiznání, a dále kdo toto účetnictví vede, kdo zpracovává finanční výkazy a kdo zpracovává daňová přiznání.</p>		<p>Pozornost na informace, v jakých zemích má s obchodní korporace založeny bankovní účty (daňové ráje atp.).</p>
8.	<p>Kde jsou spravovány bankovní účty? Kdo je spravuje a kdo má k těmto účtům dispoziční právo?</p>		
9.	<p>Bylo v průběhu „života“ obchodní korporace žádáno o investiční pobídky? Pokud ano, v jakém období obchodní korporace čerpala slevu na dani a v jakých částkách?</p>		<p>Pokud je obchodní korporace dlouhodobě ztrátová a pouze pro období, kdy žádala o investiční pobídku byla zisková – vysoké riziko krácení daně!</p>
10.	<p>Informace o spojených osobách zapojených do transakce s českou</p>		<p>Zásadní zjištění o prováděných transakcích se spojenými osobami</p>

	obchodní korporací, včetně kopií podpůrných dokumentů (např. rozvaha, zahraniční daňová přiznání, zprávy z daňových kontrol provedených v zahraničí, atd.)		a hospodářských výsledcích spojených osob. Od nich se odvíjí další zjišťované skutečnosti.
11.	Současná pro kontrolované období platná metodika převodních cen, cenotvorba, používané směrnice, jak často jsou přezkoumány a aktualizovány? Kdo je zodpovědný za výběr metody pro stanovení převodních cen?		Byly provedeny daňové kontroly v minulosti? S jakým výsledkem? Byly obsaženy i převodní ceny? S jakým výsledkem?
12.	<p>Jaká metoda a s jakým ukazatelem byla vybrána pro stanovení převodních cen ve vztahu ke spojeným osobám a důvod stanovení konkrétní metody? (např. metoda dle Směrnice o převodních cenách)</p> <p>Hodnotil se danou metodou s příslušným ukazatelem pouze výsledek vážící se ke konkrétní transakci s danou spojenou osobou nebo byl zvolen agregovaný přístup hodnotící celkový výsledek obchodní korporace? Proč byl zvolen daný přístup?</p> <p>Byl výpočet s použitím zvoleného ukazatele nějakým způsobem upravován (např. nezahrnutí některých nákladů do výpočtu přirážky k nákladům, či některých aktiv do výpočtu přirážky k aktivům atd.)</p> <p>Která zúčastněná strana transakce byla zvolena jako testovaná strana pro účely srovnání s obdobnými nezávislými subjekty v rámci srovnávací analýzy a proč?</p>		<p>Správnost užití metody (např. služby většinou cost+, distributor resale price minus atp.) dle směrnice OECD.</p> <p>Byly ceny stanoveny odhadem, vlastními podnikovými metodami aj.? Vyšší pravděpodobnost nedodržení principu tržního odstupu.</p>
13.	Které faktory ovlivnily stanovení převodní ceny (funkce a podstupovaná rizika, objemy zboží, situace na trhu, apod.)?		
14.	Jak byly kalkulovány ceny u výrobků či výrobních řad?		
15.	<p>Details ohledně všech transakcí uskutečňovaných se (zahraničními) spojenými osobami, např. kopie smluv, dohod, dohodnutých rámcových plánů a dalších ujednání zahrnující:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Dodávky zboží, materiálu, surovin, komponent • Nájmy • Licenční poplatky • Výzkum a vývoj • Obchodní značky/ochranné známky 		<p>Velmi významné informace vedoucí k definici možných cílů kontroly a prověření správnosti účtovaných cen mezi spojenými osobami.</p> <p>Ze smluv a dohod lze zjistit plánovaný režim transakce, nicméně nutnost ověření způsobu jejího faktického plnění!</p>

	<ul style="list-style-type: none"> • Patenty • Marketing • Financování (úvěry, půjčky, jiné úvěrové fin.nástroje, cashpooling) • Služby odborného charakteru – poradenství, management fees • Zákaznický servis • Ostatní 		
16.	Existují nějaké písemné smlouvy ? (kopie). Pokud neexistují, písemný seznam uzavřených ústních dohod, korespondence (e-mail, ...), záznamy telefonních hovorů... Jak je reálně u těchto typů dohod uplatňována kontrola plnění smluvních ujednání?		Ústní dohody obtížněji identifikovatelné – vyšší riziko deformace převodních cen.
17.	Jaké smlouvy , dohody a dokumenty, které jsou pro obchodní korporaci závazné, připravují spojené osoby (např. oficiální smlouvy, potvrzující e-mail nebo faxy, atd.)? Je ze strany těchto spojených osob kontrolováno plnění daných ujednání? Jakým způsobem (reporting s výsledky, inspekce od spojené osoby apod.)?		Riziko chybějící dokumentace.
18.	Kopie dokumentů týkajících se rozpočtovaných nákladů za jednotlivé podniky ve skupině nebo za jednotlivé oblasti v rámci skupiny.		
19.	Informace o nezávislé transakci , pokud nějaká existuje, s níž byla převodní cena porovnávána. Existuje nějaká srovnávací analýza? Pokud ano, podrobnosti.		Lišila se převodní cena od ceny účtované mezi nezávislými subjekty? Byly pro to důvody?
20.	Informace o kapitalizaci podniků zapojených do transakcí (registrovaný akciový kapitál, kapitálové rezervy, vlastní kapitál dle rozvahy, zisk vykazovaný v rámci výkazu zisků a ztrát, atd.)		Důležité informace k praktickému fungování obchodní korporace, k očekávanému užítku z obchodních vazeb se spojenými osobami, které mohou v daném zdaňovacím období ovlivnit základ daně a daňovou povinnost.
21.	U nově založené obchodní korporace nebo v souvislosti se ztrátami v počátku její existence byly aktivity nově založené obchodní korporace vykonávány jejím právním předchůdcem v předchozích letech? Pokud ano, detaily ohledně toho, kdy a která obchodní korporace vykonávala tuto činnost.		
22.	Jaká jsou rozpočtová očekávání obchodní korporace, co se týče obrátu a zisku? Kdo tyto rozpočty tvořil a je za ně odpovědný? Jsou dané plány tvořeny obchodní korporací či jsou (eventuálně musí být) odsouhlaseny jinou spojenou osobou? Pokud ano, kterou entitou? Doložte odsouhlasení plánů, které byly stanoveny pro kontrolované zdaňovací období.		

23.	Pokud se skutečně realizované ukazatele neseťkávají s rozpočtovanými očekáváním (viz předchozí bod), jaké jsou hlavní důvody? Jaké jsou dopady negativních i pozitivních výsledků oproti plánovaným rozpočtovaným hodnotám?		
24.	Existují nějaká specifická pravidla nebo kompenzace, která by měla být v rámci kontrolovaného období zvažována?		
25.	Změnila se povaha nebo rozměr podnikatelské činnosti obchodní korporace v průběhu kontrolovaného období (např. převzetí, ukončení činnosti) v takovém rozsahu, který by ovlivnil produktové řady, nové trhy, funkce, atd.? Pokud ano, uveďte detaily.		
26.	Pokud probíhaly nějaké platby do zahraničí, byla respektována pravidla zdanění u zdroje dle tuzemských právních předpisů či příslušné smlouvy o zamezení dvojího zdanění?		

