

Univerzita Hradec Králové
Fakulta informatiky a managementu
Katedra ekonomie

Převodní ceny
Bakalářská práce

Autor: Gabriela Holubová, DiS.
Studijní obor: Finanční management

Vedoucí práce: Ing. Pavel Jedlička, CSc.

Prohlášení:

Prohlašuji, že jsem bakalářskou práci zpracovala samostatně a s použitím uvedené literatury.

V Hradci Králové dne 9.8.2017

Gabriela Holubová, DiS.

Poděkování:

Děkuji vedoucímu bakalářské práce Ing. Pavlu Jedličkovi, CSc. za metodické vedení práce a cenné rady při psaní mé práce.

Anotace

Bakalářská práce je zaměřena na problematiku převodních cen, což jsou ceny, za něž se realizují transakce mezi spojenými, resp. spřízněnými osobami. Jelikož se lze nejčastěji s převodními cenami setkat v rámci nadnárodních korporací, staly se tyto v posledních letech předmětem daňových kontrol ze strany finančních úřadů, neboť pravidla týkající se převodních cen mohou být zneužívána, a jejich prostřednictvím tak lze v rámci nadnárodních korporací transformovat zisk do jurisdikcí s nižším či nulovým daňovým zatížením. V teoretické části bakalářské práce jsou vysvětleny základní pojmy vztahující se k problematice převodních cen včetně příslušných zákonných ustanovení. Praktická část je zaměřena na analýzu daňových kontrol, jejichž předmětem byly převodní ceny, a judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se výhradně převodních cen. Dotčenou bakalářskou práci lze využít jako poklad pro seznámení se s problematikou převodních cen, názorem vrcholového soudního orgánu v České republice k této oblasti a důsledkem vzešlým z provedených daňových kontrol, potažmo z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

Annotation

Title: Transfer pricing

The bachelor thesis is focused on the issue of transfer prices which are the prices applied to the transactions realized between the associated enterprises. In the view of the fact that transfer prices are mostly use within multinational corporations, they have become the subject of tax audits by tax authorities in recent years. The reason is that transfer prices rules could be abused and through the transfer prices is possible to transform a profit into the jurisdictions with lower or zero tax burden. The theoretical part describes the basic concepts related to the issue of transfer prices including relevant statutory provisions. The practical part is focused on the analysis of tax audits of transef prices as a subject matter and judicature of Supreme Administrative Court concerning exclusively transfer prices. This bachelor thesis can be used as a base for getting acquainted with the issue of transfer prices, with the opinion of the top judicial authority in the Czech republic in this area and with the consequence of the tax inspections carried out or the judgements of the Supreme Administrative Court.

Obsah

1	Úvod.....	4
2	Legislativní úprava transferových cen	6
2.1	Zákon o daních z příjmů	8
2.2	Pokyny Ministerstva financí České republiky	11
2.2.1	Pokyn D – 332	11
2.2.2	Pokyn D – 333	12
2.2.3	Pokyn D – 334	12
2.2.4	Pokyn GFŘ D-10	12
2.2.5	Pokyn GFŘ D – 22.....	13
2.3	Smlouvy o zamezení dvojího zdanění.....	13
2.4	Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD). 14	
2.5	Závazné posouzení	16
3	Dokumentace k převodním cenám	17
4	Metody převodních cen	19
4.1	Tradiční transakční metody	19
4.1.1	Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP).....	19
4.1.2	Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)	20
4.1.3	Metoda nákladů a přírážky (Cost+)	20
4.2	Transakční ziskové metody.....	21
4.2.1	Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM).....	21
4.2.2	Transakční metoda rozdělení zisku (Profit split)	22
5	Vykazování transakcí se spojenými osobami v přiznání k dani z příjmů právnických osob	23
6	Databáze AMADEUS	25
7	Daňové kontroly zaměřené na převodní ceny	27
8	Analýza judikátů Nejvyššího správního soudu	31
8.1	Rozhodovací činnost v oblasti převodních cen	31

8.2	Analýza vybraných judikátů.....	35
8.2.1	Judikát NSS č. j. 7 Afs 94/2012 – 74.....	35
8.2.2	Judikát NSS č. j. 5 Afs 34/2012 – 65.....	44
9	Závěr	54
10	Literatura	58
11	Seznam použitých zkratk	61
12	Přílohy.....	63
12.1	Samostatná příloha k položce 12 I oddílu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob	63
12.2	Odpověď č. j.: 67498/17/500-20080-202098 na žádost o poskytnutí informací.....	64
12.3	Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění z příjmů dle stavu k 25. 1. 2017	67
12.4	Seznam rozhodnutí Nejvyššího správního soudu k § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů za období let 2003 až 2016.....	71
12.5	Struktura článků mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřená podle modelu OECD.....	80

Seznam grafů

Graf 1 – Počet zahájených daňových kontrol v letech 2011 až 2016 týkajících se výhradně převodních cen	27
Graf 2 – Počet zahájených daňových kontrol v letech 2011 až 2016, jejichž součástí byly převodní ceny	28
Graf 3 - Vývoj výše doměřené daně z příjmů právnických osob v Kč v souvislosti s převodními cenami v letech 2011 až 2016	29
Graf 4 – Počet rozhodnutí o závazném posouzení vydaných v letech 2008 až 2016	30
Graf 5 - Rozhodnutí NSS ve formě rozsudků učiněná v oblasti daní.....	32
Graf 6 - Rozhodnutí NSS ve formě rozsudků v oblasti daně z příjmů	32
Graf 7 - Vývoj počtu rozhodnutí NSS v oblasti převodních cen	33
Graf 8 - Výsledky rozsudků NSS v oblasti převodních cen	34
Graf 9 - Účastníci řízení v oblasti převodních cen před NSS	35

Seznam obrázků

Obrázek 1 – Struktura transakcí se spojenými osobami v letech 2009 a 2010	43
Obrázek 2 - Struktura transakcí se spojenými osobami v letech 2011 a 2012	44
Obrázek 3 - Nájemní vztahy do 31. 10. 2005	46
Obrázek 4 - Nájemní vztahy od 1. 11. 2005	46

1 Úvod

Pojem převodní ceny neboli ceny transakcí (např. nákup/prodej služeb, zboží či výrobků) uskutečněných mezi dvěma subjekty, které jsou mezi sebou vzájemně personálně, kapitálově či jinak spojené, je pro většinu pojmem neznámým. Pro české daňové subjekty kapitálově, personálně či jinak propojené se zahraničními obchodními korporacemi se dotčený pojem obzvláště v posledních letech stal „strašákem“, neboť se na něj zaměřují předměty daňových kontrol prováděných finančními úřady. Odborníky jsou poté převodní ceny využívány k optimalizaci daňové povinnosti českých daňových subjektů či mohou být zneužívány v rámci nadnárodních skupin jako nástroj k možnému transferu zisku z České republiky do jurisdikcí s minimální, příp. nulovou daňovou zátěží.

V rámci svého podnikání se daňové subjekty snaží naplnit jimi stanovený cíl a maximalizovat svůj zisk. Nadnárodní skupiny sdružující několikero obchodních korporací alokovaných po celém světě se poté zaměřují na splnění kolektivního cíle, přičemž se snaží maximalizovat zisk celé skupiny. Ve skupině poté může docházet k nekorektnímu rozdělení zisku, potažmo přesouvání většiny zisku vč. příslušných finančních prostředků na toho člena skupiny, jenž má sídlo v jurisdikci s žádoucím zdaněním.

Jelikož je problematika převodních cen taktéž velmi diskutovaná po celém světě, byla v roce 2012 OECD, která se také zaměřuje na daňové praktiky související s minimalizací daňové povinnosti prostřednictvím eroze daňových základů a transferu zisku, vyzvána reprezentanty tzv. G-20 k pokusu o navrnutí řešení souvisejících právě s erozí daňových základů a transferu zisků. OECD v tomto kontextu vyhotovila „*OECD report Addressing Base Erosion and Profit Shifting*“ a v červenci roku 2013 představila tzv. „Akční plán BEPS“. Stěžejním cílem „Akčního plánu BEPS“ je návrh patnácti opatření, resp. doporučení státům, v jakém kontextu má dojít k úpravě jejich vnitrostátních předpisů a mezinárodních smluv, a to především v oblasti převodních cen a mezinárodního zdaňování. Myšlenku, kterou měl „Akční plán BEPS“ také prezentovat, bylo zdanění zisku v zemi, v níž se realizuje ekonomická aktivita. V této souvislosti OECD také uveřejnilo časový harmonogram plnění dílčích bodů „Akčního plánu BEPS“.

V návaznosti na výše uvedené byla dne 12. 7. 2016 schválena směrnice Rady (EU) 2016/1164, již se do legislativy členských států Evropské unie implementují některá

doporučení „Akčního plánu BEPS“. Česká republika předpokládá zahájení legislativního procesu implementace této směrnice, která je první směrnici harmonizující tuzemské přímé daně, počátkem roku 2018, a to formou novely zákona o daních z příjmů.

Jak je z výše uvedeného patrné, problematika převodních cen je v současné době velmi ožehavým tématem. Proto jsem se rozhodla zaměřit svou bakalářskou práci právě na tuto oblast. Cílem mé bakalářské práce je seznámení s převodními cenami, jejich zákonnou úpravou, statistické zhodnocení údajů o daňových kontrolách zaměřených na tuto oblast, statistické zhodnocení rozsudků Nejvyššího správního soudu a jeho pohled na oblast převodních cen. Východiskem pro praktickou část mé bakalářské práce jsou údaje o zahájených daňových kontrolách týkajících se převodních cen, doměřené dani z příjmů právnických osob ve vztahu k převodním cenám a rozsudcích Nejvyššího správního soudu souvisejících výhradně s převodními cenami. K podrobnější analýze jsem poté zvolila dva rozsudky Nejvyššího správního soudu, přičemž jsem vybrala rozsudky týkající se obchodní korporace se sídlem v Hradci Králové a fyzické osoby s trvalým pobytem taktéž v Hradci Králové. Jelikož právní názory vyslovené Nejvyšším správním soudem v jeho rozhodnutích mají být mimo jiné i pro správce daně vodítkem v obdobných věcech, tzn., tento svými rozhodnutími působí na chování tuzemských subjektů, potažmo správce daně, lze dotčenou bakalářskou práci využít jako pomůcku při stanovení, příp. ověřování převodních cen.

2 Legislativní úprava transferových cen

Převodní neboli transferové ceny interpretují ceny, za něž podnik převádí výrobky, zboží nebo majetek nebo poskytuje služby spojeným osobám, tj. podniku majetkově, personálně či jinak spojenému (tzv. sdružené podniky).

Převodní ceny by měly reflektovat princip tržního odstupu, tzv. „arm's length principle“. Tzn., tyto by měly být stanoveny mezi spojenými osobami ve stejné výši, v jaké by byly sjednané mezi osobami nespojenými, tj. nezávislymi. Převodní ceny by tudíž měly odpovídat běžným obchodním vztahům, které v roce 2004 definoval Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku následovně: *„Za běžné obchodní vztahy lze považovat takové, které vznikají v podmínkách hospodářské soutěže nedeformované ekonomickým nebo personálním spojením účastníků trhu. Z běžných obchodních vztahů vzniká obvyklá cena na trhu. V obchodním a občanském zákoníku je obvyklá cena chápána jako cena přiměřená, sjednaná v daném místě a čase za prodej zboží nebo služby, srovnatelná v době uzavření smlouvy za obdobných smluvních podmínek s podobnými cenami.“*¹

Dodržení principu tržního odstupu je tudíž předmětem zkoumání u transakcí:

- mezi spojenými osobami (sdruženými podniky), kdy jeden z účastníků je rezidentem České republiky a druhý ve státě, s nímž má Česká republika ratifikovanou smlouvu o zamezení dvojího (dvojímu) zdanění. V tomto případě dochází k aplikaci Směrnice OECD v návaznosti na příslušnou smlouvu o zamezení dvojího zdanění, neboť dle ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů se mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, upřednostní před tuzemským ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů (podrobně viz podkapitoly 2.1, 2.3 a 2.4).
- mezi dvěma tuzemskými daňovými subjekty (aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů);
- mezi tuzemským daňovým subjektem a rezidentem ve státě, s nímž Česká republika nemá uzavřenu smlouvu o zamezení dvojího zdanění (aplikace ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů).

¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2005, čj. 5 Afs 48/2004, www.nssoud.cz

Vzhledem k tomu, že spojené osoby mohou v rámci skupiny ovlivňovat ceny transakcí, jsou převodní ceny spojenými osobami využívány jakožto nástroj, jehož pomocí se skupina snaží snížit, resp. optimalizovat daňovou povinnost a ovlivnit tak rozdělení zisku náležitěmu jednotlivým členům skupiny. Jak uvádí Sojka², transakce mezi členy skupiny jsou tudíž koncipovány tak, aby zisk byl transferován do země, jejíž jurisdikce aplikuje co nejmenší daňovou zátěž, tj. zdanění. Skupina, jejímž záměrem je transferovat zisky do těchto jurisdikcí, poté tomuto podvoluje i organizační strukturu svého nadnárodního podniku, jíž je skupině umožňováno nejnižší zdanění např. dividend, úroků či licenčních poplatků.

Mezi nejčastěji využívané jurisdikce, které v praxi bývají označovány jako daňové ráje nebo offshore, patří Britské panenské ostrovy, Panama, Belize, Kajmanské ostrovy, Seychely, které svou politiku vybudovaly na anonymitě a minimálních nebo nulových korporátních daních.³ Dle statistiky, jíž na svých internetových stránkách zveřejnil evropský poskytovatel ekonomických informací o společnostech a podnikatelích společnost Bisnode Česká republika, a.s., vlastnily v 1. čtvrtletí roku 2016 společnosti se sídlem v daňovém ráji 3,05 % českých společností, tj. 13 346 společností. Mezi daňové ráje, které české společnosti využívaly v 1. čtvrtletí roku 2016, patřily dle výše jmenované statistiky Nizozemí (4160 společností), Spojené státy americké (3 016 společností), Kypr (2 107 společností), Lucembursko (1 015 společností)⁴.

Aplikace převodních cen má největší význam v mezinárodním měřítku, tj. u transakcí v rámci nadnárodních holdingů. Vnitrostátně poté převodní ceny nabývají na významu, je-li v rámci tuzemské skupiny ztrátová společnost, tj. společnost vykazující záporný výsledek hospodaření, nebo společnost, jež je příjemcem investiční pobídky.

Z výše uvedeného je tudíž patrné, že oblast převodních cen může být zneužita k realizaci daňových úniků, které vedou k narušování daňové spravedlnosti, jednotnosti daňových systémů a narušování daňové soutěže. Nadnárodní korporace poté prostřednictvím strategií daňového plánování využívají mezery a nesoulady v daňových

² SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6. s. 217

³ *Česko může být (pro někoho) daňovým rájem*. Dotyk [online]. 2016, 2016(11), 2 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: http://archiv.dotyk.cz/byz-11-2016/10_i-cesko-muze-byt-pro-nekoho-danovym-rajem

⁴ *Evropské daňové ráje v 1. kvartálu netáhly*. Bisnode [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/wp-content/uploads/2016/04/bisnode-cz-160418-raje-q1.pdf>

pravidlech nastavených v různých zemích, což jim umožňuje minimalizovat jejich daňové zatížení transferem zisku do zemí či jurisdikcí s nízkým nebo nulovým zdaněním. Tohoto si je taktéž vědoma tuzemská Finanční správa, která již v roce 2014 oznámila svůj záměr, a to kontrolu nastavení převodních cen.⁵ V dubnu letošního roku poté Finanční správa vydala tiskovou zprávu, v níž čtenáře seznámila s tím, že v roce 2015 provedla 8 000 kontrol zaměřených na převodní ceny, čímž dodatečně doměřila daň z příjmů ve výši 450 mil. Kč. V prvních měsících letošního roku poté dodatečně doměřila na dani z příjmů dalších 500 mil. Kč, což celkově činí dodatečně doměřenou daň z příjmů ve výši téměř jedné miliardy korun.⁶

V následujících podkapitolách se podrobně zaměřím na legislativní rámec na národní i nadnárodní úrovni zaobírající se problematikou převodních cen.

2.1 Zákon o daních z příjmů

Zákon o daních z příjmů, jakožto stěžejní zákon národní legislativy v oblasti převodních cen, se hned v několika svých ustanoveních věnuje této problematice.

Klíčové ustanovení, jež vymezuje princip tržního odstupu včetně definice spojených osob, je zakotveno v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů.

Spojenými osobami se dle výše uvedeného ustanovení pro účely daně z příjmů rozumí:

- a) „kapitálově spojené osoby, přitom
- *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,*
 - *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*

⁵ FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny*. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. [cit. 28. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolocnosti/financni-urady-prevodni-ceny-5486>

⁶ *Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun*. Ministerstvo financí České republiky [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-korun-24615>

nebo 25 % hlasovacích práv těchto osob, jsou všechny tyto osoby vzájemně osobami kapitálově spojenými,

b) jinak spojené osoby, kterými jsou osoby

- *kdy se jedna osoba podílí na vedení nebo kontrole jiné osoby,*
- *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,*
- *ovládající a ovládaná a také osoby ovládané stejnou ovládající osobou,*
- *blízké,*
- *které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty“.⁷*

Princip tržního odstupu a možnost narovnání převodních cen jsou obsaženy v mezinárodních smlouvách. Úpravě a dodržení principu tržního odstupu mezi spojenými osobami se taktéž věnuje výše uvedené ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, v němž je uvedeno: *„Liší-li se ceny sjednané mezi spojenými osobami od cen, které by byly sjednány mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, a není-li tento rozdíl uspokojivě doložen, upraví se základ daně poplatníka o zjištěný rozdíl. Nelze-li určit cenu, která by byla sjednávána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za stejných nebo obdobných podmínek, použije se cena určená podle právního předpisu upravujícího oceňování majetku.“⁸*

Mezi další ustanovení zákona o daních z příjmů, která reflektují problematiku převodních cen, patří zejména:

- § 19 – osvobození některých druhů příjmů v případě výplat mezi mateřskou a dceřinou společností;
- § 22 odst. 1 písm. g) bod 3 - *Za podíly na zisku se pro účely tohoto ustanovení považuje i zjištěný rozdíl mezi sjednanou cenou a cenou obvyklou na trhu (§ 23 odst. 7);*
- § 22 odst. 2 – stálá provozovna;
- § 23 odst. 3 písm. a) bod 19 – *výsledek hospodaření se zvyšuje o „částku ve výši rozdílu mezi cenou sjednanou mezi spojenými osobami a cenou, která by byla sjednána mezi nespojenými osobami v běžných obchodních vztazích za*

⁷ Daně z příjmů: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách: vyhlášky, pokyny a sdělení MF: přehled smluv o zamezení dvojího zdanění; Evidence tržeb, s. 47

⁸ Viz poznámku pod čarou č. 1.

stejných nebo obdobných podmínek, o kterou byl snížen základ daně poplatníka podle § 23 odst. 7; toto ustanovení se nepoužije pro tu část rozdílu, která byla mezi těmito spojenými osobami vypořádána“;

- § 23 odst. 11 – problematika stálé provozovny, „*U stálé provozovny (§ 22 odst. 2) nemůže být základ daně nižší nebo daňová ztráta vyšší, než jaké by dosáhl z téže nebo podobné činnosti vykonávané za obdobných podmínek poplatník se sídlem či bydlištěm na území České republiky.*“;
- § 25 odst. 1 písm. w a zl – pravidla tzv. nízké kapitalizace, za výdaje vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů nelze uznat *finanční výdaje (náklady), kterými se pro účely tohoto zákona rozumí úroky z úvěrových finančních nástrojů a související výdaje (náklady), včetně výdajů (nákladů) na obstarání, zpracování úvěrů, poplatků za záruky, pokud je věřitel osobou spojenou ve vztahu k dlužníkovi (§ 23 odst. 7), a to ve výši finančních výdajů (nákladů) z částky, o kterou úhrn úvěrových finančních nástrojů od spojených osob v průběhu zdaňovacího období nebo období, za něž se podává daňové přiznání, přesahuje šestinásobek výše vlastního kapitálu, je-li příjemcem úvěrového finančního nástroje banka nebo pojišťovna, nebo čtyřnásobek výše vlastního kapitálu u ostatních příjemců úvěrových finančních nástrojů.*“;
- § 35a odst. 2 písm. d) – *poplatník, jemuž byl poskytnut příslib investiční pobídky, může uplatnit slevu na dani počínaje zdaňovacím obdobím, ve kterém splnil všeobecné podmínky podle zákona upravujícího investiční pobídky, pokud nezvýší základ pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami uvedenými v ustanovení § 23 odst. 7 způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů,*
- § 35b – investiční pobídky
- § 36 – zvláštní sazba daně;
- § 38 nc – závazné posouzení správce daně o tom, jakým způsobem byla vytvořena cena mezi spojenými osobami (podrobně viz podkapitolu 2. 5).

K výše uvedenému je nutné podotknout, že zákon o daních z příjmů neurčuje, jakým způsobem má být cena stanovena.

Při aplikaci výše citovaných ustanovení zákona o daních z příjmů nesmí být opomenuta ustanovení § 37 zákona o daních z příjmů („*Ustanovení tohoto zákona se použije, jen pokud mezinárodní smlouva, kterou je Česká republika vázána, nestanoví jinak.*“⁹), § 5 daňového řádu („*Zákonem se pro účely tohoto zákona rozumí též mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu.*“¹⁰) a článku 10 Ústavy České republiky („*Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouvy něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.*“¹¹) upravující přednost ratifikované mezinárodní smlouvy před tuzemskou legislativní úpravou.

