

**Česká zemědělská univerzita v Praze**

**Provozně ekonomická fakulta**

**Katedra obchodu a financí**



**Diplomová práce**

**Úprava základu daně z příjmů právnických osob a její  
aplikace na vybraný subjekt**

**Autor: Bc. Renata Mrňková**

**Vedoucí DP: Ing. Pavel Štáfek**

# 1 Úvod

Současným celospolečenským problémem české finanční správy je neefektivní a nespravedlivý výběr daní, kdy vybrané daně jsou základním příjmem státního rozpočtu. Spravedlivý a efektivní výběr spolu s posílením daňových příjmů je proto prioritou celé finanční správy, který je nutné řešit variabilně a flexibilně s pozitivním důsledkem. Alarmující je výše nedobytných pohledávek ve vztahu k českému státu, která dosahovala ke konci roku 2014 bezmála jedna a čtvrt miliardy korun.

Jedním z mnoha způsobů jak vybrat spravedlivě daň je důsledné dodržení aplikace principu tržního odstupu cen. Aplikace principu tržního odstupu je obecně založena na srovnání podmínek direktivní transakce s podmínkami transakcí mezi nezávislymi podniky, což je základní tezí stanovení cen, které ovlivňují v konečném dopadu výši základu daně každého podnikatelského subjektu. Každý podnikatelský subjekt, který je zřízen za účelem zisku, je důležitou součástí celého daňového systému a výše základu daně zcela přímo ovlivňuje výši vybírané daně. Aby taková srovnání byla užitečná, musí být ekonomicky relevantní charakteristiky komparovaných situací dostatečně srovnatelné. Být srovnatelné znamená, že žádný z rozdílů (pokud nějaké existují) mezi srovnávanými podmínkami nemůže závažně ovlivnit situaci, která je v metodologii prověřována (např. cenu transakce či rozpětí cen) nebo, že mohou být učiněny přiměřeně přesné úpravy, aby byly vyloučeny dopady takových rozdílů. Dopady takových rozdílů jsou daňově i procesně aplikovány činností jednotlivých správců daně věcně a místně příslušných k daňovému subjektu.

V případě odlišnosti výše ceny sjednané, mezi osobami spojenými a osobami nezávislymi v běžných obchodních vztazích, za stejných nebo obdobných podmínek, kdy rozdíl mezi cenami není uspokojivě doložen, správce daně upraví základ daně daňového subjektu o zjištěný rozdíl. Osobami spojenými a nezávislymi ve smyslu zákona o daních z příjmů jsou osoby, které se přímo podílí na kapitálu či hlasovacích právech osoby druhé, nebo když se jedna osoba podílí na vedení či kontrole jiné osoby. Ustanovení tohoto paragrafu by mělo být bezpochyby nástrojem, kterým by mělo docházet k eliminaci odsunů zisků od daňových subjektů s vyšší mírou zdanění k daňovým subjektům s nižší mírou zdanění. Tento jev je velice negativním jevem, který snižuje příjmy státního rozpočtu. Přestože lze toto zákonné ustanovení považovat za korektní a spravedlivé, tak přímá aplikace vyvolává rozpaky jak na straně daňových subjektů, tak na straně správců daně. Zákonné ustanovení vychází

z předpokladu, že správnou převodní cenu neboli cenu tržní, lze objektivně určit. Tento předpoklad nelze však aplikovat ve všech případech. Výše převodní ceny je ovlivňována řadou faktorů, které působí na každý daňový subjekt odlišně.

## **2 Cíl práce a metodika**

Hlavním cílem diplomové práce je na základě analýzy údajů z účetnictví konkrétního daňového subjektu ve vybraném zdaňovacím období ověřit v praxi dodržení ustanovení zákona o daních z příjmů týkající se tržního odstupe převodních cen mezi osobami personálně či ekonomicky propojenými. Dílčím cílem je vyčíslit změnu základu daně z příjmů právnických osob a jeho úpravy ze strany správce daně s dopadem na celkovou výši doměřené daňové povinnosti daňového subjektu v důsledku nedodržení tržního odstupe cen.

V diplomové práci je zpracována literární rešerše k problematice v rámci zvoleného tématu převodních (transferových) cen jakožto tíživé problematiky, která může mít za následek nespravedlivý výběr daní ve vztahu k ostatním daňovým subjektům. Informace obsažené v této části práce jsou čerpány především z odborné literatury, ze směrnic Organizace pro ekonomickou spolupráci a rozvoj (OECD), z daňové legislativy, odborných článků zaměřených na danou problematiku. V literární rešerši jsou zároveň vymezeny základní pojmy vztahující se k problematice, jsou uvedena i zákonná ustanovení k problematice a současně jsou zmíněny podpůrné systémy, které správce daně využívá při spravedlivém stanovení výše základu daně z příjmů právnických osob.

V analytické části práce je provedeno srovnání vykázaného základu daně z příjmů při dodržení tržního odstupe převodních cen mezi osobami personálně či ekonomicky propojenými v rámci jednoho zdaňovacího období. V závěrečné části práce je doměřena daňová povinnost vyplývající z nedodržení zákona o daních z příjmů. Následně je provedeno zhodnocení problematiky, z něhož vyplývá i řádný postup daňového subjektu při stanovení základu daně z příjmů, který by měl být dodržen, aby nedocházelo ze stejného důvodu v následujících letech k dalším doměrkům daně z příjmů právnických osob.

## **3 Závěr**

Cílem této diplomové práce bylo na základě analýzy údajů z účetnictví konkrétního daňového subjektu ve vybraném zdaňovacím období ověřit v praxi dodržení zákona

o daních z příjmů týkající se tržního odstupu cen mezi osobami personálně či ekonomicky propojenými.