Poznámka: Z hlediska informací o obchodní korporaci je pro správce daně zásadní úplná a kvalitně zpracovaná dokumentace dle Pokynu D-334. Podstatou dokumentačního materiálu by mělo být doložení postupu či logické úvahy poplatníka, jakým způsobem došel ke stanovení ohodnocení transakce se spojenou osobou, v podstatě popis jeho obchodní modelu. Nedisponuje-li subjekt dokumentací

Dotazník č. 2 - Informace o výrobních obchodních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí

	Otázky		Hodnocení
1.	Které výrobky a produktové řady jsou vyráběny a prodávány českou obchodní korporací? Jaká je marže k těmto výrobkům? Je uplatněna různá marže u jednotlivých produktů či je pouze sledována celková přírážka obchodní korporací ve vztahu k transakcím s danou spojenou osobou či dokonce k transakcím se všemi spojenými osobami?		
2.	Jsou prováděny nákupy od spojených osob, případně jsou výrobky prodávány spojeným osobám?		Lze srovnat ceny mezi spřízněnými podniky a mezi spojenou osobou a nezávislým subjektem?
3.	Jaký je obrat české obchodní korporace ve vztahu k jednotlivým výrobkům a produktovým řadám? Jaký je podíl obratu dle jednotlivých řad u transakcí se spojenými osobami?		Byly poskytnuty nějaké množstevní slevy? Liší se podstatně přírážky? Lze rozdíly z výkazů odůvodnit?
4.	Jaké byly hrubé zisky a ziskové přírážky ve vztahu k jednotlivým výrobkům a produktovým řadám během kontrolovaného období?		Jakou funkci plní jednotliví dodavatelé? Jsou členy skupiny?
5.	Jsou mezi údaji dle bodu 4. a srovnatelnými transakcemi nezávislých subjektů nějaké podstatné rozdíly?		
6.	Jaký je počet a hodnota nákupů českého výrobce ve vztahu k jednotlivým výrobkům a produktovým řadám vyrobeným každým dodavatelem?		
7.	Jaký je obrat české obchodní korporace ve vztahu k jednotlivým výrobkům a produktovým řadám prodaným různým zákazníkům? Uveďte obchodní status každého zákazníka (tj. velko/malo-obchodník, spotřebitel).		
8.	<p>Nákup výrobků/ zboží/ materiálu:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kde, jak, kdy, od koho a za kolik jsou suroviny a/nebo hotové výrobky nakupovány? • Je možné nakoupit suroviny a/nebo hotové výrobky od nespřízněné osoby? Za jakých cenových podmínek? Podléhá toto rozhodnutí schválení od nějaké spojené osoby ve skupině? • Kdo poskytuje podporu, je-li nějaká, pro nákup? • Je obchodní korporace vlastníkem materiálu, který zpracovává do polotovaru či finálního produktu? 		Výrobky si obstarává obchodní korporace sama nebo dle instrukcí spojené osoby?

9.	<p>Skladování</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kolik dní jsou suroviny a/nebo hotové výrobky v zásobě na skladě? • Kde jsou skladovány? • Kdo spravuje seznam věcí? • Koho jsou skladované zásoby majetkem? • Kdo vlastní prostory skladování? • Je v souvislosti se skladováním hrazena na úkor či ve prospěch obchodní korporace nějaká úhrada ve vztahu ke spojeným osobám? 	<p>Je skladované zboží v majetku obchodní korporace či pouze poskytuje skladovací prostory? Při vlastnictví zboží nese související rizika.</p>
10.	<p>Kdo platí přepravní poplatky za nákup surovin a/nebo hotových výrobků?</p>	<p>Doprava je zajišťována českou obchodní korporací, externí firmou či jinak (vliv následných rizik)?</p>
11.	<p>Jaké a kde jsou trhy, kam směřují suroviny a/nebo hotové výrobky české obchodní korporace? Rozhoduje o segmentaci zákazníků obchodní korporace či jiná entita ze skupiny? Doložte rozhodnutí účinná i pro kontrolované zdaňovací období.</p>	<p>Význam jednotlivých trhů pro činnost a ziskovost. Jsou zákazníci spojené osoby (srovnatelnost možno posuzovat dle států, kde se obchoduje)?</p>
12.	<p>Jaký je odbyt dle jednotlivých zemí (trhů), kam směřují suroviny a/nebo hotové výrobky české obchodní korporace?</p>	
13.	<p>Kdo jsou hlavními konkurenty na těchto trzích?</p>	
14.	<p>Jaký je současný podíl české obchodní korporace na uvedených trzích?</p>	
15.	<p>Změnila se podstatně v poslední době situace na trhu, případně je očekávána v blízké budoucnosti nějaká změna?</p>	
16.	<p>Marketingová strategie</p> <ul style="list-style-type: none"> • Byla během kontrolovaného období prováděna či vyvinuta specifická obchodní strategie k navýšení podílu na trhu nebo ke zlepšení prodeje? Pokud ano, kdo je autorem strategie, případně obdržel nějakou úhradu za zpracování materiálu. Doložte tento materiál. • Pokud ne, jak a především proč byla prováděna marketingová činnost? • Kdo a za jakým cílem (konkretizace) připravuje marketingový program? Pokud marketing provádí spojená osoba obchodní korporace, je tato povinna ho respektovat a řídit se jím? Probíhá v této souvislosti nějaká úhrada ve prospěch dané spojené osoby? • Kdo stanovuje prodejní kvóty? • Kde a kým jsou prováděny 	<p>Vyvinula obchodní korporace sama obchodní strategii, marketing či platí spojené, nezávislé osobě za služby s tím spojené?</p>