2.2 Pokyny Ministerstva financí České republiky

Doporučení, resp. pravidla, jež jsou obsažena ve Směrnici OECD, potažmo Kodexu chování, byla do tuzemské legislativy implementována prostřednictvím pokynů vydaných Ministerstvem financí nebo přímo jeho organizační složkou, tj. Generálním finančním ředitelstvím.

2.2.1 Pokyn D – 332

Pokyn D – 332 „*Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny*“, nahradil dříve platný pokyn D – 258, jehož znění bylo platné do 31. 12. 2010.

Cílem vydání výše citovaného pokynu, jenž se zabývá základním uplatněním principů při správě daní v oblasti převodních cen v rámci tuzemska, bylo sjednocení a usnadnění postupů při oceňování převodů služeb a zboží mezi spojenými osobami pro správce daně i daňové subjekty.

V pokynu lze mimo jiné nalézt popis metod pro stanovení, resp. zjištění převodních cen včetně názorných příkladů, jež jsou obsaženy v příloze č. 1 tohoto pokynu.

⁹ *Daně z příjmů: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách: vyhlášky, pokyny a sdělení MF: přehled smluv o zamezení dvojího zdanění; Evidence tržeb, redakční uzávěrka 4. 1. 2016. Ostrava: Sagit, 1994. ÚZ. s. 89*

¹⁰ *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: redakční uzávěrka 1. 1. 2015 Ostrava: Sagit, 2009-. ÚZ. – str. 8*

¹¹ *Ústava ČR: Listina základních práv a svobod; Parlament, Ústavní soud, Ombudsman, ministerstva; Antidiskriminační zákon, Zákon o Sběrce zákonů; Volba prezidenta: redakční uzávěrka 9. 2. 2015. Ostrava: Sagit, 1995. ÚZ*

V této příloze jsou také grafické příklady objasňující případy, u nichž je možné užít převodních cen.

2.2.2 Pokyn D – 333

Pokyn D – 333 „*Sdělení k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami*“, nahradil dříve platný pokyn D – 292, jehož znění bylo platné do 31. 12. 2010.

Tento pokyn vymezuje vztahy a transakce, pro něž je možné využít závazné posouzení způsobu, jímž byla vytvořena cena sjednávaná mezi osobami spojenými. Dále upřesňuje informace týkající se náležitostí žádostí o závazné posouzení včetně postupu při vydání tohoto posouzení dle ustanovení § 38nc zákona o daních z příjmů.

2.2.3 Pokyn D – 334

Pokyn D – 334 „*Sdělení k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*“, nahradil dříve platný pokyn D – 293, jehož znění bylo platné do 31. 12. 2010.

V rámci tohoto pokynu Ministerstvo financí zveřejnilo doporučení, jímž by se daňové subjekt měly řídit při tvorbě dokumentace k převodním cenám. Na základě tohoto pokynu jsou společnosti např. povinny vést v patrnosti informace o spojených osobách, resp. o společnostech ve skupině, jednotlivých závislých transakcích, o způsobu vytvoření převodní ceny atd.

Úkolem tohoto pokynu je tudíž zveřejnění standardů pro tvorbu převodních cen tak, aby byly v souladu s ustanovením § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, resp. principem tržního odstupu.

2.2.4 Pokyn GFŘ D-10

Pokyn GFŘ D – 10 „*ke službám s nízkou přidanou hodnotou poskytovaným mezi spojenými osobami/sdruženými podniky*“, jímž Ministerstvo financí reagovalo na Sdělení Evropské komise ze dne 25. 1. 2011, jež obsahovalo „Zprávu JTPF: Pokyny k vnitropodnikovým službám s nízkou přidanou hodnotou“¹², nabyl účinnosti dne 1. 1. 2013.

¹² *Joint Transfer Pricing Forum. In: European Commission: Taxation and Customs Union [online]. 2016 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm*

Účelem tohoto pokynu je snížit administrativní zátěž daňových subjektů při tvorbě dokumentace k vnitropodnikovým službám, jež tvoří hlavní činnost daňových subjektů, resp. prokazování tvorby převodních cen u služeb s nízkou přidanou hodnotou. Dalším cílem tohoto pokynu je sjednocení přístupu při hodnocení těchto služeb.

2.2.5 Pokyn GFŘ D – 22

Pokyn GFŘ D – 22 „*k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů*“, nahradil dříve platný pokyn GFŘ D – 6. Tento pokyn mohou daňoví poplatníci použít počínaje zdaňovacím obdobím roku 2014.

Z výše jmenovaného pokynu vyplývá, že:

- splnění podmínek definovaných v ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů se posuzuje v době uzavření smluvního vztahu mezi spojenými osobami;
- jinak spojenými osobami se rozumí osoby blízké, které jsou definovány v § 22 občanského zákoníku;
- se v případě posouzení správnosti cen stanovených mezi osobami spojeným postupuje v souladu se zásadami zakotvenými ve Směrnici OECD, resp. principem tržního odstupu.

2.3 Smlouvy o zamezení dvojího zdanění

Smlouvy o zamezení dvojího (dvojímu) zdanění jsou nástrojem, jehož prostřednictvím je bráněno dvojímu mezinárodnímu zdanění příjmů plynoucích daňovým subjektům ze zahraničí.

Jak uvádí Sojka (2013), existují dvě modelové konvence smluv, jež jsou mezinárodně akceptovány, a to model OECD, jenž ponechává právo zdanit příjem státu, v němž je poplatník rezidentem, a model OSN, na jehož základě je příjem zdaněn ve státě, ve kterém vznikl zdroj tohoto příjmu. Vzhledem k tomu, že v současné době se model OSN využívá minimálně, uzavírá Česká republika smlouvy o zamezení dvojího zdanění v souladu s modelem OECD, přičemž tyto mohou obsahovat prvky modelu OSN.

Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku dle OECD má 31 článků, jejichž struktura, resp. seznam tvoří přílohu č. 2 této bakalářské práce.¹³

Mezi články výše uvedené smlouvy dotýkající se převodních cen bych vybrala články 7 (zisky podniků), 9 (sdružené podniky), 10 (dividendy), 11 (úroky), 12 (licenční poplatky), 25 (řešení případů dohodou) a 26 (výměna informací). Mezi nejvýznamnější bych poté zařadila článek 9, který definuje ekonomicky nebo personálně spojené osoby v mezinárodním kontextu (sdružené podniky) a zabývá se úpravami zisku, resp. stanovuje a upravuje podmínky pro použití ceny obvyklé pro daňové účely¹⁴. V této souvislosti bych také zdůraznila článek 26, jenž se zabývá spoluprací a poskytováním informací mezi příslušnými daňovými správami, jejichž cílem je postavit na jisto, že dotčený zisk byl někým zdaněn. Podle Rylové (2012) může být výměna informací automatická (soustavné poskytování informací vztahujících se ke specifickým položkám příjmů), spontánní (poskytování informací zjištěných na základě prováděné daňové kontroly u daňového subjektu v jednom státě, jež by mohly být zajímavé pro druhý stát) či realizována prostřednictvím dožadání (cílené požadování odpovědí týkající se specifikovaných dotazů vztahujících se k určité situaci zjištěné prvním státem po státu druhém).

Seznam smluv o zamezení dvojího zdanění v oblasti daně z příjmů, resp. z příjmů a majetku ratifikovaných mezi Českou republikou a příslušnými státy je publikován ve Sbírce mezinárodních smluv, potažmo Finančním zpravodaji, v němž je zachycen stav k 1. lednu kalendářního roku. Taktéž Ministerstvo financí na svých internetových stránkách v části „Legislativa“, sekci „Dvojí zdanění“ a podsekci „Přehled platných smluv“ uvádí výčet těchto smluv aktualizovaných k určitému datu včetně data platnosti dané smlouvy, čísla Sbírky zákonů či Finančního zpravodaje, v němž byla zveřejněna.

2.4 Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy (OECD)

Směrnice OECD je výchozím metodickým dokumentem, resp. komplexními pravidly v oblasti převodních cen, potažmo je chápána jako dokument vztahující se ke smlouvám o zamezení dvojího zdanění.

¹³ *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2, s. 13 a 14

¹⁴ *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008.* Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2, s. 142 až 145

Cílem Směrnice OCED je: „*sjednotit postup daňových správ a sdružených podniků při řešení případů převodních cen, minimalizovat konflikty mezi nimi a předcházet nákladným soudním sporům a dále napomáhat i při uplatňování odstavce 2 článku 9 Modelové smlouvy - následné úpravě zisků pro daňové účely.*“¹⁵

Český překlad Směrnice OECD Ministerstvo financí zveřejnilo ve Finančním zpravodaji č. 10 z 6. 10. 1997 (První část: kapitola I – VII) a 6 z 30. 6. 1999 (Druhá část), potažmo na svých internetových stránkách. V roce 2010 byla vydána aktualizace Směrnice OECD, jejíž český překlad byl zveřejněn ve Finančním zpravodaji č. 7 z 27. 12. 2010 (revize kapitol I – III, nová kapitola IX „restrukturalizace podniků“). Aktualizace prvních třech kapitol Směrnice OECD se zakládala na rozpracování aplikace srovnávací analýzy, použití transakčních ziskových metod a v nové úpravě hierarchie metod převodních cen.

Aktuální znění Směrnice OECD je rozčleněno do následujících kapitol:

- Kapitola I: Princip tržního odstupu;
- Kapitola II: Metody pro stanovení převodních cen;
- Kapitola III: Srovnávací analýza;
- Kapitola IV: Přístupy v daňové správě, jak zabránit sporům v oblasti převodních cen a jak je řešit;
- Kapitola V: Dokumentace;
- Kapitola VI: Zvláštní úplata za nehmotný majetek;
- Kapitola VII: Zvláštní úplata za služby prokazované si v rámci skupiny sdružených podniků;
- Kapitola VIII: Ujednání o podílení se na nákladech;
- Kapitola IX: Aspekty převodních cen u podnikových restrukturalizací;
- Kapitola X: Směrnice pro sledování (monitorování) postupů při aplikaci Směrnice OECD o převodních cenách a zapojení obchodního společenství do tohoto procesu.¹⁶

K výše uvedenému je nutné podotknout, že Směrnice OECD není v rámci tuzemské legislativy právně závazná, avšak svým charakterem a způsobem přijetí, resp. užití, odpovídá

¹⁵ Ministerstvo financí České republiky. *Pokyn D-332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky- převodní ceny.* s. 4

¹⁶ Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy 70/1997 FZ. ve znění k 22. 6. 2010

dokumentům jmenovaným v článku 31 odst. 2 Vídeňské úmluvy o smluvním právu, jejímž signatářem je i Česká republika, což ji činí závaznou při výkladu článku 9 modelové smlouvy o zamezení dvojího zdanění¹⁷.

2.5 Závazné posouzení

Počínaje rokem 2006 byl do tuzemské legislativy, resp. zákona o daních z příjmů, implementována možnost požádat správce daně o tzv. závazné posouzení způsobu, jakým byly vytvořeny ceny sjednávané mezi spojenými osobami, jemuž je ve výše citovaném zákoně věnováno ustanovení § 38nc. Závaznému posouzení byl také, jak již bylo zmíněno v podkapitole 2.2.2, věnován samostatný pokyn Ministerstva financí D – 333.

Závazné posouzení, jež má podobu rozhodnutí, mohou daňoví poplatníci využít v případě, kdy mají pochybnosti o správnosti způsobu, jakým byly vytvořeny sjednané ceny se spojenou osobou, resp. o tom, zda tato cena odpovídá tržnímu odstupu, tj. ceně obvyklé¹⁸.

Jak je patrné z části III. „*Ostatní souvislosti*“ Pokynu D – 333, žádost o závazné posouzení, jíž daňový subjekt podává, podléhá v souladu se zákonem č. 634/2004 Sb., o správních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů v současnosti správnímu poplatku ve výši 10 000 Kč, přičemž tento musí být daňovým subjektem uhrazen při podání žádosti.

¹⁷ RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualiz. a rozš. vyd.* Olomouc: Anag, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9. s. 314 a 315

¹⁸ PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2014 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2014, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2014, vyhlášky a nařízení vlády, pokyny a sdělení MF ČR a GFŘ, judikatura. 14. aktualiz. vyd.* Olomouc: Anag, 2014. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-867-3. s. 785 až 787

3 Dokumentace k převodním cenám

K implementaci společných zásad v oblasti převodních cen byl Evropskou unií vytvořen Koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU TPD), jímž byl dne 27. 6. 2006 přijat Kodex chování ohledně dokumentace tvorby převodních cen pro nadnárodní podniky v Evropské unii. Tento Kodex, jehož autorem je skupina tzv. „EU Joint Transfer Pricing Forum“¹⁹ zřízená v roce 2002 Evropskou komisí, obsahuje jednotná pravidla na požadavky dokumentace k převodním cenám.

Podle EU TPD, potažmo Kodexu je základním principem příprava dokumentace k převodním cenám ve dvou částech a to:

- základní dokumentace, tzv. „Masterfile“ – obsahující informace o celé skupině spojených osob, které mohou být využity všemi členy skupiny, tj. každou jednotlivou spojenou osobou. Tato by měla např. obsahovat:
 - obecný popis podnikatelské činnosti a podnikatelské strategie skupiny;
 - obecný popis organizační, právní a provozní struktury spojených osob;
 - obecný popis obchodních vztahů mezi spojenými osobami;
- specifická dokumentace pro určitou zemi – navazuje na „Masterfile“, přičemž tuto si vypracovává každá spojená osoba zvlášť. Tato by měla např. obsahovat:
 - srovnávací analýzu, jejíž součástí je funkční analýza a srovnání s obvyklou situací na trhu, smluví podmínky,
 - výběr metody stanovení převodní ceny včetně odůvodnění výběru dané metody;
 - informace o nezávislých transakcích;

V souladu s Pokynem D – 334 by dokumentace k převodním cenám měla minimálně obsahovat údaje o skupině, o dané spojené osobě, o obchodním vztahu, o způsobu tvorby

¹⁹ *Joint Transfer Pricing Forum. In: European Commission: Taxation and Customs Union [online]. 2016 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm*

cen a o ostatních okolnostech majících vliv na obchodní vztah a o tom, zda je dokumentace vytvořena dle konceptu EU TPD.²⁰

Dokumentací k převodním cenám se zabývají níže jmenované listiny:

- kapitola V Směrnice OECD;
- koncept evropské dokumentace k převodním cenám (EU TPD), příp. tzv. evropský kodex vzniklý na základě tohoto konceptu;
- § 38nc odst. 2 zákona o daních z příjmů;
- Pokyn D – 333;
- Pokyn D – 334.

Cílem dokumentace k převodním cenám je shromáždit podklady a informace, jejichž prostřednictvím je možné provést ekonomické posouzení převodních cen, resp. zajistit, aby daňoví poplatníci věnovali pozornost správnému nastavení převodních cen.

Na závěr je nutné podotknout, že tuzemské daňové zákony neukládají povinnost spojeným osobám, resp. daňovým subjektům správci daně předkládat dokumentaci k převodním cenám. Její zhotovení a předložení je tudíž dobrovolné. Daňový subjekt je však povinen brát na zřetel znění ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, dle něhož je poplatník povinen uspokojivě doložit rozdíl mezi cenou sjednanou a cenou obvyklou, a § 92 daňového řádu, v jehož souladu daňový subjekt prokazuje skutečnosti potřebné pro správné stanovení daně. Nepředložení dokumentace k převodním cenám však neznamena, že neexistuje metoda stanovení převodní ceny. Řádně zpracovaná dokumentace k převodním cenám proto může sloužit jako důkazní prostředek v rámci případného zahájení daňového řízení, jehož prostřednictvím lze eliminovat potencionální doměření daně.

²⁰ Ministerstvo financí České republiky. *Pokyn D-334 Ministerstva financí ČR k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*

4 Metody převodních cen

V rámci České republiky jsou v praxi akceptovány přístupy uvedené ve Směrnici OECD, a proto české daňové subjekty obvykle při stanovování převodních cen aplikují pět základních metod a to nezávislé srovnatelné ceny, nákladů a přirážky, ceny při opětovném prodeji, čistého obchodního rozpětí a rozdělení zisku. Tyto jsou poté podrobně popsány v kapitole 2 „Metody pro stanovení převodních cen“ Směrnice OECD.

V jistých případech mohou být tyto metody různě kombinovány. Taktéž mohou být při stanovování převodních cen využívány jiné metody, např. vycházející z přístupu aplikovaného v rámci USA. U těchto je nutné ze strany daňového subjektu prokázat stanovení převodní ceny na bázi principu tržního odstupu.

Volba metody stanovení převodní ceny by měla deklarovat výběr nejvhodnějšího způsobu pro stanovení převodní ceny pro daný případ reflektující dodržení principu tržního odstupu tak, aby zvolená metoda vedla k výsledkům odpovídajícím obvyklým standardům tržního jednání.

Při výběru vhodné metody je také nutné brát zřetel na výhody a nevýhody konkrétní metody pro stanovení převodních cen v návaznosti na vhodnost této metody v závislosti na funkční analýze.

Jednotlivé státy se zpravidla při výběru metody stanovení převodní ceny řídí zásadou postupu od nejjednodušší metody, tj. CUP k metodě nejsložitější, tj. TNMM²¹.

4.1 Tradiční transakční metody

V souladu se Směrnicí OECD jsou tradiční transakční metody „považovány za nejpřiměřenější prostředek pro určení toho, zda podmínky obchodních a finančních vztahů mezi sdruženými podniky odpovídají principu tržního odstupu“.²²

4.1.1 Metoda nezávislé srovnatelné ceny (CUP)

Metoda nezávislé srovnatelné ceny (Comparable uncontrolled price method, resp. CUP) srovnává cenu za konkrétní produkt či službu s cenou obdobného produktu či služby realizovanou v rámci nezávislé transakce.

²¹ DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2. s. 104 a 105

²² BDO Tax s.r.o., 70/1997 FZ. *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy*. s. 37

Při užití této metody musejí být splněny dvě základní podmínky, a to, že žádný z rozdílů mezi srovnávanými transakcemi nebo mezi podniky by nemohl zásadně ovlivnit cenu na volném trhu a že k vyloučení podstatných dopadů rozdílů mohou být provedeny přiměřené přesné úpravy.

Nejsilnější stránkou této metody je její nejpřímější a nejspolehlivější uplatnění principu tržního odstupu. Je také jedinou metodou, která přímo porovnává ceny. Mezi slabé stránky lze zařadit vysoké požadavky na stupeň srovnatelnosti transakcí a nalezení natolik podobné transakce, aby případné rozdíly neměly významnější dopad na cenu.

Metodu CUP lze v praxi aplikovat např. na transakce, jejichž předmětem je úrok z úvěrů a půjček, komodity obchodované na burze či homogenní produkt běžně dostupný u nezávislých subjektů na trhu.

4.1.2 Metoda ceny při opětovném prodeji (RPM)

Při stanovení převodní ceny metodou RPM je východiskem cena, za níž je produkt nakoupený od spojené osoby prodán osobě nespojené, tj. nezávislé. Předmětem porovnání je tudíž hrubá zisková přírážka aplikovaná v závislé transakci s hrubou ziskovou přírážkou aplikovanou v nezávisle srovnatelné transakci. Převodní cena je poté stanovena jako rozdíl mezi cenou při opětovném prodeji a hrubé ziskové přírážky.

Výhoda, jež je možné u této metody zmínit, spočívá v aplikaci v případě méně významných rozdílů, tzn., není nutné zde provádět tolik úprav jako v případě metody CUP, neboť tyto nemají tak razantní dopad na ziskovou přírážku. Naproti tomu je tato metoda obtížně použitelná u prodejců, kteří k výrobku přidávají významnou hodnotu. Další nevýhodou této metody je hrubá marže, která může být ovlivněna efektivitou řízení.

Metodu RPM je vhodné využít např. u distributora, který nepřidává produktu žádnou významnou hodnotu, u marketingových operací či transakcí, u nichž není vyžadován vysoký stupeň srovnatelnosti produktu.

4.1.3 Metoda nákladů a přírážky (Cost+)

Základem metody Cost+ jsou náklady vzniklé dodavateli v řízené transakci. K těmto je poté připočtena hrubá zisková přírážka, resp. přiměřený zisk s ohledem na vykonávané funkce a míru podstoupených rizik.

Silnou stránku této metody lze spatřovat v rozdílech ve výrobcích, které jsou méně významné. Mezi slabé stránky této metody patří zejména vysoké nároky na konzistentní nákladové účetnictví či obtížnost určit vhodný základ pro výpočet nákladů.

Metodu Cost+ je vhodné využít u poskytovatelů služeb (např. manažerské a podpůrné služby), výrobců polotovarů či výzkumu a vývoje.

4.2 Transakční ziskové metody

Tradiční ziskové metody, jež zkoumají zisky realizované v transakcích mezi spojenými osobami, se aplikují v případech, u nichž nelze opatřit potřebné informace, kvalita dostupných informací nevyhovuje aplikaci preferovaných tradičních transakčních metod nebo zjištěná převodní cena navozuje pochybnosti o její správnosti.

Směrnice OECD poté u transakčních ziskových metod zdůrazňuje, že: „*Metody, které vycházejí ze zisků, lze akceptovat do té míry, ve které jsou kompatibilní s článkem 9 Modelové daňové smlouvy OECD, především v souvislostech se srovnatelností. Tohoto je dosaženo na základě aplikace metod způsobem, který se blíží cenotvorbě na základě principu tržního odstupu.*“²³

4.2.1 Transakční metoda čistého rozpětí (TNMM)

Metoda TNMM je založena na zkoumání čistého ziskového rozpětí ve vztahu k příslušnému základu, resp. porovnává mezi sebou finanční ukazatele související s řízenou a srovnatelnou nezávislou transakcí. Mezi tyto finanční ukazatele patří např. rentabilita tržeb (ROS), rentabilita nákladů (ROC) či rentabilita aktiv (ROA).