Analýzou údajů z účetnictví daňového subjektu se potvrdila pochybnost, že daňovým subjektem vykázaná daňová ztráta ve výši bezmála dvaceti miliónů korun za zdaňovací období roku 2012 byla neoprávněná. Principem dodržení odstupu cen je skutečnost, že ceny mezi spojenými osobami musí být sjednány v takové výši, v jaké by byly za stejných podmínek sjednány mezi osobami nezávislými. Daňový subjekt prováděl pouze zušlechťování ve mzdě, kdy nenese žádná rizika, nýbrž má fungovat jen jako odloučený výrobní provoz v zemi s nízkými mzdovými náklady. Zúčtovací ceny se při takovéto činnosti stanoví na základě příslušné nákladové situace společnosti, kdy hlavní cíl spočívá v tom, aby společnost provádějící zušlechťování ve mzdě, mohla pokrýt své náklady s připočtením ziskové přírážky. Tyto podmínky daňový subjekt v žádném případě nesplnil. V rámci stanovení cen, které jsou v souladu s principem tržního odstupu, byla vytvořena srovnávací analýza. Údaje pro zjištění ziskové přírážky byly použity z veřejně dostupných údajů v databázích AMADEUS a Albertina. Po provedené daňové kontrole, kdy daňový subjekt neprokázal správné dodržení tržního odstupu cen, byla daňovému subjektu neuznána vykázaná výše daňové ztráty. Autorem došlo k úpravě vykázaného základu daně jak ve zdaňovacím období roku 2012, tak i ve zdaňovacím období roku 2013, která vedla ke změně daňové povinnosti, a to povinnosti odvést daň z doměřovacího řízení.

Autor se plně ztotožňuje s opatřením, kterým chce Generální finanční ředitelství prostřednictvím finančních úřadů a územních pracovišť předcházet nedodržení tržního odstupu cen, avšak také konstatuje, že opatření v podobě změn povinných údajů v daňovém přiznání je, zcela nedostačující. Údaj je vyplňován až po skončení zdaňovacího období, ale již v průběhu zdaňovacího období je nutné předcházet možným komplikacím u nedodržení tržního odstupu cen. Nejvhodnějším opatřením je plně propracovaná dokumentace k převodním cenám se všemi náležitostmi, ve které je přesná kalkulace ceny zboží či služby, která pokryje náklady a je vytvořena také zisková přírážka v určité výši.

Dalším opatřením, kdy lze předejít možné úpravě základu daně ze strany správce daně pro nedodržení tržního odstupu cen je závazné posouzení, kdy před uplatňováním těchto cen na žádost daňového subjektu správce daně rozhodne, zda daňový subjekt zvolil takový způsob tvorby ceny, který povede k řádnému rozdělení příjmů a výdajů mezi ekonomicky a personálně propojenými osobami a zda jsou ceny tvořeny v souladu s dodržáním principu tržního odstupu. Pro daňový subjekt takto vydané rozhodnutí znamená určitý stupeň jistoty

v otázce, jak bude správce daně posuzovat jím nastavené ceny pro účely stanovení základu daně. Pokud bude daňový subjekt v období, pro které bylo rozhodnutí o závazném posouzení vydáno, naplňovat všechny podmínky, na jejichž základě správce daně rozhodl, a zásadně se nezmění skutečnosti ovlivňující způsob tvorby ceny, bude správce daně při stanovení daně v rámci dokazování při daňové kontrole nebo jiném postupu považovat takto vytvořenou cenu za cenu obvyklou a vydané rozhodnutí, ve kterém jsou stanoveny ceny, je pro něj závazné. Daňový subjekt si sice nese náklady na vydání takového rozhodnutí, ale vzhledem k tomu, že se jedná především o nadnárodní podniky, tak takovýto náklad je pro něj zanedbatelný a lehce rozpustitelný do ceny zboží a služeb a v případě daňové kontroly má tu nejvyšší záruku.

## 4 Seznam použitých zdrojů

### Literární zdroje

GIOVANNINI, E. *Ekonomická statistika srozumitelně z pohledu OECD*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2010. 208 s. ISBN 978-80-7357-536-6.

KOBÍK, J. a KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*, 1. dotisk, Olomouc: Anag, spol. s r.o., 2010. 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.

RYLOVÁ, Z. *Mezinárodní dvojí zdanění 2012*. 4. vyd. Olomouc: ANAG, 2012. 488 s. ISBN 978-80-7263-724-9.

### Právní normy

Zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů a o změně některých zákonů (zákon o daních z příjmů).

Zákon č. 280/2013 Sb., daňový řád a o změně některých zákonů (daňový řád)

Ministerstvo financí ČR. *POKYN D-332: Sdělení Ministerstva financí k uplatňování mezinárodních standardů při zdaňování transakcí mezi sdruženými podniky – převodní ceny*. Praha: MF ČR, 2013.

Ministerstvo financí ČR. *Revize kapitol I-III směrnice o převodních cenách*. Praha: MF ČR, 2010.

*MINISTERSTVO FINANCÍ ČR*. Pokyn D-292: Sdělení Ministerstva financí k § 38nc zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů - Závazné posouzení způsobu, jakým byla vytvořena cena sjednávaná mezi spojenými osobami. *Praha: MF ČR, 2012*.

*MINISTERSTVO FINANCÍ ČR*. Pokyn D-334: Sdělení Ministerstva financí k rozsahu dokumentace způsobu tvorby cen mezi spojenými osobami. *Praha: MF ČR*.

Finanční zpravodaj. Praha: Ministerstvo financí, 27.12.2010. ISSN 0322-9653.