	<p>marketingové průzkumy?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jaké jsou náklady na marketing obchodní korporace a produktů v rozčlenění dle jednotlivých marketingových činností? Jedná se o vlastní náklady či přefakturaci odměny spojené osobě? Eventuálně jaký je podíl uvedených typů nákladů? 		
17.	Pokud byla prováděna či vyvinuta specifická obchodní strategie, jaké náklady díky této strategii vznikly a jaký byl zisk z této strategie?		
18.	Probíhá v souvislosti s marketingovými nehmotnými aktivy nějaká úhrada licenčních poplatků od obchodní korporace ve prospěch spojené osoby resp. opačně?		
Informace ve vztahu k funkcím			
19.	<p>Nákupy materiálu od spřízněných osob</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jaký materiál nebo částečně hotové výrobky jsou pořizovány od kterých obchodních korporací? Jaká je aplikována marže za dodávky materiálu, je-li převodní cena nastavena k této transakci? • Pokud obchodní korporace nevlastní materiál, který opracovává do hotového výrobku či polotovaru, čelí výrobnímu riziku nebo jsou jakékoli rizika přenesena na jinou spojenou osobu (např. ve vztahu k rozbitnosti, zmetkům apod.) 		Vlastní systém nákupu materiálu – riziko poklesu výroby, růstu cen materiálu atd.
20.	Kdo je odpovědný za plánování, vyjednávání a nákup materiálu včetně stanovení vstupních cen materiálu, surovin a jak tyto procesy probíhají?		
21.	Kde jsou k dispozici sklady a kdo kontroluje úroveň skladování?		
22.	Jak je vedena evidence skladových zásob a jak probíhá inventarizace těchto zásob? Existuje počítačový systém inventarizace zboží? Pokud ano, uveďte stručně podrobnosti.		
23.	<p>Kdo je ve vztahu k výrobě odpovědný za:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Rozpočet na nákupy? • Vyjednávání o smlouvách? • Odsouhlasení a produkci specifických výrobků pro podnik? • Poskytování slev a bonusů odběratelům? 		Kdo vykonává obchodní plánování? Je obchodní korporace v roli plnohodnotného výrobce či má jen omezená rizika?
24.	Jaká rozhodnutí dle předchozího bodu vyžadují schválení vedoucího pracovníka		

	obchodní korporace?		
25.	Odkoupí vždy distributor to, co obchodní korporace vyrobí? Za předem stanovenou cenu či dochází ke snížení ceny s ohledem na (ne)prodejnost produktu?		
26.	Kdo je odpovědný za plánování výroby?		
27.	Pokud je obchodní korporace vlastníkem hotového výrobku či zboží, kdy (v jaké fázi) přechází vlastnictví k danému výrobku či zboží na zákazníka/odběratele produktu?		
28.	Existuje počítačový systém výroby a distribuce? Pokud ano, uveďte stručně podrobnosti.		
29.	<p>Výzkum a vývoj (VaV)</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jaký druh VaV obchodní korporace vykonává nebo je za obchodní korporaci vykonáván spřízněným podnikem? • Kdo vytváří rozpočet na VaV a řídí práce ve VaV? • Kdo koordinuje program VaV, výroby a marketingu? • Jaké jsou náklady na VaV? • Pokud obchodní korporace VaV vykonává, provádí ho na objednávku či pro sebe? Jaký je případně podíl těchto typů VaV (dle nákladů, pracovníků apod.)? 		<p>Pokud obchodní korporace vlastní VaV, který využívá pro svou obchodní činnost, je nutné stanovit hodnotu nehmotného majetku a následně vliv, která má na příjmy a ziskovost podniku.</p> <p>Rozdíl mezi vlastnictvím nehmotného majetku či pouhým využíváním jiného nehmotného majetku.</p>
30.	Jak důležitý je vývoj patentů v daném průmyslovém odvětví?		
31.	Jaké patenty obchodní korporace vlastní a/nebo využívá při výrobě specifických výrobků?		
32.	Vlastní a/nebo užívá nějaké obchodní značky a/nebo ochranné známky a jak podstatná je jejich existence při obchodní činnosti obchodní korporace?		
33.	Jaké (nepatentované) know-how, jež vytváří podstatné konkurenční výhody na trhu, využívá a kdo vypracoval toto know-how? Jaká byla výše úhrady za dané know-how v kontrolovaném období?		
34.	Vlastní obchodní korporace další nehmotný majetek neuvedený výše, který má významný vliv na obchodní činnost obchodní korporace?		
35.	<p>Návrh (design) výrobků</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kde jsou vyráběné produkty navrhovány? • Mají spříznění distributoři podstatný 		Vlastní činnost obchodní korporace nebo činnost na základě know-how jiného subjektu.

	<p>přínos pro design produktů nebo pro výrobu a modifikaci produktů?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Existuje manuál k postupům při procesu výroby a pokud ano, kdo ho udržuje/upravuje? • Jaké jsou náklady spojené s vývojem produktů? 		
36.	<p>Kontrola kvality</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kdo nastavuje standardy kvality produktů a/nebo procesů? • Kdo provádí kontrolu kvality? • Kdo poskytuje vybavení a techniku? • Kdo nese související náklady? • Zasahuje nějaká spřízněná korporace do kontroly kvality? 		<p>Obyčejně kontrolu kvality vykonává výrobce, zasahuje mateřská společnost do kontroly?</p> <p>Při balení riziko poškození zboží.</p>
37.	<p>Balení</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jak a kde je prováděno balení a označování zboží? • Má obchodní korporace úplnou samostatnost v tomto ohledu? 		
38.	<p>Doprava, přeprava a podobné funkce (např. pojištění, celní kontroly atd.)</p> <ul style="list-style-type: none"> • S kým má obchodní korporace uzavřeny smlouvy o dopravě, přepravě? • Kde jsou sjednávány smlouvy o přepravních podmínkách? • Jsou veškeré přepravní služby řešeny výlučně subdodavatelsky anebo jsou zajišťovány i vlastní přepravou? Pakliže ano, je možné určit jaká je jejich přesná hodnotová výše a kdo je konečným nositelem nákladů za tyto přepravy? • Kdo zařizuje celní záležitosti a faktury za nakládku? • Kdo platí poplatky spojené s dopravou produktů z a do závodů obchodní korporace? • Jsou náklady na dopravu zahrnovány do kalkulace při stanovení oprávněného zisku (ztráty) obchodní korporace, pokud je tato testovaná stranou? 		<p>Při vlastním zajištění dopravy riziko přepravy, poškození zboží atp.</p> <p>Neprovádí transport zboží spřízněná osoba?</p>
39.	<p>Marketing</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kdo monitoruje požadavky trhu a stanovuje rozpočet na marketing? • Kdo určuje potřeby a požadavky jednotlivých trhů? • Jaké náklady nese v této souvislosti česká obchodní korporace? 		<p>Odpovědnost za následné prodeje zboží.</p>
40.	<p>Podrobnosti o uvedení produktů na trh, prodejních službách, zárukách a</p>		<p>Riziko růstu nákladů souvisejících s poprodejním servisem.</p>