Mezi výhody metody TNMM patří čisté rozpětí, které jsou méně ovlivnitelné rozdíly v transakcích, než je tomu u metody cost+ či RPM. Nevýhodu lze poté spatřovat ve skutečnosti, že čisté rozpětí mohou ovlivnit různé faktory mající vliv na cenu či hrubé rozpětí²⁴.

Metodu TNMM je možné využít v rámci marketingových transakcí nebo v případech, v nichž nemůže být s dostatečnou přesností vypočítáno hrubé ziskové rozpětí.

²³ BDO Tax s.r.o., 70/1997 FZ. *Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy*. s. 38

²⁴ DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2. s. 114 a 115

4.2.2 Transakční metoda rozdělení zisku (Profit split)

Základem metody Profit split je celkový zisk spojených osob realizovaný z řízených transakcí, který je poté na základě alokačních klíčů přerozdělen jednotlivým spojeným osobám. Podstatou této metody je tudíž ověření, zda rozdělení celkového zisku mezi spojenými osobami je v souladu se způsobem, jímž by byl tento zisk rozdělen mezi osobami nespojenými, tj. nezávislými.

Aplikace této metody probíhá ve dvou fázích, a to:

- identifikace celkového zisku spojených osob bez ohledu na to, kde je dotčený zisk vykazován;
- zkoumání způsobu rozdělení celkového zisku, který má 2 přístupy:
 - analýza zásluh – rozděluje celkový zisk v souladu s množstvím a významem funkcí realizovaných jednotlivými spojenými osobami;
 - zbytková analýza, která probíhá ve dvou stádiích, kdy každé spojené osobě je přiřazen dostatečný zisk zajišťující základní návratnost odpovídající danému typu transakce, přičemž následuje přiřazení zbytkového zisku či ztráty způsobem, jímž by byl rozdělen mezi nespojenými osobami, tj. osobami nezávislými.

Silnou stránkou této metody je komplexní pohled, kdy jsou posuzovány obě strany transakce. Tato metoda také bere v úvahu zvláštní a jedinečné okolnosti a skutečnosti spojených osob, v čemž lze taktéž spatřovat silnou stránku této metody. Jako nevýhodu lze zmínit obtížné nalézání informací či obtížné stanovení kombinovaných výnosů a nákladů pro všechny spojené osoby účastnící se řízené transakce.

Metodu profit split je možné využít u složitých, úzce provázaných obchodních transakcí, u nichž se obtížně nalézají ekvivalent mezi nespojenými osobami²⁵.

²⁵ DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2. – s. 104 - 116

5 Vykazování transakcí se spojenými osobami v přiznání k dani z příjmů právnických osob

Dne 28. 11. 2014 vydala Finanční správa tiskovou zprávu s názvem „*Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny*“²⁶, v níž oznámila, že: „*Generální finanční ředitelství se prostřednictvím finančních úřadů a územních pracovišť hodlá při daňových kontrolách českých společností i podnikajících fyzických osob plošně zaměřit na kontrolu nastavení cen u transakcí mezi personálně či majetkově spojenými osobami tzv. převodních cen. Důvodem je obava z eventuálního krácení daňové povinnosti ve vztahu k zahraničním subjektům.*“²⁷

V průběhu roku 2014 tudíž Finanční správa vybraným daňovým subjektům adresovala dobrovolný dotazník, jenž typově odpovídal nové příloze daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob týkající se transakcí se spojenými osobami.

Počínaje zdaňovacím obdobím roku 2014 poté byly daňové subjekty povinny vyplňovat novou přílohu s názvem „*Samostatná příloha k položce 12 I oddílu*“²⁸ daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob týkající se transakcí se spojenými osobami, resp. převodních cen.

Povinnost vyplňovat novou přílohu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob týkající se transakcí se spojenými osobami vznikla daňovým subjektům, jež splňují alespoň jedno z následujících kritérií:

- a) *aktiva celkem více než 40 mil. Kč,*
- b) *čistý obrat více než 80 mil. Kč, nebo*
- c) *průměrný přepočtený stav zaměstnanců více než 50,*
za předpokladu že:

- *uskutečnily transakci se spojenou osobou se sídlem v zahraničí. Přílohu vyplní pouze ve vztahu k těmto zahraničním spojeným osobám, nebo*

²⁶ FINANČNÍ SPRÁVA. Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. [cit. 28. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolocnosti/financni-urady-prevodni-ceny-5486>

²⁷ Viz poznámku pod čarou číslo 21.

²⁸ FINANČNÍ SPRÁVA. Přehled transakcí se spojenými osobami. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled-transakci-25_5404-E-MFin-5404-E_v1.pdf

- *vykázaly daňovou ztrátu, a současně uskutečnily transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou. Přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám, nebo*
- *jsou příjemci investiční pobídky formou slevy na dani a současně uskutečnily transakci se spojenou osobou, a to zahraniční a/nebo tuzemskou. Přílohu vyplní ve vztahu ke všem spojeným osobám.*²⁹

Prostřednictvím nové přílohy k přiznání k dani z příjmů právnických osob, jíž Finanční správa vyžaduje vyplnit za každou spojenou osobou zvlášť, byly Finanční správou získány údaje o hodnotách pořízení a prodejů dlouhodobého hmotného, nehmotného a finančního majetku, zásob, zboží, služeb, licenčních poplatků, úroků či o závazcích a pohledávkách.

Ne vždy bylo možné informace o transakcích se spojenými osobami získat např. z účetních závěrek či zpráv o vztazích, proto bylo ve výše citované tiskové zprávě deklarováno, že: *„Získané údaje využije finanční správa v rámci analýzy rizik při výběru subjektů pro daňovou kontrolu. Díky tomu bude moci být daňová kontrola převodních cen cílenější a méně zatěžující pro daňové subjekty, které mají transakce se spojenými osobami řádně zdokumentovány a nastaveny v souladu se zákonem a mezinárodně uznávaným principem tržního odstupu.“*

Vzor přílohy s názvem „Samostatná příloha k položce 12 I oddílu“, jež je od roku 2015, resp. zdaňovacího období roku 2014 povinnou přílohou přiznání k dani z příjmů právnických osob, je uveden v příloze č. 1 této bakalářské práce.

²⁹ Viz poznámku pod čarou číslo 21.

6 Databáze AMADEUS

AMADEUS, jehož provoz, resp. vydání je zajišťován švédskou obchodní korporací Bureau van Dijk Electronics Publishing Ltd., je komerční databáze obsahující porovnatelné finanční údaje 14 milionů evropských obchodních korporací a kombinující data z 30 různých zdrojů. Databáze AMADEUS také nabízí možnosti softwarového vyhledávání a provádění analýz.

Údaje, jež jsou v databázi AMADEUS obsaženy, jsou získávány z výročních zpráv a auditovaných výročních zpráv, přičemž tyto jsou doplňovány o průzkumy trhu a ostatní doplňující data z nezávislých zdrojů. Tyto tudíž obsahují mimo finančních (účetních) údajů informace o organizační a vlastnické struktuře dané obchodní korporace, spojených osobách atd.

V databázi AMADEUS je tudíž možné o obchodních korporacích v ní zahrnutých nalézt níže jmenované informace či údaje:

- obecné informace (název, BvD ID číslo, nejzazší účetní datum, k němuž lze nalézt údaje);
- kontaktní údaje (např. adresa, telefonní kontakt, fax, emailové adresa, website adresa);
- právní a účetní informace (např. právní forma, datum založení, poskytovatel informací, poslední dostupný rok, měna, v níž jsou údaje prezentovány);
- informace o velikosti společnosti (např. kategorie obchodní korporace (malá, střední, velká), obrat, počet zaměstnanců);
- průmyslová klasifikace (popis v originálním jazyce, NACE kod);
- klíčová finanční data a data o zaměstnancích (informace o tom, zda daná obchodní korporace podléhá konsolidaci či nikoli, obrat za posledních 5 dostupných let, počet zaměstnanců v těchto letech);
- informace o ředitelích dané obchodní korporace, jejich manažerech vč. kontaktů na tyto osoby;
- informace o auditorech dané obchodní korporace;
- informace o ovládajících akcionářích vč. grafického nákresu, resp. diagramu;

- pobočky/provozovny dané obchodní korporace vč. grafického nákresu, resp. diagramu.

Jelikož účetní standardy evropských zemí nejsou zcela kompaktní, resp. tyto se od sebe jistým způsobem odlišují, jsou tyto databáze AMADEUS převáděny do formátu, jenž umožňuje srovnatelnost údajů navzdory různým povinnostem vykazování dat ve výkazu zisku a ztráty či výročních zprávách u jednotlivých evropských obchodních korporací.

Vzhledem k tomu, že databáze AMADEUS obsahuje širokou škálu údajů (ekonomické, finanční, analytické, statistické) a funkcí, lze je využít k mnoha činnostem. Právě proto je databáze AMADEUS daňovými poradci, auditory, ekonomy či účetními hojně využívána také při nastavení převodních cen, jejich analýz, potažmo zpracovávání příslušných benchmarking analýz, tj. analýz odvětví. Finanční správou je proto také tato databáze využívána ke kontrole aplikace převodních cen mezi spojenými osobami.

Databáze AMADEUS umožňuje svému uživateli vyexportovat jím požadovaná data, údaje, analýzy, grafy či jiné informace do následujících formátů – Excel (*.xls, *.xlsx), Word (*.doc, *.docx), Rich Text Format (*.rtf), Adobe Acrobat PDF (*.pdf).

Jedinou nevýhodou této databáze je dle mého názoru absence údajů týkajících se licenčních poplatků. Tzn. tuto nelze využít pro stanovení převodních cen pro licenční poplatky, neboť údaje dostupné verze obsahují pouze informace o subjektech, které nehmotný majetek dotčený licenčními poplatky registrovaly.

Online verze této databáze, k jejímuž užití je nutné disponovat přihlašovacími údaji, tj. jménem a heslem, je poté dostupná na internetové adrese <https://amadeus.bvdinfo.com/version-2016720/home.serv?product=amadeusneo>.

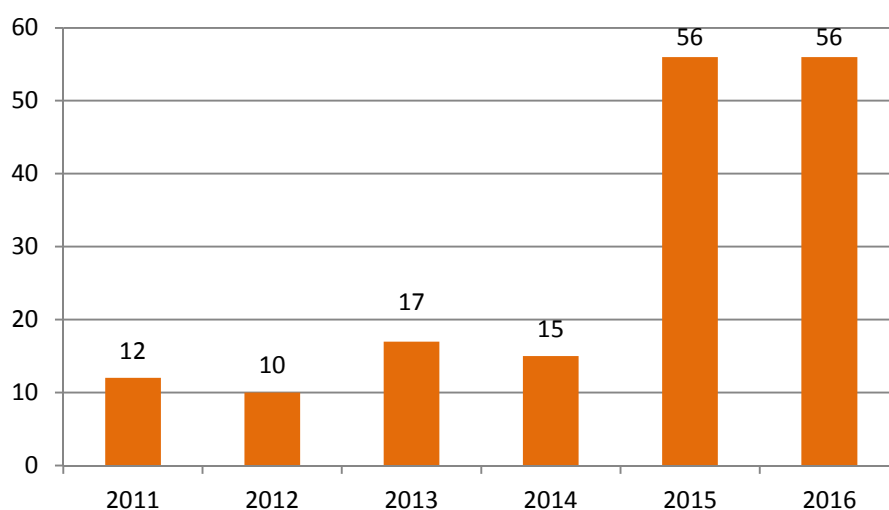
7 Daňové kontroly zaměřené na převodní ceny

V této části mé bakalářské práce byla hlavním zdrojem dat odpověď Generálního finančního ředitelství evidována pod č. j.: 67498/17/7500-20080-202098³⁰, která mi byla doručena na základě mnou učiněné žádosti o svobodném přístupu k informacím.

Jak jsem již uvedla v kapitole 5, v roce 2014 vydala Finanční správa tiskovou zprávu, v níž informovala, že se hodlá prostřednictvím svých orgánů (tj. finančních úřadů a územních pracovišť) plošně zaměřit na kontrolu převodních cen.

V letech 2011 až 2016 bylo výše uvedenými finančními orgány zahájeno 166 daňových kontrol zaměřených výhradně na převodní ceny a 2 525 daňových kontrol, jejichž součástí byly mimo jiné také převodní ceny. Za klíčový lze posléze označit rok 2015, v němž bylo zahájeno cca čtyřikrát více daňových kontrol zaměřených výhradně na převodní ceny, než tomu bylo v letech předcházejících. V tomto roce byl počet zahájených daňových kontrol zaměřených výhradně na převodní ceny roven číslu 56, což je 34 % z celkového počtu těchto daňových kontrol. V roce 2016 byl počet zahájených daňových kontrol zaměřených výhradně na převodní ceny totožný jako v roce 2015. V letech 2015 a 2016 tudíž bylo Finanční správou zahájeno celkem 112 daňových kontrol zaměřených výhradně na převodní ceny, což je 68 % z celkového počtu těchto kontrol zahájených v období let 2011 až 2016 (podrobně viz graf č. 1).

Graf 1 – Počet zahájených daňových kontrol v letech 2011 až 2016 týkajících se výhradně převodních cen

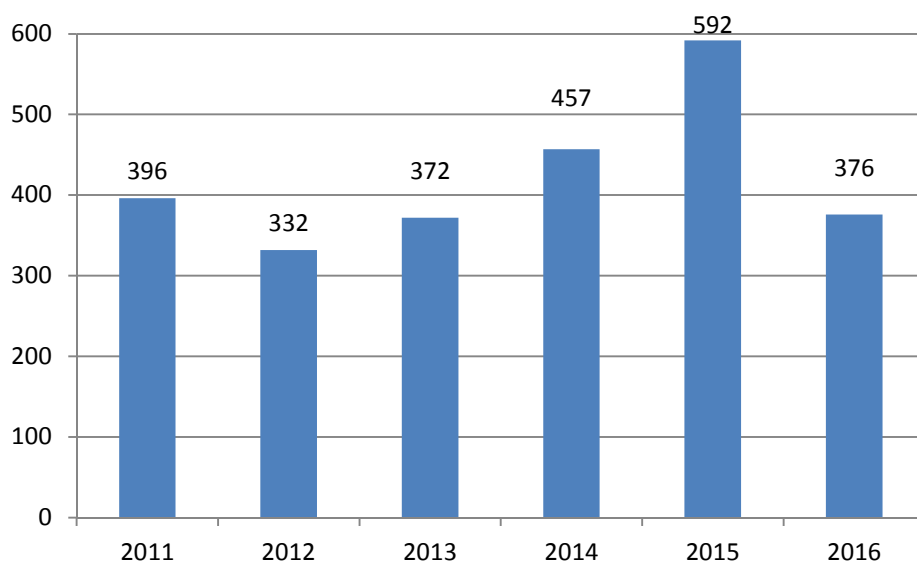


Zdroj: Vlastní zpracování

³⁰ Dotčená odpověď v anonymizované podobě tvoří přílohu č. 2 této bakalářské práce.

Taktéž lze v roce 2015 zaznamenat významný nárůst počtu zahájených daňových kontrol, jejichž součástí byly převodní ceny. Počet zahájených daňových kontrol v tomto roce dosáhl hodnoty 592, což činí 23 % z celkového počtu zahájených daňových kontrol v letech 2011 až 2016. V období let 2011 až 2014 se počty zahájených daňových kontrol pohybovaly v rozmezí 332 až 457, přičemž v jednotlivých letech zahájila Finanční správa průměrně 389 daňových kontrol, jejichž součástí byly převodní ceny. V roce 2016 je poté zaznamenám vůči roku 2015 pokles zahájených daňových kontrol o 36,5 %.

Graf 2 – Počet zahájených daňových kontrol v letech 2011 až 2016, jejichž součástí byly převodní ceny



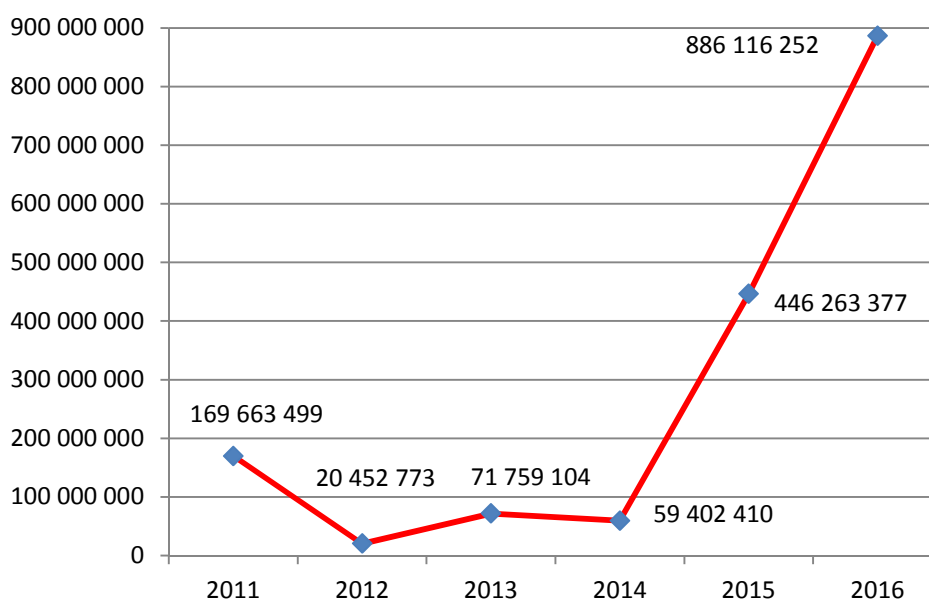
Zdroj: Zdroj: Vlastní zpracování

Z obrázků č. 1 a 2 je tudíž zřejmé, že od roku 2014 došlo k enormnímu nárůstu daňových kontrol zaměřených na oblast převodních cen, jak predikovala Finanční správa.

Rostoucí počty daňových kontrol zaměřených na oblast převodních cen by se tak měly promítnout do výše doměřené daně. Vzhledem k tomu, že převodní ceny se z největší části využívají v rámci nadnárodních skupin, jejichž součástí jsou obchodní korporace z celého světa, byl můj dotaz vznesený u Generálního finančního ředitelství související s doměřenou daní směřovaný v této souvislosti pouze na oblast daně z příjmů právnických osob.

Celková doměřená daň z příjmů právnických osob, kdy předmětem doměření byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů transakce se spojenými osobami, dosáhla za období let 2011 až 2016 hodnoty 1 653 657 415 Kč. V roce 2015 byla doměřená daň z příjmů právnických osob vůči předchozím létům téměř sedminásobná a její hodnota činila 446 263 377 Kč, což je 27 % z celkové výše doměřené daně z příjmů právnických osob v období let 2011 až 2016. V roce 2016 poté byla doměřená daň z příjmů právnických osob vůči roku 2015 dvojnásobná a činila 886 116 252 Kč, což je 54 % z celkové výše doměřené daně z příjmů právnických osob v období let 2011 až 2016 (podrobně viz graf č. 3).

Graf 3 - Vývoj výše doměřené daně z příjmů právnických osob v Kč v souvislosti s převodními cenami v letech 2011 až 2016



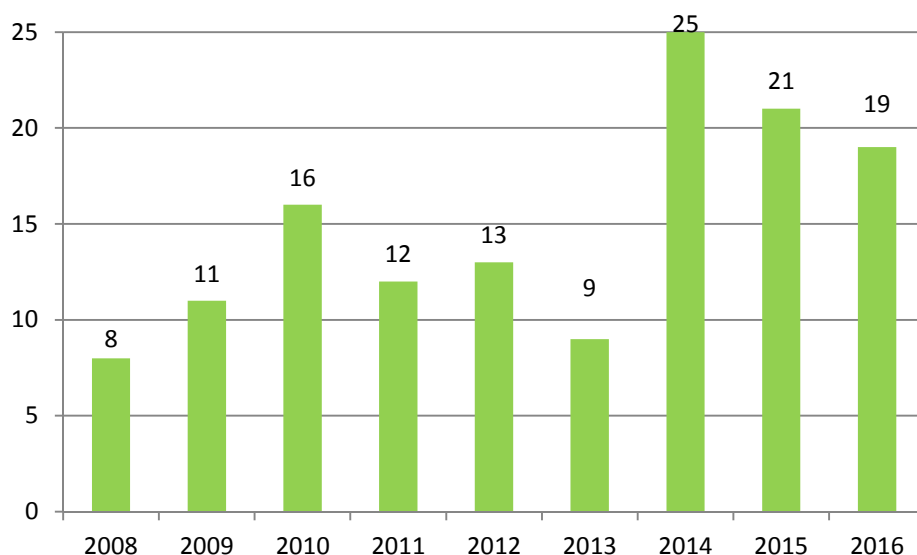
Zdroj: Vlastní zpracování

V případě, že mají daňoví poplatníci pochybnosti o správnosti způsobu vytvoření převodní ceny, mohou využít institut závazného posouzení, jemuž jsem věnovala podkapitolu 2.5.

Po zveřejnění informace Finanční správou ohledně jejího zaměření se na daňové kontroly v oblasti převodních cen je patrné, že daňové subjekty tuto nebraly na lehkou váhu. Od roku 2014 tudíž v této souvislosti zaznamenala Finanční správa nárůst žádostí daňových subjektu o závazné posouzení, resp. rozhodnutí vydaných správcem daně o závazném posouzení. V roce 2014 byl počet rozhodnutí o závazných posouzeních od roku 2008

nejvyšší, kdy dosáhl hodnoty 25, což je 18 % z celkového počtu rozhodnutí o závazném posouzení vydaných v letech 2008 až 2016. V období let 2008 až 2013 se počty vydaných rozhodnutí o závazném posouzení pohybovaly v rozmezí 8 až 16, přičemž v jednotlivých letech vydala Finanční správa průměrně 12 rozhodnutí o závazném posouzení. V letech 2015 a 2016 počty vydaných rozhodnutí o závazném posouzení vůči roku 2014 mírně klesala, nicméně i přes tento pokles bylo v roce 2015 vydáno 21 rozhodnutí (16 % z celkového počtu rozhodnutí o závazném posouzení vydaných v letech 2008 až 2016) a v roce 2016 poté 19 rozhodnutí (14 % z celkového počtu rozhodnutí o závazném posouzení vydaných v letech 2008 až 2016). Výše uvedené je podrobně vyobrazeno na grafu č. 4.