	opravářských službách.		
41.	<p>Financování a úvěry</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kdo je odpovědný za financování, kontrolu úvěrů a inkaso? • Jaká rozhodnutí vyžadují schválení vedoucím pracovníkem obchodní korporace? • Jaká odsouhlasení jsou nezbytná? • Jsou rozhodnutí ovlivňována mateřskou společností či jinou entitou v rámci skupiny? • Jaké jsou podmínky splatnosti poskytnutého úvěru, existuje-li nějaký? • Poskytuje obchodní korporace finanční prostředky jiné spojené osobě (i cashpooling, apod.)? 		Význam posouzení vlivu mateřské společnosti na rozhodování o financování činnosti českého subjektu.
42.	<p>Zaměstnanci a jejich školení</p> <ul style="list-style-type: none"> • Jaký specifický druh školení poskytuje česká obchodní korporace zaměstnancům (tj. typ a délka školení, školení v rámci práce, manažerský trénink atd.)? • Kdo je odpovědný za zaměstnávání pracovníků? • Jaká rozhodnutí vyžadují schválení vedoucích pracovníků obchodní korporace a jaká schválení jsou vyžadována? • Kdo platí za zaměstnance na výplatní listině? • Kdo platí za školení zaměstnanců? • Pokud pro obchodní korporaci vykonávají práci zaměstnanci (např. manažeři) spojené osoby, jaký je režim jejich práce? Vykonávají práci samostatně či podléhají kontrole a rozhodnutím obchodní korporace? 		<p>Jakou hodnotu představuje školení zaměstnanců, tj. vyžaduje výroba produktu vysoce náročné dovednosti a znalosti?</p> <p>Je personál vlastní či pronajatý? Od nezávislé či spřízněné osoby?</p> <p>Nejsou některé služby poskytovány jednatelem obchodní korporace (tzn. dvojí odměna)?</p>
43.	Jaké jiné funkce neuvedené výše obchodní korporace vykonávala v dotčeném zdaňovacím období?		
Informace ve vztahu k rizikům			
44.	V jaké měně jsou prováděny platby převodních cen při transakcích za zboží vůči a od české obchodní korporace?		Jaké je množství zboží prodávaného do jednotlivých zemí s jinými měnami? Je riziko kurzovních pohybů u těchto měn různé?
45.	V jaké měně účtuje česká obchodní korporace výrobky zákazníkům?		Není poskytnutý úvěr od spojené osoby? Je v souladu s principem tržního odstupu?
46.	Je česká obchodní korporace vystavena riziku měnových kurzů? Pokud ano, jak velké je toto riziko? Kdo a jakým způsobem spravuje opatření přijatá v této souvislosti?		Riziko zrušení objednávek – pokles příjmů a přírážky.

47.	Jaké jsou podmínky úvěru poskytnutého a/nebo obdrženého v souvislosti s nákupem a prodejem výrobků?		
48.	Kdo nese náklady na financování pohledávek?		
49.	Kdo nese riziko zrušení objednávek?		
50.	Kdo nese výrobní riziko?		
51.	Pokud obchodní korporace nevlastní materiál, který opracovává do hotového výrobku či polotovaru, čelí výrobnímu riziku nebo jsou jakékoliv rizika přenesena na jinou spojenou osobu (např. ve vztahu k rozbitnosti, zmetkům apod.)		
52.	Kdo nese riziko poškození zboží?		
53.	<p>Neprodané zboží</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kdo nese riziko za neprodané zboží? • Je možné, aby česká obchodní korporace vrátila neprodané zboží spřízněnému podniku? • Pokud ano, za jakých podmínek a okolností (plná cena, snížení cen, úhrada nákladů souvisejících s dopravou atd.)? • Kdo nese náklady za skladování neprodaného zboží, za likvidaci zboží, aplikované slevy na zboží, aby bylo prodejné, či za dopravu zboží zpět? 		
54.	<p>Záruky za výrobky</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poskytuje obchodní korporace záruky za zboží prodané zákazníkům? • Pokud existují nějaké stížnosti (tj. vadné či poškozené zboží, zpožděné dodávky), kdo nese související rizika/náklady? 		Jakým způsobem ovlivňují dodatečné náklady výši přírážky?
55.	Kdo nese tržní rizika (např. pokles cen na trhu, sezónní výkyvy, plánování kapacit)?		
56.	Pokud je zboží ve skladech zastaralé, kdo nese náklady za jeho skladování event. náklady spojené s jeho likvidací po překročení data expirace?		
57.	<p>Nedobytné pohledávky</p> <ul style="list-style-type: none"> • Nese obchodní korporace náklady za nedobytné pohledávky? • Jaký je průměrný počet nedobytných pohledávek ve vztahu k celkovému obratu v kontrolovaném období? • Existují podstatné nedobytné pohledávky vzniklé v posledních letech? Jaké? • Má obchodní korporace nějaký druh 		Riziko ovlivnění výše přírážky vůči srovnatelné tržní marži.

	pojištění proti nedobytným pohledávkám?		
58.	Byly uskutečněny nějaké neúspěšné obchodní strategie, které měly vést ke zvýšení prodeje?		
59.	Jaké další rizika neuvedená výše obchodní korporace nesla v kontrolovaném období?		

Poznámka: Disponuje-li česká výrobní korporace většinou funkcí dle výše uvedeného a nese-li většinu rizik souvisejících s uvedenými otázkami (tzn. na většinu otázek je odpovězeno, že danou věc zajišťuje český subjekt), plní zřejmě v příslušné skupině podniku u dané transakce roli plnohodnotného výrobce (full-fledged manufacturer) či principála s významnými riziky, kterému náleží významný podíl na případném zisku z obchodního vztahu se spojenou osobou. Náležet by měl tedy vyšší podíl na zisku s rizikem potenciální ztráty.

Naopak pokud z výše uvedených otázek vyplývá, že česká obchodní korporace je odpovědná jen za malé množství funkcí s nízkým potenciálem významu, jenž musí být stanoven na základě získaných informací, lze předpokládat, že se bude jednat o výrobce s nízkým rizikem (low risk manufacturer, či contract manufacturer), případně o prostého výrobce fungujícího na bázi práce ve mzdě, jež by měl dosahovat poměrně stabilní avšak nízké ziskové přírážky.

Dotazník č. 3. - Informace o distribučních korporacích – funkce, rizika a tržní prostředí

	Otázky		Hodnocení
1.	Které výrobky a produktové řady jsou distribuovány/prodávány českou obchodní korporací? Jaká je marže k těmto výrobkům? Je uplatněna různá marže u jednotlivých produktů či je pouze sledována celková přírážka obchodní korporace ve vztahu k transakcím s danou spojenou osobou či dokonce k transakcím se všemi spojenými osobami?		
2.	Jsou nějaké nákupy prováděny od spojených osob, případně jsou výrobky prodávány spojeným osobám?		Lze srovnat ceny mezi spřízněnými podniky a mezi spojenou osobou a nezávislým subjektem?
3.	Existují nějaké dohody o kompenzacích, jež by měly být zaplacený české obchodní korporace v případě ukončení či omezení jejích distribučních činností, např. snížení funkcí rezidentního (českého) distributora na komisionáře (např. pro klientelu, neumořitelné investice atd.)? Pokud ano, jak se promítají do stanovení ceny (zisku)?		Jsou zahrnuty v převodních cenách obchodní korporace? Obsahují kompenzace přírážku? Je přírážka tržní?
4.	Je obchodní korporace skutečným distributorem zboží či produktů (tedy přebírá zákonné právní vlastnictví produktů) nebo pouze zprostředkovává obchodní kontakty jiným spojeným osobám?		
Informace ve vztahu k funkcím			
5.	Kdo plánuje, vyjednává a provádí funkce spojené s nákupem?		Kdo vykonává obchodní plánování?
6.	Kupuje obchodní korporace vždy zboží, které vyrobí (spřízněný) výrobce resp. má povinnost odebrat hotový produkt od spřízněného výrobce či jiného distributora ze skupiny? Pokud ano, je možné doložit tuto informaci (např. v rámci funkční analýzy v dokumentaci převodních cen či v příslušné smlouvě)?		Je obchodní korporace v roli plnohodnotného distributora či má jen omezená rizika?
7.	Kdo formuluje plány a nastavuje cíle? Kdo tyto cíle finálně schvaluje? Podléhají cíle souhlasu jiné entity ve skupině?		
8.	Kdo je odpovědný za dosažení prodejních cílů?		
9.	Kdo je v obchodní korporaci odpovědný za řízení/kontrolu marketingových služeb? Podléhá řízení marketingu rozhodnutím jiné entity ve skupině?		
10.	Kdo vydává faktury obchodní korporaci a		

	kdo vydává faktury zákazníkům (existuje zde nějaký rozdíl u transakcí s nezávislými subjekty a u transakcí zahrnujících spřízněné osoby)?		
11.	Kde a kým jsou přijímány objednávky na zboží? Jak je dále s objednávkami zacházeno? Probíhá v této fázi nějaká komunikace s jinou entitou ve skupině? Pokud ano, je možno doložit?		
12.	Kde jsou k dispozici sklady a kdo kontroluje úroveň inventáře?		
13.	Existuje počítačový systém inventáře zboží?		
14.	Vlastní a/nebo užívá obchodní korporace nějaké obchodní značky a/nebo obchodní názvy a jak podstatná je jejich existence pro užití v obchodní činnosti? Jsou v této souvislosti hrazeny licenční poplatky spojené osobě nebo od spojené osoby? Pokud ano, jaký je způsob úhrady včetně kalkulace hodnoty poplatku?		
15.	Jaké (nepatentované) know-how, jež vytváří konkurenční výhody na trhu, využívá obchodní korporace a kdo vypracoval toto know-how? Jsou v této souvislosti hrazeny licenční poplatky spojené osobě nebo od spojené osoby? Pokud ano, jakým způsobem úhrady včetně kalkulace hodnoty poplatku?		
16.	Návrh (design) výrobků <ul style="list-style-type: none"> • Kde jsou produkty navrhovány? • Mají spříznění distributoři podstatný přínos pro design produktů nebo pro výrobu a modifikaci produktů? Pakliže ano, je možné přesně popsat tento přínos? • Existuje manuál k postupům při procesu výroby nebo distribuce, pokud ano kdo ho řídí/vytváří? Musí se tímto manuálem subjekty ve skupině řídit? Je to kontrolováno některou spojenou osobou? Pokud ano, kterou a jakým způsobem? 		Vlastní činnost obchodní korporace nebo činnost na základě know-how jiného subjektu.
17.	Kontrola kvality <ul style="list-style-type: none"> • Kdo provádí kontrolu kvality? • Kdo poskytuje vybavení a techniky? • Kdo nese související náklady? • Zasahuje nějaká spojená osoba do kontroly kvality? 		Obyčejně kontrolu kvality vykonává výrobce, zasahuje mateřská společnost do kontroly?
18.	Balení <ul style="list-style-type: none"> • Jaké jsou balící a označovací funkce a kde je balení a označování zboží prováděno? • Má obchodní korporace úplnou samostatnost v tomto ohledu? 		Riziko poškození zboží.

	<ul style="list-style-type: none"> Nese obchodní korporace náklady spojené s balením a označováním zásilek? V jaké výši? 		
19.	<p>Doprava, přeprava a podobné funkce (např. pojištění, celní prohlídky atd.)</p> <ul style="list-style-type: none"> S kým má obchodní korporace uzavřeny smlouvy o dopravě, přepravě? Kde jsou dohadovány a vyjednávány smlouvy o přepravních podmínkách? Kdo zařizuje celní záležitosti a sjednává účty za nakládku? Kdo platí poplatky spojené s dopravou produktů z a do závodů obchodní korporace? Jsou náklady na dopravu zahrnovány do kalkulace při stanovení oprávněného zisku (ztráty) obchodní korporace, pokud je tato testovanou stranou? 		<p>Při vlastním zajištění dopravy riziko přepravy, poškození zboží atp.</p> <p>Neprovádí transport zboží spřízněná osoba?</p>
20.	<p>Marketing</p> <ul style="list-style-type: none"> Kdo monitoruje požadavky trhu a stanovuje rozpočet na marketing? Kdo určuje potřeby a požadavky jednotlivých trhů? Jaké náklady nese v této souvislosti obchodní korporace? 		<p>Odpovědnost za následné prodeje zboží.</p>
21.	<p>Kdo je odpovědný za služby následující po prodeji, záruky a opravářské služby?</p>		<p>Riziko růstu nákladů souvisejících s poprodejním servisem.</p>
22.	<p>Financování a úvěry</p> <ul style="list-style-type: none"> Kdo je odpovědný za financování, kontrolu úvěrů a inkaso? Jaká rozhodnutí vyžadují schválení vedoucím pracovníkem obchodní korporace? Jaká odsouhlasení jsou nezbytná? Jsou rozhodnutí ovlivňována mateřskou společností či jinou entitou v rámci skupiny? Jaké jsou podmínky splatnosti poskytnutého úvěru, existuje-li nějaký? Poskytuje obchodní korporace finanční prostředky jiné spojené osobě (i cashpooling apod.) ? 		<p>Význam posouzení vlivu mateřské společnosti na rozhodování o financování činnosti českého subjektu.</p>
23.	<p>Personál a školení personálu</p> <ul style="list-style-type: none"> Jaký specifický druh školení poskytujete Vašemu personálu (tj. typ a délka školení, školení v rámci práce, manažerský trénink atd.)? Kdo je odpovědný za zaměstnávání pracovníků? Jaká rozhodnutí vyžadují schválení vedoucích pracovníků obchodní korporace 		<p>Jakou hodnotu představuje školení zaměstnanců, tj. vyžaduje distribuce produktu vysoce náročné dovednosti a znalosti?</p> <p>Je personál vlastní či pronajatý? Od nezávislé či spřízněné osoby?</p>