Graf 4 – Počet rozhodnutí o závazném posouzení vydaných v letech 2008 až 2016



Zdroj: Vlastní zpracování

8 Analýza judikátů Nejvyššího správního soudu

V této části mé bakalářské práce byla hlavním zdrojem dat on-line databáze rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která je dostupná v sekci „Rozhodovací činnost“, podsekce „Rozhodnutí správních soudů“ jeho oficiálních internetových stránek, přičemž lze vyhledávat rozhodnutí od 1. 1. 2003, tj. od jeho založení. Prostřednictvím „Rozšířeného formuláře“ lze poté v této databázi vybírat dle konkrétního soudu, zákona či časového období.

V rámci této kapitoly bakalářské práce jsem při vyhledávání dat v on-line databázi rozhodnutí Nejvyššího správního soudu využila v rozšířeném formuláři následující kritéria:

- soud: Nejvyšší správní soud;
- datum: od 1. 1. 2008 do 31. 12. 2016;
- oblast úpravy: daně;
- dotčené předpisy:
 - zdroj: Sb. či Sb.m.s;
 - zkratkovník: ZDPř (zákon o daních z příjmů);
 - §: 23;
 - odst.: 7.

První část této kapitoly bude věnována rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu v oblasti úpravy daně z příjmů právnických osob, a to konkrétně ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. převodních cen.

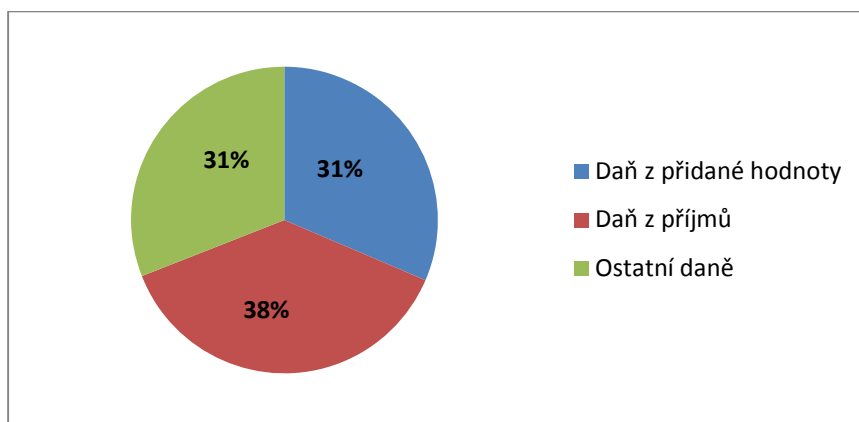
Druhá část této kapitoly bude zaměřena na analýzu mnou vybraných rozsudků Nejvyššího správního soudu, a to judikátů NSS č. j. 7 Afs 94/2012 – 74, 2 Afs 244/2016 – 58, 5 Afs 34/2012 – 65 a 1 Afs 99/2012 – 52. Důvody výběru poté budou uvedeny u dotčených rozsudků.

8.1 Rozhodovací činnost v oblasti převodních cen

V období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2016 Nejvyšší správní soud učinil v oblasti daní celkem 10 693 rozhodnutí ve formě rozsudků. Jak je patrné z grafu č. 5, daně z příjmů se týkalo 4 023 rozsudků (38 % z celkového počtu rozsudků), 3 360 rozsudků daně z přidané

hodnoty (31 % z celkového počtu rozsudků) a 3 310 rozsudků se poté týkalo ostatních daní (31 % z celkového počtu rozsudků).

Graf 5 - Rozhodnutí NSS ve formě rozsudků učiněná v oblastní daní

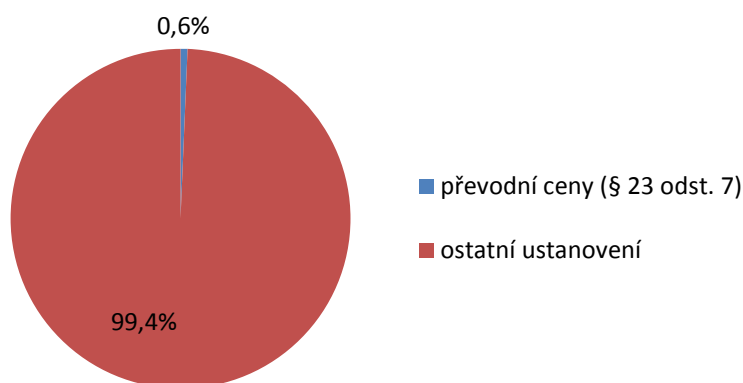


Zdroj: Vlastní zpracování

Z grafu č. 5 je zřejmé, že rozsudky Nejvyššího správního soudu týkající se daně z příjmů převyšují rozsudky vztahující se k ostatním daním. Možným důvodem může být například to, že daň z příjmů není v současné době daní harmonizovanou, tzn. tato není dotčena úpravami vyplývajícími z evropské legislativy. Taktéž to může být způsobeno její složitostí (daň z příjmů lze dle mého názoru označit za nejsložitější daň našeho daňového systému) či významností z hlediska příjmů státního rozpočtu.

Jak již bylo výše uvedeno, v období let 2003 až 2016 učinil Nejvyšší správní soud v oblasti daní z příjmů 4 023 rozhodnutí ve formě rozsudků. Z těchto se poté výhradně převodních cen, tj. § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů týkalo pouze 26 rozsudků, což činilo pouze 0,6 % ze všech rozsudků týkajících se daně z příjmů (viz graf č. 5).

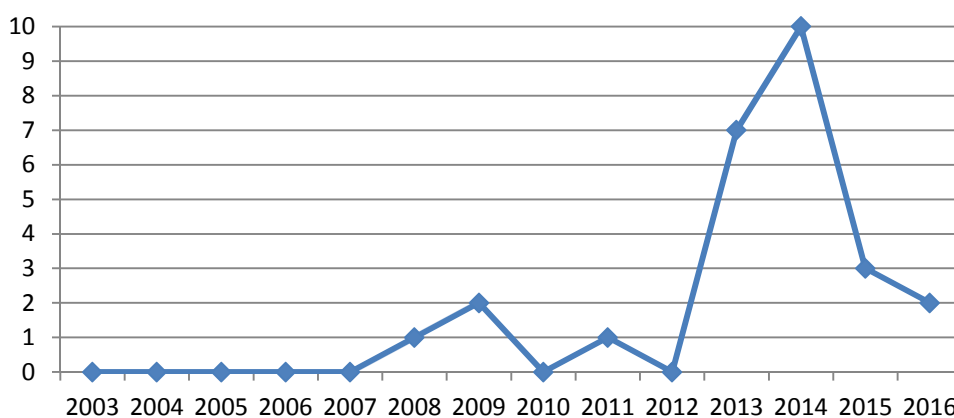
Graf 6 - Rozhodnutí NSS ve formě rozsudků v oblasti daně z příjmů



Zdroj: Vlastní zpracování

Odpověď na otázku, co je příčinou tak malého počtu rozsudků Nejvyššího správního soudu lze nalézt v grafu č. 7. Z tohoto grafu je patrné, že Nejvyšší správní soud se v letech 2003 až 2007 vůbec nezabýval rozhodnutími v oblasti převodních cen. V letech 2008 až 2012 učinil v této oblasti 4 rozhodnutí ve formě rozsudků, což je v průměru jeden rozsudek v roce. V letech 2013 až 2015 lze spatřit nárůst rozsudků v této oblasti, přičemž za klíčový rok se dá označit rok 2014, v němž Nejvyšší správní soud učinil 10 rozhodnutí ve formě rozsudků, což představuje 38,5 % ze všech rozsudků učiněných Nejvyšším správním soudem v oblasti převodních cen v letech 2003 až 2016.

Graf 7 - Vývoj počtu rozhodnutí NSS v oblasti převodních cen



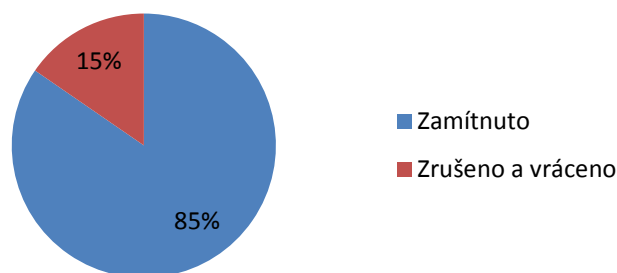
Zdroj: Vlastní zpracování

Minimální počet rozsudků Nejvyššího správního soudu v oblasti převodních cen mohl být ovlivněn například nerozporováním nálezu učiněného správcem daně v rámci jím provedených daňových kontrol formou odvolání či akceptováním rozhodnutí příslušného krajského soudu ze strany kontrolovaných daňových subjektů. Tzn., v dotčených případech nemusely být podávány kasační stížnosti, o nichž by posléze rozhodoval Nejvyšší správní soud. Tomuto nasvědčují například počty zahájených daňových kontrol zaměřených výhradně na tuto oblast (viz graf č. 1 na straně 28 této práce), zavedení povinné přílohy přiznání k dani z příjmů právnických osob počínaje zdaňovacím obdobím roku 2014 a taktéž oznámení Finanční správy učiněné na konci roku 2014 o jejím odhodlání zaměřit se na oblast převodních cen (podrobně viz kapitolu 5).

Jak bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud učinil v letech 2003 až 2013 v oblasti převodních cen 26 rozhodnutí ve formě rozsudku. Z těchto rozsudků poté 22 zamítl

(85 % z celkového počtu rozhodnutí), tj. potvrdil rozsudek krajského soudu, a 4 zrušil a vrátil, tzn. zrušil soudu nižší instance rozsudek a vrátil mu jej k dalšímu řízení (viz graf č. 8).

Graf 8 - Výsledky rozsudků NSS v oblasti převodních cen



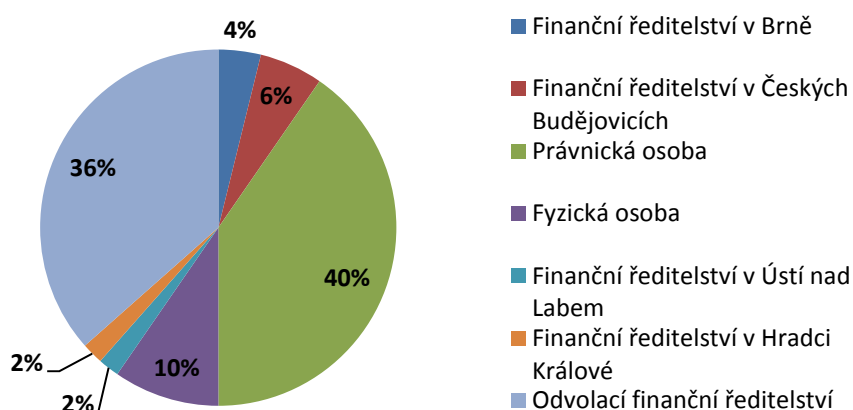
Zdroj: Vlastní zpracování

Nejčastějším účastníkem řízení před Nejvyšším správním soudem v oblasti převodních cen byly kromě Finanční správy, která je v tomto případě účastníkem vždy, právnické osoby. Jejich účast v letech 2003 až 2016 čítala 21 účastníků, což je 40 % z celkového počtu účastníků (52 účastníků). Fyzické osoby poté byly v dotčených letech zastoupeny pouze 5 účastníky, což je 10 % z celkového počtu účastníků (52 účastníků).

Před reorganizací Finanční správy, která nastala novelou zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v platném znění, a byla účinná od 1. 1. 2013³¹, byla Finanční správa před Nejvyšším správním soudem nejčastěji zastoupena Finančním ředitelstvím v Českých Budějovicích (4 % z celkového počtu účastníků) a Finančním ředitelstvím v Brně (4 % z celkového počtu účastníků). Po reorganizaci Finanční správy tuto v dotčené věci zastupovalo před Nejvyšším správním soudem již pouze Odvolací finanční ředitelství. Vzhledem k tomu, že největší počet rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve formě rozsudků v oblasti převodních cen bylo učiněno v letech 2013 až 2016, tj. po reorganizaci Finanční správy, je evidentní, že největším zástupcem Finanční správy, resp. účastníkem řízení bylo Odvolací finanční ředitelství, účast byla 36 % z celkového počtu účastníků (podrobně viz graf č. 9).

³¹ FINANČNÍ SPRÁVA. *Velké změny v daňové správě od 1. 1. 2013*. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. [cit. 20. 11. 2012]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2012/velke-zmeny-v-danove-sprave-od-1-1-2013-1170>

Graf 9 - Účastníci řízení v oblasti převodních cen před NSS



Zdroj: Vlastní zpracování

8.2 Analýza vybraných judikátů

8.2.1 Judikát NSS č. j. 7 Afs 94/2012 – 74

Hlavním důvodem výběru tohoto judikátu NSS bylo to, že se jedná o judikát týkající se obchodní korporace ARROW International CR se sídlem v Hradci Králové. Taktéž se jedná o judikát, v němž se kombinují převodní ceny a investiční pobídka, což je veřejná podpora, která v tomto případě byla ve formě slevy na dani definované v ustanovení § 35a zákona o daních z příjmů. Sporem v tomto případě bylo písm. d) bodu 2 výše citovaného ustanovení, které zakazuje poplatníkovi zvýšit základ daně pro výpočet slevy na dani obchodními operacemi ve vztazích s osobami spojenými, tj. definovanými v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů způsobem, který neodpovídá ekonomickým principům běžných obchodních vztahů. K problematice řešené v dotčeném judikátu se v téže věci, jen k jinému zdaňovacímu období, vztahují judikáty NSS č. j. 7 Afs 93/2012 – 52, 7 Afs 94/2012 – 74 a 7 Afs 95/2012 – 47, tzn., veškeré výše jmenované judikáty vztahující se k obchodní korporaci ARROW International CR.

Pro potřeby analýzy tohoto rozsudku jsem také využila informace uvedené v rozsudcích Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 3/2012 -57, 31 Af 5/2012 – 50, 31 Af 6/2012 – 57 a 31 Af 4/2012 - 50, který v dotčené věci, jakožto soud druhé instance rozhodující o řádných opravných prostředcích, rozhodl.

Základní informace o judikátech:

- Stěžovatel: ARROW International CR
- Účastník řízení: Odvolací finanční ředitelství
- Datum zahájení řízení u Krajského soudu v Hradci Králové: 16. 1. 2012
- Napadlo k NSS: 14. 11. 2012
- Nabytí právní moci rozhodnutí NSS: 28. 7. 2014
- Výsledek rozsudku: Kasační stížnost podaná stěžovatelem, tj. obchodní korporací ARROW International CR byla NSS zamítnuta.

Analýza judikátu:

Správce daně (Finanční úřad v Hradci Králové) provedl u obchodní korporace ARROW International CR daňovou kontrolu daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a hospodářských let 2004/2005 a 2005/2006. V rámci této daňové kontroly správce daně vydal rozhodnutí, na jejichž základě byla obchodní korporaci ARROW International CR doměřena daň z příjmů právnických osob, následovně:

- zdaňovací období roku 2001 ve výši 21 587 030 Kč;
- zdaňovací období roku 2002 ve výši 7 505 031 Kč;
- zdaňovací období od 1. 1. 2004 do 31. 8. 2005 ve výši 42 673 973 Kč
- zdaňovací období od 1. 9. 2005 do 31. 8. 2006 ve výši 25 516 609 Kč.

Celkem tedy byla správcem daně v rámci jím provedené daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2001, 2002 a hospodářských let 2004/2005 a 2005/2006 u obchodní korporace ARROW International CR doměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 97 282 643 Kč.

V obdobích prověřovaných daňovou kontrolou byla obchodní korporace ARROW International CR součástí nadnárodní skupiny. Jejím jediným akcionářem, tj. mateřskou obchodní korporací v tomto období, byla obchodní korporace ARROW Medical Holdings B.V. se sídlem Nijverheidslaam 31, Veenedaal, Nizozemí. 100% vlastníkem obchodní korporace ARROW Medical Holdings B.V. byla obchodní korporace Arrow US, přičemž tato byla označena za nepřímo ovládající osobu obchodní korporace ARROW International CR. Ačkoliv neměla obchodní korporace ARROW International CR v období hospodářského roku 2005/2006 se svou mateřskou obchodní korporací ARROW Medical Holdings B.V. a obchodní

korporací Arrow US uzavřenou žádnou ovládací smlouvu, jsou tyto obchodní korporace dle definice uvedené v § 23 odst. 7 písm. a) bod 2 zákona o daních z příjmů vůči obchodní korporaci ARROW International CR kapitálově spojené osoby. Současně se v případě dotčených obchodních korporací jedná o sdružené podniky, které jsou definovány v čl. 9 bod 1 písm. a) příslušných smluv o zamezení dvojího zdanění.

Dne 12. 7. 2000 vydalo Ministerstvo průmyslu a obchodu, na žádost obchodní korporace ARROW International CR, Rozhodnutí o příslibu investičních pobídek podle § 1 odst. 2 zákona č. 72/200 Sb., o investičních pobídkách, ve znění pozdějších předpisů, a to formou slevy na dani z příjmů definované v § 35b zákona o daních z příjmů. Hodnota uplatněné slevy z příslibu investiční pobídky měla v letech 2001 až 2006, tj. v obdobích kontrolovaných správcem daně, činit celkem 110 651 214 Kč.

Obchodní korporace ARROW International CR se v dotčené kauze označila za výrobní obchodní korporaci skupiny ARROW. Hlavním předmětem činnosti obchodní korporace ARROW International CR byla v kontrolovaných obdobích výroba polotovarů a výrobků pro resuscitační a srdeční péči, přičemž v dlouhodobém průměru představovala její výrobní činnost cca 94 % jejího celkového obrátu. Kromě tohoto se dále obchodní korporace ARROW International CR zabývala distribuční činností (6 % z jejího celkového obrátu).

Správce daně v rámci provedené daňové kontroly rozdělil aktivity obchodní korporace ARROW International CR do tří samostatných oblastí a to výroba, centrální nákupy (distribuce zboží zakoupeného v ČR a následně prodaného obchodní korporaci Arrow US) a distribuce zboží na území ČR (nákup zboží od obchodní korporace Arrow US a jeho následný prodej v rámci ČR). Tento se poté v daňové kontrole zaměřil na distribuci zboží na území ČR a prověřoval, zda ceny sjednané mezi obchodními korporacemi ARROW International CR a Arrow US odpovídají principu tržního odstupu.

Obchodní marže dosahovaná obchodní korporací ARROW International CR při distribuci zboží dosáhla výše 171,45 %. Srovnávací analýzou, kterou správce daně v daňové kontrole vyhotovil, bylo zjištěno, že distributoři zdravotnických prostředků realizovali v letech 2005 až 2006 průměrnou hrubou ziskovou přírážku v rozmezí 28,4 % až 80,6 %. Správce daně tudíž daňovou kontrolu uzavřel s nálezem, že obchodní korporace ARROW International CR v kontrolovaných hospodářských letech 2005 a 2006 uskutečňovala s obchodní korporací Arrow US, jakožto osobou kapitálově spojenou, transakce způsobem

neodpovídajícím obchodním podmínkám, tj. principu tržního odstupu. Transakce, které měly za následek zvýšení základu daně obchodní korporace ARROW International CR, poté měly dle zjištění správce daně probíhat tak, že obchodní korporace ARROW International CR vyrobila zboží, které prodala obchodní korporaci Arrow US. To samé zboží poté obchodní korporace Arrow US prodala obchodní korporaci ARROW International CR za účelem distribuce tohoto zboží na území ČR, avšak za cenu nižší, než za kterou toto zboží původně od této obchodní korporace ARROW International CR zakoupila. Dotčený způsob vedl k úmyslnému přesunu části zisku z obchodní korporace Arrow US na obchodní korporaci ARROW International CR, kdy se hodnota přesunutého zisku měla pohybovat v rozmezí od 10 521 815 Kč do 23 302 906 Kč. Jelikož obchodní korporace ARROW International CR v období hospodářských let čerpala investiční pobídku ve formě slevy na dani, došlo dotčenými transakcemi k neoprávněnému zvýšení základu daně pro výpočet slevy na dani, čímž byly porušeny zvláštní podmínky jmenované v ustanovení § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů.

Obchodní korporace ARROW International CR se s nálezem správce daně učiněným v rámci jím provedené daňové kontroly neztotožnila a podala u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu. Obchodní korporace ARROW International CR v rámci své žaloby označila za sporné tu skutečnost, zda lze posuzovat konstrukci převodních cen za všechny její aktivity společně, tj. agregovaně nebo jednotlivé aktivity analyzovat samostatně tak, jak to učinil správce daně. Obchodní korporace ARROW International CR prosazovala agregovaný přístup. Dále napadla způsob výběru srovnatelných obchodních korporací, který učinil správce daně, neboť tento do jím vyhotovené srovnávací analýzy zahrnul výhradně distribuční obchodní korporace, přičemž obchodní korporace ARROW International CR je ze své podstaty výrobní obchodní společností (distribuce je nepodstatná záležitost). Taktéž se obchodní korporace ARROW International CR ohradila proti tvrzení správce daně ohledně účelovosti jejího jednání v kontextu toho, že hospodářský rok 2005/2006 byl posledním obdobím s možností čerpání slevy na dani. V tomto ohledu upozornila, že z celkového příslibu slevy na dani využila přibližně 57 %, kdy dále doložila, že v rámci její hlavní podnikatelské činnosti (výroba) disponovala dostatečným prostorem k případnému navýšení ziskovosti v rámci tržního rozpětí.