	<p>a jaká schválení jsou vyžadována?</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kdo vyplácí zaměstnance na výplatní listině obchodní korporace? • Kdo platí za školení zaměstnanců? • Pokud pro obchodní korporaci vykonávají práci zaměstnanci (např. manažeři) spojené osoby, jaký je režim jejich práce? Vykonávají práci samostatně či podléhají kontrole a rozhodnutím obchodní korporace? 		
24.	Jaké jiné funkce neuvedené výše obchodní korporace vykonávala v dotčeném zdaňovacím období?		
Informace k rizikům			
25.	V jaké měně jsou prováděny platby převodních cen při transakcích s uvedeným zbožím vůči a od české obchodní korporace?		<p>Jaké je množství zboží prodávaného do jednotlivých zemí s jinými měnami? Je riziko kurzovních pohybů u těchto měn různé?</p> <p>Není poskytnutý úvěr od spojené osoby? Je v souladu s principem tržního odstupu?</p>
26.	V jaké měně účtuje obchodní korporace uvedené produkty zákazníkům?		
27.	Je obchodní korporace vystavena rizikům měnových kurzů? Pokud ano, jak velké je toto riziko?		
28.	Jaké jsou podmínky úvěru poskytnutého a/nebo obdrženého v souvislosti s nákupem a prodejem produktů?		
29.	Kdo nese náklady na financování účtů pohledávek?		
30.	Kdo spravuje rizika a opatření přijatá kvůli fluktuaci měny?		
31.	Kdo nese riziko zrušení objednávek?		Riziko zrušení objednávek – pokles příjmů a přírážky
32.	<p>Neprodané zboží</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kdo nese riziko za neprodané zboží? • Je možné, aby česká obchodní korporace vrátila neprodané zboží spřízněnému podniku? • Pokud ano, za jakých podmínek a okolností (plná cena, snížení cen, úhrada nákladů souvisejících s dopravou atd.)? • Kdo nese náklady za skladování neprodaného zboží, za likvidaci zboží, aplikované slevy na zboží, aby bylo prodejně, či za dopravu zboží zpět? 		
33.	<p>Záruky za produkty</p> <ul style="list-style-type: none"> • Poskytuje obchodní korporace záruky za zboží prodané zákazníkům? • Pokud existují nějaké stížnosti (tj. vadné či poškozené zboží, zpožděné dodávky), kdo nese související rizika/náklady? 		Jakým způsobem ovlivňují dodatečné náklady výši přírážky?

34.	Nese obchodní korporace tržní rizika (např. pokles cen na trhu, sezónní výkyvy) prodejnost zboží za stanovenou cenu či aplikace slev a bonusů)?		
35.	Pokud je zboží ve skladech zastaralé, kdo nese náklady za skladování?		
36.	<p>Nedobytné pohledávky</p> <ul style="list-style-type: none"> Nese obchodní korporace náklady za nedobytné pohledávky? Jaký je průměrný počet nedobytných pohledávek ve vztahu k celkovému obratu v kontrolovaném období? Jaké jsou podstatné nedobytné pohledávky vzniklé v posledních letech? Má obchodní korporace nějaký druh pojištění proti nedobytným pohledávkám? 		Riziko ovlivnění výše přírážky vůči srovnatelné tržní marži.
37.	Byly uskutečněny nějaké neúspěšné obchodní strategie, které měly vést ke zvýšení prodeje?		
38.	Jaké další rizika neuvedená výše obchodní korporace nesla v kontrolovaném období?		

Poznámka: Disponuje-li česká distribuční korporace většinou funkcí dle výše uvedeného a nese-li většinu rizik souvisejících s uvedenými otázkami (tzn. na většinu otázek je odpovězeno, že danou věc zajišťuje český subjekt), plní zřejmě v příslušné skupině podniku u dané transakce roli plnohodnotného distributora s významnými riziky, kterému náleží významný podíl na případném zisku z obchodního vztahu se spojenou osobou. Náležet by měl tedy vyšší podíl na zisku s rizikem potenciální ztráty.

Naopak pokud z výše uvedených otázek vyplývá, že česká obchodní korporace je odpovědná jen za malé množství funkcí s nízkým potenciálem významu, jenž musí být stanoven na základě získaných informací, lze předpokládat, že se bude jednat o distributora s nízkým rizikem (buy-sell distributor), případně o prostého komisionáře vyřizujícího objednávky, jež by měl dosahovat poměrně stabilní avšak nízké ziskové přírážky.

Dotazník č. 4 - Nesené náklady, marketing a licenční poplatky

	Otázka	Odpověď	Vyhodnocení – možné prověření
Manažerské, poradenské, konzultační služby			
1.	Poskytuje či přijímá obchodní korporace služby poradenského, manažerského charakteru od spojené osoby? Uveďte tyto spojené osoby a hodnoty služeb. Jak je stanovena výše úhrady za dané služby?		
2.	Je uzavřena písemná smlouva? Pokud ano, byly předloženy dané smlouvy?		
3.	K čemu (pro jaký účel) byly služby poptávány? Kdo inicioval poskytování tohoto typu služeb?		
4.	Jak obchodní korporace vyhodnocuje prospěch z poskytovaných služeb? Doložila, jak z obdržných manažerských, poradenských služeb obchodní korporace benefitovala.		<ul style="list-style-type: none"> • Benefit test
5.	Jaké jsou materiální výstupy poskytovaných služeb (analýzy, zprávy o trhu atd.)?		
6.	Kde vykonávají zaměstnanci (manažeři) spojené osoby dané služby? Kdo s nimi za obchodní korporace jedná a jak a kým jsou daným manažerům stanovovány úkoly?		<ul style="list-style-type: none"> • Místo výkonu práce a informace, kdo řídí poskytování služeb. • Možnost vzniku stálé provozovny zahraničního poskytovatele v ČR
Dohody o podílení se na nákladech			
7.	Existuje nějaká dohoda o podílení se na nákladech (CCA/ CSA)? Pokud ano, je možné předložit kopii této písemné smlouvy/dohody? Pokud neexistuje, písemné shrnutí ústní dohody. Co je předmětem dohody? Jak konkrétně probíhá úhrada nákladů a je aplikována přírážka? Kdo se stává vlastníkem vyvinutého nehmotného majetku (právní vlastnictví, ekonomické vlastnictví)? Jsou v této souvislosti hrazeny licenční poplatky spojené osobě či od spojené osoby?		<ul style="list-style-type: none"> • Jsou poskytnuté služby obsaženy ve výpočtu převodních cen (k zamezení dvojímu zdanění)? • Nejsou náklady zahrnuty vícekrát? • Byly poskytnuty dotace od třetích osob (např. veřejné fondy)? • Předmět dohody – výzkum a vývoj nehmotného majetku, centrum sdílených služeb apod.)
Výzkum a vývoj			
8.	Existují zpracované podrobné		Pokud ano – je korporace v „mezích“?

	výkazy a zprávy nezávislými subjekty tak, aby byly srovnatelné (např. univerzitami, výzkumnými institucemi apod.)?		<ul style="list-style-type: none"> - ano – riziko 0 - ne – riziko vysoké
9.	Existují nějaké interní analýzy úspor nákladů (pro srovnání)?		
10.	Jsou výsledky výzkumu a vývoje užívány pouze českou obchodní korporací nebo rovněž zahraničními podniky ze skupiny spřízněných podniků?		<ul style="list-style-type: none"> • Pouze českou korporací – je kalkulována do ceny výrobků? • I ost. korporacemi ve skup. – jak hradí užití (ověřit v nákladech)
Marketing			
11.	Jsou marketingové strategie užívané českou obchodní korporací také nabízeny nezávislými subjekty?		<ul style="list-style-type: none"> • I když je marketing vykonáván spřízněným podnikem, česká obchodní korporace/skupina často požádá o cenovou nabídku nezávislé subjekty pro porovnání atd. – cen. nabídka existuje – je srovnatelná? – ano (riziko 0), ne (riziko vysoké) neexistuje – vlastní srovnání (Amadeus) – ano (0), ne (doměřit)
	<p>Disponuje obchodní korporace vlastním marketingovým nehmotným majetkem (značka, obchodní jméno, distribuční strategie – know-how, seznam zákazníků atd.)? Může s tímto majetkem obchodní korporace volně zacházet bez ohledu na pokyny ze skupiny?</p> <p>Využívá toto aktivum nějaká spojená osoba? Případně má pravomoc nějaká spojená osoba rozhodovat o využití daného aktiva ve skupině?</p>		
Licenční poplatky			
12.	<p>Jaké výhody poskytuje licence (smlouva) uživateli licence?</p> <p>Kdo je vlastníkem licence? (Kdo je registrován jako majitel/vlastník nehmot. majetku) – u zahraničních firem mohou rozlišovat mezi ekonomickým a právním vlastníkem</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Obsahují licenční poplatky pronájem a administrativní náklady? Pokud ano, musí být vyloučeny a uvedeny odděleně. • Pokud jsou licenční poplatky placeny s ohledem k nevyužívané a/nebo nevyužitelné licence, tyto musí být vyloučeny! • Je poskytovatel licence skutečným vlastníkem předmětu licenční smlouvy? • Jsou licenční poplatky skutečně placeny za něco, co je opravdu „nové“? • Je pro uživatele licence uskutečnitelné, aby vyráběl

			<p>podobné produkty bez licence? ano = uměle vytvořená licence</p> <ul style="list-style-type: none"> • Má s ohledem na funkční profil český subjekt vůbec hradit licenční poplatek (např. zakázkový výrobce či smluvní výrobce, který prodává výrobky dotčené spojené osobě, obvykle neplatí za licenci)?
13.	<p>Co je předmětem licence? Pronajímá jedna spojená osoba druhé hmotný nebo nehmotný majetek? Využívá např. dceřiná společnost software od matky či např. využívá pro naplnění své činnosti nezbytné know-how vyvinuté matkou?</p>		<ul style="list-style-type: none"> • pozor na zohlednění těchto poplatků v dalších nákladech • příp. povinnost odvést srážkovou daň
14.	<p>Jak je stanovena cena za licenci resp. jaká je výše licence (jaký ukazatel definice výše licenčního poplatku je použit)?</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Vychází spojené osoby z kalkulace k tržbám či ze zisku? Případně slouží licenční poplatek k úpravě zisku obchodní korporace?
15.	<p>Je licenční poplatek hrazen samostatně či je již obsažen v ceně produktu prodávaného spojené osobě, pokud např. výrobce v rámci výroby využívá know-how od spojené osoby apod.?</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Zjištění skutečné výše licenčního poplatku
16.	<p>Existují nějaké obecně známé či obecně užívané licenční poplatky v tomto obchodním odvětví? Jsou pro účely srovnatelných údajů dostupné příklady placených a/nebo obdržených licenčních poplatků ve vztahu ke konkurenčním poskytovatelům a nabyvatelům licence?</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Je vhodné a užitečné najít pro účely srovnatelných údajů příklady placených a/nebo obdržených licenčních poplatků ve vztahu ke konkurenčním poskytovatelům a nabyvatelům licence. (Internet, Amadeus,..)
17.	<p>Nabízí poskytovatel licence uživatelům na počátku doplňující služby (např. zavedení nových postupů v práci)? Podléhají tyto služby samostatné úhradě nebo jsou obsaženy v licenčním poplatku?</p>		<p>Je to zohledněno v poplatku?</p>
18.	<p>Jaké byly náklady nesené poskytovatelem licence na vývoj licence?</p>		<p>Požaduje kromě lic. poplatku poskytovatel platit i tyto náklady? Nejsou placeny 2x?</p>
19.	<p>Existují nějaké dodatečné platby související s dokumentací, plány, popisy atd.?</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Tyto platby jsou obvykle již pokryty a obsaženy v licenční smlouvě.
20.	<p>Byly provedeny nějaké změny týkající se procesu, jež je předmětem licenční smlouvy, během období obsaženého v licenční smlouvě?</p>		<ul style="list-style-type: none"> • Často uživatel licence vylepšuje metody v rámci licencí, ale stále platí stejné licenční poplatky (toto není v souladu s principem tržního odstupu!).

21.	Jak si uživatel a poskytovatel licence mezi sebe rozdělili zisk vyplývající z licencovaného produktu?		
-----	---	--	--

Dotazník č. 5 - Informace o dočasných (vyslaných) pracovnících

1.	Byli během kontrolovaného období ze zahraničního spřízněného podniku do české obchodní korporace či naopak delegováni nějakí zaměstnanci?		Ano (prověření dále) / Ne (konec)
2.	<p>Pokud ano, uveďte:</p> <ul style="list-style-type: none"> • jména zaměstnanců, • funkci ve vysílající společnosti, • doba zaměstnání v přijímající obchodní korporaci, • funkce • počátek a konec zaměstnání. • typ vykonávané práce a výsledky práce. 		<ul style="list-style-type: none"> • Informace lze získat z kopií pracovních smluv.
3.	Který z výše uvedených delegovaných zaměstnanců měl u vysílající obchodní korporace zaměstnání, z něhož měla prospěch česká společnost?		příp. z informací od dalších zaměstnanců (prověřit náplň práce)
4.	Kdo je skutečným zaměstnavatelem delegovaného zaměstnance, vysílající nebo přijímající obchodní korporace?		<ul style="list-style-type: none"> • Existuje nová pracovní smlouva?
5.	Kdo hradí cestovní náklady delegovaného zaměstnance?		Ukazuje např. na pronájem prac. síly apod.
6.	Kdo poskytuje zaměstnanci případně vybavení (telefon, auto, IT prostředky, pracovní nástroje)? Resp. kdo nese související náklady na toto vybavení?		Ukazuje např. na pronájem prac. síly apod.
7.	Žádala přijímající společnost o nějaké zaměstnance?		<ul style="list-style-type: none"> • Pokud ano, získejte veškerou korespondenci vztahující se k přesunu zaměstnanců.
8.	Je (bylo) to vlastní rozhodnutí vysílající obchodní korporace delegovat nějaké zaměstnance? Kdo tedy rozhodl o vyslání pracovníků a stanovil příslušné pravomoci pracovníkům? Byla tato informace doložena?		Ukazuje na přiřazení váhy při určování odpovědnosti a rizika jedné ze společností
9.	Pokusila se přijímající obchodní korporace najít zaměstnance ve své zemi rezidence?		<ul style="list-style-type: none"> • Získejte důkazní prostředky z inzerátů s nabídkami zaměstnání, faktur zaslaným pracovním agenturám atd.
10.	Kdo stanovuje plat hrazený delegovaným zaměstnancům?		Ukazuje např. na pronájem prac. síly apod.
11.	Kdo určuje délku zaměstnání, místo výkonu práce, pracovní dobu rozpis práce delegovaných zaměstnanců?		Ukazuje např. na pronájem prac. síly apod.
12.	Pokud část platu (např. příspěvky na sociální pojištění) je nebo byla hrazena vysílající společností a následně účtována přijímající společností, kdo určuje, kolik		Ukazuje na přiřazení váhy při určování odpovědnosti a rizika jedné ze společností