K námitkám uvedeným obchodní korporací ARROW International CR správce daně uvedl, že v daném případě bylo nutné vyhodnotit činnosti spočívající v centrálním nákupu a distribuční činnosti odděleně, protože se jednalo o zcela odlišné aktivity s různým funkčním a rizikovým profilem, tedy i s různou hrubou ziskovou přírážkou. Taktéž dle názoru správce daně mohla obchodní korporace ARROW International CR vyhodnocovat hrubou ziskovou přírážku z distribuce samostatně, neboť v této souvislosti tomu měla přizpůsobené své účetnictví, v němž měla dotčenou činnost analyticky rozčleněnou, tj. tržby za distribuční činnost a náklady s ní přímo související evidovala na středisku „70 – obchodní oddělení“. Správce daně dále konstatoval, že převážná část zboží prodávané obchodní korporací ARROW International CR je zařazena do číselníků Všeobecné zdravotní pojišťovny, jež obsahuje maximální částku úhrady pro zdravotnická zařízení, kdy případné změny jsou výjimečné a jsou také promítnuty do dotčeného číselníku. Tímto správce daně odůvodnil, že ziskovost není přímo úměrná skutečnosti, zda se jedná o hlavní či vedlejší činnost, kdy taktéž není ani úměrná prodejní činnosti obchodní korporace ARROW International CR. Tzn. je tedy přímo odvislá od nákupních cen zboží od obchodní korporace Arrow US.

Krajský soud v Hradci Králové poté žalobu obchodní korporace ARROW International CR zamítl jako nedůvodnou, tzn., ztotožnil se se zjištěním správce daně, a to z následujících důvodů. Dle názoru Krajského soudu v Hradci Králové se v případě činností obchodní korporace ARROW International CR, tj. výrobní a distribuce bezesporu jednalo o dvě různé aktivity s rozdílným funkčním a rizikovým profilem, tzn. také se jednalo o jinou hrubou ziskovou přírážku. K otázce hrubé ziskové přírážky konstatoval, že z daňového řízení je patrné, nákupní ceny zboží, které obchodní korporace ARROW International CR nakoupila od obchodní korporace Arrow US za účelem distribuce na území ČR, byly významně sníženy, přičemž obchodní korporace ARROW International CR po celou dobu daňové kontroly nevysvětlila takovéto nestandardní stanovení cen. Ke značnému nárůstu hrubé ziskové přírážky poté Krajský soud v Hradci Králové podotkl, že dotčené navýšení bylo v hospodářském roce 2005/2006 vůči dalším zdaňovacím obdobím excesem. Co se týče srovnávací analýzy a způsobu výběru srovnatelných obchodních korporací, potažmo jejím provedením správcem daně, s touto se Krajský soud v Hradci Králové plně ztotožnil se správcem daně.

Ani s rozhodnutím Krajského soudu v Hradci Králové se obchodní korporace ARROW International CR neztotožnila a podala v zákonné lhůtě u Nejvyššího správního soudu kasační stížnost. V této namítala, že nebyl důvod k posouzení její distribuční činnosti samostatně, ba naopak měla být posuzována veškerá činnost obchodní korporace ARROW International CR agregovaně. Dle názoru obchodní korporace ARROW International CR nemůže být její distribuční činnost rozdělena na dvě podsložky, jak to udělal správce daně, neboť se jedná o činnosti vzájemně úzce provázané, protože související činnosti (nakoupení, skladování a připravení k dalšímu prodeji, prodej toho samého zboží) jsou vykonávány stejnou skupinou zaměstnanců. Obchodní korporace ARROW International CR také poukázala na to, že distribuční činnost je pro ni jen okrajová záležitost (převažuje činnost výrobní), což podle ní znamená, že jí dosahovanou cenu a hrubou ziskovou přírážku nelze srovnávat s cenami a hrubými ziskovými přírážkami, které dosahují obchodní korporace, jež mají distribuci jako svou hlavní činnost.

Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku konstatoval, že správce daně prokázal, že na tři typy činností obchodní korporace ARROW International CR lze z hlediska jejich technického uskutečňování pohlížet jako na relativně navzájem nezávislé, přičemž tyto činnosti byly provozovány tak, že hrubá zisková přírážka byla v jednom období výrazně odlišná od hrubých ziskových přírážek dosahovaných srovnatelnými subjekty v dané oblasti. Z ekonomických i věcných hledisek bylo tudíž dle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že obchodní korporace ARROW International CR by mohla každou ze svých tří činností (výroba, distribuce a centrální nákup) vykonávat samostatně, a proto správce daně důvodně analyzoval činnost distribuce samostatně. Dále k tomuto Nejvyšší správní soud podotknul, že v rámci skupiny spojených osob musí být právně samostatná jednotka posuzována dle role, kterou ve skupině plní, přičemž v tomto kontextu musí být porovnávána se subjekty plnícími podobnou roli.

K ustanovením §§ 35 a odst. 2 písm. d) a 23 odst. 7 zákona o daních z příjmu Nejvyšší správní soud sdělil, že jejich účelem není bránit synergiím, jejichž účelem je obecně ekonomická úspora. Tyto mají tedy zabraňovat dosahování úspor uměle vytvořených tokem ekonomických hodnot mezi spojenými osobami, jenž by byl bez ekonomické podstaty a měl za následek pouze výhodnější ovlivnění základu daně. Správce daně dle názoru Nejvyššího správního soudu přitom prokázal, že zboží, které obchodní korporace ARROW International

CR zakoupila od obchodní korporace Arrow US za účelem distribuce na území ČR za určitou cenu, přičemž předtím sama toto zboží vyrobila a prodala obchodní korporaci Arrow US za cenu vyšší, než za jakou jí pak od této obchodní korporace koupila. Dále Nejvyšší správní soud uvedl, že pro zkoumání podmínek definovaných v § 35a odst. 2 písm. d) zákona o daních z příjmů bylo potřeba, aby obchodní korporace ARROW International CR poskytla věrohodné vysvětlení, že by neobvyklé vysoké hrubé ziskové přírážky dosahovala v hospodářském roce 2005/2006 i v případě, že by vůči obchodní korporaci Arrow US nebyla osobou spojenou, tj. definovanou v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. Toto vysvětlení však obchodní korporace ARROW International CR neposkytla.

Nejvyšší správní soud se tudíž na základě výše uvedeného ztotožnil s názorem správce daně, potažmo Krajského soudu v Hradci Králové a shledal kasační stížnost jako nedůvodnou.

Výsledek analýzy:

Z výše popsaných skutečností je zřejmé, že správce daně svůj nálezný řádně popsal a odůvodnil, tzn., jeho nálezný netrpěl žádnou procesní vadou. Z nálezný učiněného správcem daně, potažmo následně Krajským soudem v Hradci Králové či Nejvyšším správním soudem je patrné, že tento vycházel při svém rozhodování z logické úvahy a racionality, kdy byl kladen důraz na ekonomickou podstatu dané transakce, v níž bylo zohledněno postavení obchodních korporací ARROW International CR a Arrow US vč. jejich funkčního a rizikového profilu.

Obchodní korporace ARROW International CR se dle mého názoru sama poškodila tím, že se nikterak nevyjádřila k neobvykle vysoké hrubé ziskové přírážce. Taktéž v její neprospěch bylo to, že navýšení hrubé ziskové přírážky bylo realizováno v posledním roce možnosti čerpání investiční pobídky ve formě slevy na dani, přičemž hodnota této ziskové přírážky výrazně vyčnívala z jí realizovaných ziskových přírážek v jiných zdaňovacích obdobích.

Z rozsahu daňové kontroly lze usoudit, že se do něj zřejmě promítlo ustanovení § 35a odst. 6 zákona o daních z příjmů, v němž je konstatováno, že nedodrží-li poplatník některou z podmínek uvedených v odstavci 2 § 35a zákona o daních z příjmů, nárok na slevu podle odst. 1 výše citovaného ustanovení zaniká a poplatník je povinen podat dodatečné daňové přiznání. Dotčené by tak odpovídalo i výši doměřené daně z příjmů právnických osob.

V kontextu výše uvedeného jsem se také zajímala o to, zda předmětná daňová kontrola, potažmo judikáty Krajského soudu v Hradci Králové a Nejvyššího správního soudu měla dopad na obchodní korporaci ARROW International CR, resp. její činnost, přičemž jsem zjistila následující.

Vzhledem ke zdaňovacím obdobím a lhůtě pro stanovení daně, která je definovaná v § 148 daňového řádu a jež činí 3 roky, můžeme předpokládat, že výše uvedenou daňovou kontrolu zahájil správce daně v roce 2009.

V bodu 16 Přílohy účetní závěrky za rok 2009 obchodní korporace ARROW International CR uvedla, že vzhledem ke změně výrobně-obchodního modelu, odprodala v lednu 2010 své zásoby v zůstatkové ceně 182,8 mil. Kč spojené osobě Teleflex Medical Europe Ltd za 204, 7 mil. Kč. V této souvislosti obchodní korporace ARROW International CR konstatovala, že poskytuje své služby a výrobní postupy na zásobách, jejichž vlastníkem je její sesterská společnost. Také v roce 2009 navýšila svůj základní kapitál a to o 178 mil. Kč.

V roce 2010 započala obchodní korporace ARROW International CR s tvorbou rezerv, které si dle bodu 8 „Rezervy“ Přílohy účetní závěrky za rok 2010 tvořila k pokrytí případných rizik vzešlých z probíhajícího daňového řízení. V tomto roce si poté vytvořila rezervu ve výši 172 mil. Kč.

Mezi roky 2009 a 2010 lze spatřit výraznou změnu v typech transakcí uskutečněných mezi obchodní korporací ARROW International CR a s ní spojenými osobami. Podrobnosti k transakcím se spojenými osobami uvedla obchodní korporace ARROW International CR v bodě 13 „Transakce se spřízněnými stranami“ Přílohy účetní závěrky za rok 2010. Prodej výrobků v roce 2010 klesl vůči roku 2009 o 1, 239 mld. Kč, přičemž narostla hodnota poskytovaných výrobních služeb o 574, 3 mil. Kč. Taktéž vzrost prodej zásob a to o 204, 7 mil. Kč. Nákup zboží pro další prodej posléze pokles o 28,8 mil. Kč. V roce 2010 také obchodní korporace ARROW International CR vyplatila dividendy ve výši 543, 9 mil. Kč (podrobně viz obrázek č. 1).

Obrázek 1 – Struktura transakcí se spojenými osobami v letech 2009 a 2010

	<u>2010</u> tis. Kč	<u>2009</u> tis. Kč
<u>Výnosy</u>		
Prodej výrobků, zboží a hmotného majetku	962	1 239 853
Prodej zásob	204 743	0
Poskytnutí výrobních služeb	<u>654 297</u>	<u>79 984</u>
Celkem	<u>860 002</u>	<u>1 319 837</u>
<u>Náklady</u>		
Nákup zboží pro další prodej	43 414	72 257
Nákup materiálu	0	320 105
Manažerské a ostatní poplatky	<u>19 825</u>	<u>45 598</u>
Celkem	<u>63 239</u>	<u>437 960</u>
Přefakturační ostatních služeb	9 350	11 960
Pořízení dlouhodobého majetku	1 823	355
Výplata dividend	543 867	0

Zdroj: Příloha účetní závěrky rok končící 31. 12. 2010

V roce 2011 byla rezerva z roku 2010 dle informací uvedených obchodní korporací ARROW International CR v bodu 8 „Rezervy“ Přílohy účetní závěrky za rok 2011 použita na vypořádání závěrů daňového šetření.

V říjnu roku 2012 Krajský soud v Hradci Králové, jak již bylo výše uvedeno, zamítl žalobu obchodní korporace ARROW International CR.

Dne 2. 7. 2012 obchodní korporace ARROW International CR založila svou dceřinou obchodní korporaci s názvem Teleflex Medical s.r.o., IČ: 28849809 a sídlem na adrese jako obchodní korporace ARROW International CR. K dceřiné obchodní korporaci Teleflex Medical s.r.o. poté obchodní korporace ARROW International CR v bodu 1. 1. „Základní informace o Společnosti“ Přílohy účetní závěrky za rok 2012 uvedla, že do této vyčlenila své oddělení „SALES“ (prodejní oddělení). S vyčleněním oddělení „SALES“ obchodní korporace ARROW International CR převedla na svou dceřinou obchodní korporaci majetek (aktiva celkem 41 mil. Kč) a závazek (mínus 6,3 mil. Kč).

V roce 2012 obchodní korporace ARROW International CR v bodu 14. „Transakce se spřízněnými stranami“ Přílohy účetní závěrky za rok 2012 vykazala ve svých výnosech pouze poskytnutí výrobních služeb. Z tohoto je evidentní, že prodej výrobků či zásob spojeným osobám již přestala realizovat, což odpovídá přesunutí jejího prodejního oddělení na dceřinou obchodní korporaci Teleflex Medical s.r.o. (podrobně viz obrázek č. 2).

Obrázek 2 - Struktura transakcí se spojenými osobami v letech 2011 a 2012

(tis. Kč)	2012	2011
Výnosy		
Poskytnutí výrobních služeb	690 611	699 446
Úrokové výnosy	0	1 616
Celkem	690 611	701 062
Náklady		
Nákup zboží pro další prodej	34 434	46 884
Úprava marže nákupu zboží od spřízněných stran a ostatní poplatky	0	15 163
Nákup služeb	7 887	8 178
Úrokové náklady	3 381	0
Celkem	45 702	70 225
Přefakturace ostatních služeb	15 185	5 809
Pořízení dlouhodobého majetku	0	2 310

Zdroj: Příloha účetní závěrky rok končící 31. 12. 2012

8.2.2 Judikát NSS č. j. 5 Afs 34/2012 – 65

Hlavním důvodem výběru tohoto judikátu NSS bylo to, že se jedná o judikát týkající se fyzické osoby s místem bydliště v Hradci Králové. Taktéž se jedná o judikát, v němž je řešen pojem „jinak spojené osoby“. Tomuto je poté věnováno ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, v němž je konstatováno, že jinak spojené osoby jsou osoby, které vytvořily právní vztah převážně za účelem snížení základu daně nebo zvýšení daňové ztráty.

Pro potřeby analýzy tohoto judikátu jsem také využila informace uvedené v judikátu Krajského soudu v Hradci Králové č. j. 31 Af 68/2011 - 46, který v dotčené věci, jakožto soud druhé instance rozhodující o řádných opravných prostředcích, rozhodl.

Ačkoliv byl analyzovaný judikát NSS zveřejněn v anonymizované podobě, z informací uvedených ve výše citovaném judikátu Krajského soudu v Hradci Králové a v Obchodním rejstříku dostupném na internetové adrese www.justice.cz, lze zjistit, že se dotčený rozsudek týkal fyzické osoby Petry Safari.

Základní informace o judikátech:

- Stěžovatel: fyzická osoba Petra Safari
- Účastník řízení: Odvolací finanční ředitelství
- Datum zahájení řízení u Krajského soudu v Hradci Králové: 20. 6. 2011
- Napadlo k NSS: 29. 3. 2012
- Nabytí právní moci rozhodnutí NSS: 15. 4. 2013
- Výsledek rozsudku: Kasační stížnost podaná stěžovatelem, tj. fyzickou osobou Petrou Safari byla NSS zamítnuta.

Analýza judikátu:

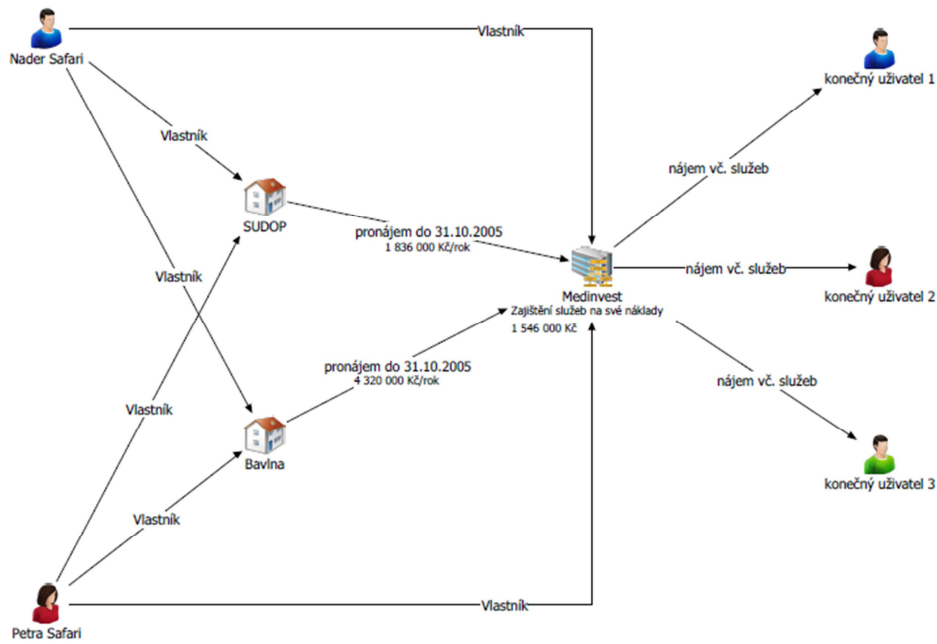
Správce daně (Finanční úřad v Hradci Králové) provedl u fyzické osoby Petry Safari daňovou kontrolu daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2006 do 31. 12. 2006. V rámci této daňové kontroly správce daně vydal rozhodnutí, na jehož základě byla fyzické osobě Petře Safari doměřena daň z příjmů fyzických osob ve výši 728 049 Kč.

Fyzická osoba Petra Safari byla spolu se svým manželem Naderem Safari vlastníkem nemovitostí SUDOP a Bavlna. Tyto nemovitosti poté fyzická osoba Petra Safari do 31. 10. 2005 bez služeb pronajímala obchodní korporaci Medinvest, jejímž vlastníkem byli manželé Petra a Nader Safari. Roční nájemné nemovitosti SUDOP bylo ve výši 1 836 000 Kč, nájemné nemovitosti Bavlna ve výši 4 320 000 Kč. Obchodní korporace Medinvest poté na své náklady zajišťovala služby, které byly spojeny s užíváním obou nemovitostí. Obchodní korporace Medinvest následně nebytové prostory těchto nemovitostí pronajímala konečným nájemcům za ceny, v nichž byly kromě nájemného zahrnuty také poplatky za služby. Roční hodnota služeb, které obchodní korporace Medinvest v souvislosti s pronájmem nemovitostí SUDOP a Bavlna nakupovala, činila 1 546 000 Kč.

Nemovitosti SUDOP a Bavlna počínaje dnem 1. 11. 2005 následně fyzická osoba Petra Safari se svým manželem pronajala na základě smlouvy obchodní korporaci Long Wave, přičemž nájemné nemovitosti SUDOP bylo ve výši 120 000 Kč ročně a nemovitosti Bavlna ve výši 240 000 Kč ročně. Vlastníky obchodní korporace Long Wave byly taktéž manželé Petra a Nader Safari. V návaznosti na výše uvedené byly mezi obchodními korporacemi Medinvest a Long Wave uzavřeny smlouvy na pronájem dotčených nemovitostí. Služby související s chodem nemovitostí v tomto případě na své náklady zajistila korporace Long Wave, přičemž následně nemovitosti SUDOP a Bavlnu pronajala vč. služeb obchodní korporaci Medinvest. Roční nájemné nemovitosti SUDOP bylo ve výši 3 mil. Kč, nájemné nemovitosti Bavlna ve výši 10 200 000 Kč. Obchodní korporace Medinvest poté pronajímala nebytové prostory totožným konečným uživatelům za konečné ceny, které byly dříve sjednané. Od 1. 10. 2006 byly dodatkem ke smlouvě uzavřené mezi obchodními korporacemi Long Wave a Medinvest sníženy roční ceny nájemného u nemovitosti SUDOP na cenu 1 200 000 Kč, u nemovitosti Bavlna na cenu 2 280 000 Kč.

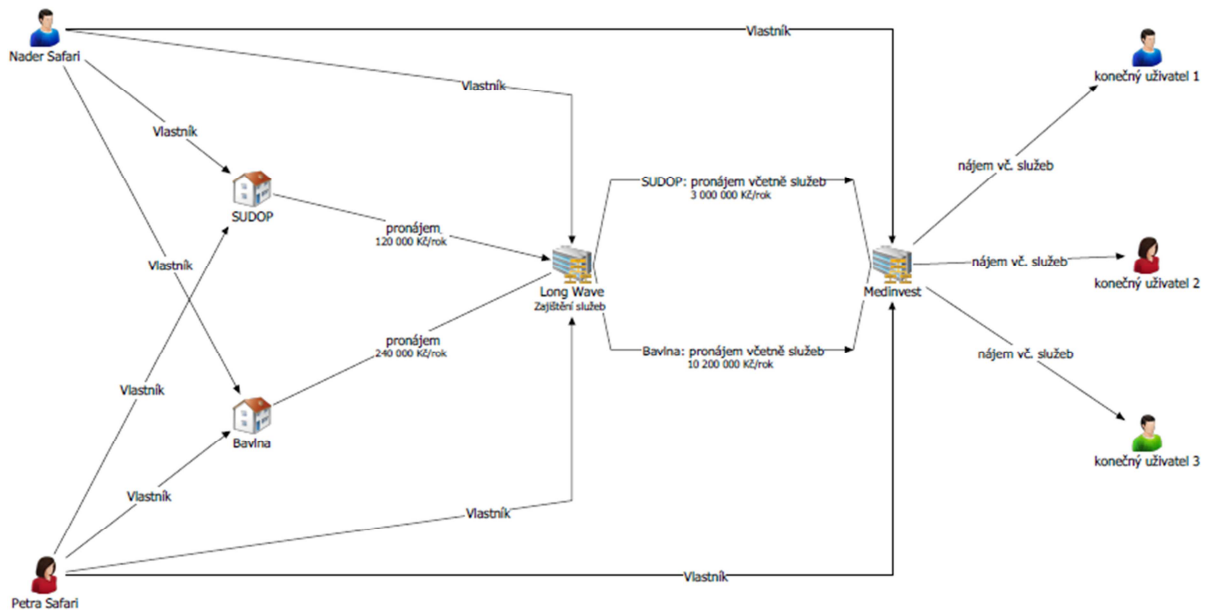
Pro lepší přehlednost jsem vzájemné nájemní vztahy zaznamenala do obrázků č. 3 a 4.

Obrázek 3 - Nájemní vztahy do 31. 10. 2005



Zdroj: Vlastní zpracování

Obrázek 4 - Nájemní vztahy od 1. 11. 2005



Zdroj: Vlastní zpracování

Správce daně v rámci daňové kontroly označil fyzickou osobu Petru Safari a obchodní korporace Long Wave a Medinvest za spojené osoby definované v ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů, tj. osoby, jež vytvořily právní vztah za účelem snížení základu daně.

Fyzická osoba Petra Safari se s nálezem správce daně učiněným v rámci jím provedené daňové kontroly neztotožnila a podala u Krajského soudu v Hradci Králové žalobu.

Jako důvod pro podání žaloby vůči správci daně fyzická osoba Petra Safari uvedla nesprávnou aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5 zákona o daních z příjmů ze strany správce daně, což dle jejího názoru způsobilo nezákonnost rozhodnutí, kterým v tomto případě byl dodatečný platební výměr na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006. Fyzická osoba Petra Safari sdělila, že důvodem snížení příjmů za pronájem nemovitostí bylo uzavření nových nájemních smluv s obchodní korporací Long Wave. Tyto příjmy poté v souladu se zákonem řádně zdanila, a tudíž nelze na dotčené příjmy nahlížet jako na vztah mezi jinak spojenými osobami, který je definován ve výše citovaném ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů. K uzavření nájemních smluv s obchodní korporací Long Wave mělo dle jejího názoru racionální důvody, stejně jako ponechání nájemních smluv uzavřených mezi obchodní korporací Medinvest a konečnými uživateli, neboť ona ani její manžel p. Nader Safari, neměli jakožto vlastníci obchodních korporací Medinvest a Long Wave zájem o narušení zaběhlých a fungujících nájemních vztahů s konečnými uživateli. Dalším důvodem poté byly psychické problémy manžela fyzické osoby Petry Safari p. Nadera Safari, který prováděl správu obou nemovitostí, přičemž tuto skutečnost fyzická osoba Petra Safari doložila lékařskou zprávou specialisty z oboru sexuologie a psychiatrie obsahující informaci, že p. Nader Safari byl v letech 2004 až 2006 léčen kvůli nadměrnému pracovnímu zatížení pro depresivní a anxiousní stavy. Proto se tedy manželé Safari rozhodli o přenechání provozu a údržby obou nemovitostí jiné osobě.

Fyzická osoba Petra Safari také upozornila na to, že zjištění o čerpání daňové ztráty v dotčeném období ze strany obchodní korporace Long Wave, jí nemůže být dáno k tíži.

K dovození výhody stranou správce daně spočívající v podobě nízkého daňového základu fyzická osoba Petra Safari ve své žalobě uvedla, že v takovém případě by musela u obchodní korporace Long Wave existovat finanční nevýhoda, což v daném případě nenastalo. Ani získáním účasti p. Nadera Safari (manžela fyzické osoby Petry Safari) v obchodní korporaci Line Management, tj. společníka obchodní korporace Long Wave, nemohlo dle názoru fyzické osoby Petry Safari dojít k naplnění podmínky ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, se správcem daně nepodařilo prokázat, že spojení za

účelem snížení základu daně muselo existovat již v období uzavření dotčeného smluvního vztahu.

Fyzická osoba Petra Safari tudíž uvedla, že se správci daně nepodařilo prokázat vytvoření právního vztahu za účelem zvýšení daňové ztráty či snížení základu daně.

Správce daně k žalobním námitkám fyzické osoby Petry Safari uvedl následující. Dle zjištění správce daně zakoupil p. Nader Safari dne 26. 1. 2006 obchodní podíl u obchodní korporace Line Management, která byla 100% společníkem obchodní korporace Long Wave. V souladu s ustanovením § 23 odst. 7 písm. a) bod 2. zákona o daních z příjmů se tudíž oba manželé Safari jako vlastníci nemovitostí SUDOP a Bavlna a obchodní korporace Long Wave stali osobami kapitálově spojenými. Uzavřením nájemních smluv s obchodní korporací Long Wave, v nichž byla cena nájemného extrémně nízká, tudíž manželé Safari přenechali téměř veškeré užitky jim plynoucí z vlastnictví nemovitostí SUDOP a Bavlna na obchodní korporaci Long Wave, přičemž okamžikem odkupu obchodního podílu v obchodní korporaci Line Management, tj. de facto odkupem obchodní korporace Long Wave, získali tyto užitky zpět. Rozdílem však bylo to, že dotčené užitky byly u obchodní korporace Long Wave započteny s jí vyměřenou daňovou ztrátou za minulá zdaňovací období. Daňová povinnost plynoucí z těchto užitků, jež opětovně čerpali fyzická osoba Petra Safari a její manžel prostřednictvím obchodní korporace Long Wave, byla ve výši 0 Kč.

K lékařské zprávě správce daně sdělil, že manžel fyzické osoby Petry Safari z pozice vlastníka nemovitostí SUDOP a Bavlna nikdy nezajišťoval příslušné služby související s těmito nemovitostmi, a proto zdravotní stav manžela fyzické osoby Petry Safari nepovažoval za důkaz o existenci důvodu pro uzavření smluv o nájmu s extrémně nízkou cenou nájmu.

Správce daně považoval za podstatu sporu to, zda převážným účelem vytvořeného právního vztahu mezi fyzickou osobou Petrou Safari a obchodní korporací Long Wave bylo snížit základ daně z příjmů. Na základě svých zjištění poté konstatoval, že fyzická osoba Petra Safari snížila svůj základ daně, když s jejím manželem Naderem Safari sjednali cenu nájmu svých dvou nemovitostí ve výši, jenž se extrémně vymyká tržním cenám. Konečný užitek z nájmu nemovitostí byl fyzickou osobou Petrou Safari konzumován odkoupením obchodního podílu obchodní korporace Long Wave (přes obchodní korporaci Line Management), neboť podstatou vytvořeného nájemního vztahu nebylo ekonomické chování ani jednoho z účastníků dané transakce, tj. fyzické osoby Petry Safari, jejího manžela Nadera

Safariho či obchodní korporace Long Wave. K tomuto dále správce daně uvedl, že uzavřením nájemních smluv s obchodní korporací Long Wave byl snížen základ daně z příjmů z pronájmu u fyzické osoby Petry Safari, čímž došlo ke snížení její daňové povinnosti o 1 854 720 Kč ročně. Sjednané nájemné, jež bylo fakturováno obchodní korporaci Medinvest, a které zvýšilo této její náklady o 7 044 000 Kč, resp. snížilo její základ daně, bylo zároveň u obchodní korporace Long Wave součástí příjmů, jež byly zhojeny odečtením daňové ztráty. Fyzická osoba Petra Safari a její manžel, jakožto vlastníci nemovitostí SUDOP a Bavlina a obchodní korporace Medinvest, tudíž dle správce daně dosáhli uzavřením nájemních smluv s obchodní korporací Long Wave daňové úspory v rozmezí od 4 212 732 Kč do 4 894 263 Kč.

Krajský soud v Hradci Králové se ztotožnil s názorem správce daně, kdy konstatoval, že fyzická osoba Petra Safari vytvořila převážně za účelem snížení základu daně právní vztah s jinou osobou definovaný v § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů. K tomuto dále uvedl, že ze změn podmínek nájemních smluv vztahujících se k nemovitostem SUDOP a Bavlina je patrné u vlastníků nemovitostí, tj. fyzické osoby Petry Safari a jejího manžela pokles ročních výnosů z nájmu o 5 796 000 Kč (z 6 156 000 na 360 000 Kč) a roční zvýšení nákladů u obchodní korporace Medinvest o 7 044 000 Kč.

K lékařské zprávě Krajský soud v Hradci Králové uvedl, že tento nelze považovat za důkaz svědčící ve prospěch tvrzení fyzické osoby Petry Safari, že uzavření nových nájemních smluv bylo realizováno kvůli odlehčení povinností jejího manžela, neboť odkoupením obchodního podílu u obchodní korporace Line Management své povinnosti p. Nader Safari spíše zvýšil.

Krajský soud v Hradci Králové tudíž zamítl žalobu fyzické osoby Petry Safari, neboť má za prokázané, že fyzická osoba Petra Safari snížila svůj základ daně z příjmů fyzických osob, když se svým manželem Naderem Safari bez prokazatelného důvodu stanovili u transakcí s obchodní korporací Long Wave cenu nájmu ve výši extrémně se vymykající běžným obchodním vztahům.

Ani s rozhodnutím Krajského soudu v Hradci Králové se fyzická osoba Petra Safari neztotožnila a podala v zákonné lhůtě u Nejvyššího správního soudu kasační stížnost. V této se domáhala zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové. Jako důvod své kasační stížnosti fyzická osoba opět uvedla nesprávnou aplikaci ustanovení § 23 odst. 7 písm. b)

bod 5. zákona o daních z příjmů. K rozhodnutí Krajského soudu v Hradci Králové, který se ztotožnil s nálezem správce daně, fyzická osoba Petra Safari sdělila, že jej považuje za nezákonné a z části za nepřezkoumatelné. Fyzická osoba Petra Safari opět odkazovala na výše zmíněnou lékařskou zprávu a podávala vysvětlení k důvodům, které vedly k uzavření dotčené nájemní smlouvy na nemovitosti SUDOP a Bavlna.

Dále fyzická osoba Petra Safari namítala, že závěr učiněný správcem daně a spočívající ve faktickém nezdanění významné části příjmů z pronájmů nemovitostí SUDOP a Bavlna, není správný. Taktéž sdělila, že ona a její manžel nebyli osobami jinak spojenými s obchodní korporací Long Wave, kdy ani není možné uvažovat o čerpání užitků z její strany a strany jejího manžela formou druhé smluvní strany.

Nejvyšší správní soud v úvodu svého rozsudku shrnoval otázku týkající se důkazního břemene, které primárně nese daňový subjekt ve vztahu ke své daňové povinnosti a svým tvrzením. V případě aplikace ustanovení § 23 ods.t 7 zákona o daních z příjmů poté Nejvyšší správní soud připomněl, že v tomto případě nese důkazní břemeno správce daně. K ustanovení § 23 odst. 7 písm. b) bod 5. zákona o daních z příjmů Nejvyšší správní soud konstatoval, že účelem tohoto ustanovení je zabránění nežádoucímu přesouvání části základu daně z příjmů mezi jejími jednotlivými poplatníky. Taktéž dotčené ustanovení dále slouží k sankcionování za zneužití cenové spekulace v obchodních vztazích vedoucích, resp. využívaných k transferu zisku mezi osobami s různým daňovým zatížením.

Ze spisu je dle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že fyzické osobě Petře Safari poklesl roční výnos o 5 796 000 Kč, kdy se jednalo o pokles až na jednu patnáctinu, potažmo jednu osmnáctinu po platnosti dodatku k nájemní smlouvě z původní ceny. Tento pokles poté fyzická osoba Petra Safari řádně nezdůvodnila. Poplatky inkasované od konečných nájemníků byly dle vyjádření Nejvyššího správního soudu rozděleny následovně: 82 % pro obchodní korporaci Long Wave (po odečtení nákladů na nákup služeb je zisk ve výši 64 %), 16 % pro obchodní korporaci Medinvest a 2 % pro fyzickou osobu Petru Safari. Z této disproportionality v rozdělení zisku je tudíž zjevné, že nájemné účtované fyzickou osobou Petrou Safari obchodní korporaci Long Wave nebylo v souladu s principy tržního odstupu.

Nejvyšší správní soud přisvědčil nálezu správce daně, že fyzická osoba Petra Safari snížila svou daňovou povinnost, neboť uměle do nájemních vztahů s obchodní korporací Medinvest nechala vstoupit obchodní korporaci Long Wave, přičemž s touto ujednala

minimální ceny nájemného. Tento vztah by poté z hlediska racionálního a ekonomického nezávislé subjekty neuzavřely.

U lékařské zprávy se Nejvyšší správní soud ztotožnil s názorem Krajského soudu v Hradci Králové, že tuto nelze považovat za důkaz, jenž má vysvětlit extrémní snížení nájemných cen.

Dle Nejvyššího správního soudu u fyzické osoby Petry Safari nastala situace, jíž se snaží výše citované ustanovení § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů zabránit, tj. daňový únik, při němž jedna strana účastníci se dané transakce cíleně činí úkony pro ni tak nevýhodné (např. finančně), aby druhé straně vznikla daňová výhoda, která vede ke snížení základu daně. V tomto kontextu nedošlo u obchodní korporace Long Wave ke zdanění získaných příjmů, neboť tato využila pro odečtení od základu daně za hospodářský rok od 1. 1. 2005 do 30. 9. 2006 vyměřenou daňovou ztrátu z předchozího zdaňovacího období, přičemž dotčené období bylo posledním zdaňovacím obdobím, v němž mohlo dojít k odečtu vyměřené ztráty za roky 1998 až 2000. Taktéž z provedené daňové kontroly bylo zjištěno, že obchodní korporace Long Wave se v předchozích zdaňovacích obdobích zabývala pouze činnostmi souvisejícími s telemarketingem, kdy bezprostředně před uzavřením nájemných smluv nevykonávala žádnou činnost. V této souvislosti poté Nejvyšší správní soud konstatoval, že bez existence nájemního vztahu by obchodní korporace Long Wave nemohla uplatnit odečet daňové ztráty.

Nejvyšší správní soud se tudíž na základě výše uvedeného ztotožnil s názorem správce daně, potažmo Krajského soudu v Hradci Králové a shledal kasační stížnost jako nedůvodnou.

Výsledek analýzy:

Z výše popsaných skutečností je zřejmé, že správce daně svůj nálezný výsledek řádně popsal a odůvodnil, tzn. jeho nálezný výsledek netrpěl žádnou procesní vadou. Z nálezu učiněného správcem daně, potažmo následně Krajským soudem v Hradci Králové či Nejvyšším správním soudem je patrné, že tento vycházel při svém rozhodování z racionality, kdy byl kladen důraz na ekonomickou podstatu dané transakce, vč. skutečnosti, zda by se takto chovaly, resp. uzavřely dotčený smluvní vztah nezávislé osoby.

Fyzická osoba Petra Safari se dle mého názoru sama poškodila tím, že nepředložila žádný důkazní prostředek, jenž by osvědčoval rapidní snížení nájmů jí vlastněných

nemovitostí SUDOP a Bavlna. Navíc z obrázku č. 4 je patrné, že vložení prostředníka, tj. obchodní korporace Long Wave do nájemních vztahů mezi fyzickou osobou Petrou Safari a obchodní korporací Medinvest bylo nesmyslné a bezdůvodné a to obzvláště, když sama fyzická osoba Petra Safari tyto nájemní vztahy definovala jako vztahy s konečnými uživateli zaběhlé a fungující.

O účelovosti vložení prostředníka, tj. obchodní korporace Long Wave do do té doby evidentně fungujících nájemních vztahů svědčí také poslední možnost uplatnění vyměřené daňové ztráty u obchodní korporace Long Wave, jiný předmět podnikání či její neaktivita v období před uzavřením nájemních smluv. Taktéž je z obrázků č. 3 a 4 patrné velmi neadekvátní (rapidně skokové) snížení cen nájmu za nemovitosti SUDOP a Bavlna. V kontextu těchto zjištění se tudíž nelze neztotožnit se závěry správce daně, potažmo Krajského soudu v Hradci Králové či Nejvyššího správního soudu.

V kontextu výše uvedeného jsem se také zajímala o to, zda předmětná daňová kontrola, potažmo judikáty Krajského soudu v Hradci Králové a Nejvyššího správního soudu měla dopad na obchodní korporace Long Wave či Medinvest, resp. jejich činnost, přičemž jsem zjistila následující.

Obchodní korporace Long Wave byla ještě před vydáním dodatečného platebního výměru na daň z příjmů fyzických osob (Petra Safari) za zdaňovací období roku 2006 (datum vydání: 8. 9. 2010) vymazána z Obchodního rejstříku dostupného na internetové adrese www.justice.cz (datum výmazu: 2. 9. 2010).

Předmět podnikání obchodní korporace Medinvest k 30. 11. 2015 se omezil pouze na zemědělskou výrobu (tento předmět podnikání byl zapsán dne 12. 4. 2007). Do té doby byly kromě zemědělské výroby předmětem podnikání následující činnosti: zprostředkování obchodní činnosti a služeb, finanční pronájem, zprostředkování služeb v oboru stavebnictví a správy budov, činnost realitní kanceláře a koupě zboží za účelem jeho dalšího prodeje a prodej. Statutárním orgánem této obchodní korporace již není fyzická osoba Petra Safari (datum zániku funkce: 12. 2. 2007) ani její manžel Nader Safari (datum zániku funkce: 5. 11. 2014). Jediným společníkem je stále obchodní korporace NaSa CZ spol. s r.o. (100% společník: Nader Safari).

Nahlédnutím do katastru nemovitostí, který je bezplatně přístupný na internetové adrese <http://nahliznidokn.cuzk.cz/> bylo zjištěno, že vlastníkem nemovitosti SUDOP je

v současné době pouze fyzická osoba Petra Safari. Vlastníkem nemovitosti Bavlina je v současné době pouze p. Nader Safari. Dále z informací obsažených v katastru nemovitostí bylo zjištěno, že fyzické osoby Petra a Nader Safari změnily adresy svých trvalých bydlišť, neboť jejich současná trvalá adresa je evidována v Praze (původně v Hradci Králové).

9 Závěr

V teoretické části mé bakalářské práce jsem se snažila vylíčit podstatu převodních cen a jejich zákonný rámec poplatný v České republice. Z tohoto je poté patrné, jak náročnou daňovou oblastí převodní ceny jsou. Pro jejich správné nastavení, potažmo posouzení je nutné pracovat s vící právních instrumentů, kterými jsou v základním rámci zákon o daních z příjmů, pokyny Ministerstva financí, smlouvy o zamezení dvojího zdanění či směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy publikovaná organizací OECD.

V rámci statistického zhodnocení daňových kontrol zaměřených na problematiku převodních cen jsem se zabývala obdobím let 2011 až 2016. Z tohoto zhodnocení daňových kontrol zaměřených na převodní ceny bylo zjištěno, že v letech 2011 až 2014 se Finanční správa problematikou převodních cen nezabývala intenzivně. Lze tedy usoudit, že totožně tomu bylo v letech předcházejících roku 2011. V letech 2015 a 2016 se Finanční správa na tuto oblast po svém avízu na konci roku 2014 skutečně zaměřila, přičemž v těchto letech bylo z její strany zahájeno celkem 112 daňových kontrol zaměřených výhradně na oblast převodních cen, což činilo 68 % z celkového počtu těchto zahájených daňových kontrol v letech 2011 až 2016. Taktéž v roce 2015 významně narostl počet zahájených daňových kontrol, jejichž součástí byly převodní ceny. V roce 2015 bylo tudíž Finanční správou zahájeno 592 daňových kontrol, jejichž součástí byly převodní ceny, což činilo 23 % z celkového počtu zahájených daňových kontrol v letech 2011 až 2016. V letech 2011 až 2014 se počty zahájených daňových kontrol, jejichž součástí byly převodní ceny, pohybovaly v rozmezí 332 až 457.

Rostoucí počet daňových kontrol zaměřených na převodní ceny, ať již výhradně nebo z části, se také promítl do výše doměřené daně z příjmů právnických osob. Celková doměřená daň z příjmů právnických osob v letech 2011 až 2016, která byla doměřena v oblasti převodních cen, dosáhla extrémní výše 1 653 657 415 Kč. Skokový nárůst doměřené daně z příjmů právnických osob z titulu převodních cen byl zaznamenán v letech 2015 a 2016. V roce 2015 byla doměřená daň z příjmů právnických osob z tohoto titulu ve výši 446 263 377 Kč, kdy tato byla vůči létům 2011 až 2014 téměř sedminásobná. V roce 2016

poté hodnota doměřené daně z příjmů právnických osob z titulu převodních cen dosáhla výše 886 116 252 Kč, což činilo 54 % z celkové výše doměřené daně v letech 2011 až 2016.

V letech 2014 a 2015 Finanční správa zaznamenala nárůst žádostí o závazné posouzení, jehož mohou daňoví poplatníci využít v případě, že mají pochybnost o správnosti způsobu stanovení převodní ceny. V letech 2008 až 2013 vydala Finanční správa v průměru 12 rozhodnutí o závazném posouzení ročně. V roce 2014 vydala Finanční správa celkem 25 rozhodnutí o závazném posouzení, v letech 2015 a 2016 byl poté mírný pokles v počtu vydaných rozhodnutí o závazném posouzení a to na 21, potažmo 19.