	bude účtováno, a je možné, aby přijímající společnost ovlivnila tuto částku?		
13.	Pokud vysílající společnost účtuje přijímající společnosti část platu (např. nahodilé mzdové náklady, daň ze mzdy atd.), kopie souvisejících smluv a dohod.		Možné zjistit z dokumentace
14.	Jaké byly náklady na každého delegovaného zaměstnance během kontrolovaného období?		Mezi náklady na delegovaného zaměstnance mohou být zařazeny kromě osobních nákladů různé výhody, např. náklady na stěhování rodiny, školené pro děti apod.
15.	Byl u kontrolované české obchodní korporace zřízen orgán správního charakteru, jehož členy jsou jednatelé či zaměstnanci spřízněného podniku? Pokud ano, byla těmto členům vyplacena v kontrolovaném období odměna, jejíž výše je vázána na dosažené hospodářské výsledky za předchozí období?		Ukazuje na možnou výplatu tantiém – srážková daň (za předpokladu, že náklady na činnost tohoto orgánu prokazatelně slouží k dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů české obchodní korporace a nebudou posouzeny jako náklad německé obchodní korporace souvisejícím se správou majetkového podílu v dceřiné společnosti).
16.	Je úhrada za zaměstnance charakterizována jako služba (poskytování manažerských služeb) s přírůžkou (eventuálně pouze ve výši nákladů) či jako poskytnutí odborníků do obchodní korporace, která hradí mzdu apod.?		

Dotazník č. 6 - Informace k půjčkám ve vztahu ke spojeným osobám

Otázka	Odpověď	Vyhodnocení
1. Kým byla půjčka poskytnuta a jaký je jeho vztah k daňovému subjektu? V případě více půjček (úvěrů) uveďte u otázek níže podrobnosti u každé z nich.		
2. Je obchodní korporace příjemcem úvěru od spojené osoby? Pokud ano, uveďte název spojené osoby.		Ekonomická logika finančních transakcí (subjekt nepůjčí peněžní prostředky další entitě za nižší hodnotu, než za kterou finance čerpá od další spojené osoby)
3. Poskytuje obchodní korporace půjčku jiné spojené osobě? Pokud ano, uveďte název spojené osoby.		
4. Existuje písemná smlouva k poskytnuté půjčce?		Pokud ano, je vhodné ze smlouvy vyčíst odpovědi na níže uvedené otázky. Pokud ne, je zapotřebí odpovědi získat od daňového subjektu.
5. Ke kterému datu byla půjčka poskytnuta?		Okamžik sjednání má vliv na posouzení srovnatelné úrokové sazby resp. srovnatelného úroku (který je proměnlivý v čase).
6. Jaká je doba trvání (splatnost) půjčky?		Délka trvání (doba splatnosti) půjčky ovlivňuje referenční sazbu (která je složkou úrokové sazby, kterou podrobujeme srovnávací analýze). Čím delší doba splatnosti – tím vyšší referenční sazba – resp. vyšší úroková sazba, potažmo úrok. Úroky z úvěrů se splatností do jednoho roku jsou většinou odvozovány od LIBORu, PRIBORu, EURIBORu; u úvěru se splatností nad jeden rok od swapových sazeb nebo výnosů dluhopisů).
7. V jaké měně je půjčka sjednána (poskytnuta)?		Od měny, v níž je půjčka sjednána lze volit adekvátní srovnatelnou úrokovou sazbu. Pokud je půjčka sjednána v Kč – v rámci srovnávací analýzy volíme PRIBOR, pokud v cizí měně – v rámci srovnávací analýzy volíme ostatní, např. LIBOR.
8. V jaké výši byla půjčka sjednána (poskytnuta)?		Výše půjčky ovlivňuje tzv. rizikovou prémii, která je také složkou úrokové sazby. Obecně platí, čím vyšší půjčka, tím vyšší úroková sazba.
9. Jaká je hodnota úroku u půjčky (úvěru) a jak byl tento úrok stanoven?		Srovnatelnost úrokové sazby a podmínek jejího stanovení.
10. Kdo poptával realizaci poskytnutí půjčky (úvěru)? Kdo za obchodní korporaci sjednával půjčku?		Informace k možné indikaci skutečně potřebnosti půjčky ve vztahu k hospodářským výsledkům obchodní korporace.

11.	Jaký byl účel půjčky (úvěru)? K čemu měly sloužit dotčené peněžní prostředky?		Odůvodnění finančních transakcí k půjčkám v rámci obchodní korporace.
12.	Je u této půjčky poskytnuto právo předčasného splacení?		Podmínky předčasného splacení mohou být v tržních podmínkách ve výši úrokové sazby zohledněny.
13.	Váže se k dané půjčce právo na navýšení předmětné částky?		Podmínky navýšení předmětné částky mohou mít v tržních podmínkách vliv na výši úrokové sazby.
14.	Váží se k dané půjčce nějaké garance/záruky? Je subjekt zajištěn od jiné entity ve skupině proti nesplacení půjčky (úvěru)?		Případně poskytnuté garance/záruky mohou zvyšovat rating dlužníka, což by mu za tržních podmínek mohlo zajistit nižší úrokovou sazbu.
15.	Je v rámci skupiny spřízněných podniků využíván systém centralizace volných peněžních prostředků jednotlivých členů skupiny a jejich alokace do těch podniků, kde tyto prostředky momentálně chybí (tzv.cashpooling)? Pokud ano, jakým způsobem je stanoven úrok za prostředky zaslané do/z centra? Jakým způsobem je stanovena odměna spřízněnému podniku, který centrálně volné peněžní prostředky v rámci skupiny spravuje?		Výše odměny za poskytovanou službu vnitropodnikových půjček je neadekvátní vůči výši úrokové míry a neodpovídá rozsahu poskytovaných služeb.
16.	Poskytuje obchodní korporace půjčky i nezávislým subjektům?		Srovnatelnost obvyklých sazeb úroků
17.	Má obchodní korporace úvěr od nezávislého subjektu (banky)? Pokud ano, poskytuje současně půjčku či úvěr spojené osobě?		Srovnatelnost úrokových sazeb. Účelové financování – možný přesun zisků.