Z výše doměřené daně z příjmů právnických osob v letech 2011 až 2016 (obzvláště pak v letech 2015 a 2016) lze usuzovat, že daňoví poplatníci, jichž se daná problematika týká, nemají správně nastaveny převodní ceny. Pro Finanční správu by tudíž výsledky mého statistického zhodnocení měly být potvrzením její obavy z krácení daňové povinnosti vzhledem k zahraničním subjektům a impulsem pro pokračování v daňových kontrolách zaměřených na převodní ceny. Pro daňové poplatníky, jichž se problematika převodních cen týká, by se poté dotčené výsledky měly stát pomyslným upozorněním pro to, aby oblasti převodních cen věnovali náležitou pozornost, pokud tak doposud nečinili.

Co se týče statistického zhodnocení rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu, velmi zajímavým zjištěním je, že poměr všech rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve formě rozsudků v oblasti daní byl v letech 2003 až 2016 téměř rovnoměrný. V období od 1. 1. 2003 do 31. 12. 2016 učinil Nejvyšší správní soud v oblasti daní celkem 10 693 rozhodnutí ve formě rozsudků, přičemž 38 % z tohoto počtu se týkalo daně z příjmů (4 023 rozsudků), 31 % daně z přidané hodnoty (3 360 rozsudků) a 31 % ostatních daní (3 310 rozsudků).

Z rozhodnutí ve formě rozsudků týkajících se daně z příjmů, které v letech 2003 až 2016 Nejvyšší správní soud učinil (4 023), bylo pouze 26 rozsudků týkajících se výhradně § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů, tj. převodních cen. Analýzou vývoje počtu rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo zjištěno, že tento se v letech 2003 až 2007 vůbec nezabýval rozhodnutími v oblasti převodních cen. V letech 2008 až 2012 poté učinil v oblasti převodních cen 4 rozhodnutí ve formě rozsudku. V letech 2013 až 2015 lze spatřit nárůst rozsudků v této oblasti, přičemž za klíčový rok se dá označit rok 2014, v němž Nejvyšší správní soud učinil 10 rozhodnutí ve formě rozsudků, což představuje 38,5 % ze všech

rozsudků učiněných Nejvyšším správním soudem v oblasti převodních cen v letech 2003 až 2016.

Jak již bylo výše uvedeno, v oblasti převodních cen v letech 2003 až 2016 učinil Nejvyšší správní soud 26 rozhodnutí ve formě rozsudku. Z tohoto poté Nejvyšší správní soud 22 rozsudků zamítl, tzn. potvrdil rozsudek příslušného krajského soudu, a 4 rozsudky zrušil a vrátil, tzn. zrušil rozsudek příslušného krajského soudu a vrátil mu jej k dalšímu řízení.

Celkový počet účastníků řízení v oblasti převodních cen před Nejvyšším správním soudem činil 52 účastníků. Nejčastějším účastníkem těchto řízení poté byly kromě Finanční správy, která se vždy účastní řízení, právnické osoby (40 % z celkového počtu účastníků).

Analýzami rozsudků Nejvyššího správního soudu týkajících se obchodní korporace ARROW International (7 Afs 94/2012 – 74) a fyzické osoby Petry Safari (5 Afs 34/2012 – 65) bylo zjištěno, že Nejvyšší správní soud se ztotožnil s nálezem správce daně. V rámci svých rozsudků Nejvyšší správní soud vycházel z logické úvahy a racionality daných transakcí.

Daňová kontrola daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období hospodářského roku 2005/2006 provedená správcem daně u obchodní korporace ARROW International, potažmo rozhodnutí ve formě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové a Nejvyššího správního soudu měla celkem výrazný dopad na tuto obchodní korporaci. Analýzou bylo zjištěno, že obchodní korporace ARROW International založila svou dceřinou obchodní korporaci, změnila svůj výrobně-obchodní model (vyčlenění svého prodejního oddělení do své nově založené dceřiné obchodní korporace) a typy transakcí se spojenými osobami (poskytování služeb místo prodeje svých výrobků).

Taktéž významný dopad provedené daňové kontroly daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2006, potažmo rozhodnutí ve formě rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové a Nejvyššího správního soudu lze shledat u fyzické osoby Petry Safari, která v kontrolovaném období vlastnila nemovitosti SUDOP a Bavlna, jež byly předmětem nájmu. V současné době již Petra Safari není vlastníkem nemovitosti Bavlna. Taktéž fyzická osoba Petra Safari změnila místo trvalého pobytu z Hradce Králové do Prahy. Obchodní korporace Long Wave, která v rámci nájemních vztahů fungovala jako prostředník mezi fyzickou osobou Petrou Safari a obchodní korporací Medinvest, byla vymazána z obchodního rejstříku ještě před vydáním dodatečného platebního výměru v rámci výše jmenované provedené daňové

kontroly. Obchodní korporace Medinvest omezila svůj předmět činnosti pouze na zemědělskou výrobu.

Ze statistického pohledu by mohl být zajímavý pohled na fiskální dopad provedených daňových kontrol zaměřených na oblast převodních cen, v němž by se například podrobně zanalyzovalo splnění povinností ze stran daňových poplatníků vyplývajících z daňových kontrol zaměřených na oblast převodních cen, tzn. způsob zaplacení (např. bezhotovostní převod, zajišťovací příkaz, dražba, splátkový kalendář), skutečná výše zaplacené daně z příjmů právnických osob, která byla předmětem doměření, výše penále či výše úroku z prodlení. Dotčené však přenechávám k možnému dalšímu zkoumání.

10 Literatura

Knížní zdroje

- [1] DVOŘÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. *Outsourcing a offshoring podnikatelských činností*. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2.
- [2] STROUHAL, Jiří. *Oceňování v účetnictví*. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [3] SOJKA, Vlastimil. *Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů*. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.
- [4] RYLOVÁ, Zuzana. *Mezinárodní dvojí zdanění*. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.
- [5] PELC, Vladimír. *Daně z příjmů: s komentářem 2014 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2014, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2014, vyhlášky a nařízení vlády, pokyny a sdělení MF ČR a GFR, judikatura*. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-867-3.
- [6] *Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008*. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.

Právní předpisy

- [1] *Daně z příjmů: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách: vyhlášky, pokyny a sdělení MF: přehled smluv o zamezení dvojího zdanění; Evidence tržeb: redakční uzávěrka 4. 1. 2016*. Ostrava: Sagit, 1994. ÚZ.
- [2] *Ústava ČR: Listina základních práv a svobod; Parlament, Ústavní soud, Ombudsman, ministerstva; Antidiskriminační zákon, Zákon o Sbírce zákonů; Volba prezidenta: redakční uzávěrka 9. 2. 2015*. Ostrava: Sagit, 1995. ÚZ.
- [3] *Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: redakční uzávěrka 1. 1. 2015*. Ostrava: Sagit, 2009-. ÚZ.
- [4] Ministerstvo financí České republiky. *Pokyn D–332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky- převodní ceny*.
- [5] Ministerstvo financí České republiky. *Pokyn D–333 Sdělení Ministerstva financí ČR k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednáváná mezi spojenými osobami*.
- [6] Ministerstvo financí České republiky. *Pokyn D–334 Ministerstva financí ČR k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami*.
- [7] Ministerstvo zahraničních věcí. *Vyhláška č. 15/1988 Sb., Vyhláška ministra zahraničních*

věcí o Vídeňské úmluvě o smluvním právu.

- [8] Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy 70/1997 FZ. ve znění k 22. 6. 2010

Internetové zdroje

- [1] BUREAU VAN DIJK. AMADEUS. *BUREAU VAN DIJK* [online]. © 2016 [cit. 11. 8. 2016]. Dostupné z: <http://www.bvdinfo.com/en-gb/our-products/company-information/international-products/amadeus>
- [2] FINANČNÍ SPRÁVA. *Finanční úřady se při daňových kontrolách zaměří na převodní ceny*. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. [cit. 28. 11. 2014]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/mezinarodni-spoluprace/mezinarodni-zdanovani-prime-dane/prevodni-ceny-zdanovani-nadnarodnich-spolecnosti/financni-urady-prevodni-ceny-5486>
- [3] FINANČNÍ SPRÁVA. Přehled transakcí se spojenými osobami. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Prehled-transakci-25_5404-E-MFin-5404-E_v1.pdf
- [4] FINANČNÍ SPRÁVA. *Arbitrážní konvence: základní informace*. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. Dostupné z: http://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/ms-prime-dane/Arbitrazni_konvence.pdf.
- [5] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2005, čj. 5 Afs 48/2004, www.nssoud.cz
- [6] I *Česko může být (pro někoho) daňovým rájem*. *Dotyk* [online]. 2016, 2016(11), 2 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: http://archiv.dotyk.cz/byz-11-2016/10_i-cesko-muze-byt-pro-nekoho-danovym-rajem
- [7] Evropské daňové ráje v 1. kvartálu netáhly. *Bisnode* [online]. 2016 [cit. 2016-08-20]. Dostupné z: <http://www.bisnode.cz/wp-content/uploads/2016/04/bisnode-cz-160418-raje-q1.pdf>
- [8] Finanční správa při kontrolách převodních cen doměřila téměř miliardu korun. *Ministerstvo financí České republiky* [online]. 2016 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/aktualne/tiskove-zpravy/2016/fs-domerila-temer-miliardu-koron-24615>
- [9] Joint Transfer Pricing Forum. In: *European Commission: Taxation and Customs Union* [online]. 2016 [cit. 20. 8. 2016]. Dostupné z: http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing/forum/index_en.htm
- [10] *Veřejná konzultace: Implementace směrnice EU proti vyhýbání se daňovým povinnostem do českého právního řádu* [online]. [cit. 2017-07-19]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/o-ministerstvu/verejne-diskuze/2017/verejna-konzultace-implementace-smernice-28011>
- [11] Nejvyšší správní soud. *Nejvyšší správní soud* [online]. [cit. 2017-07-21]. Dostupné z: <http://www.nssoud.cz/Uvod/art/1>
- [12] FINANČNÍ SPRÁVA. *Velké změny v daňové správě od 1. 1. 2013*. FINANČNÍ SPRÁVA [online]. [cit. 20. 11. 2012]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/financni-sprava/pro-media/tiskove-zpravy/2012/velke-zmeny-v-danove-sprave-od-1-1-2013->

- [13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2014, čj. 7 Afs 95/2012 - 47, č. 3107/2014 Sb. NSS, www.nssoud.cz
- [14] Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, čj. 31 Af 3/2012 - 57, www.nssoud.cz
- [15] Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, čj. 31 Af 5/2012 - 50, www.nssoud.cz
- [16] Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, čj. 31 Af 4/2012 - 50, www.nssoud.cz
- [17] Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 11. 10. 2012, čj. 31 Af 6/2012 - 50, www.nssoud.cz
- [18] ARROW INTERNATIONAL CR, A.S. ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA 31. PROSINCE 2009. *Justice.cz: Oficiální server českého soudnictví* [online]. [cit. 2017-07-23]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=12783477&subjektId=426030&spis=607274>
- [19] ARROW INTERNATIONAL CR, A.S. ZPRÁVA NEZÁVISLÉHO AUDITORA A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA 31. PROSINCE 2010. *Justice.cz: Oficiální server českého soudnictví* [online]. [cit. 2017-07-23]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=12783490&subjektId=426030&spis=607274>
- [20] ARROW International CR, A.S. Výroční zpráva 31. prosince 2011. *Justice.cz: Oficiální server českého soudnictví* [online]. [cit. 2017-07-23]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=16836894&subjektId=426030&spis=607274>
- [21] ARROW International CR, A.S. Výroční zpráva 31. prosince 2012. *Justice.cz: Oficiální server českého soudnictví* [online]. [cit. 2017-07-23]. Dostupné z: <https://or.justice.cz/ias/ui/vypis-sl-detail?dokument=17237905&subjektId=426030&spis=607274>
- [22] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22.3.2013, čj. 5 Afs 34/2012 - 65, www.nssoud.cz
- [23] Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 16. 2. 2012, čj. 31 Af 68/2011 - 46, www.nssoud.cz
- [24] *Justice.cz: Oficiální server českého soudnictví*. *Justice.cz: Oficiální server českého soudnictví* [online]. [cit. 2017-07-30]. Dostupné z: <http://portal.justice.cz/Justice2/Uvod/uvod.aspx>
- [25] Český úřad zeměměřický a katastrální: Nahlížení do katastru nemovitostí. *Český úřad zeměměřický a katastrální: Nahlížení do katastru nemovitostí* [online]. [cit. 2017-07-31]. Dostupné z: <http://nahlizenidokn.cuzk.cz/>

Databáze

- [1] Databáze AMADEUS

11 Seznam použitých zkratek

daňový řád – zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

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

OECD – Organizace pro hospodářskou spolupráci a rozvoj

Směrnice OECD – směrnice OECD o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy

spojené osoby – osoby kapitálově, personálně či jinak spojené definované v § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů

USA – Spojené státy americké

OSN – Organizace spojených národů

řízená transakce – transakce uskutečněná mezi spojenými osobami

Nejvyšší správní soud nebo **NSS** - Nejvyšší správní soud se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno

ARROW International CR – obchodní korporace ARROW International CR, a.s. se sídlem Pražská 209/182, Plačice, 500 04 Hradec Králové, IČ: 60112387

Arrow US - obchodní korporace Arrow International, Inc., která vlastní 100% akcií obchodní korporace ARROW Medical Holdings B.V. se sídlem Nijverheidslaan 31, Veenedaal, Nizozemí
ČR - Česká republika

Petra Safari – fyzická osoba Petra Safari, v období roku 2006 bytem Pardubická 271, 500 04 Hradec Králové

Nader Safari - fyzická osoba Nader Safari, v období roku 2006 bytem Pardubická 271, 500 04 Hradec Králové, manžel fyzické osoby Petry Safari v období roku 2006

SUDOP – nemovitost na adrese Gočárova třída 504, Hradec Králové, jejímž vlastníkem byli v roce 2006 manželé Petra a Nader Safari

Bavlna – nemovitost na adrese Veverkova 1343 a 1631, Hradec Králové, jejímiž vlastníky byli v roce 2006 manželé Petra a Nader Safari

Medinvest – obchodní korporace M e d i n v e s t , s. r. o. se sídlem Veverkova 1343/1, Pražské Předměstí, 500 02 Hradec Králové, IČ: 62024370; statutární orgán v roce 2006: Nader Safari; jediný společník v roce 2006: obchodní korporace NaSa CZ spol. s r.o., IČ: 48150631 (společníci v roce 2006: Petra a Nader Safari)

Long Wave – obchodní korporace Long Wave, s.r.o. se sídlem Pardubice - Polabiny, Jiřího Tomana 516, PSČ 53009, IČ: 25275429; statutární orgán v roce 2006: Nader Safari; jediný společník v roce 2006: obchodní korporace Line Management, s.r.o., IČ: 25920278 (společníci v roce 2006: Petra a Nader Safari); vymazána z Obchodního rejstříku dne 2. 10. 2010

Line Management - obchodní korporace Line Management, s.r.o. se sídlem Jiřího Tomana 516, 530 09 Pardubice – Polabiny, IČ: 25920278

Příloha účetní závěrky za rok 2009 - listina s názvem „*ARROW INTERNATIONAL CR, a.s. PŘÍLOHA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 2009*“ zveřejněná ve Sbírce listin obchodního rejstříku, a která je součástí listiny s názvem „*ARROW INTERNATIONAL CR, a.s. ZPRÁVA NEZÍVISLÉHO AUDITORA A ÚČETNÍ ZÁVĚRKA 31. PROSINCE 2009*“

Příloha účetní závěrky za rok 2010 - listina s názvem „*ARROW INTERNATIONAL CR, A.S. PŘÍLOHA ÚČETNÍ ZÁVĚRKY ROK KONČÍCÍ 31. PROSINCE 2010*“ zveřejněná ve Sbírce listin obchodního rejstříku, a která je součástí listiny s názvem „*ARROW INTERNATIONAL CR, A.S. VÝROČNÍ ZPRÁVA 31. PROSINCE 2010*“

Příloha účetní závěrky za rok 2011 - listina s názvem „*ARROW International CR, a.s. Účetní závěrka 31. prosince 2011*“ zveřejněná ve Sbírce listin obchodního rejstříku, a která je součástí listiny s názvem „*ARROW International CR, a.s. Výroční zpráva 31. prosince 2011*“

Příloha účetní závěrky za rok 2012 - listina s názvem „*ARROW International CR, a.s. Účetní závěrka 31. prosince 2012*“ zveřejněná ve Sbírce listin obchodního rejstříku, a která je součástí listiny s názvem „*ARROW International CR, a.s. Výroční zpráva 31. prosince 2012*“

12 Přílohy

12.1 Samostatná příloha k položce 12 I oddílu daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob

Samostatná příloha k položce 12 I oddílu

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

Identifikační číslo

Přehled transakcí se spojenými osobami

01 Název spojené osoby

02 Identifikační číslo spojené osoby

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

A Transakce se spojenou osobou

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

B Transakce se spojenou osobou

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

C Transakce se spojenou osobou

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

*) Nehodící se škrtněte

D Závazky a pohledávky za spojenou osobou bez úvěrových finančních nástrojů

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

25 5404E MF/Fin 5404E - verze 6.1

1

(platný pro zdaňovací období započatých v roce 2014 nebo jejích část, za která může pro podání daňového přiznání uplynout po 31. prosinci 2014)

12.2 Odpověď č. j.: 67498/17/500-20080-202098 na žádost o poskytnutí informací



GENERÁLNÍ FINANČNÍ ŘEDITELSTVÍ

Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR06828417
ESS

Odbor komunikace



Č. j.: 67498/17/7500-20080-202098
K Vaší žádosti ze dne 10. května 2017

Vyřizuje:

Tel.:

E-mail: podatelna@fs.mfcr.cz

ID datové schránky: p9iwi4f

Gabriela Holubová

Doručovací adresa:

E-mail:

Věc: Poskytnutí informací

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“ nebo také „povinný subjekt“) obdrželo dne 10. května 2017 Vaší žádost o poskytnutí níže uvedených informací v souladu se zákonem č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, v platném znění (dále jen „zákon o svobodném přístupu k informacím“):

„pro potřeby vyhotovení mé bakalářské práce Vás tímto v souladu se zákonem č. 106/1999 Sb., o svobodném přístupu k informacím, v platném znění žádám o poskytnutí níže uvedených informací:

1. počet zahájených daňových kontrol zaměřených na problematiku transferových cen (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, v platném znění [dále jen „zákon o daních z příjmů“]) v členění dle jednotlivých období let 2011 až 2016;

2. výše doměřené daně z příjmů právnických osob, kdy předmětem doměření byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů transakce se spojenými osobami v členění dle jednotlivých období let 2011 až 2016;

3. počet kasačních stížností, resp. využití mimořádného opravného prostředku, v jejichž věci pravomocně rozhodl Nejvyšší správní soud se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno (dále jen „Nejvyšší správní soud“) v jednotlivých obdobích let 2011 až 2016, a jejichž předmětem byla problematika transferových cen v následujícím členění:

a. počet kasačních stížností podaných Odvolacím finančním ředitelstvím se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno-střed v jednotlivých obdobích let 2011 až 2016 vč. výsledku (zamítnutí kasační stížnosti/důvodná kasační stížnost);

b. počet kasačních stížností podaných daňovými subjekty v jednotlivých obdobích let 2011 až 2016 vč. výsledku (zamítnutí kasační stížnosti/důvodná kasační stížnost);

4. počet Vámi evidovaných žádostí o závazné posouzení podle § 38 nc zákona o daních z příjmů v jednotlivých obdobích let 2011 až 2016.

K Vaší žádosti Vám podle § 14 odst. 5 písm. d) zákona o svobodném přístupu k informacím sdělujeme následující:

1. Počet zahájených daňových kontrol zaměřených na problematiku transferových cen (§ 23 odst. 7 zákona č. 586/1992 Sb., zákona o daních z příjmů, v platném znění [dále jen „zákon o daních z příjmů“]) v členění dle jednotlivých období let 2011 až 2016.

V - kontrola se výhradně týkala P/T cen	
Rok zahájení	Počet
2011	12
2012	10
2013	17
2014	15
2015	56
2016	56

S - součástí kontroly byly P/T ceny	
Rok zahájení	Počet
2011	396
2012	332
2013	372
2014	457
2015	592
2016	376

2. Výše doměřené daně z příjmů právnických osob, kdy předmětem doměření byly v souladu s § 23 odst. 7 zákona o daních z příjmů transakce se spojenými osobami v členění dle jednotlivých období let 2011 až 2016.

Rok	Doměřená daň
2011	169 663 499
2012	20 452 773
2013	71 759 104
2014	59 402 410
2015	446 263 377
2016	886 116 252

3. Počet kasačních stížností, resp. využití mimořádného opravného prostředku, v jejichž věci pravomocně rozhodl Nejvyšší správní soud se sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno (dále jen „Nejvyšší správní soud“) v jednotlivých obdobích let 2011 až 2016, a jejichž předmětem byla problematika transferových cen:

Kasační stížnosti vedeny pouze jako DPPO společně s ostatními ks na DPPO a tudíž není možné zjistit, zda se tyto týkají transferových cen či nikoliv.

4. počet Vámi evidovaných žádostí o závazné posouzení podle § 38 nc zákona o daních z příjmů v jednotlivých obdobích let 2011 až 2016.

Počet vydaných rozhodnutí o závazných posouzeních podle ust. § 38nc ZDP na FÚ, tabulka tedy neobsahuje rozhodnutí vydaná GFR.

Závazná posouzení § 38nc ZDP (rok)	Počet
2008	8
2009	11
2010	16
2011	12
2012	13
2013	9
2014	25
2015	21
2016	19

Počet žádostí o závazné posouzení ceny podle ust. § 38nc ZDP.

Rok	Počet žádostí o závazné posouzení ceny (§ 38nc)
2011	17
2012	24
2013	29
2014	22
2015	45
2016	22

S pozdravem

ředitel odboru

Elektronicky podepsáno
07.06.2017
ředitel odboru

12.3 Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění z příjmů dle stavu k 25. 1. 2017

Přehled platných smluv | Dvoji zdanění | Ministerstvo financí ČR



Ministerstvo financí
České republiky

Přehled platných smluv



oddělení 1503 - Mezinárodní zdaňování
Vydáno 2. 1. 2012

Přehled platných smluv České republiky o zamezení dvojímu zdanění v oboru daní z příjmu, resp. z příjmu a z majetku

PODLE STAVU K 25.1.2017

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Albánie	10.9.1996	270/1996 Sb.	č. 12/96	
Arménie	15.7.2009	86/2009 Sb.m.s.		
Austrálie	27.11.1995	5/1996 Sb.	č. 2/96	
Ázerbájdžán	16.6.2006	74/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Bahrajn	10.4.2012	59/2012 Sb.m.s.		
Barbados	08.8.2012	69/2012 Sb.m.s.		
Belgie	24.7.2000	95/2000 Sb.m.s.	č. 4/2001, č. 9-10/2003, č. 6-7/2007, č. 4/2015	Sdělení č. 127/2003 Sb.m.s. Protokol č. 17/2015 Sb.m.s.
Bělorusko	15.1.1998	31/1998 Sb.	č. 5/98 , č. 11/98	redakční oprava část.74/1998 Sb. Protokol č. 99/2011 Sb.m.s.
Bosna a Hercegovina	12.5.2010	58/2010 Sb. m.s.		
Brazílie	14.11.1990	200/1991 Sb.		
Bulharsko	2.7.1999	203/1999 Sb.		
Čína	4.5.2011	65/2011 Sb.m.s.	č. 05/2011	
Dánsko	17.12.2012	14/2013 Sb.m.s.	č. 03/2013	

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Egypt	4.10.1995	283/1995 Sb.	č. 1/96	
Estonsko	26.5.1995	184/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 3/2014	redakční oprava č.17/2004 Sb.m.s.
Etiopie	30.5.2008	54/2008 Sb.m.s.		
Filipíny	23.9.2003	132/2003 Sb.m.s.	č. 11/2004	
Finsko	12.12.1995	43/1996 Sb.	č. 2/98, č. 1/2005	
Francie	1.7.2005	79/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005, č. 11-12/2006	
Gruzie	4.5.2007	40/2007 Sb.m.s.	č. 8-9/2007, č. 3/2010	
Hongkong	24.1.2012	49/2012 Sb.m.s.	č. 4/2012	
Chile	21.12.2016	5/2017 Sb.m.s.		
Chorvatsko	28.12.1999	42/2000 Sb.m.s.	č. 6/2000, č. 3/2001	Protokol č. 82/2012 Sb.m.s.
Indie	27.9.1999	301/1999 Sb.	č. 7/8/2000	
Indonésie	26.1.1996	67/1996 Sb.	č. 4-5/99, č. 4/2010	
Írán	4.8.2016	47/2016 Sb.m.s.		
Irsko	21.4.1996	163/1996 Sb.	č. 5/98, č. 4/2009, č. 2/2012	
Island	28.12.2000	11/2001 Sb.m.s.		
Itálie	26.6.1984	17/1985 Sb.	č. 4-5/87, č. 12/97, č. 4-5/99, č. 1/1/2003, č. 6/2010	
Izrael	23.12.1994	21/1995 Sb.	č. 1/95, č. 4/95	
Japonsko	25.11.1978	46/1979 Sb.	č. 5/80, č. 3/2012, č. 4/2014	
JAR (Jihoafrická republika)	3.12.1997	7/1998 Sb.	č. 3/99	
Jordánsko	7.11.2007	88/2007 Sb.m.s.		
Kanada	28.5.2002	83/2002 Sb.m.s.	č. 11-12/2002	
Kazachstán	29.10.1999	3/2000 Sb.m.s.	č. 4-5/2000, č. 4/2009	Protokol č. 43/2016 Sb. m. s.
Korejská republika	3.3.1995	124/1995 Sb.	č. 10/95	
KLDR (Korejská lidově demokratická republika)	7.12.2005	3/2006 Sb.m.s.		
Kolumbie	6.5.2015	39/2015 Sb.m.s.	č. 5/2016	

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Kuvajt	3.3.2004	48/2004 Sb.m.s.		
Kypr	26.11.2009	120/2009 Sb.m.s.	č. 4/2010	
Libanon	24.1.2000	30/2000 Sb.m.s.		
Lichtenštejnsko	22.12.2015	8/2016 Sb.m.s.		
Litva	8.8.1995	230/1995 Sb.	č. 12/2/95, č. 12/97	
Lotyšsko	22.5.1995	170/1995 Sb.	č. 9/95, č. 5/98	
Lucembursko	31.7.2014	51/2014 Sb.m.s.		
Maďarsko	27.12.1994	22/1995 Sb.	č. 1/95	
Makedonie	17.6.2002	88/2002 Sb.m.s.	č. 9-10/2002	
Malajsie	09.3.1998	71/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Malta	06.6.1997	164/1997 Sb.	č. 11/97	
Maroko	18.7.2006	83/2006 Sb.m.s.	č. 1/2/2007	
Mexiko	27.12.2002	7/2003 Sb.m.s.	č. 2-3/2004, č. 8-9/2007	
Moldávie	26.4.2000	88/2000 Sb.m.s.		Protokol č. 97/2005 Sb.m.s.
Mongolsko	22.6.1998	18/1999 Sb.	č. 2/99	
Německo	17.11.1983	18/1984 Sb.	č. 3-4/84	
Nigérie	2.12.1990	339/1991 Sb.		redakční oprava č. 371/1999 Sb.
Nizozemí	5.11.1974	138/1974 Sb.	č. 5/80, č. 9/97, č. 1/98, č. 7-8/99	Protokol č. 112/1997 Sb., Protokol č. 58/2013 Sb.m.s.
Norsko	9.9.2005	121/2005 Sb.m.s.	č. 12/1/2005	
Nový Zéland	29.8.2008	75/2008 Sb.m.s.	č. 4/2009	
Pákistán	30.10.2015	58/2015 Sb.m.s.		
Panama	25.2.2013	91/2013 Sb.m.s.		
Polsko	11.6.2012	102/2012 Sb.m.s.	č. 03/2013	
Portugalsko	1.10.1997	275/1997 Sb.	č. 3/99	
Rakousko	22.3.2007	31/2007 Sb.m.s.	č. 6-7/2007	redakční oprava č.39/2007 Sb.m.s., Protokol č. 100/2012 Sb.m.s.

Smluvní stát	Platnost ode dne	Sbírka zákonů (event. Sbírka mezinárodních smluv)	Vydáno ve Finančním zpravodaji	Poznámka
Rumunsko	10.8.1994	180/1994 Sb.	č. 12-1/94	
Rusko	18.7.1997	278/1997 Sb.	č. 12/98, č. 1/2/99	Protokol č. 56/2009 Sb.m.s.
Řecko	23.5.1989	98/1989 Sb.	č. 11-12/89	
Saúdská Arábie	1.5.2013	42/2013 Sb.m.s.	č. 2/2014	
SAE (Spojené arabské emiráty)	9.8.1997	276/1997 Sb.		Sdělení č. 122/2004 Sb.m.s.
Singapur	21.8.1998	224/1998 Sb.	č. 1/2/99	Protokol č. 64/2014 Sb.m.s.
Slovensko	14.7.2003	100/2003 Sb.m.s.	č. 7-8/2003, č. 3/2014	
Slovinsko	28.4.1998	214/1998 Sb.	č. 10/98	
Srbsko a Černá Hora	27.6.2005	88/2005 Sb.m.s.	č. 10/1/2005, č. 8-9/2007, č. 1-2/2009	Protokol č. 26/2011 Sb.m.s.
Srí Lanka	19.6.1979	132/1979 Sb.	č. 5/80	
Sýrie	12.11.2009	115/2009 Sb.m.s.	.	
Španělsko	5.6.1981	23/1982 Sb.	č. 3/82	
Švédsko	8.10.1980	9/1981 Sb.	č. 1/81, č. 2/98	
Švýcarsko	23.10.1996	281/1996 Sb.	č. 12/96, č. 4/2/2005	redakční oprava část. 5/1997 Sb., Protokol č. 99/2013 Sb.m.s.
Tádžikistán	19.10.2007	89/2007 Sb.m.s.		
Thajsko	14.8.1995	229/1995 Sb.	č. 1/98	
Tunis	25.10.1991	419/1992 Sb.	č. 10/95	
Turecko	16.12.2003	19/2004 Sb.m.s.	č. 4-5/2004	
Ukrajina	20.4.1999	103/1999 Sb.	č. 3/2000*	Protokol č. 12/2016 Sb.m.s.
USA (Spojené státy americké)	23.12.1993	32/1994 Sb.	č. 11/94, č. 3/96	redakční oprava č. 370/1999 Sb.
Uzbekistán	15.1.2001	28/2001 Sb.m.s.	č. 6/2001	Protokol č. 92/2012 Sb.m.s.
Velká Británie (Spojené království Velké Británie a Severního Irska)	20.12.1991	89/1992 Sb.	č. 6/92, č. 12/96	redakční oprava část. 37/1992 Sb.
Venezuela	12.11.1997	6/1998 Sb.	č. 4-5/99	
Vietnam	3.2.1998	108/1998 Sb.	č. 6/98	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb.NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 74/2010 - 81	Rozsudek zrušeno a vráceno	Nejvyšší správní soud	27.1.2011	č. 2548/2012	

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
1. Českolipská, a.s. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem	2 Afs 24/2007 8 Afs 80/2007	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb.NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
1 Afs 101/2012 - 31	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	23.1.2013		

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
Finanční ředitelství v Českých Budějovicích FISH MARKET a.s.	7 Afs 74/2010	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb.NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
1 Afs 99/2012 - 52	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	13.3.2013		III. ÚS 1568/2013 Odmítnuto

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
Finanční ředitelství v Hradci Králové Goldfem CZ s.r.o.	7 Afs 74/2010	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
5 Afs 34/2012 - 65	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	22.3.2013		

Identifikace účastníků
Odvolací finanční ředitelství
xxx

Prejudikatura
8 Afs 80/2007

Populární název

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 47/2013 - 30	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	13.6.2013		III. ÚS 2765/2013 Odmítnuto

Identifikace účastníků
EWE s.r.o.
Odvolací finanční ředitelství

Prejudikatura
2 Azs 47/2003
2 Ads 58/2003
4 As 5/2003
7 As 28/2008
7 Afs 216/2006
2 Afs 24/2007
8 Afs 72/2007

Populární název

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 48/2013 - 31	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	13.6.2013		II. ÚS 2764/2013 Odmítnuto

Identifikace účastníků
EWE s.r.o.
Odvolací finanční ředitelství

Prejudikatura
2 Azs 47/2003
4 As 5/2003
7 As 28/2008
7 Aps 2/2009
1 Afs 15/2008
8 Afs 72/2007

Populární název

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
1 Afs 67/2013 - 28	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	22.8.2013		

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
LAJES s.r.o.	2 Afs 165/2006	
Odvolací finanční ředitelství	4 As 3/2008 2 Azs 92/2005	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 86/2013 - 21	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	31.10.2013		

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
Ardagh Metal Packaging Czech Republic, s.r.o.	7 A 72/2001 5 Afs 48/2004	
Odvolací finanční ředitelství	7 Afs 74/2010 30 Ca 93/2001 7 Afs 50/2010	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
2 Afs 67/2012 - 40	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	11.2.2014		III. ÚS 1142/2014 Odmítnuto

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
Finanční ředitelství v Brně NOVOTOS, s.r.o.	3 As 6/2004 6 Ads 87/2006 7 Afs 104/2004 5 Afs 25/2009 7 Afs 54/2007 7 Afs 74/2010 1 Afs 147/2008 8 Afs 80/2007 2 Afs 24/2007	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
9 Afs 87/2012 - 50	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	26.3.2014		

Identifikace účastníků
Odvolací finanční ředitelství
xxx

Prejudikatura
8 Afs 80/2007

Populární název

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 77/2013 - 41	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	29.5.2014		

Identifikace účastníků
LURA - K s.r.o.
Odvolací finanční ředitelství

Prejudikatura
7 Afs 74/2010

Populární název

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 95/2012 - 47	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	25.6.2014	č. 3107/2014	

Identifikace účastníků
ARROW Internacional CR,
a.s.
Odvolací finanční ředitelství

Prejudikatura

Populární název

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 96/2012 - 75	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	25.6.2014		III. ÚS 967/2013 Zrušeno rozhodnutí

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
ARROW Internacional CR, a.s. Odvolací finanční ředitelství	5 Afs 172/2006 2 Afs 24/2007 7 Afs 74/2010	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 94/2012 - 74	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	25.6.2014		I. ÚS 966/2013 Zrušeno rozhodnutí

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
ARROW Internacional CR, a.s. Odvolací finanční ředitelství	4 As 5/2003 7 As 28/2008 7 Aps 2/2009 2 Afs 24/2007 7 Afs 74/2010	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 93/2012 - 52	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	8.7.2014		

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
ARROW Internacional CR, a.s. Odvolací finanční ředitelství	5 Afs 172/2006 2 Afs 24/2007 7 Afs 74/2010	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
6 Afs 60/2014 - 56	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	26.8.2014		II. ÚS 3565/2014 Odmítnuto

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
FOREZ s.r.o. Odvolací finanční ředitelství	7 Afs 47/2013 2 Afs 24/2012 31 Af 80/2012	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
7 Afs 39/2014 - 48	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	25.9.2014		I. ÚS 3566/2014 Odmítnuto

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
FOREZ s.r.o. Odvolací finanční ředitelství	7 Afs 47/2013 7 Afs 74/2010 2 Afs 24/2012	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
9 Afs 92/2013 - 27	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	20.11.2014		

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
JN TRANS s.r.o. Odvolací finanční ředitelství	5 Afs 129/2006 7 Afs 47/2013	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
5 Afs 38/2014 - 37	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	20.2.2015	č. 3204/2015	

Identifikace účastníků AV ENGINEERING, a.s. Odvolací finanční ředitelství	Prejudikatura 5 Afs 5/2005	Populární název
--	--------------------------------------	------------------------

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
8 Afs 100/2014 - 33	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	16.3.2015		

Identifikace účastníků Odvolací finanční ředitelství xxx	Prejudikatura 9 Afs 92/2013 7 Afs 48/2013 1 Afs 99/2012 1 Afs 101/2012 7 Afs 93/2012 8 Afs 66/2013	Populární název
---	---	------------------------

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
6 Afs 176/2014 - 24	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	18.3.2015		

Identifikace účastníků Odvolací finanční ředitelství xxx	Prejudikatura 1 Afs 101/2012 1 Afs 99/2012 7 Afs 74/2010 8 Afs 66/2013	Populární název
---	---	------------------------

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
5 Afs 194/2015 - 34	Rozsudek zamítnuto	Nejvyšší správní soud	27.9.2016		

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
Elektromodul s.r.o. Odvolací finanční ředitelství	2 Afs 24/2007 1 Afs 101/2012	

Číslo jednací	Forma rozhodnutí Způsob rozhodnutí Neskončené řízení	Soud	Datum vydání rozhodnutí	Publikováno ve Sb. NSS	Opravný prostředek a výsledek řízení o něm
2 Afs 244/2016 - 58	Rozsudek zrušeno a vráceno	Nejvyšší správní soud	23.11.2016		

Identifikace účastníků	Prejudikatura	Populární název
Automotoklub Masarykův okruh v likvidaci Odvolací finanční ředitelství	9 Afs 13/2008	

12.5 Struktura článků mezinárodní smlouvy o zamezení dvojího zdanění uzavřená podle modelu OECD

Článek 1 - Osoby, na které se smlouva vztahuje (Persons Covered);

Článek 2 - Daně, na které se smlouva vztahuje (Taxes Covered);

Článek 3 - Všeobecné definice (General Definitions);

Článek 4 - Rezydent (Resident);

Článek 5 - Stálá provozovna (Permanent establishment);

Článek 6 - Příjmy z nemovitého majetku (Income from immovable property);

Článek 7 - Zisky podniků (Business profits);

Článek 8 – Vodní a letecká doprava (Shipping, inland waterways transport and air transport);

Článek 9 - Sdružené podniky (Associated enterprises);

Článek 10 - Dividendy (Dividends);

Článek 11 - Úroky (Interest);

Článek 12 - Licenční poplatky (Royalties);

Článek 13 - Zisky ze zcizení majetku (Capital gains);

Článek 14 - Zrušen;

Článek 15 - Příjmy ze zaměstnání (Income from employment);

Článek 16 - Tantiémy (Directors' fees);

Článek 17 - Umělci a sportovci (Artistes and sportsmen);

Článek 18 - Penze (Pensions);

Článek 19 - Veřejné funkce (Government Service);

Článek 20 - Studenti (Students);

Článek 21 - Ostatní příjmy (Other income);

Článek 22 - Majetek (Capital);

Článek 23 - Metody vyloučení dvojího zdanění

- 23A Metoda vynětí (Exemption Method),
- 23B Metoda zápočtu (Credit Method);

Článek 24 – Zásada rovného nakládání (Non-discrimination);

Článek 25 - Řešení případů dohodou (Mutual Agreement procedure);

Článek 26 - Výměna informací (Exchange of information);

Článek 27 - Pomoc při výběru daní (Assistance in the collection of taxes);

Článek 28 - Členové diplomatických a konzulárních úřadů (Members of diplomatic missions and consular posts);

Článek 29 - Územní působnost (Territorial extension);

Článek 30 - Vstup v platnost (Entry into force);

Článek 31 - Výpověď (Termination).

Podklad pro zadání BAKALÁŘSKÉ práce studenta

PŘEDKLÁDÁ:	ADRESA	OSOBNÍ ČÍSLO
Holubová Gabriela DiS.	Linhartovy 8, Město Albrechtice - Linhartovy	I14454

TÉMA ČESKY:

Převodní ceny

TÉMA ANGLICKY:

Transfer pricing

VEDOUcí PRÁCE:

Ing. Pavel Jedlička, CSc. - KE

ZÁSADY PRO VYPRACOVÁNÍ:

Cílem práce je analyzovat vybrané judikáty Nejvyššího správního soud ČR či Soudního dvora EU v oblasti transferových cen.

Osnova

1. Úvod
2. Daně a daňová soustava
3. Legislativní úprava transferových cen
4. Analýza rozsudků
5. Závěr

SEZNAM DOPORUČENÉ LITERATURY:

Knižní zdroje

- [1] DVORÁČEK, Jiří a Ladislav TYLL. Outsourcing a offshoring podnikatelských činností. V Praze: C.H. Beck, 2010. C.H. Beck pro praxi. ISBN 978-80-7400-010-2.
- [2] STROUHAL, Jiří. Oceňování v účetnictví. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. ISBN 978-80-7478-366-1.
- [3] SOJKA, Vlastimil. Mezinárodní zdanění příjmů: smlouvy o zamezení dvojího zdanění a zákon o daních z příjmů. 3., aktualiz. a dopl. vyd. Praha: Wolters Kluwer Česká republika, 2013. Daňová řada (Wolters Kluwer ČR). ISBN 978-80-7478-035-6.
- [4] RYLOVÁ, Zuzana. Mezinárodní dvojí zdanění. 4. aktualiz. a rozš. vyd. Olomouc: Anag, 2012. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-724-9.
- [5] PELC, Vladimír. Daně z příjmů: s komentářem 2014 : zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2014, zákon č. 593/1992 Sb., o rezervách pro zjištění základu daně z příjmů, s komentářem, účinný pro rok 2014, vyhlášky a nařízení vlády, pokyny a sdělení MF ČR a GFR, judikatura. 14. aktualiz. vyd. Olomouc: Anag, 2014. Daně (ANAG). ISBN 978-80-7263-867-3.
- [6] Modelová smlouva o zamezení dvojího zdanění příjmů a majetku: stručná verze: 17. července 2008. Vyd. 1. české. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2009. ISBN 978-80-7357-480-2.

Právní předpisy

- [1] Daně z příjmů: zákon o daních z příjmů a zákon o rezervách: vyhlášky, pokyny a sdělení MF: přehled smluv o zamezení dvojího zdanění; Evidence tržeb: redakční uzávěrka 4. 1. 2016. Ostrava: Sagit, 1994. ÚZ.
- [2] Ústava ČR: Listina základních práv a svobod; Parlament, Ústavní soud, Ombudsman, ministerstva; Antidiskriminační zákon, Zákon o Sbírce zákonů; Volba prezidenta: redakční uzávěrka 9. 2. 2015. Ostrava: Sagit, 1995. ÚZ.
- [3] Daňový řád: Daňové poradenství; Finanční správa: redakční uzávěrka 1. 1. 2015 Ostrava: Sagit, 2009-. ÚZ.
- [4] Ministerstvo financí České republiky. Pokyn D332 Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky- převodní ceny.
- [5] Ministerstvo financí České republiky. Pokyn D333 Sdělení Ministerstva financí ČR k závaznému posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávána mezi spojenými osobami.
- [6] Ministerstvo financí České republiky. Pokyn D334 Ministerstva financí ČR k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami.
- [7] Ministerstvo zahraničních věcí. Vyhláška č. 15/1988 Sb., Vyhláška ministra zahraničních věcí o Vídeňské úmluvě o

smluvním právu.

[8]Směrnice o převodních cenách pro nadnárodní podniky a daňové správy 70/1997 FZ. ve znění k 22. 6. 2010

Podpis studenta:


.....

Datum: 13. 10. 2016

Podpis vedoucího práce:


.....

Datum: 25. 11. 16